

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des K., vertreten durch Dr. Franz Leopold, 8010 Graz, Pestalozzistraße 3, vom 22. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Juli 2003 betreffend Schenkungssteuer 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Schenkungssteuer werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 7. März 2003 wurde das nach einem Teilungsplan vom 24. Feber 2003 vom Grundstück 178/83 der EZ X. (bestehend aus Baufläche, landwirtschaftlicher Fläche und Weg im Gesamtausmaß von 3.078 m²) abgetrennte Grundstück 178/210 im Ausmaß von 1.060 m² von den Eltern an den Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, übergeben.

Für Steuerbemessungszwecke wurde darin auch festgestellt, dass für die gesamte Liegenschaft mit obiger EZ zum 1. Jänner 2002 ein Einheitswert von 1.900,00 € festgesetzt worden ist und dass gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG das Dreifache des Einheitswertes maßgebend sei.

Mit Bescheiden vom 10. Juli 2003 setzte das Finanzamt bezüglich des mütterlichen und väterlichen Erwerbes Schenkungssteuer in Höhe von jeweils 435,50 € fest. Als Bemessungsgrundlage wurde ein Bodenwert von 70,00 S mit dem Ausmaß des Grundstückes in Höhe von 1.060 m² multipliziert und dieser Wert anschließend der 35%-igen Erhöhung unterzogen und abgerundet. Nach der Verdreifachung des so ermittelten Einheitswertes

wurde dieser in Euro umgerechnet und daraufhin ein anteiliger Wert des Grundstückes in Höhe von 10.900,93 € ermittelt.

Mit Berufung vom 22. Juli 2003 wurde diese Berechnungsart bemängelt und vorgebracht, dass vom zuletzt festgestellten landwirtschaftlichen Einheitswert der Gesamtliegenschaft auszugehen sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 23. September 2003 wies darauf hin, dass ein besonderer Einheitswert nach § 19 Abs. 3 ErbStG festgestellt worden sei und dass auf Grund des Ausmaßes der Liegenschaft ein landwirtschaftlicher Einheitswert nicht mehr gegeben war.

Der Bw. brachte daraufhin einen Vorlageantrag ein und führte ergänzend aus, dass es zu keiner Änderung der Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgehenden Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gekommen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Finanzamt zu Recht einen besonderen Einheitswert nach § 19 Abs. 3 ErbStG als Bemessungsgrundlage der Steuervorschreibung zu Grunde legen durfte.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG 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 auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen bzw. zu ermitteln, wenn sich bei inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, bei inländischen Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt verändern, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Eine Neufeststellung des Einheitswertes im Zuge einer Artfortschreibung ist gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 Bewertungsgesetz (BewG) vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Das ist zB dann der Fall, wenn ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück als Bauland

verwertet wird, ein bisher unbebautes Grundstück bebaut oder wenn ein Einfamilienhaus durch einen Umbau in ein Mietwohngrundstück umgewandelt wird.

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.

Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden.

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 X. zum 1. Jänner 2002 ein Einheitswert als Land- und Forstwirtschaft von 1.900,00 € festgestellt worden, für die abgetrennte Parzelle existierte zum Stichtag der Schenkung bzw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld am 7. März 2003 noch kein Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines Art- oder Wertfortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich war.

Daran vermag auch die Argumentation des Finanzamtes, das wohl im Hinblick auf § 52 Abs. 2 BewG in der für einen Bauplatz typischen Größe der abgetrennten Parzelle ein Indiz dafür sah, dass sich die Verwertungsmöglichkeit des Grundstückes geändert habe und damit die Voraussetzung für eine Artvorschreibung vorgelegen 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 2003, die sich noch an die Eltern des Bw. richten müsste und damit nach § 19 Abs. 2 ErbStG die Bemessungsgrundlage bilden würde, liegt nach Einsicht in den Bewertungsakt schon im Hinblick darauf, dass der Teilungsplan vom Februar 2003 stammt, ebenfalls nicht vor. Aus dem Bewertungsakt geht vielmehr eindeutig hervor, dass die geschenkte Liegenschaft bisher als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Übergeber 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 – wie oben ausgeführt – kein Raum bleibt, ist das Dreifache des zuletzt vor der Schenkung festgestellten Einheitswertes maßgebend. Dieser beträgt für eine Fläche von 18.490 m² zum 1. Jänner 2002 1.900,00 €. Der sich für eine Fläche von 1.060 m² ergebende anteilige dreifache Betrag 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 auch die Mindeststeuer, weshalb die beiden Schenkungssteuerbescheide zur Gänze aufzuheben waren.

Graz, am 29. November 2005