



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E.G., in S., vertreten durch N., vom 21. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 20. November 2006 betreffend Aufhebung gemäß § 299 Bundesabgabenordnung (BAO) des Erbschaftssteuerbescheides vom 29. August 2006 und vom 21. November 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die am 04. April 2006 verstorbene Erblasserin setzte ihre Schwester, die Berufungswerberin, mit Testament vom 06. Mai 2005 als Alleinerbin zum gesamten Nachlass ein. Im Rahmen des eidesstattigen Vermögensbekenntnisses scheinen unter den Aktiva neben Bankguthaben Liegenschaften (die beiden Garconnieren W 26 und W 33) und der Tiefgaragenplatz W 46 auf. Im Rahmen der Passiva ist unter anderem als betragsmäßig größte Position eine Darlehensforderung der Berufungswerberin und Alleinerbin an die Erblasserin laut zwei Schreiben vom 10.08.1996 in Höhe von € 84.002,67 angeführt. Des weiteren wurden noch zwei Meldungen gemäß § 26 ErbStG einer Versicherungsanstalt vorgelegt, worin die Auszahlung von Versicherungsleistungen, und zwar von € 49.089,88 und € 29.101,27, sohin von € 78.191,15, an die Alleinerbin, welche im Lebensversicherungsvertrag als Bezugsberechtigte eingesetzt worden war, bestätigt wird.

Mit Bescheid vom 29. August 2006 wurde der Berufungswerberin Erbschaftssteuer in Höhe von € 5.187,08 unter Zugrundelegung der im eidesstattigen Vermögensbekenntnis angeführten Positionen unter Einbeziehung der Versicherungsleistungen vorgeschrieben. In der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 11. September 2006 gegen den Erbschaftssteuerbescheid wendet die Berufungswerberin ein, dass der Wertansatz des Tiefgaragenplatzes 46 auf ein angemessenes und gerechtes Maß herabgesetzt werden möge. Auf eine Anfrage des Finanzamtes an die Bewertungsstelle wurde der im Rahmen des Erbschaftssteuerbescheides angesetzte Einheitswertanteil betreffend den Tiefgaragenplatz jedoch bestätigt. Im Zuge des Berufungsverfahrens forderte das Finanzamt neuerlich vom Bezirksgericht die Übersendung der Abhandlungsakten an, woraus zwei dort aufscheinende Schreiben in Kopie dem Finanzamtsakt beigelegt wurden. Es handelt sich dabei um zwei Schuldscheine jeweils vom 10. August 1996, welche von der Erblasserin ausgestellt und auch von ihr handschriftlich unterschrieben worden waren.

Im ersten Schuldschein bestätigt die Erblasserin wie folgt:

„Meine Schwester E.G. , geboren am 17.08.1933, hat mir am 25.08.1995 zum Ankauf einer 37,78 m² großen Ein-Raum-Garconniere, Top 26 und eines Tiefgaragenplatzes Top 46 in der H-Straße, ATS 475.000,-- gegeben, am 10.11.1995 für die Grunderwerbsteuer ATS 18.000,-- geliehen und am 20.05.1996 ATS 252.714,-- für die Kücheneinrichtung, Vorzimmerschrank und Wohnwand 1 gegeben. Am 17.06.1996 hat sie mir ATS 310.188,-- geliehen“. Am Ende dieses Schuldscheines ist noch unter der Überschrift Testament angefügt: „ Ich setze meine Schwester E.G. als Alleinerbin ein“. Diese Erbseinssetzung wurde ebenfalls durch handschriftliche Unterfertigung seitens der Erblasserin bestätigt.

Im zweiten Schuldschein ebenfalls vom 10.08.1996 und von der Erblasserin ausgestellt, wird festgelegt:

„Meine Schwester E.G. , geboren am 17.08.1933, hat mir zum Ankauf einer Ein-Raum-Garconniere von zirka 30 m² in der H-Straße , Top 33 insgesamt ATS 100.000,-- gegeben. Die Einrichtung und das Klavier sind ihr persönliches Eigentum“. Dieser Schuldschein ist ebenfalls mit einer Unterschrift der Erblasserin versehen.

