

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache WS, Adr, gegen den Bescheid des FA GVG vom 01.03.2011, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z1 GrEStG 2 % vom Wert der übrigen Grundstücke in Höhe von 126.600 Euro, sohin **2.532 Euro** beträgt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Am 28. Juli 2010 ist RS verstorben. Sie war Eigentümerin der Liegenschaft EZ (bestehend aus den Grundstücken 1 Wald, 2 samt dem Gebäude H und 3). Das Grundstück 3 wurde im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens am 22. November 2010 zur Abdeckung von Schulden der Erblasserin durch den Nachlass verkauft. Sodann wurde dem WS, nunmehriger Beschwerdeführer, = Bf., als gesetzlichem Erben nach seiner Mutter RS mit Einantwortungsbeschluss vom 10. Jänner 2011, rechtskräftig am 10. Februar 2011, die restliche Liegenschaft EZ (bestehend nunmehr aus den Grundstücken 1 und 2) ins Eigentum einverleibt.

Das zuständige Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat für diesen todeswegigen Eigentumserwerb an einem inländischen Grundstück mit Bescheid vom 1. März 2011 die 2 %-ige Grunderwerbsteuer (GrESt) vom dreifachen Einheitswert des unter dem EW-AZ 50/171-2-0041/8 zum 1.1.2008 als Einfamilienhaus bewerteten Grundstückes Nr. 2 in Höhe von 168.000 Euro mit 3.360 Euro festgesetzt. Das land- und forstwirtschaftliche Grundstück Nr. 1 war gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen.

Am 23. März 2011 hat der Bf. gegen den GrESt-Bescheid "Einspruch" erhoben, im Wesentlichen mit der Begründung, dass der zugrundeliegende Einheitswert wegen der schlechten Bausubstanz des Gebäudes und wegen des zwischenzeitigen Verkaufes des Grundstückes 3 unrichtig sei.

Das GVG hat diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2011 als unbegründet abgewiesen, weil das (Lage)Finanzamt S den Einheitswert zum 1.1.2008 bindend mit 56.000 Euro festgestellt habe. Aufgrund des rechtzeitigen Vorlageantrages des Bf. hat das GVG die gegenständliche Berufung des Bf. vom 23. März 2011 sodann dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im Zuge von ergänzenden Erhebungen hat das BFG festgestellt, dass gem. § 21 Abs. 1 Z2 BewG das Wohnhaus H seit 1.1.1988 als Einfamilienhaus im Grundvermögen zu bewerten war, weil der landwirtschaftliche Betrieb im Jahr 1987 beendet wurde. Aus diesem Grund war die Erlassung eines neuen Einheitswertbescheides (Artfortschreibung zum Stichtag 1.1.2008) erforderlich. Dieser - dem gegenständlichen GrESt-Bescheid zugrundegelegte Einheitswertbescheid des Finanzamtes S vom 28. Juli 2010 - konnte der Mutter des Bf. als Bescheidadressatin infolge deren Ablebens nicht mehr ordnungsgemäß zugestellt werden. Der Feststellungsbescheid wurde daher neuerlich am 19. Dezember 2011 dem Bf. als Erben nach RS zugestellt. Dagegen hat der Bf. beim Finanzamt S am 18. Jänner 2012 rechtzeitig Berufung eingelegt, woraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2013 (EW-AZ 50/171-2-0041/8) für das Einfamilienhaus infolge Artfortschreibung der **Einheitswert zum 1.1.2008** neu in Höhe von **51.900 Euro** festgestellt wurde. Der Einheitswert setzt sich zusammen aus dem Gebäudewert in Höhe von 49.966,20 Euro und dem Bodenwert der Grundstücke 2 im Ausmaß von 1.735 m² und 3 im Ausmaß von 1.071 m² (je 2,1802 Euro) abzüglich gewisser Kürzungen nach dem BewG. Der Feststellungsbescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Aufgrund des Verkaufes des Grundstückes 3 durch den Nachlass am 22. November 2010 hat das Finanzamt S weiters mit Feststellungsbescheid vom 7. Oktober 2013 (EW-AZ 50/171-2-0041/8) für das Einfamilienhaus infolge Wert- und Zurechnungsfortschreibung den **Einheitswert zum 1.1.2012** in Höhe von nunmehr **42.200 Euro** festgestellt. Der Einheitswert setzt sich zusammen aus einem reduzierten Gebäudewert von 41.994,82 Euro und dem Bodenwert des Grundstückes 2 im Ausmaß von 1.735 m² (je 2,1802 Euro) abzüglich Kürzungen nach dem BewG.

Die Bescheidgrundlagen für beide soeben angeführten Einheitswert Feststellungsbescheide wurden nach Auskunft des Bearbeiters des Finanzamtes S im Einvernehmen mit dem Bf. ermittelt.

Beweiswürdigung

Aufgrund der Aktenlage und des Grundbuchsstandes, insbesondere durch die (elektronische) Einsichtnahme in den Bewertungsakt EW-AZ 50/171-2-0041/8 beim Finanzamt S - Abfrage der Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2013 und des Feststellungsbescheides vom 7. Oktober 2013 - ist der Sachverhalt erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der GrESt der Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgeht.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 ist dann, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist, die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen.

