



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der O.K., T., vertreten durch Dr. Wilhelm Kollmann, Notar, 8750 Judenburg, Burggasse 3, vom 11. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Februar 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache nach der am x verstorbenen S.H. geben lt. Verlassenschaftsprotokoll vom 28. März 2008 die erbl. Töchter Frau O.K. und Frau M.H. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) je zur Hälfte aus dem Rechtsgrund des Gesetzes die unbedingte Erbantrittserklärung ab. In der danach erstatteten Vermögenserklärung werden in den Aktiva - neben mehreren Liegenschaften und Bankguthaben – vier Anteile an der Agrargemeinschaft Y, im Wert von 76.000,00 € angeführt. Diese Anteilsrechte sind mit der Stammsitzliegenschaft EZ z untrennbar verbunden.

Für diesen Erwerb von Todes wegen schrieb das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. Februar 2009 die Erbschaftssteuer von je 4.903,11 € vor, wobei in der Berechnung der Bemessungsgrundlage neben den sonstigen Aktiva und Passiva die je zwei Anteile an der Agrargemeinschaft als sonstige Forderungen mit je 38.000,00 € bewertet wurden.

Gegen diese Bescheide erhoben die Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass nicht der im Abhandlungsprotokoll angegebene Wert der Anteile an der Agrargemeinschaft, sondern der anteilige Einheitswert für die Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei. Dieser betrage laut EW-AZ 1 des Lagefinanzamtes pro 1/271-Anteil 597,66 €, somit für die je zwei Anteile je 1.195,32 €.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Einsicht in den in der Berufung angeführten Einheitswertbescheid, EW-AZ 1, vom 10. Mai 2007 stellte der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der Grundbesitz der EZ 2 u.a. ab 1.1.2007 als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit einem Einheitswert von 153.200,00 € bewertet und als Eigentümerin der Agrargemeinschaft Y mit 1/1-Anteil zugerechnet wurde. Weiters wurde in den Verlassenschaftsakt der S.H., GZ 3, Einsicht genommen, in dem neben den Aktenbestandteilen, die ohnehin bereits im Bemessungsakt vorhanden sind, besonders das Schreiben vom 14. Dezember 2007 des Obmanns der Agrargemeinschaft Y von Interesse ist. In diesem Schreiben wird bestätigt, dass die vier berufungsgggst. Anteile an der Agrargemeinschaft einen Wert von je 19.000,00 €, somit einen Gesamtwert von 76.000,00 € hätten und dieser Wert durch die Vollversammlung der Agrargemeinschaft bestätigt worden sei. In einem Telefongespräch gab der Obmann an, dass es sich bei diesem Wert um den Marktpreis handle, wenn etwa ein Mitglied seine Anteile an die Agrargemeinschaft verkaufen möchte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich die Bewertung der Anteile an der Agrargemeinschaft Y für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer.

Agrargemeinschaften sind Personenvereinigungen in Angelegenheiten der Bodenreform, die auf Grundlage des [Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG](#) und den Grundsatzgesetzen des Bundes nach den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder bestehen. Den Liegenschaftseigentümern der Stammsitzliegenschaften kommt dabei ein Anteilsrecht an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu. Die Veräußerung und die Absonderung von Anteilsrechten sind von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig (vgl. KStR 2011, Rz 51).

Bei den Anteilsrechten handelt es sich um Nutzungsrechte, die an agrargemeinschaftlichen Grundstücken bestehen. Die Agrargemeinschaften dienen der land- und forstwirtschaftlichen Unterstützung der bäuerlichen Stammsitzliegenschaften.

Die Anteilsrechte sind gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955](#) im Einheitswert der Stammsitzliegenschaft nicht enthalten, sodass diese separat zu bewerten sind.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) idF vor BGBl. I 2007/9 unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Bei der Erbschaftssteuer ist jeder einzelne Vermögensgegenstand für sich allein zu bewerten (VwGH 13.5.1965, [2086/64](#)). Eine Vermögensaufstellung der Verlassenschaft muss ein lückenloses Verzeichnis aller einzelnen Nachlassgegenstände mit dem Einzelwert jedes Gegenstandes und damit die Summe dieser Einzelwerte abzüglich der einzelnen Schuldposten darstellen (VwGH 3.10.1961, Slg. 2502/F).

