



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Rudolf Zillinger, 3300 Amstetten, Hauptplatz 35, vom 5. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Oktober 2007, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert und die Erbschaftssteuer festgesetzt wie folgt:
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 6 % von dem gemäß § 28 ErbStG gerundeten Betrag in Höhe von € 86.052,20 mit **€ 5.163,13**
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von dem gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerlich maßgeblichen Wert des Grundstückes in Höhe € 156.755,- mit **€ 3.135,90**
sohin insgesamt im Betrag von **€ 8.299,03**.

Entscheidungsgründe

Am 20. März 2007 verstarb Frau C.H. – diese in der Folge Erblasserin genannt. Auf Grund des Testamentes gab ihr Sohn – dieser in der Folge Berufungswerber (Bw.) genannt – zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung ab.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Erbschaftssteuer
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 9.942,80 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 3.135,10 sohin im Gesamtbetrag von € 13.077,90 fest.

Laut dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis setzten sich die Nachlassaktiven zusammen aus:

Liegenschaftsbesitz 3facher anteiliger Einheitswert	€	156.755,31
Forderung an den Sohn	€	7.367,28
Kleidung Wäsche	€	2.450,---
AKTIVEN gesamt	€	166.572,59

Die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Erbschaftssteuer war nach Abzug von Begräbniskosten, Kosten für die Regelung des Nachlasses und des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG mit € 142.040,20 ermittelt worden.

Nicht anerkannt hatte das Finanzamt bei Berechnung der Erbschaftssteuer Passiven lt. Punkt 2. des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses in Höhe von € 130.000,-. Dabei handelte es sich um eine Forderung der Schwiegertochter die diese für geleistete Pflege- und Betreuungsleistungen für den Zeitraum vom 20. 3. 2004 bis 20. März 2007, sowie für weitere Aufwendungen – wie Fahrtauslagen, Telefonspesen, etc. - geltend gemacht hatte. Das Finanzamt führte diesbezüglich begründend aus:

„Die Leistungen für die Pflege und Betreuung ... wurden durch das Pflegegeld abgegolten, daher konnte die Forderung ... nicht anerkannt werden.“

Gegen die Nichtberücksichtigung dieser Forderung richtet sich die Berufung.

Es wird dazu u.a. auch ausgeführt, dass bei der Forderungsanmeldung bereits das bezogenen staatliche Pflegegeld in Abzug gebracht worden ist.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2008 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Berufung als unbegründet ab und führte aus:

„Berufung wird erhoben mit der Begründung, dass die geleistete Pflege durch das Pflegegeld nicht zur Gänze gedeckt gewesen sei, weshalb die Forderungsanmeldung gerechtfertigt gewesen sei. Diese Forderung setzt sich zusammen aus dem Tätigen von Aufwändungen, aus dem Erledigen von Besorgungen, aus Auslagen an Telefon - Spesen, aus Fahrtauslagen und aus der Betreuung und Pflege. Die Forderung enthält keine Details, sondern meldet die Berücksichtigung von durchschnittlichen Aufwändungen an, sowie die Berücksichtigung der Betreuung und Pflege für den nicht verjährten Zeitraum mit einem Pflegesatz von € 25,00 pro Stunde, ohne die Anzahl der Stunden bekanntzugeben. Daraus jedenfalls ist das Vorliegen

eines berechtigten Forderungsanspruches nicht erkennbar.

Unabhängig davon, besteht für die Schwiegertochter keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pflege und Tätigen von Aufwändungen. Fehlt aber eine vertragliche Grundlage, so liegt ein außervertraglicher Gefälligkeitsdienst vor. Nach § 20 ErbStG begründet aber nur die - bereits im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld bestehende - rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung eine Nachlassverbindlichkeit.

Dass sich die Erblasserin zur Leistung einer Verbindlichkeit verpflichtet hätte, die zu einem klagbaren Forderungsrecht geführt hätte, wird nicht vorgebracht, lediglich allgemein wird darauf verwiesen, dass nicht verjährte Sozialhilfekosten eingefordert werden können."

