



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1845-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Franz Burkert & Michael Hason KG, 1020 Wien, Praterstraße 33, PF 229 (gesetzlicher Vertreter: Dr. Michael Hason), gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7 .Dezember 2006 betreffend Festsetzung der Erbschaftssteuer entschieden:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 289 Abs.2 Bundesabgabenordnung (BAO) wie folgt abgeändert:

Die Erbschaftssteuer wird mit € 5.983,04 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

X.X. verstarb am tt.mm.2004.

Das im Verlassenschaftsverfahren nach X.X. mit Beschluss des BG Y. vom 24.7.2006 zu GZ xyz zu Gericht genommene und genehmigte Inventar ist der, dieser Berufungsentscheidung angeschlossenen Beilage 1, welche einen Bestandteil dieses Bescheides bildet, zu entnehmen.

Mit Beschluss des o.a. Bezirksgerichtes vom gleichen Tag wurden der Bw. und dessen Bruder ermächtigt, über die im Inventar ausgewiesenen Vermögenswerte frei zu verfügen.

Mit weiterem Beschluss vom gleichen Tage wurde dem Berufungswerber (Bw) sowie dessen Bruder, aufgrund ihrer bedingten Erbantrittserklärung, der Nachlass des X.X. je zur Hälfte eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 7. Dezember 2006 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Bw. für seinen Erwerb von Todes wegen die Erbschaftssteuer, unter Zugrundelegung eines steuerpflichtigen Erwerbes von € 137.237,54, mit € 13.357,83 vor. Dabei brachte es die nachlassgegenständlichen Gesellschaftsanteile des Erblassers an der A., an der B., an der C. und an der D., gemäß dem Gutachten des BG Fünfhaus vom 15.3.2005 zu GZ. xyz, mit € 0,00 in Ansatz. Die als Nachlasspassiva aufgenommenen Kreditforderungen der Volksbank AG zu Konto Nraaa, lautend auf E., Rückstand per Todestag € 256.190,76 und zu Konto Nr: bbb, lautend auf die F., Rückstand per Todestag € 157.526,14 sowie zu Konto Nrccc lautend auf die F., Rückstand per Todestag € 298.781,49, wurden bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw, durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung ein. Er beantragte bei der Bemessung der Erbschaftssteuer die o.a. Kreditforderungen in folgender Höhe zu berücksichtigen zu:

Konto Nr. ... G. : € 378.659,26 (*lt.Inventar. Stand 31.3.2006*)

Konto Nr: bbb G. : € 400.397,89 (*lt.Inventar. Stand 31.3.2006*)

Konto Nr: ... G. : € 212.109,32 (*lt.Inventar. Stand 31.3.2006*)

Als Begründung dazu wurde ausgeführt, dass diese Verbindlichkeiten die E. und die F. betreffen würden.

Mit Vorhalt vom 2.2.2007 forderte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dem Bw. auf, die Nachlasszugehörigkeit dieser Verbindlichkeiten bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 13.2.2007 teilte der Bw mit, dass der Erblasser seine Sportgeschäfte an die o.a. Gesellschaften vor mehr als fünfzehn Jahren entgeltlich veräußert hatte. Da beide Käufer nicht über das dafür erforderliche Eigenkapital verfügt hatten, war der Erblasser gezwungen gewesen, die für die Entrichtung des Kaufpreises erforderlichen Bankkredite als Bürgen zu unterzeichnen. Diese Bürgschaften wären nunmehr nach dessen Ableben schlagend geworden und die Verlassenschaft wäre gezwungen gewesen, die Verbindlichkeiten aus dem Nachlassvermögen zu tilgen.

Diese Berufung wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 25.4.2007 als unbegründet ab. Als Begründung führte es im

Wesentlichen aus, dass auf Grund behördlicher Ermittlungen feststehen würde, dass die in Rede stehenden Bürgschaften erst nach dem Ableben des Erblassers schlagend geworden sind. Daher könnten diese, infolge ihrer Eigenschaft als aufschiebend bedingte Lasten, nicht als Schuldposten abgezogen werden.

