

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Juni 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Schenkungsvertrag vom 4. Juni 2004 wurde zunächst aus dem der M gehörigen Grundstück in EZ1 aus Gst 35/1 das Teilstück 1 im Ausmaß von 272 m² und aus Gst 36 das Teilstück 2 im Ausmaß von 177 m² abgetrennt, sodann beide Teilstücke von zusammen 449 m² mit der dem Sohn J (= Berufungswerber, Bw) gehörigen Liegenschaft Gst 121 in EZ2 vereinigt und ihm zu diesem Zweck von der Mutter schenkungsweise "hiemit" übertragen; dies aufgrund des "Lageplanes" des X vom 20. November 2003. Zu steuerlichen Gebührenbemessungszwecken "bewerten die Vertragsteile die gegenständlichen Teilflächen mit dem von der Bewertungsstelle des Finanzamtes festgestellten Hektarsatz" (Punkt I.).

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 22. Juni 2004, StrNr, ausgehend vom Wert der Grundstücke von € 52.860 gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 3.083,60 ohne Begründung vorgeschrieben (zur Steuerermittlung im Einzelnen: siehe Bescheid).

Lediglich aus einem Aktenvermerk ist erkennbar, dass betreffend die EZ2 der Bodenwert mit

S 400/m² eruiert und dieser Wert - dreifach und erhöht, umgelegt auf die Fläche der erworbenen Teilstücke von 449 m² - sohin mit gesamt € 52.860 der Bemessung zugrunde gelegt wurde.

In der dagegen am 12. Juli 2004 erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Wert der Teilflächen sei aufgrund einer Anfrage bei der zuständigen Bewertungsstelle im Vertrag mit dem Hektarsatz veranschlagt worden, weil die Gst 35/1 und 36 im landwirtschaftlichen Einheitswert der Gesamtliegenschaft zu EW-AZ1 zuletzt zum 1. Jänner 1988 mitbewertet seien (EW € 7.994). Die vom Finanzamt ermittelte Bemessungsgrundlage sei dagegen in keiner Weise nachvollziehbar. Gem. § 19 Abs. 2 ErbStG sei der zuletzt – sohin zum 1. Jänner 1988 – festgestellte dreifache Einheitswert heranzuziehen. Ausgehend davon falle keine Schenkungssteuer an; der Bescheid sei daher aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 27. September 2004 wurde dahin begründet, dass hinsichtlich der EZ2 von der Bewertungsstelle ein Einheitswert als Mietwohngrundstück festgestellt worden sei; dies mit dem Bodenwert von S 400 pro m². Daraus werde gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG für die hinzukommenden 449 m² der Wert mit € 52.860 ermittelt.

Festgehalten wird, dass mit gleichlautender Begründung zuvor am 21. Juli 2004 vom Finanzamt (Bemessungsabteilung) ein "Bescheid gem. § 19 Abs. 3 ErbStG" erlassen und darin der besondere Einheitswert für die Trennstücke 1 und 2 im Betrag von € 52.860 (= der bereits *dreifache* EW) festgestellt worden war. Auf welchen Zeitpunkt diese Feststellung erfolgte, ist aus diesem Bescheid ebensowenig erkennbar wie jene – offensichtlich nicht erhobenen – Umstände, woraus das Finanzamt auf eine Änderung der Verhältnisse zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt sowie dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld iSd § 19 Abs. 3 ErbStG geschlossen hat. Dieser Bescheid blieb unbekämpft. Es ist allerdings gleichzeitig festzuhalten, dass der Bescheid an den Bw direkt adressiert ist, obwohl in der zuvor erhobenen Berufung ausdrücklich die "Zustellvollmacht" des Vertreters ausgewiesen ist.

Mit Antrag vom 5. Oktober 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und eingewendet, die Behörde habe willkürlich nach Einbringung der Berufung einen "besonderen Einheitswert" festgestellt. Ein erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld festgesetzter Einheitswert könne jedoch nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Durch Einsichtnahme in die bezughabenden Bewertungsakten wurde erhoben:

1. zu EW-AZ1:

Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der M auf EZ1 im Gesamtausmaß von rund 18,13 ha wurde der Einheitswert zuletzt zum 1. Jänner 1997 mit S 110.000 festgestellt. Darin mitbewertet sind auch die inliegenden Gst 35/1 und 36 im Ausmaß von gesamt rund 4.240

m², worauf sich die Hofstelle befindet; diesbezüglich wurde gesondert ein "Wohnwert" mit S 37.000 festgestellt. Daneben wurde festgehalten, dass die in dem Hofgebäude (Adresse Xgasse) befindliche Dachgeschoßwohnung im Ausmaß von 130 m² als Grundvermögen unter EW-AZ2 bewertet ist (= Mietwohngrundstück, EW zum 1. Jänner 1985 erhöht S 182.000).

