



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1248-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FW jun., Adr, vertreten durch Böhm & Partner WP-Stb-UB GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Starhembergstraße 7, vom 6. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 5. Juni 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Erbschaftssteuer

Bemessungsgrundlage	491.963,00 €	Abgabe	9.708,22 €
---------------------	--------------	--------	------------

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 15. Juni 2005 ist FW sen. verstorben. Er war Kommanditist der W KG (im Folgenden nur mehr kurz KG genannt), welcher er auch Liegenschaftsanteile im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens zur Nutzung überlassen hat. Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens haben sich die Erbberechtigten dahingehend geeinigt, dass der erbl. Sohn FW jun. auf Grund des Gesetzes die *unbedingte Erbantrittserklärung zum ganzen*

Nachlass abgibt, sodass er alleine die Kommanditanteile seines Vaters, sowie sämtliche Liegenschaften, die zur Besicherung der Firmenkredite dienten, zugewiesen erhält. Zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche erhält die Witwe für ihre Lebensdauer das Fruchtgenussrecht an den von der Liegenschaft Y, anfallenden Nettoeinnahmen (300,00 € monatlich) und sämtliche Finanzwerte (Sparbücher, Girokonten, Wertpapiere). Die erbl. Tochter erhält zwei Grundstücke à 1.000 m². Der erbl. Sohn H wird von der Mutter durch Übergabsvertrag auf den Todesfall ebenfalls mit einer Liegenschaft abgefunden. Der Nachlass hat folgende Vermögenswerte enthalten:

Aktiva:

a)	Liegenschaften	X	550.526,91 €
	(dreifacher EW)	Y	55.158,69 €
		Z	1.635,13 €
		ZZ	60.590,91 € 667.911,64 €
b)	Sparbücher, WP		157.305,66 €
c)	Fahrnisse	Hausrat	500,00 €
		PKW	200,00 €
	Nachlassaktiva		825.917,30 €

Lt. Vermögenserklärung war der erbl. Liegenschaftsbesitz geldlastenfrei, die eingetragenen Pfandrechte wurden beim Wert der Kommanditbeteiligung berücksichtigt.

Der Kommanditanteil des Erblassers hatte zum Todestag einen negativen Substanzwert von minus 438.937,82 €.

Davon ausgehend hat das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Juni 2007 die Erbschaftssteuer des Alleinerben FW jun. unter Berücksichtigung eines Vorerwerbes in Höhe von 6.552,33 € wie folgt ermittelt:

Erbschaftssteuer:

Wert der Grundstücke	667.911,64 €
abzügl. 50 % § 15a	182.500,00 € 485.411,64 €
PKW	200,00 €
Vorerwerb aus 1998	6.552,33 €

Abzüglich	Begräbnis-, Abhandlungskosten, Gerichtsgebühren	- 17.565,70 €
	Fruchtgenussrecht Mutter	- 25.934,63 €
	Freibeträge	- 2.400,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb		446.263,64 €
Erbschaftssteuer		54.247,48 €

In der Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass der (negative) Wert des Kommanditanteiles für Zwecke der Erbschaftssteuer mit Null anzusetzen sei.

Gegen die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage in diesem Erbschaftssteuerbescheid hat FW jun., nunmehriger Berufungswerber, =Bw, am 6. Juli 2007 Berufung eingelegt. Zur Begründung führt er aus, der Erblasser habe der KG ihm gehörige Liegenschaftsanteile im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens zur Verfügung gestellt, welche sodann mit Hypotheken für KG-Verbindlichkeiten belastet worden seien. Nachdem das finanziierende Bankinstitut bereits angekündigt habe, aufgrund dieser Sachhaftung die teilweise Abdeckung von Schulden einzufordern, sei die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer zur Ermittlung der Nettobereicherung um die persönliche Inanspruchnahme des Erben zu vermindern. Des weiteren weist der Bw auf die Antragsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 in Verbindung mit § 5 Abs. 2 BewG hin.

Am 5. September 2007 hat das Finanzamt eine abweisliche Berufungsvorentscheidung erlassen, weil nach Ansicht des VwGH Verbindlichkeiten nur dann abzugfähig seien, wenn sie die Liegenschaften selbst betreffen. Die betrieblichen Schulden könnten jedoch nicht den im Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften zugerechnet werden.

