

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 2. März 1989 übergab Frau LB ihre 3/4-Anteile an den EZ 1194, 1756 und 1775 GB F an ihren Neffen, den Bw. Punkt IV. dieses Übergabsvertrages lautet:

*Der Bw als Übernehmer verpflichtet sich für sich, seine Erben und Rechtsnachfolger zu nachstehenden Gegenleistungen gegenüber der Übergeberin, Frau LB:*

*1) Er verpflichtet sich für die Übergeberin in gesunden und kranken Tagen zu sorgen, sie zu pflegen und zu verpflegen und sie in jeder Weise zu unterstützen, solange dies im*

*häuslichen Rahmen möglich und zumutbar ist, insbesondere für die erforderliche medizinische und ärztliche Betreuung zu sorgen, die notwendige Wäsche und Bekleidung anzuschaffen, die Medikamente zu besorgen und überhaupt alles zu tun, was die Übergeberin täglich für den gewöhnlichen, ihrem Alter und ihrem Gesundheitszustand entsprechenden Unterhalt benötigt, soweit sie hiezu nicht selbst in der Lage ist, oder über keine eigenen Mittel zu deren Anschaffung verfügt.*

*2) Er verpflichtet sich, für die Übergeberin alle Arzt-, Medikamenten- und Spitalskosten zu tragen, soweit diese nicht durch gesetzliche oder private Versicherungen gedeckt sind, sowie alle Arbeitsleistungen zur Instandhaltung der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile zu verrichten, beziehungsweise (bzw.) durchführen zu lassen. Die Kosten für eine Anstaltspflege hat der Übernehmer nicht zu tragen.*

*3) Er verpflichtet sich, nach dem Ableben der Übergeberin die gesamten Bestattungskosten und die Kosten für die Anschaffung eines Grabsteines zu bezahlen und für die Pflege der Grabstätte aufzukommen.*

In Punkt V. dieses Vertrages verpflichtete sich die Übergeberin, die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile weder zu veräußern noch zu belasten.

Weiters erteilte Frau LB dem Bw am 2. März 1989 eine Vollmacht, die ihn ua dazu ermächtigte unbewegliche Sachen und Rechte zu veräußern, Geld in Empfang zu nehmen und darüber zu quittieren und Einverleibungen in öffentliche Bücher zu erwirken.

Mit Kaufvertrag vom 29.8.1989 verkaufte Frau LB vertreten durch den Bw die Liegenschaft EZ1756 GB F an Frau P um 450.000,00 S.

Mit Kaufvertrag vom 9.2.1990 verkaufte Frau LB vertreten durch den Bw die Liegenschaften EZ 1194 GB F an Mag. T um 1,600.000,00.

Laut Mitteilung der Grundverkehrs-Landeskommission vom 6. August 1993 wurde der Übergabsvertrag auf den Todesfall der Grundverkehrs-Landeskommission nicht zur Genehmigung vorgelegt. Dieser Übergabsvertrag auf den Todesfall wurde erst mit Ansuchen vom 26. Oktober 1993 der Grundverkehrs-Landeskommission zur Genehmigung vorgelegt.

Bei der Einvernahme durch die PAST hat der Ehegatte von Frau P angegeben, dass der Kaufpreis in Höhe von 450.000,00 S auf ein dem Bw gehöriges Sparkonto bei der Sparkasse Feldkirch einbezahlt worden sei. Laut weiteren Erhebungen der PAST sei dieser Betrag vom Bw zur Abdeckung eines offenen Kredites bei diesem Bankinstitut verwendet worden.

Die PAST hat erhoben, dass der BW den Kaufpreis aus dem Grundstücksverkauf an Mag. T in Höhe von 1,600.000,00 S am 1. März 1990 bei der Raiba Vorderland persönlich übernommen habe. Kurz danach habe der Bw 1,500.000,00 S an Frau J für den Kauf einer Liegenschaft in N bezahlt. Ein Eingang des Kaufpreises in Höhe von 1,600.000,00 S auf dem Girokonto von Frau LB habe nicht festgestellt werden können.

Mit Bescheid vom 8. Jänner 1996 hat das Finanzamt Feldkirch dem Bw für die Kaufpreisschenkungen durch Frau LB in Höhe von 2,050.000,00 S Schenkungssteuer in

Höhe von 604.000,00 S vorgeschrieben. Das Finanzamt begründete diesen Bescheid im Wesentlichen damit, dass der angeführte Übergabsvertrag auf den Todesfall nie rechtskräftig zu Stande gekommen sei, da zu Lebzeiten von Frau LB keine Genehmigung erfolgt sei und die Liegenschaften zudem noch zu Lebzeiten veräußert worden seien.