Dagegen brachte der Bw, durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 Bundesabgabenordnung (BAO) an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ein. Er beantragte, in Erweiterung des Berufungsbegehrens, den Abzug des Betrages von € 327.600,71 von dem, in dem bekämpften Erbschaftssteuerbescheid, in Ansatz gebrachten, steuerpflichtigen Erwerb von € 137.237, 54.

Als Begründung dazu führte der Bw. aus, dass der Erblasser für die Bankverbindlichkeiten der A., der B. und der C. auch als Privatperson eine persönliche Haftung übernommen hatte

Auf der Grundlage des, dem Vorlageantrag beigelegten, o.a. Schätzungsgutachtens wurde vom Bw. der Betrag von € 327.600,71 wie folgt berechnet:

A. : € -142.559,80 (Summe Eigenkapital) zuzüglich € 5.928,50 (stille Reserven Wertpapiere) = € -136.631,30

B. : buchmäßige Überschuldung : € 267.406,27 zuzüglich Beteiligung X. OHG € 19.667,02= € 287.073,25

C. : buchmäßige Überschuldung € 321.496,87

Summe = € 745.201,42; davon der Anteil Bw.: € 372.600,71

Der UFS brachte dem Bw. dieses Verfahrensgeschehen mit Vorhalt vom 28.2.2011, der Vollständigkeit halber, zur Kenntnis und führte gleichzeitig dazu aus:

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung von Wirtschaftsgütern, die durch eine nach dem ErbStG unterliegenden Vorgangsweise erworben werden, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

Gemäß § 13 Abs.2 Satz 1 BewG ist für Anteile an GmbH, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert im Sinne des § 10 BewG maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert der in § 13 Abs.2 BewG genannten Wirtschaftsgüter aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er nach Satz zwei dieser Gesetzesstelle unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen

Die Schätzung des gemeinen Wertes an Kapitalgesellschaften erfolgt durch erlassmäßige Regelung nach dem sog. Wiener Verfahren.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH stellt- ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes- dieses Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs.2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes für Anteile vorzunehmen ist. Im Erkenntnis des VfGH vom 12 .Juni 1979, B 345/77, wurde diese Bewertung von GmbH Anteilen im Sinne des Neuen Wiener Verfahrens als verfassungsgemäß angesehen.

Im vorliegenden Verfahren wurden im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren die zum Todeszeitpunkt des Erblassers bestanden habenden gemeinen Werte der vorstehend angeführten GmbHs (B. , C.) im Wiener Verfahren geschätzt, und mit € 0,00 bewertet (Siehe Beilage 3)

Der Anteil an einer Personengesellschaft ist- nach ständiger Rechtssprechung des VwGH- als Bruchteil des Betriebsvermögens und damit als Kapitalforderung gegen die Gesellschaft aufzufassen.

Im vorliegenden Verfahren wurde im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren der Anteil des Erblassers an der X. OHG zum Stichtag mit € -162.883,64 bewertet. (Siehe Beilage 2)

Zur Bewertung der im Inventar ausgewiesenen D. wird auf Seite zwei der als Beilage 2 angeführten Stellungnahme verwiesen.

Für die Abzugsfähigkeit einer Schuld ist nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend, es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb eine bürgerlich rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. (VwGH 19.9.1989, 88/14/0173; VwGH 29.1.1997, 95/16/0327)

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde der Bw. mit Vorhalt vom 11.10.2010 aufgefordert, Nachweise für das Bestehen der ins Treffen geführten Bürgschaften zu erbringen, sowie Nachweise darüber zu erbringen, wann diese Bürgschaften schlagend geworden sind und Nachweise über die Entrichtung dieser Verbindlichkeiten zu erbringen.

