



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Martin Holzer, Rechtsanwalt, 8600 Bruck/Mur, Mittergasse 10, vom 30. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 28. Oktober 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 4.540,92

Entscheidungsgründe

Die 2007 verstorbene Erblasserin hinterließ ihre Kinder B und Ing. H. Nach Verzicht auf Erb- und Pflichtteil des erblichen Witwers gaben die beiden Kinder die unbedingte Erbserklärung aus dem Titel des Gesetzes je zur Hälfte des Nachlasses ab. Nach der Aufstellung der Aktiva und Passiva bestand der Nachlass aus einer Liegenschaft sowie einem Pflegegeld- und einem Bausparguthaben.

Unter den Passiva fanden sich ua. Kosten für Blumen und Wein sowie für Thermengutscheine für Pflegerinnen. Zusätzlich wurden Entrümpelungskosten, Kosten für Grabpflege für den Zeitraum von 10 Jahren, Graberrichtungskosten auf Grund eines Angebotes sowie eine Forderung der Kinder für erbrachte Betreuungsleistungen geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 28. Oktober 2009 wurde dem Berufungswerber Erbschaftssteuer in Höhe von € 4.711,58 vorgeschrieben. Die letzt genannten Passiva blieben bei der Steuervorschreibung mit der Begründung, dass Räumungskosten die Verwertung des

Nachlasses betreffen würden und für den Abzug der Kosten für das Grabdenkmal ein geeigneter Nachweis fehle, unberücksichtigt. Ein Entgelt für Pflegeleistung sei nur dann abzugsfähig, wenn diese Forderungen bereits am Todestag bestanden hätten. Ein Entgelt für Pflegeleistung sei nur bei diesbezüglicher Vereinbarung mit der Erblasserin, welche ein Schuldverhältnis der Erblasserin gegenüber der Pflegeperson begründen würde, abzugsfähig. Eine derartige Vereinbarung würde im konkreten Fall nicht vorliegen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde der Bescheid seinem gesamten Inhalt nach angefochten und die Festsetzung in gesetzlicher Höhe beantragt. In zahlreichen Vorbringen wurde ua. die „doppelte Veranschlagung der Liegenschaft“, die Anwendung eines Steuersatzes von 5%, die Außerachtlassung des absoluten Freibetrages und die zusätzliche Versteuerung des Bausparguthabens gerügt. Zudem würden die Räumungskosten sehr wohl den Nachlass betreffen, da die Verstorbene (im Fall des Nichtanfalles des Verlasses) selbst die Entsorgungskosten von altem Gerümpel zu tragen gehabt hätte.

Zur Frage der Pflegekosten wurde auf die „bestehende“ Judikatur verwiesen, wonach die Erbringung von Pflegeleistungen in Erwartung einer letztwilligen Zuwendung eine bevorrechtete Forderung im Verlass darstellen würde. Die rechtliche Beurteilung derartiger Forderungen resultiere aus dem Konditionenrecht, also dem Titel der Bereicherung. Auf Grund des Umstandes, dass derartige Pflegeleistungen gegenüber dem Verstorbenen auch klagbar und somit auch zahlbar seien, habe eine Anrechenbarkeit im Erbschaftssteuerverfahren Platz zu greifen. Die umfangreiche Pflege resultiere aus der Fülle der erforderlich gewesenen Heimaufenthalte. Zahlreiche Arbeiten im Haus und auf der Liegenschaft seien von den Erben zu verrichten gewesen. Im Gegensatz zu den Ausführungen des Finanzamtes seien diese Konditionsansprüche im Verlass anmeldbar und betreibbar ohne dass es einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung bedürfe.

Hinsichtlich der Graberrichtungskosten wurde eine Rechnung über den tatsächlichen Betrag der Graberrichtung vorgelegt. Zusätzlich wurde die Berücksichtigung weiterer Kosten an Hand von Rechnungskopien beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. März 2008 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer mit € 4.540,92 unter Berücksichtigung der zusätzlich beantragten Kosten sowie der tatsächlichen Grabkosten festgesetzt.

Persönliche Fürsorge- und Pflegeleistungen könnten nur im Rahmen des § 21 ErbStG abgezogen werden. Der Erwerber müsse im Haushalt des Erwerbers ohne Barlohn Dienste geleistet haben und dadurch eine fremde Arbeitskraft haben. Die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen würden keine Dienstleistungen im Sinne des § 21 ErbStG darstellen.