In der Berufung vom 15. April 1996 brachte der Bw im Wesentlichen vor, dass der Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 2. März 1989 rechtswirksam zustande gekommen sei. Das Versäumnis des Vertragserrichters Notar Dr. [...], unverzüglich nach Vertragsunterfertigung die lediglich für die Verbücherung erforderliche grundverkehrsbehördliche Genehmigung einzuholen, beseitige nicht die Rechtsgültigkeit des abgeschlossenen Übergabsvertrages. Das Versäumnis des Notars könne jedenfalls nicht dem Bw angelastet werden. Die Einvernahme des Notars werde ergeben, dass bei Abschluss des Übergabsvertrages überhaupt keine Hinweise dafür vorgelegen seien, dass der Bw und Frau LB lediglich ein Schein- bzw Umgehungsgeschäft abschließen wollten um eine angeblich von vornherein beabsichtigte Geldschenkung zu verschleiern. Die hochbetagte Frau LB habe mehrere Schlaganfälle erlitten. Sie sei sehr krank und gehbehindert und auf ständige Betreuung angewiesen gewesen. Der Bw habe für Frau LB im Zeitraum 1986 – 1990 regelmäßige und umfassende Betreuungs- und Pflegeleistungen erbracht, die mit einem erheblichen Zeit- und Kostenaufwand verbunden gewesen seien. Der Bw habe während der ca 5 Jahre dauernden Pflege und Betreuung jährlich allein ca 50.000,00 bis 60.000,00 s an Geldaufwendungen für Arztkosten, Kleideranschaffung, Fahrtkosten, Medikamentenkosten, Verpflegungskosten etc aus eigenem für Frau LB finanziert. Er habe mit Frau LB beispielsweise jährlich 20 bis 25 Fahrten zu Heilpraktikern in der Schweiz (Herisau) durchgeführt. Diese Fahrten habe er nicht nur während der Pflegezeit in den Jahren 1986 bis 1990, sondern 20 Jahre lang durchgeführt. Dies sei mit einem Fahrtkostenaufwand von 320.000,00 S verbunden gewesen. Der Bw habe Frau LB fast rund um die Uhr betreut. Als Frau LB nach einem Schlaganfall auf Rehabilitation gewesen sei, habe sie der Bw täglich besucht um mit ihr Gehübungen vorzunehmen. Mit dem Abschluss des Übergabsvertrages auf den Todesfall habe Frau LB beabsichtigt, dem Bw ein Entgelt für seine bis dahin geleisteten und noch künftig zu leistenden Pflege- und Betreuungsleistungen sowie seine Baraufwendungen zu gewähren. Dem Bw sei es nicht möglich gewesen, eine derart umfassende, ständige Pflege und Betreuung als bloße Gefälligkeit unentgeltlich zu erbringen. Er habe daher mit Frau LB ausdrücklich eine Abgeltung der Pflege- und Betreuungsleistungen sowie des damit verbundenen Geldaufwandes vereinbart. In Ermangelung einer solchen Entgeltsvereinbarung wäre dem Bw zweifelsfrei ein klagbarer

