



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, vom 24. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Oktober 2005, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 19. Februar 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG mit 2% vom gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 196.948,-- mit **€ 3.938,96** festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 5. Oktober 2004 verstarb Frau E.H.. Auf Grund des Gesetzes war ihr Enkelsohn, Dr. A.E. – dieser in der Folge Berufungswerber (Bw.) genannt – zum Alleinerben berufen und er gab zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung ab. Laut dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis setzten sich die Nachlassaktiven zusammen aus:

Guthaben bei Banken	€	486,97
Wertpapieren	€	192.949,77
Liegenschaftsbesitz 1	3fache anteilige Einheitswert €	191.988,50
Liegenschaft 2	3fache anteilige Einheitswert €	4.959,92
AKTIVEN gesamt	€	390.385,16

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 in Höhe von € 26.241,76 und gemäß § 8 Abs. 4 in Höhe von € ..3.938,96 sohin im Gesamtbetrag von € 30.180,72 fest.

Die Bemessungsgrundlage war nach Abzug diverser Passiven und Freibeträge gemäß §§ 14 Abs. 1 ErbStG und 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Höhe von € 164.011,57 ermittelt worden. Nicht anerkannt hatte das Finanzamt bei Berechnung der Erbschaftssteuer Passiven lt. Punkt 24. des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses in Höhe von € 138.652,18, die der Bw. (lt. der Ausführungen im eidesstättigen Vermögensbekenntnis) für die Erblasserin vor deren Tod aufgewendet hatte und die ihm auf Grund des anhängigen Sachwalterschaftsverfahrens nicht mehr aus dem Vermögen der Erblasserin ersetzt worden waren. Diesbezüglich führte das Finanzamt im Bescheid begründend aus, dass diese Ausgaben laut Sachwalterschaftsakt bereits beantragt und abgerechnet worden waren und der Endbericht vom Sachwaltergericht genehmigend zur Kenntnis genommen wurde.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bringt der Bw. vor – unter Hinweis auf vorgelegte Rechnungsbelege - dass er aus seinem Privatvermögen wiederholt größere Summen für die Erblasserin vorläufig vorfinanziert habe und seine Forderung gegen den Nachlass in Höhe von € 138.652,18 zu Recht bestehe, eine "Refundierung" sei durch das Sachwalterschaftsgericht nie erfolgt. Ergänzend macht der Bw. geltend, dass er in den Zeiträumen 01/2001 - 12/2001 und 04/2003 – 10/2004 für insgesamt 31 Monate seinen Beruf aufgegeben hatte, um sich vollständig der Pflege der Großmutter zu widmen und dass er dafür keinen Barlohn erhalten habe. Er macht aus diesem Titel daher € 31.500,- geltend (für Dienste die nicht früher als 3 Jahre, d.h. für 21 Monate, vor dem Tod der Erblasserin geleistet wurden – und legte diese mit monatlich € 1.500,- fest).

Weiters wurde mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2006 noch die Berücksichtigung einer nachträglichen Forderung des SMZ Baumgartner Höhe im Betrag von € 39,65 begehrt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte bezüglich der Vorfinanzierung der Auslagen im Wesentlichen aus, dass diese für das Finanzamt nicht nachzuvollziehen seien und hinsichtlich des Antrages auf Anerkennung der Kosten gemäß § 21 ErbStG, dass nicht erkennbar sei, ob der Bw. durch seine Dienste tatsächlich eine fremde Arbeitskraft ersetzt habe.

Im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz ist

- weiterhin strittig, ob diese Auslagen vom Erwerb des Bw. in Abzug zu bringen sind und
- darüber hinaus zu klären, ob der Bw. der Erblasserin gegenüber Dienste geleistet hat, die aus der Pflege der Erblasserin, der Koordinierung der aufwendigen Pflege und der Vermögens- und Hausverwaltung bestand und wofür er keinen Barlohn erhalten hatte, für die ein weiterer Betrag gemäß der Bestimmung des § 21 ErbStG vom Anfall in Abzug zu bringen ist.

In der am 19. Februar 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung hat der Bw. diesen Antrag auf 36 Monate ausgedehnt.

