



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Anton Thurner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid 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

Laut dem "Schenkungsvertrag" vom 30. April 2002 hat J. S. seinen beiden Söhnen Jo. S. und St. S. (= Bw) aus der ihm gehörigen Liegenschaft in EZ X GB W., zu deren Gutsbestand u. a. die Liegenschaft Gst 481/1 (Baufläche und Gebäude, landwirtschaftlich genutzt, Adresse W., M 59) im Gesamtausmaß von 15.833 m<sup>2</sup> zählt, das daraus aufgrund des Teilungsplanes des DI W. vom 4. Feber 2002 u. a. neugebildete Gst 481/4 (Baufläche und Gebäude) im Ausmaß von 444 m<sup>2</sup> bei gleichzeitiger Begründung von Wohnungseigentum am Gebäude wie folgt übertragen:

an Jo. S. 316/810el Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 3;  
an den Bw 388/810el Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 1 und 2.  
Auf dem zur Abschreibung gelangenden Gst 481/4 GB W., wofür eine neue Grundbuchseinlage zu eröffnen ist, befindet sich neben einem bestehenden Gebäudeteil der Rohbau eines Wohn- und Geschäftshauses. Laut Pkt. I. der vertraglichen "Bedingungen" werden die übertragenen Liegenschaftsanteile mit dem auf sie entfallenden anteiligen dreifachen Einheitswert bewertet. Die Übergabe erfolgt mit dem Tag der Vertragserrichtung. Die vorzuschreibende Schenkungssteuer ist jeweils von den Geschenknehmern zu tragen.

Bei der zuständigen Bewertungsstelle des FA. S. wurde der zuletzt unter EW-AZ X festgestellte Einheitswert der Liegenschaft, nämlich des mit einem Gasthaus bebauten Teiles mit einem Flächenausmaß von 2.200 m<sup>2</sup>, mit erhöht € 222.451,55 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw zunächst mit Bescheid vom 26. September 2002, Str. Nr. XY, hinsichtlich der ihm unentgeltlich übertragenen 388/810el Miteigentumsanteile ausgehend von einem anteiligen dreifachen Einheitswert in Höhe von € 305.657 eine Schenkungssteuer von € 33.424,27 vorgeschrieben. Mit gem. § 293 BAO berichtigendem Bescheid vom 3. Oktober 2002 wurde die Schenkungssteuerfestsetzung berichtigt auf € 4.406,05. Ausgehend vom gesamten Einheitswert € 222.451,55 (betr. eine Fläche von 2.200 m<sup>2</sup>) sei dieser auf die übertragene Grundstücksfläche von 444 m<sup>2</sup> (ergibt € 44.894,77) und weiters auf die übertragenen Miteigentumsanteile umzulegen, woraus sich der anteilige dreifache Einheitswert mit lediglich € 64.515,45 und hieraus die Schenkungssteuer gem. § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, mit € 4.406,05 ergebe (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 3. Oktober 2002).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der herangezogene Einheitswert von € 222.451,55 umfasse ein Areal von 2.200 m<sup>2</sup> samt darauf befindlichem Gasthaus. Wenn nun hievon die übertragenen Anteile umgelegt auf die Fläche von 444 m<sup>2</sup> herausgerechnet

würden, bedeute dies, der Bw habe die Steuer für einen ideellen Liegenschaftsanteil, der auch den Gasthof inkludiere, zu entrichten. Tatsächlich habe er aber laut Vertrag Anteile lediglich an einem laut Teilungsplan parfizierten Rohbau auf der neu geschaffenen Parzelle, darüber hinaus aber nichts erworben, weshalb diesbezüglich ein Hilfswert heranzuziehen sei. Der Bescheid sei daher entsprechend abzuändern.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 10. Feber 2003 begründete das Finanzamt im Wesentlichen dahingehend, im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung sei im Sinne des § 19 ErbStG der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend und als Grundlagenbescheid verbindlich. Die Bemessung der Schenkungssteuer richte sich ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft als wirtschaftlicher Einheit festgestellt worden sei. Änderungen, die wie hier erst durch den abgabepflichtigen Vorgang bewirkt würden, berechtigten nicht zu einer Stichtagsbewertung.

Mit Antrag vom 13. März 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, die Steuervorschreibung sei so erfolgt, als ob der Bw einen Miteigentumsanteil am Gasthof erhalten hätte, was nicht zutreffe. Eine solche Vorgangsweise könne nicht gesetzeskonform sein und werde auch anderswo in Österreich nicht so gehandhabt.

Laut Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ X des FA S. war der Einheitswert der mit dem Gasthaus bebauten Teilfläche im Ausmaß von 2.200 m<sup>2</sup> der EZ X GB W. als Betriebs- bzw. Geschäftsgrundstück im Rahmen einer Artfortschreibung zuletzt zum 1. Jänner 1995 mit erhöht S 3.061.000 = € 222.451,55 bewertet worden. Im Akt befindet sich unter Verweis auf die neugebildete Gst 481/4 mit 444 m<sup>2</sup> eine "Hilfswertberechnung" des FA S., wonach der anteilige Einheitswert bzw. Hilfswert zunächst mit erhöht € 212.700 ermittelt wurde. Für das abgetrennte und neugebildete Gst 481/4 wurde dann die neue EZ Y GB W. eröffnet und unter EW-AZ Y beim FA S. erfaßt. Nach dem dortigen Akteninhalt (Aktenvermerke und Einheitswertermittlungen) erfolgt zum 1. Jänner 2003 im Rahmen einer Nachfeststellung die Bewertung als "Mietwohngrundstück", teilweise im Zustand der Bebauung, mit einem Einheitswert von € 37.300, erhöht € 50.355, sowie zum 1. Jänner 2004 im Rahmen einer Artfortschreibung die Bewertung als fertig bebautes Mietwohngrundstück mit demselben Einheitswert.

