



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X., vertreten durch SOT Süd-Ost-Treuhand Ges.m.b.H., 8043 Graz, Mariatroster Straße 21, vom 17. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. Oktober 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 24. Oktober 2005 über gab Herr E. an seine Tochter, die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, insgesamt 527/1673 Anteile an der Liegenschaft EZ XY, mit den Grundstücken 972 und 979/6. Die erworbenen Anteile betrafen Wohnungseigentum an einer sonstigen selbständigen Räumlichkeit (Buschenschank mit dazugehörigen Wohnräumen) im Haus Gasse 76 und Wohnungseigentum an den dort befindlichen 13 Kraftfahrzeug-Abstellplätzen.

Als Gegenleistung wurde ein Wohnungsgebrauchsrecht in kapitalisierter Höhe von 6.769,00 € eingeräumt.

Ausgehend vom Wert dieser Gegenleistung schrieb das Finanzamt Grunderwerbsteuer in Höhe von 135,38 € vor. Die Festsetzung erfolgte nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Für die Liegenschaft wurde ein unter Aktenzeichen 1 festgesetzter Einheitswert zum 1. Jänner 1998 von 1.962,17 € bekannt gegeben. Er setzte sich aus einem Einheitswert von 508,71 € und einem Wohnungswert von 1.453,46 € zusammen. Bewertet war die Liegenschaft als landwirtschaftlicher Betrieb.

Mit Nachfeststellungsbescheid vom 19. Juni 2009 wurde die Liegenschaft vom Finanzamt Graz-Stadt unter der Aktenzahl 2 als gemischt genutztes Grundstück mit einem Einheitswert von 136.000,00 € zum 1. Jänner 2006 bewertet, weil ab dem 3. August 2005 Wohnungseigentum begründet wurde. Mit Bescheid vom 25. August 2009 erfolgte zum 1. Jänner 2007 eine Artfortschreibung, weil das im Bau befindliche Gebäude fertig gestellt wurde.

Ausgehend von diesem Einheitswert in anteiliger, dreifacher Höhe abzüglich der Gegenleistung, also von einem Betrag in Höhe von 121.752,21, ermittelte das Finanzamt unter Berücksichtigung einer weiteren Schenkung Schenkungssteuer in Höhe von 11.155,28 € und brachte diesen Abgabenbetrag mit Bescheid vom 9. Oktober 2009 zur Vorschreibung. Mit weiterem Bescheid gleichen Datums wurde die Grunderwerbsteuer nach § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Gegen den Schenkungssteuerbescheid wurde Berufung erhoben und ausgeführt, dass der Einheitswertbescheid erst ab 1. Jänner 2006 gültig ist, der Übergabsvertrag aber davor, am 24. Oktober 2005, abgeschlossen worden sei. Der erhöhte Einheitswert sei noch nicht anwendbar. Der Einheitswert sei neu festgesetzt worden, weil ein landwirtschaftliches Nebengebäude dazukam, mit dessen Bau erst 2005 begonnen worden sei und das nicht Gegenstand des Übergabsvertrages gewesen sei. Der Bodenwert sei mit 3.80 €/m² angesetzt worden, wobei unterstellt wurde, dass es sich dabei um Bauland und nicht um Freiland handle. Wäre bekannt gewesen, dass der Einheitswert höher ist, wäre die Schenkung nicht angenommen worden. Im Falle, dass die Schenkungssteuer nicht auf Basis des ursprünglichen Einheitswertes mit 0 festgesetzt würde, müsste die Schenkung wegen Irrtums zurückgenommen werden.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Juni 2011 wurde der Bw. der durch Einsicht in die Bewertungsakten und ins Grundbuch sich ergebende Sachverhalt bekannt geben und die Bw. zur Stellungnahme eingeladen.