- Weiters wird eine nachträgliche Forderung des SMZ Baumgartner Höhe in Höhe von € 39,65 als weitere Passivpost geltend gemacht und im Zuge der Berufungsverhandlung noch eine Rechnung des Steinmetzbetriebes Fuchsberger über die Rückführung des Grabes in den Urzustand in einer Höhe von € 2.359,80 sowie eine Forderung des Finanzamtes 12/13/14/ Purkersdorf in Höhe von € 2.673,49 vorgelegt und auch deren Abzug als weitere Passivpost begehrt.

Weitere Beweise erhoben hat der unabhängigen Finanzsenat durch Einsichtnahme in den Akt des Bezirksgerichtes Meidling AZ 1. betreffend Sachwalterschaftssache E.H. in den Akt des Bezirksgerichtes Meidling AZ 2. betreffend Verlassenschaft E.H. und in den Akt des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien 9. betreffend Pflegegeld E.H.

Wie aus den sehr umfangreichen Akten hervorgeht, war die am 14. Juni 1911 geborene Erblasserin pflegebedürftig und bedurfte einer 24-stündigen Betreuung.

Im Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts vom 1.6.2001, mit dem ihr letztlich Pflegegeld der Stufe 6 zuerkannt worden war, wird der Zustand der Erblasserin beschrieben wie folgt: „Bei der Klägerin liegt ein cerebrales Multiinfarktgeschehen mit einer Tetrasymptomatik vor, welche an den oberen Extremitäten rechtsbetont, an den unteren Extremitäten linksbetont ist. Es besteht eine Stand- und Gangataxie. Psychisch besteht ein paranoid-halluzinatorisches organisches Psychosyndrom. Sowohl psychisch als auch neurologisch bestehen keine kalkülsrelevanten Veränderungen gegenüber der Untersuchung im Oktober 2000.

Die Klägerin kann sich nicht selbst in den Stand begeben. Wenn sie aufgerichtet ist, fällt sie sofort nach rückwärts. Auch mit zwei Hilfen ist das Gehen nicht möglich. Die Klägerin benötigt Hilfe für die tägliche Körperreinigung, für das An- und Ausziehen, sie ist nicht in der Lage, sich etwas zu kochen und kann wegen ihrer Koordinationsstörungen die Nahrung auch nicht selbst einnehmen.

Es bestehen Koordinationsstörungen. Die Medikamente müssen der Klägerin gerichtet und auch verabreicht werden. Die Klägerin benötigt Mobilitätshilfe im engeren und weiteren Sinn.....

Die Klägerin kann nicht einkaufen, kann ihre Leib- und Bettwäsche oder ihre Wohnung nicht pflegen. Sie kann selbst den Thermostatknopf einer Heizung nicht betätigen und auch infolge Immobilität das WC nicht selbstständig aufsuchen. Meist leidet die Klägerin gegen nachmittags unter paranoid halluzinatorischen Symptomen und muss umgelagert werden, um Decubitalgeschwüre zu vermeiden, sodass die ständige Bereitschaft einer Pflegeperson erforderlich ist. Die Klägerin kann auch nicht allein gelassen werden, da sie sonst nicht ausreichend Nahrung oder Flüssigkeit zu sich nehmen könnte.....

Für den Vormittag ist die Erstellung eines koordinierten Pflegeplans möglich, am Nachmittag ist das nicht mehr möglich, weil die Klägerin an Halluzinationen leidet. Die ständige Bereitschaft einer Pflegeperson ist nötig, da nicht vorhersehbar ist, wann die Halluzinationen auftauchen. Die Klägerin kann sich soweit bemerkbar machen, dass jemand aus dem Wohnbereich kommt, um nach der Klägerin zu sehen. Sie kann auch bei auftretenden Schmerzen wegen des Decubitalgeschwürs um Hilfe rufen.....

Der Klägerin gebührt Pflegegeld in Höhe der Stufe 6 ab 1.3.2000.“

Über Anregung des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien war letztlich auch das

Sachwalterschaftsverfahren beim Bezirksgericht eingeleitet worden

Mit Beschluss des Bezirksgericht Meidling vom 13.12.2000 war der Bw. zum einstweiligen und in weiterer Folge mit Beschluss vom 4.1.2002 zum Sachwalter bestellt worden.