Aus dem -unter Anschluss eines entsprechenden Beweismittels (Bankbestätigung)- vorgelegten Schreiben vom 17.12.2010 geht hervor, dass beide Berufungswerber die auf den vorstehend angeführt Konten aushaftenden Kredite bislang so zurückgezahlt haben, dass sich der Gesamtrückstand wie folgt darstellt:

Konto Nr. G. : € 230.839,91

Konto Nr: bbb G. : € 123.962,45

Konto Nr: ... G. : € 169. 915,28

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen ist es für die Abzugsfähigkeit von Erblasserverbindlichkeiten weder ausreichend, dass diese Verbindlichkeiten tatsächlich von dessen Erben zurückbezahlt werden, noch dass die, diesen Verbindlichkeiten gegenüber stehende Forderungen nach dem Tod des Erblassers im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht wurden. Vielmehr können solche Verbindlichkeiten nur dann abgezogen werden, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Inanspruchnahme des Erblassers bereits zum Stichtag vorlag bzw. dass zu diesem Zeitpunkt mit einer Geltendmachung der Forderungen durch die Gläubiger ernsthaft gerechnet werden musste.

Weder liegt ein solcher Nachweis vor, noch liegt überhaupt ein Nachweis für das Bestehen von Bürgschaften des Erblassers vor.

Gemäß §§ 12,18 ErbStG, wonach für die Bemessung der Erbschaftssteuer der Zeitpunkt des Todes des Erblassers (Stichtag) maßgeblich ist, könnten gegebenenfalls lediglich die zum Todestag offenen Forderungen der G. als Abzugsposten bei der Berechnung der Erbschaftssteuer anerkannt werden.

Aus Sicht des UFS ist aus den aufgezeigten Gründen derzeit lediglich der Betrag von jeweils € 81.441,82 (Anteil des Erblassers an der A. = 162.883,64/2) vom, im bekämpften Bescheid festgesetzten, steuerpflichtigen Erwerb von € 137.237,54 als weiterer Abzugsposten in Ansatz zu bringen.

Die Erbschaftssteuer ist daher pro Bw. wie folgt zu berechnen.

Steuerpflichtiger Erwerb= Steuerpflichtiger Erwerb lt.Bescheid vom 7.12.2006= 137.237,54 abzüglich € 81.441,82 = € 55.795,72,abgerundet gemäß § 28 ErbStG = € 55.795

davon gemäß § 7 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 4% = € 2.231,80

zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von € 187.562 = € 3.751,24

Erbschaftssteuer = € 5.983,04

Dem Bw. wurde innerhalb einer Frist von vier Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Die h.o. fristgerecht eingelangte Stellungnahme des Bw. vom 31.03.2011 lautet wie folgt:

Auf Seite Ihrer Ausführung zitieren Sie aus der BVE

„dass auf Grund behördlicher Ermittlungen feststehen würde, dass die in Rede stehenden Bürgschaften erst nach dem Ableben des Erblassers schlagend geworden sind.“

Dies kann so nicht richtig sein, denn weder der zuständige Gerichtskommissär noch unsere Kanzlei und auch nicht die Erben waren Gegenstand von Erhebungen; also wo wurde erhoben?

Ungeachtet dieser Nebensächlichkeit habe ich nochmals den Verlassenschaftsakt beim Gerichtskommissär eingesehen und festgestellt, dass bezüglich des Kredits ddd der Erblasser eine persönliche Haftung übernommen hat und auf einer ihm gehörigen Liegenschaft EZ xxx GB 0000 sowie EZ yyy GB 1111 hie für Pfandrechte von ÖS 5.500,000,00 (€ 399. 700,00) an die G. abgetreten hat.

Weiters hat der Erblasser zu Konto ddd, ... sowie Konto bbb Wertpapiere verpfändet, da er die persönliche Haftung übernommen.

Gemäß Entscheidung des VwGH GZ 2006/16/0032 E 7. September 2006 sind diese Verbindlichkeiten durch die Sachhaftung Verlassenschaftsverbindlichkeiten.

