



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.J., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 14. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. August 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 25. April 2007 schlossen O.J. als Übergeber und M.J. als eine von drei Übernehmern einen Übergabsvertrag. Darin wurde hinsichtlich der Liegenschaft EZI. 44 Grundbuch X festgehalten, dass laut Vermessungsurkunde der OEG, datiert mit 02. April 2007, Geschäftszahl Z.das Gst. Nr. 2977 in die neu gebildeten Gst. Nr. 2977/1 und 2977/2 geteilt werde. Nach der unter Punkt II. getroffenen Übergabsvereinbarung übergab O.J. und übernahm M.J. in ihr alleiniges Eigentum folgende Liegenschaften:

"EZI. 772 des Grundbuches Y

EZI. 44 des Grundbuches X, dies mit Ausnahme des Bauplatzes Gst- Nr. 2977/2 laut Vermessungsurkunde der OEG, datiert mit 02.04.2007, Geschäftszahl Z.E

EZI. 296 des Grundbuches X

EZI. 496 des Grundbuches X

EZI. 205 des Grundbuches Z."

Für diesen Rechtsvorgang setzte das Finanzamt unter Übernahme der mitgeteilten Einheitswerte mit Bescheid vom 14. August 2007 gegenüber M.J. (im Folgenden: Bw) die

Schenkungssteuer in Höhe von 9.998,07 € (Steuerberechnung siehe Bescheid) fest. Dabei wurden die Bemessungsgrundlagen wie folgt ermittelt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	2.398,20 €
Wert der übrigen Grundstücke	111.625,47 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	114.023,67 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	111.823,67 €

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpft die angesetzte Bemessungsgrundlage von 114.023,67 € mit dem Vorbringen, deren Ermittlung sei nicht nachvollziehbar. Die Bw. müsse davon ausgehen, dass ihr der gesamte dreifache Einheitswert der Liegenschaft in EZ. 44 des Grundbuches X bei der Bemessung der Steuer zugrunde gelegt worden sei. Dabei sei übersehen worden, dass sie nicht die gesamte Liegenschaft ins Eigentum erhalten habe, sondern das Gst- Nr. 2977/2 ihrem Bruder übertragen worden sei. Bemerkenswerterweise sei diesem Bruder die Steuer von einer Bemessungsgrundlage vorgeschrieben worden, die nahe legen würde, dass darin auch der dreifache Einheitswert dieses Grundstückes enthalten sei. Eine Zusammenrechnung der dreifachen Einheitswerte der Liegenschaften, die dieser Bruder erhalten habe, ergebe einen Betrag von 73.452,97 €. Tatsächlich sei jedoch die Steuer von einer Bemessungsgrundlage von 84.752,97 € vorgeschrieben worden. Demzufolge sei offenbar der Einheitswert für das neu gebildete Gst. Nr. 2977/2 mit 3.766,66 € (= Differenz von 11.300 € dividiert durch 3) angesetzt worden. Der dreifache Einheitswert sei von der Bemessungsgrundlage für M.J. in jedem Fall in Abzug zu bringen, wodurch sich ein steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke von 102.723,67 € (= 114.023,67 € minus 11.300 €) und eine Schenkungssteuer von 7.975,89 € ergeben würden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde auf folgende Begründung gestützt:

"Erwerbsgegenständlich sind Landwirtschaft in EZ 44 mit 799,40 Einheitswert (x 3 = 2.398,20), 16.642,08 in EZ 44, 7.121,94 in EZ 772, 5.159,77 in EZ 296 und 8.284,70 Einheitswert in EZ 496. Das neu gebildete Grundstück 2977/2 ist hier nicht berücksichtigt."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird repliziert, in der Einheitswertauskunft des Finanzamtes finden sich zu EZ 44 zwei Positionen, nämlich 799,40 € und 16.642,08 €. Diese Werte würden den gesamten Grundbesitz der EZ 44 umfassen, somit auch den Wert des neu gebildeten Grundstückes Nr. 2977/2, das im Grundbuch noch gar nicht aufscheine, sondern erst im Rahmen der Verbücherung des gegenständlichen Übergabsvertrages neu gebildet werde. Bei der Vorschreibung gegenüber dem Bruder sei für dieses Grundstück von einem

