



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, in W, vom 20. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Juli 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der

Entscheidungsgründe

Die am 27.8.2002 verstorbene J.S. setzte in ihrem Testament ihre beiden Söhne, den Berufungswerber und dessen Bruder, je zur Hälfte als Erben ein.

Mit angefochtenem Bescheid vom 30.7.2004 setzte das Finanzamt betreffend den auf den Berufungswerber entfallenden Erwerb von Todes wegen Erbschaftssteuer mit EUR 3.769,38 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die Berücksichtigung weiterer Notariats- und Anwaltskosten geltend gemacht sowie der Antrag auf Anwendung der Begünstigungsvorschrift gemäß § 15a Erbschaftsteuergesetz gestellt. Die dem Berufsbegehren teilweise Folge gebende Berufungsvorentscheidung vom 22.10.2004 erging zunächst vorläufig gemäß § 200 Abs 1 BAO, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht feststand, ob der erblasserische Betrieb weiterbetrieben würde.

In einem ergänzenden Antrag beehrte der Berufungswerber die Berücksichtigung weiterer Kosten der Nachlassregelung, das Ausscheiden eines Bargeldbetrages aus der Bemessungsgrundlage, da dieser Geldbetrag zur Gänze dem Bruder und Miterben verblieben

sei, sowie die Anwendung der Begünstigungsvorschrift des Abzuges wegen unentgeltlich geleisteter Dienste gemäß § 21 Erbschaftssteuergesetz mit folgender Begründung:

Der Berufungswerber habe in den letzten drei Jahren vor dem Tod der Erblasserin für ihren Haushalt und Betrieb umfangreiche Dienste geleistet, die unentlohnt geblieben wären. Seine Tätigkeit hätte der eines versierten Handwerkers oder Hausmeisters entsprochen und eine fremde Arbeitskraft erspart. Als Aufwendungen mache er daher entsprechend den Nutzflächen des erblasserischen Betriebes für diese drei Jahre mindestens EUR 4.750,93 zuzüglich erbrachter betrieblicher Fahrtkosten von EUR 287,28, somit in Summe EUR 5.038,21 geltend.

In der gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 gab das Finanzamt dem Berufungsbegehren teilweise statt, wobei hinsichtlich der im Berufungsverfahren ergänzend vorgebrachten weiteren Kosten der Nachlassregelung sowie hinsichtlich eines nicht nachlasszugehörigen Barbetrages dem Berufungsbegehren stattgegeben wurde, die Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 15a

Erbschaftssteuergesetz infolge Betriebseinstellung des erblasserischen Betriebes innerhalb fünf Jahren nach dem Erwerb verwehrt wurde. Desgleichen wurde die Anwendung des § 21 Erbschaftssteuergesetz mit der Begründung versagt, dass die Begünstigung im Sinne der vorgenannten Bestimmung für Dienstleistungen, die in Erfüllung einer familienrechtlichen Beistandspflicht erbracht werden, nicht in Betracht kämen. Da die gegenständlichen Dienstleistungen aus der dem Berufungswerber gemäß § 137 ABGB obliegenden Beistandspflicht zu erbringen wären, könnten diese nicht im Rahmen des § 21 Erbschaftssteuergesetz Berücksichtigung finden.

Aufgrund eines Antrages des Berufungswerbers auf Berichtigung der Veranlagung gemäß § 32 Erbschaftssteuergesetz wurde die endgültige Berufungsvorentscheidung durch Bescheid vom 9. Februar 2006 berichtigt und bei Bemessung der Erbschaftsteuer zusätzliche Kosten der Nachlassregelung in Höhe von EUR 3.378,44 als abzugsfähige Verbindlichkeit berücksichtigt.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und neuerlich die nicht entlohten Dienste in der Höhe von EUR 5.038,21 gemäß § 21 Erbschaftssteuergesetz bei der Bemessung der Erbschaftsteuer geltend gemacht.

