



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr.P.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Juni 2001, St.Nr.XY betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Entscheidungsgründe

Der am 14. August 1992 verstorbene Erblasser H.P. setzte mit Testament vom 5. Oktober 1965 seine Ehefrau, die Berufungswerberin (Bw.), zur Universalerin seines gesamten Nachlassvermögens ein. Gleichzeitig beschränkte er seinen Sohn R.P. auf den Pflichtteil.

Neben Bankguthaben in Höhe von S 17.752,38 und Fahrnissen im Wert von S 195.000,00 enthält das eidesstättige Vermögensbekenntnis laut Punkt

IV. Geschäftsvermögen:

1) Gesellschaftsbeteiligung bei der DW.KG, Kommanditanteil, 47,5 % des Gesamtwertes des Betriebes von S 1.442.500,00 (Status 14. 8. 1992: Aktiven abzüglich Schulden einschl. Abfertigungsrücklage), sohin Guthaben Gesellschafter-Verrechnungskonto	S 685.187,50 S 363.595,60
2) Geschäftsanteil in Fa. P.GmbH. Diese Gesellschaft ist die persönlich haftende, reine Arbeitsgesellschafterin der DW.KG, ohne Vermögensbeteiligung Stammkapital S 500.000,00	
Von der Stammeinlage S 125.000,00 ist einbezahlt die Hälfte	S 62.500,00

Mit Bescheid vom 12. Juni 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ausgehend von einem Reinnachlass in Höhe von S 1.022.090,00 mit 6 %, d.s. S 61.325,00 fest.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung bringt die Bw. vor, dass entsprechend der beigelegten Honorarnote des Erbenmachhabers außer den im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angeführten Kosten der Abhandlung noch weitere Kosten zur Regelung des Nachlasses in Höhe von insgesamt S 25.694,48 angefallen seien.

Weiters wird eingewendet, dass laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis der Kommanditanteil des Erblassers inklusive Guthaben Verrechnungskonto S 1.048.783,10 betrage und nicht, wie im bekämpften Bescheid angegeben, S 1.652.087,53.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem ErbStG unterliegenden Vorgang erworben wurden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955, soweit nicht im Abs. 2 für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke etwas besonderes vorgeschrieben ist. Daraus folgt, dass für die Bewertung von Betriebsvermögen im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer der Teilwert aller Wirtschaftsgüter, die am Tag des Erbanfalles dem Unternehmen gedient haben, bei der Besteuerung der Erbschaft zum Ansatz zu bringen sind. Dies gilt bei zum Nachlass gehörigen Anteilen an einer Personengesellschaft auch für die Anteile am Betriebsvermögen (siehe dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. August 1997, 96/16/0171 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Der von der Bw. erworbene Anteil von 47,5 % an der DW.KG war somit mit der anteiligen Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu bewerten.

Gemäß einer Vorhaltsbeantwortung der Steuerberatungskanzlei der Bw. vom 8. Jänner 2001 ergaben die im Anlagenverzeichnis zur Todfallsbilanz aufgelisteten Teilwerte der DW.KG einen Gesamtbetrag von S 731.043,00. Dem gegenüber betragen die Buchwerte des beweglichen Anlagevermögens insgesamt S 462.660,00. Somit ergab sich ein Differenzbetrag von S 268.383,00.

Auf den 47,5 %igen Anteil des Erblassers entfallen daher S 127.481,93 dieses Differenzbetrages.

Weiters ist zur Berechnung der Höhe des Betriebsvermögens Folgendes zu sagen:

Laut Todfallsbilanz zum 14. August 1992 ist unter den Passiven in Punkt V. "Rückstellungen" eine Abfertigungsrückstellung in Höhe von S 1.391.600,00 angeführt.

Unter Schulden im Sinne des § 64 Abs 1 BewG sind alle in Geld messbaren Verpflichtungen zu verstehen, die einen Betrieb wirtschaftlich belasten. Fälligkeit der Schuld ist nicht

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit, wohl aber ihre Entstehung. Für die Behandlung einer Rückstellung als abzugsfähige Schuld kommt es aber darauf an, ob am Bewertungsstichtag bereits eine echte Verbindlichkeit bestanden hat. Eine Rückstellung für (bloß) mögliche und künftige Belastungen kann bewertungsrechtlich nicht als Schuldposten anerkannt werden.

Durch die Worte "bei Auflösung des Dienstverhältnisses" (§§ 23 ff AngG) wird vom Gesetz der Zeitpunkt bestimmt, mit dem der Abfertigungsanspruch entsteht.