In dem in der Folge eingebrachten Vorlageantrag wurde – abweichend vom bisherigen Vorbringen - darauf verwiesen, dass die Erblasserin bis auf wenige Tage zu Hause gepflegt worden sei. Der Berufungswerber sei an der Adresse der Verstorbenen und die Zweitberufungswerberin in deren Nähe wohnhaft. Für die Verstorbene sei Pflegestufe 4 mit einem Pflegeaufwand von 160 Stunden im Monat verrechnet worden. Diese hochfrequente Pflegeleistung hätten die erblichen Kinder erbringen müssen. Die Erblasserin habe sich dadurch eine Fremdbetreuung erspart, weshalb die Voraussetzung für eine volle Anrechnung auf den Erbfall gegeben sei.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2011 ersuchte der UFS bekannt zu geben, in welchem Umfang die beschenkten Pflegerinnen für die Betreuung der Mutter eingesetzt waren. Der Berufungswerber teilte mit, dass es sich dabei um drei Frauen aus dem Freundeskreis der Erblasserin gehandelt habe, welche die Familie in der schwierigen Zeit unterstützt hätten. Der Berufungswerber und seine Schwester hätten - bedingt durch deren volle Berufstätigkeit- die Pflege und Betreuung ohne diese Unterstützung nicht bewerkstelligen können. Die Pflegerinnen leisteten diese Dienste völlig freiwillig und unentgeltlich und seien nicht angestellt gewesen. Als Dankeschön für diese Hilfe seien die Vermögensbekenntnis angeführten Geschenke gemacht worden. Die Frage, seit wann die Mutter Pflegegeld bezogen hat, blieb unbeantwortet.

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 trat, 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, BGBI 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 wurden, werden nicht berücksichtigt. (§ 21 ErbStG)

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Berufungswerber gegenüber der Erblasserin erbrachten Leistungen Dienstleistungen ohne Barlohn im Sinne des § 21 ErbStG darstellen.

Gemäß § 137 Abs 2 erster Halbsatz ABGB haben Eltern und Kinder einander beizustehen. Diese wechselseitige Beistandspflicht erlischt nicht mit der Volljährigkeit des Kindes, sondern gilt auch für das eigenberechtigte Kind ([8 Ob 41/87](#); SZ 62/116; RIS-Justiz RS0009634).

Eltern können gemäß § 137 Abs 2 ABGB von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen (Schwimann in Schwimann2, § 137 ABGB Rz 4). Die Beistandspflicht ist eine Rechtspflicht, die unmittelbare Sanktionen nur im Unterhaltsrecht (§ 143 Abs 1 ABGB) und Pflichtteilsrecht (§ 768 Z 2, § 769 ABGB) hat, sonst aber *lex imperfecta* ist (Stabentheimer in Rummel3, § 137 ABGB Rz 4; Schwimann aaO § 137 ABGB Rz 4) ist. Aus der Vorschrift des § 137 Abs 2 ABGB kann abgeleitet werden, dass mehrere Kinder gleichermaßen von der Beistandspflicht betroffen sind.

Eltern können nach herrschender Lehre und Rechtsprechung daher gemäß § 137 Abs 2 von ihren Kindern unentgeltlich angemessene Dienste verlangen. Die Beistandsleistung kann jedoch nicht eingeklagt werden, genauso wenig kann Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangt werden. Grundsätzlich wird von einer dem Alter des Kindes angemessenen Rechtspflicht ausgegangen.

Arbeitsleistungen im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern sowie Adoptivkindern werden im Zweifel auf Grund familiärer **Beistandspflichten** erbracht, im Verhältnis zwischen anderen Verwandten, zB Geschwistern (OGH 05.10.1965, 4 Ob 102/65), aber nicht mehr (vgl OGH 27.04.1988, 9 ObA 87/88, ARD 4018/15/88).

Die geltend gemachte Begünstigung nach § 21 ErbStG 1955 setzt voraus, dass die Dienste im Haushalt des Erblassers ohne bestehende Verpflichtung erbracht wurden. Im Sinne der oa. Ausführungen ist im konkreten Fall jedoch grundsätzlich von einer familienrechtlichen Beistandspflicht des Sohnes gegenüber seiner mittlerweile verstorbenen Mutter auszugehen.

Der Einwand des Berufungswerbers, die Erbringung von Pflegeleistungen in Erwartung einer letztwilligen Zuwendung stelle eine bevorrechtete Forderung im Verlassverfahren dar, ist nicht nachvollziehbar, zumal die diesbezügliche Gesetzesstelle (§ 15 (1) 6 ErbStG) durch Abschnitt IX des 2. AbgÄG 1987 bereits **ab 18. Juli 1987** entfallen ist.

