



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Haselauer Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Hasnerstraße 18, vom 10. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 9. Mai 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

| Bemessungsgrundlage | | Abgabe | |
|--------------------------|-------------|--------------------------------|--------------------------|
| Art | Höhe | Art | Höhe |
| Steuerpflichtiger Erwerb | 7.289,00 € | Erbschaftssteuer | 145,78 € |
| Wert der Grundstücke | 91.200,00 € | Erbschaftssteuer | 1.824,00 € |
| Summe | | <i>Erbschaftssteuer</i> | <i>1.969,78 €</i> |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen. Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Todesfallaufnahme, errichtet am 9. 1. 2008 in der Amtskanzlei des Gerichtskommissärs DB vorbehaltlich des gerichtlichen Auftrages mit Hilfe der Angaben des Sohnes Herrn Bw L. (Bw.) geht Folgendes hervor:

Manfred Franz F. geboren 1944 in Tschechien ist am 31.12.2007 in L., X.-Straße 295 verstorben. Der Erblasser war Pensionist. Sein letzter Wohnsitz war in B-Straße. Er war österreichischer Staatsbürger und geschieden. Einziger gesetzlicher Erbe ist der Bw..

Der Erblasser war Eigentümer eines 1/2-Anteiles an der Liegenschaft KM, der Einheitswert betrage verdreifacht € 91.200,00. Der Bw. stellte hiezu fest, dass diese Bewertung seiner Meinung nach zu hoch sei, da durch die von ihm vorgenommene und bezahlte Generalsanierung und Erweiterung des Hauses der seinerzeit festgesetzte Einheitswert beträchtlich erhöht wurde. Es liege ein Bankguthaben bei der B.-Bank vor.

Weiters war der Erblasser Eigentümer eines PKW Opel Signum Diesel, Bj. 2006 (lt. Gebrauchtwagenbewertung vom 9.1.2008: € 14.888,00). Sonstiges Nachlassvermögen war nicht vorhanden.

Als Passiva wurden angeführt, dass das ob der Liegenschaft KM in C-LNR 2 ob dem erbl. Hälfteanteil einverleibte Pfandrecht in der Höhe von ATS 140.000,00 sei noch zu Lebzeiten getilgt worden. Es bestünden Verbindlichkeiten gegenüber dem Bw. für die Generalsanierung des Hauses Bweg 21 pauschal 1 Mio Schilling, d.s. € 72.672,84.

Im Protokoll vom 4.2.2008, aufgenommen von MH, in der Verlassenschaftssache nach dem am 31.12.2007 in L. verstorbenen Manfred Franz F. wurden die Angaben in der Todesfallaufnahme als richtig und vollständig anerkannt. Vom Gerichtskommissär über die Rechtswirkungen einer bedingten und unbedingten Erbantrittserklärung genau belehrt, gab der erbl. Sohn, Herr Andreas F., aufgrund des Gesetzes zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbantrittserklärung ab.

Der Bw. erstattete nachstehende Vermögenserklärung

| A. Aktiva | Euro |
|---|-----------|
| 1) 1/2-Anteil des Manfred F. an der Liegenschaft KM , mit einem anteiligen Einheitswert laut Auskunft des Finanzamtes L. , € 30.400,00, dreifach | 90.200,00 |
| Das ob der erbl. Liegenschaftshälfte in CLNR 2 einverleibte Pfandrecht für Anneliese F. geb. 1950, in Höhe von ATS 140.000,00 wurde noch zu Lebzeiten getilgt. | |

| | |
|---|------------|
| 2) Guthaben bei der A-Bank : | |
| a) Privatkonto-Nr.: 000000 mit einem Stand zum Todestag von | 1.625,28 |
| b) Profit-Card-Nr.: 11111 mit einem Stand zum Todestag von | 7.353,44 |
| 3) PKW Opel Signum Diesel, Baujahr 2006 Gebrauchtwagenbewertung vom 9.1.2008 | 14.880,00 |
| SUMME der AKTIVA | |
| B. PASSIVA | |
| 1. Verbindlichkeiten gegenüber dem erbl. Sohn, Herrn Andreas F. , für die Generalsanierung des Hauses Bweg 21 | 72.572,84 |
| 2. Rechnung Bestattung F D. vom 8.1.2008 | 2.276, 74 |
| 3. Rechnung der L.AG vom 16.1.2008 | 1.771,32 |
| 4. Rechnung VL vorn 8.1.2008 | 333,60 |
| 5. Rechnung Blumenschmuck vom 28.1.2008 | 260,00 |
| 6. Rechnung Cafe am Stadtfriedhof vom 8.1.2008 | 38,50 |
| 7. Kostenvoranschlag für Grabgestaltung Stein | 6.970,00 |
| SUMME der PASSIVA | 84.223,00 |
| C. GEGENÜBERSTELLUNG | |
| Nachlassaktiva | 115.058,72 |
| Nachlasspassiva | -84.223,00 |
| Reinnachlass | 30.835,72 |