Zitat Seite 5

5.Absatz von unten:

Die Beschwerdeführerin erwarb infolge der Einantwortung der Verlassenschaft u.a. Miteigentum an Liegenschaften, die zur Sicherstellung einer fremden Hauptverbindlichkeit, nämlich der Kreditschulden der Gesellschaft, verpfändet waren, und sie folgte in jene Haftung als Bürge und Zahler, die der Erblasser eingegangen war. Der Umstand, dass sich der Erbe für einen Teil der Verbindlichkeiten neben dem Erblasser ebenfalls als Bürge und Zahler verpflichtet hatte, änderte an der Rechtsnachfolge in die Haftung des Erblassers nichts.

Nach dem eingangs Gesagten stellten sowohl die Verpfändung der Liegenschaft als auch die im Erbweg erworbene Haftung als Bürge und Zahler aufschiebend bedingte Lasten dar; ein Bedingungseintritt im Sinne des § 6 Abs. 2 BewG setze ein Entstehen der Last voraus, d.h. dass mit einer Inanspruchnahme aus der Sachhaftung und aus der Haftungserklärung des Erblassers als Bürge und Zahler gerechnet werden musste.

Weiters: 1. Absatz Seite 6

Da die belangte Behörde die Geltendmachung der Sachhaftung und – gegebenenfalls - der Haftung aus der Bürgschaftserklärung des Erblassers als Bedingungseintritt iSd. § 6 Abs. 2 BewG verkannte, belastete sie den zweitangefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Wir möchte dies im gegenständlichen Fall verhindern wollen, beantragen wir im Namen von Bw. und dessen Bruder, die bisher in den Erbschaftssteuerbescheiden nicht berücksichtigten Verbindlichkeiten der A., der E. und der F. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzuziehen und die Erbschaftsteuer mit Null festzusetzen.

Dazu wurden folgende Beweismittel in Kopie vorgelegt:

Erkenntnis des VwGH vom 7.9.2007 zu ZI:2006/16/0035

Beschluss des BG Y. vom 24.7.2006, womit der Bw. und sein Bruder ermächtigt wurden, über die im Inventar ausgewiesenen Vermögenswerte frei zu verfügen.

Nachstehendes Schreiben der G. vom 19.7.2004 an den Gerichtskommissär im Verlassenschaftsverfahren nach X.X. :

Vorab erlauben wir uns festzuhalten, dass die G. Rechtsnachfolgerin der H ist.

Wie wir in Erfahrung bringen konnten, wurden Sie in o.a. Verlassenschaftssache zum Gerichtskommissär bestellt. Wir teilen Ihnen daher folgende Werte per Stichtag Todestag mit wie folgt:

Girokonto Nummer eee: 714,99 € (Sollsaldo)

Wertpapierdepot Nummer fff: 34.281,00

Bewegungen nach Todestag entnehmen sie bitte den beiliegenden Umsatzausdrucken.

Weiters teilen wir Ihnen mit, dass wir für die Firma A. Gesellschaft m.b.H. Konto Nr. ggg führen. Für dieses Konto hat der Erblasser die Wechselbürgschaft übernommen.

Konto Nr. ggg haftete per Stichtag Todestag mit einem Debetsaldo in Höhe von € 95.192,91 unberichtet aus.

Zur Besicherung unserer Forderung hat uns der Erblasser Depot Nummer hhh verpfändet, auf welchem zum Stichtag Todestag Wertpapiere im Gesamtkurswert von € 503.159,00 geführt wurden.

Weiters hat der Erblasser für den der X. OHG auf Konto Nummer ddd eingeräumten revolvierend ausnutzbaren Kredit die persönliche Haftung übernommen. Gegenständliches Konto haftete per Stichtag Todestag mit einem Debetsaldo in Höhe von € 381.572,84 unberichtet aus.

