



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adr, vertreten durch Dr. Helmut Klikovits, 7100 Neusiedl am See, Hauptplatz 47, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. September 2004 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt mit insgesamt **€ 12.9019,60**.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe sind der am Ende der Entscheidungsgründe dargestellten Berechnung zu entnehmen, welche insofern einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 4. Oktober 2003 verstorbenen Herrn G war auf Grund des Testamentes vom 24. November 1997 dessen Bruder BW (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) zum Alleinerben berufen. Die von ihm zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes A zu Gericht angenommen.

Außerdem hatte der Erblasser noch mehrere Legate ausgesetzt, ua. zugunsten des Bw. die Liegenschaft EZx und der erbl. 75%-Anteil an der G-GmbH.

Die Liegenschaft EZx war zum Todestag - und ist auch noch derzeit - mit Pfandrechten im Höchstbetrag von S 3.250.000,00 (Pfandurkunde vom 7.7.1988) und von S 1.190.000,00 (Pfandurkunde vom 16.12.1993) zu Gunsten der X-Bank belastet. Auf einem im Zuge des Abhandlungsverfahrens erstellten Grundbuchsatzzug dieser Liegenschaft befindet sich zu diesem Pfandrecht der handschriftliche Vermerk:

"übernimmt Bw
Geschäftsverbindlichkeit der G-GmbH "

Im eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 31. März 2004 – mit einem rechnerischen Reinnachlass von € 98.605,84 - wurde der Wert des Geschäftsanteiles an der G-GmbH mit € 0,00 einbekannt. An Bankverbindlichkeiten wurde eine Forderung der X.-Bank zu KtoNr.1 (lt. G oder BW daher zur Hälfte) in Höhe von € 11.086,96 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 29. September 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ausgehend von den Wertangaben im eidesstättigem Vermögensbekenntnis gegenüber dem Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 9.530,21 (Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 12 % von € 57.544,00 = € 6.905,28 sowie Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 74.998,00 = € 2.624,93) fest.

In der dagegen am 22. Oktober 2004 eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass irrtümlich zwei Bürgschaftserklärungen des Erblassers in Höhe von € 45.210,48 und € 220.000,00 übersehen worden seien. Fälschlicherweise sei davon ausgegangen worden, dass nur die G-GmbH dafür haftet habe. Auf Grund der Klärung dieser Frage auch mit dem zuständigen Bankinstitut ergebe sich eine Überschuldung des Nachlasses, sodass das Eidesstättige Vermögensbekenntnis dementsprechend ergänzt werde. Diese vorbezeichneten Bürgschaftsverbindlichkeiten seien Erblasserschulden, welche bis zum Tode des G entstanden seien. Somit bestehe eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass. Dazu wurde eine Kopie eines an den Gerichtskommissär gerichteten Schreibens der X.-Bank vom 30. Jänner 2004 mit auszugsweise folgendem Inhalt vorgelegt:

- *"Privat-Girokonto Nr.1:
Lautend auf G oder BW
Saldo per Todestag: Haben € 22.173,92. Saldo per heute € 23.063,53
Da dieses Privat-Girokonto sowohl auf BW als auch auf G lautet, wurde und werden weiterhin sowohl Gutschriften als auch Lastschriften durchgeführt. Für dieses Konto bestand die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer.*
- *übernommene Bürgschaften
Bürgschaftsvertrag vom 10.1.2002 zu Konto 2 lt. auf G.-GmbH., Saldo per 30.9.03: € 45.210,48 im Soll (per 4.10.03 kein Umsatz)
Bürgschaftsvertrag vom 17.9.2003 zu Konto 3 lt. auf G.-GmbH., Saldo per 3.10.03: € 220.000,00 im Soll (per 4.10.03 kein Umsatz)*

- *Bestehende Pfandrechte*
Pfandvertrag vom 7. Juli 1988 über ATS 3.250.000,00 ob EZx z.G. X-Bank.
Pfandvertrag vom 16. Dezember 1993 über ATS 1.190.000,00 ob EZx z.G. X-Bank. "

Ebenfalls am 22. Oktober 2004 wurde beim Gerichtskommissär ein Nachtrag zum eidesstättigem Vermögensbekenntnis errichtet, in der eine Nachlassüberschuldung von € 144.430,72 ausgewiesen wird. Dabei wurden die Passiva noch um folgende Bürgschaftsverpflichtungen des Erblassers ergänzt:

1. Bürgschaftsverpflichtung vom 10.1.2002 zu KtoNr. 2 mit € 45.210,48
2. Bürgschaftsverpflichtung vom 17.9.2003 zu KtoNr. 3 mit € 220.000,00.

