

GZ. RV/2189-W/06

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Ullrike 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, BGBl.Nr. 1955/148 (BewG), entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO), wie folgt abgeändert:

Anteiliger Einheitswert I und II	124.270,00 €
davon gemäß § 8 Abs. 5 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995,	
BGBl. 1955/141, (ErbStG), 2%	2.485,40 €
abzüglich gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG	11,62 €
Erbschaftssteuer:	2.473,78 €

### 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

Mit Beschlüssen des Bezirksgerichtes Neusiedl am See 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 Dritteln, auf Grund deren zu Gericht genommenen bedingten Erbserklärungen, eingeantwortet.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Neusiedl am See 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 Berufung und stellte gleichzeitig den Antrag auf Berichtigung der Erbschaftssteuer gemäß § 5 Abs. 2 BewG und begründete diesen Antrag wie im Wesentlichen 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.*

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 A.G. 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 Hälfteanteil 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 6.700.000,00 verpfändet hatte.
- Kreditvertrag vom 8. August 2000 zwischen der E als Kreditgeber und der F.G.GmbH als Kreditnehmer über einen Betriebsmittelkredit idHv: S 900.000,00, zu Konto Nr. X. Darin verpflichteten sich der Erblasser und A.G. 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 € 87.200,00, zu Konto Nr. X. Darin verpflichteten sich der Erblasser und die 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 350.000,00, zu Konto Nr. XX. Darin verpflichtete 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. Y angemerkten, 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: € 26.000,00, zu Konto Nr. YY. 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. Z vormals Konto Nr. ZZ. 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 € 60.000,00 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 erhob die Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter am 2. Juni 2005 fristgerecht Berufung und führte dazu nachstehendes aus:

Aufschiebend bedingte Erwerbe werden erst ab Eintritt der Bedingung erfasst (§ 4 BewG); für aufschiebend 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). Aufschiebend 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. Gleiches 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 Bw. als zu

*2/3 am verpfändeten Liegenschaftsvermögen beteiligte Miterbin. 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.*

Der Unabhängige Finanzsenat wies diese Berufung mit Berufungsentscheidung vom 7. Februar 2006 GZ. RV/1137-W/05 als unbegründet ab.

Dagegen erhob die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof .

Der Veraltungsgerichtshof hob die bekämpfte Berufungsentscheidung mit Erkenntnis 7. September 2006, Zl. 2006/16/0032,0033-7 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

***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:

Der Erblasser verpflichtete sich für die Rückführung der vorstehend angeführten Kredite als Bürge und Zahler. Auch die A.G. verpflichtete sich in gleicher Weise mit Ausnahme des zu Konto Nr. XX 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 6.700.000,00 (€ 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. Der Erblasser 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 A.G., 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 Korneuburg, die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der F.G.GmbH erfolgte. Im Vorfeld dazu wurde am 4. November 2003 die Bw., als Erbin, zur Rückforderung der in Rede stehenden Kredite und in diesem Zusammenhang zum Verkauf der verpfändeten, von ihr zu einem Drittel geerbten Liegenschaften aufgefordert.

Lasten, die vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängen, werden nach § 6 Abs. 1 BewG 1955 nicht berücksichtigt. Für den Fall des Eintrittes der Bedingung gilt § 5 Abs. 1 BewG 1955 über die Berichtigung der Erbschaftssteuer sinngemäß.

Verbindlichkeiten sind abzugsfähig, wenn sie bis zum Stichtag rechtlich entstanden und noch nicht getilgt sind. Außerdem müssen sie für den Verpflichteten eine wirtschaftliche Last darstellen. Das ist der Fall, sobald er mit einer Inanspruchnahme rechnen muss. Aufschiebend bedingte Lasten werden nicht berücksichtigt, solange die Bedingung, die sie zur Entstehung bringt, noch nicht eingetreten ist.

Gemäß den vom Verwaltungsgerichtshof in einen gleichgelagerten Fall betreffenden Erkenntnis vom 7. September 2006, 2006/16/0035.0036-7 getroffenen Feststellungen, erwarb die Bw. infolge der Einantwortung der Verlassenschaft Miteigentum an Liegenschaften die zu Sicherstellung einer fremden Hauptverbindlichkeit verpfändet waren, und sie folgte in jene Haftung als Bürge und Zahler, die der Erblasser eingegangen war.