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 20.11.2006 hat das Finanzamt den ursprünglichen und mit Berufung bekämpften Erbschaftssteuerbescheid vom 29.08.2006 wegen Unrichtigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 21.11.2006 schrieb das Finanzamt hierauf Erbschaftssteuer in Höhe von € 26.229,60 vor. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die unter Passiva angeführte Darlehensforderung der Alleinerbin an die Erblasserin im Betrag von € 84.002,67 nicht als Verbindlichkeit anerkannt würde. Für die Abzugsfähigkeit einer Schuld sei nämlich nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend, es müsste auch eine tatsächliche und

wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstelle, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden müsste (vgl. VwGH vom 19.09.1989, Zl. 88/14/0173 und vom 29.01.1997, Zl. 95/16/0327). Darüber hinaus wurde mit Bescheid vom 17.11.2006 die Berufung vom 11.09.2006 gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 29.08.2006 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen, da der Erbschaftssteuerbescheid mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sei.

Mit Schreiben vom 21.12.2006 erhebt die Berufungswerberin Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 21.11.2006 sowie gegen den Aufhebungsbescheid vom 20.11.2006. Begründend wird ausgeführt, dass die Darlehensforderung der Berufungswerberin gegen die Erblasserin im Gesamtbetrag von € 84.002,67 bei der Erbschaftssteuerbemessung zu Unrecht nicht als Passivpost anerkannt worden wäre. Diese Beträge seien nämlich nur unter der Prämisse hingegeben worden, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt wieder zurückgezahlt würden. Die Erblasserin habe dies der Berufungswerberin zugesichert, sobald es ihre finanzielle Situation erlaube. Dies wäre auch der Grund dafür, dass am 10.08.1996 über die hingegebenen Beträge zwei Schuldscheine ausgestellt und von der Erblasserin unterfertigt wären. Da sich die finanzielle Situation der Erblasserin jedoch nicht wesentlich gebessert hätte, habe die Berufungswerberin die Rückzahlung der hingegebenen Beträge stets gestundet. Zu keiner Zeit sei jedoch die Verpflichtung zur Rückzahlung der hingegebenen Beträge aufgehoben worden. Vielmehr habe die Erblasserin gegenüber der Berufungswerberin immer wieder betont, dass sie das Geld erhalten würde. Zudem habe die Erblasserin die Berufungswerberin zur Alleinerbin eingesetzt. Die Berufungswerberin würde daher spätestens im Zeitpunkt des Ablebens der Erblasserin in Abgeltung der Schulden Vermögenswerte zumindest im Ausmaß der geschuldeten Beträge erhalten. Sowohl der Erblasserin als auch der Berufungswerberin wäre daher zu jeder Zeit klar gewesen, dass die geschuldeten Beträge rückzuerstatten seien. Es musste somit mit der Geltendmachung der Forderung stets ernsthaft gerechnet werden. Dies habe voll und ganz dem Willen der beiden Parteien entsprochen. Zudem wäre vereinbart gewesen, dass die geschuldeten Beträge bei einem allfälligen Verkauf der Wohnung durch die Erblasserin sofort fällig würden und in voller Höhe zurückzuzahlen gewesen wären. Auch ohne Hinterlassung eines Testamentes wäre die Berufungswerberin in ihrer Stellung als Schwester der Erblasserin aufgrund der gesetzlichen Erbfolge zur alleinigen Erbschaft berufen gewesen. Gewissheit über die Erbseinsetzung der Berufungswerberin hätte das Testament gegeben, welches die Erblasserin im Original ihrer Schwester, der Berufungswerberin, übergeben habe. Im Falle, dass die Erblasserin nach Testamentserrichtung noch eine abweichende letztwillige Verfügung getroffen hätte, hätte die

