

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 13. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 18. Oktober 2001 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird **teilweise Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid **abgeändert**.

Die **Erbschaftssteuer** wird festgesetzt mit **€ 48.571,03** (S 668.352,00). **Bisher** war vorgeschrieben **€ 48.435,57** (S 666.488,00). Dadurch ergibt sich eine **Nachforderung** in Höhe von **€ 135,46** (S 1864,00).

Die Fälligkeit des Nachforderungsbetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Anfang Februar 2001 verstarb N.N. ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Einziger nächster Verwandter und gesetzlicher Erbe war sein Bruder O.N., der nunmehrige Berufungswerber (in der Folge: Bw.). Im Zuge des abhandlungsbehördlichen Verlassenschaftsverfahrens hatte der Bw. angegeben, sein Bruder, der Erblasser (Erbl.), habe an einer psychischen und gemütsmäßigen Beeinträchtigung gelitten, weshalb dieser außer Stande gewesen sei, einer geregelten Arbeit zur Bedeckung seines Lebensunterhaltes nachzugehen. Er, der Bw., sei deshalb nach dem Ableben ihres Vaters Ende September 1993 für den Unterhalt des Erbl. aufgekommen und habe hiezu die Betriebskosten der vom Erbl. bewohnten Wohnung, die Rundfunk-, Fernseh-, Strom- und Telekomgebühren sowie die Haushalts- und Krankenversicherung für den Erbl. bezahlt. Weiters habe er dem Erbl. für

dessen alltägliche Ausgaben einen Betrag von S 10.000,00 je Monat geleistet. Daraus ergebe sich eine Gesamtforderung in Höhe von S 1.413.249,24.

Nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung erstattete der Bw. ein eidesstättiges Vermögensbekenntnis nachstehenden Inhaltes:

AKTIVA:	Beträge in Schilling
Eigentumswohnung (ETW) A-Straße, Top-1, anteiliger (einfacher) Einheitswert (EW)	215.137,00
ETW B-Straße, Top-2, EW	282.897,00
ETW C-Straße, Top-3, EW	178.544,00
ETW D-Straße, Top-4, EW	175.547,00
2 Girokonten, Gesamtstand	14.987,21
Summe Aktiva	867.112,21
PASSIVA:	
Nicht anerkannte Forderung von X.Y. für angebliche Pflegeleistungen in Höhe von S 416.000,00	0,00
Ersatzforderung des Alleinerben für erbrachte Unterhalts- und übernommene Kostenleistungen wie oben	1.413.249,24
Todfallskosten (Bestattungskosten im Gesamtbetrag von S 68.790,80, voraussichtliche Kosten Grab S 48.000,00)	116.790,80
Summe Passiva	1.530.040,04
Gesamtnachlass (Überschuldung)	-662.928,19

Nach erfolgter Einantwortung wurden dem Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) gemeinsam mit einer Abschrift des Verlassenschaftsprotokolls die schon dem Abhandlungsgericht vorgelegten Unterlagen übermittelt. Dabei handelte es sich um ein vom Bw. verfasstes, mit 2. Juni 2001 datiertes und als "Kostenzusammenstellung nach dem Tod meines Bruders" bezeichnetes Schreiben, in welchem er, wie bereits oben dargestellt, die Gründe für und die Zusammenstellung der Zahlungen an den Erbl. näher ausführte. Weiters beigelegt war eine Kostenermittlung für den Zeitraum von Ende September 1993 bis zum Todestag des Erblassers. Diese beinhaltete nachstehende Positionen:

Miete laut Aufstellung der Hausverwaltung	251.710,44
Krankenversicherung lt. Aufstellung A-Versicherung	67.419,20
Rundfunk und Fernsehen	24.070,80
Strom Kelag	23.402,00
Telekomkosten	140.915,00
Haushaltsversicherung B-Versicherung	15.731,80
Unterhaltszahlungen monatlich S 10.000,00	890.000,00
Gesamtsumme	1.413.249,24

Zusätzlich übermittelte Unterlagen waren Betriebskostenabrechnungen der zuständigen Hausverwaltung betreffend die vom Erbl. bewohnte Eigentumswohnung B-Straße, Top-2, sowie Bestätigungen der A-Versicherung über bezahlte Versicherungsbeiträge. Diese Schriftstücke wiesen als Adressaten den Bw. aus.

