



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Brüggl & Harasser OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Schenkungssteuer ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 47.686 gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von gesamt € 1.038,85 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

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

In dem zwischen A. K. sen. und A. K. jun. (= Bw) am 8. April 2002 abgeschlossenen "Übergabs- und Wohnungseigentumsvertrag" wird zunächst festgehalten, dass die im

Alleineigentum des A. K. sen. befindliche Liegenschaft in EZ 1573 GB K. aus den beiden Grundstücken Gst 3863 (mit einer endgültigen Fläche von 242 m²) und 3864/3 besteht; laut Lastenblatt ist auf der Liegenschaft ein Pfandrecht über € 30.086,55 für die RB-GmbH besichert. Laut Nutzwertfeststellungsgutachten vom 24. November 2001 des Sachverständigen Ing. H. werden zu den Wohnungen Top 1 bis 5 in dem auf Gst 3864/3 errichteten Wohnhaus in K. die Nutzwerte mit insgesamt 310 festgesetzt, wovon ua 55/310el Anteile auf die Wohnung Top 5 entfallen. Gemäß Vertragspunkt 4.) übergibt sodann A. K. sen. seinem Sohn (= Bw) "unentgeltlich im Schenkungswege" das ideelle Hälfteigentum an Gst 3863 EZ 1573, für welches eine neue Einlagezahl gebildet werde, sowie jene 55/310el Miteigentumsanteile "ob der Liegenschaft in EZ 1573 mit dem verbleibenden Gst 3864/3, mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5 untrennbar verbunden ist". Die tatsächliche Übergabe und Übernahme hat bereits vor Unterfertigung, zum 1. Jänner 2002, stattgefunden. Laut Punkt 7.) übernimmt der Übernehmer dafür im Gegenzug ausschließlich die restliche Rückzahlungsverpflichtung samt Schad- und Klagloshaltung des Übergebers hinsichtlich des einverleibten Pfandrechtes zugunsten der RB-GmbH. Der diesbezüglich noch offene Betrag wird in der Abgabenerklärung Gre 1 als Gegenleistung im Betrag von € 25.588,93 beziffert. Sämtliche mit der Vertragserrichtung und grundbücherlichen Durchführung verbundenen Kosten und Steuern werden vom Übernehmer getragen.

Anhand eines Grundbuchsatzuzuges zu EZ 1573 GB K. wurde die Grundfläche des Gst 3864/3 mit 399 m² und sohin - unter Bedachtnahme auf Gst 3863 mit nunmehr 242 m² - die gesamte Grundstücksfläche mit 641 m² erhoben. Laut Mitteilung des zuständigen FA beträgt der zuletzt für gegenständliche Liegenschaft unter EW-AZ X festgestellte Einheitswert € 53.123,84.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw – neben der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer von der vereinbarten Gegenleistung in Höhe von € 25.588,93 - mit Bescheid vom 3. Juni 2002, Str. Nr. X, ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaftsanteile von gesamt € 58.361,04 abzüglich der Gegenleistung und unter Berücksichtigung des Freibetrages gem. § 14 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 141/1955 idgF, von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von (gerundet) € 30.572 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 3,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.070,02 zuzüglich gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Einheitswert, das sind € 655,44, und sohin insgesamt an Schenkungssteuer einen Betrag von € 1.725,46 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde dabei zum Einen hins. Gst 3863 der auf die Fläche von 242 m² entfallende Anteil vom dreifachen Gesamteinheitswert, davon die Hälfte im Betrag von € 30.085,44, sowie zum

Anderen hinsichtlich der übergebenen 55/310el Miteigentumsanteile wiederum ausgehend vom Gesamteinheitswert der dreifache Einheitswertanteil im Betrag von € 28.275,60 – sohin insgesamt der Betrag von € 58.361,04 - zugrunde gelegt (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 3. Juni 2002).

