



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KO, Adr, vertreten durch Welzl Schuster Schenk Rechtsanwaltskanzlei, Rechtsanwaltskanzlei, 4020 Linz, Fabrikstraße 3, vom 27. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 27. April 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Steuerpflichtiger Erwerb	318.537,00 €	Erbschaftssteuer	139.960,42 €
--------------------------	--------------	------------------	--------------

Entscheidungsgründe

Nach dem am 30. Dezember 2007 verstorbenen AM war aufgrund des Testamentes des Erblassers vom 20. Dezember 2007 KO Alleinerbin.

1. Verlassenschaftsverfahren

KO hat die folgende Vermögenserklärung abgegeben:

Aktiva	1	Liegenschaften		90.089,70 €	
	2	Forderungen		13.630,37 €	

	3	Pkt. 1 Hausrat lt. Befund	44.270,00 €		
		Pkte. 2 – 4 sonstige Guthaben	16.375,82 €	60.645,82 €	164.365,89 €
Passiva	1	Verbindlichkeiten			
		Pkt. 2 Darlehen KO	62.659,88 €		
		Pkt. 3 Haushaltführung KO	22.464,00 €		
		Pkte. 1, 4 – 9 Diverse	15.497,82 €	100.621,70 €	
	2	Begräbniskosten		8.272,17 €	- 108.893,87 €
		Reines Nachlassvermögen			55.472,02 €

In den Aktiven ist die Liegenschaft Xx, welche im Todeszeitpunkt bereits verkauft war, mit dem dreifachen Einheitswert in Höhe von 8.411,97 € enthalten (A 1.3.). Von der Liegenschaft Yy, ist nur der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert in Höhe von 872,07 € aufgenommenen (A 1.5.), das zugehörige Einfamilienhaus P wurde wertmäßig nicht erfasst.

2. Verwaltungsgeschehen

Vorhalt des Finanzamtes vom 27. August 2008, betreffend Höhe der Abhandlungskosten und Nachweis des Darlehens P 1.2.

KO gibt die Kosten des Erbenmachhabers mit 18.000,00 € und die Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von 1.284,00 € bekannt und legt anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Vertreters am **22. September 2008** als Darlehensnachweis folgende Liste über Zahlungen, welche KO in den Jahren 2002 bis 2007 für den Erblasser geleistet hat (samt diversen zugehörigen Zahlungsbelegen), vor:

3. Jänner 2002	Wintermantel	183,00 €
29. Mai 2003	Wanderschuhe	140,00 €
29. Juni 2003	Anzug	260,00 €
3. Juni 2005	Flüssiggas P	1.000,00 €
2. September 2005	für dringende Zahlungen	15.000,00 €

6. September 2005	Überweisung lt. mündl. Vereinbarung	50.000,00 €
14. September 2005	Dr. W - Rechtsanwalt	500,00 €
20. September 2005	Dr. W - Rechtsanwalt	1.200,00 €
7. Oktober 2005	für Unterwäsche	100,00 €
23. November 2005	Flugdach H	300,00 €
9. Dezember 2005	Terrassenwand P	500,00 €
9. Jänner 2006	für Versicherungen	1.000,00 €
27. Jänner 2006	für Diverses	100,00 €
19. Februar 2006	für überzogenes Konto	200,00 €
12. März 2006	für überzogenes Konto	1.000,00 €
24. Juli 2006	Flüssiggas P	1.500,00 €
20. Dezember 2006	Zahnarzt	3.000,00 €
10. Jänner 2007	für diverse Versicherungen	2.000,00 €
28. Jänner 2007	Autoreparatur + Versicherung	2.000,00 €
20. Juli 2007	Abdeckung Minusstand	2.240,38 €
30. Jänner 2008	AKH-Aufzahlung	436,50 €
		82.659,88 €

Quittung über eine Bareinzahlung von KO („lt. mündl. Vereinbarung“) auf das Konto des Erblassers am 6. September 2005 in Höhe von 50.000,00 €,

Quittung über eine Bareinzahlung von KO („Abdeckung wie vereinbart“) auf das Konto des Erblassers am 21. Juli 2007 über einen Betrag von 2.240,38 €,

handschriftliche Bestätigung vom 20. Dezember 2006: „KO gibt heute in bar 3.000,00 € an den Erblasser (f. Zahnarzt)“, eigenhändige Unterschrift des Erblassers.

Eingabe vom 20. Jänner 2009

KO sei – wenngleich mit getrennten Wohnungen und Wohnsitzen – Lebensgefährtin des Erblassers gewesen.

Anzeige eines Erwerbes gemäß § 22 ErbStG

Mit Kaufvertrag vom 15. November 2007 habe der Erblasser seine *Oldtimersammlung* (rd. 90 Autos, Motorräder, Traktore ...) an KO um einen Kaufpreis von 20.000,00 € verkauft.

Die Fahrzeuge seien wegen deren beabsichtigter Verwertung durch KO von einem Sachverständigen (Bestandaufnahme im Jänner 2008) geschätzt worden. Der Schätzwert habe insgesamt 143.120,00 € betragen.

Aufgrund der Wertdifferenz werde der Kaufvertrag gemäß § 22 ErbStG angezeigt. Bei der rechtlichen Beurteilung einer allfälligen Schenkungssteuer sei aber zu berücksichtigen, dass sämtliche Fahrzeuge - auch restaurierungsbedürftige - in Pausch und Bogen verkauft worden seien. Weiters sei zu berücksichtigen, dass unter Lebensgefährten ein niedrigerer Kaufpreis-erlös als bei fremden Käufern in Kauf genommen werde (Freundschaftskauf).

