



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Dr. Robert Bauer, öffentlicher Notar, 2870 Aspang-Markt, Hauptplatz 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Jänner 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Erbschaftssteuer wird mit € 548,39.- festgesetzt.

Entscheidungsgründe

H.J.F. verstarb am 11. Jänner 1999. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D., als Verlassenschaftsgericht, vom 8. Mai 2000 wurde dem Abhandlungsverfahren das eidesstattliche Vermögensbekenntnis vom 15. März 2000 samt Ergänzung von 2. Mai 2000 mit einem Aktivstand von S 755.217,96.- sowie einem Passivstand von S 18.976.222,85 somit einer Nachlassüberschuldung von S 18.221.004,89 zu Grunde gelegt. Auf der Passivseite des Vermögensbekenntnis war eine Forderung der A. zu Kredit Nr.000. im Betrage von S 311.720 und eine anteilige Forderung der E. als Rechtsnachfolgerin der G. in der Höhe von S 18.500.000,00 (Gesamtbetrag der Forderung S 55.500.000,00) angeführt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D. vom 28. Mai 2001 wurde der Nachlass des H.J.F. seinen erblichen Töchtern, (Bw, K.W.) aufgrund deren Abgabe einer unbedingten Erbserklärung, zu gleichen Teilen eingearbeitet. Die Einantwortung wurde am 24. Juli.2001 rechtskräftig.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Jänner 2003 wurde der Bw. die Erbschaftssteuer im Betrage von € 648,97 vorgeschrieben, wobei die in

Rede stehenden Forderungen bei der Berechnung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes nicht in Abzug gebracht wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung machte die Bw. Kosten des Erbenmachthabers in der anteiligen Höhe von € 1.058,74 (S 14.568,58) geltend und wandte sich gegen die Nichtberücksichtigung der beiden Kreditforderungen bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes mit nachstehender Begründung:

Bei der Forderung der A., welche im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht worden war, wäre der Erblasser gesamtschuldnerischer Kreditmitverpflichteter gewesen.

Die Forderung der Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG würde einen Kredit betreffen, welcher dem Erblasser, als Kreditnehmer, von der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG gewährt worden wäre und später durch Fusion auf Ga und letztlich auf die Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG übergegangen wäre. Die Schuld wäre zum Todestag des Erblassers in voller Höhe aufrecht gewesen. Die Tilgung dieser Schuld durch Umschuldung und die grundbürgerliche Durchführung der Löschungserklärung der Ersten Bank der österreichischen Sparkassen AG vom 15. Februar 1999 hätte erst im Verlassenschaftsverfahren erfolgen können.

Als Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kreditusage der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG an den Erblasser vom 21. März 1984 über einen Betrag bis zu S 18.000.000,00, mit dem Verwendungszweck des Um- und Zubaus des Projektes H.T. und des damit zusammenhängenden Ankaufes der Liegenschaft EZ 0000 Grundstück Nr.00000 (in Kopie)
- Kreditusage der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG an den Erblasser vom 9 .April 1985 über einen weiteren Kreditbetrag von S 1.900.000,00 (in Kopie)
- Schriftverkehr zwischen dem Erblasser und der Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG vom 31. Dezember 1987,betreffend eine Kreditusage an den Erblasser über einen Betrag in der Höhe von S 36.500.000,00 mit dem Verwendungszweck: Zu- und Umbauten H.T., Umbauten H.M., Umschuldung von Vorlasten (in Kopie)
- Löschungserklärung der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG vom 15. Februar 1999 (in Kopie)

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. Februar 2003 wurde der Berufung insoweit stattgegeben, als dass bei der Ermittlung des

erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes die geltend gemachten Erbgangsverbindlichkeiten in Abzug gebracht wurden und die Erbschaftssteuer auf den Betrag von € 548,39 herabgesetzt wurde. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt:

- Unbeschadet dessen, dass der Schriftverkehr betreffend Kreditgewährung durch die Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG zwischen Erblasser und Kreditgeberin abgeführt wurde, würde die gesamte Kreditforderung nur Firmenkredite betreffen, welche bei der Bewertung des nachlassgegenständlichen Geschäftsanteiles bereits berücksichtigt worden wären. Auch in den Pfandurkunden vom 8. Februar 1999 wären als Kreditnehmerin die H.M.GmbH bzw. die F&WgmbH. angeführt.
- Bei dem Kredit der Bank Austria wäre K.W. Kreditnehmerin und der Erblasser lediglich gesamtschuldnerischer Kreditmitverpflichteter gewesen. Ein bürgerlich-rechtliches Schuldverhältnis, welche keine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Erblassers bedeute, wäre steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Dagegen stellte die Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte dazu im wesentlichen aus:

Es wäre unbestritten, dass die Kredite der Erste Bank Zu- und Umbauarbeiten am H.M. und am H.T. betreffen würden.

