

GZ. RV/1983-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Karin Gmeiner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Erbschaftssteuer wird im Betrage von € 16.817,58 festgesetzt.

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

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 23. Mai 2005 wurde dem Bw. die Erbschaftssteuer gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG im Betrage von € 18.866,12 festgesetzt.

Dagegen erhob der Bw. durch seine ausgewiesene Rechtsvertreterin fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen für die Bemessung der Erbschaftssteuer gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 3 ErbStG, nämlich seine tatsächliche Bereicherung als Begünstigter und der Bereicherungswille der Erblasserin ihm gegenüber fehlen würden. Die Erblasserin, B.H., habe lediglich aus einer rechtlichen und moralischen Verpflichtung heraus seinen sowie den Unterhalt des gemeinsamen Kindes absichern wollen. Aus diesem Grunde habe jeder Elternteil eine Lebensversicherung abgeschlossen und den anderen Elternteil als Begünstigten eingesetzt. Dieses Modell wäre auch nach der Scheidung beibehalten worden.

Er selbst habe B.H., seit dem Bekannt werden ihrer Krebserkrankung dem 28. Juli 2003, bis zu deren Tod am 5. April 2004 in deren Haushalt Tag und Nacht hindurch betreut. Er habe sowohl ihr Sterben begleitet als auch den gemeinsamen Sohn in dieser sehr schweren Zeit begleitet. (Als Beweis dazu beantragt er seine Einvernahme und die Einvernahme von K.H. als Zeugin.) Zur Gewährleistung der erforderlichen Betreuung wäre es notwendig gewesen sein Dienstverhältnis einvernehmlich zu lösen, was die Kündigung seiner Mietwohnung aus finanziellen Gründen zur Folge gehabt hätte. Trotz Krankengeld und seit Februar 2004 bezogenem Pflegegeld wäre es zudem für ihn notwendig gewesen die Kranke finanziell zu unterstützen. Die Erblasserin habe nicht davon ausgehen können, dass er - im Falle ihres Ablebens - in der Lage sein würde für seinen und den Unterhalt des gemeinsamen Kindes, ohne ihre Zuwendung, zu sorgen

Mit gleichem Schreiben beantragte der Bw., für den Fall, dass nach Ansicht der Behörde dennoch ein Bereicherungswille seitens der Erblasserin vorliegen sollte, iSd. § 21 ErbStG den Abzug eines angemessenen Betrages vom Anfall, auf Grund der von ihm im Haushalt der Erblasserin ohne Barlohn geleisteten Dienste. Dabei müsse berücksichtigt werden, dass am freien Markt alleine für eine reine, an Werktagen geleistete, Tag- und Nachtsitzwache von zwölf Stunden, ein Entgelt idHv € 220,00 ausbezahlt werden würde.

Im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde vom Bw. nachstehendes bekannt gegeben:

- Die Versicherungsprämien für die in Rede stehende Lebensversicherung wären vom Beginn des Abschlusses bis August 2000 von ihm und danach von B.H. einbezahlt worden.
- Er habe im Jahr 1997 eine Lebensversicherung im Betrage von S 500.000,00 abgeschlossen und als Begünstigte für den Ablebensfall H.B. eingesetzt. Die Versicherungssumme habe deshalb die Hälfte jener der Erblasserin betragen, weil aufgrund seines

höheren Lebensalters die Versicherungsprämie wesentlich höher als die seiner damaligen Ehefrau gewesen wäre. Auf Grund der damaligen Einkommenssituation (Karenz der Ehefrau) und der zusätzlichen Absicherung der Ehefrau durch die Witwenpension wäre daher vorerst von einer höheren Lebensversicherung abgesehen worden.

- Nach der Scheidung, im Jahr 2000, habe er eine weitere Lebensversicherung im Betrage von S 500.000,00 abgeschlossen und als Begünstigte B.H. eingesetzt. Schon die Umstände, dass nach der Scheidung von ihm zur Ausgleichung der unterschiedlichen Versicherungshöhen, eine Lebensversicherung zugunsten der Kindesmutter abgeschlossen worden ist und er in der von der Erblasserin abgeschlossenen Versicherung weiterhin Begünstigter blieb, beweise dass der Hintergrund sämtlicher Lebensversicherungen die Versorgung des ehemaligen Lebenspartners und damit auch indirekt die des gemeinsamen Kindes war. Zum Beweis dafür beantragte der Bw. seine Einvernahme
- Den Eltern wäre es auch gedanklich näher gewesen, den anderen Elternteil anstelle ihres damals ein bzw. vierjährigen Kindes einzusetzen, das ja selbst nicht über das Geld hätte verfügen können. Da völliges Vertrauen in den anderen Elternteil hinsichtlich der Versorgung, erforderlichen Pflege und Obsorge des Sohnes bestand, sollte die Verfügbarkeit des anderen Elternteiles über die Versicherungssumme nicht beschränkt werden. Vermutlich hätte die Einsetzung ihres Sohnes als Begünstigten, bei Eintreten des Versicherungsfalles, dazu geführt, dass eine Verfügung über die Versicherungssumme durch den überlebenden Elternteil nur über das Pflegschaftsgericht möglich gewesen wäre, was einer Erschwerung der Versorgung ihres Sohnes gleichgekommen wäre.

