



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 8. Mai 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber und seine Ehegattin sind aufgrund des Testamentes vom 18.04.2007 Erben nach der am 23.10.2007 verstorbenen Frau Rosa K. Aus der im Akt erliegenden Todfallaufnahme geht unter anderem Folgendes hervor:

II. Gesetzliche Erben sind nicht vorhanden (Anmerkung: ein Kind, geboren am 26.01.1941 ist am 30.09.1945 verstorben, die Eltern sind ebenfalls vorverstorben).

Der Berufungswerber hat aufgrund des Testamentes zur Hälfte des Nachlasses die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben.

In der Vermögenserklärung ist unter B) Passiva 1. eine Forderung der Ehegatten Waltraud und Erwin T aus geleisteten Unterhaltszahlungen an die Verstorbene nach den Angaben der Parteien als Verbindlichkeit in Höhe von 13.778,00 € ausgewiesen.

Im Ermittlungsverfahren gab der Berufungswerber über Anfrage des Finanzamtes Folgendes bekannt (betreffend die angeführten Verlassenschaftspassiva):

Die Erblasserin war in der Zeit von 06.03.2007 bis 23.03.2007 im Altersheim in Th in Pflege,

wofür mit Rechnung vom 31.03.2007 ein Betrag von 1.554,66 € in Rechnung gestellt und von den Ehegatten Waltraud und Erwin T bezahlt wurde.

Ab 23.03.2007 bis 23.10.2007 wurde die Erblasserin in ihrem Haus von slowakischen Pflegerinnen rund um die Uhr betreut, welche Kosten von zusammen 12.224,00 € ausgemacht haben. Diese Kosten wurden ebenfalls von den Ehegatten Waltraud und Erwin T bezahlt.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Erbschaftsteuer fest, wobei die angeführten Passiva nicht als abzugsfähig beurteilt wurden. Die diesbezügliche Begründung lautet: Da die Verstorbene Anspruch auf Pflegegeld hatte sind Pflegeaufwendungen aus diesen zu begleichen, die Unterhaltszahlungen konnten daher nicht anerkannt werden.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung (auszugsweise):

Erwin und Waltraud T haben die Verstorbene im Zeitraum von 23.03.2007 bis zum 23.10.2007 in ihrem Haus in M rund um die Uhr betreut und neben persönlichen Dienstleistungen auch die Kosten für slowakische Pflegerinnen bezahlt. Die Kosten hierfür betrugen insgesamt 10.560,00 €. Diesbezüglich wird auf die in Original angeschlossenen Belege verwiesen. Erwin und Waltraud T haben darüber hinaus auch die Kosten der Kurzzeitpflege im Bezirksalten- und Pflegeheim Th für den Zeitraum von 06.03.2007 bis zum 23.03.2007 in Höhe von 1.554,66 € bezahlt.

Neben diesen für Dritte aufgewendete Kosten haben Erwin und Waltraud T auch persönliche Pflege- und Betreuungsleistungen für Rosa K erbracht. Für diese Aufwendungen und für die Kosten der Verpflegung der slowakischen Pflegerinnen wurde auch ein Betrag von 1.663,34 € geltend gemacht. Die Forderung von Erwin und Waltraud T gegen die Verlassenschaft nach Rosa K betrug sohin 13.778,00 €.

Erwin und Waltraud T haben diese Kosten für die slowakischen Pflegerinnen und für die Kurzzeitpflege im Bezirksaltenheim auch deshalb bezahlt, weil sie erwartet haben, dass sie von Rosa K letztwillig bedacht werden, was letztlich auch eingetreten ist.

Bei der Bezahlung der vorgenannten Pflegeleistungen handelt es sich somit weder um eine Schenkung noch freigebige Zuwendung noch um eine Zweckzuwendung.

Der Berufung angeschlossenen war eine Rechnung des Bezirksalten- und Pflegeheimes Th, gerichtet an Frau Rosa K über das Heimentgelt für die Dauer von 06.03.2007 bis 23.03.2007, Rechnungsbetrag 1.554,66 €, weiters insgesamt 15 Zahlungsbestätigungen (im Original) in welchen von den bereits erwähnten slowakischen Pflegerinnen die Zahlung für geleistete Betreuung bestätigt wird und wie folgt lautend:

#### Zahlungsbestätigung

über die geleistete Betreuung für Frau Rosa K, wohnhaft in M., durch Frau (Anmerkung: Name der Pflegerin) von – bis (Dauer der Pflege) im Auftrag der Organisation "Pflege zu

Hause" in der Höhe von € (Geldbetrag) + Fahrtspesen.