Nach Durchführung ergänzender Erhebungen hinsichtlich der Einkünfte des Erbl. setzte das FA dem Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von S 666.488,00 (€ 48.435,57) fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der ErbSt stellte sich wie folgt dar:

Grundstücke, Summe der maßgeblichen EW (3-fach)	2.556.375,00
Guthaben bei Banken	14.987,21
abzüglich Kosten der Bestattung	-68.790,80
abz. Kosten des Grabdenkmals	-48.000,00
abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-29.347,00
abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-6.000,00
abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-14.987,21
steuerpflichtiger Erwerb S 2.404.237,20, gerundet	2.404.230,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 24%	577.015,20
zuzgl. gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% von S 2.556.370,00	89.472,95

Erbschaftssteuer gesamt, gerundet gemäß § 204 BAO	666.488,00
---	------------

Der Forderung des Bw. in Höhe von S 1.413.249,24 versagte das FA den Abzug als Nachlasspassivum mit der Begründung, mangels Vorliegen einer Vereinbarung über entgeltliche Pflegeleistungen sei ein anzuerkennendes Schuldverhältnis nicht begründet worden. Überdies hätte der Erbl. seinen Unterhalt aus eigenen Einkünften, nämlich einer Pension und Mieteinkünften, abdecken können.

In der Folge langte beim FA noch ein Beschluss des Nachlassgerichtes ein, wonach der Bw. über das Guthaben des Erbl. beim Wohnsitzfinanzamt in Höhe von S 9.124,00 verfügberechtigt wäre.

Seine gegen den vorgenannten ErbSt-Bescheid fristgerecht eingebrachte Berufung begründete der Bw. damit, dass ihn an sich keine Unterhaltsverpflichtung getroffen habe, die Bezeichnung aber gewählt worden sei, da der Erbl. diese Zahlungen zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes verwendet habe. Da er, der Bw., diese Leistungen, die als Schuld bei einer allfälligen Veräußerung einer Wohnung abgerechnet und bezahlt werden sollten, vereinbarungsgemäß laufend erbracht habe, hätten seine Forderungen am Todestag bestanden. Es handle sich hiebei um Ausgaben, die er tatsächlich für den Erbl. erbracht habe und gehe aus den dem FA vom Notar übermittelten Belegen hervor, dass diese Forderungen, die im Laufe der Jahre entstanden wären, gegenüber dem Nachlass bereits im Zeitpunkt des Ablebens des Erbl. bestanden hätten. Diese wären daher nach § 20 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) als Schuld abzugsfähig und der angefochtene Bescheid unter Berücksichtigung dieses Umstandes neu zu erlassen. Weiters brachte der Bw. noch vor, dass der Erbl. keiner Erwerbstätigkeit nachgehen konnte und seine Kosten nur aus den Mieteinnahmen, einer kleinen Rente und vor allem aus den vom Bw. geleisteten Zahlungen, die er ihm zum Teil persönlich geleistet habe, bestreiten habe können, wobei er seinem Bruder, dem Erbl., allein an Miete über S 250.000,00 bezahlt hätte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2002 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte hiezu aus, eine Last (Schuld) sei nur dann abzugsfähig, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden müsste. Leistungen, die der Erbe zwar im Glauben, im Sinne des Erblassers zu handeln, aber ohne Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung gemacht hat, würden keine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit darstellen. Der Bw. habe weder einen Nachweis über das Bestehen einer Verpflichtung noch über die tatsächliche Erbringung der behaupteten Leistungen erbracht. Zudem habe der Erbl. über ein zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes ausreichendes Einkommen verfügt.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der Bw. zunächst an, um nach dem Ableben des Vaters den gewohnten Lebensstandard halten zu können, hätten sie vereinbart, dass die vom Bw. für seinen Bruder geleisteten Zahlungen bei Veräußerung einer der vermieteten Wohnungen an ihn zurückgezahlt würden. Ein entsprechendes Schreiben liege bei. Daraus ergebe sich, dass es sich dabei um ein Darlehensverhältnis gehandelt habe, das durch Zuzählung der einzelnen Beträge und die Willensübereinstimmung entstanden sei. Durch die bestehende Vereinbarung sowohl der Erbringung der Leistungen als auch der Abstattung liege eine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit in Form einer Darlehensforderung vor. Aus den beigelegten Unterlagen gehe hervor, dass er, der Bw., die entsprechenden Rechnungen beglichen habe. Die (monatlichen) Direktzahlungen an den Erbl. wären zum Teil über die Bank und zum Großteil in bar erfolgt. Zwar habe der Erbl. über ein eigenes Einkommen verfügt, für die Deckung seiner gehobenen Ansprüche habe dieses jedoch nicht ausgereicht, weshalb die entsprechenden Zuzahlungen durch den Bw. erforderlich gewesen wären. Zwischenzeitig wäre noch eine Einkommensteuernachvorschreibung betreffend den Erbl. in Höhe von € 98,77 eingelangt, welche als zusätzliche Passivpost bei der Neuberechnung der ErbSt in Abzug zu bringen wäre.