Im Zuge des weiteren abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt am **25. Februar 2009** dem Vertreter der KO telefonisch seine Bedenken zu einzelnen Punkten auseinandergesetzt und Ergänzungen aufgetragen.

Daraufhin gibt KO anlässlich einer persönlichen **Vorsprache am 18. März 2009** nunmehr an, dass sie keine Lebensgefährtin des Erblassers gewesen sei, sondern nur eine Freundin. Es seien noch keine Oldtimer verkauft worden. Beim Erblasser sei kein Pflegebedarf gegeben gewesen. Hinsichtlich Darlehen sowie Kaufpreisfluss (Oldtimer) gäbe es keine Urkunden oder ähnliche Beweise.

Stellungnahme vom 25. März 2009

I. (ad P 1.3.) Antrag nach § 21 ErbStG

KO sei eng mit dem Erblasser befreundet gewesen. Sie habe aber stets ihre eigene Wohnung und einen eigenen Haushalt gehabt. Sie habe nie mit dem Verstorbenen unter einem Dach gelebt, sondern den Erblasser nur gelegentlich besucht. Auch die Wochenenden hätten sie nur zum Teil gemeinsam verbracht. Außerdem habe jeder über ein Konto verfügt und aus seinem eigenen Einkommen die eigenen Ausgaben bestritten. Es habe daher weder eine Wohn- noch eine Wirtschaftsgemeinschaft bestanden.

Der Erblasser habe während der Woche sein Haus in der H in L und an den Wochenenden sowie im Sommer sein Haus in P in M bewohnt.

Der Erblasser sei nicht in der Lage gewesen, einen Haushalt zu führen. KO habe daher für den Erblasser gekocht, geputzt, die Wäsche gewaschen und gebügelt. Sie habe auch schon die verstorbene Mutter betreut. Hätte nicht KO den Haushalt des Erblassers geführt, hätte er eine Haushälterin eingestellt.

Für die unentgeltliche Führung des Haushalts des Erblassers ergäbe sich daher ein Betrag von 22.464,00 € (3 Jahre, 12 Stunden täglich á 12 €), welcher im Rahmen der Bemessung der Erbschaftssteuer (ErbSt) anzusetzen sei.

II. (ad A 1.3.) Verkauf Eigentumswohnung

Lt. Kaufvertrag vom 3. Dezember 2007 über den Verkauf der Eigentumswohnung Xx , um 39.000,00 € an das Ehepaar B weisen die Vertragsseiten den Schriftenverfasser im Innenverhältnis an, „*diesen Vertrag erst zu verbüchern, wenn der gesamte Kaufpreis bezahlt ist*“. Der Kaufpreis sei von den Käufern am 31. Dezember 2007 mit Valuta 2. Jänner 2008 auf das Treuhandkonto des Vertragserrichters angewiesen worden.

Der Kaufvertrag sei daher aufschiebend bedingt mit dem Erlag des Kaufpreises gewesen. Da der Bedingungseintritt erst nach dem Tod des Erblassers erfolgt sei, sei für die Festlegung der Bemessungsgrundlage der ErbSt der Einheitswert und nicht der Kaufpreis maßgeblich.

III. Fahrzeuge

Im Kaufvertrag sei im Punkt 3. ausdrücklich festgehalten: „Kaufpreis 20.000,00 € wurde bereits zur Gänze bezahlt“. Damit habe der Erblasser den Erhalt des Kaufpreises quittiert und bestätigt. Die Verrechnung des Kaufpreises sei durch Abzug von den Verbindlichkeiten des Erblassers gegenüber KO (P 1.2.) - Gesamtsumme der Darlehensbeträge 82.659,88 € - erfolgt.

IV. (ad P 1.2.) Darlehen

Der Erblasser habe die Rückzahlung der bezahlten Beträge zugesichert und aufgrund seiner Vermögenssituation habe KO daran auch nicht gezweifelt. Wegen des freundschaftlichen Verhältnisses zum Erblasser habe KO nicht für jeden einzelnen Zahlungsbetrag eine schriftliche Bestätigung verlangt. Darüber hinaus habe KO gewissenhaft in ihren Haushaltsbüchern die von ihr zugezählten Darlehen zu Beweiszwecken dokumentiert.

Drei „Haushaltsbücher“ (2002 bis 2008) wurden beigelegt.

Auszug aus dem Gerichtsakt 40 A 35/08

Todfallsaufnahme des AKH vom 2. Jänner 2008, worin in Pkt. 13. KO als Lebensgefährtin bezeichnet wird.

Aktenvermerk vom 28. Jänner 2008, wonach der „vorletzten Lebensgefährtin“ Hilde F vom Erblasser testamentarisch Statuen und Schnitzereien versprochen gewesen seien.

Testament vom 20. Dezember 2007

Früheres Testament des Erblassers vom 3. Oktober 2005 worin er bereits KO zur Alleinerbin eingesetzt und Hilde F die in seinem Haus in der H befindlichen Bilder, Statuen und Schnitzereien (*derzeit nach genauer Liste versichert bei der UNICA*) vermachte hat.

Schreiben der Anna S vom 29. Jänner 2008 betreffend den Verbleib ihres Sparbuches.