Außerdem wurde zum Posten des Kontos bei der X.-Bank zu KtoNr.1 erklärt, dass es sich um einen Aktivstand handle und daher der Betrag von € 11.086,96 nunmehr an statt unter den Passiva unter den Aktiva ausgewiesen werde.

Am 18. November 2004 richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit Folgendem Inhalt an den Bw.:

"1.) Wurde der Erblasser zu Lebzeiten aus den beiden Bürgschaften in Anspruch genommen? – Bitte Nachweis (Bestätigung der Bank) erbringen.
2) Hinsichtlich des nachlassgegenständlichen Geschäftsanteiles wird um Bekanntgabe des gemeinen Wertes (nach dem Wiener Verfahren) ersucht. Berechnung und die zu Grunde liegenden Bilanzen (2002, 2001 und 2000) in Kopie bitte beilegen."

Dieser Vorhalt wurde dahingehend beantwortet, dass laut Erbschafts- und Schenkungssteuerkommentar Fellner zu § 20 ErbStG, Rz 18, für die Abzugsfähigkeit der Schuld genüge, dass am Stichtag (entspricht Todestag) mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. Zum Nachweis dafür wurden als Beilagen eine Schreiben des Steuerberaters vom 24. November 2004, sowie die Bilanz 2003 und die GuV-Rechnung 2003 der G-GmbH übermittelt. Daraus gehe die überaus schlechte wirtschaftliche Lage des Unternehmens zum Zeitpunkt des Ablebens des Verpflichteten hervor. Sobald die GmbH, wie hier, nachweislich nicht mehr in der Lage sei auch nur einen Teil dieser Verbindlichkeiten zu tilgen, werde man zumindest ernstlich mit einer Inanspruchnahme rechnen können, wie dies von der Verwaltungsgerichtshofjudikatur (VwGH 29.1.1997, 95/16/0327 ua) gefordert werde.

Das Schreiben des Steuerberaters an den rechtsfreundliche Vertreter des Bw. vom 24. November 2004 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"aufgrund ihrer Anfrage teile ich Ihnen mit, dass die Firma G-GmbH, mit Sitz in Z am Todestag des Gesellschafters G überschuldet war und selbst unter Berücksichtigung und Auflösung stiller Reserven keinen positiven Wert darstellte"

In der Bilanz der G-GmbH zum 31.12.2003 werden Aktiva von € 180.416,37 ausgewiesen. Die Passivseite der Bilanz zeigt folgendes Bild:

A. Negatives Eigenkapital

I. Nennkapital	36.336,42	
II: Komplementärkapital	- 288.995,30	
III. Gewinnrücklagen	33.912,78	
IV. Bilanzverlust	- 50.683,91	- 269.430,01
B. Unversteuerte Rücklagen		35.32
C. Rückstellungen		8.524,68
D. Verbindlichkeiten		441.286,38
Summe Passiva		180.416,37

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dabei wurde zur Begründung folgendes ausgeführt:

"Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Schuld ist, dass sie zumindest dem Grunde nach bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden hat (VwGH 6.6.1974, 1559/73 Slg 7400 F). Dabei ist auf Grund des herrschenden Stichtagsprinzips auf die Verhältnisse zum Todestag abzustellen. Ein Nachweis dafür, dass im gegenständlichen Fall seitens der Gläubiger bereits zu Lebzeiten des Erblassers Schritte unternommen und gesetzt wurden, aus denen abgeleitet werden könnte, dass der Erblasser auf Grund der Bürgschaft zur Zahlung herangezogen würde, wurden auch trotz Aufforderung nicht erbracht. Da offensichtlich eine Schuld des Erblassers per Todestag nicht vorlag, kann aus diesem Titel auch keine Passivpost bei der Bemessung der ErbSt berücksichtigt werden."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wies der Bw. noch darauf hin, dass der Erblasser und Bürge G zugleich Geschäftsführer der wirtschaftlich wertlosen G-GmbH gewesen sei. Zu dem vom Finanzamt geforderten Nachweis wurde ergänzend folgendes ausgeführt:

"Da der Erblasser gleichzeitig auch Realschuldner der Gläubigerin (X.-Bank) gewesen war, ergab sich aus Sicht der Bank auf Grund der pfandrechtlichen Sicherstellung keine Notwendigkeit irgendeiner "Schritte" welcher Art immer zu setzen, da diese im Insolvenzfall ohnehin bevorrechtet befriedigt worden wäre, ebenso würden etwaige geforderte "Schritte" der Schuldnerin (GmbH) zu dem merkwürdigen Ergebnis führen, dass der Geschäftsführer sich selbst in Anspruch nehmen müsste."

