

GZ. RV/1048-L/02, RV/1049-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Regina Schedlberger gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, nunmehr Wirtschaftsraum Mühlviertel, vom 10. April 2001 betreffend Schenkungssteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Schenkungssteuer vom 20. April 2001 werden abgeändert.

Die Schenkungssteuer für den Erwerb vom Vater wird mit 592,94 € (8.159,00 S) festgesetzt.

Die Schenkungssteuer für den Erwerb von der Mutter wird mit 592,94 € (8.159,00 S) festgesetzt.

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

Am 5. Dezember 2000 wurde ein Schenkungsvertrag nachfolgenden Inhaltes abgeschlossen und dem Finanzamt Urfahr angezeigt:

Die Geschenkgeber OM und FM, welche je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaften EZ 1562, KG G, Grundstücksnummer 184, und EZ 1713, KG G, Grundstücksnummer 1120/2, sowie zu je einem Viertel Eigentümer der landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften EZ 1466, KG G, Grundstücksnummer 2400, und EZ 606, KG G, Grundstücksnummer 2010, waren, übergaben an ihre Söhne Mag. WM und DI RM die zu den Einlagezahlen 1562, 1466 und 606 angeführten Liegenschaften je zur Hälfte und die zu EZ 1713 genannte Liegenschaft an DI RM.

In diesem Vertrag wurde weiters festgehalten, dass die Liegenschaften lastenfrei seien und die tatsächliche Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften bereits am 15. November 2000 erfolgt sei.

Das für die Einheitswertfeststellung dieser Liegenschaften zuständige Finanzamt G teilte dazu mit, dass der Einheitswert des unbebauten Grundstücks zu EZ 1562 Null, der Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes zu EZ 606 und 1466 29.000,00 S und der Einheitswert des unbebauten Grundstückes zu EZ 1713 im Ausmaß von 897 m² 205.000,00 S und für einen Teil von 836 m² 191.000,00 S, insgesamt daher 396.000,00 S betrage. Die Differenzfläche auf die Gesamtfläche von 1953 m² sei eine Straße und mit Null bewertet.

Auf Grund dieses Sachverhaltes setzte das Finanzamt Urfahr mit Bescheiden vom 10. April 2001 die vom Bw zu entrichtende Schenkungssteuer für den Erwerb vom Vater und für den Erwerb von der Mutter mit je 3.360,00 S fest.

Gegen diese Bescheide er hob die steuerliche Vertreterin des Bw mit Schriftsatz vom 20. April 2001 Berufung, weil den Schenkungssteuerbescheiden falsche Einheitswerte zu Grunde gelegt worden seien. Für die Liegenschaft EZ 1713 sei ein unrichtiger Wert von 396.000,00 S angesetzt worden. Auf diesem Grundstück befindet sich kein für die Bewertung maßgebliches Gebäude, sodass dieses als unbebautes Grundstück ausgewiesen und gemäß § 55 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten sei. Ferner sei das Grundstück durch eine nicht befestigte Straße geteilt, die als Zufahrtsweg zu einer anderen Liegenschaft diene, und verliere dadurch wesentlich an Wert. Obwohl im Grundbuch keine Dienstbarkeiten eingetragen seien, sei davon auszugehen, dass ersessene Rechte bestünden, welche ebenfalls eine Wertminderung bedeuten. Zu beachten sei ferner, dass sich diese Liegenschaft nicht im direkten Siedlungsgebiet der Gemeinde G befindet, sondern in einer an Äcker anschließenden Randlage. Der gemeine Wert dieses Grundstücks betrage daher nicht 396.000,00 S, sodass den

