



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Herbert Wimmer, Rechtsanwalt, 8410 Wildon, Hauptplatz 58, vom 29. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. Oktober 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 22. Juni 2004 schenkte FB seiner Tochter (Berufungswerberin) die auf Grund des Teilungsausweises vom 24. März 2004 neu gebildeten Grundstücke 1284/21 im Ausmaß von 1731 m² und 1284/48 im Ausmaß von 1342 m² je KG x. Die Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Schenkungsnehmerin hat mit 31. Mai 2004 durch gemeinsames Begehen der Liegenschaft stattgefunden.

Die laut Punkt IV des Vertrages in C – INr. 2a und C – INr. 3a eingetragenen Belastungen (Dienstbarkeit der Hochspannungsleitung und Dienstbarkeit der Duldung der elektrischen Leitung) betreffen nicht das Schenkungsobjekt. Das weiters einverleibte Wohnungsrecht, das

Ausgedinge sowie das Veräußerungs- und Belastungsverbot für MB wird von der Berufungswerberin nicht übernommen.

Der Einheitswert zu EW-AZ xx der Liegenschaft EZ xy mit einer Gesamtfläche von 52.315 m² beträgt laut Punkt V der Urkunde zum 1.Jänner 1990 als landwirtschaftlicher Betrieb Euro 3.561. Auf Grund der Fläche des Schenkungsobjektes ermittelt sich ein auf das Schenkungsobjekt entfallender anteiliger Einheitswert von Euro 228,46.

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2004 wurde der Berufungswerberin Schenkungssteuer in Höhe von Euro 1.905,53 vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage bildete der vom Finanzamt ermittelte besondere Einheitswert gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG im Betrag von Euro 36.046,29 (Bodenwert € 2,90 + 35% Erhöhung, gesamt € 3,91 x 3.073 m², davon das Dreifache ergibt € 36.846).

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde die Vorschreibung einer den Betrag von € 12,55 übersteigenden Schenkungssteuer bekämpft. Die Liegenschaft EZ xy hätte zum Vertragszeitpunkt ein unverbürgtes Ausmaß von 52.315 m² aufgewiesen. Der Einheitswert dieser Gesamtliegenschaft weise als landwirtschaftlicher Betrieb zum 1.1.1990 einen Einheitswert in Höhe von € 3.561 auf. Die Berufungswerberin hätte Grundstücke im Ausmaß von insgesamt 3.073 m² erworben. Als Bemessungsgrundlage sei bei Grundstücksschenkungen der Einheitswert heranzuziehen. Ein gesonderter Feststellungsbescheid sei nicht erlassen worden. Die Zugrundlegung eines steuerlich maßgeblichen Wertes in Höhe von € 36.846 sei nicht berechtigt und überhöht. Bei einer schenkungsweisen Übertragung der gesamten Liegenschaft an die Berufungswerberin wäre lediglich von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 10.683 auszugehen gewesen.

Eine neue Feststellung des Einheitswertes sei nicht erfolgt, weshalb unter Berücksichtigung einer Mappenberichtigung und der damit verbundenen Flächenänderung vom anteiligen Hektarsatz lediglich € 12,55 gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG vorzuschreiben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 wurde die Berufung unter Hinweis auf § 19 Abs. 3 ErbStG als unbegründet abgewiesen. Das Schenkungsobjekt sei zum Vertragszeitpunkt bereits als Bauland im Flächenwidmungsplan ausgewiesen gewesen. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde die Annahme des Finanzamtes als nur teilweise zutreffend erachtet. Das Grundstück 1284/48 sei im rechtskräftigen Flächenwidmungsplan der Gemeinde als Wohngebiet ausgewiesen worden, während das Grundstück 1284/21 auch derzeit noch im Freiland liegen würde und eine Bewertung als Bauland daher nicht gerechtfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich und richtet sich die Bewertung gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke wird nach Abs. 2 das (seit 2001) Dreifache des Einheitswertes als maßgeblich bestimmt, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 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 besonderen Einheitswertes maßgebend."

Eine Wertfortschreibung bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hat gem. § 21 Abs. 1 Z 1 lit a Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 idGf, dann zu erfolgen, wenn der Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, vom zuletzt festgestellten Einheitswert um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um € 200 oder um mehr als € 3.650, abweicht. Eine Artfortschreibung ist dann gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes (entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsgrundstücke) von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Alle Fortschreibungen wie auch die im Falle der Neugründung von wirtschaftlichen Einheiten vorzunehmenden Nachfeststellungen (§ 22 BewG) sind auf den dem maßgeblichen Ereignis folgenden Beginn eines Kalenderjahres (das ist zum 1.1. des Folgejahres) vorzunehmen (§ 21 Abs. 4 und § 22 Abs. 2 BewG).