Der rechtzeitig gestellte Vorlageantrag verweist auf eine Forderungsanmeldung im Verlassenschaftsakt und bringt weiters vor:

„Die Grundlage für diese Forderungsanmeldung bildeten die amtlichen Pflegegeldbescheide für die Stufe 3 ab 1.3.2000 und der Stufe 6 ab 1.11.2006. Die Betreuung erfolgte nicht nur am Tage sondern auch in der Nacht. Nur dadurch war es Frau C.H. möglich ihren Lebensabend in ihrem Hause bei ihrer Familie zu verbringen und nicht in ein Pflegeheim übersiedeln zu müssen. Der Forderungsanspruch ist somit nach Zeit und Grund dokumentiert. Was die Einwendung der Erstinstanz betrifft, dass für die Schwiegertochter keine gesetzliche Verpflichtung zur Leistung der Pflege und Tätigen von Aufwändungen bestehe, ist entgegen zu halten, dass gerade deshalb der Forderungsanspruch der Schwiegertochter gerechtfertigt ist, weil ihrerseits keine gesetzliche Verpflichtung zur Pflege besteht. Andernfalls würde eine rechtliche Verpflichtung den privatrechtlichen Anspruch ausschließen.

Die rechtliche Grundlage der Pflegeleistung ist ein mündlicher Vertrag, der durch die tatsächliche Pflege und Besorgung zwischen den Vertragsparteien erfüllt worden ist. Soweit es ihre Pension ermöglichte, hat auch Frau Caroline Hanser in unregelmäßigen Abständen kleinere Beträge bezahlt. Der verbliebene Teil der Forderung ist jedoch als Verbindlichkeit auf die Verlassenschaft nach Frau C.H. übergegangen.

.....
Die Forderung auf Pflegeentgelt wurde sehr wohl zum Verlassenschaftsverfahren ordnungsgemäß angemeldet und ist auch einklagbar. Die Verpflichtung der Erblasserin zu Lebzeiten ist auf die Verlassenschaft übergegangen und wurde vom Erben ausdrücklich anerkannt. Eine Klage zur Durchsetzung der Forderung ist daher nicht notwendig.

Mit Rücksicht darauf, dass die Pflegeperson keine professionelle Pflegeausbildung besaß, wäre eine Herabsetzung des Stundensatzes für die Pflege von derzeit € 25,-- auf € 18,-- zu akzeptieren.

Die Rechtmäßigkeit der Pflegeforderung als Verbindlichkeit im Verlassenschaftsverfahren erscheint ausreichend nachgewiesen."

Im Übrigen enthält der Schriftsatz folgende Darstellung der Forderungen:

„Nicht verjahrte Forderungen 20.3.2004 bis 20.3.2007 davon

Stufe 3 20.3.2004 bis 1.11.2006	31 Monate - 930 Tage, pro Tag 5 Stunden (Anm: á € 25,-)	€ 116.250,---	abzüglich Pflegegeld € 13.053,48 (monatlich € 421,08)	€ 103.196,52
Stufe 6 1.11.2006 bis 2.3.2007	4 Monate 20 Tage - 140 Tage, pro Tag 8 Stunden (Anm: á € 25,-)	€ 28.000,--	abzüglich Pflegegeld € 5.858,50 (monatlich 1.171,70)	€ 22.141,50
insgesamt				€ 125.338,02
zuzüglich Aufwendungen (Fahrtauslagen, Telefon, etc.,) durch 3 Jahre				€ 4.661,98
daher				€ 130.000,- --

"

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates führte der Bw. u.a. Folgendes aus:

„Es gab einzelne wenige Urlaubstage, an denen Hilfe im verwandtschaftlichen Familienverband eingesprungen ist.

