



Außenstelle Linz
Senat 10

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/1029-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 1. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. Juli 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG mit 2 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 407.042,00 € festgesetzt mit (gerundet gemäß § 204 BAO) 8.140,86 €.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Erbin nach dem am 29.4.2004 verstorbenen Herrn SA und gab zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung ab.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer unter Zugrundelegung des im gerichtlichen Abhandlungsverfahren erstatteten eidesstättigen Vermögensbekenntnisses fest.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der Erblasser war unter anderem Gesellschafter der A GesmbH. Über das Vermögen dieser Gesellschaft wurde das Konkursverfahren eröffnet. Der Erblasser habe mit Privatvermögen (Liegenschaften) für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bei der Sparkasse N als Bürge gehaftet. Diese Verbindlichkeiten seien in der Folge durch den Verkauf der Liegenschaften zum Teil getilgt worden und daher als erblasserische Verbindlichkeiten zu behandeln. Zuzufolge des im Erbschaftssteuerrecht herrschenden Bereicherungsprinzips sei auf Grund der bleibenden Nachlassüberschuldung die Festsetzung einer Erbschaftssteuer nicht gerechtfertigt.

Die Berufungsbehörde hat über Anfrage bei der Kreditgläubigerin erhoben, dass die Gesellschaftsverbindlichkeiten in Höhe von insgesamt 784.048,57 € einerseits durch den Verkauf einer Liegenschaft in Höhe von 350.000,00 € getilgt wurden und aus dem Verkaufserlös der zwei weiteren Liegenschaften die Verbindlichkeit mit insgesamt 90.000,00 € getilgt werde; der Restbetrag bleibe voraussichtlich uneinbringlich.

Mit Eingabe vom 7.2.2006 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Der Steuerpflicht unterliegt somit jenes Vermögen, das heißt, Besitzposten weniger Schuldposten, das am Stichtag (§ 18 ErbStG) dem Erblasser gehörte. § 18 ErbStG ordnet an, dass für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend ist (das ist im vorliegenden Fall der Todestag des Erblassers).

Gemäß § 6 Abs. 1 BewG sind Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht abzugsfähig. Als solche aufschiebend bedingte Lasten sind unter anderem Haftungen für Verbindlichkeiten anzusehen. Kapitalforderungen und Schulden, die nicht im § 13 bezeichnet sind, sind gemäß § 14 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Solche besonderen Umstände sind bei einer Haftung für eine Verbindlichkeit die Wahrscheinlichkeit des Eintrittes des Haftungsfalles. Für die Beurteilung sind grundsätzlich die Verhältnisse am Stichtag maßgebend. Tatsachen, die erst nach dem Stichtag bekannt werden, können bei der Bewertung nur berücksichtigt werden, wenn sie am Stichtag bereits vorhanden waren. So lässt sich beispielsweise die Uneinbringlichkeit einer Forderung in der Regel erst längere Zeit nach ihrem Eintritt nachweisen. Daher wäre die Berücksichtigung des besonderen Umstandes der Uneinbringlichkeit, wollte man sie vom strengen Nachweis abhängig machen, an einem diesem Nachweis vorangehenden Stichtag schlechthin unmöglich. Es stellt daher nicht erst die erwiesene Uneinbringlichkeit, sondern schon die Tatsache, dass der Einbringlichkeit ein begründeter Zweifel entgegensteht, einen besonderen Umstand dar, der eine andere Bewertung rechtfertigt. Gleiches muss für eine bestehende Haftung (als Bürge) gelten.

Wann derartige Umstände zu berücksichtigen sind, ist eine Frage des Einzelfalles. Deuten Umstände darauf hin, dass mit dem Eintritt des Haftungsfalles zu rechnen ist, rechtfertigt dies den Ansatz der Haftung als Verbindlichkeit. Im gegenständlichen Fall hat der Verfahrensablauf (Konkurseröffnung am 16.6.2003, Aufhebung des Konkurses nach

Zwangsausgleichsbestätigung am 16.9.2003, neuerliche Konkursöffnung nach Nichterfüllung des Zwangsausgleiches am 2.3.2005) deutlich gezeigt, dass mit der Geltendmachung der Haftung ernstlich zu rechnen war, weshalb der Ansatz als Verbindlichkeit des Erblassers gerechtfertigt und im Sinne des § 20 Abs. 1 ErbStG als abzugsfähig zu behandeln ist.

Zum Berufungsantrag, wonach wegen der Nachlassüberschuldung von der Festsetzung der Steuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG abzusehen sei, ist auf das Erkenntnis des VfGH vom 24.9.2003, B 706/00 zu verweisen, in welchem ausgeführt wird: Der Verfassungsgerichtshof hegt grundsätzlich keine Bedenken dagegen, dass § 8 Abs. 4 ErbStG beim (unentgeltlichen) Erwerb von Grundstücken einen Zuschlag vorsieht und diesen in Abs. 5 leg.cit. als Mindeststeuer ausgestaltet: Es steht dem Gesetzgeber frei, Grundstückserwerbe entgeltlicher wie unentgeltlicher Art umfassend einer objektsteuerartigen Verkehrsteuer zu unterwerfen. Es wäre dem Gesetzgeber daher unbenommen, auch unentgeltliche Grundstückserwerbe prinzipiell in die Steuerpflicht nach dem GrEStG 1987 einzubeziehen und auf der anderen Seite die durch einen unentgeltlichen Grundstückserwerb eintretende Bereicherung im Rahmen der Erbschaftssteuer (als Personensteuer) zu erfassen. Wenn der Gesetzgeber daher in § 3 GrEStG 1987 die Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung nach diesem Gesetz ausnimmt, so liegt es in seinem steuerpolitischen Gestaltungsspielraum, diese Erwerbe im Bereich der Erbschaftssteuer einer höheren Besteuerung zu unterwerfen, um auf diese Weise den Entfall der Grunderwerbsteuer auszugleichen. Eine verfassungsrechtlich bedenkliche Doppelbesteuerung kann in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden, solange die Erfassung von Grundstückserwerben nach den beiden Steuern in sich sachlich ist. Es erscheint daher auch unbedenklich, dass dieses Grunderwerbsteueräquivalent auch bei einem überschuldeten Nachlass vorzuschreiben ist, solange der Erbe oder sonstige Rechtsnachfolger tatsächlich ein Grundstück erwirbt (mag er auch keine Bereicherung erfahren).

Die Steuer ist demnach gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG vom dreifachen maßgeblichen Wert (Einheitswert) der Grundstücke zu bemessen; bezüglich des übrigen Erwerbes ergibt sich eine rechnerische Überschuldung des Nachlasses.

Linz, am 8. Februar 2006