Da beide Hotels ursprünglich im Alleineigentum des Erblassers gestanden wären, war dieser anfangs auch alleiniger Kreditnehmer. Nach der Umgründung und Übertragung beider Hotels auf die H.M. GmbH bzw auf die F&WgmbH. verblieb dieser gesamtschuldnerischer Kreditmitverpflichteter.

Für Kreditforderung der Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG und für die Kreditforderung der A. würde gelten, dass eine Schuld in Millionenhöhe, die jederzeit gegenüber dem Erblasser geltend gemacht werden hätte können, eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Erblassers darstellt.

Im Verfahren vor dem UFS wurde der Bw. mit Vorhalt vom 9. Mai 2006 im Wesentlichen zur Kenntnis gebracht, dass - nach Ansicht des UFS - aufgrund der vorliegenden Sachlage, der sich in der wegen des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages außer Rechtsbestand getretenen, Berufungsvorentscheidung manifestierenden, Rechtsansicht zu folgen wäre, sodass ein Abzug dieser Kreditforderungen als Nachlassverbindlichkeiten nicht in Betracht kommen würde. Lediglich der auf die Berufungswerberinnen jeweils entfallende Anteil der Kosten des Erbenmachhabers als Nachlassverbindlichkeit wäre zu berücksichtigen, sodass mit einer Erbschaftssteuervorschreibung im Betrage von € 548,39.- zu rechnen wäre.

Darauf hin erklärte die Bw, durch ihren ausgewiesenen Vertreter, mit Schreiben vom 28 .Juni 2006, dass der Erblasser für sämtliche Kreditforderungen der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG gehaftet habe und die Gläubigerin das Gesamtobligo mit 31. August 1998 fällig gestellt habe. Diese Fälligkeitsstellung habe die Umschuldung an die V. sowie die entsprechende Pfandbestellung zu deren Gunsten veranlasst, wobei die entsprechenden Pfandurkunden im Verlassenschaftsverfahren von den Erbinnen als Solidarschuldner und Pfandbesteller unterfertigt werden hätte müssen. Daraus ergebe sich „*dass jedenfalls zum Todestag 11.1.1999 tatsächlich die Inanspruchnahme des Wechselbürgen, des Erblassers; die wie ein drohendes Damoklesschwert über die Verlassenschaft schwebte und daher diese Forderung sehr wohl als Passivpost zu berücksichtigen wäre.*“

Zum Beweis legte sie nachstehende Schreiben der Gläubigerin vom 17. Juni 1998 vor, welche an die H.M. GmbH und die F&WgmbH. zu Handen der Bw, als Geschäftsführerin des H.M. GmbH, bzw zu Handen. K.W., als Geschäftsführerin der F&WgmbH., gerichtet waren vor:

Sehr geehrte M.

Wir nehmen Bezug auf unsere Unterredung vom 12.06.1998 in unserem Haus.

Das Obligo H.M. GmbH stellt sich derzeit, exkl. Zinsen und Abschlussposten, wie folgt dar:

<i>Konto Nr. 403-125-982/00</i>	<i>-2,242.790,62 S</i>
<i>Konto Nr. 403-125-982/40</i>	<i>-3,299.080,09 S</i>
<i>Konto Nr. 403-125-982/41</i>	<i>-2,143.746,94 S</i>
<i>Konto Nr. 403-125-982/42</i>	<i>-1,653.666,51 S</i>
<i>Konto Nr. 403-258-744/00</i>	<i>-4,384.000,00 S</i>
<i>Aushaftung per 31.05.1998</i>	<i>-23,723.284,16 S</i>

Anlässlich unserer Unterredung haben Sie zugesagt, die Gesamtaushaftung im Wege einer Umschuldung bis längstens 31.08.1998 abzudecken.