Urkundenvorlage vom 15. April 2009

Bestandaufnahme – Schätzung Jänner 2008

Aufgenommen wurden Fahrnisse (Ausstattung Wohnhäuser H, P), denen ein Verkehrswert zukommt: vor allem Einrichtung, Bilder, Figuren, Teppiche etc. mit dem Schätzwert, den das Wirtschaftsgut im gewöhnlichen Geschäftsleben nach seiner Beschaffenheit bei einer Veräußerung erzielen würde.

Uniqua Versicherungspolizze – Versicherungssumme 63.900,00 €, samt Liste der versicherten Kunstgegenstände (Bilder, Schnitzereien) mit ihrem jeweiligen Versicherungswert (welcher lt. Auskunft der Versicherung von einem Sachverständigen realistisch bewertet wurde).

3. Erbschaftssteuerbescheid vom 27. April 2009

Aufgrund dieser Aktenlage hat das Finanzamt der KO für ihren Erwerb von Todes wegen ErbSt in Höhe von 155.695,30 € vorgeschrieben. Der steuerpflichtige Erwerb wurde ausgehend von obiger Vermögenserklärung wie folgt ermittelt:

Anstelle des 3-fachen Einheitswertes der bereits verkauften Eigentumswohnung wurde unter A 3. der Verkaufserlös angesetzt.

Ein fehlender Einheitswert wurde ergänzt: (dreifacher) Einheitswert des Einfamilienhauses P. Anstelle des Haustrates gemäß A 3.1. wurden die Kunstsammlung in Höhe des Schätzwertes lt. Versicherung, die Oldtimersammlung lt. Schätzgutachten und der restliche Haustrat lt. Bestandaufnahme angesetzt.

Von der Darlehensforderung der KO (P 1.2.) wurde nur ein Betrag in Höhe von 50.000,00 € anerkannt.

Die Forderung für Haushaltsführung (P 1.3.) im Sinne des § 21 ErbStG wurde nicht anerkannt. Die Kosten für die Regelung des Nachlasses zuzüglich 166,42 € Gerichtsgebühr wurden abgezogen.

		Zu- und Abrechnungen		Lt. Bescheid
A 1.	90.089,70 €	- EW verkaufte Eigentumswohn A 1.3.	8.411,97 €	
		+ fehlender EW Einfamilienhaus A 1.5.	97.890,30 €	179.568,03 €
A 2.	13.630,37 €			13.630,37 €
A 3.	60.645,82 €	- Haustrat A 3.1.	44.270,00 €	
		+ Kunstsammlung lt. Versicherung	63.900,00 €	
		+ Haustrat lt. Bestandaufnahme	7.370,00 €	

		+ Oldtimersammlung lt. Gutachten	143.120,00 €	
		+ Verkaufserlös Eigentumswohnung	39.000,00 €	269.765,82 €
P 1.	100.621,70 €	- Darlehen P 1.2.	62.659,88 €	
		+ Darlehen nachgewiesen	50.000,00 €	
		- Haushaltsführung P 1.3.	22.464,00 €	- 65.497,82 €
P 2.	8.272,17 €	+ Regelung Nachlass	19.452,42 €	- 27.724,59 €
		- Freibeträge		- 13.740,37 €
				356.001,44 €

4. Berufung vom 27. Mai 2009

Gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 27. April 2009 hat KO, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung eingebracht:

I) Darlehensforderung P 1.2.

Die Bw sei weder eine nahe Angehörige zum Erblasser gewesen, noch habe eine Lebensgemeinschaft bestanden. Der Darlehensvertrag komme durch bloße Zuzählung zustande. Aufgrund des freundschaftlichen Verhältnisses zum Erblasser habe die Bw nicht für jeden einzelnen Zahlungsbetrag eine entsprechende schriftliche Bestätigung verlangt. Der Erblasser habe die Rückführung der bezahlten Beträge zugesichert. Aufgrund der Vermögenssituation habe die Bw auch keine Zweifel an der tatsächlichen Rückführung der zugezählten Darlehen gehabt. Darüber hinaus habe die Bw die Darlehen zu Beweiszwecken gewissenhaft in ihren Haushaltbüchern dokumentiert. Die Darlehen hätten daher bei Zurechnung der Oldtimersammlung als die Bemessungsgrundlage der ErbSt in Höhe von 82.659,88 € mindernd angesetzt werden müssen.

II) Haushaltsführung P 1.3.

Die Bw habe nie mit dem Verstorbenen unter einem Dach gewohnt. Sie hätten auch getrennt gewirtschaftet. Es habe somit weder eine Wohn- noch eine Wirtschaftsgemeinschaft bestanden. Der Erblasser sei selbst nicht in der Lage gewesen, seinen Haushalt zu führen. Die Bw habe gekocht, geputzt, die Wäsche gewaschen und gebügelt. Hätte nicht die Bw den Haushalt des Erblassers geführt, hätte er wegen mangelnder Kenntnisse und einer konservativen Einstellung eine Haushälterin eingestellt. Es habe keine gesetzliche Verpflichtung zur Haushaltsführung bestanden. Der Erblasser habe sich eine volle fremde Arbeitskraft erspart. Die Bw habe ihre Dienste ohne Barlohn verrichtet.

III) Liegenschaft Xx A 1.3.

Der Erblasser habe den Kaufvertrag unter einer aufschiebenden Bedingung (vollständige Kaufpreiszahlung), welche erst nach dem Tod (Anweisung des Kaufpreises am 31. Dezember 2007 mit Valuta 2. Jänner 2008) eingetreten sei, abgeschlossen.