Mit Vorhalt vom 20. Februar 2007 teilte der unabhängige Finanzsenat dem Bw. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für ihn darstellt und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, die Erbschaftsteuer mit insgesamt € 12.919,60 (anstatt bisher € 9.530,21) festzusetzen.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 14. März 2007 betonte der Bw. nochmals, dass die Gesellschaft als Kreditnehmerin im Todeszeitpunkt des Erblassers überschuldet gewesen sei. Für die Gläubigerbank sei damals zweifelsfrei festgestanden, dass auf die verpfändete Liegenschaft Exekution geführt werde. Überdies sei ein Mahnschreiben (Beilage./A) aufgetaucht, in dem diese den Erblasser als Geschäftsführer der Gesellschaft per 29.06.1999 zur Zahlung des Rückstandes von S 568.364,00 bei sonstiger Fälligkeitstellung von S 3.838.635,00 aufgefordert habe. Fälligkeitstellung in diesem Sinn sei zweifelsfrei als exekutive Verwertung – mit der Absicht auf die Liegenschaft zu greifen – zu verstehen.

Dem Einwand, dass es aufgrund der Passivierung der Bürgschaft in der GmbH und im Eidesstattigen Vermögensbekenntnis zu einer doppelten Berücksichtigung derselben Schuld

käme, werde entgegen gehalten, dass die Gesellschaft auch ohne die Bürgschaft einen Verkehrswert von Null hätte, da der Verkehrswert einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht negativ werden könne.

Der Feststellung, dass mit der Inanspruchnahme des Bürgen nicht zu rechnen gewesen sei, würden die übrigen Umstände widersprechen, wie insbesondere die Überschuldung der Gesellschaft, die Tatsache, dass bei exekutiven Verwertungen häufig ein Ausfall für die Gläubiger zu verzeichnen sei und die Tatsache des Mahnschreiben vom 29. Juni 1999. Die am gegenständlichen Rechtsverhältnis beteiligten Personen hätten angesichts der herrschenden Umstände entsprechend der tatsächlichen Praxis sehr wohl mit einer Inanspruchnahme gerechnet. Dies könne von der Familie Gast und der Gläubigerbank jederzeit bestätigt werden.

Angesichts der vorstehenden Ausführungen komme die Tatsache der wirtschaftlichen Belastung klar zum Vorschein. Zudem müsse man sich vor Augen halten, dass der Bürge und Gesellschaftergeschäftsführer wirtschaftlich gegenüber der Gläubigerbank eine Person – beziehungsweise einen Schuldner – darstelle. Hier auf formelle Kriterien abzustellen, ob ein Mahnschreiben etc. zufällig an die Schuldnerin gerichtet sei oder nicht, widerspreche der täglichen Übung und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Vielmehr sei diese Konstellation aufgrund der Personenidentität das beste Beispiel dafür, dass der Bürge im selben Ausmaß wie der Schuldner unmittelbar wirtschaftlich belastet sei.

Ein Telefonat mit der Rechtsabteilung des Verfassungsgerichtshofes habe leider ergeben, dass die Anlassfallwirkung auf den gegenständlichen Fall wider Erwarten nicht ausgedehnt werde. Das erhöhe umso mehr die Brisanz der vorliegenden behördlichen Rechtsansicht, da aufgrund überlanger Verfahrensdauer dem Beschwerdeführer die Möglichkeit auf Erlangung der Ergreiferprämie genommen worden sei. In eventu werde vorsichtshalber geltend gemacht, dass der angefochtene Bescheid insgesamt aus den allseits bekannten Gründen verfassungswidrig – insbesondere gleichheitswidrig - sei.