Dem Begehr in der Berufung, Pflegeleistungen seit dem Jahr 1996 zu berücksichtigen, steht der klare Wortlaut des § 21 ErbStG entgegen, wonach Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, nicht berücksichtigt werden.

Auch wenn die vom Berufungswerber ins Treffen geführten Arbeiten von **täglich zwei Stunden** für Baumschnitt, Rasenmähen, Besorgungen etc. hoch anzuerkennen sind, gehen diese nach Ansicht des UFS keineswegs über die im § 137 Abs. 2 ABGB verankerte Beistandspflicht hinaus. Die angeführten umfangreichen Arbeiten im Haus und auf der Liegenschaft stellen Arbeiten dar, welche mit dem Bewohnen eines Hauses notwendigerweise verbunden sind. Es ist auch davon auszugehen, dass der an der Adresse der Erblasserin wohnhafte Berufungswerber diese Arbeiten auch zur Befriedigung seines eigenen Wohnbedürfnisses durchgeführt hat.

Hinsichtlich der Heimaufenthalte wurden vom Berufungswerber widersprüchliche Angaben gemacht. In der Berufung ist zunächst von einer Fülle von erforderlich gewesenen Heimaufenthalten die Rede. Im Gegensatz dazu führte der Berufungswerber im Vorlageantrag aus, dass lediglich vier Tage an Pflegeheimaufenthalten vorgelegen hätten. Angesichts der Umstände, dass die Mutter zumindest zeitweise in einem Heim betreut wurde sowie ein täglicher Zeitaufwand für Hausarbeiten, Pflege etc. von zwei Stunden vom voll berufstätigen Berufungswerber aufgewendet wurde, kann keineswegs davon die Rede sein, dass dadurch eine volle Arbeitskraft ersetzt wurde, weshalb § 21 ErbStG nicht anzuwenden ist. An dieser Beurteilung vermögen auch die Hilfeleistungen aus dem Freundes- bzw. Bekanntenkreis der Erblasserin nichts zu ändern.

Erfüllt ein Kind durch seine Leistungen an seine Eltern nicht nur seine Beistandspflicht nach § 137 Abs. 2 ABGB, sondern gehen diese Leistungen weit über dasjenige hinaus, was üblicherweise in Wahrnehmung der besonderen Beistandspflicht an Leistungen zu erbringen ist, so insbesondere, wenn den Eltern dadurch die sonst unumgängliche Fremdpflege, etwa der Aufenthalt in einem Pflegeheim, erspart bleibt, so kann die Annahme einer sittlichen Verpflichtung iSd § 785 Abs 3 erster Satz ABGB zur Schenkung des Erblassers an sein Kind durchaus berechtigt sein. Die vom Berufungswerber verrichteten Arbeiten wurden im Rahmen einer familienrechtlichen Beistandspflicht erbracht.

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 21 ErbStG ist, dass sich durch die Dienstleistungen das Vermögen vermehrt hat. Die Ersparung notwendiger Ausgaben für Pflegeleistungen führt zwangsläufig zu einer Vermögensvermehrung, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die Erblasserin regelmäßige Pensionseinkünfte hatte. Auch wenn es keine Voraussetzung ist, dass die Vermögensvermehrung zum Zeitpunkt des Erbanfalles noch vorhanden sein muss (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG4 (2001) § 21), soll nicht unerwähnt bleiben, dass im konkreten Fall im Todeszeitpunkt (2007) keinerlei Pensionseinkünfte der Erblasserin mehr vorhanden waren.

Der Einheitswert der Liegenschaft EZ x zum Todestag beträgt € 48.836,14. Das Dreifache (BGBl I 2000/142 ab **2001**) ergibt somit € 146.508,42. Der Einwand, der Einheitswert der Liegenschaft betrage € 36.191,07 entbehrt somit jeder Grundlage. Ebenso unbeachtlich ist das Vorbringen von der Nichtberücksichtigung des „absoluten“ Freibetrages.

Das Finanzamt hat bei der Steuerberechnung (aus dem Bescheid vom 28. Oktober 2009 klar ersichtlich) zutreffend den gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG zustehenden Freibetrag in Höhe von € 2.200 in Abzug gebracht. Schließlich geht der Einwand, das unter den Aktiva angeführte Bausparguthaben sei zusätzlich versteuert worden ins Leere, da (auch dem Bescheid zu entnehmen) diesbezüglich ein Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Höhe von € 5.286,49 gewährt wurde.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. August 2011