Dazu wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Der verfahrensgegenständliche Versicherungsvertrag, abgeschlossen zwischen B.H. und der F. nunmehr I (Beginn des Versicherungsschutzes: 1. Oktober 1997 mit einer jährlichen Prämie idHv. S 628,20 netto)
- Lebensversicherungsvertrag vom 11. Juli 1997 zwischen der F nunmehr I und dem Bw, in welchem B.H. als Begünstigte im Todesfall angeführt ist.
- Lebensversicherungsvertrag vom 24. Februar 2000 (Beginn des Versicherungsschutzes 1. März 2000). Darin scheint der Bw. als Versicherter und H.B. als Begünstigte im Todesfall auf
- Kündigungsschreiben des Bw. vom 27. Oktober 2003 betreffend seine Mietwohnung in Wien 19
- Schreiben des Dienstgebers des Bw vom 19. September 2003, wonach das Dienstverhältnis mit dem Bw. per 15. Oktober 2003 einvernehmlich aufgelöst wurde
- Scheidungsvergleich vom 26. Jänner 2000
- Gerichtlicher Vergleich vom 14. September 2001 worin beide Elternteile mit der Obsorge für ihren minderjährigen Sohn betraut wurden

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, und dazu im wesentlichen angeführt, dass, iSd. Erkenntnis des VwGH vom 3. Mai 2001, 2000/16/0602, Lebensversicherungsverträge zugunsten eines Dritten in den Steuertatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG fallen würden. Die Versicherungssumme einer Lebensversicherung würde dem Bezugsberichtigten einen unmittelbaren Anspruch gegen den Versicherer gewähren und nicht in den Nachlass fallen. Dem behaupteten fehlenden Bereicherungswillen würde entgegenstehen, dass die Versicherungsprämie ab dem 1. Oktober 2000 vom Konto der Erblasserin abgebucht worden wäre.

Daraufhin wurde fristgerecht- unter Aufrechterhaltung des Berufungsvorbringens- der Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, und dazu weiter ausgeführt, dass bei richtiger Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung - besonders durch die Befragung des Bw. und der angebotenen Zeugin - der Steuerbescheid ersatzlos aufzuheben gewesen wäre. Alleine der Umstand, dass die Versicherungsprämien von

einem bestimmten Stichtag an von der Erblasserin selbst einbezahlt wurden, würde keinen Rückschluss auf eine bestehende Bereicherungsabsicht der Erblasserin zulassen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates,(UFS), vom 3. April 2006 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass bei der Feststellung, ob seitens der Erblasserin ein Bereicherungswille vorgelegen ist, auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Abschlusses des Lebensversicherungsvertrages abzustellen ist, und der Bw. aufgefordert, seine Einkommens und Vermögensverhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nachzuweisen. Sollte dieses nicht erfolgen, so werde davon ausgegangen, dass er – laut Einkommensteuerbescheid 1997 – im Betrachtungszeitraum über ein Jahreseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit idHv. S 204.537,00 (€ 14.846,28) verfügt hatte.

Mit Schreiben vom 24. April 2006 teilte der Bw. mit, dass er im Betrachtungszeitraum keine weiteren Einkünfte hatte und er zu dieser Zeit mit zwei Krediten zur Wohnraumbeschaffung idHv. € 10.176,16 belastet gewesen war. Als Beweismittel dafür legte er die Bezug habenden Kreditverträge vor.

In der Vorladung zu einem für den 20. Juli.2006 angesetzten Erörterungstermin wurde der Bw. aufgefordert, Nachweise über die Art und Dauer der für die Erblasserin in deren Haushalt ohne Barlohn geleisteten Dienste mitzubringen, und zum gesetzten Termin- unter Beibringung entsprechender Beweismittel- darzulegen, in welcher Höhe seiner Ansicht nach der Abzug vom Anfall iSd. § 21 ErbStG erfolgen sollte. Gleichzeitig wurde ihm mitgeteilt, dass zu diesem Termin seine, von ihm beantragte, Einvernahme zum Beweisthema des fehlenden Bereicherungswillens durchgeführt werden wird.

