

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SG, geb. X, wohnhaft in Y, vertreten durch Dr. Rudolf Schachner & Partner, Notar, 4730 Waizenkirchen, Marktplatz 13, vom 25. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 17. April 2002 betreffend Schenkungssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

SA als Eigentümer der unter der EZ 27 Grundbuch L zusammengefassten Grundstücke übergab mit in Notariatsaktform errichtetem Schenkungsvertrag vom 22. Jänner 2002 seiner Tochter SG (= Berufungserwerberin = Bw) das neu geschaffene Grundstück 2012/2 im Ausmaß von 2.757 m².

In Punkt Viertens des Schenkungsvertrages wurde festgehalten, dass die Übergabe bzw. Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Geschenknehmerin mit heutigem Tage erfolge.

Die Vertragsparteien erteilten laut Punkt Zehntens ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages ob der Liegenschaft EZ 27 Grundbuch L das Grundstück 2012/2 vom Gutsbestand dieser Liegenschaft abgeschrieben, für dieses Grundstück eine neue Einlagezahl im gleichen Grundbuch eröffnet und ob derselben das Eigentumsrecht für die Bw einverleibt werden könne.

Mit Bescheid vom 17. April 2002 schrieb das Finanzamt Urfahr der Bw für diesen Rechtsvorgang Schenkungssteuer in Höhe von 16.024,00 € vor, wobei es von einem steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes von 162.000,00 € ausging.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Vertreter der Bw vor, dass als Bemessungsgrundlage nicht vom anteiligen Einheitswert, sondern von einem Stichtagswert von 54.000,00 € ausgegangen worden sei. Das Vertragsobjekt sei im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld Bestandteil einer Landwirtschaft und im Einheitswert der Liegenschaft EZ 27 Grundbuch L enthalten gewesen. Der Einheitswert in Höhe von 564.000,00 S sei mit Bescheid vom 1. Jänner 1988 zu EW-AZ A festgestellt worden und sei im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld rechtskräftig gewesen. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, ausgeführt, dass der abgabepflichtige Vorgang zu keiner Stichtagsbewertung führen dürfe. Das Vertragsobjekt werde unverändert landwirtschaftlich genutzt und besitze keine Bauplatzbewilligung. Die Bemessungsgrundlage richte sich somit nach dem anteiligen, rechtskräftig festgestellten Einheitswert der Landwirtschaft (ein Hektarsatz von 26.616,00 S ergebe für 2.757 m² einen anteiligen Einheitswert von 533,27 € bzw. 7.338,03 S). Für die Steuerermittlung sei das Dreifache dieses Wertes maßgebend. Richtigerweise sei die Schenkungssteuer vom dreifachen anteiligen rechtskräftigen Einheitswert, daher von 1.599,81 €, festzusetzen.

Die Bewertungsstelle des Finanzamtes Linz teilte auf Ersuchen des Finanzamtes Urfahr um Bekanntgabe des Einheitswertes zum Stichtag mit, dass auf Grund des Teilungsplanes vom 27. April 2001 und des Ansuchens um Bauplatzbewilligung für die Grundstücke 2012/6 und 2012/4 im Jahr 2001 die gegenständliche Parzelle 2012/2 im Ausmaß von 2.757 m² im Zeitpunkt der Schenkung als unbebautes Grundstück zu bewerten sei. Es sei daher der vom Finanzamt mitgeteilte Hilfswert von 54.000,00 € anzusetzen.

In einem Aktenvermerk vom 1. August 2003 ist zudem festgehalten, dass laut telefonischer Auskunft der Bewertungsstelle die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung zum 1. Jänner 2002 gegeben seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Laut Teilungsplan vom 27. April 2001 sei das Grundstück 2012/2 im Ausmaß von 2.757 m² neu geschaffen worden. Für benachbarte Grundstücke seien bereits Bauplatzbewilligungen erteilt worden. Nach § 52 Abs. 2 BewG seien land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen sei, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen würden. Laut Auskunft der Bewertungsstelle des Finanzamtes Linz seien zum 1. Jänner 2002 die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung nach § 21 Abs. 3 BewG gegeben. Zum Stichtag der Zuwendung am 22. Jänner 2002 sei

daher von einem Einheitswert als unbebautes Grundstück in der Höhe von 54.000,00 € auszugehen.

Mit Schreiben vom 13. August 2003 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass auf die Berufungsbegründung, insbesondere die dort angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, welche auf den gegenständlichen Fall zutreffe, nicht eingegangen worden sei.

