

GZ. RV/1136-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Ulrike Bauer, Mag. Michael Rebasso, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Festsetzung der Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Beschlüssen des Bezirksgerichtes N. vom 7. April 2004 wurde in der Verlassenschaftssache nach dem am 26. August 2003 verstorbenen F.G. ein rechnerischer Nachlass von €:257.338,32.- zu Gericht genommen und dieser Nachlass der Bw., als erblicher Tochter zu zwei Dritteln, sowie A.G., als erblicher Witwer, zu einem Drittel, auf Grund deren zu Gericht genommenen bedingten Erbserklärungen, eingearbeitet.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes N. vom 23. Juni 2004 wurde der rechnerische Nachlass um Passiva idHv. von €: 398.513,00.- an Kreditforderungen ergänzt.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde gegenüber der Bw. die Erbschaftssteuer idHv: € 12.521,79.- festgesetzt, wobei der Betrag von €:398.513,00 bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht als Schulden berücksichtigt wurden.

Dagegen er hob die Bw, durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen nachstehendes aus:

*Innerhalb offener Frist erhebe ich gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 11. November 2004, zugestellt am 17. November 2004, Berufung und beantrage die Abänderung des angefochtenen Bescheids und die Festsetzung der Steuer mit € 0,00. Der Bemessungsgrundlage wurde das Inventar vom 31.03.2004 zugrunde gelegt, den in der Ergänzung zum Inventar angeführten Verbindlichkeiten des Erblassers i.H.v. insgesamt € 398.513,00 versagte das Finanzamt allerdings die Anerkennung als Passivpost mit der nicht zutreffenden Begründung, es handle sich um Verbindlichkeiten der F.G.GmbH und stellten daher keine Schulden des Erblassers per Todestag dar. Die Verbindlichkeiten gegenüber der S.B. (früher: E) sind entgegen der Ansicht des Finanzamtes als Schulden des Erblassers anzusetzen. Als Mitkreditnehmer und als Bürge und Zahler für alle Verbindlichkeiten der F.G.GmbH haftete dieser als ungeteilter Gesamtschuldner (§ 1376 ABGB) schon zu Lebzeiten. Eine vergebliche Inanspruchnahme der F.G.GmbH durch die Gläubigerin war daher zur Begründung einer Zahlungsverpflichtung des Erblassers zusätzlich nicht mehr erforderlich. Folgerichtig hat auch die Gläubigerin Rechte aus den Forderungen bereits zu Lebzeiten des Erblassers geltend gemacht, indem sie zwar nicht sofortige Zahlung durch den Gesamtschuldner verlangte, wohl aber unter Berufung auf bestehende Verpflichtungen die Bestellung eines Pfandrechtes bis zum Höchstbetrag von ATS 6.700.000,- an allen, sich im Privatvermögen des Erblassers befindlichen Liegenschaften gefordert hat. Bereits aus der beiliegenden Pfandurkunde vom 11.8.2000 ergibt sich, dass neben der F.G.GmbH auch der Erblasser F.G. persönlich im Einvernehmen Kreditnehmer aller zum Zeitpunkt der Pfandbestellung bestehenden und auch aller erst künftig durch die Bank (Gläubigerin) eingeräumten Kredite war. Die tatsächliche Wertminderung des erblichen Privatvermögens ist daher bereits zu diesem Zeitpunkt, mit Bestellung der Hypothek für die oben dargestellten Verpflichtungen im Ausmaß von € 398.513,00, also noch vor dem Erbfall eingetreten.*

*Die Erbinnen wurden bereits vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der F.G. GmbH von der S.B. in ihrer Eigenschaft, als Rechtsnachfolger für die Verbindlichkeiten des Erblassers in Anspruch genommen. Unmittelbar nach dem Ableben des Erblassers ist die Gläubigerin an die Erben, die Berufungswerberin und deren Tochter, herangetreten und hat aufgrund der dargestellten Verpflichtungen des Erblassers die Zahlung und die Verwertung des, wie oben dargestellt, verpfändeten Privatvermögens nämlich der nachlasszugehörigen Liegenschaften und Liegenschaftsanteile zu ihren Gunsten gefordert. Mittlerweile wurde bereits eine Liegenschaft verkauft; der Erlös/Kaufpreis dient der Befriedigung der Gläubigerin.*

*Beweise: Meine Einvernahme, Pfandurkunde vom 11.8.2000, weiter Beweise vorbehalten*

Zu diesem letzten Berufungspunkt wurde die Bw. am 19. Jänner 2005 vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern schriftlich befragt und ersucht, Beweismittel zu der von ihr aufgestellten Behauptung beizubringen.

