

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 6. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 10. Februar 2005 betreffend **Erbschaftssteuer** entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

Ende März 2002 verstarb der zuletzt in M-Dorf, A-Straße-1, wohnhaft gewesene Max-Mustermann mit Hinterlassung einer gültigen letztwilligen Verfügung. In dieser war die nunmehrige Berufungserberin (in der Folge: Bw.) nicht bedacht worden. Allerdings langten im April 2002 beim Finanzamt Klagenfurt (FA) Erklärungen gemäß § 26 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) ein, wonach aus zwei vom Erblasser (Erbl.) abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen Versicherungssummen im Gesamtbetrag von € 12.846,05 an die Bw. ausbezahlt worden waren.

Davon ausgehend setzte das FA, nach Abzug der von der Bw. getragenen Kosten für einen Kranz bzw. Grabgestecke in Höhe von € 309,00, der Bw. gegenüber mit dem angefochtenen Bescheid Erbschaftssteuer (ErbSt) im Betrag von 1.988,32 fest. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der daraus abgeleiteten ErbSt stellte das FA wie folgt dar:

• Versicherungserlöse gesamt	12.846,05
• <b>abzüglich</b> Kosten der Bestattung	-309,00
• <b>abz.</b> Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00
• steuerpflichtiger Erwerb € 12.427,05, gerundet	12.427,00

• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V) 16%, gerundet	<b>1.988,32</b>
--	-----------------

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, sie wäre in den letzten Monaten vor dem Ableben des Erblassers dessen Lebensgefährtin gewesen und habe ihn aufgrund seiner Krankheit seit etwa 5 Monaten vor dessen Tod unentgeltlich gepflegt und verköstigt, die letzte drei Monate davon rund um die Uhr. Als Abgeltung dieser Pflegeleistungen habe ihr der Erbl. 30% seiner Lebensversicherung vermacht. Es werde daher der Antrag gemäß § 21 ErbStG gestellt, diese Leistungen für Pflege und Verköstigung im Betrag von € 12.000,00 (je € 1.500,00 für die ersten zwei Monate, jeweils € 3.000,00 für die letzten drei Monate) von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Das FA wies das Begehr der Bw. mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte hiezu aus, Pflegeleistungen im Rahmen einer Lebensgemeinschaft würden ebenso wie bei einer Ehe keinen Entgeltsanspruch bewirken.

Unter Hinweis auf die Begründung in ihrem Berufungsschriftsatz ergänzte die Bw. in ihrem fristgerecht gestellten Antrag gemäß § 276 BAO auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihr bisheriges Vorbringen dahingehend, dass Lebensgefährten auch hinsichtlich der Steuerklasse bzw. des Steuersatzes den Ehegatten gleichgestellt werden müssten, wenn schon die Pflegeleistungen bei beiden Formen der Partnerschaften vom FA erbschaftssteuerlich gleich behandelt würden.

Ein von der Berufungsbehörde durchgeführtes Ermittlungsverfahren ergab, dass der Erbl. die Bw. kurze Zeit vor seinem Tod anteilmäßig (zu 30%) als begünstigte Person hinsichtlich eines Versicherungsvertrages bestimmt hatte (auf die Bw. entfallender Versicherungserlös € 10.326,23), beim zweiten Versicherungsvertrag lautete die Polizze auf Überbringer (Erlös € 2.519,82). Über Vorhalt hatte die Bw. noch angegeben, sie hätte die gegenständlichen Pflegeleistungen ausschließlich in ihrer Wohnung in O-Stadt, B-Straße-2, erbracht. In der Wohnung des Erblassers in M-Dorf habe sie sich nie aufgehalten, da der Erbl. nach seiner letzten großen Operation zu ihr in ihre Wohnung gezogen wäre. Die letzten sechs Wochen vor seinem Ableben habe der Erbl. im Krankenhaus verbracht, wo sie ihn täglich besucht hätte.