Berufungswerberin die geschuldeten Beträge aufgrund der beiden Schuldscheine von den potentiellen Erben der Erblasserin einfordern können. Das im angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid angezogene VwGH-Erkenntnis, Zl. 95/16/0327 könne für den Gegenstandsfall nichts gewinnen, da es sich dabei um eine im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens von der Ehegattin geltend gemachte Nachlassverbindlichkeit gehandelt hätte, deren Zahlung sie zum Einen nicht belegen habe können und es darüber hinaus auch keinerlei Vereinbarung einer entsprechenden Rück- oder Gegenleistung gegeben hätte. Da es sich im vorliegenden Berufungsfall nicht um Zuwendungen zwischen Ehegatten sondern zwischen Schwestern gehandelt habe, könne schon allein deshalb nicht davon ausgegangen werden, dass die Zuwendungen freigiebig erfolgt seien. Die vereinbarte Rück- und Gegenleistung würde im Übrigen durch das Vorliegen der handschriftlichen Schuldscheine bestätigt werden. Für die Berufungswerberin wäre daher stets festgestanden, dass sie die geliehenen Beträge spätestens im Zeitpunkt des Ablebens der Erblasserin zurückerhalten würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.01.2007 wurde die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Spruch des Erbschaftssteuerbescheides vom 29.08.2006 insofern nicht richtig gewesen sei, als bei der Ermittlung der Erbschaftssteuer als sonstige Verbindlichkeiten unter anderem eine Forderung der Erbin gegenüber der Erblasserin in Höhe von € 84.002,67 als Abzugsposten berücksichtigt worden sei. In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 10.01.2007 betreffend die Berufung gegen den Sachbescheid (Erbschaftssteuerbescheid vom 21.11.2006) begründet das Finanzamt die Nichtanerkennung der Forderung als Nachlassverbindlichkeit unter Bezugnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung. Danach sei für die Abzugsfähigkeit einer Schuld nicht nur der rechtliche Bestand sondern auch das Vorliegen eines tatsächlichen und wirtschaftlichen Belastung entscheidend. Eine bürgerlich rechtlich bestehende Schuld stelle nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung dar, wenn der Abgabepflichtige am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft rechnen musste. Im gegenständlichen Berufungsfall wäre zwar durch Vorlage von Schuldscheinen nachgewiesen worden, dass die Berufungswerberin der Erblasserin € 84.002,67 geliehen habe, eine Rückzahlungsvereinbarung sei diesen Urkunden jedoch nicht zu entnehmen. Der vorgenannte Betrag hafte vielmehr unberichtigt seit beinahe zehn Jahren in voller Höhe aus. Weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen sei zu entnehmen, dass am maßgeblichen Stichtag mit der Geltendmachung der Forderung ernsthaft zu rechnen gewesen wäre.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wiederholt die Berufungswerberin ihr Berufsbegehren und verweist ergänzend darauf, dass die Erblasserin über eine

Lebensversicherung verfügt hätte, aus der die Darlehensgeberin, Alleinerbin und Berufungswerberin bezugsberechtigt gewesen wäre. Die Höhe des Auszahlungsbetrages entspräche in etwa der Darlehensforderung. Darüber hinaus wurde der Eventualantrag gestellt, dass im Falle der Anerkennung der Darlehensforderung als Nachlassverbindlichkeit dem Grunde nach die Abgabenbehörde II. Instanz die Darlehensforderung in Höhe des abgezinsten Betrages gemäß § 14 Abs. 3 BewG als Abzugsposten berücksichtige.

