



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 4. März 2003, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß §289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

**Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit 4.206,01 Euro.**

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 9.11.1997 ist Herr GH verstorben. Laut Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes H vom 30. November 1998 wurde der Nachlass auf Grund des Testamente der erbserklärten erbl. Witwe EH zur Gänze eingeantwortet.

Laut Punkt 2.) des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 3. September 1998 haben der Erblasser und die erbl. Witwe EH gemeinsam im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Unternehmen GH mit Standort in K, mit dem Gegenstand Einzelhandel, Kraftfahrzeugmechaniker, Mietwagengewerbe, Garagierungsgewerbe und Tankstellenbetrieb, betrieben. Der Erblasser war zu 90% und die erbl. Witwe zu 10% am Gesellschaftsvermögen beteiligt.

Laut Punkt 1.)a) des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 3. September 1998 war der Erblasser zu zwei Dritteln Eigentümer der Liegenschaft EZ, mit dem Grundstück 80 Sonstige (Werksgelände) Hauptstraße x.

Für die unter a) genannten Liegenschaftsanteile wurde im eidesstättigen Vermögensbekenntnis der vom Finanzamt XY zum 1.1.1994 festgestellte Einheitswert von S 2.452.000,- ausgewiesen.

Auf Grund der Überschuldung des Nachlasses kam es mit dem spruchgegenständlichen Erbschaftssteuerbescheid lediglich zur Festsetzung der Mindeststeuer vom Liegenschaftsvermögen gemäß §8 Abs.5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in Höhe von € 4.466,55.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Eingewendet wurde unter anderem, die Erbin sei 10%ige Gesellschafterin der EundGH Ges.b.R. gewesen. Sie habe daher ihres Erachtens ein 90%iges Betriebsvermögen, dessen Einheitswert in der Beilage dargestellt worden sei, erworben. Der Anteil des Erblassers sei negativ und betrage – S 7.914.717,- (- € 575.185,-). Die im Einheitswert enthaltenen Betriebsgrundstücke seien somit einer allfälligen Mindeststeuer gemäß §8 Abs.5 ErbStG nicht zu unterziehen. Weiters wurde beantragt, die Begünstigung nach §8 Abs.6 ErbStG zu gewähren, da es sich bei den, der Mindeststeuer zu unterziehenden Grundstücken um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2003 wurde dem Berufungsbegehren insofern entsprochen, als die Begünstigung gemäß §8 Abs.6 ErbStG für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gewährt wurde. Ansonsten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der gemäß §8 Abs.5 ErbStG berechnete Abgabenbetrag sei als Mindeststeuer vom Einheitswert der erworbenen Grundstücke bzw. Grundstücksanteile vorzuschreiben. Der Erblasser sei zu 2/3 Eigentümer der Liegenschaft EZ gewesen. Auch wenn dieses Grundstück betrieblich genutzt worden sei, sei der Erblasser dennoch bücherlicher Eigentümer dieses Anteiles gewesen. Es sei daher die Mindeststeuer gemäß §8 Abs.5 ErbStG vorzuschreiben. Hinsichtlich der restlichen Liegenschaft EZ Ez sei der landwirtschaftliche Einheitswert anteilmäßig angesetzt worden. Für die im Jahre 2002 für die Pflichtteilsforderung hingebene Liegenschaft sei beim Zuschlag gemäß §8 Abs.5 ErbStG keine Minderung vorzunehmen, da die Verlassenschaft mit der Einantwortung vom 30.11.1998 als abgeschlossen gelte.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird ergänzend eingewendet, das Betriebsgrundstück sei im Zuge des Erwerbes von Todes wegen nur mittelbar seitens der Erbin erworben worden. Der Zuschlag gemäß §8 Abs.4 ErbStG werde nicht erhoben, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft erworben werde, zu deren Vermögen Grundstücke gehörten (vgl. VwGH vom 5.11.1962, 437/61), weil ein solcher Erwerb nicht die unmittelbare Herrschaft und zwar die volle rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück im Sinne des §51 ff Bewertungsgesetz vermitte. Erworben werde ein Anteil an einer Gesellschaft und nicht an einem Grundstück. Unter dem Begriff Erwerb im Sinne der §§8 Abs.4 und somit auch analog dazu Absatz 5 falle also nur der unmittelbare Erwerb von Grundstücken und nicht der mittelbare Erwerb eines Betriebsgrundstückes. Diene das Grundstück, das losgelöst von dem gewerblichen Betrieb zum Grundvermögen gehören würde zu mehr als der Hälfte seines Wertes dem gewerblichen Betrieb, in vorliegendem Fall sogar zu 100%, so gelte das ganze Grundstück als Teil des gewerblichen Betriebes und als Betriebsgrundstück. Dieses Grundstück falle auch unter die Kategorie Betriebsgrundstück im Sinne des §59 Abs.1 Z6 (BewG).