Zur Frage worin die Pflegedienste und die genaue Betreuungstätigkeit bestanden hat, ist folgendes auszuführen - Wie Sie aus den einzelnen Bescheiden ersehen können, ist meine Mutter, Frau C.H. seit 1999 hochgradig sehbehindert gewesen durch eine rasant fortschreitende Maculadegeneration. Auf Grund dieser Krankheit wurde ihr auch das gesetzliche Pflegegeld zuerkannt. Von der tagtäglichen Mithilfe bei der Körperpflege, Ankleiden - Auskleiden, 3-maligen zubereiten der Mahlzeiten pro Tag, herrichten der tagtäglichen Medikamente, Reinigung der Wohnung, Waschen und Bügeln der Wäsche, Begleitung zu den verschiedenen Ärzten und Apothekengängen. Bedingt durch das körperliche Gebrechen, 2 % Sehkraft und den schwierigen Umgang der Fast-Blindheit wurde auch der

psychische Zustand immer schlechter, sodass im Laufe der Zeit immer mehr Halluzinationszustände auftraten, die dann in eine rasant fortschreitende Demenz mündeten. Nur wer mit einem derart gelagerten Krankheitszustand vertraut ist, weiß, - wie sehr die gesamte unmittelbare Umgebung physisch und psychisch mitleidet. Ab 1.11.2006 wurde laut beiliegendem Bescheid die Pflegestufe von 3 auf 6 erhöht. Man sieht wie sich der Zustand im Laufe der Zeit drastisch und dramatisch verschlechtert hat, in der Zeit davor ca. 1 1/2 Jahre schleichend.

Wir haben es als unsere menschliche Verpflichtung angesehen, der Mutter zu helfen und beizustehen. Man sieht an unserem Verhalten, dass wir mit Verschlechterung der Krankheit nicht fortlaufend den Staat zur Kasse gebeten haben und um Erhöhung der Pflegestufe angesucht, sondern erst in dem Stadium, wo meine Mutter so dement war, dass sie nicht einmal mehr mich, als Ihren eigenen Sohn gekannt hat.

Vom Füttern bis zum minutenlangen Erinnern, dass der Bissen geschluckt werden soll, (Schluckreflex hat gefehlt) bis zum mehrmaligen Wickeln Tag und Nacht, mehrmaliges Wechseln der verschmutzten Wäsche, war alles zu erledigen.

Im letzten Jahr übernahm die Nachtversorgung teilweise ich, da es meine Frau alleine nicht mehr geschafft hätte, Dinge des tagtäglichen Lebens, die für einen gesunden, normal denkenden Menschen kein, wie immer geartetes Problem darstellen, wurden zu einem stundenlangen Problem.

Die Pension meiner Mutter betrug € 1.587,83 monatlich + € 462,62 Witwenpension nach meinem Vater. Sie leistete alle Abgaben, Versicherungen, Heizung, etwaige Reparaturen, ihre Krankenzusatzversicherung von Ihrer Pension.

Obendrein war meine Mutter bei den Ärzten Selbstzahlerin und musste auch viele Medikamente ebenfalls selbst bezahlen, wovon sie von der Selbständigenkrankenkasse einen geringen Teil refundiert bekam.

Zum letzten Punkt wäre zu bemerken, dass ein ca. - Betrag von 1.554,-- Euro pro Jahr - für Fahrten zu Ärzten (Augenarzt in Linz) auch noch Begleitpersonen gebeten werden mussten, zu helfen, die auch organisiert werden mussten. Man bekommt nicht direkt vor den einzelnen Ordinationen Parkplätze und man kann einen fast blinden Menschen, der an zunehmender Demenz litt, nicht alleine stehen lassen oder weitere Fußmärsche aufhalsen. Die Bitte, 5 Minuten stehen zu bleiben, war noch einer halben Minute von meiner Mutter vergessen.

Diese Auslagen hat meine Frau beglichen, denn bei dementen Menschen kommt es zu lichten Momenten vor, dass sie meinen, ihnen wäre Geld gestohlen worden. Da wir in unserem Leben immer sehr gut ausgekommen sind, sollte solche Tatsachen jegliches Argument genommen werden und dafür wurden diese Leistungen vorstreckend von meiner Frau erbracht.

Auf Ihre möglicherweise noch auftretende Frage, warum so vieles meine Frau erbracht hat, kann ich nur ausführen, dass ich hier ein Geschäft besitze, in dem ich von Früh bis Abends arbeite und dieses auch nicht vernachlässigen konnte, in einem kleineren Privatgeschäft ist man als Inhaber, der selbst die Kundenschaft mit Angestellten bedient, die wichtigste Person.

.....