Anbei übersenden wir Ihnen, wie bereits besprochen, eine Verkaufsvollmacht, sowie eine Widmung und Ermächtigung und einen Rangordnungsbeschluss hinsichtlich der Anmerkung der beabsichtigten Veräußerung betreffend die Liegenschaft EZ 27 GB A, (H.M. GesmbH}.

Zur Gewährleistung der Ernsthaftigkeit Ihrer Umschuldungsbemühungen ersuchen wir Sie die beiliegende Verkaufsvollmacht sowie das Rangordnungsgesuch betreffend die beabsichtigte Veräußerung notariell beglaubigt zu unterfertigen und, samt der ebenfalls zu unterfertigenden Widmung und Ermächtigung bis spätestens Freitag 26.06.1998 an unser Institut zu meinen Händen zu returnieren. Für den Fall des fristgerechten Einlangens verpflichten wir uns von dieser Verkaufsvollmacht bzw. dem Rangordnungsgesuch bis einschließlich 31.08.1998 keinen Gebrauch zu machen.

Sollte nicht bis spätestens 31.08.1998 die avisierte Umschuldung des Gesamtobligos bei gleichzeitiger Sicherheitenaufgabe durch unser Institut erfolgt sein und oder die entsprechenden Schriftstücke nicht bis spätestens Freitag den 26.06.1998 bei unserem Institut einlangen wären wir zu unserem Bedauern gezwungen die bei unserem Institut erliegenden Wechselakzepte gerichtlich geltend zu machen und die zu unseren Gunsten bestellten Sicherheiten zu verwerten. Wir halten daher schon an dieser Stelle fest, dass spätestens am 31.08.1998 das sodann aushaltende Gesamtobligo H.M. GmbH und F&WgmbH. zur Gänze zur Rückzahlung fällig ist und ein gesondertes Fälligstellungsschreiben von unserer Seite nicht mehr erforderlich ist.

Als Zeichen Ihres Einverständnisses zu dieser Vorgangsweise ersuchen wir ebenfalls um Unterfertigung dieses Schreibens von Seiten der H.M. GmbH und Retournierung bis spätestens 26.06.1998.

Sehr geehrte Frau Dkfm. W

Wir nehmen Bezug auf unsere Unterredung vom 12.06.1998 in unserem Haus.

Das Obligo F&WgmbH. stellt sich derzeit, exkl. Zinsen und Abschlussposten, wie folgt dar:

<i>Konto Nr. 403-131-850/00</i>	<i>-4,136.294,28 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/40</i>	<i>-1,012.631,56 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/41</i>	<i>-892.256,27 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/42</i>	<i>-7,659.387,97 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/43</i>	<i>-2,228.194,78 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/44</i>	<i>-1,669.296,38 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/45</i>	<i>-5,182.912,61 S</i>
<i>Konto Nr. 403-131-850/46</i>	<i>-4,633.454,53 S</i>
<i>Konto Nr. 403-263-317/00</i>	<i>-646.000,00 S</i>
<i>Konto Nr. 403-263-317/01</i>	<i>-3,879.000,00 S</i>
<i>Aushaftung per 31.05.1998 somit</i>	<i>-31,939.428,38 S</i>

Anlässlich unserer Unterredung haben Sie zugesagt, die Gesamtaushaftung im Wege einer Umschuldung bis längstens 31.07.1998 abzudecken.

Mit gleicher Post übersenden wir Frau M., wie bereits besprochen, eine Verkaufsvollmacht, sowie eine Widmung und Ermächtigung und einen Rangordnungsbeschluss hinsichtlich der Anmerkung der beabsichtigten Veräußerung betreffend die Liegenschaft EZ 27 GB A, (H.M. GesmbH).

Zur Gewährleistung der Ernsthaftigkeit Ihrer Umschuldungsbemühungen ersuchen wir die Verkaufsvollmacht sowie das Rangordnungsgesuch betreffend die beabsichtigte Veräußerung von Frau M. notariell beglaubigt zu unterfertigen und samt der ebenfalls zu unterfertigenden Widmung und Ermächtigung bis spätestens Freitag 26.06.1998 an unser Institut zu meinen

Handen zu retournieren. Für den Fall des fristgerechten Einlangens verpflichten wir uns von dieser Verkaufsvollmacht bzw. dem Rangordnungsgesuch bis einschließlich 31.08.1998 keinen Gebrauch zu machen.