Mit 2 Kaufverträgen vom 9. 11. 2001 veräußerte der Bw. die Liegenschaft 3, die zu $\frac{3}{4}$ Anteilen im Eigentum des Bw. stand und zu $\frac{1}{4}$ Anteil im Eigentum der Erblasserin. Diese 2 Kaufverträge bedurften hinsichtlich des Anteiles der Erblasserin der pflegschaftsbehördlichen Genehmigung. Mit Verpflichtungserklärung vom 23.11. 2001 – als Beilage zum Antrag auf pflegschaftsgerichtliche Genehmigung - verpflichtete sich der Bw. seine Großmutter betreffend die Verpflichtungen aus den beiden Kaufverträgen sowie betreffend der Notariatskosten schad- und klaglos zu halten, woraufhin mit Beschluss vom 11. 12.2001 die pflegschaftsbehördliche Genehmigung der Kaufverträge erfolgte. Gleichzeitig wurde dem Bw. als einstweiligem Sachwalter aufgetragen einen umfassenden Bericht über die Einkommens- und Vermögenssituation der Erblasserin zu legen und Vorschläge zur mündelsicheren Anlage des Realisats aus den Kaufverträgen zu erstatten.

Mit Schriftsatz vom 19.12.2001 teilte der Bw. dem Gericht mit, dass der $\frac{1}{4}$ Erlös der Erblasserin aus den beiden Kaufverträgen S 2,411.345,-- (entspricht € 175.239,28) betrage. In Einem ersuchte der Bw. einen Betrag von S 1,411.345,-- (entspricht € 102.566,44) freizugeben, da persönliche Schulden der Besachwalteten in Kürze zur Zahlung fällig seien. Diese waren hinsichtlich eines Betrages von S 1,319.369,10 (entspricht € 95.882,29) auch belegt. Weiters führte der Bw. hierin aus, seien in dieser Auflistung nur die "großen Brocken" erfasst, um auch unmittelbare persönliche Bedürfnisse der Betroffenen zu erfüllen, werde ersucht vorerst per 28.12.2001 den Betrag von S 1,411.345,-- (entspricht € 102.566,44) freizugeben. Der Restbetrag in Höhe S 1,000.000,- (entspricht € 72.672,83) werde sodann mündelsicher angelegt.

Über Aufforderung des Gerichtes vom 4.1.2002 stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 22.1.2002 die Einkommens und Vermögenssituation der Erblasserin dar. Die monatlichen Gesamteinnahmen (Mieteinnahmen, Witwenpension, Pensionsleistung der SV gewerbl. Wirtschaft und Pflegegeld) waren mit € 8.792,44 angegeben, dem gegenüber standen Ausgaben, die monatlich aufgeteilt € 7.998,90 betrugen, wobei in dieser Aufstellung lediglich Ausgaben die im Zusammenhang mit der Liegenschaft standen weiters Steuern, Telefonkosten, Apothekenbedarf und Treibstoffkosten inkludiert waren, nicht aber weitere Aufwendungen wie Essens-, Pflege und Arztkosten.

Auch hatte der Bw. in diesem Schriftsatz festgehalten, dass er zwecks Vermeidung von Verspätungszinsen bzw Passivklagen die im Schriftsatz vom 19.12.2001 dargelegten

Zahlungen einstweilen vorstrecken und den Gesamterlös aus den Kaufverträgen mündelsicher anlegen werde.

Weiters versuchte der Bw. den Schuldenstand der Erblasserin zum damaligen Zeitpunkt zu erklären, stellte aber auch fest, dass die Erblasserin bis 2000 ihre Angelegenheiten selber geregelt hatte und dem Bw. bis dahin deren wirtschaftliche Gebarung überhaupt verborgen war.

Mit Beschluss vom 3.4.2002 stellte das Gericht fest, dass der Bericht zur Vermögens- und Einkommenslage der Betroffenen zur Kenntnis dient und es wurde dem Bw. aufgetragen bis zum 31.3.2003 unter Vorlage von Belegen neuerlich zu berichten.

Diesem Auftrag wurde – wie auch im Folgejahr - unter Verweis auf die Vorberichte fristgerecht Folge geleistet.