Durch das jahrelange immer weitere Fortschreiten des Fast-Erblindens, ist meine Mutter psychisch sehr angeschlagen gewesen und unsicher und hat immer weniger fremde Personen akzeptiert und nur uns aus der engsten Familie. Obendrein wäre es für Ihr Krankheitsblinde, der 1 1/2 Jahre vor ihrem Tod auftretenden Halluzinationen extrem schlecht gewesen, wenn ständig wechselnde fremde Personen von Pflegediensten um sie gewesen wären.“

Im weiteren Ermittlungsverfahren des unabhängigen Finanzsenates wurde bekannt, dass der Bw. seiner Gattin einen Hälftenanteil der erbl. Liegenschaft übertragen hatte und dass diese Übertragung der Abstattung der Forderung diente.

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.

Im Weiteren enthält § 20 ErbStG eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind, und gebietet den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass.

Im gegenständlichen Fall ist fraglich, ob die von der Gattin des Bw. erbrachten Pflegeleistungen der Erblasserin gegenüber, die im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung mit € 130.000,- (inklusive- € 4.661,98 für div Ausgaben) bewertet wurden, für den Bw. eine Abzugspost bei Berechnung der Erbschaftssteuer bilden, also ob es sich bei dem genannten Betrag allenfalls um eine Nachlassverbindlichkeit iSd. § 20 ErbStG handelt.

Nach dem die Erbschaftssteuer beherrschenden Bereicherungsprinzip ergibt sich, dass nur der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt. Schulden und Lasten, die den Erwerb schmälern, sind grundsätzlich in Abzug zu bringen. Schulden und Lasten werden allerdings nur dann als vom Nachlass abzugsfähig bewertet, wenn die Lasten (Schulden) bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (Tod des Erblassers) bestanden haben.

Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden.

Soweit die Gattin des Bw. im Verlassenschaftsverfahren eine Abgeltung für ihre Dienste fordert, entsteht der Anspruch auf eine übliche Vergütung nur dann, wenn zwischen der Erblasserin und ihrer Schwiegertochter eine diesbezügliche Vereinbarung bereits zu Lebzeiten der Erblasserin getroffen wurde.

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG begründet nur die rechtliche Verpflichtung zur Leistung einer Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehalts auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld aus dem ererbten Vermögen abzudecken, eine Abzugspost (VwGH vom 15. Dezember 2005, 2005/16/0127).

Neben der rechtlichen Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass muss letztlich aber auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen.

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).

Im Berufungsfall hat die Gattin des Bw. ihre Schwiegermutter zweifellos in den letzten Jahren vor deren Tod intensiv gepflegt und es ist die Pflege zunehmend aufwändiger geworden. Tatsache ist auch, dass grundsätzlich seitens der Schwiegertochter keine Beistandspflicht der Schwiegermutter gegenüber besteht.

Im gegenständlichen Fall wird vorgebracht, dass rechtliche Grundlage für die Erbringung der Pflegeleistung ein mündlicher Vertrag war, der durch die tatsächliche Pflege und Besorgung zwischen den Vertragsparteien erfüllt worden ist. Diesem Vorbringen ist durchaus Glauben zu schenken, da bei dem Grad der Beeinträchtigung der Erblasserin keinesfalls mehr von einem üblichen Gefälligkeitsdienst der Schwiegermutter gegenüber ausgegangen werden kann.

Wenn im gegenständlichen Fall nun vom grundsätzlichen Bestehen der rechtlichen Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass ausgegangen werden kann, so muss weiters noch geprüft werden in welcher Höhe die Forderung tatsächlich besteht/bestanden hat.

Die Abgabenbehörde ist bei ihrer Beurteilung nicht an die in im Vermögensbekenntnis des Gerichtes ausgewiesenen Werte gebunden (§ 116 Abs. 2 BAO), sondern hat vielmehr die jeweiligen Werte aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen (siehe VwGH 16.12.1993, 88/16/0235).

Im Berufungsfall erscheint es zum Einen weder glaubhaft noch realistisch, dass die Erblasserin, die über eine monatliche Pension von etwa € 2.000,- verfügte, aus der sie alle Abgaben, Versicherungen, Heizungskosten, etwaige Reparaturen, Krankenzusatzversicherung, Arztkosten, Medikamente etc bestreiten musste, mit ihrer Schwiegertochter vereinbarte, dass diese zusätzlich zum Pflegegeld weiters ein Entgelt für die Pflege von monatlich etwa € 3.480,- (€ 125.338,02 aufgeteilt auf 36 Monate) erhalten sollte.