Sollte nicht bis spätestens 31.08.1998 die avisierte Umschuldung des Gesamtobligos bei gleichzeitiger Sicherheitenaufgabe durch unser Institut erfolgt sein und oder die entsprechenden Schriftstücke nicht bis spätestens Freitag den 26.06.1998 bei unserem Institut einlangen, wären wir zu unserem Bedauern gezwungen, die bei unserem Institut erliegenden Wechselakzepte gerichtlich geltend zu machen und die zu unseren Gunsten bestellten Sicherheiten zu verwerten.

Wir halten daher schon an dieser Stelle fest, dass spätestens am 31.08.1998 das sodann aushaltende Gesamtobligo H.M. GmbH und F&WgmbH. Zur Gänze zur Rückzahlung fällig ist und ein gesondertes Fälligkeitstellungsschreiben von unserer Seite nicht mehr erforderlich ist.

Als Zeichen Ihres Einverständnisses zu dieser Vorgangsweise ersuchen wir ebenfalls um Unterfertigung dieses Schreibens und Retournierung bis spätestens 26.06.1998.

Im Erörterungsgespräch mit dem UFS und der Vertreterin der Amtspartei am 24. April 2008 erklärte der Vertreter der Bw., dass zwar der erstmals mit 31. August 1998 festgestellte Fälligkeitszeitpunkt von der Gläubigerin aufgrund der hohen Umschuldungssumme und des Todes des Erblassers bis in das Verlassenschaftsjahr von Monat zu Monat verlängert worden war, weil die ernsthaften Bemühungen seitens der Schuldner und der Bürgen erkannt worden waren, die Fälligkeit damit aber nicht aufgehoben wurde, sodass der Erblasser bis zu seinem Todestag mit der Aufforderung zur Rückführung der Kreditschuld durch die Erste Bank der österreichischen Sparkassen ernsthaft hätte rechnen müssen; daher beantrage er, namens der Bw., weiterhin die Stattgabe der Berufung.

Als Beweis für die Verlängerung des Fälligkeitszeitpunktes wurde ein repräsentatives Schreiben der Gläubigerin an die F&WgmbH. vom 20. August 1989 vorgelegt welches in Punkt zwei wie folgt lautet:

Die von uns mit Schreiben vom 17. Juni 1998 gewährte Frist bis 31.8.1998,bis zu welchem Datum die Abdeckung unserer Kreditkonten zu erfolgen hatte, wird bis 30.9.1998 erstreckt. Dies bei sonst gleichen Bedingungen laut Vorkorrespondenz.

Die Vertreterin der Amtspartei beantragte, dass die in Rede stehenden Kreditforderungen bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes außer Ansatz bleiben mögen und begründete dieses- in Replik auf die Ausführungen des Parteienvertreters- damit, dass aufgrund der Tatsache, dass der Fälligkeitszeitpunkt von der Gläubigerin immer wieder

hinausgeschoben wurde, der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes nicht ernsthaft damit rechnen hatte müssen, als Haftender zur Rückführung des Kredites herangezogen zu werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995, BGBI 1955/141, (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

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

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

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 20 Abs.1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes bestimmt ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Im Sinne des § 20 Abs.4 Z 3 ErbStG sind vom Erwerbe die Kosten der Eröffnung der letztwilligen Verfügung des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses, die Kosten der gerichtlichen Sicherung des Nachlasses, einer Nachlasspflegschaft, des Aufgebotes der Nachlassgläubiger und der Inventarerrichtung abzuziehen.

Im vorliegenden Fall ist strittig ob die in Rede stehenden Kreditforderungen als Nachlassverbindlichkeit bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbs Berücksichtigung finden hätten müssen.

Zu diesen Forderungen ist festzustellen.

Der Forderung der A. (vormals Z., vormals Ze.) liegt eine Kreditgewährung an K.W., als Kreditnehmer, im Betrage von S 350.000,00 vor. Im Kreditvertrag vom 27. Februar 1997 scheint der Erblasser als gesamtschuldnerischer Kreditmitverpflichteter auf. Zu dessen Todeszeitpunkt haftete ein Betrag von S 311.720 aus. Diese Forderung wurde von der Gläubigerin als Nachlassforderung geltend gemacht. Weder wurde vor seinem Tod der Erblasser zur Rückführung dieser Kreditforderung aufgefordert, noch wurden im Verlassenschaftsverfahren dessen Erbinnen, als dessen Gesamtrechtsnachfolgerinnen, zur Haftung herangezogen.