Als Begründung führte der Berufungswerber aus:

Die Erblasserin (zuletzt 86-jährig) hätte alleinstehend nur mit einer stundenweisen Zimmerhilfe eine gewerbliche Frühstückspension mit 14 Betten und 1500 m² Garten bewirtschaftet. Ohne Mithilfe des Berufungswerbers wäre der Betrieb nicht möglich gewesen bzw. hätte die Leistung von Dritten zugekauft werden müssen. Die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen wären weit über die familienrechtliche Beistandspflicht hinausgegangen

und würden den geltend gemachten Betrag wesentlich übersteigen. Hinsichtlich der Verrichtungen des Berufungswerbers im privaten Haushalt der Erblasserin hätte diese eine Abgeltung zugesagt, welche jedoch wegen des unerwarteten Ablebens der Erblasserin nicht mehr realisiert worden wäre. Vom Miterben wären, wohl in der Nachbarschaft wohnend, keine diesbezüglichen Leistungen erbracht worden.

Die Berufungsbehörde führte ergänzende Ermittlungen durch Einsichtnahme in den Einkommensteuerakt des Berufungswerbers und das der Berufungsbehörde zur Verfügung stehende Abgabensinformationssystem durch, woraus hervorging, dass der Berufungswerber beginnend mit 1.1.1994 bis 31.12.2001 als Angestellter im Betrieb seiner Mutter tätig war und ein jährliches Gehalt von brutto ca. 65.000 bis 70.000 Schilling bezogen hat. Für die Jahre 2002 und 2003 scheint als Arbeitgeber noch die Verlassenschaft auf.

Über Vorhalt dieser Tatsache gab der Berufungswerber an, dass sich diese Entlohnung auf Buchhaltungsarbeiten, welche er im mütterlichen Betrieb verrichtet habe, bezieht. Die private Unterstützung seiner Mutter wäre jedoch unentlohnt geblieben, wobei er diesbezüglich zusätzlich anführte, dass er allein zur Gänze ohne Mithilfe seines Bruders, welcher jedoch zur Hälfte die Mutter beerbt und zusätzlich noch Sparbücher erhalten hätte, seine Mutter unterstützt habe

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob und inwieweit die Begünstigung gemäß § 21 Erbschaftssteuergesetz anzuwenden ist.

§ 21 Erbschaftssteuergesetz lautet:

"Hat der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart, so wird auf Antrag ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag von dem Anfall abgezogen. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt."

Die Rechtssprechung führt dazu aus:

§ 21 Erbschaftssteuergesetz setzt voraus, dass der Erwerber im Haushalt des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat (VwGH vom 15.10.1987, ZI 86/16/0237, verstärkter Senat) und

§ 21 Erbschaftssteuergesetz findet keine Anwendung, wenn überhaupt Barlohn gezahlt worden ist, mag er auch unangemessen niedrig gewesen sein (RFH vom 10.2.1931, I e A 288/30, RStBl 268) sowie Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band III

Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 21 Rz 2 und 7.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden. Da die im Haushalt und im Betriebe der Erblasserin durch den Berufungswerber geleisteten Dienste **nicht ohne Barlohn** sondern im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses zur Erblasserin geleistet wurden, fehlt es an der wesentlichen Tatbestandsvoraussetzung der Unentgeltlichkeit der geleisteten Dienste.

Wenn der Berufungswerber ausführt, dass die von ihm geleisteten Dienste, insbesondere was die private Unterstützung seiner Mutter anlangt, bei weitem die Entlohnung überstiegen hätten, ist auf die bereits durch die Abgabenbehörde erster Instanz hingewiesene familienrechtliche Beistandspflicht gemäß § 137 ABGB zu verweisen. Denn gemäß dieser Bestimmung (vgl. Abs 2) haben Eltern und Kinder einander beizustehen, die Kinder ihren Eltern Achtung entgegenzubringen. Dienstleistungen die in Erfüllung einer familienrechtlichen Beistandspflicht erbracht worden sind, können jedoch im Rahmen des § 21 Erbschaftssteuergesetz keine Berücksichtigung finden (vgl. VwGH vom 5.4.1973, ZI 565/72). Die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 21 Erbschaftssteuergesetz ist daher zu versagen.

Die durch Bescheid vom 9. Februar 2006 (betreffend zusätzlicher Nachlasskosten) berichtigte endgültige Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2006 entspricht somit der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 10. Oktober 2006