



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung Bf, vertreten durch Dr. Eugen Amann, 6900 Bregenz, Rathausstraße 35a, vom 14. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 17. August 2004 betreffend Erbschaftssteuer nach der am 7. April 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin war die Lebensgefährtin des Erblassers. Auf Grund des Testamtes des Erblassers war die Berufungsführerin Alleinerbin.

Mit Bescheid vom 17. August 2004 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin Erbschaftsteuer vorgeschrieben.

In der Berufung vom 14. September 2004 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass sie im Haushalt des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet habe und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart habe. Es sei daher im eidesstättigen Vermögensbekenntnis vom 29. Juni 2004 und 14. Juli 2004 gemäß § 21 ErbStG ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag ausgewiesen. Die Anwendung der Begünstigung des § 21 ErbStG sei beantragt worden. Die Berufungsführerin und der Erblasser hätten in Lebensgemeinschaft gelebt. Der Arbeitsaufwand habe mindestens vier Stunden pro Tag betragen. Ein Stundensatz

von 10,90 € sei angemessen. Gemäß § 90 Abs 1 ABGB seien die Ehegatten einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft und zum Beistand verpflichtet, was für eine Lebensgemeinschaft rechtlich nicht gelte. Im Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237 habe der VwGH ausgeführt, dass für Lebensgefährten keine gesetzliche Verpflichtung zum Beistand nach § 90 Abs 1 ABGB, folglich also keine Verpflichtung zur Arbeit im Haushalt bestehet.

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2004 als unbegründet abgewiesen.

Durch den Vorlageantrag vom 22.10.2004 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

In der am 7. April 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde unter anderem der mit Telefax eingebrachte Schriftsatz vom 5. April 2005 verlesen.

Der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin brachte im Wesentlichen ergänzend vor, dass die Ehegattin nach § 7 Erbschaftsteuergesetz in die Erbschaftsteuerklasse 1, die Lebensgefährtin in die Erbschaftsteuerklasse 5 gehöre. Sie werde also wie eine fremde Person gewertet. Auf Grund dieser Gesetzeslage sei die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, dass abgabenrechtlich grundsätzlich zwischen Ehe- und Lebensgemeinschaft unterschieden werden soll, zu verstehen. Es bestehe für eine Lebensgefährtin keine gesetzliche Beistand- und Sorgepflicht, wie für eine Gattin nach § 90 ABGB. In der Bescheidbegründung des Finanzamtes werde auf eine Entscheidung aus dem Jahr 1960 verwiesen, in der vom Ersatz einer vollen Arbeitskraft gesprochen werde. In dieser Entscheidung aus dem Jahr 1960 sei vom Ferialjob eines Studenten, arbeitend in der Gutskanzlei seines Onkels bei freier Station, die Rede. In diesem Fall habe der Gerichtshof ausgeführt: Die Arbeit eines Volontärs entspreche nicht einer vollen Arbeitskraft. Daraus sei abzuleiten, dass es im gegebenen Zusammenhang nicht darum gehe, dass eine volle Arbeitszeit von 40 Stunden wöchentlich, gemeint sei. Weiters werde in der Bescheidbegründung eine Entscheidung aus dem Jahr 2003 zitiert. In dieser werde vom Gerichtshof in der Begründung ausgeführt, dass die Führung des Haushalts durch die Lebensgefährtin keine Gegenleistung darstelle, die die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung ausschließe. Nun gehe es darum, ob § 21 Unentgeltlichkeit oder Entgeltlichkeit voraussetzt. Nach § 21 Erbschaftsteuergesetz gehe es im wesentlichen darum, ob durch eine Leistung des späteren Erben, beim Erblasser Ersparnisse eingetreten sind. Nach Fellner Anmerkung 2 zu § 21 Erbschaftsteuergesetz gehe es eben darum, dass durch die Tätigkeit konkret der Lebensgefährtin, ohne dass eine gesetzliche Verpflichtung bestünde, im Vermögen, also beim Erblasser, sich Ersparnisse ergeben haben. Im gegenständlichen Fall könne man davon ausgehen, dass sich eine Ersparnis ergeben habe. Grundsätzlich werde nach § 7 Erbschaftsteuergesetz eine Lebensgefährtin wie eine fremde Person behandelt. Ihr sei daher die Möglichkeit eines Abzugs nach § 21 zuzubilligen. Die Berufungsführerin habe