Im Endbericht vom 18.11.2004 verwies der Bw. auch abschließend noch auf die von ihm für die Erblasserin getätigten Ausgaben, die sich bis zu diesem Zeitpunkt auf € 162.819,31 erhöht hatten.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat gab der Berufungswerber bekannt, dass er selbst über Vermögen aus dem Verkauf verschiedener Liegenschaften verfügte, über das er selbstverständlich frei verfügen konnte. Weiters gab er an, dass eine dieser Liegenschaften zur Hälfte auch im Eigentum der Erblasserin gestanden war und dass der Erlös von der Verstorbenen – die im Zeitpunkt des Verkaufes (Kaufvertrag vom 28.2.2000) noch nicht besachwaltet war - zur Tilgung von Pfandrechten, die auf einer weiteren Liegenschaft der Erblasserin lasteten, verwendet wurde.

Über Vorhalt der Referentin gab der Bw. an, dass ihm die Gründe warum der Pflegschaftsrichter die Kosten, die für die Erblasserin entstanden waren, nicht freigegeben hatte, unerklärlich waren, doch sei der Bw. auch der Einzige in Betracht kommende Erbe, da sowohl er, wie auch seine (bereits vorverstorbene) Mutter geschwisterlos sind. Das mag auch ein Grund für den Pflegschaftsrichter gewesen sein dies so zu veranlassen, da er vom Bw. wusste dass er Alleinerbe sein werde. Die Akteneinsicht bei Gericht habe ergeben, dass der Richter die Ersuchen immer weiter kalendierte bis der Berufungswerber vorgesprochen hatte und mit dem Pflegschaftsrichter vereinbarte, dass er diese Zahlungen vorerst aus eigenen Mitteln vorstrecken werde. In weiterer Folge habe der Bw. im ersten Bericht auf diese Vereinbarungen mit dem Pflegschaftsrichter ausdrücklich Bezug genommen.

Desweiteren schilderte der Bw. in Kurzfassung das aufwendige Pflegeverfahren für seine Großmutter. Er stellte dar, dass eine 24 stündige Betreuung nötig war und dass dazu zwei Teams zu je zwei Personen eingesetzt waren, die alle 2 bis 3 Wochen abwechselten. Er selbst mußte jedoch die psychische Betreuung seiner Großmutter übernehmen, da die Pflegerinnen

sprachlich nicht in der Lage waren seine Großmutter zu beruhigen, was auch damit zusammenhing, dass seine Großmutter blind war, die Pflegerinnen daher nicht kannte, der Erblasserin aber sehr wohl die Stimme des Bw. bekannt war. Es dauerte oft mehrere Stunden bis der Bw. die Erblasserin von ihren Angstschreikrämpfen beruhigen konnte. Auch der Dienstvertrag des Bw. war auf diese Ausnahmesituation abgestimmt, sodass der Bw. auch zwischendurch die Kanzlei verlassen konnte. Selbst die Medikamenten- und Flüssigkeitseinnahme hatte die Erblasserin gegenüber den Pflegerinnen verweigert und erst durch Mithilfe des Bw. war es möglich der Erblasserin diese zu verabreichen, da sie irrtümlich annahm das Falsche vorgesetzt zu bekommen. Die Betreuung war so umfangreich und für den Bw. so belastend, dass er sogar seine Berufstätigkeit unterbrechen musste. Die Koordination der Pflege erwies sich dadurch, dass seine Großmutter ausschließlich zu Hause betreut wurde und verschiedenste gesundheitliche Probleme hatte und immer wieder neue auftraten wie z.B. Lungenprobleme, wiederholt Harnwegsinfekte etc. auf die spontan reagiert werden musste, als äußerst schwierig. Schon als der Bw. noch berufstätig war, war er immer damit konfrontiert auch während der Dienstzeiten durch Anrufe von zu Hause ärztliche Dienstleistungen veranlassen zu müssen und Medikamente beizuschaffen. Desweiteren oblag es ihm alle notwendigen Pflegematerialien wie z.B. auch Windeln mit dem Auto heranzuschaffen, da das Pflegepersonal dazu nicht in der Lage war und er musste oftmals die Kanzlei verlassen um auch tatsächlich zur Großmutter zu fahren. Hinsichtlich der Vermögensverwaltung gab der Bw. an, dass er das Zinshaus seiner Großmutter T. nach dem Tod der Hausverwalterin für seine Großmutter verwaltet habe, sich also um diverse Reparaturen, Beschwerden der Mieter sowie sämtliche Agenden eines Zinshauses mit 25 Mietern gekümmert hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. § 20 Abs. 4 legt demonstrativ fest, was insbesondere vom Erwerb abzuziehen ist.