Daraufhin teilte die Partei mit Schreiben vom 3. März 2005 mit, dass sie und ihre Tochter nach dem Ableben von F.G. zunächst versucht hätten die F.G. GmbH weiterzuführen. Nach wenigen Wochen hätte sich allerdings herausgestellt, dass dieses Unternehmen so auf den Erblasser zugeschnitten war, dass es keinem seiner Mitarbeiter möglich war diesen zu ersetzen, was beträchtliche Gewährleistungs- und Schadensersatzansprüche von Auftraggebern gegenüber der F.G. GmbH zu Folge gehabt hätte; wodurch die Einleitung des Konkursverfahrens über deren Vermögen unabdingbar geworden wäre. Daher wäre es - im Vorfeld dazu - am 4. November 2003 zu einem Gespräch zwischen den Erbinnen und der S.B. gekommen, in welchen die S.B. von den Erbinnen die Vorlage eines Konzeptes zur Verwertung der ihr zum Pfand bestellten, zum Nachlass nach F.G. gehörenden, Liegenschaften einforderten. Gleichzeitig hätte die S.B. den Erbinnen mitgeteilt, dass sämtliche, aus den Verkauf dieser Liegenschaften erzielten, Veräußerungserlöse der Rückführung der bestehenden Kredite dienen müssten, und dass die S.B., aufgrund eigener Ermittlungen, den Erbinnen mitteilen würde, zu welchen Kaufpreisen sie die einzelnen Liegenschaften lastenfrei stellen würde. Letztlich wäre den Erbinnen eingeräumt worden, diese Liegenschaften innerhalb einer angemessenen Frist freihändig zu verkaufen.

Im erstinstanzlichen Verfahren wurden seitens der Bw. nachstehende Beweismittel vorgelegt:

- Pfandurkunde vom 11. August 2000 mit welcher F.G seinen Hälfteanteiles der Liegenschaft EZ 98 eingetragen in Grundbuch S, und die gesamten, in seinem Eigentum befindlichen, Liegenschaften EZ 269, eingetragen ebendort, und EZ 102,111,172 eingetragen in Grundbuch T sowie EZ 310, eingetragen in Grundbuch S, der E Rechtsvorgängerin der S.B.) zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche aus Haupt und Nebenverbindlichkeiten aller Art bis zu Höchstbetrag von S 6.700.000.-verpfändet hatte.
- Kreditvertrag vom 8. August 2000 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über einen Betriebsmittelkredit idHv: S 900.000.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/00. Darin verpflichteten sich der Erblasser und A.G. als Bürgen und Zahler gemäß § 1357 ABGB.

- Kreditvertrag vom 12. September 2002 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über eine Kreditprolongation - und Erhöhung auf € 87.200.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/00. Darin verpflichteten sich der Erblasser und A.G. als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB, und unterfertigten.
- Kreditvertrag vom 12. Juli 2000 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über einen Einmalkredit idHv: S 350.000.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/03. Darin verpflichteten sich der Erblasser als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB.
- Kreditvertrag vom 12. September 2002 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G. GmbH als Kreditnehmer über die Erhöhung des auf Konto Nr. xxx-xxx-xxx/06 angemerkt, wiederholt ausnutzbaren Haftungskredites von €: 36.336,42 um €:29.663,58.-. Darin verpflichteten sich der Erblasser und A.G. als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB.
- Kreditvertrag vom 19 .Juni 2002 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über einen Einmalkredit idHv: € 26.000.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/08. Darin verpflichteten sich der Erblasser und A.G. als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB.
- Kreditvertrag vom 26 .September 2002 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von: € 243.682,24.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/11 vormals Konto Nr. xxx-xxx-xxx/11. Der Erblasser und A.G. unterfertigen darin als Bürge und Zahler.
- Diverser Schriftverkehr aus welchem der Verkauf der Liegenschaft EZ 269 des Grundbuches G zu einem Kaufpreis von €: 60.000.- hervorgeht

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 28. April 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass im Hinblick auf das in § 18 ErbStG normierte Prinzip der Stichtagbewertung, es bei der Frage ob Verbindlichkeiten eine Abzugspost bilden, es nur darauf ankommen würde, ob diese Verbindlichkeiten bereits am Todestag bestanden haben. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich eindeutig, dass Kreditnehmerin die F.G.GmbH war und es gehe nicht hervor, dass die B.S. als Gläubigerin, den Erblasser zu dessen Lebzeiten aus der für ihn bestehenden in Anspruch genommen hat. Die Bestellung eines Pfandrechtes wäre jedenfalls kein Nachweis für die zu Lebzeiten erfolgte

Heranziehung des Erblassers, als Bürge.