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 15. Februar 2008 wurde dem Bw. der gesamte Nachlass eingewantwortet.

Mit Vorhalt vom 1. April 2008 wurde der Bw. ersucht hinsichtlich der im Abhandlungsprotokoll angeführten Verbindlichkeit in Höhe von € 72.572,84 für die Generalsanierung des Hauses darzulegen, ob es sich um die „Investition“ des Bw. in die erblasserische Liegenschaft handelt, welche Vereinbarung diesbezüglich zwischen dem Erblasser und dem Bw. bestand und ob ein Schuldverhältnis bestanden hat. Es wurde darauf hingewiesen, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. VwGH 3.9.1997, 93/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung fänden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Erbschaftsteuer mit 7.127,88 € festgesetzt.

Die Berechnung der Erbschaftsteuer bzw. deren Bemessungsgrundlage wurde wie folgt durchgeführt:

| | |
|---|--------------|
| Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) | 91.200,00 € |
| Guthaben bei Banken | 8.978,72 € |
| andere bewegliche Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW) | 14.880,00 € |
| Kosten der Regelung des Nachlasses | -2.370,89 € |
| sonstige Kosten | -11.650,16 € |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG | -2.200,00 € |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.1 lit.b ErbStG | -1.460,00 € |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.17 ErbStG | -8.978,72 € |
| steuerpflichtiger Erwerb | 88.398,95 € |

Die Erbschaftsteuer wurde gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) mit 6 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 88.398,00 € mit 5.303,88 € berechnet. Weiters wurden gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 91.200,00 €, das sind 1.824,00 € hinzugezählt, sodass die Erbschaftsteuer gerundet gemäß § 204 BAO mit 7.127,88 € berechnet wurde. Zur Begründung wurde darauf hingewiesen, dass sie sonstigen Kosten gleich die Summe der Passiva laut Abhandlungsprotokoll jedoch ohne jene Kosten, die für die Generalsanierung (Pos. 1 der Passiva) angesetzt wurden. Mangels einer entsprechenden Vereinbarung könnten diese Kosten nicht anerkannt werden.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass der Bescheid angefochten wird, da die Leihgabe von € 81.108,97 von Herrn Ing. Andreas F. an seinem Vater Manfred F. von der Erbschaftsteuer-Bemessungsgrundlage nicht abgezogen wurde. Durch fehlende finanzielle Mittel des Vaters Manfred F., hätte sich Herr Ing. Andreas F. entschlossen, die dringend notwendige Sanierung des Gebäudes und vor allem auch die Kosten der Sanierung anteilig am Gebäude des Vaters vorerst zu übernehmen. Dazu sei eine mündliche Vereinbarung getroffen worden. Der Vater hätte nach und nach, wenn genügend finanzielle Mittel vorhanden sind, die Leihgabe an seinem Sohn zu entrichten gehabt. Herrn Manfred F. sei es aufgrund finanzieller Verpflichtungen gegenüber seiner geschiedenen Ehegattin nicht möglich gewesen, das Darlehen bis zum Todestag zu tilgen. Es sei keine Rückzahlung in den vergangenen Jahren erfolgt. Der Tod von Herrn Manfred F. sei unerwartet eingetreten und somit wäre eine Regelung der Angelegenheit zwischen Vater und Sohn nicht mehr möglich gewesen. Vereinbarungen kämen im Steuerrecht zur Anerkennung wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.