Mit Schriftsatz vom 30. Juni 2006 forderte der Bw. einen Abzug gemäß § 21 ErbStG idHv. € 68.367,95 und stellte dazu - unter Zugrundelegung der für vergleichbare Dienste von der Wiener Hauskrankenpflege veranschlagten Tarife - nachstehende Berechnung auf:

Tag	Zusammensetzung	Art der Leistung	Tarif	Summe
170	Nächte ohne Krankenhaus und Nächte in denen der Bw. Nachtdienste (12) verrichtete	Schlafender Nachtdienst (Besuchsdienste) a 8 Stunden	€ 24,58 / Stunde	33.428,80 €
10	Nächte in denen der Bw. durchwachen musste	Nachtsitzwache (12 Stunden) durch Besuchsdienste	€ 220,00 / Nacht	2.200,00 €
69	Tage während dessen Berufstätigkeit	Pflegehelfer/Besuchsdienst/Heimhilfe/Reinigungsdienst etwa im Schnitt 3 Stunden pro Tag werktags	€ 28,55 / Stunde	5.909,58 €
11	Tage während dessen Berufstätigkeit	Pflegehelfer/Besuchsdienst/Heimhilfe/Reinigungsdienst etwa im Schnitt 3 Stunden pro Tag Sonn und	€ 38,30 / Stunde	1.263,90 €

Feiertage				
74	Tage nach dem 15.10.03, d.h. während Arbeitslosigkeit und geringfügiger Beschäftigung	Pflegehelfer/Besuchsdienst/Heimhilfe/Reinigungsdienst werktags im Schnitt 6 Stunden täglich	€ 28,55 / Stunde	12.676,20 €
24	Tage nach dem 15.10.03, d.h. während Arbeitslosigkeit und geringfügiger Beschäftigung	Pflegehelfer/Besuchsdienst/Heimhilfe/Reinigungsdienst Sonn und Feiertage im Schnitt 6 Stunden täglich	€ 38,30 / Stunde	5.515,20 €
75	Tage im Krankenhaus	Besuchsdienst im Schnitt 4 Stunden täglich	€ 24,58 / Stunde	7.374,00 €
	Summe			68.367,95 €

Gleichzeitig mit diesem Schriftsatz legte der Bw. den Pflegegeldbescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 26. März 2004 vor, worin der Erblasserin ab 1. Februar 2004 eine Pflegegeld der Pflegestufe zwei im Betrage von € 268,00 monatlich bewilligt wurde, sowie Patientenbriefe betreffend den gesamten Krankheitsverlauf und Krankenhausaufenthaltsbestätigungen bzw. eine Aufenthaltsbestätigung des Hospizes R. vor.

Anlässlich des am 20. Juli 2007 beim UFS durchgeführten Parteieneinvernahme brachte der Bw. im Wesentlichen nachstehendes vor:

Die streitverfangene Lebensversicherung ist von der Erblasserin freiwillig abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt hat er über ein Monatseinkommen von S 18.00,00 verfügt und ist mit einem Privatkredit für Wohnraumbeschaffung belastet gewesen. Seine damalige Ehefrau war zu diesem Zeitpunkt in Karenz und hat davor annähernd gleich verdient. Intention dieses und des von ihm davor, im Juni 1997, abgeschlossenem Versicherungsvertrages über eine Versicherungssumme in der Höhe von S 500.000,00 war die Absicherung des Lebensunterhaltes des Ehepartners und des gemeinsamen Sohnes, es wäre beiden wichtig gewesen, dass der überlebende Elternteil über die Versicherungssumme zum Wohle des Sohnes, ohne Einschaltung eines Pflegegerichtes verfügen konnte.

Hinsichtlich der, von ihm angeführten, im Haushalt der Erblasserin unentgeltlich erbrachten Leistungen erklärte der Bw. nachstehendes:

Die Erblasserin war, nachdem sie von der Diagnose Krebs erfahren hatte, zwar theoretisch in der Lage gewesen, den gemeinsamen Sohn zu betreuen und den gemeinsamen Haushalt zu führen; Es war ihm aber aufgrund ihres psychischen Zustandes wichtig gewesen, ihr zu vermitteln, es wäre jemand da, wenn sie Hilfe brauchen sollte.

Ab dem Zeitpunkt ihrer ersten Operation war die Erblasserin nicht mehr in der Lage, diese Aufgabe wahrzunehmen. Er hat sie bis zum 15. Oktober 2003, neben seiner Berufstätigkeit betreut. Er hat pflegerische Leistungen durchgeführt ihre sozialen Kontakte aufrecht gehalten, für sie die Ärzte kontaktiert und Botengänge erledigt. Darüber hinaus hat er im nunmehr gemeinsamen Haushalt den Sohn alleine betreut. Er ist von Beruf kein Krankenpfleger, jedoch als Sozialarbeiter mit der Durchführung von pflegerischen Leistungen befasst.

Da von ihm sowohl pflegerische Dienste, als auch Dienste der Heimhilfe und des Reinigungsdienstes geleistet worden sind, hat er der Berechnung des Abzugsbetrages gemäß § 21 ErbStG einen Mischsatz der an die Wiener Hauskrankenpflege für solche Dienste pro Stunde abzuführenden Beträge zu Grunde gelegt.

Unter der, im Schriftsatz vom 30. Juni 2006, angeführten Nachsitzwache ist zu verstehen, dass er sich aufgrund des gesundheitlichen Zustandes der Erblasserin nicht getraute ins Bett zu gehen um im Fall eines bedrohlichen Akutzustandes sicher zur Stelle zu sein. Einmal musste die Erblasserin von ihm beatmet werden, und einmal musste er schnell die Rettung rufen. Unter schlafenden Nachtdienst ist zu verstehen, dass er zwar in der Wohnung schlief, aber stets bereit sein musste aufzuwachen um erforderliche Hilfeleistungen durchzuführen.