Anspruch aus dem Titel der erbrachten Pflege- und Betreuungsleistungen sowie des getätigten Geldaufwandes zugestanden. Die jahrelangen Pflege- und Betreuungsleistungen des Bw seien mit einem Zeit- und Kostenaufwand verbunden gewesen, der die Annahme einer bloßen Gefälligkeit oder gar einer bloßen unentgeltlichen familienrechtlichen Mitarbeit des Bw ausschließe. Frau LB sei lediglich eine Tante des Bw gewesen. Es habe kein familienhaftes Zusammenleben bestanden. Die in Aussicht genommene Entgeltlichkeit der Leistungen des Bw ergebe sich überdies schon aus dem Inhalt des Übergabsvertrages vom 2. März 1989, der die Verpflichtung des Bw zur Erbringung der Pflegeleistungen, Arbeitsleistungen sowie die Übernahme der damit verbundenen Auslagen sowie weitere Leistungen des Bw ausdrücklich vorgesehen habe. Es sei daher völlig unzutreffend, und gehe am dargestellten wahren Sachverhalt vorbei, wenn das Finanzamt rechtsirrig das Vorliegen einer belohnenden Schenkung bzw einer Schenkung unter einer Auflage iSd § 3 Abs 4 ErbStG annehme. Monate nach Unterzeichnung des Übergabsvertrages auf den Todesfall habe sich LB entschlossen, dem Bw nicht erst auf den Todesfall, sondern bereits jetzt ein Entgelt für die umfassende Pflege und Betreuung sowie seine Baraufwendungen zu gewähren. Sie habe am 29.8.1989 die Liegenschaft EZ 1756 GB F verkauft und dem Bw den Kaufpreis in Höhe von 450.000,00 S als Entgelt für seine geleisteten bzw noch zu leistenden Dienste und die damit verbundenen Auslagen übergeben. In weiterer Folge habe Frau LB am 9.2.1990 die übergabsvertragsgegenständliche Liegenschaft EZ 1194 um 1.600.000,00 S verkauft und diesen Betrag am 1.3.1990 dem Bw zur Finanzierung des von diesem von Frau J erworbenen Wohnhauses in N als Darlehen zur Verfügung gestellt. Der Bw habe dieses Darlehen in mehreren Teilbeträgen an Frau LB zurückbezahlt. Er habe am 27.7.1990 von zwei seiner Konten insgesamt 1.100.000,00 S behoben. Diesen Betrag habe er am 2.8.1990 als Darlehensteilrückzahlung an Frau LB übergeben, die diese sofort in Wertpapiere angelegt habe. In den Jahren 1989/90 habe der Bw zusätzlich zu den mit der Pflege und Betreuung verbundenen laufenden Baraufwendungen folgende weitere namhaften Zahlungen geleistet: er habe eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200.000,00 S zu der sich Frau LB nach dem Tod ihres Gatten verpflichtet habe, bezahlt;

er habe weiters Anwaltskosten und Notarkosten von Frau LB in der Verlaßsache ihres Gatten in Höhe von 100.000,00 S bezahlt;

er habe vorläufig Grabpflegekosten, Friedhofsgebühr, Verbrennungskosten des Leichnams etc in Höhe von 50.000,00 S übernommen;

---

er habe mit Frau LB die voraussichtlichen Kosten im Zusammenhang mit der von ihm übernommen Grabpflege mit 150.000,00 S übernommen.

Frau LB habe dem Bw in weiterer Folge ihre Wertpapiere im Wert von 1.100.000,00 zur Verrechnung mit seinen vorstehend angeführten Forderungen im Gesamtbetrag von 500.000,00 S überlassen. Den Restbetrag von 600.000,00 habe sie ihm ausdrücklich als weiteres Entgelt für seine umfassende Pflege- und Betreuungsleistungen und die damit verbundenen erheblichen Baraufwendungen zur Verfügung gestellt. Den verbliebenen Darlehensrest von 500.000,00 S habe der Bw an Frau LB in mehreren Teilbeträgen über ihren ausdrücklichen Wunsch in bar zurückbezahlt. Diese Barrückzahlung werde durch die vorliegende Vermögensdeckungsrechnung bestätigt. Die Gesamteinnahmen des Bw hätten ca 2.300.000,00 betragen. Diesen seien unter Berücksichtigung der 500.000,00 S Barrückzahlung Ausgaben in etwa derselben Höhe gegenübergestanden. Der Bw habe daher lediglich ein Entgelt für seine Aufwendungen und Mühen im Zusammenhang mit der jahredauernden umfassenden Pflege und Betreuung von LB und einen Ersatz für seine getätigten Auslagen erhalten. Er beantrage die Einvernahme von CT, AD, Dr. M, Dr. R, MT und HT als Zeugen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 1998 aus im Wesentlichen folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Nach § 3 Abs 4 ErbStG werde die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht, oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet werde. Der Gesetzgeber habe mit dieser Anordnung zum Ausdruck bringen wollen, dass die Freigebigkeit einer Zuwendung im Sinne des Schenkungsteuerrechtes auch dann als gegeben anzusehen sei, wenn der Zuwendende dem Empfänger für in der Vergangenheit liegende Leistungen belohnen wollte. Sollte es die Absicht von Frau LB gewesen sein, den Bw nicht lediglich zu beschenken, sondern ihm für seine geleisteten und noch zu leistenden Betreuungsdienste ein Entgelt zukommen zu lassen, so sei dies der Schenkungssteuer zu unterwerfen. Im Übrigen erlange der § 3 Abs 4 ErbStG häufig in Fällen Bedeutung, in denen ohne Begründung eines Dienstverhältnisses von Familienmitgliedern Arbeiten oder Dienste ohne Vereinbarung oder Errichtung eines bestimmten Entgeltes geleistet würden. Dass Frau LB lediglich eine Tante des Bw gewesen sei, hindre nicht die Annahme eines familiären Zusammengehörigkeitsgefühls als präsumtives Motiv für die erbrachten Betreuungsleistungen. Der Erlös von 450.000,-- S aus dem Verkauf des Objektes EZ 1756, GB F, den Frau LB dem Bw überließ, sei daher richtigerweise der Schenkungssteuer unterworfen worden. Ihr Motiv für die Hingabe des Betrages - etwa ihren Neffen für geleistete Betreuungsdienste be-(ent-)lohn zu wollen - ändere daran nichts. Der