Es gäbe keinen schriftlichen Vertrag, aber es sei durch Zahlung (Überweisungsbelege liegen vor) der Rechnungen betreffend des Vaters die mündlich getroffene Vereinbarung ausreichend dokumentiert worden.

- auch zwischen Familienfremden wäre dieser mündliche Vertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden, da eine Rückzahlung vereinbart wurde.

Die formelle rechtliche Gestaltung des Rechtsgeschäftes entspreche seiner wirtschaftlichen Bedeutung. Diese Vereinbarung hätte einzig und alleine den Hintergrund, dass der Vater die € 81.108,97 nicht aufbringen konnte.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt der mündlichen Vereinbarung werde durch die Überweisungsbelege dokumentiert. Die Verpflichtungen gegenüber seiner geschiedenen Ehegattin zeigten auch, dass Herr Manfred F. mit seinen Pensionseinkünften wenig Spielraum hatte um die Leihgabe an den Sohn zurückzuzahlen. Im Einheitswertbescheid vom 2. Juni 2004 werde eine Fortschreibung berücksichtigt, da ein Zubau errichtet und das Dachgeschoss ausgebaut wurde. Durch den Ansatz des 3-fachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Erbschaftsteuer hätte die Einheitswerterhöhung eine 3-fache Wirkung. Der Erbe hätte im Jahr 1999/2000 die maßgebenden Investitionen finanziell getragen und hätte zusätzlich noch die Belastung der höheren Erbschaftsteuer. Es wurde ersucht, diese Doppelbelastung bei der Berechnung der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen und die € 81.108,97 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Die gesamten Investitionen könnten durch Überweisungsbelege von Herrn Ing. Andreas F. ausreichend nachgewiesen werden. Die 50 % Zuordnung der Investitionen zum Gebäudeanteil des Vaters sei aufgrund der vorhandenen Rechnungen sehr gut möglich. Eine Aufstellung der Investitionskosten 1999/2000 wurde beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2008 wurde die gegenständliche Berufung abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, in der Berufung werde der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten lt. Punkt 1) der Passiva lt. Vermögenserklärung (Kosten die mit der Generalsanierung des Hauses verbunden waren) in der Höhe von € 72.572,84 beantragt. Für die Abzugsfähigkeit einer Schuld sei nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend, es müsse auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. Nachweise, die das Bestehen der Forderung belegen könnten, seien nicht vorgelegt worden. Welche Vereinbarung mit dem Erblasser getroffen wurden, sei unklar. Eine Vereinbarung betreffend Tilgung dürfte jedoch nicht getroffen

worden sein. Dies sei ein Umstand der einem Fremdvergleich jedenfalls nicht standhalte. Diese Abzugspost könne nicht berücksichtigt werden.

Im Vorlageantrag vom 13. Juli 2008 wurde vorgebracht, dass der Bescheid angefochten werde, da die Leihgabe von € 81.108,97 von Herrn Ing. Andreas F. an seinem Vater Manfred F. von der Erbschaftsteuer-Bemessungsgrundlage nicht abgezogen wurde. Zur Begründung wurde auf die Problematik mit dem 3-fach erhöhten Einheitswert durch Artfortschreibung vom 2. Juni 2004 hingewiesen. Die Fortschreibung von 35 % sei erforderlich gewesen, da ein Zubau (Werkstätte und Garage) errichtet und ein Dachgeschoss ausgebaut wurde. Getragen seien diese Kosten zur Gänze von Herrn Ing. Andreas F. worden. Die Nutzung dieser Räumlichkeiten hätte ausschließlich Herrn Ing. Andreas F. gedient.

Die Liegenschaft sei mit Schenkungsvertrag vom 2. 2. 1990 zu 50 % an den Sohn Herrn Ing. Andreas F. übergeben worden. Das Flächenverhältnis hätte sich aber zwischenzeitlich zugunsten von Herrn Ing. Andreas F. verschoben, da Zubau und Dachgeschoss Ausbau in den Jahren 1999/2000 erfolgt seien. Damit liege das Verhältnis bei 70,96 % Sohn und 29,03 % Vater vor. Eine Eintragung der Anteilsverschiebung in das Grundbuch sei verabsäumt worden. Dadurch seien nicht 50 % der Liegenschaft sondern nur 29,03 % in die Erbschaft eingeflossen. Der maßgebende Einheitswert wäre mit 29,03 % von € 60.800,00 mal 3 = € 52.950,72 als Erbschaftsteuer Bemessungsgrundlage anzusetzen. Zumindest wäre dadurch der Einheitswert entsprechend der Fläche zugeteilt.