Dem Vorlageantrag beigeschlossen waren, neben den bereits dem FA übermittelten Unterlagen, eine Zahlungsbestätigung der B-Versicherung, Saldenlisten sowie Bankbestätigungen betreffend Überweisungen von der Bank des Bw. auf das Konto des Erblassers. Das schon oben erwähnte, seinerzeit dem Nachlassgericht und dem FA vorgelegte, Schreiben vom 2. Juni 2001 war wortgleich übernommen worden und, nunmehr mit dem Zusatz versehen, zwischen dem Bw. und dem Erbl. sei festgelegt gewesen, dass die Zahlungen später beim Verkauf einer Wohnung wieder an den Bw. zurückerstattet würden, ebenfalls beigelegt. Datiert ist dieses vom Bw. verfasste und unterzeichnete Schreiben mit 21. Juli 2002.

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen im Vorlageantrag wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht, eine allenfalls existierende, geeignete Urkunde über den behaupteten Darlehensvertrag vorzulegen, anderenfalls die genauen Abreden hinsichtlich einer etwa mündlich getroffenen Darlehensvereinbarung bekanntzugeben. Des Weiteren wurde der Bw. ersucht, auszuführen, ob die Veräußerung einer Wohnung überhaupt ins Auge gefasst gewesen war, wenn nicht, wie das Darlehen dann rückerstattet werden hätte sollen, was geschehen wäre, wenn der Erbl. den Bw. überlebt hätte oder wenn ein allfälliger Verkaufserlös zur Darlehenstilgung nicht ausgereicht hätte, und ob und wie eine jederzeitige Feststellung der aushaftenden Darlehensverbindlichkeit möglich gewesen wäre. Hinsichtlich der behaupteten Zahlungen im Ausmaß von rund S 1,4 Mio. wurde

