



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FK, Adr, vertreten durch Dr. Fritz Enzmann, Notar, 4810 Gmunden, Marktplatz 6, vom 2. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 3. Juni 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Steuerpflichtiger Erwerb	21.462,00 €	Erbschaftssteuer	4.017,62 €
--------------------------	-------------	------------------	------------

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die am 6. Februar 2008 verstorbene MH hat ihren Neffen FK testamentarisch zum Alleinerben ihres gesamten Nachlasses eingesetzt und hat Letzterer die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben.

Laut Vermögenserklärung vom 14. März 2008 hat die Erblasserin unter den Aktiven im wesentlichen die Liegenschaft XY, mit einem dreifachen Einheitswert als Mietwohngrundstück in Höhe von 41.205,51 €, hinterlassen. Als Passiven wurden im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung unter

lit. e: *eine Forderung des erbl. Neffen für in das erbl. Haus getätigte Investitionen und persönlichen Arbeitseinsatz bei der Errichtung eines Zaunes und Neueindeckung des Hauses samt Nebengebäude sowie neuer Fassadenanstrich und*

lit. f: *eine Forderung des erbl. Neffen für in den letzten Jahren geleistete Pflegedienste und sonstige Hilfeleistungen (Gartenarbeit, Besorgungen, Hol- und Bringdienste, Unterstützung im Haushalt und dergleichen) berücksichtigt.*

Am 23. April 2008 hat das Finanzamt dem erbl. Neffen vorgehalten, dass er in der Todesfallaufnahme keine Verbindlichkeiten der Erblasserin gegen ihn angegeben habe. Weiters hat das Finanzamt FK (unter Hinweis auf die Angehörigenjudikatur) um Bekanntgabe einer allfälligen Vereinbarung zwischen ihm und der Verstorbenen bezüglich der Investitionen in die erblasserische Liegenschaft ersucht und zu einer genauen Sachverhaltsdarstellung hinsichtlich der Pflegeleistungen aufgefordert.

Diesen Vorhalt hat FK wie folgt beantwortet:

Bei der Todesfallaufnahme sei er lediglich gefragt worden, ob ihm Forderungen fremder Personen bekannt seien.

Es habe keine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Investitionen bestanden, seine Tante habe gesagt "du bekommst ja eh alles". Er habe seiner Tante zu Lebzeiten eine Freude bereiten wollen und wer möchte einen geliebten alten Menschen um die Unterschrift eines Schuldscheines bitten. Er habe einen Zuschuss für Dachneueindeckung, Kupferdachrinnen, Gartenzaun und Fassadenneuanstrich im Gegenwert von 9.000,00 € geleistet sowie Eigenleistungen im Wert von 2.500,00 € erbracht.

Auch hinsichtlich der Pflegeleistung habe keine schriftliche Vereinbarung bestanden und er habe kein Geld aus dem Pflegegeld (Pflegestufe 3) erhalten. Er habe sich über 10 Jahre um seine Tante gekümmert und sämtliche anfallenden Arbeiten in Haus und Garten erledigt. In den letzten 4 Jahren habe sich der Gesundheitszustand seiner Tante drastisch verschlechtert (Zuckerkrankheit, Nierenunterfunktion, Sehbehinderung), sodass er wöchentlich 3-5 mal 60 km von Pe nach Pi gefahren sei, um sämtliche Pflege- und Hilfeleistungen durchzuführen. Seine Forderung von monatlich 300,00 € für die letzten 3 Jahre sei mit Sicherheit nicht überzogen.

Mit Bescheid vom 3. Juni 2008 hat das Finanzamt die Erbschaftssteuer für den Erwerb von Todes wegen des FK in Höhe von 5.958,86 € (Steuerklasse IV) festgesetzt, wobei die Verbindlichkeiten aufgrund von Investitionen und Pflegeleistungen des erbl. Neffen gemäß lit. e und f des Abhandlungsprotokolles nicht Als Abzugsposten anerkannt wurden.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung des FK, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, vom 2. Juli 2008, mit der folgenden Begründung: Seine Tante habe sich durch seine