angefochtenen Bescheiden ein zu hoher Einheitswert zu Grunde liege. Der Einheitswert dieser Liegenschaft sei keinesfalls höher als 200.000,00 S, sodass dieser Betrag für die Schenkungssteuerbescheide maßgeblich sei. Nicht beachtet sei ferner worden, dass diese Liegenschaft laut Schenkungsvertrag nur an DI RM schenkungsweise übergeben worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2001 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Schenkungssteuer für den Erwerb vom Vater und für den Erwerb von der Mutter mit je 8.159,00 S festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bei Schenkung inländischen Grundvermögens für die Wertermittlung der Einheitswert maßgebend sei. Für die Liegenschaft EZ 1713 habe das Finanzamt G zum 1. Jänner 1998 zwei Einheitswerte festgestellt; zu EW-AZ 1 einen Einheitswert von 205.000,00 S und zu EW-AZ 2 einen Einheitswert von 19.000,00 S (richtig wohl: 191.000,00 S). Lägen einem Abgabenbescheid Feststellungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, so könne ein Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in einem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Während sich die Berufung in diesem Punkt als unzutreffend erweise, sei dem Einwand, die Liegenschaft EZ 1713 sei nur dem Bw geschenkt worden, zu entsprechen.

Mit Eingabe vom 29. Mai 2001 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG idF vor BGBI. I Nr. 142/2000 ist für die Bewertung inländischen Grundvermögens der Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Abs. 3 leg. cit. normiert, dass dann, wenn sich 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, auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z.1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Der Feststellungsbescheid über den Einheitswert ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen (§ 186 BAO) und ist als solcher für Abgabenbescheide (wie Schenkungssteuerbescheide) bindend.

§ 252 Abs. 1 BAO lautet: Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Diese Bestimmung, wonach Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend diesen Grundlagenbescheid vorgebracht werden können, schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Ein Abgabenbescheid (Schenkungssteuerbescheid) kann demnach nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Eine Berufung gegen einen Schenkungssteuerbescheid, deren Einwendungen sich allein gegen die Einheitswertfeststellung richten, ist daher als unbegründet abzuweisen. Eine solche Abweisung setzt aber voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam erlassen worden ist.

Davon abweichend entfaltet aber ein an den Geschenkgeber gerichteter Einheitswertbescheid nach Maßgabe des § 191 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 97 Abs. 2 BAO eine Bindung für das Abgabenverfahren des Geschenknehmers.

§ 191 Abs. 4 BAO erweitert damit die Wirkung von Einheitswertbescheiden über zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheiten auf den Rechts- bzw. Besitznachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist. Diesfalls sieht § 97 Abs. 2 BAO eine Zustellfiktion vor, wonach mit der Zustellung an den Rechtsvorgänger auch die Bekanntgabe an den Rechtsnachfolger als vollzogen gilt, wenn die Rechtsnachfolge nach Zustellung des Bescheides an den Rechtsvorgänger eingetreten ist.

Ist der Einheitswertbescheid im Zeitpunkt der Rechtsnachfolge, wie im Berufungsfall, bereits rechtskräftig, so ergibt sich aus § 191 Abs. 4 BAO in Verbindung mit § 97 Abs. 2 BAO die Wirksamkeit, ohne dass der Rechtsnachfolger diesen Bescheid anfechten kann. Er kann lediglich auf den der Nachfolge folgenden 1. Jänner eine Wertfortschreibung nach Maßgabe der Wertgrenzen des § 21 BewG oder eine Artfortschreibung beantragen.

Im gegenständlichen Berufungsfall wendet der Bw im Wesentlichen ein, dass der den Schenkungssteuerbescheiden zu Grunde gelegte Einheitswert der Liegenschaft EZ 1713 nicht richtig sei, weil diese Liegenschaft geteilt und in einer Randlage gelegen sei, wodurch das

Grundstück wesentlich an Wert verliere. Dem ist aber zu entgegnen, dass entsprechend den oa. gesetzlichen Bestimmungen Einwendungen gegen die Richtigkeit des Einheitswertes nicht mit Erfolg im Schenkungssteuerverfahren vorgetragen werden können und der ermittelte Einheitswert zwingend als Grundlage für die Bemessung der Schenkungssteuer heranzuziehen ist. Maßgebend sind der gesetzlichen Bestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG zufolge dabei die zum 1. Jänner 1988 festgestellten Einheitswerte von 205.000,00 S (14.897,93 €) und 191.000,00 S (13.880,51 €), welche für den Bw als Rechtsnachfolger Bindungswirkung haben. An diese in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheide war die Behörde bei der Festsetzung der Schenkungssteuer gebunden.