der Bw. darauf hingewiesen, dass erst Belege über einen Gesamtbetrag von etwa S 365.000,00 (Betriebskosten und andere S 330.000,00, monatliche Zahlungen zur Bestreitung des Unterhaltes S 35.000,00) vorgelegt wurden, und die restlichen Beträge offenkundig bloß im Schätzungswege ermittelt worden waren. Endlich wurde dem Bw. noch vorgehalten, dass die aus der Veranlagung des Erbl. zur Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 herrührende Abgabengutschrift in Höhe von S 9.124,00 bei der Berufungserledigung als zusätzliche Aktivpost in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wäre.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw. ein Testament ihres Vaters vor, aus dem hervorgehe, er und sein Bruder, der Erbl., wären gemeinsam zu Erben eingesetzt worden. Die Erbseinsetzung seines Bruders wäre unter der Auflage erfolgt, dass der Bw. zum Verwalter des Vermögens des Erbl. bestellt werde. Entsprechend dieser Auflage im Testament habe er den Erbl. bis zu dessen Tod finanziell unterstützt. Der im Vorlageantrag zitierte Darlehensvertrag sei die mündliche Vereinbarung bzw. der Auftrag aus dem Testament, für den Erbl. Zahlungen zu leisten. Die Abstattung des Darlehens wäre durch eine allfällige Veräußerung ins Auge gefasst gewesen bzw. entsprechend den Bestimmungen des Testamente mit dem übrig gebliebenen Vermögen zu verrechnen. Die Zahlungen seien entsprechend dem Punkt 4 des Testamente begrenzt gewesen mit dem Wert des Erbteiles. Über weitere als die schon bisher vorgelegten Belege verfüge der Bw., abgesehen von einer nunmehr beigeschlossenen Bestätigung über die an die B-Versicherung geleisteten Zahlungen, nicht. Die bar an den Erbl. auszahlten Beträge habe er sich nie quittieren lassen. Der Hinzurechnung der Einkommensteuergutschrift in Höhe von S 9.124,00 werde nicht entgegengetreten. Schließlich beantragte der Bw. noch, eine mündliche Verhandlung abzuhalten sowie die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zu fällen.

Mit dem angesprochenen Testament hatten sich die Eltern des Bw. und des Erbl. gegenseitig als Alleinerben eingesetzt. Sollte einer von ihnen die Erbschaft nicht erlangen, sollten der Bw. und der Erbl. zu gleichen Teilen Ersatzerben sein. Die Erbseinsetzung des Erbl. erfolgte unter der Auflage, dass dieser seinen Bruder, den Bw., zum Verwalter seines Vermögens bestelle und sich insbesondere verpflichte, das ererbte unbewegliche Vermögen ohne Zustimmung des Bw. weder zu belasten noch zu veräußern. Überdies habe der Erbl. dem Bw. und dessen Gattin das Vorkaufsrecht an diesem ererbten Vermögen einzuräumen. Im Verlassenschaftsverfahren nach dem im September 1993 verstorbenen Vater war im Wege eines Erbübereinkommens dem Erbl. u.a. das Eigentum an der Wohnung B-Straße, Top-2, übertragen und gleichzeitig der Bw. mit der Verwaltung des vorstehenden Vermögens des Erbl. betraut worden.

Im Anschluss daran durchgeführte Datenbankabfragen ergaben, in Verbindung mit dem Akteninhalt und einer Auskunft des Bw., dass der Erbl. in den Jahren 1994 bis zu seinem Ableben über nachstehende Barmittel (Pensionsvorschüsse, Netto-Pensionseinkünfte, Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnungen Top-4, Top-3, Top-1, bereinigt um AfA und Einkommensteuer-Voraus/Nachzahlungen, ermittelt nach dem Zufluss-Abflussprinzip) verfügen konnte: 1994 S 162.181,00, 1995 S 216.122,00, 1996 S 179.806,00, 1997 S 158.496,00, 1998 S 165.986,00, 1999 S 203.530,00, 2000 S 196.291,00, 2001 S 20.216,00. Die Frage, ob sich die ihm übertragene Vermögensverwaltung bloß auf die Eigentumswohnung Top-2, wie sich dies aus dem Verhandlungsprotokoll im Verlass nach dem Vater ableiten ließe, oder auf das gesamte Vermögen inklusive der Einkünfte des Erbl. bezogen habe, beantwortete der Bw. dahingehend, dass sich diese Verwaltungsverpflichtung auf die gesamten Einkünfte des Erbl. erstreckt habe. Da dieser seine finanziellen Agenden nicht selbst regeln können, hätte er ihn mit S 10.000,00 monatlich unterstützt. Auch sei die gesamte Korrespondenz, die Angelegenheiten des Erbl. betreffend, über den steuerlichen Vertreter des Bw. gelaufen.