Pflegeleistungen zweifelsohne eine Arbeitskraft erspart. Das Pflegegeld habe seine Tante für sich selbst benötigt. Es sei fraglich ob ein nahes Angehörigenverhältnis im Sinne der zitierten Judikatur bestanden habe, immerhin sei umgekehrt die Steuerklasse IV vorgeschrieben worden. Fremde Personen hätten die erbrachten Dienste niemals um 300,00 € pro Monat erbracht. Hinsichtlich der Investitionen aus dem Jahr 2000 sei mündlich vereinbart gewesen, dass die Materialkosten 50:50 (zB beigelegte Rechnung, Dacheindeckung 8.372,88 €) aufgeteilt würden. Diese Beiträge und seine persönliche Arbeitsleistung habe er im Hinblick darauf erbracht, dass er als Erbe eingesetzt werde. Der geltend gemachte Rückforderungsanspruch wäre zB im Fall einer Überschuldung des Nachlasses auch ohne Schriftlichkeit als Konditionsanspruch anerkannt worden.

Das Finanzamt hat die Berufung am 27. August 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über Vorhalt hat der Bw mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2010 den geltend gemachten Pflegeaufwand wie folgt präzisiert:

Die Tante sei stark gehbehindert gewesen, sie habe sich nur mit einem Gehwagerl über kurze Distanzen fortbewegen können. Sie habe Essen auf Rädern bezogen. Am Wochenende sei sie von ihm und seiner Lebensgefährtin mit Essen versorgt worden. Die anfallenden Hausarbeiten (waschen, bügeln, putzen, einkaufen) seien ebenfalls von ihm und seiner Lebensgefährtin und teilweise von einer Nachbarin durchgeführt worden. Die Rot-Kreuz-Schwester habe die tägliche Körperhygiene, Blutzuckerabnahme, Blutdruckmessen, medikamentöse Vorbereitung für den nächsten Tag sowie den Verbandswechsel übernommen. Der Bw habe sich um Haus und Garten gekümmert. Er sei stets erreichbar gewesen und habe den notwendigen seelischen Beistand gegeben. Der wöchentliche Zeitaufwand plus Fahrtstrecke (60 Kilometer) habe variabel zwischen 15 und 25 Stunden betragen.

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

Erwerbe von Todes wegen unterliegen der Erbschaftssteuer (§ 1 ErbStG).

Gemäß § 20 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist der Betrag zu verstehen, um den der Erwerber von Todes wegen tatsächlich bereichert wurde, also der Erwerb der Vermögensgegenstände abzüglich aller Passiven.

An die im gerichtlichen Abhandlungsverfahren in einem Inventar ausgewiesenen Werte ist die Abgabenbehörde gemäß dem § 116 BAO nicht gebunden. Vielmehr hat die Behörde den Wert

des erworbenen Vermögens aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu prüfen.

Strittig im gegenständlichen Berufungsfall ist ausschließlich die Frage der Abzugsfähigkeit zweier Verbindlichkeiten lt. Abhandlungsprotokoll - als den Erwerb mindernde Forderungen an den Nachlass - bei der Berechnung der Erbschaftssteuer.

lit. e) Investitionen

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine **rechtliche Verpflichtung** zu einer Leistung besteht. Denn nur die Pflicht zu einer Leistung bewirkt die Schuld oder Last, die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehaltes auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld oder Last aus dem ererbten Vermögen oder aus eigenem Vermögen abzudecken.

Zusätzlich muss aber auch eine **tatsächliche und wirtschaftliche Belastung** des Leistungsverpflichteten vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtssprechung (vgl. VwGH vom 29. Jänner 1997, 95/16/0327, vom 14. Dezember 1992, 92/15/0177, sowie vom 19. September 1989, 88/14/0173) erkannt, dass "für die Abzugsfähigkeit einer Schuld nicht nur der rechtliche Bestand entscheidend ist. Es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn der Abgabepflichtige am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft rechnen muss".

Im Berufungsfall behauptet FK, der Neffe der Verstorbenen, er hätte in Hinblick auf die zugesagte Erbschaft der Liegenschaft in Absprache mit der Erblasserin tatsächlich Beiträge zu Investitionen geleistet und Arbeitsleistungen erbracht, für die jedenfalls ein Rückforderungsanspruch bestünde.