Im Rahmen eines vor dem unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungstermines legt die Berufungswerberin Bankauszüge vor, woraus die Behebungen von den Sparbüchern der Berufungswerberin hervorgehen, wobei die Behebungsbeträge im Wesentlichen mit jenen in den beiden vorgenannten Schuldscheinen angeführten übereinstimmen. Der im Schuldschein angeführte Betrag von ATS 310.188,--, welcher am 17.06.1996 geliehen worden sei, betrifft eine Teilzahlung für eine Überweisung an ein Möbelhaus im Gesamtbetrag von ATS 680.000,--, welche die Erblasserin getätigt hat. Die Berufungswerberin gibt weiters an, dass ihre Schwester, die Erblasserin, beim Ankauf der Wohnungen kein Geld bei der Bank aufnehmen wollte, weshalb sie die Berufungswerberin gefragt habe, ob sie ihr das Geld borgen könnte. Hinsichtlich des Schuldscheines betreffend den im Jahre 1977 stattgefundenen Ankauf der Ein-Raum-Garconniere Top 33 gibt die Berufungswerberin an, dass sie den darin angeführten Betrag von ATS 100.000,-- ihrer Schwester bereits im Jahre 1976 bzw. 1977 geliehen habe. Erst im Jahre 1996 sei darüber ein Schuldschein (vgl. Schuldschein vom 10.08.1996) ausgestellt und von der Erblasserin unterfertigt worden. In diese Garconniere zog die Berufungswerberin auch ein. Im Testament vom 06.05.2005 wurde daher auch die Berufungswerberin und Alleinerbin als dort wohnhaft angeführt. Für die Berufungswerberin war immer klar, dass sie das Geld zurückerhalten werde, wenn sie es von ihrer Schwester fordere. Es war mündlich vereinbart, dass die gesamte geliehene Summe bei einem allfälligen Verkauf der Wohnung in voller Höhe sofort zurückbezahlt werde. Ihre Schwester hätte gewusst, dass sie das Geld zurückbezahlen müsste, wenn die Berufungswerberin es dringend benötigen sollte. Bis zum Ableben der Erblasserin hätte die Berufungswerberin jedoch keine Rückzahlungen auf diese Darlehen erhalten. Zur Fälligkeit gab die Berufungswerberin an, dass zwischen ihr und ihrer Schwester immer klar war, dass der volle Betrag zurückzubezahlen sei, sobald sie es von ihrer Schwester verlange. Die geliehenen Summen wären für die Berufungswerberin eine Art Geldanlage für den Fall, dass sie in Not geraten sollte, gewesen. Zur Absicherung der Rückzahlung setzte die Erblasserin die Berufungswerberin testamentarisch zur Alleinerbin ein. Dies war nur als zusätzliche Absicherung gedacht, da die Berufungswerberin ohnehin aufgrund der gesetzlichen Erbfolge Alleinerbin gewesen wäre. Die Berufungswerberin betont jedoch, dass sie die gewährten Darlehensbeträge nicht in Schenkungsabsicht hingegeben habe. Auf die Frage, warum die Berufungswerberin nicht

selbst die beiden Wohnungen gekauft hätte, gibt sie an, dass sie diese Mittel nie zur Gänze alleine aufbringen hätte können. Sie wollte jedoch ihrer Schwester durch die Darlehensgewährung beim Ankauf der Wohnungen helfen. Die beiden Schwestern haben in der gemeinsamen elterlichen Mietwohnung gewohnt. Die Ein-Raum-Garconniere Top 33 habe der Berufungswerberin gedient, die andere Garconniere Top 26 habe ihrer Schwester, der Erblasserin, als Bibliothek zur Verfügung gestanden. Die Berufungswerberin gibt überdies an, dass die beiden angekauften Garconnieren nie vermietet worden seien.

Auf die Frage, ob über den gesamten Zeitraum die Beträge in irgendeiner Weise fällig gestellt wurden, gibt die Berufungswerberin an, dass das nie geschehen sei, weil ihre Schwester selbst das Geld nicht dafür gehabt hätte. Die Berufungswerberin hätte die Darlehensbeträge jederzeit fällig stellen können, habe das aber nie gemacht. Die Berufungswerberin gibt weiters an, dass sie wusste, dass ihre Schwester nicht über das Geld verfügte, um ihr die hingegebenen Summen zurückzubezahlen. So habe sie es ihr halt gegeben. Es sei ihr jedoch klar gewesen, dass sie das Geld irgendwann einmal zurückbekommen würde, nur habe sie es nie von ihrer Schwester verlangt. Sie habe jedoch gegenüber ihrer Schwester immer betont, dass sie ihr diese Beträge noch schuldet. Einziger Grund, warum die Berufungswerberin es nicht zu einem bestimmten Termin zurückgefordert hätte, sei gewesen, dass ihre Schwester diese Summen nie auf der Seite gehabt hätte.