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

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

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Unstrittig handelt es sich bei den im vorliegenden Fall an die Bw. ausbezahlten Versicherungssummen um einen Erwerb von Todes wegen, wobei die Höhe dieser Versicherungserlöse ebenso nicht in Streit gezogen worden ist wie die bei der Berechnung der ErbSt abzugsfähigen Kosten der Bestattung gemäß 20 Abs. 4 Z 1 ErbStG (Kranz u.a.). Ein Auffassungsunterschied besteht zwischen den Streitparteien bloß darüber, ob die von der Bw. dem Erblasser gegenüber erbrachten Pflege- und Betreuungsleistungen als weitere Kosten nach § 21 ErbStG in Abzug gebracht werden können.

Hiezu wird ausgeführt:

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 hat.

Seit seinem in einem verstärkten Senat geschöpften Erkenntnis vom 15. Oktober 1987, 86/16/0237, vertritt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) die Ansicht, dass § 21 ErbStG grundsätzlich auch auf Lebensgefährten Anwendung finden kann, da bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege oder Unterhalt bestehe (idS auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 10 zu § 21 ErbStG). § 21 ErbStG wird seit der Aufhebung des § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG durch das Zweite Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. 312, auch auf Pflegeleistungen anwendbar sein, wenn die sonstigen Voraussetzungen des § 21 ErbStG erfüllt sind (Fellner, a.a.O., Rz 8). Allerdings hat der VwGH in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 15. Oktober 1987 mit nicht mehr zu überbietender Deutlichkeit ausgesprochen, dass nach dem klaren Wortlaut des § 21 ErbStG unabdingbare Voraussetzung für dessen Anwendbarkeit sei, dass der Erwerber "im Haushalt" des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet (oder hier Pflegeleistungen erbracht) und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Im vorliegenden Fall hat nun die Bw. als Erwerberin ihre (Pflege- und Betreuungs-) Leistungen dem Erblasser gegenüber nach ihren eigenen Angaben ausschließlich in ihrem Haushalt, nämlich in ihrer Wohnung in O-Stadt, erbracht. Im Haushalt des Erblassers in M-Dorf hingegen wäre sie nie gewesen (und hat demnach dort auch keine Leistungen dem Erbl. gegenüber erbringen können). Die tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 21 ErbStG im hier zu entscheidenden Berufungsfall liegt demnach schon aus diesem Grund nicht vor, weshalb der Berufung ein Erfolg nicht beschieden sein konnte.

Soweit die Bw. noch eine ungleiche Behandlung von Ehegatten und Lebensgefährten hinsichtlich der Einstufung in verschiedene Steuerklassen und daraus abgeleitet die Anwendung eines unterschiedlichen Steuersatzes erblickt und moniert, so ist sie darauf

hinzweisen, dass nach dem einer weiteren Ausdehnung nicht zugänglichen Wortlaut des § 7 ErbStG Lebensgefährten nicht in die Steuerklassen I bis IV fallen, sondern in die Steuerklasse V (Fellner, a.a.O., Rz 20 zu § 7, mit zahlreichen Judikaturverweisen), wodurch sich der entsprechende Steuersatz nach § 8 Abs. 1 ErbStG ergibt. Der Berufungsbehörde ist es jedoch verwehrt, über eine allfällige Verfassungskonformität gehörig kundgemachter Gesetze oder Verordnungen abzusprechen.

Dem in der Berufungsschrift für den Fall der Abweisung der Berufung gestellten Antrag auf Nachsicht konnte mit Rücksicht darauf, dass mit dem bekämpften ErbSt-Bescheid bloß über die Festsetzung der ErbSt abgesprochen wurde und der Nachsichtsantrag in einem gesonderten Verfahren zu behandeln sein wird, nicht nähergetreten werden.

Im Ergebnis erweist sich sohin der angefochtene Bescheid als im Einklang mit der geltenden Gesetzeslage und der hiezu vertretenen einhelligen herrschenden Meinung stehend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 29. Mai 2006