Das mit der Stellungnahme in Kopie übermittelte Schreiben der X-Bank vom 26. September 1999 ist an die G-GmbH adressiert und hat folgenden Inhalt:

*"Sehr geehrte Damen und Herren,
folgende Konten weisen per heute einen Gesamtrückstand von öS 568.364,- zuzüglich Zinsen ab 1.4.1999 auf.
Konto 4, 5 und 6.*

Wir fordern Sie hiemit unverzüglich auf diese Überziehungen und Rückstände abzudecken. Als spätesten Termin merken wir uns den 8.7.1999 vor. Sollten Sie dieser Aufforderung nicht nachkommen, sehen wir uns leider gezwungen die Gesamtkreditsumme von ÖS 3.838.635,- (zuzüglich Zinsen ab 1.4.1999) sofort fällig zu stellen."

Das Schreiben wurde vom Erblasser unter dem handschriftlichen Vermerk "Original übernommen 29.6.1999" unterschrieben.

Aus dem vom unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Jahresabschlüssen der G-GmbH (inliegend bis inklusive 2004 im Veranlagungsakt zu St.Nr.xxx und mit einem Auszug abrufbar im Firmenbuch zu FNxxx) ergibt sich noch Folgendes:

Im Jahresabschluss der G-GmbH zum 31.12.2003 werden Verbindlichkeiten im Gesamtbetrag von € 441.286,38 ausgewiesen. Unter "Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten" werden die beiden strittigen Verbindlichkeiten, für die der Erblasser Bürgschaften übernommen hatte, mit folgenden Beträgen ausgewiesen:

X Kto. 2	44.239,65
X Kto. 3	220.000,00
Summe	264.239,65

Im Anhang zum Jahresabschluss wird dargelegt, dass der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind € 264.239,65 beträgt. Zur Art und Form der Sicherheiten wird erläutert:

"Betriebs- und Geschäftsgebäude, Adr1"

Im Jahresabschluss zum 31.12.2004 und 31.12.2005 werden die Gesamtverbindlichkeiten mit € 390.568,76 (2004) und € 388.433,61 (2005) ausgewiesen. Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.12.2004 finden sich nach wie vor Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind in Höhe von € 259.646,97 mit der Anmerkung: Art und Form der Sicherheiten: "Betriebs- und Geschäftsgebäude, Adr1". Aus dem im Firmenbuch enthaltenen Auszug der Bilanz zum 31.12.2005 ist zwar die Höhe der Bankverbindlichkeiten nicht ersichtlich. Aus der beinahe unveränderten Höhe der Gesamtverbindlichkeiten wird jedoch geschlossen, dass die Gast GmbH die beiden Verbindlichkeiten gegenüber der X-Bank. zu KtoNr. 2 und KtoNr. 3, für die der Erblasser Bürgschaften übernommen hatte, nach wie vor in ihren Büchern ausweist.

Die Liegenschaft EZx ist nach wie vor mit den beiden Pfandrechten zugunsten der Raiffeisenbank Schwechat belastet. Die Einleitung eines Zwangsversteigerungsverfahrens ist nicht im Grundbuch angemerkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetreten Bereicherung zu verstehen (vgl VwGH 9.9.1993, 92/16/0190). Die Erbschaftssteuer ist 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 Erb-

schaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung. Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist das Nachlassvermögen in dem Umfang und mit den Werten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (vgl. dazu u.a. VwGH 25.9.1997, 96/16/0280).

Im vorliegenden Fall ist der Erblasser am 4. Oktober 2003 gestorben, weshalb die Wertermittlung des erworbenen Vermögens zu diesem Stichtag vorzunehmen ist.