§ 19 Abs. 3 ErbStG sieht die Feststellung eines besonderen Einheitswertes für die Fälle vor, in denen sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt (im vorliegenden Fall 1. Jänner 1988) und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (im Berufungsfall entsprechend Punkt V. des Schenkungsvertrages 15. November 2000) in einer Weise geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind.

Dass das gegenständliche Grundstück nicht mehr als unbebautes Grundstück zu bewerten gewesen wäre und daher Gründe für eine Artfortschreibung vorgelegen wären, wird auch vom Bw nicht behauptet.

Sowohl aus dem Grundbuchsatz als auch aus der Mitteilung des Finanzamtes G ist ersichtlich, dass eine Teilfläche des Grundstücks EZ 1713 als Straße mit einem Einheitswert von Null bewertet worden ist. Bei Bewertung der Liegenschaft zum 1. Jänner 1988 wurde zum einen das Vorhandensein einer Straße berücksichtigt, zum anderen hat die Lage des Grundstücks maßgeblichen Einfluss bei Ermittlung des gemeinen Wertes.

Im konkreten Fall stellen diese in der Berufungsschrift dargestellten Umstände somit keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 19 Abs. 3 ErbStG dar, welche für sich Anlass zur Feststellung eines besonderen Einheitswertes auf den 15. November 2000 geben hätten können.

Die Frage, ob die Feststellung der Einheitswerte zu EZ 1713 mit 205.000,00 S und mit 191.000,00 S seinerzeit zu Recht erfolgt sind, entzieht sich aus den dargelegten Überlegungen diesem Berufungsverfahren. Die in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheide, an die die Abgabenbehörde bei Festsetzung der Schenkungssteuer gebunden war, sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Aus der Zugrundelegung dieser unbekämpft gebliebenen

Werte lässt sich damit eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Schenkungssteuerbescheide nicht ableiten.

Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass für den Berufungsfall auch dann nichts gewonnen gewesen wäre, hätte der Bw mit Erfolg eine Wertfortschreibung beantragt, da Fortschreibungszeitpunkt immer jener 1. Jänner ist, der dem maßgebenden Ereignis folgt, für Zwecke der Schenkungssteuer aber der Einheitswert heranzuziehen ist, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt (§ 19 Abs. 2 ErbStG) oder zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 19 Abs. 3 ErbStG) festgestellt war.

Dem Einwand, die Liegenschaft EZ 1713 sei nicht dem Bw und Mag. WM je zur Hälfte, sondern dem Bw ins alleinige Eigentum übertragen worden, ist jedoch dem klaren Inhalt des Schenkungsvertrages entsprechend Rechnung zu tragen.

Die Berechnung der Schenkungssteuer erfolgte daher wie nachfolgend dargestellt:

1. Erwerb vom Vater:

1/2 Einheitswert EZ 1713 und	102.500,00 S 95.500,00 S		
1/8 Einheitswert EZ 606	3.625,00 S		
steuerlich maßgeblicher Wert	201.625,00 S		
ab Freibetrag § 14 Abs. 1 lit.a ErbStG	30.000,00 S		
steuerpflichtiger Erwerb (gerundet, § 28 ErbStG)	171.620,00 S		
§ 8 Abs. 1 ErbStG	171.620,00 S	2,5 %	4.290,50 S
dazu § 8 Abs. 4 ErbStG	201.620,00 S	2 %	4.032,40 S
ab § 8 Abs. 6 ErbStG	3.620,00 S	4,5 %	162,90 S
Schenkungssteuer			8.159,00 S

2. Erwerb von der Mutter:

Berechnung wie unter Punkt 1.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, 25. März 2003