

GZ. RV/0072-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Thomas Ruetz, gegen den Bescheid vom 7. August 2003 des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Schenkungssteuer für den Rechtsvorgang "Übergabsvertrag vom 5. Juni 2003 mit S. H." wird in Höhe von 2.158,21 € festgesetzt. Die in den Entscheidungsgründen vorgenommene Darstellung der Bemessungsgrundlagen und der Steuerfestsetzung bilden einen integrierenden Teil dieses Spruches. Auf die bereits eingetretene Fälligkeit wird hingewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

H. S. war Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ X KG Y unter anderem bestehend aus dem GST-Nr. 116 mit 1679 m² samt einem darauf errichtetem Gebäude. Auf Grundlage der Vermessungsurkunde vom 25.4.2003 wurde das Grundstück geteilt in das GST-Nr. 116/1 von 947 m² und in das GST-Nr. 116/2 von 732 m². Mit Übergabevertrag vom 5.6.2003 übergab H. S. das neu gebildete unbebaute GST- Nr. 116/2 mit 732 m² je zur ideellen Hälfte an C. H. und G. H. (= Bw). Im Gegenzug verpflichteten sich die Übernehmer zu einer vereinbarten Leistung von 10.000 €. Im Übrigen erfolgte die Überlassung unentgeltlich. Neben der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 23.119 € (= 28.229,95 € – grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung 5.000 € - Freibetrag von 110 €) die Schenkungssteuer mit 4.974,44 € fest. Dabei wurde der Wert des Grundstückes wie folgt berechnet: "Einheitswert Gst 116: 43.167,66 : 1679 m² x 732 m² = 18.819,97 x 3 = 56.459,91, davon je 1/2".

Die gegen diesen Schenkungssteuerbescheid eingebrachte gegenständliche Berufung bekämpft den angesetzten Wert des Grundstückes mit dem Vorbringen, in die Einheitswertfeststellung für die Liegenschaft EZ X KG Y, GST- Nr. 116 mit 1.679 m² sei der Bodenwert und der Gebäudewert der darauf befindlichen Fremdenpension eingeflossen. Richtigerweise wäre nicht der Gesamteinheitswert von 43.167,66 € auf die übergebene Fläche von 732 m² anteilig (732/1679) umzurechnen, da hierin auch der Gebäudewert enthalten sei, der die übergebene Fläche aber nicht betreffen könne, da diese unbebaut sei. Auszugehen sei vom Bodenwert von 141.666 S zuzüglich Erhöhung von 35 %, sodass sich anteilig ein Übergabewert von 6.059,43 € bzw. dreifach von 18.178,29 €, davon die Hälfte an den Bw., daher 9.089,15 € ergebe. Dies umso mehr, als mittlerweile auch schon eine neue Grundbuchseinlage für das Übergabegrundstück bestehe, wofür demnächst-selbstverständlich ohne eine Gebäudekomponente- ein entsprechender Einheitswert festzusetzen sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auszugsweise auf folgende Begründung:

"Gem. § 19 ErbStG ist für inländisches Grundvermögen der Einheitswert maßgebend der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist somit der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH vom 23.9.1985, Zl. 85/15/0171). Die Einheitswertbescheide sind als Feststellungsbescheide für die Abgabenbescheide bindend. Wenn erst durch die Schenkung selbst eine eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens neu gegründet wird, so bewirkt dieser Vorgang keine Stichtagsbewertung.

Der Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes wäre erst zum nächsten 1.1. des Jahres vorzunehmen, welcher auf die Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgt. Die Bemessung der Schenkungssteuer richtet sich daher im Berufungsfall ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft (wirtschaftliche Einheit) festgestellt worden war".

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 ErbStG 1955 idgF ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich.