In einer vom unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Datenabfrage in den Datenbanken des Abgabensinformationssystems betreffend die Einkommenssituation der Berufungswerberin bzw. der Erblasserin geht hervor, dass die Berufungswerberin ehemals Volksschullehrerin gewesen ist und nunmehr als Beamtin in Ruhe Pensionsbezüge im Zeitraum 2006 in Höhe von brutto € 39.815,44 erhalten hat. Die Erblasserin war ebenfalls Lehrerin und erhielt als Beamtin in Ruhe im Zeitraum 2004 Bruttobezüge von € 37.899,56.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin, zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 27.01.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Die Abgabenbehörde ist bei Ermittlung des Umfanges des Erwerbes an die in einem Inventar beziehungsweise in einem Beschluss des Gerichtes ausgewiesenen Werte des Reinnachlasses im Sinne des § 116 Abs. 2 BAO schon deswegen nicht gebunden, weil es sich hierbei nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt (Hinweis Welser in Rummel I/2, Rz 9 ff zu § 802 ABGB). Vielmehr hat die Abgabenbehörde den Wert des Reinnachlasses aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes

der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen (vgl. Hinweis Stoll, BAO, Handbuch, 277 und VwGH vom 29.01.1997, 95/16/0327). Der Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich jenes Vermögen (Besitzposten abzüglich 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 infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschene Rechtsverhältnisse für die Ermittlung der Erbschaftssteuer als nicht erloschen gelten (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III B, Rz 11 zu § 20 ErbStG). Allein aus dem Umstand, dass die im eidesstättigen Vermögensbekenntnis enthaltene Darlehensverbindlichkeit im Verlassverfahren als Nachlasspassivum in Ansatz gebracht wurde, ist daher für die Berufungswerberin hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung nichts gewonnen. Im Gegenstandsfall begehrt die Berufungswerberin die Anerkennung der im Inventar ausgewiesenen Darlehensforderung in Höhe von 84.002,67 als Nachlasspassivum. Als Nachweis, dass die Berufungswerberin auch tatsächlich die genannte Summe an ihre Schwester, die Erblasserin geliehen hat, legt sie der Abgabenbehörde die beiden oben genannten Schulscheine vom 10.08.1996 vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtssprechung (vgl. VwGH vom 29.01.1997, 95/16/0327, und vom 14.12.1992, 92/15/0177 sowie vom 19.09.1989, 88/14/0173) erkannt, dass „für die Abzugsfähigkeit einer Schuld nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend ist. 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 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.

Zu vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. 01.09.1999, 98/16/0400, oder zuletzt vom 11.05.2005, 2001/13/0209) erkannt, dass diese für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie

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

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.

Aus den bereits oben angesprochenen Schuldscheinen vom 10.08.1996 geht hervor, dass die Berufungswerberin ihrer Schwester, der Erblasserin, diverse Beträge zum Ankauf von zwei Garconnieren bzw. eines Tiefgaragenplatzes „gegeben bzw. geliehen“ hat. In diesen Schuldscheinen sind jedoch weder Vereinbarungen hinsichtlich Verzinsung, Wertsicherung, Besicherung, Laufzeit bzw. Rückzahlungszeitpunkt, Rückzahlungsmodus wie etwa Ratenzahlung, Vorgangsweise bei Vorversterben der Berufungswerberin oder Nichtausreichen eines Verkaufserlöses zur Rückerstattung der Zahlungen, Möglichkeit der jederzeitigen Feststellung der Höhe der aushaftenden Forderungen usw. enthalten.

Die Rückzahlung sollte letztendlich dadurch gewährleistet sein, dass die Berufungswerberin ohnehin aufgrund der gesetzlichen Erbfolge Alleinerbin der Erblasserin gewesen wäre bzw. wäre die Rückzahlung noch durch testamentarische Erbseinssetzung der Berufungswerberin abgesichert.

