



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn T.S., W., vertreten durch C.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. März 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 3. März 2000 verstorbenen Herrn D.S. war auf Grund des Testamentes vom 20. Mai 1997 dessen Sohn Herr T.S., der Berufungswerber, zum Alleinerben berufen. Die von ihm am 30. April 2001 zum gesamten Nachlass bedingt abgegebene Erbserklärung wurde vom Bezirksgericht D.G. angenommen und ihm der Nachlass mit Einantwortungsurkunde vom 19. November 2001 zur Gänze ins Eigentum eingewantwortet. Daneben wurden vom Erblasser noch Legate ausgesetzt.

In einer vom Testamentsvollstrecker am 5. November 2001 abgegebenen Erklärung wird auszugsweise festgehalten:

*„Der erbl. Alleinerbe nimmt den überschuldeten Erbwunsch unter folgenden Voraussetzungen zur Kenntnis bzw. an:*

*Die Gläubiger, incl. Banken, stimmen einem „Überschuldungsverzicht“ insofern zu, als die Bankenkreditierung (B=Bank3.) als Sicherheit sich auf eine reine Sachhaftung betr. Ges.Ant. F=Firma2. beschränkt, und T.S. hiemit in keine persönl. Haftung kommt.“*

Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 17. Juni 1997 wurden dem Berufungswerber von Herrn D.S.

- a) 60 % seiner Kommanditanteile an der Firma1 (Wert laut Inventar anteilig S 0,60)
- b) sein Kommanditanteil an der Firma2 (Wert laut Inventar S 18,800.000,--)

- c) sein Kommanditanteil an der Firma3 (Wert laut Inventar S 1,--)
- d) sein Geschäftsanteil an der Firma4. (Wert laut Inventar S 3,680.000,-- sowie Dividendenansprüche in der Höhe von S 304.837,63) und
- e) sein Kommanditanteil an der Firma5 (Wert laut Inventar S 264.000,--)

als Schenkung auf den Todesfall versprochen. Ebenfalls mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 17. Juni 1997 wurden von Herrn D.S. 40 % seiner Kommanditanteile an der Firma1 (Wert laut Inventar anteilig S 0,40) seinem weiteren Sohn Herrn D.M. als Schenkung auf den Todesfall versprochen.

Im Inventar vom 5. November 2001 stehen Aktiven in der Höhe von S 23,518.542,22 Passiven in der Höhe von S 63,358.400,10 gegenüber. Die mit den Schenkungsverträgen auf den Todesfall übertragenen Geschäftsanteile scheinen im Inventar sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite auf. In den Passiven sind weiter Forderungen

- a) der Bank1 in der Höhe von S 6,089.806,77
- b) der Bank2 in der Höhe von S 2,684.436,39
- c) der Bank3 in der Höhe von S 10,266.273,72 und
- d) der Bank4 in der Höhe von S 10,209.326,75

enthalten. Der Gesamtbetrag dieser Forderungen beträgt S 29,249.843,63.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber mit Bescheid vom 6. März 2003 die Erbschaftssteuer in der Höhe von S 2,970.302,-- (entspricht € 215.860,26) vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

<i>„Guthaben bei Banken</i>	<i>113.793,59</i>	<i>S</i>
<i>Guthaben beim Finanzamt</i>	<i>143.909,00</i>	<i>S</i>
<i>sonstige Forderungen</i>	<i>304.837,63</i>	<i>S</i>
<i>Betriebsvermögen – Anteil an Personengesellschaft</i>	<i>19.064.001,60</i>	<i>S</i>
<i>Betriebsvermögen – Anteil an Kapitalgesellschaft</i>	<i>3.892.000,00</i>	<i>S</i>
<i>Kosten der Bestattung</i>	<i>- 80.903,00</i>	<i>S</i>
<i>Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	<i>- 351.327,20</i>	<i>S</i>
<i>sonstige Kosten</i>	<i>- 38.901,10</i>	<i>S</i>
<i>sonstige Verbindlichkeiten</i>	<i>- 55.128,12</i>	<i>S</i>
<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	<i>- 30.000,00</i>	<i>S</i>
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG</i>	<i>- 113.793,59</i>	<i>S</i>
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	<i>22.848.488,81</i>	<i>S</i>