Anlässlich dieses Erörterungstermins erklärte die Amtspartei nunmehr das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Abzug gemäß § 21 ErbStG grundsätzlich anzuerkennen. Ein Bereicherungswille seitens der Erblasserin sei ihrer Ansicht nach insofern gegeben, als diese für die finanzielle Absicherung des gemeinsamen Sohnes die Bereicherung des Ehemannes billigend in Kauf genommen hätte.

Letztendlich wurde vereinbart, dass die Parteien, nach Bekanntgabe der Höhe der für Dienste der Wiener Hauskrankenpflege ausbezahlten Barlöhne, neuerlich zur Mitteilung des, ihrer Ansicht nach, auf Grundlage dieser Barlöhne iSd § 21 ErbStG abzuziehenden Betrages aufgefordert werden.

Diese Aufforderung erfolgt am 24. August 2006. Gleichzeitig wurden die Parteien um Mitteilung ersucht, ob, ihrer Ansicht nach, zur Schätzung des fiktiven Barlohnes eine andere Grundlage (z.B. Lohntarif für Hausangestellte, Hausgehilfen und Hausangestelltengesetz, BGBl. 235/1962) heranzuziehen wäre.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2006 erklärte der Bw., dass der im Schriftsatz vom 30. Juni 2006 aufgelistete Betrag nach wie vor als angemessener Abzug gemäß § 21 ErbStG betrachtet

werde. Grundgedanke dieser Gesetzesbestimmung wäre es nämlich die Einsparung von Ausgaben durch Erlangung von kostenlosen Diensten, nicht ausgerechnet dem lohnfrei Leistenden anzulasten. Hätte die Erblasserin die in Anspruch genommenen Dienste bezahlen müssen so hätte sie am freien Markt die Beträge lt. Schriftsatz aufwenden müssen. Selbst wenn der Berechnung des Abzugsbetrages die von der Wiener Hauskrankenpflege genannten Barlöhne zugrunde gelegt werden würden, würde das zwar zu einem abzugsfähigen Betrag idHv € 44.500,51 und somit zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage auf € 28.172,32 führen; Es wären dabei aber noch keine Überstundenzulagen und auch nicht der Umstand berücksichtigt worden, dass nicht nur Berufseinstieger beschäftigt worden wären und gemäß den zugrunde liegenden Kollektivverträgen zwischen der ersten und der achten Gehaltsstufe Gehaltssteigerungen von dreißig bis vierzig Prozent liegen würden.

Die Amtspartei erklärte mit Schreiben vom 22. November 2006 einen Betrag idHv. € 6.830,88 minus eines Abschlages von 40% und zuzüglich eines Betrages von € 1.000,00 als Abzugsbetrag gemäß § 21 ErbStG für angemessen, und begründete dieses im Wesentlichen wie folgt:

Die der Erblasserin mit Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 26. März 2004 zugesetzte Pflegestufe zwei erfordere einen Pflegebedarf bis zu 120 Stunden im Monat (§ 4 Abs. 2 Wiener Pflegegeldgesetz). Bei großzügiger Berechnung ist daher von einem Pflegebedarf von vier Stunden täglich auszugehen. Da es sich bei dem Bw. um keinen ausgebildeten Krankenpfleger handeln würde, wäre von dem bekannt gegebenen Stundenlohn für eine Heimhilfe idHv. € 7,98 für Werktagen und € 15,96 für Sonn- und Feiertage auszugehen. Somit würde sich - ausgehend von einem Pflegeleistungszeitraum von 29. Juli 2003 bis zum 5. April 2004 - bei sechsunddreißig Sonn und Feiertagen zu je vier Stunden und bei hundertzweiundvierzig Werktagen zu je vier Stunden ein fiktiver Barlohn idHv. € 6.830,88 ergeben. Der davon zum Ansatz gebrachter Abschlag von 40% gründe sich darauf, dass der Bw. im Betrachtungszeitraum nicht nur die Erblasserin betreute sondern auch (wenn auch nicht überwiegend) den gemeinsamen siebeneinhalb jährigen Sohn zu betreuen hatte. Für die absolvierten Nachtdienstwachen wäre dem Bw. zusätzlich der von der Wiener Hauskrankenpflege bekannt gegebene Barlohn idHv. € 100,00 pro Nacht zu gewähren.

Letztlich erklärte die Amtspartei unter Hinweis auf des Erkenntnis des VwGH v. 29. Juni 2006, 2006/16/0055, dass der Erwerb von Todes wegen grundsätzlich nicht voraussetzt, dass der Zuwendung ohne Gegenleistung geschieht.

