

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Mag. Alois Pirkner, Rechtsanwalt, 5580 Tamsweg, Kuenburgstraße 349, vom 22. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. Juli 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2005 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 02. August 2004 verstarb der Sohn des Berufungswerbers (kurz: Bw). Da er eine letztwillige Verfügung nicht getroffen hatte, trat die gesetzliche Erbfolge ein, nach der die Eltern je zur Hälfte des Nachlasses erbberechtigt waren. Die von den Erben je zur Hälfte des Nachlasses abgegebenen unbedingten Erbserklärungen wurden mit Beschluss vom 13. Juli 2005 vom Verlassenschaftsgericht angenommen. Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung wurde von den erbserklärten Erben ein eidesstättiges Vermögensbekenntnis erstattet, aus dem sich nach Gegenüberstellung der Summe der Aktiva in Höhe von € 35.450,11 (ua. Wertpapierdepot € 17.671,42, Bausparguthaben € 3.063,49) und der Summe der Passiva in Höhe von € 13.714,56 (Todfallskosten € 9.593,02, sonstige Verbindlichkeiten € 4.121,54) ein reiner Nachlass von € 23. 735,55 ergab.

Der Bw erhielt von der Versicherungs-AG als Bezugsberechtigter aus drei vom Erblasser abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen insgesamt einen Betrag von € 36.851,75 ausbezahlt.

Das Finanzamt ermittelte einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 36.258,00 und setzte die Steuer (Steuerklasse III) entsprechend fest.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und unrichtige rechtliche Beurteilung sowie unrichtige Sachverhaltsfeststellung geltend gemacht. Neben unstrittigen Kosten der Nachlassregelung (insgesamt € 1.302,44) wurde beantragt, nachstehende Verbindlichkeiten bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen:

Der verstorbene Sohn habe bei einem Verkehrsunfall im November 1992 den elterlichen PKW VW Passat Kombi schwer beschädigt. Für das Fahrzeug, Bj. 1987, mit einem Zeitwert von zumindest S 125.000,00 konnte lediglich ein Restwert von S 25.000,00 erzielt werden, sodass ein Schaden in Höhe von S 100.000,00 eingetreten sei. Dieser sei den Eltern gegenüber durch den Sohn anerkannt worden. Diese Forderung stehe den Eltern noch zu. Auch für den Fall, dass diese Forderung rechtswirksam erlassen worden wäre, sei diese bei Berechnung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen. Sie sei gleich zu behandeln, wie der Rückfall eines den Kindern geschenkten Vermögens an die Eltern (Hinweis VwGH 25.09.1997, 26/16/0281). Dazu wurde die Rechnung des Autohauses vom 03. Dezember 1992 vorgelegt. Darüber hinaus habe der Sohn im Jahre 2002 auch den elterlichen Traktor schuldhaft beschädigt und zugesichert, den Schaden zu ersetzen. Der Schaden betrage € 20.349,00; dazu wurde die Rechnung der Werkstatt beigelegt.

Weiters wurde eingewendet, dass die Ausschüttung der Lebensversicherung steuerfrei zu behandeln sei, da es sich dabei teilweise um Ersparnisse handle.

Die Finanzbehörde erster Instanz gab der Berufung hinsichtlich der Kosten der Nachlassregelung (Erbgangsschulden) statt, wies diese aber im Übrigen als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

"Hinsichtlich der Forderung aus der Beschädigung des PKW im Jahr 1992 und des Traktors im Jahr 2002 wurde weder ein schlüssiger Nachweis dafür geführt, dass der Erblasser den behaupteten Schaden verursacht hat und sich verpflichtet hat den Schaden zu tragen, noch, dass am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenständlichen Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (vgl. VwGH v. 19.1.1997, 95/16/0327). Unter Berücksichtigung der obigen Ausführung ist auch nicht ein Rückfall von Vermögen im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG ersichtlich.

Hinsichtlich der Ausschüttung der Lebensversicherung ist auszuführen, dass die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nur für den Erwerb von Kapitalvermögen anzuwenden ist, soweit dessen Erträge im Todeszeitpunkt der Steuerabgeltung gem. § 97 Abs. 1 sowie Abs. 2 EStG 1988 unterliegen. Da die Ausschüttung von Lebensversicherungen diese Voraussetzung nicht erfüllt, kommt die gegenst. Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung."

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt legte die Berufung und die Verwaltungsakten vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung ist noch die Anerkennung von weiteren Verbindlichkeiten (Erblasserschulden) und die Anwendbarkeit der Steuerbefreiungen gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 sowie Z 17 ErbStG strittig.

1.) Erblasserschulden:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (kurz: ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz ua. der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ua. der Erwerb durch Erbanfall.

