



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. März 2000 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 (1) ErbStG1955 wird festgesetzt mit 1.038,40 Euro (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von 29.668,68 Euro).

Im übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Hinblick darauf, dass der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (Prozess), wird der Bescheid gemäß § 200 (1) BAO für vorläufig erklärt.

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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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

Am 2. März 1994 ist Herr E. K. ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben. Auf Grund des Gesetzes waren die erbl. Witwe, Frau M. K., sowie die beiden damals

minderjährigen erbl. Kinder E. M. K. und M. S. zu je 1/3 des Nachlasses zu Erben berufen, welche je bedingte Erbserklärungen abgaben. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D. vom 31. 12. 1999 wurde das berichtigte Hauptinventar vom 15. Dezember 1999 mit einem Reinnachlass von S 1,899.991,43 zu Gericht angenommen. Am gleichen Tage wurde die Einantwortungsurkunde erlassen.

Am 20. März 2000 wurde der Erbschaftssteuerbescheid erlassen. Dagegen hat Frau M. K. sowohl im eigenen Namen, als auch im Namen ihrer damals minderjährigen Tochter, E. M. K., Berufung eingebracht. Eingewendet wurde, dass bei der B. A. noch ein Kredit existiere, welcher im Verlassenschaftsverfahren nicht berücksichtigt worden sei. Dieser Kredit vermindere erheblich den ihr zukommenden Drittelanteil, sodass voraussichtlich überhaupt kein Erbteil übrig bleiben werde. Die Berufungswerberin (Bw) beantragte, die Erbschaftssteuer unter Berücksichtigung dieser Forderung von mittlerweile S 643.325,80 zu reduzieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2000 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Berufung als unbegründet ab. Festgestellt wurde, dass der Abzug einer Verbindlichkeit nur dann möglich sei, wenn diese Schuld eine solche des Erblassers sei und am Todestag bereits bestanden hätte. Die in der Berufung geltend gemachte Kreditverbindlichkeit betreffe jedoch eine Schuld der C.-GesmbH, der Erblasser sei zu Lebzeiten offensichtlich nicht als Bürge in Anspruch genommen worden.

Fristgerecht wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz beantragt. Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Eingewendet wurde, Herr E. K. hätte persönlich für das aufgenommene Darlehen haftet, da er den Darlehensvertrag vom 4. Jänner 1993 nicht nur als Geschäftsführer der C.-GesmbH sondern auch im eigenen Namen unterfertigt hätte. Dies beweise auch die mittlerweile von der B. A. eingebrachte Klage.

Wie sich aus dem Verlassenschaftsakt ergibt, hat die C.-GesmbH zwischen Abgabe der Erbserklärungen und Einantwortung erheblich an Wert verloren. Wie aus einem Gutachten hervorgeht hat insbesondere ein, das hauptsächliche Vermögen der Gesellschaft bildende, Gebäude eine erhebliche Verschlechterung erfahren. Die Gesellschaft hat auf Grund des ausschließlich personenbezogenen Firmenwertes durch den Tod des Alleingeschäftsführers de facto den Geschäftsbetrieb völlig eingestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall im Sinne des § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt. Mit der Abgabe der Erbserklärung ist der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen. Auf die Einantwortung kommt es nicht an (vgl. zB VwGH 3.10.1996, 95/16/0191 und vom 19.12.1996, 96/16/0091).