Daraufhin hat der Bw rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt. In einem ergänzenden Schreiben vom 9. November 2007 führt er aus, zur Sicherung des Unternehmensfortbestandes seien im Zeitraum 2002 bis 2005 erhebliche Kredite auf Liegenschaften des Sonderbetriebsvermögens sichergestellt und zusätzlich Bürgschaftsverpflichtungen unterfertigt worden. Der Bruder H sei im Zuge der Erbabhandlung nur unter der Voraussetzung aus seinen Bürgschaftsverpflichtungen entlassen worden, dass dem Bw sämtliche Kommanditanteile samt den Betriebsliegenschaften übertragen werden. Daraus gehe hervor, dass die Liegenschaften untrennbar mit dem Kommanditanteil verbunden gewesen seien. Der Bw hafte überdies für alle Kredite als zukünftiger Erbe bereits seit er die Geschäftsführung übernommen habe. Schon am Todestag sei absehbar gewesen, dass die

Sachhaftung schlagend werden würde. Auch mit einer persönlichen Inanspruchnahme des Bw sei zu rechnen. Es sei damit eindeutig klargestellt, dass die Liegenschaften gemeinsam mit dem KG-Anteil zum Todesstichtag keine Vermögensbereicherung für den Bw darstellen.

Weiters legt der Bw am 26. Februar 2008 eine Aufstellung der RB vor, aus der hervorgeht, dass die Liegenschaften von FW sen. zur Besicherung von Krediten, welche am Todestag des Erblassers einen Stand von 1.602.468,36 € ausgewiesen haben, mit Hypotheken in Höhe von rd. 2,3 Mio € belastet waren.

Am 10. Juni 2009 teilt der Bw über Vorhalt mit, dass es infolge Konkursanmeldung durch die KG im Frühjahr 2008 tatsächlich zur Verwertung von Liegenschaften gekommen sei. Der Bw beruft sich nunmehr ausdrücklich auf § 6 Abs. 2 BewG, wonach bei Eintritt einer Bedingung auf Antrag die Erbschaftssteuer nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen sei.

Letztlich legt der Bw am 15. Juli 2009 noch die folgenden entscheidungswesentlichen Unterlagen vor:

- a) Kaufvertrag vom 9. Juli 2007, über den Verkauf der Liegenschaften Y, und X, um 1.120.000,00 € an eine gemeinnützige Wohnbaugesellschaft.
- b) gerichtlicher Vergleich vom 17. März 2009, worin sich FW jun. zur Zahlung von 1.077.782,83 € an die RB zuzüglich Zinsen verpflichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG, aufgehoben ab 1. August 2008) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Nach Abs. 5 dieser Bestimmung sind vom Vermögenswert Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen (Erblasserschulden) abzuziehen.

Unter dem Vermögen einer Person versteht man die Summe aller ihr zustehenden Vermögenswerte und Rechte, dazu gehören auch Grundstücke, die im wirtschaftlichen Eigentum eines Dritten stehen, aber auch Verbindlichkeiten. Vermögensanfall ist folglich die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung. Dabei ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen.

Gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG ist aber Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Schulden und Lasten, dass diese mit grundsätzlich der Steuer unterliegenden Teilen des Erwerbes in wirt-

schaftlicher Beziehung stehen müssen. Dies ist dann der Fall, wenn die Entstehung der Schulden ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Vermögensgegenstand selbst betreffen.

Im gegenständlichen Fall waren die vererbten Liegenschaften mit Hypotheken belastet, die zur Sicherung von Schulden der KG dienten. Es waren nicht Schulden des Erblassers und auch nicht solche, die diese Liegenschaften selbst betrafen. Demgemäß wurden wohl die Liegenschaften im Vermögensbekenntnis auch als geldlastenfrei bezeichnet. Die auf den Liegenschaften sichergestellten Kreditverbindlichkeiten können somit von der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer nicht unmittelbar abgezogen werden.

Unter Erblasserschulden sind weiters die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden, und sodann auf die Erben übergehen und diese verpflichten, die Schuld aus dem ererbten Vermögen abzudecken.