In der Berufungsvorentscheidung werde zur Situation des Berufungswerbers nicht eingehend Stellung genommen. In der Berufung sei eine Verbindlichkeit von € 81.108,97 beantragt worden, da die Nachlassverbindlichkeit von € 72.572,84 vom Berufungswerber im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens falsch ermittelt worden sei. Zur tatsächliche und wirtschaftlichen Belastung des Leistungsverpflichteten wurde ausgeführt, dass für einen jungen Familienvater der Betrag von € 81.108,97 als Leihgabe eine hohe finanzielle Belastung darstelle. Der Bw. hätte nur durch sparsame Lebensführung und dem Zusatzeinkommen seiner Frau mit dem vorhandenen Einkommen ein Auslangen finden können. Am Stichtag hätte ernsthaft damit gerechnet werden müssen, dass die Forderung geltend gemacht wird. In der Berufung sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass mit dem Vater Manfred F. die Rückzahlung des Darlehens mündlich vereinbart war. Der Vater sei unerwartet am 31.12.2007 verstorben und somit sei eine Lösung der Darlehensangelegenheit nicht mehr möglich gewesen. Nachweise in diesem Zusammenhang zu erbringen erweise sich als sehr schwierig, da Herr Manfred F. die Bankkontoauszüge nicht aufbewahrt hätte. Eine Aushebung bei der Bank würde Kosten von € 4,00 pro Kontoauszug verursachen. Für 10 Jahre rückwirkend würden nicht abschätzbare Kosten von mindestens € 3.000,00 entstehen. Eine Vereinbarung betreffend Tilgung sei sehr

wohl getroffen worden, und zwar nach Verfügbarkeit von finanziellen Mitteln beim Vater. Die Vereinbarung sei mündlich getroffen worden und wäre bereits in der Berufung eingehend erläutert worden.

Es wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Dieser hat im Vorhalt vom 25. September 2008 ausgeführt:

„In Zusammenhang mit der behaupteten Leihgabe von 81.108,97 € haben Sie im Vorlageantrag vom 13. Juli 2008 angeführt, dass es schwierig ist, Nachweise in diesen Zusammenhang zu erbringen, da Sie die Bankkontoauszüge nicht aufbewahrt hätten. Eine Aushebung bei der Bank würde Kosten von 4,00 € pro Kontoauszug verursachen. Für 10 Jahre rückwirkend würden nicht abschätzbare Kosten von mindestens 3.000,00 € entstehen.

Nach der Judikatur liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht in Fällen vor, in denen die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eingeschränkt sind. Dies hat der VwGH zB wegen des Bankgeheimnisses angenommen (vgl. VwGH 16.9.1986, 86/14/0020). Gemäß § 38 Abs. 2 Z 5 des Bankwesengesetzes besteht die Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses nicht, wenn der Kunde der Offenbarung des Geheimnisses ausdrücklich und schriftlich zustimmt.

Damit der Abgabenbehörde ermöglicht wird, Ihre Behauptungen zu verifizieren und Ihnen die Kosten zur Aushebung von Kontoauszügen erspart bleiben, werden Sie eingeladen dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, innerhalb von zwei Wochen nach Zustellung dieses Vorhaltes die ausdrückliche schriftliche Zustimmung zur Einsichtnahme in jene Bankkonten zu erteilen, aus denen ersichtlich ist, dass die in der Beilage zur Berufung im Zeitraum vom 6. Juli 1999 bis 31. Dezember 2000 geleisteten Bau- und Sanierungskosten (teilweise) von Ihnen getragen wurden.