allein den Haushalt geführt. Sie habe daher eine Haushaltshilfe erspart. Das Haus, in dem die Berufungsführerin und der Erblasser gewohnt haben, habe ihnen je zur Hälfte gehört. Die Berufungsführerin habe eine Nettopenzion von rund 137.000,00 S, pro Jahr gehabt. Sie habe also ihre Bedürfnisse wie Kleidung usw. damit abdecken können. Es möge sein, dass der Erblasser sich sonst mehr oder weniger gut selbst versorgt hätte. Tatsächlich aber habe hier eine Frau den Haushalt geführt und der Erblasser habe, was das Essen, die Wohnung betrifft, Vorteile gehabt, die eben einen Geldwert haben, da ihm sonst eine andere Frau diese Arbeiten verrichten hätte müssen. Er habe sich Ausgaben erspart, die jetzt in Form geringerer Passiva der Berufungsführerin zugekommen seien. Sinn des § 21 ErbStG sei, dass Vorteile die aus einer früheren Arbeitsleistung über den Weg der Ersparnis dem Erblasser, dem Erben zukommen, nicht der Erbschaftsteuer unterliegen sollen. Er beantrage daher der Berufung stattzugeben.

Der Vertreter des Finanzamtes führte im Wesentlichen aus, dass im Erbschaftsteuerrecht ein Lebensgefährte steuerlich schlechter gestellt werde als ein Ehegatte. Das sei aber letztendlich nichts anderes, als die Auswirkung der eigenen Entscheidung, nämlich zu heiraten oder nicht zu heiraten, aus welchen Gründen er diese Entscheidung trifft. Die steuerliche Konsequenz ergebe sich einfach daraus. Leistungen von Lebenspartnern, einer solchen Lebenspartnerschaft könnten nicht als Dienste im Haushalt oder im Betrieb des anderen abgesehen werden, weil sie sich ganz grundsätzlich davon unterschieden. Bei allen Leistungen, die im Rahmen der Lebenspartnerschaft erbracht werden, handle es sich doch um beidseitige Leistungen. Hier könne man nicht nur die Leistungen eines Teiles sehen, wenn einer versterbe. Der andere Teil habe in dieser Lebenspartnerschaft ja auch selbst Leistungen eingebracht. Es handle sich daher um beidseitige Leistungen, die für die gemeinsame Lebenspartnerschaft und für den gemeinsamen Haushalt erbracht werden. Es sei nicht so, dass einer für den anderen in einem Quasi-Dienstverhältnis Arbeiten vollbringe oder Dienstleistungen erbringe. Nach § 21 seien Ehegatten und Lebensgefährten unterschiedlich zu behandeln. Bei Ehegatten ergebe sich natürlich die umfangreichere Beistandspflicht schon aus dem Ehegesetz, während bei den Lebensgefährten diese Leistungen regelmäßig freiwillig erbracht werden. Gerade die Haushaltshilfe sei eine typische Leistung, wo man nicht sagen könne, ein Teil würde sich irgendwas ersparen dadurch, dass der andere diese Arbeiten (oder mehr von diesen) übernehme. Vielmehr seien es Leistungen die für die gemeinsame Lebensführung, für den gemeinsamen Haushalt erbracht werden. Auch wenn es keine entsprechenden gesetzlichen Verpflichtungen in der Lebensgemeinschaft gebe, dürfe die Partnerschaftlichkeit und diese freiwillige gegenseitige Unterstützung in allen Bereichen nicht außer Betracht gelassen werden. Der Lebenspartner könne nicht so behandelt werden, als wäre er eine Haushaltshilfe oder Putzfrau. Der Verwaltungsgerichtshof verstehre unter einer

