

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Jörg Platzer, öffentlicher Notar, 4600 Wels, Ringstraße 33, vom 18. August 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 23. Juli 1998 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Erwerb von Todes wegen	9.560,00 S	Erbschaftssteuer	1.338,00 S
davon 50 %			669,00 S
Erbschaftssteuer			48,62 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen. Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 9. Dezember 1992 wurde zwischen Herrn Karl P., geboren 7. Juni 1914 (Übergeber) und Herrn Franz P., geboren 13. Februar 1956 (Übernehmer) unter Beitritt von Frau Josefine B., geboren 25. August 1917, ein Übergabsvertrag abgeschlossen. In diesem Übergabsvertrag wurde unter Punkt 1. festgestellt, dass Frau Josefine B. die kirchlich angetraute Ehegattin des

Herrn Karl P. war und sie ihn seit vielen Jahren pflegt und betreut und diese persönliche Dienstleistungen auch in der Zukunft, soweit ihr dies auf Grund ihres Gesundheitszustandes möglich ist, weiter erbringen wird. In Punkt 2. wurde festgehalten, dass Herr Karl P. an seinen Neffen Franz P. eine Liegenschaft in Sch. übergibt. Es wurde ein Übergabspreis von 690.000,00 S vereinbart. In Punkt 4. hat sich der Übergeber ohne Anrechnung auf den vorstehenden Übergabspreis zu seinen Gunsten und zu Gunsten der Frau Josefine B. die nachstehende Rechte ausbedungen:

"A) Auf Lebensdauer des Übergebers das Recht auf die ausschließliche Benützung der im Hause Sch. 14, im ersten Stock des Wohngebäudes gelegenen, vom Übergeber bereits jetzt bewohnten Wohnung.

Zu dieser Wohnung gehört auch das Dachgeschoss des Wohngebäudes. Der Übernehmer verpflichtet sich, diese Wohnung in jeder Zeit gut wohn- und heizbarem Zustande herzuhalten, von Zeit zu Zeit ausmalen zu lassen, und – falls sie einem Naturereignis zum Opfer fallen sollte – wieder neu aufzubauen.

Das vorstehende Wohnungsrecht ist vollständig unentgeltlich und haben die Berechtigten für diese Wohnung auch keinerlei Strom-, Heizungs-Betriebskosten oder öffentliche Abgaben zu bezahlen. Im Falle des vor Ablebens des Übergebers vor Frau Josefine B. steht Frau Josefine B. das Wohnungsrecht im vorstehenden Umfange noch 2 Jahre nach dem Ableben des Übergebers zu und ist sie verpflichtet, diese Wohnung binnen 2 Jahren nach dem Ableben des Übergebers geräumt an den Übernehmer zu übergeben.

Den Berechtigten steht selbstverständlich der jederzeit freie Zugang zu der vorbeschriebenen Wohnung zu.

Die Berechtigten haben weiters das Recht auf den Umgang und den Aufenthalt auf den ganzen übergebenen Besitz tagsüber, mit Ausnahme der betrieblich genutzten Teile der Liegenschaft.

B) Das Recht auf Bezahlung einer monatlichen Leibrente von 10.000,00 S, welche im vorhinein bis spätestens 5. eines jeden Monates kosten- und abzugsfrei an den Übergeber ab Jänner 1993 zu bezahlen ist.

Für den Fall, als der Übergeber vor Josefine B. versterben sollte, ist diese Leibrentenzahlung an Frau Josefine B. auf ihre Lebensdauer zu leisten.

Die Leibrente ist beiderseits wertgesichert für den Fall einer etwaigen Geldentwertung, bzw. einer Änderung der Kaufkraft des österreichischen Schillings, wobei als Wertmaßstab der Verbraucherpreisindex 1986, verlautbart vom österreichischen statistischen Zentralamt in Wien oder ein an seine Stelle tretender Index zu dienen hat. Als Ausgangswert ist die für Jänner 1993 verlautbarte Indexzahl heranzuziehen.

Schwankungen dieser Indexzahl nach oben oder unten bis einschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt. Diese Wertsicherung ist stufenweise zu berechnen. Diese 5 % Freigrenze ist erstmals von der Indexzahl, welche für den Monat Jänner 1993 verlautbart wird und sodann bei jedem Überschreiten der vereinbarten Freigrenze nach oben oder unter neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb der vereinbarten Freigrenze gelegene Indexzahl die Grundlage für die Berechnung der neuen Freigrenze bildet.

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die vorstehende Leibrente zu Gunsten des Übergebers bis 31. Dezember 1999 mit dem ermäßigten Betrag von 5.000,00 S zu bezahlen ist. Auch für diesen Betrag gilt die vorstehend vereinbarte Wertsicherung sinngemäß. Sollte der Übergeber vor dem 31. Dezember 1999 versterben und Frau Josefine B. zu diesem Zeitpunkt noch am Leben sein, erhält sie ab dem auf das Ableben des Übergebers folgenden Monatsersten die volle Leibrente von 10.000,00 S wertgesichert.