Gemäß § 21 ErbStG wird auf Antrag ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag von dem Anfall abgezogen, wenn der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.

Die Abgabenbehörde hat den Wert des Reinnachlasses aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen (siehe VwGH 16.12.1993, 88/16/0235) und ist nicht an die in einem Beschluss des Gerichtes ausgewiesenen Werte des Reinnachlasses im Sinn des § 116 Abs. 2 BAO gebunden.

Im Berufungsfall behauptet der Bw. zu einer Zeit in der die Erblasserin von ihm besachwaltert wurde Auslagen für sie getätigt zu haben, die er in Höhe von € 138.652,18 als Forderung gegen den Nachlass geltend macht, wogegen das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien im Wesentlichen verneint, der Bw. hätte diese Kosten möglicherweise aus Vermögen der Erblasserin gedeckt.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die andere zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0142).

Nun ist auf Grund der vorgelegten Belege eindeutig zu ersehen, dass all diesen, vom Bw. als Forderungen gegen die Erblasserin geltend gemachten Zahlungen Rechnungen und Honorarnoten zu Grunde liegen, die die Sphäre der Erblasserin betreffen. Dass diese Zahlungen vom Konto des Bw. getätigt wurden, kann ebenfalls aus den Unterlagen ersehen werden. Der Bw. hat als Sachwalter der Erblasserin eine jährliche Vermögens- und Einkommensaufstellung bei Gericht vorgelegt, die vom Gericht genehmigend zur Kenntnis genommen wurde.

Zum Bestätigungsverfahren des Gerichts hat der Judikatur des OGH in seinem Urteil vom 7.8.2007, Zl. 4 Ob 122/07 f festgehalten: „Es erfolgt die Bestätigung einer Pflegschaftsrechnung gemäß § 207 Abs. 1 AußStrG alt idF KindRÄG 2001 nach Durchführung eines außerstreitigen Prüfungsverfahrens. Die Rechnung ist mangels Bedenken gegen deren „Richtigkeit und Vollständigkeit“ zu bestätigen.“

Nach den Gesetzesmaterialien soll sich „die Entscheidung über die Rechnung ... dem grundsätzlichen Konzept der Vereinfachung und Modernisierung der Vermögensverwaltung gemäß immer auf eine Art 'Unbedenklichkeitsbestätigung' beschränken: Stellt das

Pflegschaftsgericht nach Ausschöpfung aller Beweisquellen fest, dass keine Anhaltspunkte für die Notwendigkeit weiterer gerichtlicher Tätigkeit bestehen, erteilt es der Rechnung die Bestätigung; scheitern alle Aufklärungsversuche, versagt das Gericht diese Bestätigung (ErläutRV zum KindRÄG 2001 296 BlgNR 21. GP, abgedruckt bei Fucik/Kloiber AußStrG 412 f). Diese Sicht der Rechtslage wurde im Schrifttum zum neuen Außerstreitgesetz, dessen § 137 - abgesehen von einer Verweisung in Abs 1 - dem Wortlaut des § 207 AußStrG alt idF KindRÄG 2001 entspricht, übernommen (Fucik/Kloiber, AußStrG §§ 134-138 Rz 2; Müller in Barth/Ganner, Handbuch des Sachwalterrechts 328; Zankel/Mondel in Rechberger, AußStrG § 137 Rz 1, 4). durch die Bestätigung der Rechnung spricht das Gericht lediglich aus, dass es keinen Anlass für eine fortgesetzte Prüfung der Rechnung gibt (Fucik/Kloiber aaO; Zankel/Mondel aaO § 137 Rz 4).“

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass aus der Genehmigung der Jahresrechnung durch das Gericht, in der die Forderung zwar rechnerisch nicht aufscheint noch keine Schlüsse auf deren Bestand oder Nichtbestand gezogen werden können.