Unter Hinweis auf den Umstand, dass der Erbl. ab 1994 über jährliche Barmittel in der Höhe zwischen S 158.000,00 und S 216.000,00 verfügt habe und der Bw. nach seinem Vorbringen verpflichtet gewesen wäre, das gesamte Vermögen einschließlich der Einkünfte des Erbl. zu verwalten, wurde der Bw. ersucht, belegmäßig nachzuweisen, dass die streitgegenständlichen Kosten (mit Ausnahme der vom Bw. behaupteten monatlichen Zahlungen in Höhe von jeweils S 10.000,00) in Verwaltung des Vermögens des Erbl. tatsächlich aus dem Vermögen des Bw. bezahlt worden sind. In diesem Zusammenhang erwähnenswert sei noch, dass die Prämien für die Krankenversicherung als vom Erbl. selbst getragene Sonderausgaben bei dessen Einkommensteuerveranlagungen geltend gemacht worden sind.

Hiezu führte der steuerliche Vertreter des Bw. telefonisch aus, dass es dem Bw. nicht möglich wäre, die erforderlichen Nachweise zu erbringen. Die Banken hätten nach so langer Zeit gar nicht mehr alle Unterlagen und würden die vorhandenen nicht oder nur sehr schwer herausgeben. Auch wäre es unter nahen Verwandten nicht üblich, sich die Übergabe von Geldbeträgen quittieren zu lassen. Von einer schriftlichen Beantwortung des Vorhaltes werde daher Abstand genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die rein rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die zur Anwendung gebrachten Bewertungsregeln, Steuersätze, Steuerbefreiungen und Steuerklasse sowie die daraus abgeleitete und festgesetzte ErbSt dem Grunde und der Höhe nach grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen wurden. Streit besteht lediglich darüber, ob dabei

noch ein zusätzlicher Betrag aus einer vom Bw. behaupteten Forderung im Ausmaß von S 1.413.249,24, als abzugsfähige Verbindlichkeit anerkannt werden kann.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Die Abgabenbehörde ist bei der Ermittlung des Umfanges des Erwerbes an die in einem Inventar ausgewiesenen Werte schon deswegen überhaupt nicht gebunden, weil es sich hiebei 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 (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 1a zu § 20; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 14. Oktober 1999, 98/16/0288). Allein aus dem Umstand, dass die im eidesstättigen Vermögensbekenntnis enthaltene Forderung des Bw. im Verlassverfahren als Nachlasspassivum in Ansatz gebracht wurde, ist daher für den Bw. hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung nichts gewonnen.

Zum Abzug von Verbindlichkeiten allgemein ist zu bemerken, dass für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten zunächst erforderlich ist, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Leistungen, die der Erbe zwar im Glauben, im Sinne des Erblassers zu handeln, aber ohne Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung gemacht hat, stellen keine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit dar (Fellner, a.a.O., Rz 18, m.w.N.). Zu prüfen ist sohin, ob für den Bw. als Alleinerben eine rechtliche Verpflichtung bestanden hat, die von ihm geltendgemachte streitgegenständliche Forderung aus dem Nachlass (wenn auch nur an sich selbst) zurückzubezahlen, ob also eine aus einer vertraglichen Vereinbarung resultierende, rückforderbare Schuld des Erbl. vorgelegen ist.

Betreffend eine allenfalls gegebene vertragliche Vereinbarung hat der Bw. erstmalig im Vorlageantrag vorgebracht, zwischen ihm und dem Erbl. habe eine Darlehensvereinbarung existiert. Diesbezüglich werde auf ein dem Vorlageantrag beigelegtes Schreiben verwiesen.

Zu vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. das Erkenntnis vom 1. September 1999, 98/16/0400, oder zuletzt vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209) die Ansicht, dass diese für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.