dem Bw im weiteren seitens Frau LB zugekommene Erlös von 1.600.000,00 S aus dem Verkauf der Liegenschaft, EZ 1194, GB F, soll diesem laut Berufungsvorbringen als Darlehen gegeben worden und in mehreren Teilbeträgen an seine Tante zurückbezahlt worden sein. Entsprechende Rückflüsse auf das der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Feldkirch vorliegende Girokonto der Frau LB hätten nicht festgestellt werden können. Der in der Berufung vorgebrachten lapidaren Feststellung, die Rückzahlung in Teilbeträgen "sei im wesentlichen bestätigt worden", sei seitens der Abgabenbehörde die Frage: "Von wem?" entgegenzusetzen. In der Berufung werde weiters ausgeführt, der Bw hätte die am 27.7.1990 von seinem Konto Nr. [...] bei der Sparkasse der Stadt Feldkirch behobenen Beträge von S 500.000,-, bzw 600.000,- als Darlehensrückzahlungen an Frau LB übergeben, welche diese sofort in Wertpapieren angelegt habe. Abgesehen von der im Raum stehenden Frage, wie die "sehr kranke, gehbehinderte und auf ständige Betreuung und Pflege angewiesene", 83jährige Frau LB noch die Energie und Umsicht aufbringen konnte, um Wertpapiergeschäfte dieses Ausmaßes zu tätigen, werde dazu ausgeführt, die Kontoauszüge der angeführten Wertpapiere der Sparkasse Bregenz seien in den Wohnräumen des Berufungsführers in viele kleine Teile zerrissen im Inhalt des Papierkorbes vorgefunden worden (vgl. hiezu VwGH vom 20.3.1997, 94/15/0046 !). Die angeführten Wertpapiere bzw die zugehörigen Erträge seien nie in die Verlassenschaftsabhandlung der LB aufgenommen worden. Das Lösungswort der angesprochenen Wertpapierkonten habe "Perle" gelautet und sei vom Bw bei mehreren Bankinstituten verwendet worden. Bei der Sparkasse der Stadt Bregenz, wo das Wertpapierkonto gehalten worden sei, habe der Bw eine Visitenkarte der ihm zuzurechnenden Firma Orenco in Istanbul vorgelegt, auf der er als Ansprechpartner mit seiner privaten Telefonnummer aufscheine. In Angelegenheit des besagten Wertpapierkontos sei nirgends auch nur der kleinste Hinweis auf eine Urheberschaft Frau LBs zu finden. Auch der vom Bw unterhaltene, umfassende Ordner "Nachlaß B + Dokumente Tante L" enthalte keinerlei Materialien bezüglich Wertpapieranlagen bei der Sparkasse der Stadt Bregenz. Wie dem der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagenmaterial zu entnehmen sei, sei Frau LB weder einkommens-, noch vermögenslos gewesen. So habe sie eine Eigenpension der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter in Höhe von ca 6.500,00 S netto monatlich + ab 1.3.1989 eine Witwenpension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft von ca 2.500,00 S netto monatlich bezogen. Ihr Girokonto bei der Raiffeisenbank F habe stets einen nicht unbeträchtlichen Guthabensstand ausgewiesen. Das Vermögen von FB und LB, das von ihnen in Form einer Gütergemeinschaft gehalten worden sei, habe zum Zeitpunkt des Ablebens von FB (= 16.2.1989) neben mehreren Liegenschaften Sparkonten mit einem Gesamtguthabensstand von ca S 1,7 Mio beinhaltet. Nach dem Ableben von FB sei Frau LB auch eine nicht in den Nachlaß fallende Lebensversicherungssumme zugute gekommen. Die Nachlaßpassiva seien gering gewesen. Es scheine aufgrund der oben dargelegten Einkommens- und Vermögenssituation wenig einsichtig – und widersprüche auch aller