Aus der Tatsache, dass die Kreditgeberin im Vorfeld der Konkursöffnung über das Vermögen der Kreditnehmerin von der Bw. am 4. November 2003 die Rückführung der in Rede stehenden Kredite forderte und damit auch die Haftung gegenüber der Bw. aus der vom Erblasser abgegebenen Bürgschaftserklärung geltend machte und gleichzeitig gegenüber der Bw. auch die Sachhaftung mit den von der Bw. im Erbweg erworbenen Liegenschaftsanteilen geltend machte, folgt, dass ein Bedingungseintritt iSd § 6 Abs. 2 iVm. § 5 Abs. 2 BewG vorlag; sodass wegen des Vorliegens eines fristgerecht eingebrachten Antrages iSd. § 5 Abs. 2 BewG. hinsichtlich der Kreditforderungen idHv. € 398.513,00 mit Berichtigung vorzugehen war.

Die Bemessungsgrundlage für die sich nach § 8 Abs. 1, 2 und 4 ErbStG ergebende Erbschaftssteuer war daher wie folgt zu berechnen:

Aktiva	
Einheitswert I	872,07 €
Einheitswert II	185.533,77 €
Versicherungen	37.213,89 €
Bank	4.516,19 €
sonstige Forderungen	5.051,67 €
Wertpapiere	34.981,56 €
Waffe	150,00 €
Summe	268.319,15 €
Passiva	
Bürgschaft	398.513,00 €
Begräbnis	4.882,44 €
sonstige Verbindlichkeiten	1.046,64 €
Gerichtsgebühren gesamt	3.255,72 €
Summe	407.697,80 €
Differenz Aktiva Passiva = € 268.319,15-€	-139.378,65 €
davon 1/3	-92.919,10 €

Somit liegt eine Nachlassüberschuldung vor.

Gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG darf die sich nach den Abs. 1, 2 und 4 ergebende Steuer nicht weniger als 2 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen.

Wird durch die Zuwendung auch land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben, so ermäßigt sich die nach Abs. 1, 2 und 4 errechnete Steuer, soweit sie auf land und forstwirtschaftliches Vermögen entfällt, um 110 Euro.

Bei der gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG vorgeschriebenen Erbschaftssteuer handelt es sich um die vom Wert des erworbenen Grundstückes bzw. Grundstückanteiles vorzuschreibende Mindeststeuer, welche unter allen Umständen einzuheben ist, auch wenn der Nachlass infolge von

Überschuldung zu keiner Erbschaftssteuer führen könnte, wenn zum Nachlass Liegenschaften nicht gehörten (VwGH v. 27. Juni 1991, 90/16/0097).

Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass gegenüber der Bw. aufgrund der ihr zugewendeten Grundstücksanteile das Grunderwerbsteueräquivalent trotz Nachlassüberschuldung in der Höhe von 2 v.H. des Wertes der erworbenen Grundstücksanteile zur Vorschreibung zu bringen war.

Der Freibetrag für land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd. § 8 Abs. 6 ErbStG wird berechnet, indem die Summe der Steuersätze für land und forstwirtschaftliches Vermögen angewendet wird.

Da im gegenständlichen Fall der Steuersatz gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 2% beträgt, war dieser Prozentsatz auf den anteiligen Einheitswert des land und forstwirtschaftlichen Vermögens anzuwenden.

Die Erbschaftssteuer wird daher wie folgt berechnet:

Anteiliger Einheitswert I und II = 2/3 von € 186.405,84 = € 124.270,56 abgerundet gemäß § 28 ErbStG =	124.270,00 €
davon 2% (§ 8 Abs. 5 ErbStG)	2.485,40 €
abzüglich 2% vom anteiligen Einheitswert des zugewendeten land -und forstwirtschaftlichen Grundstücksanteiles (= 1/3 von € 872,07 = € 290,69 abgerundet gemäß § 28 ErbStG = € 290)	11,62 €
zu entrichtende Erbschaftssteuer	2.473,78 €

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, 10. Jänner 2007