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im Gesetz nichts anderes bestimmt ist, grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) maßgeblich. Die Folge dieser Bestimmung ist, dass eine nach dem Anfall eingetretene Änderung der Wertverhältnisse bei der Steuerberechnung unbeachtlich ist (vgl. VwGH 14.1.1988, 86/16/0016). Eine nach dem Entstehen der Steuerschuld eintretende Entwertung des Nachlassvermögens führt zu keiner Minderung der Steuer, wie auch eine nachträgliche Wertsteigerung nicht zu einer Erhöhung der Steuer führt (vgl. VwGH 9.9.1988, 87/16/0123). Im Bereich der Erbschaftsteuer gilt demnach das Stichtagsprinzip. Das Wesen einer Stichtagsbewertung besteht in der Feststellung der an diesem Tag selbst herrschenden Wertverhältnisse punkto Besitz und Schuldposten. Beim Erwerb von Todes wegen ist Stichtag grundsätzlich der Todestag des Erblassers. Er ist gleichzeitig der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Die Entwertung des Nachlassvermögens zwischen der Abgabe der Erbserklärung und der Einantwortung, welche in vorliegendem Fall erst fünfeinhalb Jahre später erfolgt ist, kann daher keine Berücksichtigung finden. Zu prüfen ist jedoch, ob den, im eidesstattigen Vermögensbekenntnis angeführten Vermögenswerten, zum Todestag der richtige Wert beigemessen wurde, beziehungsweise, ob alle Schuldposten verzeichnet wurden.

Vorweg ist zu sagen, dass die "Benennung" einer Forderung des Verstorbenen gegen die C.-GesmbH als "Forderung auf Rückzahlung der Stammeinlage" oder "Forderung aus dem Titel eines gewährten Gesellschafterdarlehens" grundsätzlich nicht von Bedeutung ist. Hinsichtlich der Bewertung der GesmbH, welche im Alleineigentum des Erblassers stand, wird hingegen eine Überprüfung der Bewertung durch den Sachverständigen nach steuerlichen Gesichtspunkten geboten sein.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach § 13 Abs 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10

BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Die Schätzung erfolgt auf Grund des sogenannten "Wiener Verfahrens". Wie der VwGH bereits mehrfach festgestellt hat, stellt das "Wiener Verfahren" ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft vorzunehmen ist. Demnach sind das gesamte Vermögen der Gesellschaft in der Form des Vermögenswertes und die Ertragsaussichten in der Form des Ertragswertes zu berücksichtigen und daraus im Mittelwertverfahren der gemeine Wert abzuleiten.

Im gegenständlichen Fall diene dem Sachverständigen als Methode für die Wertfeststellung das Fachgutachten Nr. 74 des Fachsenates – Unternehmensbewertung. Das Fachgutachten Nr. 74 gibt grundsätzlich die von Praxis, Lehre und Forschung anerkannten Grundsätze der Unternehmensbewertung wieder und stellt grundsätzlich durchaus eine geeignete Methode für die Schätzung des gemeinen Wertes im Sinne des § 13 Abs. 2 BewG dar.

Allerdings wird der gemeine Wert im Normalfall als Mittelwert von Vermögens und Ertragswert gerechnet. Im gegenständlichen Gutachten wurde jedoch der Ertragswert nicht berücksichtigt. Der zukünftige Ertrag wurde mit Null angenommen. Die strittige Kreditschuld bei der B. A. wurde korrekt in der zum Todestag aushaftenden Höhe mit S 0,35 Mio. laut Gutachten angesetzt. Das entspricht dem von der B. A. zur Verlassenschaft angemeldeten Forderungsbetrag von zum Todestag aushaftend S 351.166,30. Berücksichtigt man nun bei Berechnung des gemeinen Wertes das Mittelwertverfahren, wonach sich bei Ertragslosigkeit der gemeine Wert als halber Vermögenswert ergibt, so beträgt der gemeine Wert der C.-GesmbH. zum Todestag Vermögenswert plus Ertragswert Halbe, das sind S 500.000,-.

Da die aushaftende Kreditschuld zum Todestag bereits in der Bewertung der C.-GesmbH. berücksichtigt wurde, kann sie nicht nochmals bei der Erbin in Abzug gebracht werden. Dass die Kreditschuld auf Grund der Zinsenbelastung zwischen Todestag und Einantwortung beinahe auf das Doppelte angewachsen ist, kann in Hinblick auf das oben erwähnte Stichtagsprinzip keine Berücksichtigung finden.