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Vorschreibung sei zu Unrecht deshalb überhöht erfolgt, da neben dem zutreffend ermittelten Einheitswertanteil für das Gst 3863 in Höhe von € 30.085,44 bei der Berechnung der 55/310el Miteigentumsanteile neuerlich der gesamte Einheitswert und nicht der richtigerweise um den Wert des Gst 3863 reduzierte Einheitswert, das seien (einfach) € 33.066,88, herangezogen worden wäre. Diese Anteile seien daher richtigerweise im Betrag von anteilig dreifach € 17.600,11 bzw. die gesamte Bemessungsgrundlage sei im Betrag von € 47.685,55 zu ermitteln. Die Schenkungssteuer errechne sich hieraus von einem schenkungssteuerpflichtigen Erwerb von € 19.896,62 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3 %, das sind € 596,89, sowie gem. § 8 Abs. 4 mit 2 %, das sind € 397,93, und sohin insgesamt zutreffend im Betrag von € 994,82, auf welchen Betrag die bisher vorgeschriebene Schenkungssteuer abzuändern sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2002 wurde damit begründet, dass bei Bewertung inländischen Grundbesitzes der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend sei und als Grundlagenbescheid verbindliche Wirkung entfalte. Im Hinblick auf die verbindliche Wirkung könnten entgegen der im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile nicht ausgeschieden werden. Die Feststellung eines besonderen Einheitswertes nach § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld sei (nur) zulässig, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem vorausgehenden Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert hätten, dass die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung erfüllt wären. Änderungen wie hier durch den abgabepflichtigen Vorgang berechtigten jedoch zu keiner Stichtagsbewertung. Die Schenkungssteuerbemessung richte sich daher ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt für die Gesamtliegenschaft festgestellt worden sei, weshalb bei der Bemessung sowohl hinsichtlich der Wohnungseigentumsanteile als auch der übergebenen hälftigen Grundstücksfläche jeweils vom gesamten zuletzt festgestellten Einheitswert auszugehen sei.

Mit Antrag vom 21. Oktober 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend darauf verwiesen, dass es gegenständlich zu einer Doppelvorschreibung an Schenkungssteuer komme. Es möge zwar zutreffen, dass

jeweils vom Einheitswertbescheid auszugehen sei, dies jedoch in Form der jeweiligen Aufteilung auf die Grundstücksflächen und nicht in der Weise einer doppelten Vorschreibung vom Grundstückswert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Bei Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke (seit 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Besonderen Bewertungsvorschriften (II. Teil Bewertungsgesetz) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. § 19 Abs. 3 ErbStG 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 Einheitswertes maßgebend."

Nach dem in § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes definierten Begriff des Grundvermögens zählen dazu der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, das sind insbesondere die darauf errichteten Gebäude, und das Zubehör. Erst durch das Gebäude wird der Charakter der Liegenschaft wesentlich bestimmt und das Grundstück zum bebauten Grundstück. Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken - das sind Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist und solche, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden - vom Bodenwert und vom Gebäudewert auszugehen.

Jede wirtschaftliche Einheit ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Für wirtschaftliche Einheiten ist nach den Vorschriften des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes ein Einheitswert festzustellen. Was im Einzelfall als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Anschauungen des

Verkehrs zu entscheiden (vgl. VwGH 26.2.1963, 2426/60). Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Im Gegenstandsfalle steht allein die Bemessung der Schenkungssteuer bzw. konkret die anzuwendende Bemessungsmethode in der Weise in Streit, ob neben der Bewertung der übergebenen ideellen Liegenschaftshälfte von der verhältnismäßig anteiligen Liegenschaftsfläche die weiteren 55/310el Anteile nochmals vom gesamten Einheitswert anteilig zu bemessen sind oder aber - nach dem Dafürhalten des Bw – diese Anteile vielmehr ausgehend vom anteilig auf die verbleibende Liegenschaftsfläche (Gst 3864/3) entfallenden Einheitswert zu ermitteln sind.