Darüber hinaus hat uns der Erblasser den ihm gehörigen 5/6 Anteil ob EZ xxx GB 0000 bis zu einem Höchstbetrag von ATS 5.000.000,00 und die ihm gehörigen 64/14546 sowie die

467/14545 Anteile ob EZ yyy GB 1111 bis zu einem Höchstbetrag in Höhe von ATS 500.000,00 und ATS 5.000.000,00 verpfändet.

Weiters führte die A. bei unserem Institut ein USD-Girokonto Nummer iii, welches per Stichtag Todestag mit einem Sollsaldo in Höhe von US 483,24 (entspricht € 382,61) aushaftete.

Der Erblasser hat für den der E. auf Konto Nummer ... eingeräumten revolvierend ausnutzbaren Kredit die persönliche Haftung übernommen. Gegenständliches Konto haftete per Stichtag Todestag mit einem Debetsaldo in Höhe von € 258.190,76 unberichtet aus.

Der Erblasser hat für den der F. . auf Konto Nummer bbb eingeräumten revolvierend ausnutzbaren Kredit die persönliche Haftung übernommen. Gegenständliches Konto haftete per Stichtag Todestag mit einem Debetsaldo in Höhe von € 157.526,14 unberichtet aus.

Zur Besicherung unserer Forderung zu Konto Nummer ddd, Konto Nummer ... sowie Konto Nummer bbb hat uns der Erblasser Depot Nummer jjj verpfändet, auf welchem zum Stichtag Todestag Wertpapiere im Gesamtkurswert von € 390.062,00 geführt wurden.

Zu diesem Depot wurde ein Verrechnungskonto Nummer kkk geführt, welches zum Stichtag Todestag einen Habensaldo in Höhe von 275,11 auswies.

Den Kurswert der Depotwerte entnehmen Sie bitte den beiliegenden Depotauszügen.

Der Erblasser hat für den der F. . auf Konto Nummer ... eingeräumten Einmalbarkredit die persönliche Haftung übernommen. Gegenständliches Konto haftete per Stichtag Todestag mit einem Debetsaldo in Höhe von € 298.781,49 unberichtet aus.

Wir melden daher in dieser Verlassenschaft EUR 714,99 als unbedingte, und EUR 1.189.646,75 als bedingte Forderung an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall bezogenen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes 1955 (ErbStG) sowie des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) lauten in ihrer verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen

1. der Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Als Erwerb von Todes wegen gilt

1.der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches (§ 2 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Die Steuerschuld entsteht

1.bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers (§ 12 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Für die Wertermittlung ist, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. (§ 18 ErbStG)

Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Absatz 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. (Allgemeine Bewertungsvorschriften). (§ 19 Abs.1 ErbStG)

Als Erwerb gilt, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. (§ 20 Abs.1 ErbStG)

Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden nicht berücksichtigt. (§ 6 Abs.1 BewG)

Für den Fall des Eintritts der Bedingung gilt § 5 Abs.2 entsprechend. (§ 6 Abs.2 BewG)

Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, auf Antrag, nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen .Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist. (§ 5 Abs.2 BewG)

Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen (§ 10 Abs.1 BewG)

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. (§ 10 Abs.2 BewG)

Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haft und für Genussscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurwerts haben, der gemeine Wert (§10) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (*BGBI 1972/447 ab 1972*) (§ 13 Abs.2 BewG)

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob sämtliche vom Bw. ins Treffen geführte Schulden und Lasten bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs Berücksichtigung finden hätten müssen.

