



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/0705-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.E., W., vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Oktober 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Frau F.G. ist am x verstorben. Nach Erbsentschlagung des Ehegatten haben die Kinder Frau F.E., die Berufungswerberin, und Herr H.F. auf Grund des Gesetzes je zur Hälfte des Nachlasses unbedingte Erbserklärungen abgegeben. Mit Erbenübereinkommen vom 16. Juni 2005 sind die Erben übereingekommen, die in den Nachlass fallenden Liegenschaften, wie in diesem Übereinkommen festgehalten, zu übernehmen. Mit Einantwortungsurkunde vom 16. März 2006 wurde der Nachlass auf Grund des Gesetzes den beiden Erben je zur Hälfte eingeantwortet.

Die Verstorbene, Frau F.G., hat für der Firma eingeräumte Kredite Sicherheiten bestellt. Diese Kredite hafteten zum Todestag mit € 1,519.736,05 aus, weswegen von der Bank eine Eventualforderung in der Höhe von € 1,519.736,09 angemeldet wurde.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang die Erbschaftssteuer mit € 21.260,26 vorgeschrieben. Die

Eventualforderung wurde mit der Begründung, dass die Erblasserin nur Sicherheiten bestellt hatte, nicht als Verbindlichkeit berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

*„Der oben genannte Bescheid wird seinem gesamten Inhalte nach angefochten und werden als Berufungsgründe unrichtige rechtliche Beurteilung sowie Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht. Im einzelnen wird dazu ausgeführt wie folgt:*

*Mit dem hiermit angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid schreibt die Erstbehörde der Berufungswerberin im Verlassenschaftsverfahren nach dem Tod der Mutter der Berufungswerberin eine Erbschaftssteuer in der Höhe von € 21.260,26 vor und vermeint im wesentlichen, dass die angemeldete Forderung der Bank nicht abzugsfähig sei, da die Erblasserin nur Sicherheiten bestellt habe.*

*Ausgehend vom Akteninhalt des Verlassenschaftsverfahrens zu y des Bezirksgerichtes Z ist diese Auffassung nicht zutreffend:*

*Zur abschließenden rechtlichen Beurteilung zunächst vorauszuschicken sei, dass den beiden leiblichen Kindern nach der verstorbenen F.G. der Nachlass tatsächlich aufgrund des Gesetzes je zur Hälfte eingeantwortet worden ist, allerdings aufgrund eines vorgelegten Erbenübereinkommens eine Aufteilung des Nachlasses zwischen den leiblichen Kindern von Statten gegangen ist.*

*Übernommene Aktiven und Passiven werden durch das eidestädtige Vermögensbekenntnis sowie das errichtete Inventar richtig wiedergegeben und finden dementsprechend auch im Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 14.11.2005 Deckung.*

*Dementsprechend geht auch die Erstbehörde richtigerweise im Zusammenhang mit den Aktiven von einer gesamten Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 445.824,07 aus, die in weiterer Folge wiederum aufgrund der Einantwortung je zur Hälfte zwischen den beiden Erben aufgeteilt wird, sodass der Erbanfall bei der Berufungswerberin mit € 222.889,51 (halbe Aktiven) angesetzt wird.*

*Bei all dem übersieht die Erstbehörde jedoch, dass ungeachtet der Einantwortung des Nachlasses je zur Hälfte aufgrund des Gesetzes, aufgrund des Erbenübereinkommens der Berufungswerberin Liegenschaften zugefallen sind, die sich, wie das eidestädtige Vermögensbekenntnis ergibt, in Ansehung der Aktiva lediglich mit € 30.238,00 zu Buche schlagen.*

*Richtigerweise hatte die Erstbehörde demzufolge bei der Ermittlung der Aktiva nicht den halben Ansatz derselbigen heranzuziehen gehabt, sondern vielmehr den tatsächlichen Einheitswert der zugewiesenen Aktiven, wie sich dieser aus dem eidestädtigen Vermögensbekenntnis ebenso ergibt wie aus dem Inventar.*

*Infolge einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung, wie im folgenden aufzuzeigen sein wird, veranschlagt die Erstbehörde weiters zwar die Kosten der Bestattung, die aufgelaufenen Verfahrenskosten sowie den Freibetrag, nicht jedoch die übernommenen Gegenleistungen als Abzugsposten und kommt demzufolge im Ergebnis zur vorgeschriebenen Erbschaftssteuer.*