Lebenserfahrung – hätte der Bw für Frau LB Zahlungen und Baraufwendungen in nicht geringer Höhe getragen. Betreffend die Ausgleichszahlung von S 200.000,-, die laut Berufungsvorbringen des Bw ausgelegt und an Rechtsanwalt Dr. Adolf Concin bezahlt wurde, sei auszuführen, dass zur Regelung des Nachlasses nach FB, zwischen LB und ET, Ziehtochter von FB und LB, die Vereinbarung getroffen worden sei, dass ET eine hier nicht näher interessierende Liegenschaft, sowie einen Barbetrag von 200.000,00 S erhalten solle, womit all ihre Forderungen gegen den Nachlass abgegolten wären. Bei dem gemäß Quittung vom 1.9.1989 an Dr. A. Concin, dem Vertreter ETs im Verlassenschaftsverfahren, abgeführt Betrag von 200.000,00 S handele es sich zweifellos um diesen Ausgleichsbetrag aus dem Nachlass (Text der Quittung- ..... "entsprechend der Vereinbarung vom 20.7.1989, Notariat Dr. Scheffknecht..... . ). Warum aber dieser bei Berücksichtigung des dargelegten Aktivstandes vom Bw hätte ausgelegt werden sollen, sei für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar. Zusammenfassend könne in Aufgliederung der 1,600.000,00 gesagt werden: Geldflüsse vom Bw an LB als Darlehensrückzahlungen, Anschaffung eines Wertpapierdepots durch Frau LB, sowie die Tragung von Barauslagen durch den Bw für LB hätten nicht glaubhaft gemacht werden können. Insofern sei der vorliegenden Berufung insgesamt ein Erfolg zu versagen gewesen.

Zufolge des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Dieser Antrag wurde nicht näher begründet. Allerdings wurde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Der Bw wurde mit Schreiben vom 6. Dezember 2002 unter anderem zu folgenden Punkten um Stellungnahme ersucht:

*Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Die in den oa Berufungen vorgebrachten Beweisanträge enthalten nur die Beweismittel. Sie werden daher ersucht, auch die durch die einzelnen Beweismittel zu beweisenden Beweisthemen bekannt zu geben und diese den Beweismitteln zuzuordnen. Insbesondere werden Sie ersucht bekannt zu geben, wozu ET, CT, AD, Dr. M, Dr. R, MT und HT einvernommen werden sollen. Weiters werden sie darauf aufmerksam gemacht, dass Sie schriftlich zu allen Punkten Stellung nehmen können zu denen Sie die Vernehmung als Auskunftsperson beantragt haben, da eine gesonderte Vernehmung nicht erfolgen wird.*

*Sie machen in der Berufung Kilometergeld in Höhe von S 320.000,-- für Fahrten mit Frau LB zu einem Heilpraktiker in die Schweiz geltend. Dazu ist anzumerken, dass das Kilometergeld erst seit 1.5.1989 S 4,00 beträgt. Sie werden daher ersucht den Betrag mit den im Zeitpunkt der Fahrten gültigen Kilometergeldsätzen zu berechnen. Weiters werden Sie ersucht, Nachweise über die Anzahl der Fahrten sowie über die Tatsache zu erbringen, dass Sie ihr eigenes Auto und nicht das Auto von Herrn bzw Frau B benutzt haben.*

*Sie behaupten, dass Sie Frau LB fast rund um die Uhr betreut haben. Sie werden daher ersucht bekannt zu geben, seit wann Sie Frau LB betreut haben und die einzelnen Pflegeleistungen die Sie erbracht haben aufzuzählen und diese in einer nachvollziehbaren Form zu bewerten, sowie Zeugen für diese Behauptung zu nennen.*

*Hat eine Vereinbarung über die Höhe des von Frau LB zu leistenden Entgeltes bestanden? Falls eine solche Vereinbarung bestanden hat, werden Sie ersucht diese vorzulegen.*

*Sie werden ersucht Belege über die Darlehensrückzahlungen in Höhe von S 1.600.000,-- an Frau LB vorzulegen.*

*Die Aussage, dass Sie während fünf Jahren jährlich ca S 50.000,-- bis S 60.000,-- für Arztkosten, Kleideranschaffung, Fahrtkosten, Verpflegungskosten, etc, für Frau LB sohin insgesamt ca S 300.000,-- aufgewendet haben, dass Sie eine Ausgleichszahlung an ET für Frau LB in Höhe von S 200.000,-- getätigten haben, dass Sie Todfallskosten der Verlassenschaft nach FB in Höhe von S 100.000,-- Grabpflegekosten in Höhe von S 200.000,-- - insgesamt also von Frau LB zu tätigen Aufwendungen in Höhe von S 800.000,-- übernommen haben erachtet die Finanzlandesdirektion aus folgenden Gründen für unglaublich:*