Das Finanzamt zog jedoch offenbar den Schluss, dass - dadurch, dass dem Gericht die Forderungen des Bw. bekannt waren, diese in der Einnahmen- Ausgabenaufstellung keine Berücksichtigung fanden, die Aufstellung aber vom Gericht genehmigt wurde – der Bw. seine Forderungen aus noch weiteren Vermögenswerten der Erblasserin, die möglicherweise aus Liegenschaftsverkäufen aus Zeiten, die vor der Besachwalterung liegen oder aus Mieteinnahmen, decken konnte.

Dafür bieten sich aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenat keine ausreichenden Anhaltspunkte. Der Bw. hat in den Jahresberichten immer wieder auf seine Forderungen hingewiesen, zuletzt auch in seinem Endbericht. Er hat dargelegt, dass er als Sachwalter gemäß § 277 ABGB der Pflegebefohlenen für jeden durch sein Verschulden verursachten Schaden haftet und er schon alleine um weitere Kosten aus Mahnverfahren, Zinsen etc. zu ersparen für diese Forderungen Dritter in Vorlage getreten ist. Darüberhinaus war dem Pflegschaftsgericht auch bekannt, dass der Bw. der einzige Erbe sein werde und auch der Bw. selbst konnte sich seiner Alleinerbschaft sicher sein, sodass es für ihn nicht nötig geschienen haben mag, auf die Tilgung seiner Forderung zu drängen . Dass Vermögen der Erblasserin vorhanden war, welches der Bw. weder vor dem Pflegschaftsgericht noch vor der Finanzbehörde offengelegt hätte, zu dieser Annahme bietet sich kein Anlass, zumal der Bw. auch dargelegt hat, dass aus früheren Verkaufserlösen u.a auch aushaftende Pfandrechte, die auf anderen Liegenschaften lasteten, getilgt wurden. Vielmehr scheinen alle Abrechnungen gewissenhaft erstellt worden zu sein und sind durch Belege untermauert.

Es ist dem Bw. gelungen, glaubhaft darzulegen, sodass im Abgabenverfahren als erwiesen anzusehen ist, dass der Bw. für die streitgegenständlichen Zahlungen der Erblasserin aus seinem eigenen Vermögen in Vorlage getreten ist und diese zu Recht als Forderungen im Verlassenschaftsverfahren geltend gemacht hat.

Dies trifft auch auf die Zahlung zu hinsichtlich der sich der Bw. zwar verpflichtet hatte seine Großmutter betreffend die Verpflichtungen aus den beiden Kaufverträgen vom 9.11.2001 sowie betreffend der Notariatskosten schad- und klaglos zu halten, da der Bw. glaubhaft darlegen konnte, dass diese Erklärung ausschließlich deswegen abgegeben wurde, um die pflegschaftsbehördliche Abwicklung der Kaufverträge zu beschleunigen, da die Käufer bereits den Rücktritt vom Vertrag angedroht hatten und dies angesichts hoher Rückzahlungsverpflichtungen der Erblasserin schwerwiegende Folgen nach sich gezogen hätte.

Unstreitig sind jedenfalls die nachträglich geltend gemachten Passiven (SMZ Baumgartner Höhe: € 39,65, Steinmetz: € 2.359,80 sowie Finanzamt 12/13/14/ Purkersdorf: € 2.673,49) im Gesamtbetrag von € 5.072,94 in Abzug zu bringen.

Nach Abzug dieser Gesamtforderungen verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb von € 20.286,86 (steuerpflichtiger Erwerb laut Bescheid 25. Oktober 2005 € 164.011,57 abzüglich € 138.652,18 und € 5.072,94).

Hievon in Abzug zu bringen bleibt noch ein angemessener Betrag, für Dienst die der Bw. im Haushalt bzw. Betrieb der Erblasserin ohne Barlohn geleistet hat und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat (§ 21 ErbStG).