Mit an die Bw ergangenem Einheitswertbescheid vom 28. April 2004 wurde für das berufungsgegenständliche Grundstück ein Einheitswert von 54.000,00 € festgestellt. Die Nachfeststellung sei erforderlich gewesen, weil eine wirtschaftliche Einheit gegründet worden sei.

Für die bei ihrem Vater verbleibende wirtschaftliche Einheit erging am 30. April 2004 mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 ein Wertfortschreibungsbescheid, da eine Änderung im Flächenausmaß eingetreten sei. Der unter dem EW-AZ A verbleibende Grundbesitz wurde unverändert als land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet.

Auf Anfrage der Rechtsmittelbehörde, ob für das geschenkte Grundstück tatsächlich die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung oder die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben gewesen seien, teilte das Finanzamt Linz mit Schreiben vom 28. April 2005 mit, dass das gegenständliche Grundstück auf Grund des Lageplanes vom 27. April 2001 neu geschaffen worden sei. Bewertungsrechtlich seien daher zum Stichtag der Schenkung und damit auch zum 1. Jänner 2002 die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung beim bisherigen Grundstück und eine Nachfeststellung für das neu geschaffene Grundstück als Grundvermögen wegen der Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit vorgelegen. Dem Finanzamt Urfahr sei daher seinerzeit richtigerweise ein ermittelter Hilfswert von 54.000,00 € für ein unbebautes Grundstück mitgeteilt worden. Tatsächlich sei die Nachfeststellung erst verspätet zum 1. Jänner 2003 durchgeführt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (BewG). Nach Abs. 2 leg. cit. idF BGBI. I Nr. 142/2000, gültig ab 1. Jänner 2001, 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 (§ 12 ErbStG) 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, 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 Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 vom 30. Dezember 2004 wurde § 19 Abs. 3 ErbStG insoweit abgeändert, als an die Stelle des Wortes "festzustellen" die Wortfolge "zu ermitteln" trat.

Die Neufassung des § 19 Abs. 3 ErbStG trat mangels ausdrücklicher Regelung hinsichtlich des In-Kraft-Tretens mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2004 im Bundesgesetzblatt, somit am 31. Dezember 2004, in Kraft.

In den erläuternden Bemerkungen ist dazu festgehalten, dass in § 6 Abs. 3 GrEStG davon gesprochen werde, dass ein besonderer Einheitswert "zu ermitteln" sei. Im Hinblick darauf, dass in beiden Gesetzen dasselbe gemeint sei, solle eine einheitliche Ausdrucksweise verwendet werden.

Während zu § 19 Abs. 3 ErbStG in der bis zum 30. Dezember 2004 gültigen Fassung auf Grund der Diktion "ist (...) ein besonderer Einheitswert festzustellen" die Ansicht vertreten wurde, dass ein entsprechender Feststellungsbescheid zu erlassen sei (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18.6.2002, 2001/16/0610), wird dies § 6 Abs. 3 GrEStG betreffend nicht für erforderlich gehalten (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 64 Tz 2; gleich lautend Stoll, BAO, 1973, wonach ein förmlicher Einheitswertbescheid nicht zu ergehen habe. Der Stichtagswert sei die unmittelbare Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung, somit Teil des Grunderwerbsteuerbescheides und mit diesem anfechtbar).

Die näheren Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung sind in § 21 Abs. 1 Z 1 und Z 2 geregelt.

Fortschreibung bedeutet grundsätzlich das Ersetzen eines Einheitswertbescheides durch einen anderen Einheitswertbescheid und setzt das Vorliegen eines Hauptfeststellungs-, Nachfeststellungs- oder Fortschreibungsbescheides voraus (vgl. Stoll, BAO, 2038f).

Nach § 22 BewG wird für wirtschaftliche (Unter)Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche (Unter)Einheit neu gegründet wird (Z 1). Die Erlassung eines Nachfeststellungsbescheides ist insbesondere dann vorgesehen, wenn ein Grundstück von einem Gutsbestand, zu dem es bisher gehörte, abgetrennt wird und dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entsteht.

Sowohl Fortschreibungen als auch Nachfeststellungen erfolgen mit Wirkung ab dem auf die Änderung folgenden Jahresbeginn (§§ 21 Abs. 4 und § 22 Abs. 2 BewG).

§ 52 Abs. 2 BewG zufolge sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden, z.B., wenn sie hiernach als Bauland, Industrieland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind.

