



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.S, inW., vertreten durch Dr. Franz Leopold, öffentlicher Notar, 8010 Graz, Pestalozzistraße 3, vom 31. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18. März 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Entfertigungsvertrag vom 28. November 2003 übereigneten die Ehegatten Frau G. und Herr H.B. ihrer Tochter Frau S.S (im Folgenden auch Berufungswerberin genannt) schenkungsweise aus der ihnen gehörigen Liegenschaft XY, bestehend aus den Grundstücken 665/3 Baufläche (Gebäude) und landwirtschaftlich genutzt und Grundstück 665/5 Sonstige (Straßenanlage) mit einem Katasterausmaß von 12.342 m², die mit Vermessungsurkunde des Herrn DI H.M. daraus durch Teilung neu gebildeten Grundstücke 665/6 Baufläche (begrünt) (750 m²) und 665/7 Baufläche (begrünt) (586 m²) zur vollständigen elterlichen Erb- und Pflichtteilsentfertigung. Die Übergabe erfolgte mit Vertragsunterfertigung. Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten und Steuern übernahm die Geschenknehmerin. Zu Steuerbemessungszwecken stellten die Vertragsparteien fest, dass für die gesamte Liegenschaft XY durch das Lagefinanzamt zum 1.1.1988 als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein Einheitswert von 1.090,00 € festgestellt wurde.

Das Finanzamt ermittelte gemeinsam mit dem zuständigen Lagefinanzamt einen Bodenwert von 6,87 € pro m² und der Berufungswerberin wurde für die beiden Rechtsvorgänge (Schenkung von der Mutter und vom Vater) mit Bescheiden vom 18. März 2004 die Schenkungssteuer vorgeschrieben. In der Begründung wurde ausgeführt: „Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem vom zuständigen Finanzamt festgestellten Hilfseinheitswert in der Höhe von 6,87 € pro m². Gemäß § 19 ErbStG ist für die Bemessung der Schenkungssteuer das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.“

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin die Berufung mit der Begründung, dass bei der Berechnung der Schenkungssteuer der Wert des Geschenkobjektes zum Zeitpunkt der vollzogenen Schenkung zugrunde zu legen sei. Zum Stichtag des Vertragsabschlusses sei der zuletzt vom zuständigen Lagefinanzamt festgestellte Einheitswert für die Gesamtliegenschaft als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anteilig maßgebend.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass nach § 19 Abs. 3 ErbStG ein besonderer Einheitswert festzusetzen war, da Schenkungsgegenstand nicht land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern Grundvermögen war (die Bauflächen 665/6 und 665/7).

Daraufhin stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld keine Neufeststellung des Einheitswertes durch das zuständige Lagefinanzamt erfolgt sei und Wert- und Artfeststellungen grundsätzlich nur jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres erfolgen können.

Die Einsichtnahme in den bezug habenden Bewertungsakt EW-AZ 123 hat ergeben, dass die Liegenschaft XY. mit den Grundstücken 665/3 u.a. dem "land- und forstwirtschaftlichen Betrieb" mit einer Gesamtfläche von 12.342,00 m² zugeordnet ist und für den gesamten Grundbuchskörper (wirtschaftliche Einheit) ein Einheitswert von 1.090,09 € für den Bodenwert und 8.720,74 € für den Wohnungswert (nicht erhöht), zuletzt zum 1. Jänner 1988, festgestellt worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Finanzamt zu Recht einen besonderen Einheitswert nach § 19 Abs. 3 ErbStG als Bemessungsgrundlage der Steuervorschreibung zu Grunde legen durfte.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG 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 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 bzw. zu ermitteln, wenn sich bei inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, bei inländischen Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt verändern, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Eine Neufeststellung des Einheitswertes im Zuge einer Artfortschreibung ist gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 Bewertungsgesetz (BewG) vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Das ist zB dann der Fall, wenn ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück als Bauland verwertet wird, ein bisher unbebautes Grundstück bebaut oder wenn ein Einfamilienhaus durch einen Umbau in ein Mietwohngrundstück umgewandelt wird.

Im Gegensatz zu den Fortschreibungen findet eine Nachfeststellung nach § 22 BewG dann statt, wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird oder für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.

Eine Neugründung ist zunächst immer dann anzunehmen, wenn eine wirtschaftliche Einheit neu gegründet wird. Eine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit kann sich aber insbesondere beim Grundbesitz auch durch Teilung oder Abtrennung von einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit ergeben, zB ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück wird aufgeteilt und parzellenweise als Bauland verkauft (Twaroch - Wittmann - Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Auflage, Orac, S 145; VwGH 15.2.1991, 89/15/0011). Nachfeststellungen können allerdings zu keiner Feststellung eines besonderen Einheitswertes führen, weil diese im § 19 Abs. 3 ErbStG - im Gegensatz zu den Art- und Wertfortschreibungen - nicht genannt sind.

Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden.

Aus dem klaren Wortlaut der Bestimmungen des § 21 Abs. 1 Z 2 im Zusammenhang mit § 22

Abs. 1 Z 1 BewG ergibt sich, dass Fortschreibungen prinzipiell nur möglich sind, wenn für die wirtschaftliche Einheit bereits ein Einheitswert festgestellt worden ist. Im gegenständlichen Fall ist zwar für die gesamte Liegenschaft der XY. zum 1. Jänner 1988 ein Einheitswert als Land- und Forstwirtschaft von 1.090,09 € für den Bodenwert und 8.720,74 € für den Wohnungswert (nicht erhöht) festgestellt worden, für die abgetrennten Grundstücke existierte zum Stichtag der Schenkung, somit zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld am 28. November 2003 noch kein Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines Art- oder Wertfortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich war.

Eine neue Bewertung nach § 52 Abs. 2 BewG könnte nur im Rahmen einer Artfortschreibung oder einer Nachfeststellung erfolgen, je nachdem, ob schon eine wirtschaftliche Einheit mit Einheitswert besteht oder ob diese - wie im gegenständlichen Fall -erst durch Abtrennung entstanden ist. Eine Artfortschreibung wäre nur dann möglich, wenn die gesamte wirtschaftliche Einheit dem Grundvermögen zuzurechnen wäre, was aber nicht der Fall ist.

Eine Nachfeststellung zum 1. Jänner 2003, die sich noch an die Eltern der Berufungswerberin richten müsste und damit nach § 19 Abs. 2 ErbStG die Bemessungsgrundlage bilden würde, liegt nach Einsicht in den Bewertungsakt schon im Hinblick darauf, dass der Teilungsplan vom Oktober 2003 stammt, ebenfalls nicht vor. Aus dem Bewertungsakt geht vielmehr eindeutig hervor, dass die geschenkte Liegenschaft bisher als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Übergeber bewertet worden ist.

Da für die Anwendung des § 19 Abs. 3 ErbStG - wie oben ausgeführt - kein Raum bleibt, ist das Dreifache des zuletzt vor der Schenkung festgestellten Einheitswertes (Bodenwertes) maßgebend. Dieser beträgt für eine Fläche von 12.342 m² zum 1. Jänner 1988 1.090,09 €, der sich für eine Fläche von 1.336 m² ergebende anteilige dreifache Betrag bleibt geringer als der maßgebliche Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG in Höhe von 2.200 € und entfällt gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG auch die Mindeststeuer.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 9. August 2007