Die im Berufungsverfahren geltend gemachte Begünstigung nach § 21 ErbStG 1955 setzt voraus, dass die Dienste ohne bestehende Verpflichtung erbracht wurden. Dem Bw. wird beigelegt, dass seitens des Enkels keine familienrechtliche Beistandspflicht besteht. Wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, war die Erblasserin ein Pflegefall und es gebührte ihr Pflegegeld der Stufe 6. Sie bedurfte neben einer 24 stündigen physischen Betreuung einer intensiven psychischen Betreuung, die auf Grund ihrer Erblindung und ihrer Halluzinationen ausschließlich vom Bw. erbracht werden konnte, da nur er ihr vertraut war. Sie bedurfte seiner Hilfe insbesondere auch während der Nachstunden, da zu diesen Zeiten Halluzinationen noch verstärkt auftraten. Darüberhinaus hat der Bw. auch glaubhaft gemacht, dass sich die Koordination der Pflege sehr zeitaufwendig gestaltete, da die Erblasserin ausschließlich zu Hause betreut wurde, das Haus nicht verlassen konnte, unterschiedliche Erkrankungen und Beschwerden hatte und darüberhinaus auch auf häufig und spontan auftretende Symptome unverzüglich reagiert werden musste. Da das Pflegepersonal immer wieder wechselte, war es ausschließlich am Bw. gelegen, der ja auch im Haushalt der Erblasserin wohnte und mit

diesen Anforderungen bestens vertraut war, alle notwendigen Arztbesuche und sonstigen notwendigen Leistungen zu organisieren. Der stete Wechsel des sonstigen Pflegepersonals war es auch der den Bw. als psychischen Beistand für die Bw. besonders notwendig machte. Dass dieser Bedarf mindestens 3 Jahre vor dem Tod der Erblasserin bestanden hat ist glaubhaft und nachvollziehbar.

Weiters konnte der Bw., der selbst Rechtsanwalt ist, auch glaubhaft machen, dass er seit dem Tod der ehemaligen Hausverwalterin (im Jänner 2002) die Hausverwaltung für das Zinshaus der Erblasserin übernommen hatte ebenso wie auch die Vermögensverwaltung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht fest, dass der Bw. Dienste der Erblasserin gegenüber ohne eine bestehende Verpflichtung erbracht hat, die einen Abzug nach § 21 ErbStG rechtfertigen. Der Umstand, dass er auf eine Entlohnung als Sachwalter verzichtet hat steht der Anwendung des § 21 ErbStG nicht entgegen, wird doch vom Gesetz ausdrücklich gefordert, dass eine Dienstleitung ohne Barlohn dem Erblasser gegenüber erbracht werden muss.

Nun muss der beantragte Abzug dem ortsüblichen Lohn für geleistete Dienste gleicher oder ähnlicher Art wenigstens annähernd sowohl nach der Tätigkeit als auch nach der aufgewendeten Zeit, entsprechen.

Wie den im Gerichtsakt über die Sachwalterschaft erliegenden Honorarnoten zu entnehmen ist, haben die Hausverwaltungskosten für 3 Jahre (1999-2001) € 12.860,- betragen. In der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für das Miethaus sind in den Folgejahren (1.1.2002 – 30.9.2004) unter den Einnahmen Honorare für Vermögensverwaltung in Höhe von € 15.983,84 angeführt. Es kann daher nicht verfehlt sein, diese Tätigkeit des Bw. in dieser Höhe zu bewerten.

Im gegenständlichen Fall kann von einer genauen Bewertung der Pflegekosten Abstand genommen werden, da diese, in den letzten 3 Jahren vor ihrem Tod sowohl zu Tag- und Nachtzeiten erbrachten Leistungen eindeutig mit einem höheren Betrag als dem noch zu versteuernden Betrag zu bewerten wären - selbst wenn man als Grundlage den Mindesttarif für im Haushalt Beschäftigte in Wien der für Kranken- und Altenbetreuer/innen im 1.- 5. Berufsjahr zu Grunde legt, der einen Bruttolohn von € 943,50 und einen monatlichen Zuschlag für Dienste die zwischen 22.00 und 6.00 geleistet werden von € 381,20 vorsieht.

Damit aber verbleibt nach Abzug gemäß § 21 ErbStG kein steuerpflichtiger Erwerb und es war dem Berufungsbegehren zu entsprechen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2008