Als wesentliches Ergebnis des zweiten Erörterungsgespräches vom 2. März 2007 ist festzuhalten, dass keine Annäherung hinsichtlich eines, iSd. § 21 ErbStG, angemessenen Abzugsbetrages erzielt werden konnte. Auf Befragung der Referentin erklärte die Vertreterin des Bw., dass dieser ab 15. Oktober 2004 nicht mehr berufstätig war und ab 5 Dezember 2003 einer geringfügigen Beschäftigung von acht Wochenstunden nachgegangen ist. Die Erblasserin hätte jedenfalls ab 15. August 2003 (Tag der Spitalsentlassung nach der ersten Operation) einer Betreuung bedurft. Die Referentin behielt sich vor, bei der Berufungsentscheidung hinsichtlich des abzuziehenden angemessenen Barlohnes, auf den Mindestlohnitarif für einen im Haushalt lebenden Krankenpfleger zurückzugreifen. Den Parteien wurde vorsorglich eine Kopie des Mindestlohnitarif für im Haushalt Beschäftigte/Wien ausgehändigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat - weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995, BGBl 1955/141, (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

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

Hat der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betriebe des Erblassers ohne Barlohn Dienst 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 Tod des Erblassers geleistet wurde, werden nicht berücksichtigt. (§ 21 ErbStG)

Im gegenständlichen Berufungsverfahren wird, aufgrund des Berufungsvorbringens, der beigebrachten Beweismittel sowie der Ergebnisse beider Erörterungstermine nachstehender Sachverhalt als wesentlich erachtet und der Berufungsentscheidung zugrunde gelegt:

B.H. schloss am 9. Oktober 1997 mit der F., nunmehr I., einen Lebensversicherungsvertrag idHv. S 100.000,00 (€ 72.672,83) ab. Darin wurde der Bw. als Begünstigter im Ablebensfall angeführt. Dieser war im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit B.H. verheiratet und verdiente als Sozialarbeiter monatlich S 18.000,00. Er war mit zwei Privatkrediten idHv. € 10.176,17 belastet. Die jährlichen Versicherungsprämien im Betrag von S 628,20 wurden bis August 2000 vom Bw. eingezahlt. Im Juni 1997 hatte er eine Lebensversicherung auf einen Betrag von S 500.000,00 abgeschlossen und B.H. als Begünstigte für den Ablebensfall bestimmt. Intention beider Lebensversicherungsverträge war die Absicherung des Lebensstandards des Ehepartners und auch des Lebensstandards des zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Jahr alten gemeinsamen Sohnes. Die Eltern vermuteten, dass bei einer Begünstigung des Sohnes, der Zugriff auf die Versicherungssumme durch den überlebenden Elternteil nur über ein Pflegegericht möglich sein werde, und sahen darin eine Erschwernis der Versorgung des gemeinsamen Sohnes. Die Ehe wurde am 26. Jänner 2000 geschieden. Seit 14. September 2001 besteht für den Sohn ein gemeinsames Sorgerecht. Beide Lebensversicherungsverträge blieben in der anfangs gewählten Form aufrecht.

Am 28. Juli 2003 erfuhr B.H. von ihrer Krebserkrankung. Ab 29. Juli 2003 hielt sich der Bw. ständig in ihrem Haushalt auf. B.H. war zu diesem Zeitpunkt in der Lage den gemeinsamen Sohn zu versorgen bzw. den Haushalt zu führen. Dem Bw. war es aber aufgrund ihres psychischen Zustandes wichtig im Bedarfsfall zur Stelle zu sein. Ab der Entlassung von ihrem ersten Spitalsaufenthalt (15. August 2003) war B.H. auf Betreuung angewiesen. Der Bw. betreute ab diesem Zeitpunkt im Haushalt von B.H. den gemeinsamen Sohn alleine und pflegte dort insbesondere die Kranke indem er in umfassender Weise Hilfeleistungen für ihr körperliches Wohl erbrachte. Vom 15. August 2003 bis zum 15. Oktober 2003 betreute er die Kranke ca. drei Stunden täglich neben seiner Berufstätigkeit. Nachdem es die Gewährleistung der notwendigen Betreuung erforderte, kam es zur einvernehmlichen Auflösung seines Dienstverhältnisses per 15. Oktober 2003. Von da an widmete es sich bis Ende März 2004 durchschnittlich sechs Stunden täglich der Betreuung der Kranken in deren Haushalt. Innerhalb des Betreuungszeitraumes erforderte es der Gesundheitszustand von B.H., dass der Bw. zehn ganze Nächte durchwachte. Die übrigen Nächte schlief er im Haushalt von B.H. und stand in der Nacht auf, um die erforderlichen Betreuungsarbeiten zu leisten. Der in Rede

stehende Versicherungsbetrag wurde dem Bw. nach dem Tode von B.H. (5. April 2004) ausbezahlt.

