



Außenstelle Salzburg  
Senat 4

---

UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

GZ. RV/0865-S/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Erbschaftssteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2002 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

### **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**

Der am 17. November 2001 verstorbene TH setzte in seinem Testament seine Lebensgefährtin, die Bw, als Erbin ein. Neben dem Nachlass erhielt die Bw noch Leistungen aufgrund von Lebensversicherungsverträgen, die der Erblasser zu Lebzeiten abgeschlossen hatte.

Mit angefochtenem Bescheid vom 24. Juli 2002 setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer mit € 16.007,57 fest.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde die Berücksichtigung weiterer Notariatskosten und die Anwendung des § 21 ErbStG mit der Begründung geltend gemacht, dass der Erblasser in den letzten 15-20 Jahren manisch-depressiv (er habe zeitweise tagelang das Bett nicht verlassen) und zudem zuckerkrank gewesen sei. Die Bw habe ihn in dieser Zeit entgeltlos gepflegt. Der Erblasser habe sich dadurch eine fremde Arbeitskraft/Pflegerin erspart, weshalb nach dem Kollektivvertrag für "in Hausgemeinschaft lebende Krankenpfleger/Krankenbetreuer" geregelten Brutto-Monatslohn in Höhe von S 12.900,-- (15 Mal jährlich) zuzüglich S 2.700,-- monatlich für Unterkunft und Verpflegung, sohin S 225.900,-- pro Jahr gemäß § 21 ErbStG zu berücksichtigen sei.

In der Berufungsvorentscheidung wurde dem Begehrten betreffend ergänzender Notariatskosten stattgegeben. Die Anwendung des § 21 ErbStG wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 03.10.1960, Slg 2287/F, mit der Begründung abgelehnt, dass bei Lebensgefährten die Pflege in Erfüllung einer quasi familienrechtlichen Beistandspflicht erfolge.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend - unter Hinweis auf Doralt, Kurzkommentar zum ErbStG, Rz 8 zu § 21, wiederum unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.10.1987, 86/16/0237 - vorgebracht, dass bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege und Unterhalt bestehe.

Die Berufungsbehörde hat in folgende Verträge Einsicht genommen:

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 29.04.1992 übergab der Erblasser die Liegenschaftshälfte an der EZ 653, Grundstück 510/7, an die Bw. Als Gegenleistung räumte ihm die Bw für sich und ihre Rechtsnachfolger das lebenslängliche Wohnrecht im Hause 178 inkl. sämtlicher Betriebskosten ein. Weiters verpflichtete sich die Bw zu voller Verpflegung in der Wohnung und in den Gasträumlichkeiten.

Mit Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag vom 20.10.2000 (ERFNR. 314.723/00) übergab die Bw an ihre Adoptivtochter (Übernehmerin) eine Gesellschaftsbeteiligung und die Liegenschaften EZ 244, 383 und 653. Als Gegenleistung hat sich die Übergeberin für sich und ihren Lebensgefährten ein Wohnungsgebrauchsrecht, freie Verpflegung und bestimmte Pflegeleistungen ausbedungen.

Über Vorhalt der Berufungsbehörde gab die Bw bekannt, dass die Übernehmerin (Adoptivtochter) laut Vertrag die "ordnungsgemäße Wartung und Pflege" in Krankheits- oder Gebrechlichkeitsfällen zu leisten habe; Pflege eines Manisch-Depressiven könne nicht unter "ordnungsgemäße Pflege" oder unter "Krankheits- oder Gebrechlichkeitsfälle" subsumiert werden, der dafür nötige Zeitaufwand würde den zumutbaren Zeitrahmen sprengen. Ein manisch-depressiver Patient habe Höhen und Tiefen, es sei kein Dauerzustand (das Krankheitsbild verändere sich ständig), der fehlende Hinweis im Vertrag sei offensichtlich darauf zurück zu führen, dass die Übernehmerin nur zur "ordnungsgemäßen Pflege in Krankheits- oder Gebrechlichkeitsfällen" verpflichtet worden sei, nicht hingegen zur ständigen Pflege und Betreuung eines Manisch-Depressiven, zumal eine derartige Bürde für die Übernehmerin nicht zumutbar gewesen wäre. Weiters wurde mitgeteilt, dass der Erblasser Pflegegeld nicht bezog und die kollektivvertraglichen Bestimmungen für die Abzugspost nach § 21 ErbStG bindend seien. Es könne nicht nur darauf ankommen, ob die Dienste im "Haushalt des Erblassers" geleistet wurden, sondern ob eine Verpflichtung zur Pflege bestanden habe, was bei Lebensgemeinschaften zu verneinen sei; durch das "Wohnungsgebrauchsrecht auf Lebensdauer" habe der Erblasser trotz Übergabe einen eigenen Haushalt weitergeführt.

Als Nachweis für die beantragten Dienstleistungen wurde ein ärztlicher Befundbericht vorgelegt, in dem vom Arzt des Erblassers bestätigt wird, dass dieser "von Ende des Jahres 1999 bis zum Zeitpunkt des Ablebens in ständiger, liebevoller und gewissenhafter Pflege war."

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

Nach dem Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2002, in der die beantragten Notariatskosten berücksichtigt wurden, ist noch strittig, ob und inwieweit die Begünstigung gemäß § 21 ErbStG anzuwenden ist.

§ 21 ErbStG 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."*

§ 21 ErbStG ist nicht anwendbar auf Dienstleistungen, die in Erfüllung einer familienrechtlichen Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB geleistet werden (vgl. VwGH 07.11.1963, 1907/62).