Einheitswert von 3.766,66 € ausgegangen worden. Somit müsse dessen dreifacher Einheitswert bei der streitgegenständlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall bildet die Ermittlung der Bemessungsgrundlage den alleinigen Streitpunkt, während die Steuerberechnung als solche unstrittig blieb. Ausgehend von dem Umstand, dass das bislang in der EZ 44 Grundbuch X vorgetragene Gst. Nr. 2977 in die Gst. 2977/1 (7.459 m²) und 2977/2 (480 m²) geteilt und die Bw. die gesamte Liegenschaft EZ 44 mit Ausnahme des Grundstückes 2977/2 (dieses Grundstück wurde mit dem gegenständlichen Übergabsvertrag von O.J. seinem Sohn R.J. in dessen alleiniges Eigentum übertragen) schenkungsweise erhalten hat, begehrt die Berufung die Reduzierung der Bemessungsgrundlage um jenen dreifachen Einheitswert von 11.300 €, mit dem das Gst. 2977/2 bei der Versteuerung des Erwerbes des R.J. angesetzt worden war.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

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

Die Abs. 2 und 3 der letztzitierten Gesetzesstelle idF. BGBl. I Nr. 142/2000 ab 2001 bzw. BGBl. I Nr. 180/2004 ab 31.12.2004 lauten:

"(2) Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem 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.

(3) Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem 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 zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend."

Einheitswertbescheide als Feststellungsbescheide gemäß § 186 Abs. 1 BAO sind gemäß § 192 BAO für Abgabenbescheide bindend. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke bilden

folglich die Einheitswerte für die Erbschafts- und Schenkungssteuer die Bemessungsgrundlage (siehe VwGH 22.10.1992, 91/1670044 und Stoll, BAO Kommentar, Band II, Seite 1974). § 19 Abs. 3 ErbStG idF des Art XXI Z 3 AbgÄG 2004, BGBl I Nr. 180/2004, sieht allerdings die Ermittlung eines **besonderen Einheitswertes** für die Fälle vor, in denen sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem 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. Durch § 19 Abs. 3 ErbStG wird nur ein vom § 21 Abs. 3 BewG 1955 abweichender Fortschreibungszeitpunkt bestimmt (VfGH vom 30.9.1972, B 244/71 und vom 7.10.1978, B 213/76). Aus der Gesetzesänderung des Art XXI Z 3 AbgÄG 2004, BGBl I Nr. 180/2004 folgt, dass die Ermittlung des besonderen Einheitswertes gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG im erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren zu erfolgen hat; daher ist kein eigener Einheitswertbescheid zum Stichtag durch das Lagefinanzamt zu erlassen. Keine rechtlichen Bedenken bestehen seitens des VwGH gegen die Auffassung, dass die im § 19 Abs. 3 ErbStG angesprochene Änderung der Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Zeitpunkt und dem Entstehen der Steuerschuld auch Änderungen einschließt, die zeitlich mit dem zweitgenannten Zeitpunkt zusammenfallen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 103 zu § 19 ErbStG).

Eine besondere Stichtagsbewertung zum Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld kommt nach § 19 Abs. 3 ErbStG ausschließlich dann in Betracht, wenn nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung vorliegen. Nach § 21 Abs. 1 BewG wird der Einheitswert neu festgestellt (fortgeschrieben), wenn sich der gemäß § 25 abgerundete Wert

- 1.a) bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens entweder um mehr als Zwanzigstel, mindestens aber um 200 Euro oder um mehr als 3.650 Euro von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung)
2. wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswert festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung).

An Sachverhalt ist im Gegenstandsfall unbedenklich davon auszugehen, dass für den als wirtschaftliche Einheit bewerteten Grundbesitz "KG X u.a. EZ 44 u.a. tw.Grdst.Nr. 1145 u.a." auf den dem Entstehen der Schenkungssteuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungsbescheid der Einheitswert (EW- AZ Z1) mit 11.000 S (entspricht 799,40 €) festgestellt war. In dieser wirtschaftlichen Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb" war unbestritten auch das GSt 2977 mit einer ursprünglichen Grundstücksfläche von 7939 m²