*Frau LB hat ua von dem am 16.2.1989 verstorbenen FB ca S 1.300.000,00 an Spareinlagen (nach Abzug der Todfallskosten und nach Abzug der Ausgleichszahlung an ET) geerbt. Die Verlassenschaft der am 29.12.1990 verstorbenen Frau LB wurde armutschalber abgetan. Es ist nach Ansicht der Finanzlandesdirektion nicht glaubhaft, dass eine im Altersheim wohnende pflegebedürftige Frau innerhalb von knapp 2 Jahren S 1.200.000,00 - wenn man dem Vorbringen des Berufungsführers Glauben schenkt, dass er Darlehensrückzahlungen in Höhe von netto S 500.000,00 getätigten hat, S 1.700.000,00 - verbraucht. Sie werden daher ersucht bekannt zu geben, wie Frau LB dieses Geld verwendet hat, insbesondere allfällige Geschenknehmer zu nennen. Zudem hat Frau LB Ihnen eine Bankvollmacht über ihre Konten erteilt. Die von Ihnen vorgelegten Belege, beweisen, dass Sie das Geld bezahlt, bzw überwiesen haben, sie beweisen aber nicht, dass Sie die Kosten auch getragen haben. Da Sie eine Bankvollmacht hatten wird ersucht, die von FB bzw Frau LB hinterlassenen Konten bzw Sparbücher:*

*bei der Sparkasse der Stadt Feldkirch:*

*Konto-Nr [...]*

*Sparbuch Nr. [...]*

*bei der Raiffeisenbank Frastanz-Sattein*

*Pensionskonto Nr [...]*

*Sparbuch Nr [...]*

*bei der Liechtensteinischen Landesbank*

*Sparheft Nr. [...]*

*der Finanzlandesdirektion vorzulegen.*

*In der Berufung wird auf eine Vermögensdeckungsrechnung, die Teil der Berufung sein soll verwiesen. Da aber die Berufung keine Vermögensdeckungsrechnung enthält, wird ersucht die zitierte Vermögensdeckungsrechnung nachzureichen.*

Mit Schreiben vom 13.12.2002 bestätigte der Bw den Empfang dieses Vorhalts und ersuchte um Fristerstreckung bis zum 30. Juni 2003.

Trotz Gewährung dieser Fristerstreckung hat der Bw den Vorhalt nicht beantwortet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 284 Abs 1 BAO idF BGBl I 97/2002 hat über eine Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2) oder in der

Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt wird oder

2. wenn es der Referent (§ 270 Abs 3) für erforderlich hält.

Gemäß § 323 Abs 12 zweiter Satz BAO können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs 1 Z 1 bis zum 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden.

Gemäß § 323 Abs 12 dritter Satz BAO gelten nach § 284 Abs 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl I 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs 1 Z 1 gestellt.

Gemäß § 284 BAO idF vor BGBl I 97/2002 war die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nur in Senatsfällen vorgesehen; Berufungen in Gebührenangelegenheiten sind jedoch nicht in die Senatszuständigkeit gefallen. § 323 Abs 12 dritter Satz BAO sichert die Weitergeltung zulässiger Anträge auf mündliche Verhandlung nach § 284 BAO vor BGBl I 97/2002. Dies betrifft daher nur zulässige Anträge auf mündliche Verhandlung, somit nicht im Bereich monokratischer Entscheidungszuständigkeit nach § 260 BAO vor BGBl I 97/2002 – zu denen auch Berufungen in Gebührenangelegenheiten gehören – gestellte Anträge.

Der Bw hat trotz der Mitteilung, dass er nicht gesondert als Auskunftsperson vernommen wird und dass ihm daher die Möglichkeit eingeräumt wird, schriftlich Stellung zu nehmen, nichts vorgebracht und hat den Vorhalt trotz Erstreckung der Beantwortungsfrist um sechs Monate, nicht beantwortet. Insbesondere hat er nicht vorgebracht wozu ET, CT, AD, Dr. M, Dr. R, MT und HT vernommen werden sollten. Der UFS erachtet es nicht für notwendig eine mündliche Verhandlung durchzuführen, da sich der Bw bereits im Vorfeld als nicht kooperativ erwiesen hat.

Der Antrag auf Einvernahme von ET, CT, AD, Dr. M, Dr. R, MT und HT als Zeugen wird als unbegründet abgewiesen, da der Bw trotz Vorhalt nicht dargetan zu welchen Beweisthemen ET, CT, AD, Dr. M, Dr. R, MT und HT vernommen werden sollten.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 und 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des ErbStG

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gemäß § 938 ABGB heißt ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird, eine Schenkung.