Der VwGH habe zu einem gleichgelagerten Fall in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1989, 88/16/0047, ausgeführt, dass der Anfall mit dem Tod des Erblassers eintrete und damit die Verhältnisse am Todestag maßgeblich seien. Habe die Erblasserin zu Lebzeiten einen Kaufvertrag abgeschlossenen, dessen Rechtswirksamkeit aufschiebend bedingt gewesen sei, sei der Einheitswert und nicht der Kaufpreis maßgebend, sofern der Bedingungseintritt erst nach dem Tode der Erblasserin rechtskräftig werde.

Der Auftrag an den Treuhänder die Verbücherung des Kaufvertrages erst dann vorzunehmen, wenn der Kaufpreis erlegt sei, sei eine aufschiebende Bedingung (OGH vom 25. November 2008, 5 Ob 172/08 t.)

Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Berufung wendet sich zuletzt grundsätzlich gegen die Besteuerung des Erwerbes von Todes wegen mit dem Einwand, die Anwendung der bereits als verfassungswidrig beurteilten Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z1 ErbStG sei sachlich nicht gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber von der Frist für die Sanierung der Gesetzesstelle bis zum 31. Juli 2008 keinen Gebrauch gemacht habe, ja noch nicht einmal Textvorschläge für eine Novelle im Nationalrat behandelt worden wären.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde, die genauen Abreden einer etwa mündlich getroffenen Darlehensvereinbarung, insbesondere hinsichtlich Verzinsung, Wertsicherung, Laufzeit bzw. Rückzahlungszeitpunkt, Möglichkeit der jederzeitigen Feststellung der Höhe der aushaftenden Forderung, bekanntzugeben, hat die Bw in einer **Stellungnahme vom 14. März 2011** behauptet, es sei vereinbart gewesen, dass der Erblasser die Darlehensbeträge zurückzuzahle, sobald er finanziell hierzu in der Lage gewesen wäre. Der Verkauf einer weiteren Lie-

genschaft (unbebautes Grundstück) sei ins Auge gefasst gewesen. Eine Verzinsung bzw. Wertsicherung seien nicht ausdrücklich vereinbart gewesen, ergäben sich jedoch nach ABGB. Die Fälligkeit sei mit dem Todestag eingetreten. Die Bw habe damit gerechnet, dass die Darlebensbeträge spätestens mit dem Tod des Erblassers aus dessen Vermögen rückgeführt würden.

Mit Schreiben vom 24. April 2012 hat die Bw ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Gemäß § 2 Abs. 1 Z1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ua. der Erwerb durch Erbanfall.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Im vorliegenden Berufungsfall besteht kein Streit darüber, dass ein ErbSt-pflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde. Gegen die Besteuerung dieses Erwerbes von Todes wegen wendet sich die Berufung letztlich mit dem Einwand, die Anwendung der bereits als verfassungswidrig beurteilten Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z1 ErbStG sei sachlich nicht gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber von der Frist für die Sanierung der Gesetzesstelle bis zum 31. Juli 2008 keinen Gebrauch gemacht habe, ja noch nicht einmal Textvorschläge für eine Novelle im Nationalrat behandelt worden wären.

Dieses Berufungsvorbringen vermag keine Rechtswidrigkeit des bekämpften ErbSt-Bescheides aufzuzeigen.

Art. 140 Abs. 7 B-VG lautet wie folgt:

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des VfGH gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der VfGH in seinem Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z1 ErbStG 1955 und damit den ErbSt-Grundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben und darin

gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Dies bewirkt gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass das ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) weiterhin anzuwenden ist.

Im konkreten Fall ist unbedenklich davon auszugehen, dass der gegenständliche Besteuerungsfall keinen Anlassfall bildete und der ErbSt-pflichtige Tatbestand zweifelsfrei vor Ablauf der mit 31. Juli 2008 gesetzten Frist verwirklicht wurde, sodass das bis zum 31. Juli 2008 in Geltung befindliche ErbStG vom Finanzamt zu Recht auf den gegenständlichen Rechtsvorgang angewendet wurde.

Betreffend die „sachliche Rechtfertigung“ ist ergänzend auszuführen, dass gemäß Art. 18 B-VG die staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Umgekehrt sind die Abgabenbehörden und somit auch der Unabhängige Finanzsenat aufgrund dieses Legalitätsprinzips an die Gesetze gebunden und haben diese - solange sie in Kraft sind – auch anzuwenden. Nicht zuletzt wird die Weitergeltung der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z1 ErbStG bis zum 31. Juli 2008 durch die vom VfGH getroffene Aufhebungs-Fristsetzung indiziert.

Über die Höhe der Bemessungsgrundlage bestehen drei Streitpunkte:

I) Darlehensforderung

Sachverhalt:

Die Bw war jahrelang eng mit dem Erblasser befreundet und hat seine zwei Haushalte geführt. Der Erblasser hat die Bw daher in seinem Testament vom 3. Oktober 2005 zur Alleinerbin eingesetzt. Die Bw hat laufend Lebensmittel und Sachen des täglichen Bedarfes für den Erblasser gekauft und auch sonstige Ausgaben (Kleidung, Heizung, Reparaturen, Versicherungen, Anwaltskosten) übernommen. Die Aufwendungen sind neben tagebuchartigen Anmerkungen in drei Haushaltbüchern verzeichnet. Aus diesen Zahlungen für den Erblasser hat die Bw größere Beträge ausgewählt, welche sie in einer Liste als Darlehensbeträge deklariert hat.