Hält man sich nun im Lichte dieser Anforderungen die Ausführungen des Bw. vor Augen, so kann von einer Erfüllung dieser Kriterien im gegenständlichen Fall wohl nicht die Rede sein. So hat der Bw. erst im Vorlageantrag das Vorliegen eines Darlehensvertrages behauptet und hiezu auf ein beigelegtes Schreiben hingewiesen. Dieses mit 21. Juli 2002 datierte und daher nur vom Bw. unterfertigte Schreiben deckt sich dem Inhalt und dem äußeren Erscheinungsbild nach nahezu zur Gänze mit einem bereits dem Nachlassgericht überreichten, als "Kostenzusammenstellung nach dem Tod meines Bruders" bezeichneten Schriftstück. Lediglich als Schlussatz war vom Bw. neu hinzugefügt worden, dass zwischen ihm und dem Erbl. festgelegt gewesen sei, die Zahlungen würden später bei einem Verkauf einer Wohnung wieder an den Bw. zurückerstattet werden. Allein aus dem Umstand, dass dieses Schreiben erst mehr als ein Jahr nach dem Tode des Erbl. erstellt und nur vom Bw. unterzeichnet wurde, erhellt, dass dieses Schriftstück nicht als eine zum Nachweis des Abschlusses eines Darlehensvertrages taugliche Urkunde angesehen werden kann. Eine andere Urkunde, welche Beweis über das Zustandekommen eines Darlehensverhältnisses liefern könnte, hat der Bw. nicht vorgelegt. Auch aus der Tatsache, dass der Bw. auf den vorgelegten Betriebskostenabrechnungen der für die vom Erbl. bewohnte Wohnung zuständigen Hausverwaltung sowie auf den Versicherungsbestätigungen als Adressat aufscheint, lässt sich ein Nachweis für einen Abschluss eines Darlehensvertrages nicht ableiten, zumal der Bw. mit der Vermögensverwaltung des Erbl. betraut war und eine derartige Vorgangsweise dabei zwar nicht als Regelfall, aber dennoch als nicht unüblich anzusehen ist. Dem Erfordernis einer ausreichenden Publizität des behaupteten Maßen zwischen dem Bw. und dem Erbl. abgeschlossenen Darlehensvertrages wurde sohin nicht Genüge getan.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde, die genauen Abreden einer etwa mündlich getroffenen Darlehensvereinbarung, insbesondere hinsichtlich Verzinsung, Wertsicherung, Besicherung, Laufzeit bzw. Rückzahlungszeitpunkt, Vorgangsweise bei Vorsterben des Bw. oder Nichtausreichen eines Verkaufserlöses zur Rückerstattung der behaupteten Zahlungen, Möglichkeit der jederzeitigen Feststellung der Höhe der aushaltenden Forderung, bekanntzugeben, führte der Bw. bloß aus, die mündliche Vereinbarung bzw. der Auftrag aus dem Testament ihres Vaters, für den Erbl. Zahlungen zu leisten, sei der im Vorlageantrag gemeinte Darlehensvertrag. Die Abstattung des Darlehens wäre durch eine allfällige Veräußerung ins Auge gefasst gewesen bzw. entsprechend den Bestimmungen des Testamente mit dem übrigen Vermögen zu verrechnen. Die Zahlungen seien begrenzt gewesen mit dem Wert des Erbteiles. Selbst wenn man den Ausführungen des Bw., wonach die Veräußerung einer Wohnung allenfalls ins Auge gefasst worden sei, es also nicht einmal sicher war, dass eine solche jemals erfolgen sollte, folgen würde, kann von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt einer Vereinbarung, wie dies

von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung für eine steuerliche Anerkennung gefordert wird, wohl nicht gesprochen werden. Abgesehen davon erscheint es der Berufungsbehörde nicht leicht verständlich, dass einerseits ein erhöhter Finanzbedarf des Erbl. durch Zuzahlungen seitens des Bw. abgedeckt werden sollte, andererseits der Erbl. sich durch den Verkauf einer der vermieteten Wohnungen einer wichtigen Einkunftsquelle begeben würde.