Es werde daher ersucht, der Berufung dahingehend statt zu geben, dass die Mindeststeuer gemäß §8 Abs.5 ErbStG nur auf Grund des verbleibenden Grundbesitzes von einem gesamten Einheitswert von ATS 448.653,32 (€ 32.604,91) festgesetzt werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wenn die Berufungswerberin (Bw) unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5.11.1962, 437/61 zu §8 Abs.**4** ErbStG, vorbringt, der Zuschlag gemäß §8 Abs.4 ErbStG werde nicht erhoben, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft erworben werde, zu deren Vermögen Grundstücke gehörten, weil ein solcher Erwerb nicht die unmittelbare Herrschaft und zwar die volle rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück im Sinne des §51 ff Bewertungsgesetz vermitte, sondern ein Anteil an einer Gesellschaft und nicht an einem Grundstück erworben werde, so ist dazu folgendes zu sagen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem angesprochenen Erkenntnis betreffend eine OHG ausgeführt, dass der Begriff "Erwerb" im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 nur das unmittelbare Anfallen einer Sache an die steuerpflichtige Person erfasse. Das ergebe sich u. a. auch aus §20 ErbStG der ausdrücklich festlege, dass als Erwerb der (gesamte) Vermögensanfall an den Erwerber zu gelten habe. Den Beschwerdeführern seien aber nicht Grundstücke, sondern Anteile an bestimmten Handelsgesellschaften angefallen. Anteile an Personengesellschaften seien komplexe Rechte,

die als solche zu den beweglichen Rechten gezählt würden. Ihr Anfall könne daher nicht von vornherein als Erwerb von Liegenschaften angesehen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt weiters in diesem Zusammenhang noch eine andere Überlegung aus, nämlich, dass die genannte "Erhöhung" als Ersatz dafür festgesetzt worden sei, dass zufolge §3 Z2 des "Grunderwerbsteuergesetzes 1955, BGB1. Nr. 140/1955, der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes von der Besteuerung nach dem eben genannten Bundesgesetz ausgenommen seien. Sei die Erhöhung aber sozusagen der Ersatz für eine entgehende Grunderwerbsteuer, eine Art Grunderwerbsteueräquivalent, dann könne es nicht dem Sinne des Gesetzes entsprechen, eine Erhöhung nach §8 Abs4 ErbStG in jenen Fällen vorzuschreiben, in denen nach dem Grunderwerbsteuergesetz die Einhebung einer Grunderwerbsteuer nicht in Betracht komme.

Der Übergang eines Gesellschaftsanteiles an einer Unternehmung, zu deren Vermögen, wie im Streitfalle, auch Grundstücke gehörten, sei an sich nicht Gegenstand der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1955 (vgl hiezu die gesetzlichen Tatbestände des §1 des eben zitierten Gesetzes), sondern er könne nur allenfalls, wenn dadurch eine Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in einer Hand oder in den Händen einer bestimmt gearteten Personenmehrheit eintrete, die Entstehung einer Grunderwerbsteuerschuld auslösen. Den steuerbaren Tatbestand bilde dann aber nicht der Übergang des Gesellschaftsanteiles, sondern die Anteilsvereinigung, denn Gegenstand der Grunderwerbsteuer sei die Übertragung der unmittelbaren rechtlichen oder doch zumindest wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück. Eine solche Verfügungsmacht über ein Grundstück werde aber durch den Anfall eines Anteiles an einer Personengesellschaft an sich nicht übertragen. Es falle demnach auch jeder Grund weg, in einem solchen Fall die an die Stelle einer etwa entfallenden Grunerwerbsteuer tretende Erbschaftssteuererhöhung zu fordern.

Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Bd III, führt unter §8 Abs.4, Tz 40, aus:

*"Die Erhöhung ist dann nicht zu erheben, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft unentgeltlich erworben wird, in deren Betriebsvermögen sich Grundstücke befinden. In einem solchen Fall wird nämlich nicht ein Grundstücksanteil, sondern der Anteil an der Gesellschaft als komplexes Recht erworben. Ein solches Recht zählt aber zu den beweglichen Sachen (§298 ABGB). Die Erhöhung der Erbschaftssteuer im Sinne des §8 Abs4 ErbStG kommt also für den einen Teil einer Gesamtsache bildenden Grundbesitz nicht in Betracht (vgl VwGH je vom 5. November 1962, 437/61 und 2160/61, und vom 27. Mai 1970, 663/69)."*

Neben dem oben bereits erwähnten Erkenntnis zitiert Fellner das Erkenntnis Zl. 2160/61, ebenfalls vom 5.11.1962, wobei es sich um eine Kommanditgesellschaft handelt. In diesem Erkenntnis führt der VwGH unter anderem aus, dass es zwar richtig sei, dass die Einlagen der Gesellschaft einer Personengesellschaft und die durch die Geschäftsführung für die Personengesellschaft erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter würden, es dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass eine Kommanditgesellschaft zufoge §161 Abs.2 im Zusammenhalte mit §124 HGB unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, *Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben* sowie vor Gericht klagen und verklagt werden könne. In streitgegenständlichem Fall habe die KG somit unbestrittenmaßen *das grundbürgerliche Eigentum an Grundstücken erworben*. Da das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz aber an Vorgänge des wirtschaftlichen Verkehrs anknüpfe, müsse man wohl zu der Annahme gelangen, dass unter Erwerb von Grundstücken im Sinne des §8 Abs.4 ErbStG nur die Erlangung der vollen rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht an solchen Sachen verstanden werden kann. Im Streitfalle habe der Erstbeschwerdeführer jedoch nicht die volle rechtliche oder wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Firmengrundstücke erlangt, denn – abgesehen vom bestehenden Eigentum der Firma – könnten auch die Gesellschafter nur zur gesamten Hand Verfügungen über das Firmenvermögen treffen.