Lt. diesem Haushaltbuch hat die Bw am 2. September 2005 unter anderem „Adi für dringende Zahlungen von meinem aufgelassenen Konto Raika Neue Welt (Sparbuch)“ 15.000,00 € gegeben.

Weiters hat die Bw am 6. September 2005 „lt. mündlicher Vereinbarung“ auf das Konto des Erblassers einen Betrag von 50.000,-- € überwiesen, wofür eine Quittung vorhanden ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Die Abgabenbehörde ist bei der Ermittlung des Umfanges des Erwerbes nicht an die in einem Inventar ausgewiesenen Werte gebunden, weil es sich hierbei nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt. Vielmehr hat die Abgabenbehörde den Wert des Reinnachlasses aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen. Allein aus dem Umstand, dass eine im eidesstättigen Vermögensbekenntnis enthaltene Forderung der Bw im Verlassenschaftsverfahren als Nachlasspassivum in Ansatz gebracht wurde, ist daher für die Bw hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung nichts gewonnen.

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung besteht. Denn nur die Pflicht zu einer Leistung bewirkt die Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehaltes auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld oder Last aus dem ererbten Vermögen oder aus eigenem Vermögen abzudecken. Zu prüfen ist sohin, ob für die Bw als Alleinerbin eine rechtliche Verpflichtung bestanden hat, die von ihr geltend gemachte Forderung aus dem Nachlass (wenn auch nur an sich selbst) zu bezahlen, ob also eine aus einer vertraglichen Vereinbarung resultierende, rückforderbare Schuld des Erblassers tatsächlich vorgelegen ist.

In § 167 Abs. 2 BAO ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung verankert, wonach die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im konkreten Fall behauptet die Bw eine Darlehensforderung gegen den Erblasser. Das Darlehen ist gemäß § 983 ABGB die Hingabe vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung nach einer gewissen Zeit die gleiche Menge zurückzugeben. Die Bw kann aber keine Urkunde, welche Beweis über das Zustandekommen eines Darlehensverhältnisses liefern könnte, vorweisen, sondern stehen alleine ihre Behauptungen im Raum, die von ihr aufgelisteten Zahlungen seien als Darlehen gegeben worden. Zum Beweis sollen die sogenannten Haushaltbücher dienen, welche für sich alleine jedoch nicht geeignet sind, die Existenz einer Darlehensvereinbarung zwischen ihr und dem Erblasser zweifelsfrei zu beweisen. Es können weder die Mittelherkunft, der Zahlungsfluss noch allfällige Rückzahlungen nachvollzogen werden. Die Haushaltbücher können somit nicht als eine zum Nachweis des Abschlusses eines Darlehensvertrages taugliche Urkunde angesehen werden.

Weiters gilt es zu berücksichtigen, dass die meisten Zahlungen zu einem Zeitpunkt geleistet wurden, zu dem bereits die Testamentserrichtung zugunsten der Bw am 3. Oktober 2005 erfolgt ist. Da keine weiteren Angehörigen aktenkundig sind, kann der konkrete Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Gestaltung gleichgehalten werden, welche unter den

steuerrechtlichen Begriff „Verträge unter nahen Angehörigen“ fällt. Wie die Bw selbst schildert, hat sie mit dem Erblasser ein enges Vertrauens- und Freundschaftsverhältnis verbunden, welches offenbar Anlass zu einer finanziellen Unterstützung gegeben hat, welche unter Fremden nicht in dieser Form gegeben worden wäre, insbesondere was die Rückzahlung, Zinsen und Sicherheit betrifft. Deshalb ist es in diesem Zusammenhang auch nicht mehr relevant, ob eine Lebensgemeinschaft im rechtlichen Sinn zwischen der Bw und dem Erblasser tatsächlich vorgelegen ist.

Zu vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass diese für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch
- c) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Hält man sich nun im Lichte dieser Anforderungen die Ausführungen der Bw vor Augen, so kann von einer Erfüllung der Kriterien im gegenständlichen Fall wohl nicht die Rede sein. Allein der Hinweis auf „mündliche Vereinbarungen“ besagt nichts über den Inhalt dieser Vereinbarung, welche letztlich auch eine Schenkung zum Gegenstand haben könnte. Lediglich in einem einzigen Fall existiert eine Anerkenntnis durch Unterschrift des Erblassers. Weder Verzinsung, Wertsicherung noch Fälligkeit waren eindeutig geregelt. Eine Publizität des Vertragsverhältnisses war offenbar nicht gegeben und auch nicht gewollt. Wenn die Bw alle in den Haushaltsbüchern verzeichneten Zahlungen einteilt in Geschenke, nicht verrechnete Leistungen und Darlehen, so liegt in Wahrheit bloß eine subjektive Auswahl aus diversen Ausgaben der Bw vor, welche sie möglicherweise, jedoch unzureichend untermauert, für den Erblasser getätigkt hat und nunmehr willkürlich als Darlehensbetrag bezeichnet.

Mangels Vorliegen einer Urkunde und angesichts der unklaren Abreden etwa hinsichtlich der Laufzeit und der Rückzahlungsmodalitäten ist somit davon auszugehen, dass ein derartiger Vertrag zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre. Selbst unter dem Aspekt, dass allenfalls die Veräußerung eines Grundstückes ins Auge gefasst worden ist (ob eine solche jemals erfolgen sollte, war offenbar nicht sicher), kann von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Vereinbarung, insbesondere über die Rückzahlung des Darlehens, nicht gesprochen werden.