Rückstellungen für Abfertigungen entsprechen daher nicht einer Verbindlichkeit, die bereits am Bewertungsstichtag bestanden hat. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. Erkenntnis vom 11. März 1983, 81/17/0048) handelt es sich bei Rückstellungen für Abfertigungen und Pensionsanwartschaften wegen einer Pensionszusage um aufschiebende Bedingungen (aufschiebend bedingte Lasten im Sinne des § 6 BewG) und nicht um abzugsfähige Schulden gemäß § 64 Abs. 1 BewG.

Gemäß § 6 BewG werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt. Die anteilige Abfertigungsrückstellung in Höhe von S 661.010,00 stellt somit keine abzugsfähige Schuld dar und kann daher nicht vom Betriebsvermögen abgerechnet werden.

Der Wert des erblasserischen Anteils am Betriebsvermögen der DW.KG berechnet sich somit wie folgt:

Eigenkapital (fixes Kapitalkonto)	S 500.000,00
Verrechnungskonto	S 363.595,60
Differenz Buchwerte zu Teilwerten S 268.383,00, anteilig 47,5%	S 127.481,93
Abfertigungsrücklage S 1.391.600,00, anteilig 47,5%	S 661.010,00
insgesamt	S 1.652.087,53

Nach § 20 Abs. 4 Z. 3 ErbStG sind insbesondere die Kosten der Eröffnung einer 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 vom Erwerbe abzuziehen. Die von der Bw. laut Honorarnote vom 23. April 1998 geltend gemachten Erbenmachthaberkosten sowie die weiteren in der Berufung angeführten Kosten zur Regelung des Nachlasses (insgesamt S 67.604,48) sind daher zur Gänze in Abzug zu bringen und der Berufung dahingehend statzugeben.

Durch das Endbesteuerungsgesetz BGBl 1993/12 wurde in § 15 Abs. 1 ErbStG eine Z 17 angefügt, nach der Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei bleiben, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung "gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993" unterliegen.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ist gemäß Art V Z 2 des Bundesgesetzes BGBl 1993/12 bzw. Art VIII Z 2 AbgÄG 1994 auf Erwerbe von Todes wegen nach Personen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1992 verstorben sind.

Der Erblasser ist jedoch bereits am 14. August 1992 verstorben, sodass die Steuerbefreiung nach dem Endbesteuerungsgesetz noch nicht zum Tragen kommen konnte.

Das im bekämpften Bescheid irrtümlich gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Abzug gebrachte Bankguthaben (Girokonto) in Höhe von S 17.752,38 ist daher der Bemessungsgrundlage wieder hinzuzurechnen.

Es ergibt sich nunmehr folgende Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Reinnachlass laut Bescheid vom 12. Juni 2001	S	1.022.098,93	
plus Bankguthaben Girokonto	S	17.752,38	
plus vorläufige Kosten	S	41.910,00	
abzüglich endgültige Kosten zur Regelung des Nach-			
lasses laut Berufung	- S	67.604,48	
steuerpflichtiger Erwerb	S	1.014.156,83	
gerundet gemäß § 28 ErbStG	S	1.014.150,00	= € 73.701,00

Gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG ist die Steuer nach Abs. 1 in der Weise zu berechnen, dass von dem Wertbetrag des Erwerbes nach Abzug der Steuer nicht weniger erübrigt wird, als von dem höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe des Tarifes nach Abzug der nach dieser entfallenden Steuer:

steuerlicher Erwerb (abgerundet gemäß § 28 ErbStG)	€	73.701,00
davon 6% laut entsprechender Tarifstufe gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerkl. 1)	- €	4.422,00
somit verbleibt	€	69.279,00
höchster Wertbetrag der nächstniedrigeren Tarifstufe gem. § 8 Abs. 1 ErbStG	€	73.000,00
davon 5 % entsprechend dieser Tarifstufe	- €	3.650,00
somit verbleibt	€	69.350,00
steuerpflichtiger Erwerb, abgerundet	€	73.701,00
höchster Wertbetrag der nächstniedrigeren Tarifstufe nach Abzug der nach dieser entfallenden Steuer	- €	69.350,00
Steuer gem. § 8 Abs. 2 ErbStG (entspricht 5,9 %)	€	4.351,00

Der Berufung kann daher nur ein Teilerfolg beschieden sein.

Wien, am 21. März 2005