



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.R., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 26. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. Jänner 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll nach der am 8. November 2007 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen O.R. hat der erbliche Sohn H.R. aufgrund des Gesetzes die bedingte Erbantrittserklärung als Alleinerbe abgegeben. Unter den Passiven des Nachlasses war auch eine "*Forderung erbl. Sohn H.R. in Höhe von 12.600,00 €*" ausgewiesen.

Gegenüber H.R. (im Folgenden: Bw) hat das Finanzamt mit Bescheid vom 30. Jänner 2009 Erbschaftsteuer in Höhe von insgesamt 1.949 € vorgeschrieben. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes von 34.236,98 wurde diese angeführte Forderung nicht als Nachlassverbindlichkeit abgezogen mit der Begründung, mangels Belege könne sie nicht als abzugsfähige Schuld anerkannt werden.

Die Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid bestreitet die erfolgte Nichtanerkennung dieser Forderung als abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit mit folgender Begründung:

"Wie bereits im Protokoll vom 13.03.2008 ausgeführt, unterstützte der erbl. Sohn H.R. seine Mutter O.R. regelmäßig durch finanzielle Zuwendungen. Dies deshalb, da für Frau O.R. ein Sachwalter bestellt war, der auch ihre finanziellen Angelegenheiten übernommen hat. Es war dem erbl. Sohn H.R. jedoch wichtig, dass seine Mutter Geld zu ihrer freien Verfügung hatte. Die Zuwendungen erfolgten jedoch nicht mittels monatlicher Anweisung bzw. Überweisung, sondern wurden die Beträge je nach Notwendigkeit vom Sohn an die Mutter übergeben. Die Zahlungen waren nicht zweckgebunden, sondern konnten die Beträge von der nunmehr Verstorbenen nach eigenem Dafürhalten verwendet werden bzw. waren für sie eine Art Taschengeld. Aus diesen Gründen ist es dem erbl. Sohn nahe liegender Weise nicht möglich Zahlungsbelege vorzulegen.

Im Durchschnitt unterstützte Herr H.R. seine Mutter jedoch mit einem monatlichen Betrag von ca. EUR 300,00, was aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses verständlich und nachvollziehbar ist.

Für den Zeitraum von Mai 2004 bis Oktober 2007 ergibt dies einen Gesamtbetrag von EUR 12.600,00. Dieser Betrag wird neben den Kosten der Bestattung und der Kosten der Regelung des Nachlasses als weiterer Abzugsposten bei der Berechnung der Erbschaftssteuer geltend gemacht."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass Zuwendungen zu Lebzeiten mangels schriftlicher Vereinbarung betreffend Rückzahlung nicht als Nachlasspassivum geltend gemacht werden könnten. Solche Zuwendungen zu Lebzeiten seien gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 und 11 ErbStG steuerfrei und könnten nicht noch einmal bei der Erbschaftsteuer steuerfrei sein.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung replizierend wird darin noch ausgeführt, dass sich die Steuerfreiheit des § 15 Abs. 1 Z 9 und 11 ErbStG auf den Bedachten/Geschenknehmer beziehe/ erstrecke und nicht auf den (in diesem Fall H.R.), der diese Zuwendung getätigt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht Streit darüber und entscheidet diesen, ob das Finanzamt im Ergebnis zu Recht anlässlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes die dieser angeführten Forderung gegenüberstehende Schuld nicht als eine gemäß § 20 ErbStG abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit anerkannt hat.

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

Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind gemäß § 20 Abs. 5 erster Satz ErbStG nicht abzuziehen.

In den Erläuternden Bemerkungen (539 Blg. Nr XI. GP) heißt es, im § 20 Abs. 5 ErbStG ist der Grundsatz festgehalten, dass nur jene Schulden und Lasten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerbaren Teilen eines Erwerbes stehen, abzugsfähig sind.

§ 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind, und gebietet den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG), sowie der Erbfallschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 ErbStG mit dem angeführten VfGH- Erkenntnis vom 14.6.1997, B 184/96, B 324/96; VwGH vom 13.12.2005, 2005/16/0127).

Unter Erblasserschulden (für die geltend gemachte Passivpost "Forderung erbl. Sohn H.R. in Höhe von € 12.600,00" kommen nur diese in Betracht) sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden. Verbindlichkeiten, die "in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind" (§ 531 ABGB), gehören nicht dazu.

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. 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 am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 18 zu § 20 ErbStG bzw. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173 und VwGH 29.1.1997, 95/16/0327).