mitbewertet. Laut Vermessungsurkunde vom 2.4.2007 wurde das GSt 2977 in die neu gebildeten GSt Nr. 2977/1 (7.459 m²) und 2977/2 (480 m²) geteilt. Während das GSt 2977/2 (Bauplatz) mit dem Übergabsvertrag vom 25. April 2007 an R.J. übertragen wurde, wurde das GSt 2977/1 als Teil der wirtschaftlichen Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb EZ 44" zusammen mit den anderen Grundstücken dieser wirtschaftlichen Einheit an die Bw. übergeben. In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass das auf dem Grundstück EZ 44 GSt .384 Grundstücksfläche 750 m² errichtete Einfamilienhaus als eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens unter dem EW-AZ. Z2 gesondert bewertet wurde und demzufolge von dieser im Übergabsvertrag angeführten Teilung der Gp. 2977 mit "Herauslösen" der Gp. 2977/2 aus dem bisherigen Bewertungsgegenstand "landwirtschaftlicher Betrieb" einheitswertmäßig überhaupt nicht betroffen war. Außerdem wird noch klargestellt, dass die anderen im Schenkungssteuerbescheid mit dem dreifachen Einheitswert angesetzten gesondert bewerteten wirtschaftlichen Einheiten (Z4, Z5, Z3) zur Gänze an die Bw. übertragen wurden.

Wenn die Berufung im Wesentlichen damit begründet wird, bei der gegenüber dem R.J. erfolgten Schenkungssteuervorschreibung sei das GSt 2977/2 (480 m²) mit einem dreifachen Einheitswert von 11.300 € angesetzt worden und *"dieser Betrag ist bei der Bemessungsgrundlage für M.J. in jedem Fall in Abzug zu bringen"*, dann ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass im Gegenstandsfall davon auszugehen ist, dass bezogen auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen keine verfahrensrechtliche noch materielle Bindungs- bzw. Wechselwirkung zwischen den beiden Abgabenbescheiden in der Weise besteht, dass der im Schenkungssteuerbescheid des R.J. für das GSt 2977/2 angesetzte Wert ermittelt für Grundvermögen ("Bauplatz" laut Übergabsvertrag) eines bislang im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes bewerteten Grundstückes "in jedem Fall" mit der angesetzten Höhe von 11.300 € im Schenkungssteuerbescheid der M.J. von der für den übertragenen landwirtschaftlichen Betrieb ermittelten Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen ist. Gegen die Stichhaltigkeit und sachliche Begründetheit des begehrten Abzuges spricht allein schon der Umstand, dass für den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb mit einer Fläche von 43.070 m² (worin das neu gebildete GSt 2977/2 mit einer Fläche von 480 m² als Teil des bisherigen GSt 2977 enthalten war) der Einheitswert mit 11.000 S (= 799,40 €) festgestellt war. War somit die Grundstücksfläche von 480 m² lediglich im Verhältnis zur Gesamtfläche der wirtschaftlichen Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb" (EW- AZ. Z1) im festgestellten Einheitswert (799,40 €) mitbewertet, dann ist das Grundstück 2977/2 überhaupt nur im darauf entfallenden aliquoten Anteil des angesetzten dreifachen Einheitswertes ($2.398,20 \text{ €} / 43.070 \text{ m}^2 \times 480 \text{ m}^2 = 26,70 \text{ €}$) in der Bemessungsgrundlage des streitgegenständlichen Schenkungssteuerbescheides der Bw. enthalten. Selbst unter Beachtung der Intentionen des

Berufungsvorbringens (nämlich Vermeidung einer Doppelerfassung des dem R.J. übertragenen Gst. 2977/2) wäre somit nur ein Abzug in diesem anteiligen Ausmaß und nicht in der begehrten Höhe von 11.300 € sachlich gerechtfertigt. Diesbezüglich ist noch anzuführen, dass jene Tatumstände, die das Finanzamt augenscheinlich veranlasst haben das neu gebildete Gst 2977/2 im Ausmaß von 480 m² als Grundvermögen zu bewerten, bei dem ebenfalls neu gebildeten Gst 2977/1 im Ausmaß von 7.459 m² wohl deshalb nicht angenommen wurden, bildete dieses doch weiterhin einen Teil des an die Bw. übergebenen landwirtschaftlichen Betriebes. Letztlich entscheidet den vorliegenden Berufungsfall die Abklärung der Frage, ob sich bezogen auf den Erwerb der Bw. für den unter EW- AZ. Z1 bewerteten Grundbesitz die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt verändert haben, dass für diese wirtschaftliche Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb" nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, denn nur dann ist im schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG für den Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. Kommt hingegen im Streitfall eine solche Stichtagsbewertung iSd § 19 Abs. 3 ErbStG nicht in Betracht, dann bildet gemäß § 186 Abs. 1 BAO iVm § 192 BAO der zuletzt für diese wirtschaftlichen Einheit festgestellte (dreifache) Einheitswert die bindende Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung und die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung der Bemessungsgrundlage (siehe ho. Vorhalt vom 17. April 2008) erweist sich als rechters.