In Würdigung aller Umstände kann zusammengefasst daher gesagt werden, dass eine den von Lehre und Rechtsprechung erarbeiteten Anforderungen für eine steuerliche Anerkennung genügende vertragliche (Darlehens-) Vereinbarung im gegenständlichen Fall nicht als erwiesen angenommen werden kann und daher schon keine rechtliche Verpflichtung bestanden

hatte, als Nachlassverbindlichkeit anzuerkennende Rückzahlungen aus diesem Titel aus der Erbmasse zu leisten.

Zusätzlich muss aber auch nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb selbst eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn der Abgabepflichtige am Stichtag (im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Todes des Erblassers) mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft rechnen muss.

Diesbezüglich spricht vor allem das bereits längere Zurückliegen der teilweise verhältnismäßig geringen Beträge für Alltagsbedarf nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dagegen, dass der Erblasser die Geltendmachung allfälliger Ersatzansprüche durch die Bw jemals ernsthaft in Betracht gezogen hat. Vielmehr sind tatsächlich nie Rückzahlungen erfolgt und hat die Bw nach ihren Angaben offenbar eine Rückforderung auch gar nicht angedacht, sondern schon damit gerechnet, dass die Darlehensbeträge erst mit dem Tod des Erblassers aus dessen Vermögen rückgeführt würden.

Zusätzlich gilt es zu bedenken, dass die Bw die Beträge nach ihren eigenen Angaben wegen der engen Freundschaft geleistet hat. Vor allem aber die Tatsache, dass der Verstorbene die Bw zur Alleinerbin seines Vermögens eingesetzt hat, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine Vorkehrung, mit welcher der Bw die Abgeltung für die erbrachte Unterstützung tatsächlich zukommen sollte. Der Erblasser hat nämlich durch seinen Entschluss, die Bw als Alleinerbin seines Vermögens zu bestimmen, bewirkt, dass ihr Werte (Verkehrswerte), welche ein Vielfaches der angemeldeten Darlehensforderung betragen, zugewendet wurden.

Deshalb hat wohl das Finanzamt auch unter Bedachtnahme auf

1. die zeitliche Abfolge,
2. wegen des Vorliegens eines Bankbeleges und
3. des ins Gewicht fallenden Betrages

die Überweisung in Höhe von 50.000,00 € noch vor der testamentarischen Erbeinsetzung am 6. September 2005 als Darlehen anerkannt.

Mit der gleichen Argumentation akzeptiert der UFS auch die kurz davor am 2. September 2005 geleistete Barzahlung in Höhe von 15.000,00 € als Darlehenshingabe, welche durch die Textierung im Haushaltsbuch - für dringende Zahlungen von meinem aufgelassenen Konto Raika Neue Welt (Sparbuch) - glaubhaft ist.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kann aber betreffend der restlichen Darlehensteilbeträge dem Finanzamt unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt

werden, dass die finanziellen Beiträge an den Erblasser keine Forderung der Bw bzw. keine Verbindlichkeit des Erblassers (bzw. des Nachlasses), mit deren Geltendmachung am Stichtag Todestag ernsthaft gerechnet werden musste, begründet haben. Das Finanzamt hat daher richtigerweise die strittige Forderung – abgesehen der vom UFS anerkannten 15.000,00 € – nicht als Abzugspost nach § 20 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt.

II) Haushaltsführung

Gemäß § 21 ErbStG wird auf Antrag ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag von dem Anfall abgezogen, wenn der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.

Dem Gesetz liegt der Gedanke zu Grunde, dass in der Zuwendung Ersparnisse enthalten sind, die der Erblasser dadurch erzielt hat, dass der Erwerber ohne Barlohn Dienst geleistet hat. Ersparnisse dieser Art sollen in der Hand desjenigen Erben oder Vermächtnisnehmers, dem sie der Erblasser zu verdanken hat, von der Erbschaftsteuer verschont bleiben aus der Erwägung heraus, dass der Erwerb durch Erbschaft oder Vermächtnis insoweit, als es sich um diese Ersparnisse handelt, nicht eine Bereicherung des Erwerbers, sondern eine, wenn auch ohne rechtliche Verpflichtung des Erblassers erfolgende, nachträgliche Abgeltung der geleisteten Dienst darstellt.

Es handelt sich um eine Begünstigungsvorschrift. Bei abgaberechtlichen Begünstigungen tritt der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund und obliegt der Partei eine besondere Behauptungslast. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Die Begünstigung kommt zwar nach der Rechtsprechung für Dienstleistungen, die in Erfüllung einer familienrechtlichen Beistandspflicht geleistet werden, nicht in Betracht.

Seit dem Erkenntnis des VwGH vom 15.10.1987, 86/16/0237 (verstärkter Senat), kann § 21 ErbStG grundsätzlich auch bei Vorliegen einer Lebensgemeinschaft gewährt werden. Der VwGH hat dargetan, dass sich die Lebensgemeinschaft mangels rechtlicher Ordnung des Gemeinschaftsverhältnisses wesentlich von der Ehe unterscheidet und dieser gegenüber sohin ein "aliud" darstellt, demzufolge bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege und Unterhalt besteht. Daraus

folge, dass die Befreiungsbestimmung betreffend geleisteter Pflege und Unterhalt auf Lebensgefährten sehr wohl anwendbar sei.

