GZ. RV/0951-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inB., vertreten durch Mag. Bernhard Ehgartner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 8510 Stainz, Sauerbrunnstraße 6, vom 30. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 3. April 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache nach dem am XX verstorbenen E.U. war lt. Verlassenschaftsprotokoll vom 2. Mai 2008 die erbl. Witwe Frau Bw. zu 1/3 des Nachlasses und die erbl. Söhne Herr M.W., Herr E.A., Herr G.U. und Herr T.U. zu je 1/6 des Nachlasses, je auf Grund der gesetzlichen Erbfolge, erbberechtigt.

Die erbl. Söhne Herr M.W. , Herr E.A. , Herr G.U. und Herr T.U. erklärten sich ihres Erbteiles von je 1/6 des Nachlasses zugunsten der erbl. Witwe Frau Bw. zu entschlagen, eine Erbantrittserklärung nicht abzugeben und an den Nachlass keinerlei Ansprüche zu stellen. Diese qualifizierte Erbsentschlagung stellte eine Erbschaftsschenkung dar; es waren daher die §§ 1278 ff. ABGB anzuwenden. Die erbl. Söhne Herr M.W. , Herr E.A. , Herr G.U. und Herr T.U. übertrugen daher schenkungsweise an die erbl. Witwe Frau Bw. die ihnen aus dem Titel des Gesetzes zugefallenen, jedoch noch nicht angetretenen Erbschaften nach ihrem vorverstorbenen Vater Herrn E.U. und nahm die erbl. Witwe Frau Bw. diese Schenkungen zu

© Unabhängiger Finanzsenat

ihren Gunsten an. Somit war die erbl. Witwe Frau Bw. auf Grund des Gesetzes und in Verbindung mit den Erbschaftsschenkungen der erbl. Söhne zum gesamten Nachlass allein erbberechtigt und gab zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbantrittserklärung ab.

In der danach erstatteten Vermögenserklärung wurden in den Aktiva v.a. die Liegenschaft EZ X Grundbuch Y mit der Grundstücksadresse Z mit einem dreifachen Einheitswert von 34.664,94 € sowie Guthaben bei Banken und in den Passiva die Kosten der Bestattung, der Leichenfeierlichkeiten, der Grabstätte sowie die Forderung der erbl. Witwe für Investitionen im Haus und für getätigte Kreditrückzahlungen für Sanierungskredite des Erblassers in Höhe von 35.000,00 € angeführt. Nach Gegenüberstellung von Aktiva und Passive ergab sich ein Reinnachlass von 11.174,37 €. Die Verlassenschaft wurde der Berufungswerberin zur Gänze eingeantwortet.

Mit Vorhalt vom 4. Februar 2009 ersuchte das Finanzamt um Vorlage von Belegen zur o.a. Forderung der erbl. Witwe.

© Unabhängiger Finanzsenat

Mit Schreiben vom 11. März 2009 legte der Parteienvertreter der erbl. Witwe deren Stellungnahme zum Ergänzungsersuchen vor: darin verwies sie auf zwei beigelegte Aufstellungen, in der einen habe sie die Annuitäten für die Jahre 1992 – 2007 aufgelistet und habe damit die Gesamtbelastung des Ehepaares E.U. und Bw. durch die beiden für den Ausbau sowie die Sanierung des gemeinsamen Wohnhauses aufgenommenen Wohnbauförderungsdarlehen dargestellt. In Summe seien Annuitäten von rund 47.000,00 € bezahlt worden.
In der anderen Tabelle habe sie einerseits die Mittelaufbringung (Pensionseinkünfte der Ehegatten) der Jahre 1992 – 2007, andererseits die Mittelverwendung am Beispiel des Monatsdurchschnitts des Jahres 2007, die grundsätzlich auch für die Jahre 1992 – 2006 gültig sei, veranschaulicht. Dabei sei deutlich zu ersehen, dass der Erblasser mit seiner Mindestpension lediglich für rund 1/3 der gemeinsamen Ausgaben aufkommen habe können, die erbl. Witwe jedoch rund 2/3 der gemeinsamen Ausgaben tragen habe müssen, also auch die über ihren Hälfteanteil an den Ausgaben des täglichen Bedarfs, der monatlichen Haushalts- und Betriebskosten hinausgehenden Ausgaben, insbesondere Annuitäten, Investitionen, unregelmäßige Reparaturen, etc., die sie allein tragen habe müssen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt seien die halbjährlichen Annuitäten für die gesamte Zeit von 1992 – 2007 de facto regelmäßig über die Sonderzahlungen der erbl. Witwe aufgebracht worden. Ihre in der Vermögenserklärung angegebene Forderung sei somit mit 35.000,00 € eigentlich zu niedrig angesetzt worden.
Weiters wurden die Überweisungsbelege samt Vorschreibungen der Jahre 1998 – 2007 (beider Darlehen) sowie die Förderungszusicherung vom 16. Dezember 1991 an beide Ehegatten für ein Darlehen angeschlossen, weitere Belege seien derzeit nicht auffindbar.