Die oa. Geldbeträge wurden von Frau Christine und Herrn Erwin T bezahlt.

M am, ... erhalten von (Name der Pflegerin).

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird weiters ergänzt: Die Verstorbene bezog von der PVA eine Pension samt Pflegegeld in Höhe von 951,51 € sowie eine Pension aus Deutschland in Höhe von 480,00 €. Aufgrund der Höhe der Pensionen war die Verstorbene insbesondere nicht von den Rezeptgebühren und von den Rundfunkgebühren befreit.

Von diesen monatlichen Einkünften habe die Verstorbene für ihren eigenen Lebensunterhalt, für den Lebensunterhalt der slowakischen Pflegerinnen, für die Betriebskosten und die Kosten der Instandhaltung ihrer Liegenschaft aufzukommen gehabt. Außerdem verfügte sie über keine nennenswerten eigenen Ersparnisse.

Nach einem Krankenhausaufenthalt im Jänner/Februar 2007 bedurfte die nunmehr Verstorbene einer Pflege rund um die Uhr. Bedingt durch ihr Alter – sie war bereits 92 Jahre alt – konnte sie ihren Haushalt nicht mehr selbständig führen.

Über den Verein G wurden daher Krankenschwestern vermittelt. Die Kosten hiefür betrugen monatlich etwa 1.400,00 €.

Aus der Gegenüberstellung der monatlichen Einkünfte einerseits und den Kosten für die Krankenschwestern andererseits ergebe sich unzweifelhaft, dass die Verstorbene aus ihrem eigenen Einkommen und Ersparnissen nicht in der Lage war, die Kosten für die Pflege durch die Krankenschwestern, den eigenen Lebensunterhalt, den Lebensunterhalt der Pflegerinnen sowie die Betriebskosten und Instandhaltung ihres Wohnhauses alleine zu bezahlen. Die erblasserische Nichte und deren Ehegatte hätten sich daher entschlossen, diese Kosten aus Eigenem zu tragen.

Die beiden machten sich bezüglich der Einbringlichkeit ihrer Forderung schon deshalb keine Sorgen, da die Verstorbene Eigentümerin einer Liegenschaft war und somit genügend Vermögen zur Durchsetzung ihrer Forderung vorhanden war. Im Übrigen bestand zwischen der erblasserischen Nichte und deren Ehegatten einerseits und der Verstorbenen andererseits ein so gutes Einvernehmen, dass die nunmehrigen Berufungswerber selbst über den Umstand informiert wurden, dass sie von der Verstorbenen testamentarisch zu Erben eingesetzt waren.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer werde vom Bereicherungsprinzip beherrscht, wonach nur der dem Erwerber tatsächlich verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliege. Durch die Vorlage der entsprechenden Auszahlungsbestätigungen der Pflegerinnen der Verstorbenen wurden der Umstand und die Höhe der geleisteten Zahlungen glaubhaft dargelegt.

Da die erblasserische Nichte und deren Ehegatte allenfalls Auseinandersetzungen mit anderen gesetzlich erbberechtigten Personen befürchtet haben, wurde in den Zahlungsbestätigungen auch ausdrücklich aufgenommen, dass die erblasserische Nichte und deren Ehegatte die Pflegekosten aus eigenem Vermögen bezahlt haben.

Im Hinblick darauf, dass Testamente jederzeit widerrufen werden können, konnte zum Zeitpunkt der Bezahlung der Pflegekosten durch die erblasserische Nichte und deren Ehegatten keinesfalls davon ausgegangen werden, dass die beiden Letztgenannten auch tatsächlich Erben werden würden. Es entspricht durchaus der praktischen Erfahrung, dass gerade dann, wenn weitschichtige Verwandte zu Erben eingesetzt werden, stets und kurzfristig mit einer Änderung von Testamenten gerechnet werden muss.

Schon die Höhe der geleisteten Zahlungen in Höhe von 13.778,00 € belegt, dass die Berufungswerber durch die Leistung auch tatsächlich und wirtschaftlich belastet waren. Die Weitschichtigkeit des Verwandtschaftsverhältnisses legt es nicht nahe, dass diese Leistungen für Pflegerinnen der Verstorbenen unentgeltlich zugewendet wurden. Vielmehr musste die Verstorbene mit der jederzeitigen Fälligkeit dieser Forderungen rechnen, wenn dies auch aufgrund des guten Verhältnisses zwischen den Beteiligten nicht zu erwarten war.