Im Rahmen des Erörterungstermines gibt die Berufungswerberin an, dass der Schuldschein betreffend der ATS 100.000,-- bestätigen sollte, dass die Berufungswerberin ihrer Schwester, der Erblasserin diese Summe zum Ankauf der Ein-Raum-Garconniere Top 33 bereits im Jahre 1976 bzw. 1977 geliehen hat. Der Schuldschein selbst ist jedoch erst zwanzig Jahre später, nämlich am 10.08.1996 erstellt und von der Schwester bzw. Erblasserin unterfertigt worden. Darin ist weder über Verzinsung, Rückzahlung, Laufzeit, Wertsicherung etc. eine Vereinbarung getroffen worden. Innerhalb dieser zwanzig Jahre (von 1976 bis 1996) des mündlichen Vertragszustandes, aber auch ab 1996 bis zum Ableben der Erblasserin sind keine Rückzahlungen erfolgt. Auch die im zweiten Schuldschein vom 10.08.1996 angeführten Summen, deren Hingabe in den Jahren 1995 und 1996 zum Ankauf der Top 26 und des Tiefgaragenplatzes durch die Erblasserin bestätigt wurde, wurden tatsächlich nie zurückgezahlt. Auch wenn die Berufungswerberin immer wieder betont, dass sie die gewährten Beträge nicht in Schenkungsabsicht hingegeben habe, bzw. ihrer Schwester sehr wohl klar war, dass sie die gewährten Beträge nur leihweise erhalten habe und diese zurückzahlen hätte, steht diesem Vorbringen entgegen, dass tatsächlich keine Rückzahlungen seitens der Erblasserin erfolgt sind. Dies eben mit der Begründung, dass ihre Schwester, die Erblasserin, nicht das Geld dazu gehabt hätte. Deshalb hat die Berufungswerberin diese Beträge auch nie fällig gestellt.

Betrachtet man nun die Einkommenssituation der Berufungswerberin und jene der Erblasserin, welche beide über eine gesicherte Pension verfügten, aber auch die Vermögenssituation der Erblasserin, welche aus dem eidesstattigen Vermögensbekenntnis zu ersehen ist, worin neben den Aktiva (die Garconnieren und Bankguthaben von ca. € 10.000,-) praktisch außer der berufungsgegenständlichen Darlehensforderung keinerlei größere Schuldposten angeführt sind, so ist die Argumentation der Berufungswerberin, dass ihre

Schwester nicht das Geld zur Rückzahlung der geliehenen Beträge aufbringen hätte können, nicht nachvollziehbar.

Aus dem gesamten Vorbringen der Berufungswerberin und der Tatsache, dass die genannten Beträge über die gesamte Laufzeit von zehn bzw. dreißig Jahren bis zum maßgeblichen Stichtag, nämlich dem Todeszeitpunkt der Erblasserin, noch in voller Höhe aushafteten, muss dem Finanzamt unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtssprechung gefolgt werden, dass zum maßgeblichen Stichtag nicht mit der Geltendmachung der Forderung durch die Berufungswerberin gegenüber ihrer Schwester zu rechnen war. Auch das Argument der Berufungswerberin, wonach die geliehenen Summen eine Art Geldanlage für sie gewesen wären, vermag das Berufsbegehren nicht zu untermauern, zumal die Hingabe von Geldbeträgen ohne Verzinsung keine Vermögensvermehrung im Sinne einer Geldanlage bringt.

Eine Darlehenskonstruktion wie die vorliegende ohne Verzinsung und vor allem ohne Fälligestellung der Beträge und ohne tatsächlich erfolgte Rückzahlungen über eine Laufzeit von zehn bzw. dreißig Jahren hält dem oben erwähnten Fremdvergleichsgrundsatz nicht stand. Eine derartige Vereinbarung wäre nämlich zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nie abgeschlossen worden.

Schließlich ist auch das Vorbringen der Berufungswerberin, wonach die Rückzahlung der geliehenen Beträge letztlich durch die Erbseinssetzung und die Bezugsberechtigung aus den Lebensversicherungen erfolgt sei, nicht stichhältig, da es voraussetzt, dass die Berufungswerberin nicht vorverstirbt.

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 Darlehensforderung nicht ernsthaft gerechnet werden musste, und diese nicht als Abzugspost berücksichtigte.

Aus der gesamten Sachverhaltskonstellation unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtssprechung ergibt sich, dass der Erbschaftssteuerbescheid vom 29.08.2006, worin ursprünglich die Darlehensforderung der Berufungswerberin gegenüber der Erblasserin in Höhe von € 84.002,67 als Abzugspost berücksichtigt worden war, sich als nicht richtig erweist. Die Aufhebung dieses Erbschaftssteuerbescheides durch Aufhebungsbescheid des Finanzamtes gemäß § 299 BAO erfolgte daher unter Ausübung des der Abgabenbehörde eingeräumten Ermessens unter Beachtung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu Recht.

Es waren daher die Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid (Erbschaftssteuerbescheid vom 21.11.2006) abzuweisen und daher

spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 17. Juli 2007