In der Äußerung vom 16. Juni 2011 wurde u.a. angeführt, dass der Flächenwidmungsplan die Flächen unverändert als Freiland und der Grundbuchsatzzug als landwirtschaftliche Flächen

ausweist. Der Zubau eines landwirtschaftlichen Nebengebäudes (eines betriebszugehörigen Einfamilienhauses) führe zu keiner Werterhöhung des Bodenwertes. Auch das Parifizierungsgutachten spreche von einem Buschenschank mit dazugehörigen Wohnräumen und Wirtschaftsgebäuden. Die Baubewilligung sei für die Errichtung eines betriebszugehörigen Einfamilienwohnhauses gemäß § 25 Abs. 5 Z 2 Stmk. Raumordnungsgesetz erteilt worden. Das heiße zum Zeitpunkt der Schenkung habe es noch kein weiteres Gebäude gegeben.

Die Liegenschaft sei vom Finanzamt entgegen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung nicht als Land- und Forstwirtschaft bewertet worden. Ein Antrag nach § 299 BAO sei noch nicht endgültig entschieden. Der Großteil der Liegenschaft (11.960 m²) werde unverändert landwirtschaftlich genutzt und weitere 2.562 m² würden einen Wald mit der GSt Nr. 972 beinhalten, auf welcher sich keine Änderung ergeben habe. Die Früchte der Obstbäume werden weiterhin geerntet und im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes (Buschenschank) verwertet (Säfte, Most, Schnaps). An der Liegenschaft habe sich nichts geändert, die Parifizierung im Sinne des WEG führe auch zu keiner Änderung der Nutzung, nur die Eigentumsverhältnisse seien aufgeteilt worden. Man habe zu einer Einheit eine weitere Einheit dazugebaut. Dies wollte man eigentumsmäßig trennen. D.h. der bisherige Einheitswert dürfte sich lediglich um den Gebäudewert von € 47.466,10 erhöhen. Dies betreffe aber nicht den Teil des Übergabevertrages. Die Nutzungsverhältnisse hätten sich nicht verändert, sodass kein Anlass für die Festsetzung eines besonderen Einheitswertes gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Ansatz eines besonderen Einheitswertes nach [§ 19 Abs. 3 ErbStG 1955](#) bei der Berechnung der Schenkungssteuer.

Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist nach [§ 19 Abs. 2 ErbStG 1955](#) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Das bedeutet, dass im Regelfall der letzte vor dem Entstehen der Steuerschuld festgestellte Einheitswert der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Die Steuerschuld entsteht nach [§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955](#) bei Schenkungen unter Lebenden mit der Ausführung der Zuwendung. Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld mit Unterfertigung des Vertrages am 24. Oktober 2005 entstanden, weil an diesem Tag die Übergabe und Übernahme vollzogen wurde (Punkt Drittens des Vertrages).

Als Ausnahme von dieser Regel ordnet [§ 19 Abs. 3 ErbStG 1955](#) an, dass auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln ist, wenn sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, 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 Wertfortschreibung ist nach [§ 21 Abs. 1 Z 1 lit. a BewG 1955](#) angezeigt, wenn der gemäß § 25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie bei den Betriebsgrundstücken, die lösgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden würden (§ 60 Abs. 1 Z 2), entweder um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 200 Euro oder um mehr als 3.650 Euro von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht.

Eine Artfortschreibung ist nach [§ 21 Abs. 1 Z 2 BewG 1955](#) angebracht, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht, zB. wenn die gesamte wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum Grundvermögen wird. Bei allen Fortschreibungen wie auch bei den im Falle der Neugründung von wirtschaftlichen Einheiten vorzunehmenden Nachfeststellungen iSd [§ 22 BewG 1955](#) werden die Verhältnisse des auf den dem maßgeblichen Ereignis folgenden Beginn eines Kalenderjahres (dh der 1.1. des Folgejahres) zu Grunde gelegt (§ 21 Abs. 4 und [§ 22 Abs. 2 BewG 1955](#)).