*(entspricht 1.660.464,44 €).“*

Der Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Forderungen, die den Wert des Aktivnachlasses übersteigen, können insoweit sie übersteigen nicht anerkannt werden, da die Gläubiger, inklusive der Banken einem Überschuldungsverzicht zugestimmt haben und der Alleinerbe die Verlassenschaft auch nur unter dieser Vorgabe angetreten hat. Die Schenkungen auf den Todesfall wurden von den Gläubigern nicht angefochten und fallen dem Beschenkten zur Gänze zu. Ein Abzug von weiteren Passiven über den Wert der Aktiva (ohne Schenkung auf den Todesfall) ist daher nicht möglich. Außerdem steht der Forderung der Fa F=Firma1 von ATS 5.990.966,- der in der Verlassenschaft befindliche Wert des KG Anteils mit einem Wert v. ATS 1.- gegenüber, in dem auch diese Forderung mitbewertet ist, sodass sich Forderung und Gegenforderung ausgleichen.“*

Gegen diesen Bescheid wurde am 8. April 2003 eine Berufung eingebracht, in der festgehalten wurde, dass die Begründung bis 12. Mai 2003 nachgereicht werde, da noch einige Unterlagen seitens des Steuerpflichtigen beizubringen wären. Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen wurde die Berufung am 21. Oktober 2004 wie folgt ergänzt:

*„Angefochten wird die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer in folgenden Punkten:*

- 1) Bei den Aktivposten „Betriebsvermögen“ wurde der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG für die Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften nicht berücksichtigt. Eine Zusammenstellung der Beteiligungen legen wir bei, wir begehren die Berücksichtigung des Freibetrages in der Höhe von ATS 476.001,60.*
- 2) Bankverbindlichkeiten wurden aufgrund eines Überschuldungsverzichts zur Gänze nicht anerkannt. Wir beantragen die Berücksichtigung einer Bankverbindlichkeit in Höhe von ATS 16.675.000,00 als Passivposten.*

*Begründung:*

*ad 1) Die Voraussetzungen für die Anerkennung der anteiligen Freibeträge sind gegeben.*

*ad 2) Die Kommanditanteile des Erblassers an der F=Firma2 waren zum Stichtag an das Bankenkonsortium verpfändet. Vor bedingter Annahme der Erbschaft hat sich Herr T.S. gegenüber dem Bankenkonsortium verpflichtet, eine Abschlagszahlung in Höhe von ATS 16.675.000,00 zu leisten, damit die Banken nicht auf die Unternehmensanteile zugreifen. Dem Wert des Kommanditanteils an der Firma2 steht somit eine Bankverbindlichkeit in Höhe von ATS 16.675.000,00 gemäß beiliegendem Kreditvertrag gegenüber.“*

Beigelegt wurde eine Zusammenstellung der Beteiligungen, in welcher der Freibetrag nach § 15a ErbStG mit S 476.001,60 errechnet. wurde. Dieser Freibetrag wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien auch in der Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2005 berücksichtigt, wodurch sich der steuerpflichtige Erwerb auf S 22,372.487,21 reduzierte (entspricht € 1,625.872,05) und die Erbschaftssteuer auf S 2,908.422,-- (entspricht € 211.363,27). Hinsichtlich der Bankverbindlichkeiten wurde auf die Ausführungen in der Bescheidebegründung verwiesen.

Nach mehreren Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist wurde am 6. Juli 2005 ein „Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz“ eingebracht. Dieser Antrag lautet auszugsweise:

„.....