Es wird als erwiesen erachtet, dass der Bw. seine geschiedene Frau in deren Haushalt betreute, ihr Sterben begleitete und dem gemeinsamen Sohn, in dieser Zeit beistand. Von der zu diesem Beweisthema beantragten Zeugeneinvernahme wird daher gemäß § 183 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO), Abstand genommen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, die aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar geltend gemacht wird (VwGH v. 28. März 1996, 95/16/0245). Voraussetzung für die Annahme eines Erwerbes von Todes wegen durch einen Vertrag zugunsten Dritter ist die Erlangung eines Vermögensvorteils; somit eine objektive Bereicherung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2 Rz 46).

Lebensversicherungsverträge zugunsten Dritter begründen den Steuertatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG. (VwGH v. 17. März 2001, 2000/16/0602).

Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei einer Zuwendung iSd. § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG um einen Erwerb von Todes wegen handelt, der auf einem vom Erblasser zu Lebzeiten geschlossenen Rechtsgeschäft mit einem Dritten beruht, ist nicht nur zu prüfen, ob eine Bereicherung des Begünstigten gegeben ist, sondern auch, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat. (VwGH v. 29. April 1982, 81/15/0128, 0130)

Es ist festzustellen, ob der Bereicherungswille des Erblassers durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung den Begünstigten den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ganz oder teilweise ausgeschlossen wurde (VwGH, verstärkter Senat vom 4. Februar 1965, Slg. 3219/F, VwGH v. 30. August 1995, 94/16/0034). Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht- bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH v. 29. Jänner 1996, 94/16/0064). Hierbei ist auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages abzustellen. (VwGH, 22. Oktober 1992, 91/16/0103)

Gemäß § 796 ABGB hat der Ehegatte, außer in den Fällen der §§ 759 und 795, solange er sich nicht wieder verehelicht, an die Erben bis zum Werte der Verlassenschaft einen Anspruch auf

Unterhalt nach den sinngemäß anzuwendenden Grundsätzen des § 94. In diesem Anspruch ist alles einzurechnen, was der Ehegatte nach dem Erblasser durch vertragliche oder letztwillige Zuwendung, als gesetzlicher, Erbteil als Pflichtteil, durch öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Leistung erhält; desgleichen eigenes Vermögen des Ehegatten oder Erträge einer von ihm tatsächlich ausgeübten oder einer solchen Erwerbstätigkeit, die von ihm den Umständen nach erwartet werden kann.

Nur wenn die Erblasserin im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses annehmen musste, dass sie mit der Zuwendung den sonst nicht gesicherten gesetzlichen Unterhalt des Bw. für die Zeit nach ihrem Tod sicherstellt, ist der Bereicherungswille auf ihrer Seite zu verneinen.

Im Betrachtungszeitpunkt verdiente der Bw. S 18.000,00.-monatlich. Andere Sorge- bzw. Unterhaltpflichten als gegenüber dem gemeinsamen Sohn bestanden nicht. Die von ihm aufgezeigte Belastung idHv € 10.176,16 durch einen Privatkredit war im Einkommensteuerbescheid bei der Ermittlung des steuerpflichtigem Einkommens idHv. S 204.537,00 (€ 14.846,28) berücksichtigt worden. Der Bw. war im Betrachtungszeitraum in der Lage im Fall des plötzlichen Todes der Erblasserin, unbeschadet des ihm damals zustehendem Erb bzw. Pflichtteils oder allfälliger öffentlich-rechtlicher Leistungen, aus eigenem für seinen notwendigen Unterhalt aufzukommen. Darüber hinaus war die sich in Karenz befinden habende Erblasserin im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages ihm gegenüber nicht iSd § 94 ABGB unterhaltpflichtig. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Erblasserin die Zuwendung verfügte, um im Falle ihres Ablebens dem Bw. den, ihm als ihren Ehemann, gesetzlich zustehenden Unterhalt zu sichern.

Die Zuwendung war offenkundig von der Absicht getragen, dem Bw. und dem gemeinsamen Sohn den Lebensstandard abzusichern. Dadurch wird der Bereicherungswille nicht ausgeschlossen (VwGH 29. Jänner 1996, Zl.94/16/0064). Die Erblasserin hat für die Absicherung des Lebensstandards der beiden die Bereicherung des Begünstigten zumindest in Kauf genommen.

Der Erwerb von Todes wegen setzt grundsätzlich nicht voraus, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung erfolgt.. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2 Rz 2b).

Unbeschadet des Umstandes, dass der Bw. für den in Rede stehenden Lebensversicherungsvertrag die Prämien im Betrag von jährlich S 628,20 bis August 2000 selbst einbezahlt und er

im Juni 1997 einen Lebensversicherungsvertrag über eine Summe von S 500.000,00 mit der Erblasserin als Begünstigte im Ablebensfall abgeschlossen hatte, bzw. er diese während ihrer Krankheit finanziell unterstützte, wurde er durch die Zuwendung objektiv bereichert.

Im gegenständlichen Fall ist daher ein, der Erbschaftssteuer unterliegender, Erwerb von Todes wegen iSd.§ 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gegeben.