Wenn daher unter EZ AZ Z1 unbestritten zuletzt mit dem Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1988, Hauptfeststellung für den darin angeführten Grundbesitz "Art des Steuergegenstandes landwirtschaftlicher Betrieb" mit einer bisherigen Gesamtgröße von 4,3070 ha der Einheitswert mit 11.000 S (=799,40 €) festgestellt worden war, dann bildet unter Beachtung obiger Rechtlage der für diese wirtschaftliche Einheit festgestellte Einheitswert gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem dreifachen Einheitswert (siehe den angesetzten Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 2.398,20 €) die bindende Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung, wenn nicht gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG für diese in Frage stehende wirtschaftliche Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb" ein besonderer Einheitswert (Stichtagswert) zu ermitteln ist. Die Frage der Rechtmäßigkeit der angesetzten Bemessungsgrundlage hängt letztlich davon ab, ob wegen des Ausscheidens der Gp. 2977/2 im Ausmaß von 480 m² aus dem bewerteten Grundbesitz "Art des Steuergegenstandes landwirtschaftlicher Betrieb" sich die Verhältnisse dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder

eine Artfortschreibung vorliegen und demzufolge im Rahmen des Schenkungssteuerverfahren auf den Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld für diese übertragene wirtschaftliche Einheit ein besonderer Einheitswert zu ermitteln ist. Da unbedenklich davon auszugehen ist, dass sich allein durch das Ausscheiden der neu gebildeten Grundparzelle 2977/2 im Ausmaß von 480 m² an der bislang festgestellten Art des Steuergegenstandes "landwirtschaftlicher Betrieb" mit einer noch verbleibenden Grundstücksfläche von mehr als 4 ha dem Grunde nach unzweifelhaft nichts geändert hat, kommt im Gegenstandsfall eine Artfortschreibung nicht in Betracht. Es bleibt daher noch abzuklären, ob gegebenenfalls durch das Ausscheiden der Gp. 2977/2 aus der wirtschaftlichen Einheit "landwirtschaftlicher Betrieb" die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung vorliegen. Auch dies ist zu verneinen, werden doch augenscheinlich dadurch die Grenzen des § 21 Abs. 1 Z 1 lit a BewG für eine Wertfortschreibung nicht erreicht. Bloß der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich des vom Finanzamt XX gegenüber der Bw. bezüglich dieses Grundbesitzes (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) ergangenen Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 2008, Wert – und Zurechnungsfortschreibung, womit der Einheitswert mit 400 € festgestellt wurde, noch erwähnt, dass dabei die Wertgrenzen für die erfolgte Wertfortschreibung allein deshalb erreicht wurden, weil auf Grund eines Versehens bei der Eingabe neben dem Grundstück 2977/2 von 480 m² auch das Grundstück 2977/1 mit der Fläche von 7.459 m² in der Gesamtgröße nicht mehr berücksichtigt worden war. Laut Auskunft des FA XX wurde zwischenzeitlich dieser Bescheid aufgehoben und idF eine Zurechnungsfortschreibung an die Bw. ohne Wertfortschreibung vorgenommen. Waren somit hinsichtlich des unter EW- AZ Z1 bewerteten Grundbesitzes "landwirtschaftlicher Betrieb" nicht die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben und kam demzufolge keine Ermittlung eines besonderen Einheitswertes auf den Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld in Betracht, dann bildete der für die wirtschaftliche Einheit festgestellte Einheitswert von 11.000 S (= 799,40 €) die bindende (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044) Bemessungsgrundlage für die Schenkungssteuer.

Zusammenfassend folgt daraus, dass die gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG vorgenommene Ermittlung der streitgegenständlichen Bemessungsgrundlage in Höhe von 114.023,67 € rechtens war, bildeten doch die für die übertragenen wirtschaftlichen Einheiten zuletzt festgestellten Einheitswerte (siehe EW- AZ. Z1, Z2, Z4, Z5 und Z3) die bindende Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt daher keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides darin, dass das Finanzamt den im Schenkungssteuerbescheid des R.J. für das GSt 2977/2 angesetzten Wert von 11.300 € bei obiger Ermittlung der für den Erwerb der Bw. sich ergebenden Bemessungsgrundlage in Höhe von 114.023,67€ nicht in Abzug gebracht und den

steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke nicht mit 102.723,67 €, sondern mit 114.023,67 ermittelt hat. Über die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Mai 2008