Schließlich möge innerhalb der oben genannten Frist dargelegt werden, ob Ihnen zum Zeitpunkt der getätigten Investitionen vom Erblasser irgend welche Zusagen gemacht wurden, dass Sie einmal den Liegenschaft erhalten werden.“

Der Bw. übermittelte Bankauszüge aus den Jahren 1999 — 2000. Weiters wurden in Kopie Rechnungen mit den Überweisungsbelegen zusammengestellt, die dokumentieren sollten, dass die gesamten Bau- und Sanierungskosten vom Bw. getragen und von seinem Konto abgebucht wurden. Zur Frage ob irgend welche Zusagen in Bezug auf die Liegenschaft gemacht wurden, führte der Bw. aus, es sei nicht konkret darüber gesprochen worden, ob er den zweiten Hälfteanteil der Liegenschaft erhalten werde. Ihm sei jedenfalls klar gewesen, als einziger Sohn (die Mutter wurde vom Vater nach der Scheidung abgefertigt) den restlichen 50 % Anteil des Hauses zu erhalten. Darum hätte er auch die Investitionen vorfinanziert. Entsprechende Unterlagen wurden beigelegt.

Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass der Bw. Gesamtinvestitionen (Bau- und Sanierungskosten) in den Jahren 1999 und 2000 in Höhe von insgesamt 2.232.167,51 S

(1999: 936.689,83 S und 2000: 1.295.477,68 S) in die Liegenschaft KM getätigt hat. Er machte glaubhaft, dass sämtliche Bau- und Sanierungskosten vom Bw. getragen wurden.

Das Finanzamt hat zur Stellungnahme des Bw. keine Ausführungen gemacht.

Im Anbringen vom 24. November 2008 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen. Im Anbringen vom 19. März 2009 wurde mitgeteilt, dass der Bw. eine Entscheidung des Referenten namens des Senates beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der Ermittlungsergebnisse davon aus, dass zwischen dem Bw. und dem Erblasser eine Miteigentumsgemeinschaft hinsichtlich der Liegenschaft KM bestanden hat (vgl. dazu *Gamerith in Rummeß*, ABGB, § 825 Rz. 7), da beide zu jeweils je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft waren.

Aus § 839 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) ergibt sich, dass die Schulden im Innenverhältnis zwischen den Miteigentümern nach deren Anteilen getragen werden müssen. Nach außen haften die Miteigentümer bei Unteilbarkeit der Leistung solidarisch. Hat Miteigentümer als Geschäftsführer (selbst als Geschäftsführer ohne Auftrag) Aufwendungen getätigt, die ihm zu ersetzen sind, so gebührt ihm Ersatz nach Verhältnis der Anteile. Die Lasten sind sogar von jenen Miteigentümern anteilmäßig zu tragen, die die Zustimmung zu der diese verursachenden Maßnahme verweigerten (vgl. *Gamerith in Rummeß*, ABGB, § 839 Rz. 4). Der Auslagenersatzanspruch des Verwalters für bevorschusste Großreparaturen und auf § 1042 ABGB beruhende Ansprüche verjähren in dreißig Jahren (vgl. *Gamerith in Rummeß*, ABGB, § 837 Rz. 10b). Aus dem ergibt sich, dass ein Miteigentümer die Aufwendungen, die er für die anderen Miteigentümer bevorschusst bzw. getragen hat, von den anderen Miteigentümern im Ausmaß ihrer Anteile an der Liegenschaft (zurück)fordern kann. Dieser Anspruch ergibt sich schon aus den Bestimmungen des § 839 ABGB.

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich aus dieser Rechtslage Folgendes:

Der Bw. hat umfangreiche Bau- und Sanierungsarbeiten an der im Miteigentum stehenden Liegenschaft getätigt. Die Auslagen dafür hat der Bw. (mit Zustimmung des Miteigentümers) vorerst selbst getragen. Auf Grund der oben geschilderten Rechtslage entstand schon auf Grund § 839 ABGB eine Forderung gegenüber dem Erblasser. Umgekehrt hatte der der Erblasser eine Schuld gegenüber dem Bw.. Diese Schuld ist durch die erbrechtliche Universalsukzession erloschen (vgl. § 1445 Satz 1 ABGB). Ein Hinweis, dass diese

Verbindlichkeit bereits vor dem Erbanfall aus welchen Gründen auch immer erloschen ist, ergibt sich aus der vorliegenden Sachlage nicht. Demnach bestand zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers eine Schuld gegenüber dem Bw., wobei diese Schuld mit der Hälfte der vom Bw. getragenen Bau- und Sanierungskosten, das sind 81.108,97 €, anzusetzen ist.