Die Bewertung der erworbenen Vermögensgegenstände ist nach § 18 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und damit bei den Erwerben von Todes wegen nach § 12 ErbStG auf den Todestag des Erblassers vorzunehmen. (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 4 zu § 19 ErbStG).

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 1955 (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Einheitswerte werden im Sinne des [§ 19 BewG 1955](#) für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gewerbliche Betriebe sowie Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören, festgestellt. Für die Bewertung nach dem Erbschaftssteuergesetz sind nur die Einheitswerte für Grundbesitz, nicht aber die Einheitswerte des Betriebsvermögens maßgebend (vgl. § 19 Abs. 2 ErbStG).

Nach [§ 10 Abs. 1 BewG 1955](#) ist der gemeine Wert grundsätzlicher Maßstab der Bewertung. Der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bildet daher – sofern nicht ein anderer Wertmaßstab zur Anwendung kommt – grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer (vgl. VwGH 28.1.1953, Slg. 703/F). Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab. Der gemeine Wert ist also eine fiktive Größe, die nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen ist (vgl. VwGH 15.3. 2001, [98/16/0205-0207](#) und VwGH 29.11.2001, [2001/16/0296](#)).

Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG 1955 durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre (vgl. VwGH 28.1.1993, [92/16/0120-0122](#) und VwGH 28.4.1994, [93/16/0186](#)).

Rechte auf wiederkehrende Nutzungen und Leistungen sind nach [§ 15 BewG 1955](#) mit dem Kapitalwert zu bewerten, der je nachdem, ob die Nutzungen und Leistungen auf bestimmte Zeit beschränkt sind, immerwährend oder für unbestimmte Dauer gelten, mit einem Vielfachen des Jahreswertes berechnet wird. Der Jahreswert ist nach [§ 17 Abs. 2 BewG 1955](#), für Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Im vorliegenden Fall sind Anteilsechte an einer Agrargemeinschaft, die mit der Stammsitzliegenschaft untrennbar verbunden sind, für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer zu bewerten. Nach dem oben Gesagten kommt hier eine Bewertung mit dem (anteiligen) Einheitswert nicht in Betracht, da es sich um Nutzungsrechte und nicht um Grundbesitz handelt. Der, der Agrargemeinschaft gehörige Grundbesitz, ist im Einheitswertbescheid EW-AZ 1, vom 10. Mai 2007 der Agrargemeinschaft Y zu 1/1-Anteil zugerechnet und nicht den einzelnen Anteilsberechtigten.

Deshalb würde für die Bewertung der Anteilsrechte der Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen nach § 15 ErbStG zur Anwendung gelangen. Der Jahreswert dieses Nutzungsrechtes wäre mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Dabei handelt es sich um den Wert, den dieses Recht objektiv gesehen für den Nutzungsberechtigten hat, d.h. der Wert ist nach einem objektiven Standpunkt zu ermitteln. Es ist der Geldbetrag zu errechnen, den der Nutzungsberechtigte aufwenden müsste, um sich das Recht am Verbrauchsort zu beschaffen.

Im ggst. Fall handelt es sich um Anteilsrechte, die mit einer Stammsitzliegenschaft untrennbar verbunden sind und deren Veräußerung bzw. Absonderung von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig ist. Insofern ist es nicht möglich einen „üblichen Mittelpreis“ zu errechnen, da am Verbrauchsort eine vergleichbare Agrargemeinschaft mit gleichwertigem Grundbesitz, an der Anteilsrechte bestehen, die untrennbar verbunden sind mit einer gleichwertigen Stammsitzliegenschaft wie im vorliegenden Fall, nicht vorhanden sein wird.

Damit bleibt nur mehr der nach [§ 10 Abs. 1 BewG 1955](#) grundsätzliche Maßstab der Bewertung - der gemeine Wert – übrig. Nach Angaben des Obmanns der Agrargemeinschaft wird durch den Vorstand und die Vollversammlung der Agrargemeinschaft für eine eventuelle Veräußerung der Anteile ein „Marktpreis“ festgelegt. Dieser „Marktpreis“ entspricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem gemeinen Wert gemäß [§ 10 Abs. 2 BewG 1955](#), da es sich um den Preis handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen ist. Deshalb ist die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung richtig.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 16. Juni 2011