Mangels Vorliegen einer Urkunde und einer Besicherung sowie angesichts der unklaren Abreden etwa hinsichtlich der Laufzeit und der Rückzahlungsmodalitäten ist davon auszugehen, dass ein derartiger Vertrag zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre.

In Würdigung all dieser Umstände und der unterschiedlichen, unklaren und überdies nur unzureichend untermauerten, Ausführungen des Bw. 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 eindeutig als nicht erwiesen angenommen werden konnte und daher auch keine rechtliche Verpflichtung bestanden hatte, als Nachlassverbindlichkeit anzuerkennende Rückzahlungen aus diesem Titel aus der Erbmasse zu leisten.

Zum Hinweis des Bw. auf das Testament ihres Vaters (gemeint richtig das wechselseitige Testament ihrer Eltern), wonach dem Bw. auferlegt worden wäre, seinen Bruder, den Erbl., durch zusätzliche Geldleistungen finanziell zu unterstützen, ist zu bemerken, dass sich eine derartige Verpflichtung weder aus dem angesprochenen Testament noch dem Protokoll im Verlassverfahren nach dem verstorbenen Vater entnehmen lässt. Vielmehr wurde der Bw. bloß mit der Verwaltung des Vermögens des Erbl. betraut. Eine Verpflichtung des Bw., im Rahmen der Vermögensverwaltung (und der Regelung der finanziellen Gebarung des Erbl.) darüber hinaus noch weitere Zuzahlungen zu leisten, kann selbst bei weitwendigster Auslegung des Begriffes "Verwaltung" nach bürgerlich-rechtlichen Gesichtspunkten nicht abgeleitet werden. Dies nicht einmal dann, wenn man der, dem Verlassprotokoll nach dem verstorbenen Vater in dieser Form allerdings nicht entnehmbaren, Ansicht des Bw. folgte, die Verwaltungsverpflichtung habe sich nicht nur auf die vom Erbl. bewohnte Wohnung B-Straße, Top-2, sondern auf das gesamte Vermögen und alle Einkünfte des Erbl. bezogen.

Denkbar wäre zwar, dass der Bw. in Ausübung dieser Vermögensverwaltung zumindest hinsichtlich der Betriebskosten für die Wohnung, der Strom-, Fernseh- und Telefonkosten sowie der Versicherungsprämien für den Erbl. in Vorlage getreten ist und solcherart einen Rückforderungsanspruch erworben hätte. Einen für die steuerliche Anerkennung geeigneten Nachweis, dass diese Beträge nicht aus den vom Bw. verwalteten Einkünften des Erbl., sondern aus dem Vermögen des Bw. beglichen worden waren, hat der Bw. indes trotz Vorhalt

nicht erbracht. In diesem Zusammenhang wurde dem Bw. auch vorgehalten, dass die von der A-Versicherung vorgeschriebenen Krankenversicherungsprämien nach dem Vorbringen des Bw. aus seinem Vermögen beglichen worden seien, diese Prämien andererseits bei den Einkommensteuerveranlagungen des Erbl. als von diesem selbst bezahlte Sonderausgaben geltend gemacht und als solche auch anerkannt worden sind. Hiezu ist der Bw. eine Äußerung schuldig geblieben.