C) Auf Lebensdauer des Übergebers das Recht auf Pflege, Wartung, sowie überhaupt auf vollständige Betreuung in gesunden und kranken Tagen des Übergebers, einschließlich des Rechtes auf Besorgung der erforderlichen Fahrten und Botengänge. Diese persönlichen Dienstleistungen sind vom Übernehmer jedoch nur insoweit zu erbringen, als sie von Frau Josefine B. auf Grund ihres Alters oder Gesundheitszustandes nicht erbracht werden können.

Der Übergeber hat das Recht, sofern diese persönlichen Dienstleistungen vom Übernehmer zu erbringen sind, an Stelle dieser persönlichen Dienstleistungen einen monatlichen Ablösebetrag von 6.000,00 S zu verlangen und verpflichtet sich der Übernehmer in diesem Falle, an den Übergeber den vorstehenden Ablösebetrag, für welchen die vorstehende Wertsicherung sinngemäß gilt, zu bezahlen.

Sollte der Übergeber, bzw. Frau Josefine B. , sofern sie die Pflege und Betreuung des Übergebers selber besorgt, auf Grund ihres Alters oder Gesundheitszustandes nicht mehr in den ersten Stock über die Stiege gehen können, ist der Übernehmer verpflichtet, im Erdgeschoss des Hauses Sch. 14 ein ca. 50 m² große Wohnung, bestehend aus Schlafzimmer, Wohnzimmer, Küche, Bad, WC und Vorraum dem Übergeber im bezugsfertigen Zustand zur Verfügung zu stellen, oder einen Lift im Hause einzubauen, mit dem die Wohnung des Übergebers im ersten Stock vom Erdgeschoss aus erreichbar ist. Die Wahlmöglichkeit, ob eine Wohnung im Erdgeschoss zur Verfügung gestellt wird, oder ob ein Lift eingebaut wird, steht dem Übergeber zu.

D) Das Recht, dass der Übernehmer die Vertragsliegenschaft zu Lebzeiten des Übergebers ohne dessen Zustimmung weder veräußert noch belastet;

E) das Vorkaufsrecht hinsichtlich der gesamten übergebenen Liegenschaft auf Lebensdauer des Übergebers.

Der Übernehmer macht sich für sich, sowie für seine Rechtsnachfolger im Besitze der übernommenen vorgenannten Liegenschaft EZ. 13 KG 51229 Sch., zur unentgeltlichen Duldung und Leistung der vorstehenden Rechte an den Übergeber, bzw. Frau Josefine B. verbindlich, verpflichtet sich, die Vertragsliegenschaft zu Lebzeiten des Übergebers ohne seine Zustimmung weder zu veräußern noch zu belasten und räumt das Vorkaufsrecht im Rahmen der Bestimmungen des ABGB dem Übergeber vertraglich ein, welche die Einräumung dieses Rechtes annimmt und erteilen die Vertragsparteien ihre Einwilligung, dass auf Grund dieser Urkunde und ihr fernes Einvernehmen bei der Liegenschaft EZ. 13 KG. Sch. die Dienstbarkeit der Wohnung, die Reallast der persönlichen Dienstleistungen und das Vorkaufsrecht nach Maßgabe dieses Vertragsabsatzes für Karl P. , geboren 7.6.1914, und die Reallast zur Zahlung einer monatlichen Leibrente von 10.000,00 S nach Maßgabe dieses Vertragsabsatzes für Karl P., geboren 7.6.1914 und Josefine B., geboren 25.8.1917, grundbürgerlich einverleibt werde".

Am 17. September 1994 ist Herr Karl P. in Wels verstorben. Aus der Todfallsaufnahme vom 20. Oktober 1994, errichtet in Wels zur GZ. 2 A 339/94y, geht Folgendes hervor:

Es sei ein Testament vom 25. Jänner 1988, welches beim Notariat Dr. Hans O. in Wels erliegt, vorhanden. Weiters sei ein eigenhändig geschriebenes Testament vom 28. März 1994 vorhanden. Testamentserbin sei die kirchlich angetraute Ehegattin Frau Josefine B. .

Der Erblasser hätte eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und von der Gemeinde Sch. in der Höhe von zusammen ca. 15.000,00 S erhalten.

An Vermögen sei vorhanden gewesen:

1)	Wohnungseinrichtung und Hausrat, Kleidung, Wäsche und Beschuhung und sonstige persönliche Fahrnisse
----	---

2)	Pensionskonto, bei OÖ. Bank Wels, Zweigstelle Sch. , mit einem Kontostand von ca. 30.000,00 S (Konto-Nr. 4.001.384)
----	---

Auf der Liegenschaft EZ 13 KG Sch. sei die Dienstbarkeit der Wohnung und die Reallast zur Zahlung einer Leibrente eingetragen gewesen. Da in der Leibrentenzahlung keine Rückstände bestanden hätten, wurde um Löschung dieser Rechte ersucht.

Zu den Krankheits- und Leichenkosten und anderen mit dem besonderen Recht verbundenen Forderungen wurde ausgeführt:

Die Begräbniskosten wären vom erblichen Neffen Franz P. bezahlt worden.