*Für die Wertermittlung der vorzuschreibenden Erbschaftssteuer erscheint in diesem Zusammenhang vor allem die Bestimmung des § 20 Abs. 5 ErbStG maßgeblich, wonach vom steuerpflichtigen Erwerb insbesondere auch jene Verbindlichkeiten bzw. Schulden und Lasten abzuziehen sind, die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu solchen Vermögensgegenständen stehen, die dem steuerpflichtigen Erwerb unterliegen.*

*Aus dem diesbezüglichen Querverweis auf die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 2 u. Abs. 4 ErbStG ist unzweifelhaft zu entnehmen, dass die in die Verlassenschaft fallenden Liegenschaftsanteile der Erblasserin zum einen steuerpflichtiges Vermögen darstellen - weshalb nicht zuletzt ja auch die darauf bezughabenden Einheitswerte bei der Wertermittlung als Aktiva angesetzt wurden - zum anderen aber auch die Nachlassverbindlichkeiten in einem Zusammenhang mit dem erworbenen und besteuerten Vermögen stehen.*

*Insoweit ist nämlich die bezughabende Argumentation der Erstbehörde unrichtig, wonach die Eventualforderung der Bank nicht abzugsfähig sei, da die Erblasserin nur Sicherheiten bestellt habe. Richtig ist vielmehr, dass sich bereits aus der Forderungsanmeldung der Bank aus dem Verlassenschaftsakt ergibt, dass die Erblasserin die Wechselbürgschaft als Mitakzeptant sowie eine Haftung als Bürge und Zahler jenes § 1357 ABBG übernommen hat.*

*Somit steht jedoch fest, dass die Erblasserin nicht nur Sicherheiten bestellt hat, sondern aufgrund der Wechselbürgerschaft wechselseitig zur Gänze, darüber hinaus aber auch als Bürge und Zahler solidarisch mit dem Hauptschuldner haftet.*

*Zivilrechtlich lässt sich daraus nichts anderes als die Tatsache und rechtliche Schlussfolgerung ableiten, dass durch die Abgabe der Erbsantrittserklärung der Berufungswerberin die Haftung der Verbindlichkeiten der Erblasserin, sohin auch für jene bei der Bank, einher geht und demzufolge die übernommen Aktiva bei weitem überwiegen.*

*Aufgrund der übernommenen persönlichen Haftung der Erblasserin steht nämlich auch fest, dass sich diese Haftung insoweit auch auf jenes erblasserische Liegenschaftsvermögen bezieht, welches in die Verlassenschaft fällt und zum Zeitpunkt des Erbanfalles noch nicht mit Hypotheken belastet war.*

*Aufgrund des bestehenden Konnexes der übernommen Verbindlichkeiten zum steuerbaren Liegenschaftsvermögen hätte die Erstbehörde bei richtiger rechtlicher Beurteilung demzufolge zu dem Ergebnis kommen müssen, dass die übernommene Passiven sehr wohl abzugsfähig sind und wäre sohin die Erbschaftssteuer mit 0 festzusetzen gewesen.*

*Das Verfahren ist jedoch auch insoweit mangelhaft geblieben, als die Erstbehörde offensichtlich entsprechende Erhebungen unterlassen hat, die zur Folge gehabt hätten, dass die Erblasserin nicht nur Sicherheiten bei der Hausbank bestellt hat, sondern wie die hiermit vorgelegte Forderungsanmeldung ergibt, für diese Kredite auch persönlich gehaftet hat.*

*Bei mängelfreier Durchführung des Verfahrens hätte die Erstbehörde die bezughabenden Feststellungen zu treffen gehabt, aus denen sich wiederum ergibt, dass die oben erwähnten rechtlichen Schlussfolgerungen zu ziehen sind, wonach sich die Erbschaftssteuer mit 0 ergibt."*