Gemäß § 940 ABGB verändert es die Wesenheit der Schenkung nicht, wenn sie aus Erkenntlichkeit; oder in Rücksicht auf die Verdienste des Beschenkten; oder als eine besondere Belohnung desselben gemacht worden ist; nur darf er vorher kein Klagerecht darauf gehabt haben.

Hat der Beschenkte ein Klagerecht auf die Belohnung gehabt, entweder, weil sie unter den Parteien schon bedungen, oder durch das Gesetz vorgeschrieben war; so hört das Geschäft gemäß § 941 ABGB auf, eine Schenkung zu sein, und ist als ein entgeltlicher Vertrag anzusehen.

Gemäß § 3 Abs 4 ErbStG wird die Steuerpflicht einer Schenkung nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie zur Belohnung oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird.

Ob der Übergabsvertrag auf den Todesfall rechtswirksam zu Stande gekommen ist, ist im gegenständlichen Fall belanglos, da er nicht umgesetzt wurde, sondern die Liegenschaften entgegen diesem Vertrag von Frau LB vertreten durch den Bw verkauft worden sind und der Erlös dem Bw zugewendet worden ist. Aus diesem Grund kann auch von einer Einvernahme des Vertragserrichtenden Notars zum Beweis dafür, dass es sich nicht um ein Schein- bzw Umgehungsgeschäft handelt, abgesehen werden.

Die Behauptung, dass der Bw während fünf Jahren jährlich ca S 50.000,-- bis S 60.000,-- für Arztkosten, Kleideranschaffung, Fahrtkosten, Verpflegungskosten, etc, für Frau LB sohin insgesamt ca S 300.000,-- aufgewendet habe, dass er eine Ausgleichszahlung an ET für Frau LB in Höhe von S 200.000,-- getätigt habe, dass er Todfallskosten der Verlassenschaft nach FB in Höhe von S 100.000,--, Grabpflegekosten in Höhe von S 200.000,-- - insgesamt also von Frau LB zu tätigende Aufwendungen in Höhe von S 800.000,-- übernommen habe erachtet der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen für unglaubwürdig:

Frau LB hat ua von dem am 16.2.1989 verstorbenen FB ca S 1.300.000,00 an Spareinlagen (nach Abzug der Todfallskosten und nach Abzug der Ausgleichszahlung an ET) geerbt. Die Verlassenschaft der am 29.12.1990 verstorbenen Frau LB wurde armutshalber abgetan. Es ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht glaubhaft, dass eine im Altersheim wohnende pflegebedürftige Frau innerhalb von knapp 2 Jahren S 1.200.000,00 - wenn man dem Vorbringen des Berufungsführers Glauben schenkt, dass er Darlehensrückzahlungen in Höhe von netto 500.000,00 S getätigt hat, 1.700.000,00 S – verbraucht zumal die vom Altersheim in N in Rechnung gestellten Pflegekosten für den Zeitraum vom 20.9.1989 bis zum Tod von Frau LB lediglich 365 S pro Tag betragen haben. Trotz Aufforderung hat der Bw, der

nach eigenen Aussagen Frau LB fast rund um die Uhr betreut hat und über eine Bankvollmacht hinsichtlich der Konten der Frau LB verfügt hat, nicht bekannt gegeben, wie Frau LB dieses Geld verwendet hat. Die vom Bw vorgelegten Belege, beweisen, dass der Bw das Geld bezahlt, bzw überwiesen hat, sie beweisen aber nicht, dass der Bw die Kosten auch getragen hat. Da der Bw eine Vollmacht für die Konten der LB hatte, und diese Konten über einen beträchtlichen Guthabensstand verfügten, ist es nicht glaubhaft, dass der Bw die von ihm behaupteten Zahlungen für LB aus seinem eigenen Vermögen vorfinanziert hat und Frau LB die ihr gehörenden Grundstücke verkauft hat um dem Bw die von ihm vorfinanzierten Geldbeträge zurückzubezahlen. Vielmehr entspricht es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass der Bw unter Berufung auf seine Vollmacht, von der LB zu tätigende Zahlungen von deren Konten geleistet hat. Es entspricht nicht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass Darlehensrückzahlungen in Höhe von 1,600.000,00 S in bar ohne Ausstellung einer Zahlungsquittung getätigten werden und dass eine 83 jährige, im Altersheim untergebrachte Frau noch die Energie und Umsicht aufbringt um Wertpapiergeschäfte im Ausmaß von 1,100.000,00 S zu tätigen. Zudem sind die Kontoauszüge der angeführten Wertpapiere der Sparkasse Bregenz in den Wohnräumen des Bw in viele kleine Teile zerrissen im Inhalt des Papierkorbes vorgefunden worden. Weiters ist es unlogisch, dass LB dem Bw 1,600,000,00 S als Darlehen zur Verfügung stellt, sich dieses Darlehen zurückzahlen lässt, Wertpapiere anschafft und diese Wertpapiere innerhalb von Wochen dem Bw zur Zahlung von von diesem in diesem Zeitraum für LB getätigten Aufwendungen in Höhe von 500.000,00 S bzw 600.000,00 S als Entgelt für die von ihm erbrachte Pflege bezahlt hat, obwohl sie im Altersheim untergebracht war. Der UFS geht daher davon aus, dass der Bw die von ihm behaupteten "Darlehensrückzahlungen" in Höhe von 1,600.000,00 nicht getätigten hat.