Bei dem zum Todestag aushaftendem Gesamtobligo von S 55.500.000,00 bei der Erste Bank (vormals Girozentrale und Bank der österreichischen Sparkassen AG, vormals GiroCreditbank Aktiengesellschaft der Sparkassen) handelt es sich insgesamt um einen Kredit betreffend Zu- und Umbauarbeiten für die H.M. GmbH (vormals H.M.), bzw. die F&WgmbH. (vormals H.T.).

Anfangs war der Erblasser als Eigentümer beider Hotels Kreditnehmer. Nach Umgründung beider Hotels in die H.M. GmbH (Ersteintragung im Firmenbuch 22.9.1992) bzw. in die F&WgmbH. (Ersteintragung im Firmenbuch 8. Februar 1999) verließ er gesamtschuldnerischer Kreditmitverpflichteter.

Zum Todeszeitpunkt des Erblassers lagen der Gläubigerin als Sicherstellung des aushaftenden Gesamtobligos betreffend Zu- und Umbauarbeiten F&WgmbH. zwei Blankowechsel mit Widmungserklärung unterfertigt vom Erblasser sowie von H.F., KW und R.W., als Wechselmitakzeptanten, vor.

Zum gleichen Zeitpunkt lagen der Gläubigerin als Sicherstellung des aushaftenden Gesamtobligos betreffend Zu- und Umbauarbeiten H.M. GmbH zwei Blankowechsel mit Widmungserklärung unterfertigt von der H.M. GmbH, sowie vom Erblasser, der Bw. und W.M., als Wechselmitakzeptanten, vor.

Somit hat der Erblasser neben den weiteren Wechselmitakzeptanten für sämtliche Kreditforderungen der Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG betreffend Zu- und Umbauarbeiten für die vorstehend angeführten Hotels zum Zeitpunkt seines Todes als Wechselbürge zu gelten.

Laut Löschungserklärung der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG vom 15. Februar 1999 waren zu ihrem Gunsten, zum Todeszeitpunkt des Erblassers nachstehende Pfandrechte einverleibt:

- Aufgrund der Pfandurkunde vom 18.5.1984 ob der EZ 433 Grundbuch W. als Haupteinlage (C-LNr 3) und der EZ 576 Grundbuch U. als Nebeneinlage (C-LNr 4) das Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von S 3.000.000,-- (in Worten: Schilling dreimillionen) je mit der Anmerkung

der Vollstreckbarkeit gemäß § 3 NotO;

- Aufgrund der Pfandurkunde vom 20.9.1984 ob der EZ 576 Grundbuch U. als Haupteinlage (C-LNr 5) und der EZ 433 Grundbuch W. als Nebeneinlage (C-LNr 4) das Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von S 19,500.000,-- (in Worten Schilling neunzehnmillionenfünfhunderttausend);
- Aufgrund der Pfandurkunde vom 12.4.1988 ob der EZ 433 Grundbuch W. als Haupteinlage (C-LNr 5) und der EZ 576 Grundbuch U. (C-LNr 6) sowie der EZ 27 Grundbuch A, (C-LNr 7) als Nebeneinlagen das Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von S 45,700.000,-- (in Worten: Schilling fünfundvierzigmillionensiebenhunderttausend); ob der EZ 27 Grundbuch A, das Gesuch um Einverleibung eines Pfandrechtes von S 45,700.000,-- im Rang 6036/1987 bis zum Einlangen des Originale (C-LNr 6);
- Aufgrund der Pfandurkunde vom 8.11.1988 ob der EZ 433 Grundbuch W. als Haupteinlage (C-LNr 6) und der EZ 576 Grundbuch U. als Nebeneinlage (C-LNr 8) das Pfandrecht bis zum Höchstbetrag von S 2,375.000,-- (in Worten Schilling zweimillionendreihundertfünfundsiebzigtausend).