Unstrittig geblieben ist die Feststellung der Berufungsbehörde, der Erbl. habe im Zeitraum von 1994 bis zu seinem Tod Anfang Februar 2001 über Barmittel im Gesamtausmaß von S 1.302.628,00 verfügt. Würde man von diesem Betrag die auf den gleichen Zeitraum entfallenden, zum Teil im Schätzungswege ermittelten, Betriebskosten, Strom-, Fernseh- und Telefonkosten sowie Versicherungsprämien (Gesamtbetrag laut Berufungsbegehren S 523.249,00, abzüglich Betriebskosten, Haushaltsversicherung, Fernseh-, Strom-, und Telefongebühren für den restlichen Zeitraum 1993 S 18.653,00) in Höhe von S 504.596,00 in Abzug bringen, ergibt sich ein Betrag von S 798.032,00, sohin monatlich rund S 9.388,00, über welche der Erbl. zur Bestreitung der sonstigen Lebenshaltungskosten verfügen konnte. Abgesehen davon, dass, wie schon oben dargelegt, eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung (auch) der monatlichen Zahlungen in Höhe von S 10.000,00, bezüglich derer überdies nur Belege über einen Gesamtbetrag von S 35.000,00 für den gesamten Zeitraum vorgelegt wurden, gar nicht als erwiesen angenommen werden kann, mangelt es auch an einer sittlichen Verpflichtung zur Erbringung dieser Leistungen. Obschon die ins Treffen geführten Motive des Bw. für die finanzielle Unterstützung seines Bruders, nämlich die Aufrechterhaltung des gewohnten Lebensstandards, und sein Verhalten als menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mögen, so bestand nach dem objektiven Urteil billig und gerecht denkender Menschen angesichts der finanziellen Lage des Erbl. wohl keine sittliche Verpflichtung mehr, diesen darüber hinaus noch mit zusätzlichen Geldleistungen zu unterstützen. So hatte der Erbl. zur Bestreitung seiner gesamten Lebenshaltungskosten durchschnittlich je Monat mehr als S 15.300,00 zur Verfügung, nach Abzug der mit der Wohnung im weitesten Sinne zusammenhängenden Aufwendungen noch immer mehr als S 9.300,00 monatlich. Ein auf den herrschenden moralischen oder sittlichen Anschauungen fassendes Gebot, darüber hinaus noch finanzielle Zuwendungen zu leisten, kann angesichts dieser Umstände daher ebenfalls nicht gegeben sein.

Insgesamt gesehen hat sohin das FA im angefochtenen Bescheid der geltendgemachten Forderung des Bw. in Höhe von S 1.413.249,24 die Abzugsfähigkeit als Nachlasspassivum zu Recht versagt.

In Erweiterung seines Berufungsvorbringens hat der Bw. im Vorlageantrag begehrt, eine Einkommensteuernachzahlung für den Erbl. im Betrag von € 98,77 (S 1.359,10) noch in Abzug zu bringen. Diesem Ansinnen kommt Berechtigung zu, was zu einer teilweisen Stattgabe in eben diesem Ausmaß führte.

Weiters wurde dem Bw. vorgehalten, dass eine Abgabengutschrift in Höhe von S 9.124,00 bei der Berufungserledigung als zusätzliche Aktivpost in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wäre. Dem ist der Bw. nicht entgegengetreten, weshalb sich insgesamt eine Abänderung zum Nachteil des Bw. (Verböserung) ergibt, deren Berechnung sich wie folgt darstellt:

	Beträge in Schilling
Grundstücke, Summe dreifacher EW	2.556.375,00
Guthaben bei Banken	14.987,21
Einkommensteuergutschrift neu	9.124,00
abzüglich Kosten der Bestattung	-68.790,80
abzgl. Kosten des Grabdenkmals	-48.000,00
abzgl. Kosten der Regelung des Nachlasses	-29.347,00
abzgl. Einkommensteuernachzahlung neu	-1.359,10
abzgl. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-6.000,00
abzgl. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-14.987,21
steuerpflichtiger Erwerb neu S 2.412.002,10, gerundet	2.412.000,00
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 24%	578.880,00
zuzügl. gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% von S 2.556.370,00	89.472,95
Erbschaftssteuer gesamt neu , gerundet gemäß § 204 BAO	668.352,00
entspricht in Euro	48.571,03

Dem erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2005 im zweitinstanzlichen Verfahren gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat konnte nicht gefolgt werden, da derartige Anträge entweder in der Berufung, im Vorlageantrag oder in einer Beitrittserklärung gestellt werden müssen, dies im vorliegenden Fall aber unstrittig nicht geschehen ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 6. Dezember 2005