

GZ. RV/1135-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 Abweisung der Berichtigung der Erbschaftssteuer gemäß § 5 Abs.2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), 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 Witwe zu

einem Drittel, sowie K.G., als erblicher Tochter, zu zwei 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: € 9600,50.- festgesetzt, wobei der Betrag von €: 398.513,00 bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht als Schulden berücksichtigt wurden.

Dagegen erhob die Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter Berufung und stellte gleichzeitig den Antrag auf Berichtigung der Erbschaftssteuer gemäß § 5 Abs.2 BewG und begründete diesen Antrag wie folgt:

Für den Fall, dass die Behörde an der Ansicht festhalten sollte, die Verbindlichkeiten des Erblassers seien zu Lebzeiten bloß bedingt entstanden und es sei in dem Verlangen der Gläubigerin nach einer hypothekarischen Besicherung durch Verpfändung des Privatvermögens des Erblassers keine Inanspruchnahme desselben zu sehen, so haben die Erben jedenfalls eine Last erworben, deren Entstehen vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt. Für den Fall des Eintritts der Bedingung ist gem. § 5 (2) zu berichtigen.

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

Mit Schreiben des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 19. Jänner 2005 wurde die Bw. zu diesem Vorbringen näher 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 die Bw. 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 eine Kreditprolongation - und Erhöhung auf € 87.200.-, zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/00. Darin verpflichteten sich der Erblasser und die Bw. 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 die Bw. 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 die Bw. 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 die Bw. 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 Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 28. April 2005 wurde dieser Antrag abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass für die beantragte Berichtigung, aufgrund des bei der Erbschaftssteuer bestehenden Stichtagsprinzips, bereits am Todestag des Erblassers eine Inanspruchnahme des Bürgen durch die Gläubigerin erfolgen hätte müssen. Darüber hinaus habe nicht nur der Erblasser, sondern auch die Bw. die in Rede stehende Kreditverbindlichkeiten als Bürge unterzeichnet, sodass die Inanspruchnahme durch die Gläubigerin auch aus diesem Titel heraus erfolgen könne.

Dagegen er hob die Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter am 2. Juni 2005 fristgerecht Berufung und führte dazu nachstehendes aus:

Aufschließend bedingte Erwerbe werden erst ab Eintritt der Bedingung erfasst (§ 4 BewG); für aufschließend bedingte Lasten gilt gemäß § 6 Abs 1 BewG das Gleiche. Tritt die Bedingung ein, ist die Festsetzung der Steuer auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert der Erwerbes zu berichtigen (§ 6 Abs 2 iVm § 5 Abs 2 BewG). Aufschließend bedingte Lasten, die aufgrund des Stichtagsprinzips noch nicht zu berücksichtigen sind, werden daher mit Eintritt der Bedingung abzugsfähig. Die Verpflichtung des Bürgen zur

Zahlung der fremden Verbindlichkeit ist aufschiebend bedingt: durch seine Inanspruchnahme durch den Gläubiger, wodurch die Fälligkeit der Forderung gegen den Bürgen eintritt. Gleches gilt für die Sachhaftung (Pfandrecht) des Erblassers als Eigentümer der nachlasszugehörigen Liegenschaften. In diesem Zeitpunkt ist die Verbindlichkeit mit dem tatsächlichen Wert des Erwerbes als Abzugsposten zu berücksichtigen. Es ist nicht zweifelhaft, dass der Erblasser bereits zu Lebzeiten als Bürge und Zahler (mit seinem gesamten Vermögen) und als Realschuldner (Haftung mit den verpfändeten Liegenschaften) verpflichtet war. Nach Fälligstellung der Verbindlichkeit konnte die Gläubigerin (Bank) daher direkt auf den Bürgen und Pfandbesteller greifen. Gemäß § 1367 ABGB erlischt im Falle des Todes des Bürgen die Bürgschaft erst nach 3 Jahren, wenn der Gläubiger innerhalb dieser Frist den Erben nicht gemahnt hat. Diese Bestimmung gilt jedoch nicht, wenn der Erblasser als Bürge und Zahler gehaftet hat und die Bürgschaft pfandrechtlich sichergestellt ist (§ 1483 ABGB). Beide Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall erfüllt, darüber hinaus hat die Gläubigerbank die Erbinnen innerhalb der Dreijahresfrist nicht nur gemahnt, sondern von ihnen ausdrücklich die Erfüllung der Verpflichtung des Erblassers durch die Verwertung der zum Pfand bestellten Liegenschaften gefordert. Die Haftung des Erblassers sowie die daraus entstehende Verpflichtung zur Zahlung und Verwertung des Pfandes hat also im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits unter der aufschiebenden Bedingung der Geltendmachung durch die Gläubigerin bestanden, und ist als solche auf seine Erben, so auch die Berufungswerberin, übergegangen. Mit Eintritt der Bedingung, nämlich der Fälligstellung und Inanspruchnahme der Berufungswerberin, ist die aufschiebend bedingt erworbene Verbindlichkeit zu erfassen und bei der Berichtigung der Erbschaftssteuer als Last zu berücksichtigen. Der Verweis der Finanzbehörde erster Instanz auf das Bestehen einer weiteren Bürgschaftsverpflichtung, nämlich die der Berufungswerberin selbst, ist rechtlich verfehlt, weil die Gläubigerin diese nicht als Bürgin in Anspruch genommen hat, sondern von beiden Erbinnen ausschließlich die Verwertung der Pfandliegenschaften gefordert hat. Wenngleich mehrere Bürgen dem Gläubiger solidarisch haften, liegt es im alleinigen Ermessen des Gläubigers, welchen von mehreren Bürgen er in Anspruch nimmt (Koziol/Weiser, Bürgerliches Recht" 11(2000), 132). Die Berufungswerberin ist nach Einantwortung des Nachlasses zu 1/3 Eigentümerin der erblasserischen Liegenschaften, durch deren bereits erfolgte Verpfändung die Einbringlichkeit der Verbindlichkeiten der Gläubigerin gesichert war und ist. Es war zu keinem Zeitpunkt das Bestreben der Gläubigerbank, die zu 2/3 am verpfändeten Liegenschaftsvermögen beteiligte Miterbin K. G. aus der Haftung (Pfandhaftung mit den ererbten Liegenschaftsanteilen) zu entlassen und damit auf ihre pfandrechtliche Sicherstellung zu verzichten. Vielmehr hat die Gläubigerin schon am 4.11.2003, dem Tag des ausführlichen Gesprächs zwischen den Erbinnen und der Gläubigerbank in deren Geschäftsräumen, ausdrücklich die Befriedigung durch die