Durch § 19 Abs. 3 ErbStG wird ein von § 21 Abs. 4 BewG abweichender Fortschreibungszeitpunkt bestimmt (vgl. VfGH 7.10.1978, B 213/76). Da nach § 186 BAO der Einheitswert ua der im § 19 Abs. 2 ErbStG genannten Vermögensarten gesondert, also unabhängig vom Abgabenverfahren, festzustellen ist, ist also hierüber ein Einheitswertbescheid zu erlassen. Nachdem im § 19 Abs. 3 ErbStG (geltende Fassung vor Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I Nr. 180/2004) ausdrücklich die **Feststellung eines Einheitswertes** angeordnet ist, ist § 186 BAO auch für einen solchen besonderen Einheitswert anzuwenden. Zuständig zur Erlassung solcher Feststellungsbescheide sind

sachlich die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis. Ein solcher Feststellungsbescheid über den besonderen Einheitswert wäre dann verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheid für Abgabenbescheide bindend (vgl. dazu: *Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 106 f.*).

Im Gegensatz zu den Fortschreibungen findet eine Nachfeststellung nach § 22 BewG dann statt, wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird oder für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.

Eine Neugründung ist zunächst immer dann anzunehmen, wenn eine wirtschaftliche Einheit neu gegründet wird. Eine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit kann sich aber insbesondere beim Grundbesitz auch durch Teilung oder Abtrennung von einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit ergeben, zB ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück wird aufgeteilt und parzellenweise als Bauland verkauft (Twaroch - Wittmann - Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Auflage, Orac, S 145; VwGH 15.2.1991, 89/15/0011). Nachfeststellungen können allerdings zu keiner Feststellung eines besonderen Einheitswertes führen, weil diese im § 19 Abs. 3 ErbStG - im Gegensatz zu den Art- und Wertfortschreibungen - nicht genannt sind.

Aus dem klaren Wortlaut der Bestimmungen des § 21 Abs. 1 Z 2 im Zusammenhang mit § 22 Abs. 1 Z 1 BewG ergibt sich, dass Fortschreibungen prinzipiell nur möglich sind, wenn für die wirtschaftliche Einheit bereits ein Einheitswert festgestellt worden ist.

Im gegenständlichen Fall ist zwar für die gesamte Liegenschaft der EZ xy zum 1. Jänner 1990 ein Einheitswert als Land- und Forstwirtschaft von 3.561 € festgestellt worden, für die abgetrennten Parzellen existierte zum Stichtag der Schenkung bzw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch kein Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines Art- oder Wertfortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich war.

An dieser Beurteilung vermag die Begründung der Feststellung eines besonderen Einheitswertes durch das Finanzamt, wonach der Schenkungsgegenstand als Bauland zu bewerten gewesen sei, nichts zu ändern. Eine neue Bewertung nach § 52 Abs. 2 BewG könnte jedenfalls nur im Rahmen einer Artfortschreibung oder einer Nachfeststellung erfolgen, je nachdem, ob schon eine wirtschaftliche Einheit mit Einheitswert besteht oder ob diese - wie im gegenständlichen Fall - erst durch Abtrennung entstanden ist. Eine Artfortschreibung wäre nur dann möglich, wenn die gesamte wirtschaftliche Einheit dem Grundvermögen zuzurechnen wäre, was aber nicht behauptet wurde.

Eine Nachfeststellung zum 1. Jänner 2004 liegt nach Einsicht in den Bewertungsakt schon im Hinblick darauf, dass der Teilungsplan vom März 2004 stammt, ebenfalls nicht vor. Aus dem Bewertungsakt geht vielmehr eindeutig hervor, dass die geschenkte Liegenschaft bisher als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Geschenkgebers bewertet worden ist.

Infolge der Nichtanwendung des § 19 Abs. 3 ErbStG kann es auch dahin gestellt bleiben, ob die durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I Nr. 180/2004, geänderte Fassung des § 19 Abs. 3 ErbStG ("zu ermitteln") im gegenständlichen Fall bereits als eine Norm des Verfahrensrechtes anzuwenden ist oder ob es sich dabei um eine materiell-rechtliche Norm handelt und die Gesetzesfassung anzuwenden ist, die in Geltung stand, als der abgabenrechtliche Tatbestand verwirklicht worden ist ("festzustellen").

Da für die Anwendung des § 19 Abs. 3 ErbStG kein Raum bleibt, ist das Dreifache des zuletzt vor der Schenkung festgestellten Einheitswertes maßgebend. Dieser beträgt für eine Fläche von 52.315 m² zum 1. Jänner 1990 € 3.561 . Für das Schenkungsobjekt mit einer Fläche von 3.073 m² ergibt sich demnach ein (anteiliger dreifacher Betrag) in Höhe von € 626,89. Die darauf entfallende Steuer bleibt geringer als der maßgebliche Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Höhe von 2.200 € und entfällt gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (Ermäßigung der Steuer soweit sie auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt) auch die Mindeststeuer.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Graz, am 4. April 2008