Dagegen stellte die Bw., durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der, im Berufungsschreiben enthaltene, Antrag gemäß § 5 Abs.2 BewG auf Berichtigung der Erbschaftssteuer wurde mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern abgewiesen.

Über die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung wird der Unabhängige Finanzsenat mit gesonderter Berufungsentscheidung absprechen.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den Konkursakt der F.G.GmbH.

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

Gemäß § 12 Abs.1 ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld 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 § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes,(BewG).

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

Dem gegenständlichen Verfahren wird nachstehender Sachverhalt zugrunde gelegt:

F.G. verpflichtete sich für die Rückführung der vorstehend angeführten Kredite als Bürge und Zahler. Auch A.G. verpflichtete sich in gleicher Weise mit Ausnahme des zu Konto Nr.xxx-xxx-xxx/03 bestehenden Kredites.Kreditnehmerin war die F.G. GmbH.Sowohl A.G.als auch der Erblasser waren Geschäftsführer und Gesellschafter der F.G.GmbH.Kreditgeberin war die E deren Rechtsnachfolgerin die S.B.ist. Sämtliche Forderungen waren sichergestellt durch ein Höchstbetragspfandrecht von S 6.700.000.-(€ 389.526,40.-), welches simultan auf der Haupteinlage EZ 98 Grundbuch G und den Nebeneinlagen EZ 269 Grundbuch G,EZZ 102,111,172, Grundbuch T und EZ 310 Grundbuch S sichergestellt war. F.G. verstarb am

26. August 2003. Die vorstehend angeführten Liegenschaften scheinen im Aktivstand von dessen Nachlass unter Pkt.1 auf. In Pkt.II ist der 80% Anteil an der F.G.GmbH im Werte von € 0,00.- angeführt. Nach dessen Tod versuchte die Bw. gemeinsam mit ihrer Tochter, als dessen Erbinnen, das Unternehmen F.G. GmbH weiterzuführen. Dieser Versuch schiedete. Die nach dem Tode des G.F. entstandenen beträchtlichen Gewährleistungs- und Schadensersatzansprüche gegenüber der F.G.GmbH führten dazu, dass am 16 .Dezember 2003 mit Beschluss des Landesgerichtes K., die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der F.G.GmbH erfolgte. Im Vorfeld dazu kam es am 4 .November 2003 zu einem Gespräch zwischen der S.B. und den Erbinnen, in welchem von diesen die Vorlage eines Konzeptes zur Verwertung der vom Erblasser zum Pfand bestellten und zu dessen Nachlass gehörenden Liegenschaften, eingefordert wurde. Gleichzeitig wurde den Erbinnen mitgeteilt, dass sämtliche, aus den Verkauf dieser Liegenschaften erzielten, Veräußerungserlöse der Rückführung der bestehenden Kredite der S.B. dienen müssen. Den Erbinnen wurde eingeräumt, diese Liegenschaften innerhalb einer angemessenen Frist freihändig zu verkaufen. Mittlerweile wurde die Liegenschaft EZ 269, zu dem von der S.B. geforderten Kaufpreis verkauft.

Zunächst wird festgestellt, dass die von der Bw. im letzten Absatz des vorstehend angeführten Berufungsschreibens aufgestellte Behauptung, von der Gläubigerin bereits im Vorfeld der Konkurseröffnung über das Vermögen der F.G.GmbH zur Rückführung der Kredite aufgefordert worden zu sein, als richtig anerkannt wird.

Im Sinne des § 183 Abs.3 BAO wird daher von der zu diesem Thema in der Berufung angebotenen Parteieneinvernahme Abstand genommen.

Strittig ist, ob die in Rede stehenden Kreditforderungen bei der Berechnung der Erbschaftssteuer als Schuldposten zu berücksichtigen gewesen wären.