Unabhängig davon, ob die oben dargestellte, durch das AbgÄG 2004 bewirkte Neufassung des § 19 Abs. 3 ErbStG als eine Norm des Verfahrensrechtes oder als materiell-rechtliche Norm anzusehen ist und somit die neu gefasste Norm entweder für Amtshandlungen ab In-Kraft-Treten, somit auch auf offene Berufungsverfahren, anzuwenden wäre oder als materiell-rechtliche Norm jene Rechtslage maßgebend wäre, die in dem Zeitraum gegolten hat, in welchem sich der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt verwirklicht hat, sind im vorliegenden Berufungsfall die Voraussetzungen für die Feststellung bzw. Ermittlung eines besonderen Einheitswertes im Sinne des § 19 Abs. 3 ErbStG nicht gegeben.

Aus dem Bemessungsakt, Erf.Nr. C, und den Einheitswertakten EW-AZ A und EW-AZ B sowie aus der Stellungnahme des Finanzamtes ergibt sich einerseits, dass die Bewertungsstelle des Finanzamtes Linz dem für die Schenkungssteuerfestsetzung zuständigen Finanzamt Urfahr auf Anfrage mitgeteilt hat, dass das geschenkte Grundstück im Zeitpunkt der Schenkung unter Beachtung der Bestimmung des § 52 Abs. 2 BewG als unbebautes Grundstück mit einem Einheitswert von 54.000,00 € zu bewerten sei, andererseits lagen bereits zum 1. Jänner 2002 und daher auch zum Stichtag der Schenkung die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung infolge Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit vor. § 19 Abs. 3 ErbStG ist aber nur anwendbar, wenn die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind. Der Fall, dass ein der Schenkungssteuer unterliegender Vorgang Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, ist in § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines besonderen Einheitswertes angeführt. Diesfalls hat sich die Bemessung der Schenkungssteuer ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt für die gesamte Liegenschaft als wirtschaftliche Einheit festgestellt worden ist, zu richten; die Feststellung bzw. Ermittlung eines besonderen Einheitswertes ist nicht zulässig.

Für das berufungsgegenständliche Grundstück existierte zum Stichtag der Schenkung bzw. zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch kein Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines (Art- oder Wert)Fortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich war. Aus den vorgelegten Einheitswertakten geht vielmehr eindeutig hervor, dass die der Bw geschenkte Liegenschaft bislang als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Übergebers bewertet worden ist.

Wäre, wie an sich auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 22 Abs. 2 BewG vorgesehen, der Nachfeststellungsbescheid bereits zum 1. Jänner 2002 - zu diesem Zeitpunkt noch an den Vater der Bw - ergangen, wäre dieser Bescheid nach § 19 Abs. 2 ErbStG der Schenkungssteuerbemessung zu Grunde zu legen gewesen.

Dem Nachfeststellungsbescheid zum 1. Jänner 2003, mit welchem das der Bw geschenkte Grundstück als unbebautes Grundstück bewertet und ein Einheitswert in Höhe von 54.000,00 € ermittelt wurde, kommt für die Bemessung der Schenkungssteuer keine Bedeutung zu.

Maßgebend für die Schenkungssteuerbemessung ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG das Dreifache des zuletzt **vor** der Schenkung festgestellten Einheitswertes, sodass dem Berufungsbegehren zu folgen und die Schenkungssteuer ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert der als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bewerteten Liegenschaft EZ 27 zu ermitteln war. Dieser zuletzt zum 1. Jänner 1988 festgestellte Einheitswert betrug für eine Gesamtfläche von 236.181 m² 564.000,00 S, wobei auf die der Bw geschenkte Grundstücksfläche von 2.757 m² ein anteiliger Einheitswert von rund 6.584,00 S (478,48 €) entfiel. Selbst unter Berücksichtigung des dreifachen (anteiligen) Einheitswertes in Höhe von 1435,43 € ist dieser Betrag geringer als der maßgebliche Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Höhe von 2.200,00 €

Im Hinblick auf § 8 Abs. 6 ErbStG (Ermäßigung der Steuer, soweit sie auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt, um 110,00 €) entfällt auch die Vorschreibung der unter diesem Betrag liegenden Mindeststeuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG, welche mit einem Betrag von 28,71 € zum Ansatz gekommen wäre.

Der steuerpflichtige Erwerb ist somit Null, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 13. Mai 2005