*Tatsache ist, dass sich aufgrund des Verlassenschaftsverfahrens nach D.S. ein überschuldeter Nachlass ergeben hat. Das Inventar weist eine Nachlassüberschuldung in nicht unbeträchtlichem Ausmaß aus. Tatsache ist weiters, dass die im Inventar angeführten Nachlassverbindlichkeiten bereits persönliche Verbindlichkeiten des Erblassers waren für die er aufgrund von abgegebenen Haftungen von Banken persönlich in Anspruch genommen worden ist. Aufgrund des überschuldeten Nachlasses hat unser Mandant auch nur eine bedingte Erbserklärung abgegeben.*

*Aufgrund des überschuldeten Nachlasses, der bedingten Erbserklärung und der bereits vor dem Todestag bestehenden persönlichen Verbindlichkeiten (aus der Inanspruchnahme von Haftungen) des Erblassers kann sich eine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Erbschaftssteuer nicht ergeben.*

*Darüber hinaus waren Teile der Erbmasse, nämlich die Kommanditanteile des Erblassers an der F=Firma2 zum Stichtag verpfändet und unser Mandant hat sich vor bedingter Annahme der Erbschaft verpflichtet, eine Abschlagszahlung zu leisten (und diese auch geleistet) damit das Bankenkonsortium nicht auf die Unternehmensanteile greifen kann. Unser Mandant hat damit wirtschaftlich und tatsächlich belastetes Vermögen (KG-Anteile) erworben. Die Belastung (Verpfändung) hat bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden. Die Belastung war somit vorhanden und ist von unserem Mandanten bedient worden.*

*Die Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ist vom Bereicherungsprinzip beherrscht. Dieses Prinzip besagt, dass nur der, dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt.*

*Unser Mandant hat aufgrund der Nachlassüberschuldung eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Die im Inventar angeführten Nachlassverbindlichkeiten waren bereits persönliche Verbindlichkeiten des Erblassers, da dieser aufgrund von Haftungen von den Banken persönlich in Anspruch genommen worden ist. Darüber hinaus hat unser Mandant wirtschaftlich und tatsächlich belastete KG-Anteile erworben für die er eine Abschlagszahlung (aufgrund der Verpfändung) an die Banken geleistet hat. Auch dies ist zu berücksichtigen, sodass sich keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Erbschaftssteuer ergeben kann.*

.....“

Über Aufforderung wurden dem Unabhängigen Finanzsenat eine Vereinbarung vom 29. Dezember 1996, abgeschlossen zwischen sieben Banken einerseits und den Herren D.S. und D.M. andererseits und eine Finanzierungsvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Bank3 und dem Berufungswerber, vom 29. November 2001 vorgelegt.

Im Punkt I. der Vereinbarung vom 29. Dezember 1996 wird festgehalten, dass die Banken Herrn D.S. auf Grund der abgegebenen Haftungen für D.M. und zwei Firmen aus seinen Haftungen in Anspruch genommen haben. Die Haftungssummen des Herrn D.S. stellen sich laut der in dieser Vereinbarung enthaltenen Aufstellung wie folgt dar:

- 1) C=Bank3 (später Bank3) S 12,000.000,--
- 2) Bank4 S 11,500.000,--
- 3) B=Bank1 (später Bank1) S 7,000.000,-- und
- 4) B=Bank2 (später Bank2) S 3,700.000,--,

insgesamt daher S 34,200.000,--. In der Folge wird in dieser Vereinbarung festgehalten, in

welcher Höhe Rückzahlungen des Herrn D.S. aus welchen Einkünften zu leisten sind und welche Beträge ihm monatlich verbleiben dürfen.