Die gegenständliche Liegenschaft EZ XY wurde zunächst unter der AZ 1 zum 1.1.1998 als landwirtschaftlicher Betrieb mit einem EW von 1.962,17 € bewertet und bestand lt. Grundbuchsatz aus einer Gesamtfläche von 16.074 m². Darauf befand sich unter der Adresse Gasse Nr. 76 eine Buschenschank mit Wohnräumen, ein Wirtschaftsgebäude und Autoabstellflächen.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2005 erhielt die Tochter des Liegenschaftseigentümers, die Bw., eine Baubewilligung im Sinne des § 25 Abs. 5 Z 2 Stmk. Raumordnungsgesetz 1974 zur Errichtung eines betriebszugehörigen Einfamilienhauses, eines Einfahrtstores und 2 PKW Abstellplätzen. Mit der Errichtung des Hauses (Gasse 74a) wurde im selben Jahr begonnen und erfolgte die Fertigstellung im Jahre 2006. Am 28. April 2005 wurde ein Parifizierungsgutachten erstellt, wonach für eine Wohnung im neugebauten Einfamilienhaus (Nr. 74a), zwei sonstige selbständige Räumlichkeiten (Buschenschank Nr. 76 und das Wirtschaftsgebäude) und 17 Autoabstellflächen die Nutzflächen festgestellt wurden. Mit

Kaufvertrag vom 9. Mai 2005 erwarb Herr S. Wohnungseigentum am Einfamilienhaus (Nr. 74a), und an zwei überdachten und zwei nicht überdachten Autoabstellplätzen. Zum Zubehör dieser Wohnung gehören lt. Nutzwertgutachten auch der Wald im Gesamtausmaß von 2.562 m² und der Obstgarten im Ausmaß von 8.580 m².

Für die restlichen Flächen, den Buschenschank mit Wohnräumen (Haus Nr. 76) im Ausmaß von 195,19 m² Nutzfläche, die Außenanlagen als Zubehör (Gastgarten und der Obstgarten nebst kleineren Gärten) im Gesamtausmaß von 3.589,08 m², das Wirtschaftsgebäude und 13 Autoabstellplätze wurde Wohnungseigentum für den Vater der Bw. eingeräumt. Das Wohnungseigentum wurde mit Eintragung ins Grundbuch ab 3. August 2005 begründet.

Mit Übergabsvertrag vom 24. Oktober 2005 übertrug der Vater an die Bw. sodann den Buschenschank mit den dazugehörigen Wohnräumen (Haus Nr. 76) und die 13 Autoabstellplätze im ideellen Gesamtausmaß von 527/1673 Anteilen. Das Wirtschaftsgebäude behielt er sich zurück.

Aufgrund der Begründung von Wohnungseigentum an der gesamten Liegenschaft erfolgte zum Stichtag 1. Jänner 2006 eine Nachfeststellung mit rechtskräftigem Bescheid vom 19. Juni 2009, AZ 2 , wobei der Einheitswert für ein gemischt genutztes Grundstück mit 136.000,00 € festgestellt wurde.

Wohnungseigentum ist nach [§ 2 Abs. 1 WEG 2002](#) das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Die gesamte ursprünglich als Land- und Forstwirtschaft bewertete Liegenschaft EZ XY wurde parifiziert und durch Eintragung ins Grundbuch wurde an ihr Wohnungseigentum begründet. Eine nach Wohnungseigentumsgesetz parifizierte Liegenschaft stellt eine einzige wirtschaftliche Einheit im Sinne des [§ 2 BewG 1955](#) dar, die lediglich einer Vermögensart zugeordnet sein kann und im Gesamten zu bewerten ist. Es ist daher der Wert des gesamten Grundstücks zu ermitteln und auf die Wohnungseigentümer entsprechend ihren Anteilen aufzuteilen ([§ 3 BewG 1955](#)).

Zum landwirtschaftlichen Vermögen nach [§ 30 Abs. 1 Z 1 BewG 1955](#) gehören alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb). Dabei sind unter Wohngebäuden Gebäude oder Gebäudeteile zu verstehen, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen (Twaroch – Wittmann –

Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Orac, S 159). Über das neu erbaute Einfamilienhaus nebst den Zubehörfächern (ua. der Wald im Ausmaß von 2.562 m² und der Obstgarten 8.580 m²) ist nach der Parifizierung und dem Kaufvertrag vom 9. Mai 2005 ein Betriebsfremder ausschließlich nutzungs- und verfügberechtigt und kann das Gebäude mangels Eigentümeridentität nicht der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden. Der bisherige Einheitswert kann sich daher auch nicht um den Gebäudewert des neugebauten „landwirtschaftlichen Nebengebäudes“ erhöhen.