Vor dem Tod des Erblassers stellte die Gläubigern mit Schreiben vom 17. Juni 1998 gegenüber dem H.M. GmbH, sowie der H.T. Betriebsgesellschaft m.b.H. fest, dass sollte nicht bis spätestens 31.08.1998 die avisierte Umschuldung des Gesamtobligos bei gleichzeitiger Sicherheitsaufgabe erfolgt sein/ und oder die Verkaufsvollmacht sowie das Rangordnungsgesuch betreffend die beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft H.M. GmbH von der Bw. notariell beglaubigt unterfertigt und samt der ebenfalls zu unterfertigten Widmung und Ermächtigung nicht bis spätestens Freitag den 26.06.1998 bei ihr einlangen, sie gezwungen wäre, die bei ihr erliegenden Wechselakzepte gerichtlich geltend zu machen und die zu ihrem Gunsten bestellten Sicherheiten zu verwerten, und dass daher schon an dieser Stelle festgehalten werde, dass spätestens am 31.08.1998 das sodann aushaltende Gesamtobligo H.M. GmbH und F&WgmbH. zur Gänze zur Rückzahlung fällig ist und ein gesondertes Fälligstellungsschreiben von ihrer Seite nicht mehr erforderlich ist.

Es wurden sowohl die geforderten Schriftstücke form- und fristgerecht der Gläubigerin übersendet als auch das Schreiben vom 17. Juni 1998 von der Bw. und K.W. unterfertigt und fristgerecht an die Gläubigerin retourniert.

Die mit Schreiben vom 17. Juni 1998 gewährte Frist zur Abdeckung der Kreditkonten wurde Monat für Monat bis in das Verlassenschaftsverfahren hinein erstreckt. Die Durchführung der Umschuldung sämtlicher Kreditforderungen der Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG auf die Vereinigten Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H konnte erst im Verlassenschaftsverfahren nach H.J.F. abgeschlossen werden; die Ausfertigung

des Kreditvertrages mit der Vereinigte Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H erfolgte bereits am 7. Jänner 1999.

Am 8. Februar 1999 wurde zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche aus Haupt und Nebenverbindlichkeiten der Vereinigten Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H gegenüber der F&WgmbH. eine Pfandurkunde zur grundbürgerlichen Einverleibung der Liegenschaften EZ 433 Grundbuch W. , EZ 27 Grundbuch A,, EZ 1275 Grundbuch O., EZ 576,Grundbuch U., mit einem Höchstbetragspfandrecht von S 41.000.000,00 errichtet, und zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche aus Haupt und Nebenverbindlichkeiten der Vereinigten Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H gegenüber der H.M. GmbH eine Pfandurkunde zur grundbürgerlichen Einverleibung der Liegenschaften EZ 433 Grundbuch W. , EZ 27 Grundbuch A, , EZ 1275 Grundbuch O., EZ 576,Grundbuch U., mit einem Höchstbetragspfandrecht von S 29.000.000,00 errichtet. Hinsichtlich der verpfändeten Liegenschaften ist festzustellen, dass die Liegenschaften EZ 576 und EZ 1275 mit einem Drittel zum Nachlass zählen.

Beide Urkunden wurden von der H.M. GmbH der der F&WgmbH. als Kreditnehmerin unterfertigt sowie von den erbserklärten Erbinnen namens der Verlassenschaft nach H.J.F., unterfertigt. Dazu wurde die erstangeführte Pfandurkunde von K.W. als Pfandgeberin unterfertigt und die zweitangeführte Pfandurkunde wurde von der Bw. als Pfandgeberin unterfertigt.

Die Löschungserklärung der Erste Bank der österreichischen Sparkassen AG erfolgte am 15 .Februar 1999.

Beide Pfandurkunden wurden im Verlassenschaftsverfahren genehmigt. Laut Grundbuchauszug erfolgte die grundbürgerliche Einverleibung der Pfandrechte für die Vereinigten Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H aufgrund der verlassenschaftsgerichtlich genehmigten Pfandurkunde vom 4. März 1999.

Im Hinblick auf die Darstellungen der Bw. im Berufungsverfahren ist festzustellen:

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. 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 vom 25. September 1997, 96/16/0280).

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

Die Fälligkeit einer Schuld ist nicht unbedingt Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit derselben. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 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 des gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste.(VwGH vom 19. September 1989, 88/14/0173 und vom 29. Jänner 1997, 95/16/0327, VwGH vom 7. September 2006, 2006/16/0035,0036)

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 werden wird. (VwGH vom 18. September 1989, 88/14/0173)

Zu der zum Stichtag in der Höhe von S 311.720,00 aushaftenden Kreditforderung der A., für welche der Erblasser als Haftender zu gelten hatte, ist festzustellen.