Die Erbschaftssteuer stellt als Stichtagsteuer auf den Erwerb von Vermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt ab (VwGH, Erkenntnis vom 27. September 1995, ZI: 95/16/0138).

§ 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Erschaftssteuerschuld jeweils zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist (VwGH, Erkenntnis vom 25. März 1985, ZI.83/15/0005). Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Belang (VwGH, Erkenntnis

vom 13. Oktober 1983, Zlen. 82/15/0143, 0145, Erkenntnis vom 24. November 1994, Zl. 92/16/0188 u.a.). Die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht.

Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen (VwGH, Erkenntnis vom 25. September 1997, 96/16/0280). Der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen (Besitzposten weniger Schuldposten) das am Stichtag (Hier: Todestag) dem Erblasser gehörte.

Zu den auch bei der Erbschaftssteuer zu berücksichtigenden Schulden gehören die Erblasserschulden; worunter vererbliche Verbindlichkeiten des Erblassers, die bis zu seinem Tod entstanden sind, auch wenn sie erst später fällig werden zu verstehen sind. Voraussetzung ist allerdings, dass sie in der Person des Erblassers entstanden sind und sie in wirtschaftlicher Beziehung zu steuerbaren Teilen des Erwerbs stehen. Zufolge der Vorschrift des § 6 Abs.1 BewG werden Schulden oder Lasten, deren Entstehen vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt.

Im gegenständlichen Fall wurde der rechnerische Nachlass von €: 257.338,32.- nachträglich um die in Rede stehenden Kreditforderungen der Gläubigerin ergänzt. Der Erblasser hatte sich für die Rückführung dieser Kredite als Bürge und Zahler gemeinsam mit A.G. verpflichtet und hatte zur Sicherstellung dieser Kredite die sich in seinem Eigentum befunden habenden Liegenschaften verpfändet.

Den Berufungsausführungen ist insoweit zu folgen, als dass ein für eine Schuld als Bürge und Zahler Haftender von der der GläubigerIn stets ohne Vormahnung des Schuldners in Anspruch genommen werden kann (§ 1357 ABGB).

Die Sicherstellung von Krediten durch ein Höchstpfandrecht kann nicht der tatsächlichen Inanspruchnahme des Bürgen und Zahlers durch die GläubigerInnen gleichgesetzt werden. Unter letzterer ist die Aufforderung zur Erbringung der geschuldeten Leistung zu verstehen. Damit macht die GläubigerIn ihr Forderungsrecht geltend. Gemäß § 447 ABGB ist das Pfandrecht das dingliche Recht, welches dem Gläubiger eingeräumt wird, aus einer Sache, wenn die Verbindlichkeit zur bestimmten Zeit nicht erfüllt wird, die Befriedigung durch zu erlangen.

Im gegenständlichen Fall kann sowohl aus den beigebrachten Beweismitteln als auch aus den Darstellungen der Bw. die Inanspruchnahme des Erblassers zu dessen Lebzeiten durch die

Gläubigerin aus der für ihn bestehenden Haftung nicht erkannt werden. Die verpfändeten Liegenschaften hafteten zum Todeszeitpunkt für Kreditverbindlichkeiten, ohne dass der Erblasser für diese Verbindlichkeiten persönlich in Anspruch genommen werden konnte. Zum Todeszeitpunkt kam es zu keiner Verwertung des Pfandrechtes und somit zu keiner Befriedigung der Gläubigerin aus den verpfändeten Liegenschaften.

Erst die Bw. wurde am 4. November 2003, nach dem Tode des Erblassers gemeinsam mit ihrer Miterbin, von der Gläubigerin zur Rückführung der in Rede stehenden Kredite aufgefordert, und in diesem Zusammenhang zum Verkauf der verpfändeten, von ihr zu zwei Dritteln geerbten Liegenschaften zu Gunsten der Gläubigerin aufgefordert.

Somit bestand im Zeitpunkt des Todestages des Erblassers zwar eine Haftung des Erblassers für die Schulden der GmbH, da aber nicht er sondern erst die Bw. in Anspruch genommen wurde, bestand zum Stichtag lediglich eine Last unter einer aufschiebenden Bedingung (Haftung = Schuld des Erblassers, unter der Bedingung dass der Kreditgeber die Zahlung von ihm fordert).

Die in Rede stehenden Kreditforderungen können daher infolge ihrer Eigenschaft als zum Todestag aufschiebend bedingte Lasten nicht als Schuldposten abgezogen werden.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 7. Februar 2006