Lebensgemeinschaft, wenn beide Lebensgefährten ihre ganze Kraft einsetzen, um einander beizustehen, jedenfalls die Obsorge an den Tag legen, wie sie für Ehegatten laut Gesetz auferlegt ist. Weiters führe der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Besorgung des Haushaltes durch einen Lebensgefährten keine solche Gegenleistung darstelle, die eine Unentgeltlichkeit einer anderen Zuwendung ausschließt. In die Lebenspartnerschaft flössen demnach Leistungen beider Seiten ein, es werde die Wohnung gestellt, es würden Ausflüge gemacht, es werde die Freizeit gemeinsam besprochen. Hier kämen ganz einfach Leistungen beider Seiten zusammen, für die gemeinsame Haushaltungsführung, für die gemeinsame Lebensführung und die gemeinsame Lebensplanung. Das könne nicht mit einem Dienstverhältnis verglichen werden. Leistungen in einer Lebensgemeinschaft dürften nicht mit Diensten, die in einem Haushalt, oder in einem Betrieb von jemandem erbracht werden, gleichgesetzt werden. Grundsätzlich seien die Leistungen, die im Rahmen der Lebensgemeinschaft für das gemeinsame Leben, für den gemeinsamen Haushalt erbracht werden, nicht den im § 21 angesprochenen Diensten im Haushalt oder Betrieb des Erblassers zu unterstellen. Diese könnten nicht mit Leistungen verglichen werden, die nur für den Erblasser zu erbringen wären und nur ihm zu Gute kommen, wie Pflegeleistungen oder dgl. Abgesehen davon, dass es vollkommen atypisch wäre, dass man davon ausgehe, dass jeder der jetzt keinen Lebenspartner habe, sich deswegen gleich eine Haushaltshilfe anstellen müsste. Er beantrage daher die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 gemäß § 21 ErbStG 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.

Dem Gesetz liegt der Gedanke zu Grunde, dass in der Zuwendung Ersparnisse enthalten sind, die der Erblasser dadurch erzielt hat, dass der Erwerber ohne Barlohn Dienst geleistet hat. Ersparnisse dieser Art sollen in der Hand desjenigen Erben oder Vermächtnisnehmers, dem sie der Erblasser zu verdanken hat, von der Erbschaftsteuer verschont bleiben aus der Erwägung heraus, dass der Erwerb durch Erbschaft oder Vermächtnis insoweit, als es sich um diese Ersparnisse handelt, nicht eine Bereicherung des Erwerbers, sondern eine, wenn auch ohne rechtliche Verpflichtung des Erblassers erfolgende, nachträgliche Abgeltung der geleisteten Dienst darstellt.

Es handelt sich dabei um eine Begünstigungsvorschrift. Bei abgaberechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen u. ä.) tritt der Grundsatz der Amtswegigkeit der

Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund und obliegt der Partei eine besondere Behauptungslast (vgl. VwGH 22.10.1992, 91/16/0103 und 91/16/0111). Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/16/0087).

Laut dem Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237 (verstärkter Senat), hat der VwGH abweichend von seiner früheren Rechtsansicht (vgl. VwGH 3.10.1960, 1441/56; VwGH 9.1.1964, 1836/62; VwGH 5.4.1973, 0565/72) dargetan, dass sich die Lebensgemeinschaft mangels rechtlicher Ordnung des Gemeinschaftsverhältnisses wesentlich von der Ehe unterscheidet und dieser gegenüber sohin ein "aliud" darstellt, demzufolge bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege und Unterhalt besteht. Daraus folge, dass die - in der Beschwerde in Streit gezogene - (mittlerweile aufgehobene) Befreiungsbestimmung nach § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG betreffend geleisteter Pflege und Unterhalt auf Lebensgefährten sehr wohl anwendbar sei. Es ist daher dem Berufungsvorbringen grundsätzlich dahin beizupflichten, dass § 21 ErbStG auf Lebensgefährten anwendbar ist.