Hinweise, dass seitens des Bw. an den Erblasser eine „Leihgabe“ erfolgt sei, ergeben sich aus dem vorliegenden Sachverhalt nicht. Vielmehr entstand durch die faktische Durchführung der notwendigen Bau- und Sanierungsarbeiten eine Schuld des Erblassers gegenüber dem Bw..

Die Ausführungen des Finanzamtes zur Judikatur betreffend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind im gegenständlichen Fall nicht maßgeblich, entstand die Verbindlichkeit des Erblassers gegenüber dem Bw. doch nicht auf Grund einer Vereinbarung, sondern auf Grund des Gesetzes (§ 839 ABGB). Wenn diese Verbindlichkeit auf Grund einer fremdunüblichen Stundungsvereinbarung zum Zeitpunkt des Erbanfalles noch offen war, dann führt dies bloß dazu, dass diese Stundungsvereinbarung steuerrechtlich nicht beachtlich ist. Die Zusage einer zinsenlosen Stundung bis dem Erblasser Mittel zur Tilgung der Schuld zur Verfügung stehen, ist tatsächlich nicht fremdüblich. Für den gegenständlichen Fall ist dies jedoch nicht maßgeblich, ergibt sich doch aus § 14 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes, dass verzinslichen Schulden zum Nennwert anzusetzen sind. Weiters ergibt sich aus § 20 Abs. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG 1955), dass die infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen gelten. Demnach ist die vom Bw. errechnete Verbindlichkeit in Höhe von 81.108,97 € bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes als Abzugsposten anzusetzen.

Zum Einwand des Bw., wonach lediglich 29,03 % des Wertes der Liegenschaft anzusetzen wären, wird bemerkt, dass der Erblasser sowohl an den Zubauten, als auch der Erhöhung des Wertes auf Grund der vom Bw. getätigten Maßnahmen im Ausmaß seines ideellen Anteiles mitpartizipiert hat. Das Eigentumsrecht ist zwischen den Miteigentümern nach Bruchteilen (Quoten) aufgeteilt. In den Fällen des Miteigentums ist nicht die Sache geteilt, sondern das Recht. Dem einzelnen gehört kein realer Teil, sondern es bezieht sich sein Anteilsrecht immer auf die gesamte Sache. Werterhöhungen in Folge von Bau- und Sanierungsmaßnahmen erhöhen somit den Wert des jeweiligen ideellen Anteiles, unabhängig davon wie die Nutzungsberechtigungen zwischen den Miteigentümern geregelt sind. Diesbezüglich hat, wie bereits schon oben dargestellt, ein Ausgleich zwischen den einzelnen Lasten und Nutzen im Innenverhältnis zwischen den Miteigentümern zu erfolgen. Dadurch können eben Schulden bzw. Forderungen zwischen den einzelnen Miteigentümern entstehen. Auf den Wert des jeweiligen ideellen Anteiles eines Miteigentümers haben diese Forderungen und Verbindlichkeiten keinen Einfluss. Im Übrigen ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 bei der Wertermittlung für die Bemessung der Erbschaftsteuer zwingend von dem dort bestimmten

Dreifachen des Einheitswertes auszugehen. Ein Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes ist im gegenständlichen Verfahren nicht erfolgt.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes:

| | |
|---|--------------|
| Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke) | 91.200,00 € |
| Guthaben bei Banken | 8.978,72 € |
| andere bewegliche Gegenstände (z.B. Schmuck, PKW) | 14.880,00 € |
| Kosten der Regelung des Nachlasses | -2.370,89 € |
| sonstige Kosten | -11.650,16 € |
| Verbindlichkeit gemäß § 20 Abs. 2 ErbStG | -81.108,97 € |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG | -2.200,00 € |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.1 lit.b ErbStG | -1.460,00 € |
| Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z.17 ErbStG | -8.978,72 € |
| steuerpflichtiger Erwerb | 7.289,98 € |

Die Erbschaftsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) mit 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 7.289,00 € mit 145,78 € berechnet. Weiters wird gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 2 % vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 91.200,00 €, das sind 1.824,00 € hinzugezählt, sodass die Erbschaftsteuer gerundet gemäß § 204 BAO mit 1.969,78 € festzusetzen ist.

Linz, am 7. April 2009