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Für die Wertermittlung ist gem. § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Beim Erwerb von Todes wegen ist dies grundsätzlich der Todestag. Das Wesen der Stichtagsbewertung besteht in der Feststellung der an diesem Tag herrschenden Wertverhältnisse punkto Besitz- und Schuldposten. Bei der Frage, ob Verbindlichkeiten eine Abzugspost bilden, kommt es daher darauf an, ob diese Verbindlichkeiten am Todestag bereits bestanden haben. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich eindeutig, dass die Erblasserin lediglich als Bürge unterfertigt hat.“*

*Ein Nachweis dafür, dass im gegenständlichen Fall seitens des Gläubigers bereits zu Lebzeiten der Erblasserin Schritte unternommen und gesetzt wurden, aus denen abgeleitet werden könnte, dass die Erblasserin aufgrund der Bürgschaft zur Zahlung herangezogen würde,*

wurde nicht erbracht, denn die bloße Begründung eines Pfandrechtes ist dafür jedenfalls nicht ausreichend.

*Da somit eine Schuld der Erblasserin per Todestag nicht vorlag, kann aus diesem Titel auch keine Passivpost bei der Bemessung der Erbschaftssteuer berücksichtigt werden."*

Gegen diese abweisende Berufungsverentscheidung brachte die Berufungsverwerberin einen Vorlageantrag ein.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände, mit Ausnahme des Anlassfalles, anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Abs. 2 leg. cit. normiert, dass für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der dreifache Einheitswert maßgebend ist, der nach den Vorschriften des

Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70).

Während im § 18 ErbStG der für die Wertermittlung grundsätzlich maßgebende Zeitpunkt festgelegt wird und im § 19 ErbStG, welcher Bewertungsmaßstab für die ererbten und geschenkten Wirtschaftsgüter gelten soll, wird im § 20 Abs. 1 ErbStG der Umfang der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage festgestellt.

Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (VwGH 25.9.1997, 96/16/0280). Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist das Nachlassvermögen in dem Umfang und mit den Werten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld – im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Wenn die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird der Grundsatz, dass die Erbschaftssteuer vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt. In diesem Fall gilt also der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 5a zu § 18 mit Verweis auf VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022; 14.5.1992, 91/16/0019 und 30.8.1995, 95/16/0098).

Aus den Abs. 4 bis 6 sowie des Abs. 8 des § 20 ErbStG ergibt sich im Zusammenhang mit Abs. 1 der Gesetzesstelle das die Erbschafts- und Schenkungssteuer beherrschende Bereicherungsprinzip. Dieses Prinzip besagt, dass nur der dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt (vgl. Fellner aaO, Rz 16 zu § 20 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers. Entsprechend dem Bereicherungsprinzip entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. 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).

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Die Fälligkeit einer Schuld ist nicht unbedingt Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit derselben (vgl. Fellner aaO, Rz 24 zu § 20). Dagegen ist für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten neben deren rechtlichen Bestand erforderlich, dass dadurch zum Stichtag eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorgelegen ist; weshalb auch eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerrechtlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (VwGH 19.9.1989, 88/14/0173; 29.1.1997, 95/16/0327 und 7.9.2006, 2006/16/0035, 0036).

Einer Sachhaftung kann nur dann als Schuld des Liegenschaftseigentümers Rechnung getragen werden, wenn nach dem am Stichtag erkennbaren Umständen feststeht, dass er voraussichtlich vom Gläubiger in Anspruch genommen werden wird (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173). Rückzahlungsverpflichtet für die Kredite war gegenüber der Bank jedenfalls nur der Kreditnehmer, nämlich die Firma. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich keinerlei Hinweis, dass zum Todestag mit einer Realisierung der Haftung gerechnet werden musste.

Weder ergibt sich aus dem Akteninhalt noch wurde von der Berufungswerberin behauptet, dass auf Grund eines vor dem Stichtag liegenden Ereignisses die unbedingte Verpflichtung der Erblasserin zur Zahlung der Verbindlichkeit eingetreten sei. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die Gläubigerin die Absicht gehabt hätte, zum Stichtag oder in absehbarer Zeit danach, auf die Erblasserin zwecks Rückzahlung der Kredite zurück zu greifen. Daher kann davon,

dass am Stichtag ernsthaft mit der Geltendmachung der Forderung zu rechnen gewesen wäre, keine Rede sein.

Aus den aufgezeigten Gründen kann kein Abzug der Eventualforderung der Bank erfolgen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Februar 2011