Die Bewertung richtete sich nach § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Die § 19 Abs. 2 und 3 ErbStG idF BGBl. I Nr. 142/2000 lauten:

"(2) Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerpflichtigen nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

(3) Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt verändert, 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". "

Änderungen, die erst durch den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, berechtigen zu keiner Stichtagsbewertung. Die Abtrennung des geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestande, zu dem es bisher gehörte, gibt nur, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entstand, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG. Der Fall, dass der der Erbschaftssteuer oder Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer

Nachfeststellung gibt, ist im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt (siehe VwGH 25.4.1968, 1814/67 und die auf dieses Erkenntnis verweisende Lehre, nämlich Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 104 zu § 19 ErbStG, Dorazil, Handkommentar, Band 10, ErbStG, 3. Auflage, Anm 9.6 und 9.13 zu § 19 ErbStG und Dorazil-Taucher, ErbStG, Anm. 8.5 zu § 19 ErbStG). Ausgehend von dieser Rechtsansicht besteht im Gegenstandsfall kein Streit darüber, dass die Voraussetzungen für eine Feststellung eines besonderen Einheitswertes gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG nicht vorliegen, wurde doch erst durch den der Schenkungssteuer unterliegenden Rechtsvorgang eine neue wirtschaftliche Einheit im Sinne § 2 BewG begründet, wofür im Wege einer Nachfeststellung auf den 1. Jänner des Jahres, das der Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgt, ein Einheitswert festzustellen ist.

Weiters blieb außer Streit, dass als Ausnahme von der Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 1 ErbStG auf Grund des § 19 Abs. 2 ErbStG idF. BGBl. I Nr. ab dem 1. Jänner 2001 bei der Schenkung von inländischem Grundbesitz das Dreifache des Einheitswertes bei der Bewertung maßgeblich ist. Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung ist somit bei der Zuwendung von inländischen Grundbesitz auf Grund der im § 19 Abs. 2 ErbStG normierten Vorschrift zur Wertermittlung also grundsätzlich der im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültige (ab dem 1. Jänner 2001 dreifache) Einheitswert für Zwecke der Abgabenbemessung heranzuziehen (VwGH 23.9.1985, 85/15/0171). Im Berufungsfall wurde für den Grundbesitz EZ X GB Y GSt. Nr 116 im Ausmaß von 1679 m², bebaut mit einer Fremdenpension, Art des Steuergegenstandes Betriebsgrundstück bewertet als Geschäftsgrundstück, auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgehenden Feststellungszeitpunkt ein (um 35 % erhöhter) Einheitswert von 43.167,66 € festgestellt. Der Einheitswert der ganzen Liegenschaft kann aber nur dann gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG bei der Festsetzung der Schenkungssteuer der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die ganze wirtschaftliche Einheit den Gegenstand der steuerpflichtigen Übertragung gebildet hat. Werden hingegen nur körperliche Teile einer solchen wirtschaftlichen Einheit übertragen, dann muss der für die Steuerfestsetzung maßgebliche Teil des Einheitswertes aus dem Einheitswert der gesamten Liegenschaft **verhältnismäßig** berechnet werden (siehe nochmals Fellner, Rz 101 zu § 19 ErbStG und das dort zitierte VwGH- Erkenntnis 11.4.1951, Slg. 383/F). Diesbezüglich wird noch festgehalten, dass nach Meinung von Dorazil-Taucher (siehe Anm. 8.10 zu § 19 ErbStG) die Bestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG sich nur auf den Wert und nicht auch auf die anderen Umstände bezieht, die in einem Einheitswertbescheid festgestellt werden.