Anders ist dies im Falle einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu sehen.

Steiner schreibt in seinem Artikel "Die GesBR nach Inkrafttreten des UGB" (RdW 2007/293, Heft 5 v. 15.5.2007):

*"3. Die GesBR als Träger von Rechten? Man geht in Österreich – ungeachtet des Art 48 (ex-Art 58) EGV – nach wie vor davon aus, dass eine GesBR keine juristische Person ist<sup>11)</sup>, ja nicht einmal über die sogenannte Quasi-Rechtspersönlichkeit verfügt, wie sie vor dem Inkrafttreten des UGB für die OHG, KG, OEG, KEG, und EWIV angenommen wurde. Mit anderen Worten: Eine GesBR ist innerstaatlich nicht nur nicht rechtsfähig, sondern auch nicht parteifähig im Zivilprozess, nicht grundbuchsfähig und nicht insolvenzfähig<sup>12)</sup>. Steuerlich und in Teilbereichen des übrigen Verwaltungsrechtes ist es zwar auch im Verfahrensbereich anders, aber dabei handelt es sich um Ausnahmen, die bisher an der Grundaussage, dass es der GesBR an sich sowohl an der Rechts- als auch der Quasi-Rechtspersönlichkeit mangelt, nichts zu ändern vermochten.*

*Durch §178 UGB erfährt gerade dieser Bereich aber eine bemerkenswerte Änderung..."*

Selbst wenn sich durch das neu geschaffene UGB hinsichtlich der GesBR eine Entwicklung hin zur vollen Rechtspersönlichkeit abzeichnet, ist in gegenständlichem Fall die Rechtslage zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld anzuwenden.

Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 65f, schreibt etwa, die GesnbR ist kein Rechtsträger iSd GrEStG, da sie weder juristische Person ist, noch die Fähigkeit besitzt - wie sie in §124 bzw §162 HGB für die OHG bzw die KG statuiert ist - *Eigentum oder andere dingliche Rechte an Liegenschaften zu erwerben*, bei Gericht zu klagen oder geklagt zu werden. Nach Rechtsprechung und herrschender Lehre wird die eigene Rechtspersönlichkeit der GesnbR verneint (Kastner, Grundriss des österr. Gesellschaftsrechts 1979 S 44, VwGH 22. 5. 1980, 569, 570/79). Sie ist daher nicht parteifähig, sie kann nicht als Eigentümerin auftreten, *insbesondere auch nicht im Grundbuch als Berechtigter eingetragen werden*. Als Eigentümer der Grundstücke sind die Gesellschafter zu Miteigentum, uzw quotenmäßig einzutragen.

Dementsprechend ist für vorliegenden Fall – anders als bei der Übertragung von Anteilen an OHG oder KG – wenn zum Anteil einer GesBR auch Liegenschaften gehören, für diese Übertragung auch die Steuer nach §8 Abs.4 beziehungsweise - wie hier - §8 Abs.5 Erbschaftssteuergesetz zu erheben.

Hinsichtlich der Liegenschaft, welche im Jahre 2002 für die Pflichtteilsforderung hingegeben wurde ist dem Finanzamt zu folgen, dass beim Zuschlag gemäß §8 Abs.5 ErbStG kein Abschlag vorzunehmen ist. Der Drittanteil der Liegenschaft EZ xxx wurde der Bw auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 30.11.1998 mit Beschluss des BG H vom 30. Jänner 2002 auf Grund der Nachtragsabhandlung zugewiesen. Die Liegenschaftsanteile sind der Bw daher im Erbwege zugekommen.

Mit Pflichtteilsübereinkommen vom 28. März 2002 hat die Erbin die Liegenschaft weitergegeben.

Dem Berufungsbegehren war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung zu entsprechen. Im Übrigen war die Berufung im Sinne obiger Ausführungen abzuweisen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Einheitswert des land- u. forstwirtschaftlichen Vermögens (entspricht 532,93 €)	7.333,32 S
Einheitswert der übrigen Grundstücke (entspricht 210.302,10 €)	2.893.820,00 S
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke (entspricht 210.835,03 €)	2.901.153,32 S
Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:	
Gemäß §8 Abs.5 ErbStG 2% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerlich	

maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 2.901.150,00 S	58.023,00 S
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß §8 Abs.6 ErbStG	
2% von 7.330,00 S (abgerundet gemäß §28 ErbStG)	<u>-146,60 S</u>
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß §204 BAO)	57.876,00 S
entspricht	<b>4.206,01 €</b>

Wien, am 10. November 2008