Zum Anderen entspricht dies auch nicht einer üblichen Entlohnung, die für derartige Dienste geleistet wird.

Nachdem die Erblasserin von ihrer Schwiegertochter im gleichen Haus betreut wurde und diese Betreuung auch während der Nachtstunden erforderlich war, lassen sich diese Dienste auch mit jenen vergleichen, die von einer „24h Betreuung“ angeboten werden. Dabei wären für schwer kranke bettlägrige Patienten durchschnittlich € 70,-/Tag zu leisten.

Dem Bw. wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates dieser Wertansatz vorgehalten. In seinem Antwortschreiben erhebt der Bw. keine Einwände dagegen.

Im Hinblick auf diese Ausführungen berechnen sich die Kosten der Pflegeleistungen daher wie folgt:

Stufe 3 20.3.2004 bis 1.11.2006	31 Monate - 930 Tage	€ 65.100,---	abzüglich Pflegegeld € 13.053,48 (monatlich € 421,08)	€ 52.046,52
Stufe 6 1.11.2006 bis 2.3.2007	4 Monate 20 Tage - 140 Tage,	€ 9.800,---	abzüglich Pflegegeld € 5.858,50 (monatlich 1.171,70)	€ 3.941,50
daher		€ 74.900,---	abzüglich € 18.911,98	€ 55.988,---

Abschließend ist noch zu prüfen, ob eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten (im gegenständlichen Fall ist das der Bw.) vorliegt. Der

Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerrechtlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung ernsthaft gerechnet werden muss (VwGH vom 29. Jänner 1997, 95/16/0327). Für die Abzugsfähigkeit einer Erblasserschuld reicht daher allein der rechtliche Bestand einer Schuld oder Last nicht aus.

Da sich im Berufungsverfahren letztlich herausgestellt hat, dass der Bw. (der Alleinerbe ist), auch bereits Leistungen zur Abdeckung dieser Forderungen seiner Gattin erbracht hat, steht fest, dass die Pflegeleistungen in der Höhe von € 55.988,- tatsächlich eine nach § 20 ErbStG zu berücksichtigende Nachlassverbindlichkeit darstellen.

Was jedoch die von der Schwiegertochter geltend gemachten Barauslagen (für Fahrten, Telefon, etc.) in Höhe von € 4.661,98 betrifft, so wurden darüber keine Belege vorgelegt und es wurden auch keinerlei Beweismittel beigebracht, die das Bestehen dieser Forderung zumindest glaubhaft machen. Vielmehr lässt sich den Ausführungen des Bw. - wonach aus der Pension der Erblasserin neben Kosten für Wohnen etc. auch Auslagen für Ärzte, Medikamente, uä getätigten wurden – eher entnehmen, dass es durchaus möglich war, Kosten die für die Erblasserin aufzubringen waren, auch mit ihrer Pension abzurechnen. Ebenso deutet die Aussage in der Berufung „Soweit es ihre Pension ermöglichte, hat auch Frau C.H. in unregelmäßigen Abständen kleinere Beträge bezahlt“ darauf hin, dass derartige Auslagen ausgeglichen wurden. Eine Aufstellung was von beiden Seiten geleistet und gegengeleistet wurde existiert offenbar nicht, sodass im Rahmen der freien Beweiswürdigung in Anbetracht der Darlegungen des Bw. davon ausgegangen wird, dass diese Auslagen beglichen wurden.

Dem zu Folge ermittelt sich die Bemessungsgrundlage nunmehr wie folgt:

steuerpflichtiger Erwerb laut Bescheid des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien	€	142.040,20
abzüglich Pflegekosten	€	55.988,---
ergibt nunmehr einen steuerpflichtiger Erwerb von	€	86.052,20
davon berechnet sich die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 6% mit	€	5.163,13

Insgesamt war dem Berufungsbegehren teilweise zu entsprechen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. November 2009