Der Bestimmung des § 21 ErbStG liegt der Gedanke zu Grunde, dass in der Zuwendung Ersparnisse enthalten sind, die der Erblasser dadurch erzielt hat, dass der Erwerber ohne Barlohn Dienste geleistet hat. Einsparungen dieser Art, sollten in der Hand desjenigen Erben oder Vermächtnisnehmers, dem sie der Erblasser zu verdanken hat, von der Erbschaftssteuer verschont bleiben, aus den Erwägungen heraus, dass der Erwerb durch Erbschaft oder durch Vermächtnis insoweit als dass 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 Dienste darstellt (RFH vom 13. Oktober 1939, V e A 1061/31, RStBl 1934, 149).

Auch wenn es sich bei dem Bw. weder um den Erben noch um den Vermächtnisnehmer handelt und wenn auch die Versicherungssumme einer Lebensversicherung nicht in den Nachlass fällt und dem Begünstigten lediglich einen Anspruch gegenüber dem Versicherer gewährt, so ist der Bw. als Erwerber eines Erwerbes von Todes wegen iSd.§ 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG anzusehen. Aus § 21 ErbStG geht nicht hervor, dass bei der Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Abzug eines angemessenen Betrages vom Anfall lediglich ein Erbe oder Vermächtnisnehmer als Erwerber anzusehen ist. Daher ist die Begünstigung gemäß § 21 ErbStG bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch einem Erwerber gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 zu gewähren.

§ 21 ErbStG setzt voraus, dass der Erwerber im Haushalt des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet hat und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. (VwGH, verstärkter Senat v. 15. Oktober 1987, 86/16/0237).

Seit der Aufhebung des § 15 Abs. 1 Z 6 ErbStG durch das zweite Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl 312 (wirksam seit 18. Juli 1987), wird § 21 ErbStG auch auf Pflegedienste anzuwenden sein, wenn die sonstigen Voraussetzungen des § 21 ErbStG erfüllt sind.

Gemäß dem Wortlaut des § 21 ErbStG kommt als Abzugsbetrag nur der ersparte Barlohn in Betracht.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die am 5. April 2004 verstorbene Erblasserin seit 15. August 2003 pflegebedürftig war und der Bw, als ihr geschiedener Ehemann, sie in ihrem Haushalt betreut hatte, ohne dafür Barlohn zu erhalten und ihr dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hatte.

Strittig ist die Höhe des dafür vom Anfall abzuziehenden Betrages.

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

Das Wesen der von der Wiener Hauskrankenpflege angebotenen Dienste besteht darin, dass fachlich ausgebildete Dienstnehmer (Krankenpfleger, Pflegehelfer, Heimhilfen) der Wiener Hauskrankenpflege stundenweise in die Haushalte pflegebedürftiger Personen geschickt werden um dort die erforderlichen Hilfeleistungen durchzuführen. Dafür ist an die Wiener Hauskrankenpflege ein bestimmtes Entgelt abzuführen, bei welchem es sich nicht um den Barlohn der angestellten Arbeitskraft handelt.

Das Wesen des gewählten Pflegemodells bestand darin, dass sich der Bw. nicht nur stundenweise bei der Kranken zu Erbringung von Pflegeleistungen aufhielt, sondern seit dem Bekannt werden ihrer Krankheit bei dieser wohnte, um die, für deren körperliches Wohl erforderlichen, Hilfeleistungen durchführen zu können. Die vom Bw. im Haushalt der Erblasserin geleisteten Dienste lassen sich daher am ehesten mit denen eines im Haushalt des Arbeitgebers lebenden Krankenbetreuers vergleichen. Da der Bw. einerseits kein diplomierter Krankenpfleger ist, andererseits von ihm auch in der Nacht Betreuungsarbeiten geleistet wurden wird daher der Schätzung des abzugsfähigen Barlohnes der Mindestlohtarif für im Haushalt Beschäftigte/Wien für einen im Haushalt des Arbeitgebers lebenden Krankenbetreuer im ersten bis fünften Berufsjahr, mit welchem auch erforderliche Betreuungsarbeiten in der Nacht verabredet wurden (Hausgehilfen und Hausangestelltengesetz v. 23. Juli 1962, BGBl. Nr. 235) zu Grunde gelegt, und dabei nachstehendes beachtet:

- Gemäß § 2 Abs. 1 lit.A Zif 6 des Mindestlohtarif für im Haushalt Beschäftigte/Wien beträgt der Mindestlohn für einen im Haushalt des Arbeitgebers lebenden Krankenbetreuer im ersten bis fünften Berufsjahr, mit welchem auch erforderliche Betreuungsarbeiten in der Nacht verabredet wurden, für 238 Stunden monatlich (7,9h täglich), inklusive Nachtzuschlag € 1400,20 (Mindestlohn pro Monat € 997,30 NZ