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Unter diese Bestimmung fallen ua. Versicherungsverträge (Kapitalversicherungen) auf Ableben (zB VwGH 17.05.2001, 2000/16/0602).

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (vgl. zB VwGH 27.01.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362).

Der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen (Besitzposten weniger Schuldposten), das am Stichtag (vgl. § 18 ErbStG) dem Erblasser gehörte.

Bei der Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit (Konfusion) erlischt bürgerlich-rechtlich die Forderung (§ 1445 ABGB). Hievon abweichend wird im § 20 Abs. 2 ErbStG angeordnet, dass die infolge des Anfallen durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse für die Ermittlung der Erbschaftssteuer als nicht

erloschen gelten (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III B, Rz 11 zu § 20 ErbStG).

Die Erben beantragen nun, weitere Forderungen gegen den Erblasser bei Berechnung der Steuer als Abzugsposten zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem Erkenntnis vom 29.01.1997, 95/16/0327, unter Hinweis auf seine Entscheidung vom 14.12.1992, 92/15/0177, nachstehenden Rechtssatz aufgestellt:

" 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. "

In § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (kurz: BAO) ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung verankert.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (zB Erkenntnis des VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0002).

Der Bw bringt vor, der Erblasser hätte eine Forderung in Höhe von S 100.000,00 für die Beschädigung des PKW im Jahre 1992 anerkannt. Diese Forderung sei daher noch aufrecht gewesen.

Dazu wurde eine Rechnung über den Kauf eines neuen Autos vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass beim Kaufpreis ein "stark.hav. VW-Passat Kombi Bj/87" als Eintauschwagen abgezogen wurde.

Der Bw bringt weiters vor, dass eine Forderung aus der schuldhafte Beschädigung des Traktors im Jahre 2002 bestehen würde. Zum Beweis dafür wurde eine Werkstattrechnung in Höhe von € 20.349,00 beigelegt.

Weitere Nachweise, die das Bestehen der Forderungsrechte belegen könnten, wurden nicht vorgebracht.

Diese Forderungen sind im eidesstättigen Vermögensbekenntnis nicht angeführt, sie treten daher nach außen hin nicht in Erscheinung. Welche Vereinbarungen mit dem Erblasser getroffen wurden, ist unklar. Der Erblasser hatte bestimmte Vermögenswerte (zB Wertpapiere), verfügte über ein Einkommen und war offenbar in der elterlichen Landwirtschaft tätig. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Forderungen, va. aus dem Jahre 1992, zur Gänze unberichtigt aushalten sein sollen. Vereinbarungen betreffend Tilgung dürften in beiden Fällen nicht getroffen worden sein, ein Umstand der einem Fremdvergleich jedenfalls nicht standhält.

Das Finanzamt hat daher den angefochtenen Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet, wenn es im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen angenommen hat, dass mit der Geltendmachung der behaupteten Forderungen nicht ernsthaft gerechnet werden musste und diese nicht als Abzugspost berücksichtigte.

2.) Rückfall von Vermögen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG ist Vermögen, das von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen zugewendet wurde und nun an diese Personen zurückfällt, steuerfrei.

Der Bw wendet ein, dass auch für den Fall, dass diese Forderung betreffend PKW-Schaden 1992 rechtswirksam erlassen worden wäre, dies gleichsam wie der Rückfall von geschenkten Vermögen an die Eltern zu behandeln sei.

Durch die Befreiungsbestimmung soll der mehrfache Wechsel im Eigentum zwischen nahen Angehörigen nicht zu oft besteuert werden.

Die Bestimmung setzt jedenfalls voraus, dass ursprünglich Vermögen unentgeltlich zugewendet wurde. Nur wenn sich bei der damaligen Zuwendung schenkungssteuerlich ein Überschuss ergeben hat, kann dieser bei der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG berücksichtigt werden (vgl. VwGH 25.09.1997, 96/16/0281). Eine steuerliche Schenkung wurde weder behauptet noch ist eine aktenkundig.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 1 Z 7 ErbStG sind nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht erfüllt.

3.) Steuerabgeltung beim Erwerb von Kapitalvermögen:

Durch das Endbesteuerungsgesetz BGBl 1993/12 wurde in § 15 Abs. 1 ErbStG eine Z 17 angefügt. Diese Bestimmung hat in der anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. I 71/2003 folgenden Wortlaut:

" § 15. (1) Steuerfrei bleiben außerdem

.....

17. Erwerbe von Todes wegen

- von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
 - von Ansprüchen gegenüber Einrichtungen im Sinne des § 108h des Einkommensteuergesetzes 1988;
 - von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.
- "

Nach dem ersten Teilstrich bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Die gegenständlichen Erlöse aus den Lebensversicherungen unterliegen keiner Kapitalertragsteuer und sind daher nicht steuerfrei im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG.

Die Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2005 entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 27. April 2006