Hinsichtlich der Behauptung, dass der Bw während 20 Jahren mit Frau LB 20 bis 25 Fahrten jährlich zu einem Heilpraktiker in der Schweiz unternommen habe, und dies für den Bw zu einem Fahrtkostenaufwand in Höhe von 320.000,00 S geführt habe ist auszuführen, dass der Bw trotz Vorhalt keinen Beweis dafür erbracht hat, dass er dafür sein eigenes Auto und nicht das Auto von FB bzw LB verwendet hat. Nach der Erfahrung des täglichen Lebens ist es nicht glaubhaft, dass der Bw sein eigenes Auto verwendet hat um Frau LB über 160 km pro Fahrt in die Schweiz zum Heilpraktiker zu führen, obwohl Frau LB bzw ihr Ehegatte über ein eigenes Auto verfügt hat.

Weiters ist es allgemein bekannt, dass in einer Rehabilitationsklinik Gehübungen mit den Patienten nicht von deren Angehörigen sondern von geschultem Personal durchgeführt werden.

Aus einem vom Bw verfassten Schreiben vom 5. Februar 1990 an die Gemeinde N geht hervor, dass Frau LB nach Aussage des zuständigen Gemeindefärztes Dr. M kein Pflegefall war. Das Vorbringen des Bw in der Berufung, dass er Frau LB rund um die Uhr betreut habe, ist daher als reine Schutzbehauptung zu werten.

Aus dem Übergabsvertrag auf den Todesfall ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass die Schenkung für in der Vergangenheit liegende Dienste des Bw geleistet wurde. Auch hat der Bw trotz Vorhalt keinen Nachweis darüber erbracht, dass Frau LB eine rechtliche Verpflichtung eingegangen ist, dem Bw für allenfalls von ihm erbrachte Leistungen ein Entgelt zu bezahlen.

Was sittliche Pflicht oder Anstandsrücksicht ist, bestimmt sich nach der Verkehrsanschauung im gesellschaftlichen Kreise der Verfügenden. Gemeint sind Leistungen, die nach der gesellschaftlichen Anschauung zwar nicht rechtlich, aber moralisch gefordert werden können, deren Unterlassung gesellschaftlich als Pflicht- oder Anstandsverletzung gilt und eine Minderung der gesellschaftlichen Achtung nach sich zieht. Die unentgeltliche Verfügung muss also im Zeitpunkt ihrer Vornahme nach Maßgabe ihres Anlasses, der Beziehungen der Frau LB zum Bw und den gesamten persönlichen und Vermögensverhältnissen der Frau LB dadurch veranlasst sein, dass ihre Unterlassung in dem nach jenen Gesichtspunkten gebotenen Maßstab der LB den Vorwurf sittlicher Minderwertigkeit zuziehen würde. Das ist namentlich dort der Fall, wo die sittliche Anschauung, die der Normierung einer gesetzlichen Verpflichtung zugrunde liegt, über deren Bereich hinaus Befolgung erfordert. Bei der Berufung auf die sittliche Pflicht obliegt der Beweis für diesen Tatbestand dem Bw. Frau LB wurde vom 20. September 1989 bis zu ihrem Tod im Altersheim in N untergebracht. Der Bw hat daher die im Übergabsvertrag auf den Todesfall vom 2. März 1989 vereinbarten Pflegeleistungen allenfalls für einen Zeitraum von sieben Monaten erbracht. In Anbetracht dessen, dass der Bw trotz Vorhalts die von ihm in diesem Zeitraum erbrachten Pflegeleistungen weder in qualitativer noch in quantitativer Hinsicht konkretisiert hat, ist davon auszugehen, dass die Pflegeleistungen nicht ein Maß erreicht haben, das das Vorliegen einer sittlichen oder rechtlichen Verpflichtung von Frau LB zur Schenkung von Geldbeträgen in Höhe von 2.050.000,00 rechtfertigt. Auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 29. Juli 2003