Hinsichtlich der Anerkennung von Prozesskosten als Nachlasspassivum gemäß § 20 Abs. 4 ErbStG hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 11. 5. 2000, 97/16/0214 festgestellt, dass sich schon aus der Verwendung des Wortes "oder" ergibt, dass § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG zwei Tatbestände erfasst, nämlich die Kosten eines *für* den Nachlass geführten Rechtsstreites oder

die Kosten eines *wegen* des Erwerbes geführten Rechtsstreites. Kapp unterscheidet im Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz zur gleich lautenden Bestimmung des § 24 Abs 4 Nr. 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes 1959, die Kosten eines Prozesses, durch den eine Nachlassforderung eingeklagt bzw. eine Nachlassforderung geltend gemacht wird (Rz 119) von Kosten eines *wegen* des Erwerbes geführten Rechtsstreites (Rz 120).

Die durch die Abwehr eines von einem Dritten gegen die Verlassenschaft geltend gemachten Anspruches entstandenen Prozesskosten sind nicht Kosten eines *wegen* des Erwerbes geführten Rechtsstreites, sondern Kosten eines *für* den Nachlass geführten Rechtsstreites. Es sollte ein gegen den Nachlass gerichtlich geltend gemachter Anspruch abgewehrt werden. Zu den abzugsfähigen Kosten nach § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG gehören nicht nur die Gerichtskosten, sondern auch allfällige Kosten für den eigenen und den gegnerischen Anwalt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/2, 254). Auf das Ergebnis des Prozesses kommt es für die Abzugsfähigkeit nicht an (Hinweis Kapp, Kommentar zum deutschen Erbschaftsteuergesetz zur gleich lautenden Bestimmung des § 24 Abs 4 Nr. 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes 1959, Rz 119). Dies ergibt sich schon daraus, dass nur Kosten eines Rechtsstreites abgezogen werden können, soweit sie nicht etwa dem Erben erstattet werden (Hinweis VwGH vom 7.9.1989, 88/16/0010), weil § 20 ErbStG, der den Umfang des steuerpflichtigen Erwerbes festlegt, auf die tatsächliche Bereicherung des Erben abstellt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/3, 486 Rz 1.1 zu § 20 ErbStG).

Im Lichte dieser Judikatur betrachtet, müssen die Kosten, welche durch einen für den Nachlass entstandenen Rechtsstreit aufgewendet wurden, in Abzug gebracht werden.

Das Liegenschaftsvermögen der C.-GesmbH. wurde mit dem Wert zum Todestag angesetzt.

Sohin ergibt sich für die Bw folgende Berechnung:

Erbanfall zu 1/3

bezugsberechtigte Versicherung	S	201.911,00
Guthaben bei Banken	S	142.460,91
Darlehensforderungen	S	166.666,67
sonstige Forderungen	S	10.798,13
sonstige Wertpapiere	S	33.333,33

Hausrat einschließlich Wäsche	S	1.550,00
Betriebsvermögen	S	166.666,66
Kosten der Bestattung	S	-18.340,67
Kosten des Grabdenkmales	S	-5.886,00
Kosten der Regelung des Nachlasses	S	-42.015,93
sonstige Kosten	S	-6.440,00
Bankverbindlichkeiten	S	-18.012,33
sonstige Verbindlichkeiten	S	-799,57
Prozesskosten zur Hälfte	S	-49.629,89
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	S	-30.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG	S	-1.550,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	S	-142.460,91
ergibt Bemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 von	S	408.250,00
(das entspricht 29.668,68 Euro)		

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 in der Steuerklasse I von
 S 408.250,- 3,5% = S 14.288,55

(das entspricht 1.038,40 Euro)

(Schilling – Information:

Zu Ihrer Information wird mitgeteilt, dass der in Euro festgesetzte Abgabebetrag
 S 14.288,55 entspricht.)

Der Berufung kann somit nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein.

Wien, 28. August 2003