### **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).

Allein strittig ist im Gegenstandsfall die der Schenkungssteuer zugrundegelegte Bemessungsgrundlage. Nach dem Dafürhalten des Bw habe er lediglich Miteigentumsanteile an einer abgetrennten Teilfläche des ursprünglichen Gutsbestandes im Ausmaß von 444 m<sup>2</sup> samt einem Rohbau schenkungsweise erhalten, weshalb der zuletzt betreffend die bebaute Fläche im Ausmaß von 2.200 m<sup>2</sup> samt einem Gasthaus unter EW-AZ X des FA S. (Geschäftsgrundstück) festgestellte Gesamt-Einheitswert nicht anteilig der Steuerbemessung zugrunde gelegt werden könne, sondern diesbezüglich ein Hilfswert (betr. ausschließlich den Rohbau samt Grundfläche) heranzuziehen sei.

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. Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das (ab 2001) Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

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. Die Mitbewertung des Gebäudes als Bestandteil des Grund und Bodens beim Eigentümer der Liegenschaft käme nur für den Fall nicht in Betracht, wenn es sich als Superädifikat bzw. ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde.

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.

Unter Bedachtnahme hierauf steht im Gegenstandsfalle zufolge dem Bewertungsakt EW-AZ X. des FA S. unbestritten fest, dass die mit dem Gasthaus bebaute Teilfläche der EZ X GB W. im Ausmaß von 2.200 m<sup>2</sup> seit jeher, zuletzt im Rahmen der Einheitswertfeststellung (Artfortschreibung) zum 1. Jänner 1995, als ein bebautes Grundstück bzw. Betriebs-/Geschäftsgrundstück und demzufolge als eine **wirtschaftliche Einheit** bewertet worden ist. Es wurde hiefür in dem gesamten Umfang der Fläche von 2.200 m<sup>2</sup> der Einheitswert zuletzt mit erhöht € 222.451,55 festgestellt. Anlässlich der gegenständlich schenkungsweisen Übergabe der Miteigentumsanteile zum 30. April 2002 erfolgt betr. das neugebildete Gst 481/4 im Ausmaß von 444 m<sup>2</sup> unter EW-AZ Y eine Nachfeststellung zum nachfolgenden 1. Jänner 2003.

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.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, er habe keinerlei Anteil am Gebäude (Gasthaus) erhalten und könne sohin die Steuerbemessung nicht von dem für die gesamte Liegenschaft festgestellten Einheitswert anteilig erfolgen, ist festzuhalten, dass nach Obgesagtem das übertragene Gst 481/4 neu GB W. seit jeher im Rahmen der Einheitsbewertung vom ausgewiesenen Umfang der Liegenschaft EZ X GB W. mitumfaßt und für diese Liegenschaft ein Einheitswert im Ganzen, sohin als einer wirtschaftlichen Einheit, festgestellt worden war. Ebensowenig wie etwa bei einer bebauten Fläche eine differenzierte Bewertung bzw. eine Trennung zwischen dem Grund und dem Gebäude vorgenommen werden könnte, kann aber hier aufgrund der verbindlichen Wirkung der Einheitsbewertung die übertragene Liegenschaft (bzw. Miteigentumsanteile hievon) nicht etwa als selbständige mit einem Rohbau bebaute

Teilfläche aus dem gesamten Bewertungsgegenstand EZ X, Geschäftsgrundstück, ausgeschieden werden.

Darüberhinaus hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, deutlich zum Ausdruck gebracht, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Im Beschwerdefall habe die Abtrennung des geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestande, zu dem es bisher gehörte, nur deshalb, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden wäre, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben können, welche aber auf den 1. Jänner des Jahres, das der Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgte, vorzunehmen ist. Der Fall, dass der der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, sei im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt. Somit konnten laut VwGH die Umstände, die sich erst auf Grund der Übertragung des strittigen Grundstückes ergaben, nicht zur Festsetzung eines besonderen Einheitswertes führen, weil die betreffenden Änderungen nicht zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eingetreten sind. Die Bemessung der Schenkungssteuer richtet sich daher in diesen Fällen ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft (wirtschaftliche Einheit) festgestellt worden war.

Gleiches muss aber auch im Gegenstandsfalle gelten, wenn ausschließlich der Schenkungsvorgang selbst zur Abtrennung des neugebildeten Gst 481/4 und sohin erst zur Neubildung einer eigenen wirtschaftlichen Einheit (EZ Y GB W.) geführt hat, was sich bereits deutlich aus dem zeitlich unmittelbar davor zu diesem Zweck am 4. Feber 2002 erstellten Teilungsplan des DI W. ergibt und was zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes erst auf den darauffolgenden Stichtag am 1. Jänner 2003 führt. Diesfalls sind nach obiger VwGH-Judikatur, wenn der der Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, die Voraussetzungen für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" iSd § 19 Abs. 3 ErbStG auf den (Übergabs)Stichtag nicht gegeben. Es darf auch darauf hingewiesen werden, dass die zuständige Bewertungsstelle zunächst für das Gst 481/4 einen - vom Bw begehrten - "Hilfswert" im Betrag von € 212.700 ermittelt hatte, vom Finanzamt jedoch demgegenüber ausgehend vom gesamten Einheitswert ohnehin nur ein anteiliger Einheitswert von € 44.894,77 der Steuerbemessung zugrunde gelegt wurde. Des Weiteren ist nicht zu übersehen, dass im Rahmen der Nachfeststellung zum 1. Jänner 2003

der Einheitswert zu Gst 481/4 EZ Y mit erhöht € 50.355, also in einem ebenso darüber hinausgehenden Betrag, festgestellt wird.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 15. März 2004