Für die Abzugsfähigkeit einer Schuld 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 der Abgabepflichtige am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft rechnen muss (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173). 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 (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173). Das vorgelegte Mahnschreiben ist an die Schuldnerin der Kreditverbindlichkeiten (nämlich die G-GmbH) gerichtet und ist damit - entgegen den Ausführungen des Bw. in der Stellungnahme vom 14. März 2007 - nicht der Erblasser von der Gläubigerin zur Zahlung aufgefordert worden. Außerdem ist diese Mahnung bereits rund vier Jahre vor dem maßgeblichen Stichtag erfolgt und sind offensichtlich von der Gläubigerin zu Lebzeiten des Erblassers keine konkreten Schritte für eine exekutive Verwertung der Liegenschaft gesetzt worden. Die Liegenschaft EZx ist nach wie vor mit den beiden Pfandrechten zugunsten der X.-Bank belastet und hat die Gläubigerin auch in den rund drei Jahren seit dem Tod des Erblassers keine Zwangsversteigerung der Liegenschaft beantragt. Die Tatsache, dass die Gläubigerin bis heute nicht auf das Grundstück gegriffen hat, gebietet den Rückschluss, dass zum maßgeblichen Stichtag keineswegs festgestanden ist, dass die Gläubigerin auf das Grundstück greifen wird. Aus der Sachhaftung mit der verpfändeten Liegenschaft resultiert im Todeszeitpunkt nur eine aufschiebend bedingte Last, die erst bei Bedingungseintritt bereicherungsmindernd (sofern ein Antrag iSd § 6 Abs. 2 BewG iVm § 5 Abs. 2 BewG gestellt wird) im Wege einer Berichtigung der Erbschaftsteuerfestsetzung zu berücksichtigen ist.

Außerdem hatte der Erblasser zu den Bankverbindlichkeiten der G-GmbH persönliche Haftungen übernommen. Da Schuldnerin der Verbindlichkeiten die G-GmbH war, wurden diese Verbindlichkeiten bei Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile an der G-GmbH zur Gänze als Passivpost berücksichtigt. Würde man diese Bankverbindlichkeiten als Schulden des Erblasser betrachten, so würde dies grundsätzlich im Ergebnis zu einer doppelten Berücksichtigung identer Schulden führen. Im konkreten Fall ist dem Bw. allerdings

zuzustimmen, dass hier der gemeine Wert der GmbH-Anteile des Erblassers auch bei Nichtberücksichtigung der Bankverbindlichkeiten Null betragen dürfte.

Gemäß § 6 Abs. 1 BewG werden aufschiebend bedingte Lasten nicht berücksichtigt, solange die Bedingung, die sie zur Entstehung bringt, noch nicht eingetreten ist. Das ist z.B. der Fall, wenn unverzinsliche Hypothekenschulden nur in Höhe des Erlöses aus dem späteren Verkauf des Grundstücks zu tilgen sind, wenn im Fall der Veräußerung eines Grundstücks ein Teil des Verkaufserlöses an einen anderen abzuführen ist oder wenn eine Bürgschaft übernommen worden ist, solange mit einer Inanspruchnahme des Bürgen nicht zu rechnen ist (vgl. VwGH 7.9.2006, 2006/16/0035 unter Hinweis auf Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁶, Rz 2 zu § 6 (dt.) BewG mwN).

Die Bürgschaftsverträge wurden vom Erblasser erst am 10. Jänner 2002 und am 17. September 2003 abgeschlossen, weshalb das vom Bw. vorgelegte Mahnschreiben vom 29. Juni 1999 (das sich außerdem auf andere Kreditkonten bezieht) keine Hinweis auf eine Inanspruchnahme des Erblassers aus den Bürgschaftsverträgen darstellen kann. Nach den vorgelegten Unterlagen wurde nur die G-GmbH zur Zahlung aufgefordert und liegt kein konkreter Hinweis dafür vor, dass die X.-Bank den Erblasser oder den Bw. (in seiner Eigenschaft als Erbe) aufgefordert hätten, anstatt der G-GmbH Rückzahlungen zu tätigen. Die Bankverbindlichkeiten werden auch in den Jahresabschlüssen der G-GmbH nach dem Tod des Erblassers nahezu unverändert ausgewiesen. Bislang hat der Bw. jedenfalls keine Leistung an die X.-Bank erbracht, was darauf schließen lässt, dass im Todeszeitpunkt nicht ernsthaft mit einer Inanspruchnahme des Erblassers als Bürge zu rechnen war. Im Todeszeitpunkt stellt die Bürgschaft lediglich eine aufschiebend bedingte Last dar und berühren zu diesem Stichtag die Bankverbindlichkeiten das vom Erblasser erworbene Vermögen nur mittelbar über die Beteiligung des Erblassers an der G-GmbH. Entgegen den Ausführungen des Bw. ist ein Bürge nicht im selben Ausmaß wie der Schuldner unmittelbar belastet, weil ihm selbst bei Inanspruchnahme durch den Gläubiger noch ein Regressanspruch gegen den Schuldner zukommt (der sodann entsprechend zu bewerten ist). Die Bürgschaft kann gemäß § 6 BewG iVm § 5 Abs. 2 BewG ebenso wie die Sachhaftung mit der verpfändeten Liegenschaft daher nur dann berücksichtigt werden, wenn es zum Eintritt der aufschiebenden Bedingung kommt und fristgerecht ein Antrag auf Berichtigung der Erbschaftsteuerfestsetzung gestellt wird.