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass bei Lebensgefährten die Pflege in Erfüllung einer quasi familienrechtlichen Beistandspflicht erfolge. Dem ist - im Sinne des Berufungsbegehrens - entgegenzuhalten, dass Lebensgemeinschaften zu keinen familienrechtlichen Beistands- und Mitwirkungspflichten führen (vgl. *Krejci in Rumme*<sup>β</sup>, § 1151 Rz 23; vgl. auch VwGH 15.10.1987, 86/16/0237, verstärkter Senat, ergangen zu § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG [alte Fassung]). Die Bestimmung des § 21 wird daher auf die Lebensgefährtin anwendbar sein.

Die Anwendung des § 21 ErbStG setzt voraus, dass die Dienste im Haushalt oder Betrieb des Erblassers ohne eine bestehende Verpflichtung erbracht wurden. Ferner muss eine volle Arbeitskraft ersetzt werden (vgl. VwGH 27.11.1961, 2088/60 Slg 2544 F).

§ 21 ErbStG ist eine Begünstigungsvorschrift. Wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen und Ähnliches) geht, tritt aber der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund, als der Partei hier eine besondere Behauptungslast obliegt (vgl. zB VwGH 22.10.1992, 91/16/0103 und 91/16/0111). Es liegt daher an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. zB VwGH 11.04.1991, 90/16/0087).

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 29.04.1992 übergab der Erblasser die Liegenschaftshälfte an der EZ 653, Grundbuch ..... mit dem Grundstück 510/7, mit dem darauf befindlichen als "Landhaus" bezeichneten Gebäude an die Berufungswerberin (Bw). Als Gegenleistung räumte ihm die Bw für sich und ihre Rechtsnachfolger das lebenslängliche Wohnrecht im Hause "S..... 178" in der im Dachgeschoß gelegenen Wohnung ein. Dieses Wohnrecht umfasste die freie Beleuchtung und Beheizung, wie überhaupt die Bezahlung aller mit dieser Wohnung verbundenen Betriebskosten, außerdem war diese Wohnung zu reinigen, sowie die Tisch-, Bett- und Leibwäsche zu waschen. Weiters verpflichtete sich die Bw zu voller Verpflegung in der Wohnung und in den Gasträumlichkeiten.

Mit Schenkungs- bzw. Übergabsvertrag vom 20.10.2000 (ERFNR. 314.723/00) übergab die Bw an ihre Adoptivtochter (Übernehmerin) eine Gesellschaftsbeteiligung und die Liegenschaften EZ 244, 383 und 653. Als Gegenleistung räumte sich die Übergeberin für sich und ihren Lebensgefährten ein Wohnungsgebrauchsrecht in der von diesen bewohnten Wohnung ein. Dieses Wohnungsrecht umfasst die freie Beleuchtung und Beheizung, die kostenlose Benützung des Telefons, wie überhaupt die Bezahlung aller Betriebskosten. Die Übernehmerin

verpflichtete sich ferner zur vollen Verpflegung im Hotel und in der Wohnung sowie in Krankheits- und Gebrechlichkeitsfällen die "ordnungsgemäße Wartung und Pflege zu leisten, soweit eine häusliche Pflege möglich und vertretbar ist".

Die Bw bringt vor, dass der Erblasser in den letzten 15-20 Jahren "manisch-depressiv" und zuckerkrank gewesen sei. Der Erblasser habe zeitweise tagelang das Bett nicht verlassen. Die Pflege eines Manisch-Depressiven würde nicht unter die "ordnungsgemäße Pflege" fallen, zu der sich die Übernehmerin verpflichtet hatte.

Obwohl der Erblasser, laut dem Berufungsvorbringen, schon längere Zeit an dieser Krankheit litt und offenbar häuslich gepflegt werden konnte, wurde in dem Schenkungs- bzw.

Übergabsvertrag vom 20.10.2000 keine Klarstellung eingefügt, dass diese Krankheit nicht gemeint sei. Dem Berufungsbegehren ist zu entnehmen, dass der Erblasser 15-20 Jahre gepflegt werden musste. Laut Befund des Arztes sei der Erblasser von Ende des Jahres 1999 bis zu seinem Ableben im November 2001 (also nur die letzten zwei Jahren) in ständiger, liebevoller und gewissenhafter Pflege gewesen. Ein Pflegegeldanspruch, der Aufschluss über die Anzahl der pflegenotwendigen Stunden geben könnte, bestand nicht.

Hinzu kommt, dass sich die Bw bereits im Übergabsvertrag aus dem Jahre 1992 zu gewissen Tätigkeiten (volle Verpflegung, Reinigung der Wohnung, Waschen der Leib- und Bettwäsche) verpflichtete, die zu den Pflegeleistungen gehören.

Aufgrund dieser Umstände muss bezweifelt werden, dass die Bw dem Erblasser eine fremde Arbeitskraft voll ersetzt hat, zumal bestimmte Leistungen durch den Übergabsvertrag abgegolten waren und es unklar ist, welche Leistungen die Adoptivtochter zu übernehmen hatte. Es kann allgemein angenommen werden, dass Pflegeleistungen in einer Lebensgemeinschaft getätigten werden. Entscheidend für die Anwendung des § 21 ErbStG ist aber, ob die Pflegeleistungen eine volle Arbeitskraft ersetzt haben und unentgeltlich erfolgten. Dies sind aber Umstände, die die Antragstellerin einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels darzulegen hat. Dies ist aber aus den oben dargestellten Gründen nicht gelungen. Die Berufungsbehörde nimmt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen an, dass eine fremde Arbeitskraft nicht ersetzt wurde.

Die Begünstigungsbestimmung des § 21 ErbStG ist daher nicht anwendbar.

Die Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2002 entspricht somit der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