Aus den vorgelegten Überweisungsbelegen geht hervor, dass die Rückzahlungen für die Darlehen von einem Gemeinschaftsbankkonto beider Ehegatten erfolgten.

Das Finanzamt schrieb einerseits an die erbl. Witwe für 1/3 des Erbanfalls und an die vier erbl. Söhne für je 1/6 des Erbanfalls die Erbschaftssteuer vor, wobei in der Berechnung der Bemessungsgrundlage die Forderung der erbl. Witwe unberücksichtigt blieb. Die Bescheide wurden damit begründet, dass durch den Verzicht auf die Erbschaft zu Gunsten eines Dritten vom Erbrecht Gebrauch gemacht und dieses übertragen worden sei. Dies sei ein gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 der Erbschaftssteuer unterliegender Erwerb durch Erbanfall.
Eine Schuld stelle nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensverminderung dar, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. Im gegenständlichen Fall habe keine rechtliche Verpflichtung (keine Vereinbarung oder ähnliches) bestanden.

© Unabhängiger Finanzsenat

Andererseits schrieb das Finanzamt der erbl. Witwe für die Erbschaftsschenkungen der vier erbl. Söhne (qualifizierte Erbsentschlagungen) zu je 1/6 des Erbanfalls die Schenkungssteuer vor.

Die erbl. Witwe erhob gegen den Erbschaftssteuerbescheid und gegen die Schenkungssteuerbescheide und die erbl. Söhne erhoben gegen die Erbschaftssteuerbescheide, je vom 3. April 2009 Berufungen mit den Begründungen, dass es hinsichtlich der Forderung der erbl. Witwe eine mündliche Vereinbarung zwischen der Witwe und dem Erblasser gegeben habe, und zwar sei im Beisein sämtlicher Kinder des Erblassers geregelt worden, dass im Falle der Trennung bzw. besserer finanzieller Möglichkeiten die Beträge zurückgezahlt werden müssten, damit habe sehr wohl eine rechtliche Verpflichtung bestanden. Außerdem habe das Gericht in der Verlassenschaftssache die Verbindlichkeit aus dem Rückersatzanspruch in Höhe von 35.000,00 € festgestellt und anerkannt.
Die erbl. Witwe habe – wie aus den beiliegenden Ausführungen der Beantwortung des Vorhaltes hervorgehe – eine Forderung in Höhe von 47.000,00 €. Da die Witwe nicht grundbücherliche Miteigentümerin des gemeinsamen Wohnhauses gewesen sei, sie aber Schulden des Verstorbenen in Höhe von 47.000,00 € bezahlt habe, stehe ihr diesbezüglich ein Rückersatzanspruch in dieser Höhe zu, welcher von allen Beteiligten anerkannt worden sei und außer Streit stehe. Daher wird beantragt, den Passivposten des Rückersatzanspruches in Höhe von 47.000,00 € bei der Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufungen gegen die Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuerbescheide mit Berufungsvorentscheidungen ab.
In den Begründungen wurde ausgeführt, dass nach § 20 Abs. 5 ErbStG 1955 nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf die Erben übergeht und diese verpflichtet die Schuld aus dem ererbten Vermögen abzudecken, eine Abzugspost begründe. Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Schulden sei, dass sie mit grundsätzlich der Steuer unterliegenden Teilen des Erwerbes in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Es sei nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend, sondern es müsse auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Verpflichteten vorliegen. Es müsse also am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden. Der Umstand alleine, dass Ausgaben des täglichen Bedarfs und Investitionen alleine getragen worden seien, biete keinen Hinweis auf den Bestand einer daraus resultierenden Geldforderung gegen den Erblasser. Derartige Zuwendungen an den Ehegatten würden vielmehr im Regelfall ohne Vereinbarung einer entsprechenden Rückforderung – also freigebig – erfolgen bzw. würden sich aus der partnerschaftlichen Gestaltung der ehelichen Wohn- und Lebensverhältnisse erklären. Eine