Der Bw ist offenbar der Meinung, dass die tatsächliche Kostentragung (wenn auch einvernehmlich) alleine für die Begründung einer steuerlich wirksamen Schuld ausreiche. Abgesehen davon, dass die tatsächliche Kostentragung durch den Bw nicht nachgewiesen wurde und die Forderung des erbl. Neffen auch der Höhe nach nur unzureichend durch Belege nachvollziehbar ist, genügt das bloße Behaupten einer Schuld, für die steuerliche Anerkennung nicht. Vielmehr hätte es zur konkreten Geltendmachung eines allgemeinen Ausgleichsanspruches als Forderung gegen den Nachlass einer zumindest mündlichen Vereinbarung bedurft, mit welcher die wesentlichen Eckpunkte der Schuld (zB Höhe des Anspruches, der zeitliche Geltungsbereich, Zinsen, Wertsicherung etc.) mit genügender Deutlichkeit fixiert wurden, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten. Nach der Aktenlage hat sich die Erblasserin aber nie vertraglich zu einer Rückerstattung unter bestimmten Bedingungen und in einem gewissen Umfang verpflichtet, eine diesbezügliche Verpflichtung konnte daher von ihr auch nicht hinterlassen werden. Der Bw behauptet auch nicht einmal, mit seiner Tante eine solche Vereinbarung getroffen zu haben, sodass im Todeszeitpunkt allenfalls eine Regressmöglichkeit, aber keinesfalls bereits eine Forderung bestanden hat.

Nach der oben zitierten Rechtsprechung stellt überdies eine bürgerlich-rechtlich eventuell bestehende Schuld nur dann eine auch steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung dar, wenn eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegt. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn am Stichtag (im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin) mit der Geltendmachung ernsthaft gerechnet werden muss.

Diesbezüglich gilt es zu bedenken, dass FK die Beiträge nach seinen eigenen Angaben in Erwartung der zukünftigen Erbschaft („du bekommst ja eh alles“) und aufgrund seines verwandtschaftlichen Naheverhältnisses (wollte einem geliebten alten Menschen noch eine Freude bereiten) geleistet hat. Auch das bereits längere Zurückliegen der Leistungen und die Nichtangabe der Schuld in der Todesfallaufnahme sprechen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dagegen, dass FK die Geltendmachung allfälliger gesetzlicher Ersatzansprüche gegen seine Tante jemals ernsthaft in Betracht gezogen hat. Vielmehr kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Tatsache, dass die Verstorbene den Bw zum Alleinerben ihres Vermögens eingesetzt hat, als eine geeignete Vorkehrung angesehen werden, mit welcher dem Bw zumindest ein entsprechender Kostenersatz in Abgeltung für die erbrachte Unterstützung tatsächlich zukommen sollte. Die Erblasserin hat nämlich durch ihren

Entschluss, den Bw als Alleinerben ihres Vermögens zu bestimmen, bewirkt, dass ihm ein Mietwohngrundstück mit einem Verkehrswert, welcher ein Vielfaches der angemeldeten Forderung beträgt, zugewendet wurde.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung muss daher dem Finanzamt unter Berücksichtigung der höchstgerichtlichen Rechtssprechung gefolgt werden, dass die finanziellen Beiträge und Arbeitsleistungen für Investitionen in das Haus der Erblasserin keine Forderung des Bw bzw. keine Verbindlichkeit der Erblasserin (bzw. des Nachlasses), mit deren Geltendmachung am Stichtag Todestag ernsthaft gerechnet werden musste, begründen. Das Finanzamt hat daher richtigerweise die strittige Forderung nicht als Abzugspost nach § 20 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt.

lit. f Pflegeleistungen

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 und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.

Der Bestimmung des § 21 ErbStG liegt der Gedanke zugrunde, dass der Erblasser durch freiwillige Dienste eines anderen ohne Barlohn in seinem Vermögen eine Bereicherung (Ersparung von Ausgaben) erfahren hat. Diese in der nachfolgenden erbrechtlichen Zuwendung enthaltenen Ersparnisse stellen daher keine echte Bereicherung des Erwerbers dar und berechtigen daher den Fiskus nicht, sie steuerlich dem anzulasten, der die Dienste geleistet hat. Der Erwerber soll nicht dadurch "bestraft" werden, dass er für die unterbliebene Abgeltung der geleisteten Dienste auch noch ErbSt zu bezahlen hätte.