Bei nahen Angehörigen muss besonders vorsichtig geprüft werden, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht (VwGH 8.11.1977, 1168/77). Bei der steuerlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge, z.B. eines Darlehensvertrages, ist für die steuerliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarung

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 3 ErbStG und die dort zitierte ständige hg. Rechtsprechung). Bei Fehlen des Fixierens schriftlicher Vereinbarungen und des Treffens eindeutiger Abmachungen über Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung bei einem Darlehensvertrag zwischen nahen Angehörigen ist davon auszugehen, dass dieser zwischen fremden Personen nie vereinbart worden wäre (VwGH 14.9.1977, 0027, 0162/77). Unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit ist jedoch schon aus Gründen der Beweissicherung für den Darlehensgeber

ein bloß mündlich abgeschlossener Darlehensvertrag ohnehin unüblich. Weiters ist eine ausreichende Dokumentation der Leistungsabwicklung (z.B. durch Überweisungen oder Empfangsbestätigungen) erforderlich (VwGH 20.12.1982, 81/13/0036, 92/13/0207).

Der im Berufungsverfahren durch einen öffentlichen Notar vertretene Bw. hat weder behauptet geschweige denn nachgewiesen, dass der Rechtsgrund für die von ihm an die erblasserische Mutter geleisteten monatlichen finanziellen Zuwendungen von ca. 300 € ein (schriftlicher oder mündlicher) Darlehens- oder Kreditvertrag war und dass eindeutige Abmachungen über die Rückzahlungsmodalitäten bestanden. Weiters lässt das Berufungsvorbringen schlüssig erkennen, dass die oben genannten für die Anerkennung von schuldrechtlichen Verträgen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien im Gegenstandsfall keineswegs zutreffen würden. An Sachverhalt ist damit unbedenklich davon auszugehen, dass die gegenständlichen Zuwendungen in der Art eines Taschengeldes, die vom Sohn an die Mutter zu deren finanziellen Unterstützung geleistet wurden, nicht im Rahmen einer Darlehens- oder Kreditvereinbarung mit einer entsprechenden Rückzahlungsverpflichtung der Mutter erfolgten, sondern auf Grund des familiären Naheverhältnisses (Mutter- Sohn Beziehung) freigebig, wenn nicht überhaupt zwecks "Abgeltung bzw. Vermeidung" eines ansonsten möglicherweise der Mutter gemäß § 143 ABGB rechtlich zustehenden Unterhaltsanspruches. Die daraus sich ergebende fehlende Rückzahlungsvereinbarung zwischen Mutter und Sohn zeigt sich auch darin, dass der Bw., obwohl den entsprechenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Vorhaltcharakter zukam, nicht eingewendet hat, hinsichtlich seiner finanziellen Unterstützungsleistungen sei für die Mutter bereits zu ihren Lebzeiten eine Verpflichtung zu deren Rückzahlung entstanden. Überdies ist ,wie eingangs schon erwähnt, für die Abzugsfähigkeit einer Schuld 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 am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. Die Berufung führt diesbezüglich nicht aus, auf Grund welcher konkret eingetretener (Rückzahlungs-)Umstände nach mehr als 4 Jahre seit Beginn der Unterstützungsleistungen mit der Geltendmachung der Forderung gegen die Erblasserin (seine Mutter) ernsthaft gerechnet hätte werden müssen.

Zusammenfassend lässt in freier Beweiswürdigung der vorliegende Sachverhalt keine konkreten Tatumstände erkennen die dafür sprechen, dass die im Abhandlungsprotokoll vom Bw. als Passiva geltend gemachte "Forderung erbl. Sohn H.R. in Höhe von 12.600,00 €" bereits am Todestag gegen die Erblasserin bestanden hat bzw. anders ausgedrückt, bis zu ihrem Tod entstanden war, hätte doch am Stichtag ohne eindeutige Abmachungen über

Rückzahlungsmodalitäten von der leistungsverpflichteten Mutter nicht ernsthaft mit der Geltendmachung dieser Forderung durch den Sohn gerechnet werden müssen. Im Ergebnis zu Recht wurde daher vom Finanzamt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes in Höhe von 34.236,98 € diese der angeführten Forderung gegenüberstehende Schuld nicht als eine gemäß § 20 ErbStG abzugsfähige Verbindlichkeit der Erblasserin (Erblasserschuld) vom Vermögenswert abgezogen. Über die Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. August 2010