Im Streitfall wurde aus der mit einer Fremdenpension bebauten Liegenschaft im Gesamtausmaß von 1679 m² ein unbebautes Trennstück von 732 m² (nämlich das neu gebildete unbebaute GSt. Nr. 116/2, EZ Z GB Y) an den Bw. und seine Ehegattin übertragen. Der für die Festsetzung der Schenkungssteuer maßgebliche Teil des Einheitswertes war daher aus dem Einheitswert der gesamten wirtschaftlichen Einheit verhältnismäßig zu berechnen. Bei dieser Verhältnisrechnung ist zu berücksichtigen, dass sich bei bebauten Grundstücken der dafür festgestellte Einheitswert aus zwei Wertkomponenten zusammensetzt, nämlich aus dem Gebäudewert und dem Bodenwert und beide zusammen (unter Berücksichtigung der Abschläge des § 53 BewG) letztlich den Einheitswert bilden. Wenn somit im Gegenstandsfall nur ein unbebauter Grundstücksteil aus der bewerteten gesamten wirtschaftlichen Einheit der bebauten Liegenschaft abgetrennt und übertragen wird, das Gebäude somit von der Übertragung nicht mitumfasst ist, dann erscheint es sachlich geboten, bei der vorzunehmenden verhältnismäßigen Ermittlung nicht vom gesamten Einheitswert der bebauten Liegenschaft linear unter Anwendung des Verhältnisses Gesamtgrundfläche zu Trennfläche den für die Steuerfestsetzung des übertragenen unbebauten Grundstückes maßgeblichen Teil des Einheitswertanteiles zu berechnen, sondern bei dieser Verhältnisrechnung durch Eliminierung der auf die Bebauung entfallenden Wertfaktoren dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der gesamte Einheitswert für eine (im Streitfall mit einer Fremdenpension) bebaute Liegenschaft festgestellt worden ist. Eine solche Berechnung gewährleistet dann, dass der aus dem Einheitswert der bebauten gesamten Liegenschaft errechnete Einheitswertanteil dem des übergebenen unbebauten Trennstückes verhältnismäßig entspricht. Dieser Form der Berechnung steht auch nicht entgegen, dass die Einheitswertbescheide als Feststellungsbescheide nicht nur die Wertgrößen, sondern auch die Art und den Umfang des Gegenstandes verbindlich festlegen, wird doch von diesen bei der Wertermittlung des Trennstückes mittels Verhältnisrechnung ausgegangen und lediglich bei der Berechnungsmethode durch entsprechende Interpolationen dem Umstand Rechnung getragen, dass lediglich ein unbebauter Teil des bewerteten bebauten Grundstückes übertragen wurde.

Abweichend von der vom Finanzamt vorgenommenen Berechnung des Einheitswertanteiles ($\text{EW } 43.167,66 \text{ €} : 1679 \text{ m}^2 \times 732 \text{ m}^2$) war daher der Berufung darin beizupflichten, dass die verhältnismäßige Rechnung in einer derartigen Weise zu erfolgen hat, dass im Einheitswertanteil kein aliquoter Gebäudeanteil mehr enthalten ist. Dies wird dadurch erreicht, in dem bei der verhältnismäßigen Berechnung aus dem festgestellten Einheitswert von 43.167, 66 € der Gebäudewert und die als Folge der Bebauung berücksichtigten Abschläge

nach § 53 BewG entsprechend ausgeklammert werden, wodurch sich ein verhältnismäßiger Wert des Trennstückes (siehe nachstehende Berechnung) von 10.772,29 € ergibt, wobei noch zu erwähnen ist, dass der in der Berufung unter Hinweis auf die Einheitswertfeststellung angeführte Bodenwert von 141.666 S sich daraus nicht ableiten lässt, wurde doch laut vorliegendem Berechnungsblatt im Einheitswertbescheid der Bodenwert mit 188.888 S (= 1679 m² x 150, davon 75 %) angesetzt.

Der Berufung war somit teilweise stattzugeben und ausgehend von den nachstehend dargestellten Bemessungsgrundlagen und der Steuerberechnung die Schenkungssteuer in Höhe von 2.158,21 € festzusetzen.

Verhältnismäßige Berechnung des Wertes der übergebenen Liegenschaft aus dem festgestellten Einheitswert:

Im gesamten festgestellten Einheitswert wurde beim Bodenwert von einer Fläche von 1679 m² und von einem Quadratmeterpreis von 150 S ausgegangen.

Verhältnismäßige Berechnung daher: 1679 m² x 150 S = 251.850 S, zuzüglich der 35 % Erhöhung gesamt daher 339.997,50 S oder 24.708,58 €, dividiert durch 1679 m² mal 732 m² = 10.772,29 €.

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG das Dreifache des Einheitswertes: 10.772,29 € x 3 = 32.316,87 €, davon entfällt die Hälfte auf den Berufungswerber, somit 16.158,43 €.

Ermittlung der Schenkungssteuerbemessungsgrundlage:

Wert der Grundstücke	16.158,43 €
abzüglich Grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	- 5.000,00 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	11.158,43 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	11.048,43 €

Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V) 16 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 11.048,00 € 1.767,68 €

zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 390,53 €

11.158,00 €

Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)

2.158,21 €

Innsbruck, 28. Juni 2004