2. zu EW-AZ3:

Bei diesem ab 1. Jänner 2004 dem Bw zuzurechnenden Mietwohngrundstück auf EZ2 handelt es sich um ein Schulgebäude, Baujahr 1901, das abgerissen wird. Laut Aktenvermerk aus April 2005 wird darauf ein Mehrfamilienhaus errichtet werden; von der Bewertungsstelle wird ein Bodenwert von S 400 pro m² angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich. Die Bewertung richtet sich 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, in der hier anzuwendenden Fassung noch vor BGBl. I 2004/180 in Geltung ab 1.1.2005, 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 idG, 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 hierüber ein Einheitswertbescheid zu erlassen. Nachdem im § 19 Abs. 3 ErbStG idgF. 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, 10. Aufl., 4. Lfg. August 2004, Rz 106 f. zu § 19*; vgl. auch VwGH 18.6.2002, 2001/16/0610, wonach bloße Hinweise auf die "Feststellung" eines besonderen Einheitswertes ohne tatsächlich erlassenen Bescheid auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ungenügend sind für die Heranziehung als Bemessungsgrundlage).

Im Gegenstandsfalle war zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Erstbescheides am 22. Juni 2004 kein rechtskräftiger Bescheid betreffend die "Feststellung eines besonderen Einheitswertes gem. § 19 Abs. 3 ErbStG" vorgelegen, auf welchen Grundlagenbescheid sich die Abgabenbehörde bei ihrer Abgabenfestsetzung hätte stützen können und an welchen sie nach dem Obgesagten gebunden gewesen wäre. Vielmehr wurde ohne jegliche Bescheidbegründung, dh. nicht einmal unter (diesbezüglich ohnehin ungenügendem) Verweis auf einen angenommenen besonderen Einheitswert bzw. auf § 19 Abs. 3 ErbStG der Bemessung – wie lediglich aus einem Aktenvermerk ersichtlich – der Bodenwert einer allerdings dem Bw gehörigen Liegenschaft zugrunde gelegt.

Abgesehen davon, dass vom Finanzamt ein "Bescheid gem. § 19 Abs. 3 ErbStG" erst **nach** erhobener Berufung am 21. Juli 2004 erlassen wurde und dieser schwerwiegende materielle Mängel aufweist (betragsmäßige Feststellung ausgehend wiederum vom Bodenwert der Liegenschaft in EZ2 in **dreifacher** Höhe als besonderer Einheitswert; keine Begründung hinsichtlich der maßgeblichen Tatbestandsvoraussetzung nach § 19 Abs. 3 ErbStG; fehlende Benennung des Zeitpunktes, auf den diese "Festsetzung" erfolgt), ist dieser Bescheid nach Ansicht des UFS insofern als "Nichtbescheid" zu qualifizieren, da er trotz eindeutig auf der Berufungsschrift ausgewiesener Zustellvollmacht des vertretenden Notars nicht diesem, sondern direkt an den Bw als Bescheidadressaten zugestellt wurde.

Wie aus den bezughabenden Bewertungsakten hervorgeht, wurde seitens der zuständigen Bewertungsstelle kein besonderer Einheitswertbescheid erlassen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass zufolge oben dargelegter Bestimmungen entsprechende Fortschreibungen (erst) auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2005 erfolgen werden.

Im Besonderen gilt auch zu bedenken, dass Änderungen, die erst durch den abgabepflichtigen Vorgang bewirkt werden, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Die Abtrennung eines geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestand, zu dem es bisher gehörte, würde nur, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entsteht, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben. Der Fall, dass der der Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, ist aber im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines „besonderen Einheitswertes“ angeführt (VwGH 25.4.1968, 1814/76). Diesfalls besteht sohin von vorne herein keine Berechtigung, einen besonderen Einheitswert anzunehmen, sondern richtet sich die Schenkungssteuerbemessung nach dem anteiligen zuletzt festgestellten Einheitswert der Gesamtliegenschaft, dh. im Gegenstandsfalle nach dem für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuletzt festgestellten Einheitswert (siehe dazu: *Dr. Fellner aaO, Rz 104*).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kommt daher der Berufung Berechtigung zu und ist die Schenkungssteuer gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert der Liegenschaft EZ1, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, in Höhe von S 110.000, dreifach zu bemessen, woraus sich allerdings im Hinblick der Gesamtfläche von mehr als 18 ha umgelegt auf die übergebene Fläche von 449 m² unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG sowie unter Anwendung des § 8 Abs. 6 ErbStG die Steuer nach § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG insgesamt mit € Null ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Juli 2006