Allerdings können in einer Lebensgemeinschaft außervertragliche Gefälligkeitsdienste, zu denen auch die Haushaltsführung zählt, erwartet werden. Die bloße, das übliche Ausmaß nicht übersteigende, Führung des gemeinsamen Haushaltes durch eine Lebensgefährtin rechtfertigt nicht die Anwendung des § 21 ErbStG.

Es muss daher an dieser Stelle auf den Aspekt der Lebensgemeinschaft eingegangen werden. Drei Kriterien sind bei der Beurteilung einer Lebensgemeinschaft maßgeblich:

1. die eheähnliche Gemeinschaft
2. das Zusammenspiel der Elemente Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft und
3. eine gewisse Dauer des Zusammenlebens.

Die Tatbestandselemente müssen kumulativ vorliegen. Prägendes Kriterium ist jedoch jedenfalls eine Wohngemeinschaft mit einem gemeinsamen Schwerpunkt der Lebensführung.

Regelmäßige Besuche oder fallweise Nächtigungen begründen noch keine Wohngemeinschaft. In Einzelfällen kann eine Lebensgemeinschaft aber auch dann vorliegen, wenn beide Partner ihre Wohnung behalten.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher nach Abwägen aller Aspekte keine Lebensgemeinschaft im rechtlichen Sinn vor, sodass die Bw Dienste im Haushalt des Erblassers jedenfalls ohne eine bestehende Verpflichtung erbracht hat. Es ist daher dem Berufungsvorbringen dahin beizupflichten, dass § 21 ErbStG im konkreten Fall grundsätzlich anwendbar ist.

Die übrigen Tatbestandsmerkmale sind gegeben, zumal die Behauptung der Bw, dass vom Erblasser kein Barlohn an sie geleistet worden sei, in Anbetracht der unter Punkt I. dargelegten Unterstützungen glaubhaft ist und die Haushaltsführung zwangsläufig im Haushalt des Erblassers erfolgt ist.

Zuletzt setzt § 21 ErbStG voraus, dass der Erwerber eine volle fremde Arbeitskraft erspart hat. Eine fremde Arbeitskraft ist nur dann erspart, wenn mangels der Mitarbeit des Erwerbers notwendigerweise sowohl in zeitlicher als auch in fachlicher Hinsicht eine fremde Arbeitskraft hätte aufgenommen werden müssen (Dorazil / Taucher, ErbStG4 § 21, Rz. 4.8, Fellner § 21 Tz 6).

Die Ersparung einer fremden Arbeitskraft liegt im gegenständlichen Fall vor, zumal der Erblasser nach den Darlegungen der Bw nicht in der Lage und willens gewesen ist, zwei Haushalte selbst zu führen. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass alleinstehende Männer aus der

Generation und mit den Vermögensverhältnissen des Erblassers für die Besorgung des Haushaltes eine Hilfe einstellen. Hätte der Erblasser für seine Versorgung auf fremde Hilfe zurückgegriffen, hätte er aber gewisse Sachwerte nicht behalten können. In der Verlassenschaft ist daher eine Ersparnis für eine volle fremde Arbeitskraft enthalten, die nach dem Zweck des § 21 ErbStG steuerfrei gestellt werden kann. Das Finanzamt hat daher zu Unrecht den Abzug von Barlohn wegen unentgeltlich geleisteter Dienste im Sinne des § 21 ErbStG verweigert.

III) Liegenschaft Xx A 1.3.

Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 6. Dezember 2007 hat der Erblasser seine Liegenschaft Xx an die Ehegatten B verkauft.

Die wesentlichen Bestimmungen dieses Kaufvertrages lauten:

II. Kaufvereinbarung

III. Kaufpreis: Die Käufer verpflichten sich den Kaufpreis binnen 3 Wochen treuhändig zu Handen des Schriftenverfassers ... zu hinterlegen.

Beide Vertragsparteien erteilen dem Schriftenverfasser den Auftrag, ob dem Kaufobjekt die Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung zu erwirken und weisen den Schriftenverfasser im Innenverhältnis an, diesen Vertrag erst zu verbüchern, wenn der gesamte Kaufpreis bezahlt ist. Dieser Nachweis ist lediglich dem Schriftenverfasser, nicht aber dem Grundbuchsgericht zu erbringen.

V. Übergabszeitpunkt: Die Übergabe des Kaufobjektes in den tatsächlichen Besitz der Käufer erfolgt, vorbehaltlich der fristgerechten Kaufpreiszahlung, spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2007.

VI. Aufsandung

Die Käuferseite hat den Kaufpreis am 31. Dezember 2007 (Valuta 2. Jänner 2008) auf das Treuhandkonto des Schriftenverfassers überwiesen.

Rechtliche Würdigung:

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Gemäß § 12 Abs. 1 Z1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers.

Das ErbSt-Recht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht. In diesem Sinne wird in § 20 Abs. 1 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde.

Die ErbSt stellt eine Erbanfallsteuer dar. Der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Ver-

mögen, das am Stichtag (= Todestag) dem Erblasser gehörte und damit als von Todes wegen an den Erwerber (Erben) angefallen gilt.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, können zufolge des in § 18 normierten Stichtagsprinzips nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden. Auch Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung.

Bei der Besteuerung ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen.