Dass eine Bürgschaft des Erblassers für eine fremde Schuld auch bei schlechter wirtschaftlicher Lage des Schuldners nicht wie eine eigene Schuld des Erblassers zu behandeln ist, ergibt sich deutlich aus dem bereits zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.2006, 2006/16/0035. Im dortigen Beschwerdefall war über das Vermögen der GmbH, für dessen Schuld der Erblasser gebürgt hatte, nur 4 Monate nach dem Tode des Erblassers der Konkurs eröffnet worden. Auch bei dieser Konstellation wurde die Bürgschaftsverpflichtung

zum Stichtag Todestag bloß als aufschiebend bedingte Last des Erblassers beurteilt und erst der Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Erbin als maßgeblich für den Bedingungseintritt gesehen.

Die Abgabenbehörde ist an die in einem Inventar ausgewiesenen Werte iSd 116 BAO schon deswegen überhaupt nicht gebunden, weil es sich hierbei nicht um eine der Rechtskraft fähigen Entscheidung handelt. Vielmehr hat die Abgabenbehörde den Wert des Reinnachlasses aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen (vgl. VwGH 14.10.1999, 98/16/0288).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei Erlassung des angefochtenen Bescheides ging das Finanzamt davon aus, dass das Konto bei der X.-Bank zu KtoNr.1 (lt. auf G oder BW) zum Todesstag einen Passivstand hatte und brachte dementsprechend einen Betrag in Höhe von € 11.086,96 als Last in Abzug. Da dieses Konto jedoch zum Todestag tatsächlich einen positiven Vermögenswert darstellte (der nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit ist), ist die irrtümlich berücksichtigte Last zu korrigieren.

Es ergibt sich somit folgende Neuberechnung der Erbschaftsteuer:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid	€ 57.544,16
zuzüglich irrtümlich berücksichtigte Bankverbindlichkeiten	€ 11.086,96
Steuerpflichtiger Erwerb	€ 68.631,12

Die Erbschaftsteuer ist daher festzusetzen

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 15 % von € 68.631,00 = € 10.294,67, zuzüglich (unverändert)

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 3,5, % von € 74.998,00 = € 2.624,93,

somit insgesamt mit € 12.919,60.

Die am 7. März 2007 zu G 235/06ua. erfolgte Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof tritt erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft, 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. 7 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat (das sind die beim Verwaltungsgerichtshof zu den Zahlen 2004/16/0143, 2005/16/0065, 2006/16/0081, 0082 und 2006/16/0209 anhängigen Verfahren) – weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzipes (Art 18 B-VG) ist der unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen

Bestimmungen des Erbschaftsteuergesetzes gebunden und steht eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit dem unabhängigen Finanzsenat nicht zu. Da der unabhängige Finanzsenat in der Bestimmung des Art 140 Abs. 1 B-VG nicht genannt ist, bestand für den unabhängigen Finanzsenat keine Möglichkeit einen entsprechenden Antrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen und so dem Bw. eine Einbeziehung in das Gesetzesprüfungsverfahren zu ermöglichen (vergleichbar den Anträgen des Verwaltungsgerichtshofes an den Verfassungsgerichtshof zu G 6-11/07 und G 15/07). Der Einwand der Verfassungswidrigkeit wurde vom Bw. außerdem erstmals in der Stellungnahme vom 14. März 2007 erhoben und wurde zuvor vom Bw. nie darauf hingewiesen, dass er eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erheben wolle. Das gegenständliche Berufungsverfahren war daher nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen (ua. durch Einsicht in den Verlassenschaftsakt und in den Veranlagungsakt der G-GmbH) und der Wahrung des rechtlichen Gehörs (Vorhalteverfahren im Hinblick auf die Verböserung der Erbschaftsteuerfestsetzung) losgelöst von der Frage der Verfassungswidrigkeit des Grundtatbestandes der Erbschaftssteuer zu beenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. März 2007