Dem Berufungsbegehren kommt Berechtigung zu:

Aus der vom Finanzamt angewandten Bemessungsmethode ergibt sich nämlich tatsächlich eine teilweise Doppelbesteuerung dadurch, dass einerseits betr. das Gst 3863 eine anteilig auf die Fläche bezogene Bemessung durchgeführt, hinsichtlich der 55/310el Miteigentumsanteile betr. das Gst 3864/3 aber gleichzeitig wiederum vom gesamten Grundstück EZ 1573 bzw. vom gesamten Einheitswert ohne Umlegung auf die dortige, verbleibende Fläche ausgegangen wird. Zur Verdeutlichung ist zum Vergleich folgendes Beispiel vor Augen zu halten: Wäre anstelle der Übergabe von 55/310el Miteigentumsanteilen die Übergabe eines ideellen Hälfteanteiles an Gst 3864/3 vereinbart worden, so wäre insgesamt die ideelle Hälfte am Gesamtgrundstück übertragen worden, nicht aber die Hälfte an Gst 3863 und zusätzlich nochmals die Hälfte vom Gesamtgrundstück bestehend aus Gst 3863 und Gst 3864/3, was eindeutig zu einer voll wirksamen Doppelbesteuerung hinsichtlich des Gst 3863 geführt hätte. Die vom Finanzamt angewandte Berechnungsmethode würde vielmehr dann zutreffen, wenn

entweder die Übergabe einer Teilfläche aus einer bebauten Liegenschaft **oder** die Übergabe von Miteigentumsanteilen zwecks Wohnungseigentumsbegründung an einer Gesamtliegenschaft statthaben würde, nicht aber wenn - wie im Gegenstandsfalle - Übergeben solcher Art gleichzeitig in einem stattfinden, andernfalls eine teils zweifache Übergabe impliziert würde. Es gilt jedenfalls – insbesondere auch im Hinblick auf das bei einer Schenkung zu berücksichtigende Bereicherungsprinzip - darauf Bedacht zu nehmen, was der Bw umfangmäßig letztlich am Gesamtgrundstück erworben hat, wobei sich am oben dargelegten Grundsatz, es sei vom zuletzt für die Liegenschaft festgestellten Einheitswert auszugehen, an sich nichts ändert. Demzufolge errechnet sich die Bemessungsgrundlage sowie die Schenkungssteuer wie folgt:

1. Gst 3863: wie bisher € 30.085,44;
2. Gst 3864/3: Gesamteinheitswert € 53.123,84 : gesamte Fläche 641 m² x Fläche des Gst 3864/3 von 399 m² = € 33.067,72 x 3 = € 99.203,175, davon 55/310el = € 17.600,56.

Bemessungsgrundlage/Wert der Grundstücke daher insgesamt	€ 47.686,00
abzüglich der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung	<u>€ 25.588,93</u>
steuerlich maßgeblicher Wert	€ 22.097,07
abzüglich Freibetrag	<u>€ 2.200,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	<u>€ 19.897,07</u>

Schenkungssteuer:

gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) 3 % von € 19.897 =	€ 596,91
---	----------

gem. § 8 Abs. 4 ErbStG: 2 % vom Wert der Grundstücke € 22.097 =	<u>€ 441,94</u>
---	-----------------

daher Schenkungssteuer gesamt	<u>€ 1.038,85</u>
-------------------------------	-------------------

Der Berufung war daher dem Grunde nach vollinhaltlich stattzugeben. Dem auf die Festsetzung der Schenkungssteuer im Betrag von € 994,82 gerichteten Berufungsbegehren kann aber der Höhe nach insofern nur teilweise entsprochen werden, als seitens des Bw die Schenkungssteuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG (Grunderwerbsteueräquivalent) fälschlich mit 2 % ausgehend vom errechneten "schenkungssteuerpflichtigen Erwerb" anstelle zutreffenderweise vom "Wert der Grundstücke" ermittelt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 17. Oktober 2003