Dazu ist - insbesondere im Hinblick auf die Darstellungen des Bw. im gesamten Berufungsverfahren - festzustellen:

Gemäß § 12 Abs.1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers. Entsprechend dem Bereicherungsprinzip, entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Es ist daher bei der Besteuerung der Erbschaft von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers (Stichtag) auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Bemessung der Erbschaftssteuer grundsätzlich ohne Bedeutung. (*VwGH 25.9.1997, 96/16/0280*)

Als Erwerb iSd § 20 Abs.1 ErbStG gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde. (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 20 Rz 3*)

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend, es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. (*VwGH 19.9.1989, 88/14/0173; VwGH 29.1.1997, 95/16/0327*)

Einer Sachhaftung kann nur dann als Schuld des Liegenschaftseigentümers Rechnung getragen werden, wenn nach den am Stichtag erkennbaren Umständen feststeht, dass er voraussichtlich vom Gläubiger in Anspruch genommen wird. (*VwGH 19.9.1989, 88/14/0173*)

Dem, von der Bw. aufgezeigten, höchstgerichtlichen Erkenntnis (*VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035, Miterledigung 2006/16/0036; Serie erledigt im gleichen Sinn 2006716/0032*) liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Erblasser verpflichtete sich für Kreditverbindlichkeiten einer GmbH, deren Geschäftsführer und Gesellschafter er war, als Bürge und Zahler gemäß § 1375 ABGB und verpfändete als Sicherheit einen ,in seinem Eigentum gelegenen, Liegenschaftshälfteanteil. Nach dem Tod des Erblassers wurde dessen Erbin zur Rückführung der Kredit und in diesem Zusammenhang zum Verkauf der geerbten Liegenschaft aufgefordert.

Diese Lasten bzw Schulden wurden vom Finanzamt, wegen des im Erbschaftssteuerrecht vorherrschenden Stichtagprinzips, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes nicht berücksichtigt. Die Erbin brachte aus diesem Grunde gegen den Erbschaftssteuerbescheid Berufung ein. Der UFS bestätigte mit seiner Berufungsentscheidung die Rechtsansicht des Finanzamtes. Gegen diesen Bescheid (vom VwGH erstangefochter Bescheid genannt) wurde Beschwerde an den VwGH erhoben.

Die Erbin beantragte beim Finanzamt auch die Berichtigung der Erbschaftssteuer gemäß § 6 Abs.2 BewG. Diese Berichtigung wurde vom Finanzamt mit eigenem Bescheid versagt. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde vom UFS mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen. Auch gegen diesen Bescheid (vom VwGH zweitangefochter Bescheid genannt) wurde Beschwerde an den VwGH erhoben.

Die Beschwerden gegen der erst- und den zweitangefochtenen Bescheid wurden vom VwGH zu einer gemeinsamen Entscheidung Zl. 2006/16/0035 (Miterledigung 2006/16/0036) verbunden.

Mit dieser Entscheidung wurde die Beschwerde betreffend den erstangefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen und als Begründung dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass das Ereignis, von dessen Eintritt die Entstehung zur unbedingten Verpflichtung abgehängt ist, (Inanspruchnahme der Erbin) nach dem erbschaftssteuerrechtlich relevanten Todestag des Erblassers liegt und dass daher die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid, im Hinblick auf das im Erbschaftssteuerrecht geltende Stichtagsprinzip, keine Bedenken gegen den erstangefochtenen Bescheid aufzuzeigen vermochte.

Dagegen wurde mit dieser Entscheidung der Beschwerde betreffend die Versagung der Berichtigung gemäß § 6 Abs.2 BewG Folge gegeben und die bekämpfte Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Als Begründung führte der VwGH aus, dass dadurch, dass die Erbin zur Rückführung der Kredite und in diesem Zusammenhang zum Verkauf der Liegenschaft geerbten Liegenschaft von der Gläubigerin aufgefordert worden war, die Belastung aus dieser Haftung schlagend wurde und die Bedingung iSd § 6 Abs.2 BewG eintrat.

Gemäß diesen Feststellungen des VwGH führt ein Ereignis, von dessen Eintritt die Entstehung einer unbedingten Verpflichtung aus einer vom Erblasser eingegangenen Haftung abhängt, dann zu keiner Verminderung des nach dem ErbStG steuerpflichtigen Erwerbes, wenn es nach dem erbschaftssteuerrechtlich relevanten Stichtag (= Zeitpunkt des Todes des Erblassers) liegt. Dagegen führt ein nach diesem Stichtag gelegenes Ereignis, womit die Belastung aus einer solchen Haftung schlagend wird, zur Berichtigung der Erbschaftssteuer gemäß § 6 Abs.2

BewG, wenn diese Berichtigung innerhalb der in leg.cit. genannten Ausschlussfrist beantragt wird.