Als Wert des Grundstückes ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 das Dreifache des Einheitswertes, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, anzusetzen.

Nach § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt.

Gemäß § 21 BewG 1955 wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn Abs. 1 lit. b der festgestellte Einheitswert um ... abweicht (Wertfortschreibung) oder Abs. 2 die Art des Bewertungsgegenstandes ... abweicht (Artfortschreibung).

Erwägungen

Bei einem Erbanfall aufgrund einer gesetzlichen Erbfolge liegt kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vor, sodass der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG erfüllt ist.

Die GrESt für den Liegenschaftserwerb von Todes wegen nach der Mutter des Bf. ist somit mit dem dreifachen Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, zu bemessen. Der Einheitswert ist von den zuständigen Lagefinanzämtern nach dem BewG festzustellen.

Der Feststellungsbescheid über den Einheitswert ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend. Die abzuleitenden Abgabenbescheide haben von den darin verbindlich festgestellten Wertgrößen wie auch von der Feststellung über die Art des Gegenstandes und über die Zurechnungsträger

auszugehen. Die Erlassung von abgeleiteten Bescheiden hängt nach dem System der Bundesabgabenordnung auch nicht davon ab, dass der Grundlagenbescheid bereits rechtskräftig geworden ist. Im Falle der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides ist der abgeleitete Bescheid von Amts wegen zwingend durch einen neuen Bescheid zu ersetzen (§ 295 BAO).

Das GVG hat daher zunächst zu Recht den vom Finanzamt S zum 1.1.2008 festgestellten Einheitswert seiner Steuerbemessung zugrunde gelegt.

Die Rechtsmittelbehörde hat jedoch grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen. Ein Erkenntnis, das eine abgeleitete Abgabe betrifft, hat gemäß § 192 BAO die Feststellungsbescheide, die im Zeitpunkt seiner Erlassung dem Rechtsbestand angehören, zu berücksichtigen.

In diesem Sinn wäre von der geänderten, rechtskräftigen Einheitswertfeststellung zum Stichtag 1.1.2008 vom 2. Oktober 2013 (siehe oben) auszugehen.

Allerdings besteht der Einwand des Bf., der während des Verlassenschaftsverfahrens erfolgte Verkauf des Grundstückes 3 sei zu berücksichtigen, zu Recht. Dieses Grundstück sei zum Zeitpunkt der rechtskräftigen Einantwortung des Bf. am 10. Februar 2011 bereits zur Abdeckung von Schulden durch den Gerichtskommissär notverkauft gewesen (Kaufvertrag vom 22. November 2010).

Erlass des BMF vom 18. Februar 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009

Beim Erwerb durch Erbanfall wird mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG verwirklicht.

Wird ein Grundstück im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, löst dies keine Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 für die Verlassenschaft, sondern lediglich die Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 für den Übertragungsvorgang aus. Steuerschuldner sind der Erwerber und die Verlassenschaft bzw. nach Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung der (die) Erbe(n).

Wird somit ein Grundstück durch die und im Namen der Verlassenschaft in ihrer Eigenschaft als juristische Person übertragen, so erfolgt an die Erben keine Einantwortung, daher entsteht für diese keine GrESt-Schuld.

In Ansehung dieser Rechtsanschauung ist der Einheitswert zum 1.1.2008, welcher das vom Nachlass verkauft Grundstück noch mit in die Bewertung einbezogen hat, nicht für die GrESt Bemessung beim Erben geeignet.

Im konkreten Fall haben sich vielmehr aufgrund der Veräußerung des betreffenden Grundstückes während des Verlassenschaftsverfahrens die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt (1.1.2008) und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag 10. Februar 2011) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des BewG die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung gegeben waren.

Eine solche Wertfortschreitung wurde mit Feststellungsbescheid des Finanzamtes S vom 7. Oktober 2013 auf den 1.1.2012 vorgenommen.

Im Sinne des § 6 Abs. 3 GrEStG ist daher auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges am 10. Februar 2011 ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. Festgehalten wird, dass nach der geltenden Gesetzeslage nicht etwa vorab ein besonderer Einheitswert bescheidmäßig festzusetzen ist, sondern für Zwecke der GrESt bei Vorliegen der Voraussetzungen ein besonderer Einheitswert (bloß) zu ermitteln ist. Dieser besondere Einheitswert, welcher zur GrESt Bemessung heranzuziehen ist, entspricht im konkreten Fall nach Ansicht des BFG dem Wert gemäß dem Feststellungsbescheid vom 7. Oktober 2013, welcher den Verkauf des Grundstückes 3 und auch alle sonstigen Einwände des Bf berücksichtigt.

Die GrESt errechnet sich daher wie folgt:

Bemessungsgrundlage: besonderer Einheitswert zum 10. Februar 2011 (entspricht dem Einheitswert lt. Feststellung zum 1.1.2012) 42.200 Euro x 3 = Wert der übrigen Grundstücke in Höhe von 126.600 Euro.

Berechnung der festzusetzenden GrESt: gemäß § 7 Z1 GrEStG 2 % vom Wert der übrigen Grundstücke = **2.532 Euro**.

Es war der Beschwerde daher teilweise statzugeben und der angefochtene Bescheid spruchgemäß abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 24. Juli 2014