Wird ein landwirtschaftliches Wohngebäude parifiziert (Wohnungseigentum für Betriebsinhaber, Geschwister oder Ausnehmer begründet), so liegt keine Eigentümeridentität zwischen landwirtschaftlichem Betrieb bzw. Weinbaubetrieb und Wohngebäude mehr vor. Das Wohngebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden ist als eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens zu bewerten (Twaroch – Wittmann – Frühwald, w.o., S. 191).

Da das Einfamilienhaus mangels Eigentümeridentität kein landwirtschaftliches Wohngebäude darstellen kann, die Liegenschaft zur Gänze parifiziert wurde und als eine wirtschaftliche Einheit zur Gänze einheitlich bewertet werden muss, muss das Grundstück auch zur Gänze dem Grundvermögen zugerechnet werden. Dass die Liegenschaft nach dem Flächenwidmungsplan als Freiland ausgewiesen wurde, ist zwar im Regelfall als Indiz für eine landwirtschaftliche Nutzung zu werten, hindert aber im gegenständlichen Fall einer Parifizierung, bei der der Großteil der Liegenschaft (Obstgarten 8.580 m² und Wald 2.562 m²) dem Einfamilienhaus als Zubehörfächern zugerechnet wurde, nicht die nach den Bewertungsvorschriften vorzunehmende Beurteilung der Liegenschaft als Grundvermögen. Damit waren bereits vor dem gegenständlichen Schenkungsvertrag die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung gegeben und die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes nach [§ 19 Abs. 3 ErbStG 1955](#) war geboten.

Infolge des engen zeitlichen Zusammenhangs mit dem für den Stichtag 1. Jänner 2006 erlassenen Feststellungsbescheid kann davon ausgegangen werden, dass der darin festgesetzte und bereits rechtskräftig gewordene Einheitswert dem besonderen Einheitswert entspricht.

Da die Liegenschaft zur Gänze dem Grundvermögen zuzurechnen ist, ist nicht mehr der Hektarsatz in Anwendung zu bringen, sondern ist gemäß [§ 53 BewG 1955](#) ein Bodenwert zu ermitteln. Diesem sind die Wertverhältnisse zum 1. Jänner 1973 zu Grunde zu legen und sind bei dessen Ermittlung insbesondere die Lage, die Form des Grundstücks sowie alle anderen den gemeinen Wert unbebauter Grundstücke beeinflussende Umstände zu berücksichtigen. Diesen Umständen wurde bei der Festsetzung des Bodenwertes mit 3,80 € pro m² Rechnung getragen.

Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass der Bw. nicht mehr eine Land- und Forstwirtschaft, sondern Wohnungseigentum zu 527/1673 Anteilen übertragen wurde, das lediglich die Nutzungsberechtigung für den Buschenschank mit Wohnräumen, 3.589,08 m² Außenanlagen und 13 Autoabstellplätze beinhaltete. Eine Nutzungsberechtigung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes für das Wirtschaftsgebäude und das Einfamilienhaus nebst Zubehörfächern steht der Bw. nicht zu.

Hinsichtlich des Einwandes, die Schenkung werde eventuell wegen Irrtums zurückgenommen, wird darauf verwiesen, dass die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes nach [§ 23 Abs. 4 BAO](#) solange und ferner inhaltlich so weit ohne Bedeutung ist, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1, Rz 41). Zudem ist noch anzumerken, dass [§ 33 ErbStG 1955](#), der die Erstattung der Schenkungssteuer regelt, auf Grund der Bestimmung [§ 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG 1955](#) idF des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, keine Erstattung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer in den Fällen zulässt, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26. Juni 2008 entsteht.

Aus diesen Gründen war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Juli 2011