Im vorliegenden Fall liegt dem UFS keine Berufung gegen die Abweisung einer beantragten Berichtigung gemäß § 6 Abs.2 BewG vor.

Es geht in dem gegenständlichen Verfahren ausschließlich darum, ob die vom Bw. geforderten Abzüge bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes iSd § 20 Abs.1 ErbStG zu berücksichtigen sind.

Der Umstand, dass Kreditverbindlichkeiten von Gesellschaften, für welche der Erblasser eine persönliche Haftung übernommen hatte bzw. als Pfandgeber haftete, von der Gläubigerin im Verlassenschaftsverfahren als bedingte Forderungen angemeldet worden sind, stellt kein vor dem Stichtag (Zeitpunkt des Todes des Erblassers) liegendes Ereignis dar, wodurch die durch die Haftungen entstandenen bedingten Verpflichtungen des Erblassers zu unbedingten geworden sind.

Weder ergibt sich aus der Aktenlage noch konnte vom Bw. im Berufungsverfahren nachgewiesen werden, dass aufgrund eines vor dem Stichtag liegendem Ereignisses, für den Erblasser, als persönlich Haftenden bzw. Pfandgeber, die unbedingte Verpflichtung zur Zahlung der Verbindlichkeiten bzw. zur Verwertung der Pfandgegenstände eingetreten ist. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die Gläubigerin die Absicht gehabt hätte, zum Stichtag oder in absehbarer Zeit danach auf den Erblasser zwecks Rückzahlung der Kredite zurückzugreifen. Daher kann davon, dass am Stichtag ernsthaft mit einer Geltendmachung der Forderungen zu rechnen gewesen wäre, keine Rede sein.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hat der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs des Bw. zu Recht die nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteile im Hälftebetrag ihres dreifachen Einheitswertes in Ansatz gebracht und die, von den nachlassgegenständlichen Wertpapierdepotkonten und Bezug habenden Verrechnungskonten, auf den Bw. entfallenden Beträge zu Recht als, gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG, steuerbefreit angesehen.

Aus den aufgezeigten Gründen ist der Berufung im Hinblick auf die geltend gemachten Abzüge vom steuerpflichtigen Erwerb der Erfolg zu versagen.

Im Hinblick auf die von dem Bw. in den Raum gestellte Berichtigung, gemäß § 6 Abs.2 BewG , ist, im Lichte des aufgezeigten höchstgerichtlichen Erkenntnisses, festzustellen, dass alleine durch eine im Erbwege erworbene Haftung als Bürge und Pfandgeber die Belastung aus diesen Haftungen nicht schlagend wird. Vielmehr setzt ein Bedingungseintritt iSd § 6 Abs.2

BewG voraus, dass mit einer Inanspruchnahme aus einer Sachhaftung und aus der Haftungserklärung des Erblassers als Bürge gerechnet werden musste.

Zur Bewertung der nachlassgegenständlichen Gesellschaftsanteile an der A. und an der D. ist festzustellen:

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH ist, wenn der Erwerbsvorgang einen Anteil an der Personengesellschaft betrifft, die ein gewerbliches Unternehmen betreibt, dieser Anteil als Bruchteil des Betriebsvermögens der Gesellschaft zu behandeln und damit als Kapitalforderung gegen die Gesellschaft aufzufassen. (17.3.1986. 84/15/0113; VwGH 11.7.2000, 99/16/0440,0441,0442,0443; VwGH 23.2.2006, 2005/16/0245)

Wie bereits mit Vorhalt vom 28.2.2011 dem Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, ist daher der zum Stichtag bestehende Anteil des Erblassers an der A., auf der Grundlage des o.a. Schätzungsgutachtens (Bilanz vom 31.12.2003), wie folgt zu bewerten:

Kapitalkonto X.X. : € -167.033,59

Bewertung stille Reserven (Anteil 70%): € 4.149,95

Anteil X.X.: € -162.883,64, darauf entfällt die Hälfte (= €- 81.441,82) auf den Bw.