€ 402,90. Für eine niedrigere Stundenanzahl gebührt der aliquote Teil. Siehe Beilage) Wenn auch der im Pflegeldbescheid angeführte Pflegebedarf grundsätzlich nicht angezweifelt wird, so ist doch jedem Pflegebedürftigen zuzugestehen für sich ein Pflegemodell in Anspruch zu nehmen, welches ihm zu seinem Wohl eine Betreuung gewährleistet, welche über den im Pflegegeldbescheid bestimmten Pflegebedarf hinausgeht. Der in den Patientenbriefen dargestellte Krankheitsverlauf lässt jedenfalls den vom Bw. für den Zeitraum 15. August 2003 bis 15. Oktober 2003 angegebenen Zeitaufwand von durchschnittlich drei Stunden täglich, und den für ab 15. Oktober 2003 angeführten Zeitaufwand von durchschnittlich sechs Stunden täglich zur Erbringung von Hilfeleistungen für das körperliche Wohl der Kranken nicht unrealistisch erscheinen

- Aus den beigebrachten Aufenthaltsbestätigungen geht hervor, dass die Erblasserin auf Grund ihrer fortgeschrittenen Krankheit die Tage vom 1. April 2004 bis zu ihrem Todestag dem 5. April 2004 nicht mehr ihrem Haushalt verbringen konnte. Daher konnte der Erblasser in diesem Monat für sie keine Pflegedienste in ihrem Haushalt leisten. Der für die Schätzung des abzugsfähigen Barlohnes relevante Zeitraum endet daher mit Ende März 2004.

Über die vorstehend angeführten, nächtlichen Betreuungsarbeiten hinaus, hat der Bw. innerhalb des Betreuungszeitraumes, zur Gewährleistung einer ausreichenden Betreuung, zehn Nächte durchgewacht. Der Schätzung der Kosten dieses Nachtdienstes wird, mangels anderer Richtwerte, der von der Wiener Hauskrankenpflege für die Durchführung einer Nachtwache genannten Betrag (Barlohn der dafür bisher verlangt wurde) zu Grunde gelegt.

Darüber hinaus ist im Zusammenhang mit der Schätzung des abzugsfähigen fiktiven Barlohnes gemäß § 21 ErbStG nachstehendes festzustellen:

- Bei den, vom Bw. in seiner Aufstellung vom 30. Juni 2006, ins Treffen geführten Besuchsdiensten bei der Erblasserin im Krankenhaus, handelt es sich nicht, um Dienste die ohne Barlohn im Haushalt der Erblasserin geleistet wurden. Daher kann dafür kein Abzug iSd. § 21 ErbStG gewährt werden.
- Der Bw. kann dafür, dass er seit der Pflegebedürftigkeit der Erblasserin den gemeinsamen Sohn im gemeinsamen Haushalt alleine betreut hat, keinen Lohn beanspruchen. Der Bw., welcher für seinen Sohn gemeinsam mit der Erblasserin, sorge-

pflichtig war, war im Falle der Verhinderung des einen Elternteils zur Pflege des minderjährigen Kindes iSd. § 146 ABGB verpflichtet.

Im Lichte dieser Ausführungen wird der abzugsfähige fiktive Barlohn wie folgt berechnet:

Aliquoter Monatslohn für 6 Stunden täglich inklusive NZ: **€ 1.058,40** (Monatslohn pro Stunde täglich = € 4,19 mal 6 = € 25,14 mal 30 = **€ 754,20** plus anteiliger NZ = € 1,69 pro Stunde mal 6 = € 10,40 mal 30 = **€ 304,20**)

Aliquoter Monatslohn für 3 Stunden täglich inklusive NZ: **€ 529,20** (= € 4,19 mal 3 = 12,57 mal 30 = **€ 377,10** plus anteiliger NZ = € 1,69 mal € 3 = 5,7 mal 30 = **€ 152,10**)

Mindestlohn (inklusive Nachtzuschlag = NZ) für November 2003 bis März 2004 = € 1.058,40 mal 5	5.292,00 €
Mindestlohn für zweite Oktoberhälfte 2003 inklusive NZ (halber Monatslohn) = Hälfte von € 1.058,40 =	529,20 €
Mindestlohn 15 August 2003 bis zum 15. Oktober 2003 = € 529,20 mal 2	1.058,40 €
Nachtwache für 10 Nächte (= 100 € pro Nacht)	1.000,00 €
Summe= fiktiver Barlohn	7.879,60 €

Berechnung der Erbschaftssteuer

Versicherungssumme	72.672,83 €
abzüglich Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	110,00 €
abzüglich fiktiver Barlohn	7.879,60 €
steuerpflichtiger Erwerb (Steuerklasse V)	64.683,23 €
gerundet gem. § 28 ErbStG = € 64.683,23 davon 26% = Erbschaftssteuer, gerundet (§ 104 BAO)	16.817,58 €

Der Unterschiedsbetrag zwischen der bisherigen Festsetzung = € 18.866,12 und der Neufestsetzung der Erbschaftssteuer = € 16.817,58 beträgt € 2.048,54.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Mindestlohntarif für im Haushalt Beschäftigte/ Wien

Wien, 16. Mai 2007