Verwertung der verpfändeten Liegenschaften gefordert.

Im Hinblick darauf, dass gegen die, die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid abweisende, Berufungsvorentscheidung, von der Bw. am gleichen Tag ein Vorlageantrag eingebbracht wurde, und damit die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates (UFS), zur Entscheidung über die Berufung betreffend die Festsetzung der Erbschaftssteuer bereits gegeben war, legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen die Abweisung der Berichtigung der Erbschaftssteuer-zweckmäßiger Weise- ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung gegen die Festsetzung der Erbschaftssteuer idHv.€ 9600,50.- wurde seitens des UFS mit Berufungsentscheidung GZ: RV/1134-W/05, welche der Bw. gleichzeitig mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung zugestellt wird, abweisend entschieden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Erbschaftssteuer richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

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

Für den Fall des Eintrittes der Bedingung gilt § 5 Abs.2 entsprechend (§6 Abs.2 BewG).

Gemäß § 5 Abs.2 BewG ist bei Eintritt der Bedingung die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist.

Dem gegenständlichen Verfahren wird nachstehender Sachverhalt zugrunde gelegt:

F.G. verpflichtete sich für die Rückführung der vorstehend angeführten Kredite als Bürge und Zahler. Auch die Bw. verpflichtete sich in gleicher Weise mit Ausnahme des zu Konto Nr. xxx-xxx-xxx/03 bestehenden Kredites.Kreditnehmerin war die F.G. GmbH.Sowohl die Bw. 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. I 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 scheiterte. 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 Antrages 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.

Die Bürgschaft dient der Sicherstellung einer fremden Schuld. Die Verpflichtung zur Erfüllung einer fremden Schuld hängt davon ab, ob eine Inanspruchnahme durch den Gläubiger erfolgt. Vor dieser Inanspruchnahme ist diese Verpflichtung aufschiebend bedingt (VwGH Erkenntnis vom 14. Dezember 2000, 95/15/0199).

Die Erbschaftssteuer stellt als Stichtagssteuer auf den Erwerb von Vermögen auf einen bestimmten Zeitpunkt ab (VwGH, Erkenntnis vom 27. September 1995, 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.

Obgleich es bei der solidarischen Haftung mehrer Bürgen im Ermessen der GläubigerIn liegt, welchen Bürgen sie in Anspruch nimmt, muss - im Lichte der vorstehenden Ausführungen - für die Berichtigung der Erbschaftssteuer, die Inanspruchnahme aus der bestehenden Haftung durch die Gläubigerin zum Stichtag bereits erfolgt sein.

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 der Bf. verpflichtet und hatte zu deren Sicherstellung dieser Kredite die sich in seinem Eigentum befunden habenden Liegenschaften verpfändet.

Sowohl aus den beigebrachten Beweismitteln als auch aus den Darstellungen der Bw.kann 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 einem Drittel 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 beantragte Berichtigung kann daher nicht durchgeführt werden.

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

Wien, 7. Februar 2006