Eine Last (Schuld) gilt somit nur dann als abzugsfähig, wenn diese bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden hat und eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass besteht. Eine bloße Eventualverbindlichkeit, wie eine noch nicht in Anspruch genommene Bürgschaft ist keine Verlassenschaftsschuld. Das Vorhandensein von Hypotheken besagt noch nichts über den Bestand einer Schuld aus.

Aber auch der rechtliche Bestand einer Schuld allein reicht für die Abzugsfähigkeit noch nicht aus. Es genügt nicht, dass überhaupt Schulden und Lasten vorhanden sind, es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen. Eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld ist nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der Forderung ernsthaft gerechnet werden musste.

Dass eine Bürgschaft des Erblassers für eine fremde Schuld auch bei schlechter wirtschaftlicher Lage des Schuldners nicht wie eine eigene Schuld des Erblassers zu behandeln ist, ergibt sich deutlich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.2006, 2006/16/0035. Im dortigen Beschwerdefall war über das Vermögen der GmbH, für dessen Schuld der Erblasser gebürgt hatte, nur 4 Monate nach dem Tode des Erblassers der Konkurs eröffnet worden. Auch bei dieser Konstellation wurde die Bürgschaftsverpflichtung zum Stichtag Todestag bloß als aufschiebend bedingte Last des Erblassers beurteilt und erst der Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Erbin als maßgeblich für den Bedingungseintritt gesehen.

Aus all diesen Gründen hat daher das Finanzamt zu Recht in seinem Bescheid die Schulden der KG nicht unmittelbar bei der Bemessung der Erbschaftssteuer auf den Todeszeitpunkt berücksichtigt.

Allerdings resultiert aus der Sachhaftung einer verpfändeten Liegenschaft im Todeszeitpunkt eine aufschiebend bedingte Last, die bei Bedingungseintritt auf Antrag bereicherungsmindernd im Wege einer Berichtigung der Erbschaftssteuerfestsetzung zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 6 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) werden aufschiebend bedingte Lasten zunächst nicht berücksichtigt.

Erst für den Fall des Eintrittes der Bedingung ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag 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 (§ 6 Abs. 2 iVm § 5 Abs. 2 BewG).

Ausgehend von einem Bedingungseintritt mit Konkurs der KG im Frühjahr 2008, somit noch während der Gültigkeit des ErbStG, und der Antragstellung am 10. Juni 2009 ist von einem im Sinne des BewG rechtzeitigen Antrag des Bw auf Berichtigung der Erbschaftssteuer auszugehen, welcher nunmehr im Zuge der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen ist.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw das Eigentum an den erbl. Liegenschaften, welche zur Sicherstellung einer fremden Verbindlichkeit, nämlich Schulden der KG, verpfändet waren im Zuge der Verlassenschaft erlangt. Der Bw hat weiters aufgrund seiner unbedingten Erbserklärung alle Haftungen, welche bereits der Erblasser eingegangen war, übernommen. Darin besteht die aufschiebend bedingte Last, welche letztlich durch die amtsbekannte Konkurseröffnung Ende April 2008 entstanden ist. Nicht zuletzt durch die nachfolgende Veräußerung der Liegenschaften im Jahr 2009 wurde die Sachhaftung durch das Kreditinstitut geltend gemacht und die Belastung aus der Haftung schlagend.

Die aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten des Erblassers in Höhe von rd. 1,6 Mio € am Todestag, welche dem Bw gegenüber letztendlich noch mit über 1 Mio € schlagend wurden, sind daher nunmehr bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen, sodass kein erbschaftssteuerpflichtiger Erwerb verbleibt.

Allerdings fällt die Mindeststeuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG auch bei einem überschuldeten Nachlass an, solange der Erbe tatsächlich ein Grundstück erwirbt (mag er auch keine Bereicherung erfahren). Demnach darf die Steuer nicht weniger als 2 % des Wertes der erworbenen Grundstücke betragen.

Erbschaftssteuer:

Grunderwerbsteueräquivalent	485.411,64 €
vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke	
zuzüglich Vorerwerb	6.552,33 €
davon 2 % gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG	9.839,26 €
Abzüglich Steuer auf Vorerwerb	- 131,04 €
	9.708,22 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Juli 2009