Weder ergibt sich aus dem Akteninhalt noch wurde von der Bw. behauptet, dass auf Grund eines vor dem Stichtag liegenden Ereignisses, die unbedingte Verpflichtung des Erblassers 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 den Erblasser zwecks Rückzahlung des Kredites zurück zu greifen. Daher kann davon, dass am Stichtag ernsthaft mit der Geltendmachung der Forderung zu rechnen gewesen wäre, keine Rede sein.

Zu der zum Stichtag in der Höhe von 18.500.000,00 aushaftenden Kreditforderung der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG, für welche der Erblasser ebenfalls als Haftender zu gelten hatte, ist festzustellen:

Aus dem Schreiben der Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG vom 17. Juni 1998 geht eindeutig die grundsätzliche Zustimmung der Gläubigerin zur Umschuldung des aushaftenden Gesamtobligos hervor. Die in diesem Schreiben erfolgte Fristsetzung geschah um die Ernsthaftigkeit der Bemühungen zur Umschuldung zu gewährleisten. In Folge dessen, dass die Gläubigerin die Ernsthaftigkeit dieser Bemühungen von Schuldner- und Bürgenseite

erkannte, wurde diese Frist monatlich erstreckt und der Kreditvertrag mit der Vereinigte Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft m.b.H am 7. Jänner 1999, sohin bereits vor dem Tode des Erblassers ausgefertigt. Wenn auch keine ausdrückliche Rückgängigmachung der Fälligkeit erfolgte, so konnte aufgrund der dargestellten Umstände dennoch nicht ernsthaft davon ausgegangen werden, dass die Gläubigerin zum Stichtag oder in absehbarer Zeit danach ihre Zustimmung zur Umschuldung rückgängig machen würde und Wechselklage gegen die Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen des Erblassers einbringen würde bzw. dass sie die zu ihrem Gunsten bestellten Pfandrechte auf die zum Nachlass gehörenden Liegenschaftsanteile einer Verwertung zuführen würde. Die Ausstellung der Pfandurkunden zu Gunsten Vereinigte Volksbanken Baden-Mödling-Liesing registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung als Kreditgeberin erfolgte bereits am 8. Februar 1999 und die Löschungserklärung durch die Erste Bank der Österreichischen Sparkassen AG erfolgte am 15. Februar 2000. Somit gingen wesentliche Schritte der Umschuldung innerhalb eines Zeitraumes von zwei Monaten nach dem Tod des Erblassers über die Bühne. Die beabsichtigte Umschuldung konnte im Verlassenschaftsverfahren zur Gänze durchgeführt werden. Es kam weder zu einer Verwertung der verpfändeten nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteile noch zu einer gerichtlichen Geltendmachung der Wechselakzepte gegenüber den Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen durch die vormalige Gläubigerin. Im Zusammenhang mit deren Kreditforderung erfolgte überhaupt keine Änderung in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens nach dem Stichtag.

Aus den aufgezeigten Gründen kann daher kein Abzug der in Rede stehenden Kreditforderungen erfolgen.

Dagegen sind jedoch die im Berufungsverfahren geltend gemachten Erbenmachthaberkosten in der Gesamthöhe von S 29.137,16 (€ 2.117,48) im Sinne des § 20 Abs.4 Z 3 ErbStG bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes in anteiliger Höhe von S 14.568,58 (€ 1.058,74) zu berücksichtigen.

Der erbschaftssteuerpflichtige Erwerb beträgt daher wird daher S 189.437,69 (entspricht € 13.766,97 = S 204.006,27 lt. Erstbescheid vom 16. Jänner 2003 minus anteilige Erbenmachthaberkosten von S 14.568,58).

Die Erbschaftssteuer wird wie folgt berechnet.

Gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 22,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten erbschaftssteuerpflichtigen Erwerb von S 189.134,00	S 4.735,75
Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2% von	S 2.810,00

steuerlich maßgebenden Wert der Grundstücke von S 140.500,00	
Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	S 7.546,00
entspricht	€ 548,39

Der Unterschiedsbetrag vom mit Bescheid vom 16. Jänner 2003 vorgeschriebenen Betrag von € 648.97 beträgt € 100,58.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Mai 2008