Die Finanzierungsvereinbarung mit der Bank3 wurde bereits vom Erben abgeschlossen. In dem Punkt Auszahlungsmodalitäten findet sich folgender Absatz:

*Weiters halten wir einvernehmlich fest, dass die Flüssigstellung dieses Kredites bis spätestens 10 (zehn) Tage nach der rechtskräftigen Einantwortung der Verlassenschaft zur Gänze auf Ihr Konto Nr. .... erfolgen wird und sodann die Kreditvaluta (abzüglich der Bearbeitungsgebühr) an das Bankenkonsortium gemäß Vereinbarung vom 30.04.2001 aufgeteilt wird."*

Vom Berufungswerber wurde die bedingte Erbserklärung erst am 30. April 2001, dem Tag des Abschlusses der Vereinbarung, abgegeben

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

§ 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bestimmt, dass bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers entsteht (die in dieser Bestimmung weiter angeführten Zeitpunkte sind im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung). Nach § 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 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Die Erbschaftssteuer ist somit 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 Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 9.9.1993, 92/16/0190). Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist demnach das Nachlassvermögen in dem Umfang und mit den Werten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Im vorliegenden Fall ist der Erblasser am 3. März 2000 verstorben, weshalb die Wertermittlung des erworbenen Vermögens zu diesem Stichtag vorzunehmen ist.

Strittig ist, ob die Forderungen der Bank1, der Bank2, der Bank3 und der Bank4 bei der Berechnung der Erbschaftssteuer als Schuldposten zu berücksichtigen sind.

Nach der grundsätzlichen Anordnung des § 19 Abs. 1 ErbStG ist die Bewertung der Wirtschaftsgüter, die durch einen dem Erbschaftssteuergesetz unterliegenden Vorgang erworben werden, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (§§ 2 bis 17 BewG) vorzunehmen. Die für die Errechnung der Abgabe zu ermittelnde Höhe der Bereicherung, daher die Bemessungsgrundlage der Abgabe, richtet sich also nach den Allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes.

Nicht berücksichtigt werden zu Folge der Vorschrift des § 6 Abs. 1 BewG Lasten oder Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt. Aus § 6 Abs. 1 BewG ergibt sich, dass insbesondere Verpflichtungen aus Garantieverträgen, Gewährleistungsverpflichtungen und andere Haftungen, aus denen der Steuerpflichtige noch nicht in Anspruch genommen worden ist, nicht abzugsfähig sind.

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).

Im gegenständlichen Fall wurde der Erblasser noch vor seinem Todestag von den Banken auf Grund seiner abgegebenen Haftungen in Anspruch genommen. Er musste nicht mehr auf eine Geltendmachung dieser Forderungen rechnen, denn diese Forderungen wurden schon vor seinem Todestag von den Banken ihm gegenüber geltend gemacht. Es handelt sich bei diesen Forderungen nicht mehr um Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist. Auf Grund der Geltendmachung der Haftung wurden diese Forderungen solche, welche eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Erblassers darstellten. Da es sich bei diesen Forderungen bereits zum Todestag um Schulden des Erblassers handelte, für welche er zur Rückzahlung herangezogen wurde, sind diese bei der Berechnung der Erbschaftssteuer auch als Schuldposten abzugsfähig.

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt das Stichtagsprinzip. Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolgt nach § 18 ErbStG grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Der Stichtag, auf den die Wertermittlung vorzunehmen ist, richtet sich also nach den Vorschriften des § 12 ErbStG, da dort der Zeitpunkt festgelegt wird, in dem die Schuld entsteht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 1a f zu § 18 ErbStG). In Folge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (vgl. Fellner aaO, Rz 5 zu § 18 ErbStG).

Bei einem Erwerb durch Erbanfall bildet das angefallene Vermögen den Gegenstand der Besteuerung in dem Zustand, in dem es sich entsprechend der Vorschrift des § 18 ErbStG im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld befunden hat. Da die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers entsteht, muss auch die Ermittlung des ererbten Vermögens sowohl dem Umfang nach als auch hinsichtlich der Bewertung auf diesen Tag als Stichtag erfolgen. Eine von dem Erben nach dem Todestag mit dem Bankenkonsortium abgeschlossene Vereinbarung

ist daher für die Bewertung unerheblich. Es sind hier die Forderungen mit den zum Todestag aushaftenden Beträgen als Schuldposten abzuziehen. Bei Abzug dieser Forderungen im Gesamtbetrag von S 29,249.843,63 bleibt für eine Vorschreibung einer Erbschaftssteuer kein Raum mehr.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Februar 2009