Dieser negative Wert ist bei der Berechnung, der auf den Bw. entfallenden, Erbschaftssteuer, zu berücksichtigen.

Laut o.a. Gutachten war die D. im Jahre 1992 seitens der Finanzbehörde als Liebhaberei eingestuft worden. Da diese Gesellschaft seit 1992 keine Tätigkeit mehr ausgeübt hat und zu 100 % an der B. beteiligt ist, erfolgt- wie dem Bw. in dem o.a. Vorhalt bereits mitgeteilt wurde- keine gesonderte Bewertung dieser Gesellschaft und es wird die B. nach dem Wiener Verfahren bewertet.

Zur erbschaftssteuerrechtlichen Bewertung der nachlassgegenständlichen Gesellschaftsanteile an der B. und an der C. ist festzustellen:

Gemäß § 19 Abs.1 ErbStG iVm § 13 Abs.2 Satz 1 BewG ist für Anteile an GmbHs, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert im Sinne des § 10 BewG maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert der in § 13 Abs.2 BewG genannten Wirtschaftsgüter aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er nach Satz zwei dieser Gesetzesstelle unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen

Die Schätzung des gemeinen Wertes an Kapitalgesellschaften erfolgt durch erlassmäßige Regelung nach dem sog. Wiener Verfahren.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH stellt- ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes- dieses Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs.2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes für Anteile vorzunehmen ist. Im Erkenntnis des VfGH vom 12 .Juni 1979, B 345/77, wurde diese Bewertung von GmbH Anteilen im Sinne des Neuen Wiener Verfahrens als verfassungsgemäß angesehen.

Im vorliegenden Verfahren wurden daher im Erbschaftssteuerverfahren die gemeinen Werte der o.a. Kapitalgesellschaften - in Anwendung des Wiener Verfahrens- mit € 0,00 und somit gleich wie im aufgezeigten Schätzungsgutachten des BG Fünfhaus, bewertet.

Dieses ist dem Bw. bereits vom UFS mit Vorhalt vom 28.2.2011 zur Kenntnis gebracht worden.

Zu den verfahrensgegenständlichen Bewertungen nach dem Wiener Verfahren wird auf die, als Beilage angeführten, Berechnungsblätter, welche einen Bestandteil dieses Bescheides bilden, hingewiesen.

Der bekämpfte Erbschaftssteuerbescheid wird daher wie folgt abgeändert:

Steuerpflichtiger Erwerb laut Bescheid vom 7.12.2006= **€ 137.237,54** (= steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke= 1/2 des dreifachen EW idHv.= € 375.124,16 = € 187.652,08 + Guthaben bei Banken = € 21.310,63 + Wertpapiere= € 106.111,44 abzüglich Kosten der Bestattung= € 2.809,00 abzüglich Kosten der Regelung des Nachlasses= € 9.446,31 abzüglich Bankverbindlichkeiten= € 207,85 abzüglich sonstige Verbindlichkeiten =€ 35.661,38 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG =€ 2.200,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG =€ 127.422,02)

abzüglich **€ 81.441,82** (1/2 Anteil an der A.) = € 55.795,72 = steuerpflichtiger Erwerb; abgerundet gemäß § 28 ErbStG = **€ 55.795**

davon gemäß § 7 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 4% = **€ 2.231,80**

zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke von € 187.562= **€ 3.751,24**

Erbschaftssteuer= € 5.983,04

Der Unterschiedsbetrag zur der mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuer idHv. € 13.357,83 beträgt ein Guthaben € 7.374,79

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Inventar, 2 Berechnungsblätter

Wien, am 26. April 2011