Spezifisch zu einem vom Erblasser vor seinem Tod abgeschlossenen Kaufvertrag hat der VwGH in seinem **Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, 86/16/0013**, ausgesprochen:

Unbestritten ist, dass der Erblasser sein Unternehmen samt den zugehörigen Liegenschaften verkauft hat. Die Beschwerdeführerin konnte daher über den Kaufgegenstand nur mehr im Rahmen des ihr als Rechtsnachfolgerin eingeräumten Nutzungsrechtes bis zum 30. September (=Übergabestichtag) verfügen. Sie war verpflichtet, den Kaufgegenstand an diesem Tag in den Besitz der KG zu übertragen, ohne dass es hierzu weiterer rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen bedurft hätte.

Obwohl der Kaufvertrag im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch von keinem der Vertragspartner zur Gänze erfüllt war, ist bei der Beschwerdeführerin die sich im Vermögen des Erblassers befindliche Anzahlung und die restliche Kaufpreisforderung als Vermögensanfall der ErbSt zu unterziehen (vgl. § 1062 ABGB). Der Besitz und das (bücherliche) Eigentum an den Liegenschaften sind nicht zu berücksichtigen, weil diesen die Verpflichtung zur Übereignung des Kaufgegenstandes auf die KG gegenüber gestanden ist (vgl. § 1061 ABGB). Auf den Einheitswert der Liegenschaft kommt es daher nicht an.

Im Sinne dieser Rechtslage und unter Beachtung des § 19 Abs. 1 ErbStG, wonach sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) richtet, hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall anstelle des Einheitswertes der Liegenschaft die Kaufpreisforderung in Höhe von 39.000,00 € der ErbSt unterzogen.

Soweit die Bw einwendet, der Kaufvertrag sei von einer aufschiebenden Bedingung, nämlich der Erbringung der Gegenleistung, abhängig gemacht gewesen, ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z1 lit. a ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung.

Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird.

Dies gilt aber nur, wenn der Erwerb als solcher unter einer aufschiebenden Bedingung stand (BFH vom 16. Juli 1975, II R 154/66). Aufschiebend ist eine Bedingung, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist (VwGH vom 14. April 1986, 84/15/0140).

Die Bedingung kann sich auf das Verpflichtungs- oder das Verfügungsgeschäft beziehen.

Maßgebend für die Steuerpflicht ist das Verpflichtungsgeschäft, das mit Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand zustande kommt, wodurch für den Käufer der obligatorische Anspruch auf Übereignung der Sache und für den Verkäufer der Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises entsteht, nicht aber das Verfügungs(Erfüllungs)geschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch.

Die Übereignung der Sache bloß unter der aufschiebenden Bedingung der (rechtzeitigen) vollständigen Kaufpreiszahlung gehört zwar auch zum obligatorischen Rechtsgeschäft, doch ist nach herrschender Meinung nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag) sondern das Verfügungsgeschäft (Übereignung) bedingt (VwGH vom 5. September 1985, 84/16/0117, mit Hinweisen auf Rummel und Bydlinski in Klang-Gschnitzer).

Wenn nun laut gegenständlichem Kaufvertrag vom 6. Dezember 2007 zwischen dem Erblasser als Verkäufer und den Käufern Willensübereinstimmung über die kaufgegenständliche Liegenschaft sowie über den Kaufpreis erzielt wurde, so ist damit das Rechtsgeschäft (maßgebliche Verpflichtungsgeschäft) rechtswirksam zustande gekommen. Dem Erblasser ist damit - neben dem Übereignungsanspruch auf Seiten der Käufer - ein Anspruch/Forderung auf Zahlung der betragsmäßig bestimmten Geldsumme entstanden. Dieser Forderungsanspruch, der auf den nominalen Kaufpreis gerichtet ist, hat zweifelsohne an dem kurz darauf folgenden Todestag des Erblassers am 30. Dezember 2007, auf welchen Zeitpunkt nach dem Stichtagsprinzip abzustellen ist, unverändert bestanden.

Bei der von der Bw ins Treffen geführten Textstelle handelt es sich somit im Sinne der obigen Ausführungen nicht um eine vom Parteiwillen getragene Bedingung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, sondern lediglich um einen Auftrag an den Schriftenverfasser, bzw. eine laufend gehandhabte bloße Modalität hinsichtlich der Abwicklung des Rechtsgeschäftes. Dem Wortlaut des Vertrages kann nicht entnommen werden, dass die Parteien das Wirksamwerden des Vertrages als solches aufschieben wollten, vielmehr sollte bloß eine größtmögliche Absicherung beider Seiten während der Abwicklung erreicht werden. Vor allem die explizite

Einschränkung auf das Innenverhältnis widerlegt nach Ansicht der Referentin die beabsichtigte Bedingung.

Damit kann auch das von der Bw zitierte Urteil des OGH vom 25. November 2008, 5 Ob 172/08 t, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil auch in diesem Fall lediglich der Anspruch auf Verbücherung des Eigentums von der Bezahlung des Kaufpreises abhängig war, es sich somit lediglich um eine Bedingung für die Grundbuchseintragung (das Erfüllungsgeschäft) gehandelt hat.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb bisher	356.001,44 €
abzüglich weiteres Darlehen	- 15.000,00 €
abzüglich Haushaltsführung	- 22.464,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	318.537,00 €
Steuerklasse V 42 %	133.785,54 €
Äquivalent	6.284,88 €
Freibetrag	- 110,00 €
Erbschaftssteuer	139.960,42 €

Linz, am 14. Mai 2012