Allerdings setzt § 21 ErbStG voraus, dass der Erwerber im Haushalt des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet hat und dadurch eine volle fremde Arbeitskraft erspart hat. Eine fremde Arbeitskraft ist nur dann erspart, wenn mangels der Mitarbeit des Erwerbers **notwendigerweise** sowohl in zeitlicher als auch in fachlicher Hinsicht eine fremde Arbeitskraft hätte aufgenommen werden müssen (Dorazil / Taucher, ErbStG⁴ § 21, Rz 4.8, Fellner § 21 Tz 6). Der Erblasser war Pensionist. Der Erblasser verfügte über ein monatliches Nettoeinkommen unter Hinzurechnung des 13. und 14 Monatslohnes im Jahr 2001 in Höhe von ca 770,00 € im Jahr 2002 in Höhe von ca 920,00 € und 2003 in Höhe von ca 910,00 €. Unter Hinzurechnung der Unfallrente verfügte er über ein Nettoeinkommen im Jahr 2001 in Höhe von ca 990,00 € und 2002 in Höhe von ca 1.150,00 €. Für das Jahr 2003 ist die Höhe der Unfallrente dem UFS nicht bekannt aber es kann davon ausgegangen werden, dass das monatliche Nettoeinkommen im Jahr 2003 unter Einbeziehung der Unfallrente ca 1.250,00 € betragen hat. Zum Zeitpunkt des Todes war der Erblasser Hälfteneigentümer des von ihm und der Berufungsführerin bewohnten Einfamilienhauses. Weiters verfügte er laut eidesstättigem Vermögensbekenntnis über sonstige Aktiva in Höhe von 2.140,00 €, denen Passiva in Höhe von 2.696,17 (ohne Todfallskosten in Höhe von 6.043,62 €) gegenüberstanden. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass jemand mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Erblassers für die Besorgung des Haushaltes keine volle fremde Arbeitskraft einstellt. Dies wurde vom Vertreter der Berufungsführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung indirekt auch bestätigt. Wenn man die Angaben der Berufungsführerin heranzieht, hätte der Erblasser

pro Monat 654,00 € für eine Haushaltshilfe aufzuwenden gehabt (4 Stunden täglich, Stundensatz 10,90 €, davon die Hälfte). Er wäre bei solchen Ausgaben nicht mehr in der Lage gewesen seinen Unterhalt zu bestreiten. Es ist daher davon auszugehen, dass wenn die Berufungsführerin dem Erblasser den Haushalt nicht besorgt hätte, dieser keine fremde Arbeitskraft eingestellt hätte, sondern den Haushalt selbst besorgt hätte. In der Verlassenschaft ist daher keine Ersparnis für eine volle fremde Arbeitskraft enthalten, die nach dem Zweck des § 21 ErbStG steuerfrei gestellt werden kann.

Zudem handelt es sich nicht um den alleinigen Haushalt des Erblassers, sondern um den gemeinsamen Haushalt des Erblassers und der Berufungsführerin. Da als Dienste ohne Barlohn lediglich die Haushaltshilfe bzw der "Anteil für den Erblasser" geltend gemacht wird, liegt keine Leistung vor, die nur dem Erblasser zu Gute gekommen wäre, wie etwa eine besondere Pflege, für die er eine fremde Arbeitskraft hätte einstellen müssen. Die bloße, das übliche Ausmaß nicht übersteigende, Führung des **gemeinsamen** Haushaltes durch die Lebensgefährtin rechtfertigt nicht die Anwendung des § 21 ErbStG. Oder mit anderen Worten: Das Finanzamt hat § 21 Erbschaftsteuergesetz rechtsrichtig angewendet, indem es einen Abzug wegen unentgeltlich geleisteter Dienste im Berufungsfall negierte. Die Auslegung von § 21 Erbschaftsteuergesetz durch die Berufungsführerin geht nach Überzeugung des Senates zu weit und findet in der übereinstimmenden Lehre und Rechtsprechung keine Deckung, zumal Ausnahmeregelungen gemäß wiederholter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar² § 21 Tz 5) eng auszulegen sind.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 15. April 2005