© Unabhängiger Finanzsenat

schriftliche Vereinbarung bzw. ein Vertrag über den rechtlichen Bestand einer Geldforderung habe nicht vorgelegt werden können (siehe VwGH 29.1.1997, 95/16/0327 und VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Daraufhin stellten die Berufungswerber Anträge auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass es eine gültige Vereinbarung zwischen der Witwe und dem Erblasser gegeben habe, nämlich eine mündliche, die unter Beisein der Kinder als Zeugen getroffen worden sei und, die für den Fall, dass der Verstorbene als freischaffender Bildhauer höhere Einkünfte erwirtschaftet hätte, eine Rückzahlungsverpflichtung, die dadurch automatisch eingetreten wäre, geregelt hätte. Gerade weil allen Kindern des Erblassers die schwierige, finanzielle Situation des verstorbenen Vaters bekannt gewesen sei, sei die Vereinbarung im Beisein aller Kinder getroffen worden. Vor allem aus der partnerschaftlich-solidarischen Situation heraus, habe sehr wohl großes Interesse bestanden, dass das Geld nach Möglichkeit zurückgezahlt werde. Eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des verstorbenen Ehemannes sei daher gegeben gewesen; eine schriftliche Vereinbarung bzw. ein Vertrag existiere nicht und könne daher nicht vorgelegt werden, wohl aber könne der Nachweis des rechtlichen Bestandes des betreffenden Ersatzanspruches durch eine Befragung der Kinder der Witwe als Zeugen nachgewiesen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist lediglich strittig, ob die geltend gemachte Forderung der erbl. Witwe Frau Bw. in Höhe von ursprünglich 35.000,00 €, in der Berufung erhöht auf 47.000,00 €, bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht wird.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Bei der Zweckzuwendung tritt an die Stelle des Anfalles die Verpflichtung des Beschwerten.

§ 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 Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 mit dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 1997, B 184/96, B 324/96).

© Unabhängiger Finanzsenat

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Dabei ist nicht nur der rechtliche Bestand der Schuld entscheidend, sondern es muss 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 gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0173 und VwGH 29.1.1997, 95/16/0327).

Die Erbschaftssteuer stellt als Stichtagssteuer auf den Erwerb von Vermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt ab. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen. Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist dabei von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen.

Nachdem – wie in der Berufung vorgebracht – zwischen dem Erblasser und seiner Ehegattin mündlich vereinbart wurde, dass im Falle der Trennung bzw. besserer finanzieller Möglichkeiten des Erblassers die Beträge zurückgezahlt werden müssten und diese aufschiebende Bedingung bis zum Todestag des Erblassers nicht eingetreten ist, kann zufolge der Vorschrift des § 6 Abs. 1 BewG 1955 diese Schuld nicht berücksichtigt werden (siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 22 zu § 20 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Am Stichtag bestand sohin keine rechtliche Verpflichtung zur Rückzahlung.
Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (VwGH 27.8.1998, 96/13/0165).

Darüber hinaus ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen für ihre steuerliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarungen
1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, ,
2.) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. u.a. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, VwGH 29.3.2006, 2001/14/0221 und VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122).

© Unabhängiger Finanzsenat

Sind die angeführten Voraussetzungen bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt, so kann der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gegeben sein (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 3 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen).
Bei zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen über langfristige Darlehen ist für deren steuerliche Anerkennung insbesondere die Sicherung des Rückzahlungsanspruches erforderlich (vgl. BFH 14.4.1983, IV R 198/80, BStBl II 555).
Damit kann auf Grund der mündlichen Vereinbarung der Ehegatten – selbst im Beisein der Söhne - für den Standpunkt in der Berufung nichts gewonnen werden, da auch die Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung der Vereinbarung nicht vorliegen.
Somit wird von der beantragten Einvernahme der im Vorlageantrag genannten Personen aus verfahrensökonomischen Gründen abgesehen

Die Abgabenbehörde ist hinsichtlich des Wertes des Reinnachlasses im Sinn des § 116 BAO nicht an den Beschluss des Gerichtes, mit dem das eidesstättige Vermögensbekenntnis zu Gericht angenommen wurde, gebunden, weil es sich hiebei nicht um eine der Rechtskraft fähige Entscheidung handelt (vgl. VwGH 16.12.1993, 88/16/0235 und VwGH 29.1.1997, 95/16/0327).

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 28. November 2011

© Unabhängiger Finanzsenat