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. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jene Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

§ 21 ErbStG ist, wenn die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind, auch auf Pflegedienste anzuwenden. Die Begünstigung kommt allerdings für Dienstleistungen, die in Erfüllung einer familienrechtlichen Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB geleistet werden, nicht in Betracht.

Im gegenständlichen Fall war die Erblasserin krankheitsbedingt tatsächlich pflegebedürftig und hat der Bw im Haushalt der Erblasserin ohne Barlohn Dienste, zu denen er als Neffe nicht verpflichtet gewesen wäre, geleistet.

Fraglich bleibt lediglich das Tatbestandsmerkmal, ob der Bw damit eine fremde Arbeitskraft ersetzt hat. Dies ist nur dann der Fall, wenn mangels der Mitarbeit des Erwerbers notwendigerweise sowohl in zeitlicher als auch in fachlicher Hinsicht eine fremde Arbeitskraft hätte aufgenommen werden müssen. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass die Dienste ununterbrochen geleistet worden sind. Auch gelegentliche Dienstleistungen berechtigen zur Anwendung des § 21 ErbStG. Allerdings kann § 21 ErbStG bei bloß vereinzelter Verrichtung von leichten, geringfügigen Hilfeleistungen von geringer Dauer nicht zur Anwendung kommen.

Die Erblasserin war alleinstehend und kinderlos und daher zur Gänze auf fremde Hilfe angewiesen. Wie das Ermittlungsverfahren überdies ergeben hat, war die Erblasserin schwer krank und sowohl geh- als auch sehbehindert. Sie hat daher Pflegegeld der Pflegestufe 3 erhalten, was einen Pflegebedarf von bis zu 140 h pro Monat = ca. 4,5 h pro Tag bedeutet.

Der Bw hat nach seinem glaubhaften Vorbringen einen gewissen Teil dieses Pflegeaufwandes abgedeckt, teilweise Hausarbeiten übernommen und vor allem die regelmäßig notwendigen Arztbesuche der Erblasserin abgewickelt. Wenn auch der Bw die Pflege nicht alleine übernommen hat, ist doch nachvollziehbar, dass der Bw seinen Teil zur Betreuung nach Kräften beigetragen hat. Da die Erblasserin das Haus nicht mehr selbständig verlassen konnte und eine massive Sehschwäche vorlag, war nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch psychischer Beistand notwendig, den der Bw als Vertrauensperson ebenfalls geleistet hat. Darüber hinaus hat er sich um Haus und Garten gekümmert. Dass dieser Bedarf mindestens 3 Jahre vor dem Tod der Erblasserin bestanden hat, ist glaubhaft.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steht daher fest, dass der Bw Dienste der Erblasserin gegenüber ohne eine bestehende Verpflichtung erbracht hat, die einen Abzug nach § 21 ErbStG rechtfertigen.

Hiefür veranschlagt der Bw bei einem monatlichen Zeitaufwand von durchschnittlich 80 Stunden, was im Verhältnis zum Gesamtpflegeaufwand von 140 Stunden zutreffen kann, eine Abgeltung mit einem geschätzten Betrag von 300,00 € pro Monat; das ergibt in 3 Jahren die Gesamtsumme von 10.800,00 €.

Nun muss der beantragte Abzug dem ortsüblichen Lohn für geleistete Dienste gleicher oder ähnlicher Art wenigstens annähernd sowohl nach der Tätigkeit als auch nach der aufgewendeten Zeit, entsprechen.

In Anbetracht der geschilderten Verhältnisse erscheint eine Entlohnung in der Höhe von umgerechnet 3,75 € pro Stunde als durchaus angemessen.

Die Erbschaftssteuer ist daher entsprechend dem Antrag des Bw unter Abzug der Forderung für geleistete Pflegedienste in Höhe von insgesamt 10.800,00 € wie folgt zu berechnen.

Bemessungsgrundlagen wie bisher	32.262,00 €
Abzüglich Entlohnung gemäß § 21 ErbStG	- 10.800,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	21.462,00 €
Davon 12 % (Steuerklasse IV)	2.575,44 €
Zuzüglich GrEST-Äquivalent	1.442,18 €
Erbschaftssteuer	4.017,62 €
Bisher war vorgeschrieben	5.958,86 €
Gutschrift	1.941,24 €

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 25. November 2010