Während die Finanzverwaltung die steuerliche Abzugsfähigkeit von persönlichen Verrichtungen zur Pflege regelmäßig nicht anerkennt, ist durch die Geldzahlungen an die Pflegerinnen vom Entstehen einer entsprechenden Leistungsverpflichtung der Verstorbenen bzw. der Verlassenschaft auszugehen. Die Leistungsverpflichtung ist auch bereits zu Lebzeiten entstanden. § 20 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz ordnet diesbezüglich ergänzend ausdrücklich an, dass die durch den Tod in Folge Vereinigung von Rechten und Verbindlichkeiten erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen gelten, gleichgültig ob das Rechtsgeschäft der Vertrag oder außervertraglich begründet wurde.

(Dem Vorlageantrag angeschlossen war eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt, Landesstelle Oberösterreich, über die Höhe der monatlichen Pension, ein Kontoauszug über die Überweisung der monatlichen Pension aus Deutschland, Kopien der bereits früher erwähnten Zahlungsbestätigungen der slowakischen Pflegerinnen sowie eine Rechnung des Bezirksalten- und Pflegeheimes in Thalheim bei Wels 31.03.2007 über einen gesamten Rechnungsbetrag von insgesamt 1.554,66 €).

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

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Die Abgabenbehörde hat im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen

und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Behörde hat den Wert des erworbenen Vermögens auch aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu prüfen und ist an Parteienangaben nicht gebunden. An die im gerichtlichen Abhandlungsverfahren ausgewiesenen Werte besteht jedenfalls keine Bindung im Sinne des § 116 BAO. Im gegenständlichen Fall ist also zu prüfen, ob die "Forderung" des Berufungswerbers bzw. umgekehrt betrachtet, die allfällige "Verbindlichkeit" der Erblasserin für die von den Ehegatten Tiefenbach erbrachten Leistungen nach § 20 ErbStG abzugsfähig ist. Alleine aus dem Umstand, dass die im eidesstattigen Vermögensbekenntnis enthaltene Verbindlichkeit der Erblasserin im Verlassenschaftsverfahren als solche zum Ansatz gebracht wurde, ist hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung nichts gewonnen.

Der im Berufungsverfahren vorgetragene Sachverhalt ist keineswegs ungewöhnlich, entspricht der Lebenserfahrung und wird aus diesem Grund als unstrittig angenommen.

Was die Abzugsfähigkeit von Schulden betrifft, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.9.1989, Zl. 88/14/0173 ausgeführt, 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 auch eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn der Steuerpflichtige am Stichtag mit der Geltendmachung ernsthaft rechnen muss.

Für die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten ist allgemein zu bemerken, dass dafür zunächst erforderlich ist, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Leistungen, die der Erbe zwar im Glauben, im Sinne des Erblassers zu handeln, aber ohne Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung gemacht hat, stellen keine abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit dar (Fellner, Kommentar zum ErbStG, Rz 18 zu § 20). Zu prüfen ist sohin, ob für den Berufungswerber als Erben eine rechtliche Verpflichtung bestanden hat, die geltend gemachte Forderung aus dem Nachlass (wenn auch nur an sich selbst) zurückzubezahlen, ob also eine aus einer vertraglichen Vereinbarung resultierende rückforderbare Schuld der Erblasserin vorgelegen ist.

Im vorliegenden Fall wurde offensichtlich keine Vereinbarung hinsichtlich der endgültigen Tragung der Betreuungskosten getroffen. Bei Berücksichtigung des weiteren Umstandes, dass der Beginn der Zahlung der Kosten für die Erblasserin beinahe zeitgleich mit der Testamentserrichtung zugunsten des Berufungswerbers bzw. seiner Ehegattin erfolgt ist und keine weiteren Angehörigen aktenkundig sind, ist im Sinne der Berufungsvorentscheidung

davon auszugehen, dass dieser Sachverhalt unter dem steuerrechtlichen Begriff "Verträge unter nahen Angehörigen" zu betrachten ist und unter Fremden andere Vereinbarungen, insbesondere was die Rückzahlung der für die Pflege gemachten Aufwendungen betrifft, getroffen worden wären.

Die Festsetzung der Erbschaftssteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht.

Linz, am 20. November 2009