Die Todfallsaufnahme wurde vom Gerichtskommissär und von der kirchlich angetrauten Ehegattin, Frau Josefine B., unterfertigt.

Aus dem Protokoll aufgenommen am 28. Oktober 1994 von Dr. Gernot F. bestellter Dauersubstitut des Dr. Hans-Jörg Pl., betreffend die Kundmachung der letzten Willenserklärung in der Verlassenschaftssache nach dem am 17. September 1994 verstorbenen, zuletzt in Sch. 14, 4600 Wels wohnhaft gewesenen Herrn Karl P. geht hervor, dass zwei letztwillige Anordnungen vorliegen, ein "Testament" vom 28. März 1994 und ein "Testament" vom 25. Jänner 1988. Das Testament vom 25. Jänner 1988 war in Verwahrung des öffentlichen Notars Dr. Hans O. in 4600 Wels.

Aus der Niederschrift aufgenommen am 27. Juni 1995 von Dr. Hans-Jörg Pl. als Gerichtskommissär in der Verlassenschaft nach Herrn Karl P. wurde Folgendes festgehalten:

*"Gegenstand Der Amtshandlung ist die Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung
Gegenwärtig:*

A) Von Seiten des Gerichtes der gefertigte Gerichtskommissär

Frau Josefine B., Pensionistin, 4600 Wels, Sch. 14.

Der Gerichtskommissär wiederholt zunächst das bisherige Abhandlungsergebnis. Auf Grund des Schätzungsgutachtens vom 3.5.1995 wird errichtet das nachstehende

Hauptinventar,

A) Aktiva

1. Fahrnisse des Erblassers lt. Schätzungsgutachten im Betrag von 10.350,00 S

2. Kontoguthaben des Erblassers auf dem Pensionskonto Nr. 4.001.384 30.688,84 S

3. Geschäftsanteil am OÖ. Bank Wels lt. Schreiben vom 3.11.1994, 100,00 S

4. Guthaben des Erblassers bei der EV AG zu Pol.Nr. 580-014106 lt. Schreiben vom 10.11.1994 1.300,00 S

Summe der Aktiva 42.438,84 S

B) Passiva

1. Forderung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft 3.375,97 S

2. Sonderabzugsposten werden keine geltend gemacht, da diese von Herrn Franz P., Landwirte, Bl. 21, 4600 Wels, ohne Anspruch auf Rückersatz gegen den Nachlass bezahlt wurde.

Summe der Passiva 3.375,97 S

C) Abgleichung

Summe der Aktiva 42.438,84 S

Summe der Passiva 3.375,97 S

Ergibt einen reinen Nachlass von 39.062,87 S welcher der Testamentsuniversalerbin Frau Josefina B. als Alleinerbin in der gegenständlichen Verlassenschaft zur Gänze zufällt.

Zu Gunsten des Erblassers ist auf der Liegenschaft EZ 13 KG Sch. die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes, die Dienstbarkeit der Wohnung, Reallast der persönlichen Dienstleistungen und das Vorkaufsrecht, sowie die Reallast zur Zahlung einer monatlichen Leibrente einverleibt. Da diese Rechte gegenstandslos geworden ist, wird um Löschung dieser Rechte mit der Einantwortungsurkunde ersucht. Die Testamentserbin, Frau Josefina B. wolle über die Vermögenswerte des Erblassers lt. vorstehenden Hauptinventars verfügberechtigt erklärt werden.

Die Erschienene ersucht somit um die Erlassung der bezüglichen Einantwortungsurkunde, verzichtet auf ein Rechtsmittel gegen dieselbe und ersucht um amtsweigige Verbücherung der Einantwortungsurkunde.

Ebenso wird um die Erlassung des abschließenden Gerichtsbeschlusses gebeten.

Die Erbin, Frau Josefina B. erklärt, innerhalb der letzten 10 Jahre seitens des Erblassers keine schenkungssteuerpflichtigen Zuwendungen erhalten zu haben".

Die Niederschrift wurde vom Gerichtskommissär und von der Erbin, Frau Josefina B. unterfertigt.

Am 17. Juli 1995 wurde vom Bezirksgericht Wels, zur GZ. 2 A 339/94y, folgende Einantwortungsurkunde erlassen:

"Der Nachlass des am 17. September 1994 mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen, zuletzt in Sch. 14, 4600 Wels, wohnhaft gewesenen Pensionisten, Herrn Karl P., geboren am 7.6.1914 wird auf Grund des Erblassertestamentes vom 28. März 1994 der nachbenannten Erbin, welches sich ohne die Rechtswohltat des Inventars zur Erbin erklärt hat, und zwar Frau Josefina B., geboren 25.8.1917, wohnhaft in Sch. 14, 4600 Wels, zur Gänze eingeantwortet und die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Nach dem Ergebnis der Verlassenschaftsabhandlung ist nachstehende Grundbuchsamtshandlung vorzunehmen:

Ob der Liegenschaft EZ 13 KG 51229 Sch. die Einverleibung der Löschung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes, die Dienstbarkeit der Wohnung, die Reallast der persönlichen Dienstleistungen und das Vorkaufsrecht zu Gunsten des Erblassers Karl P., geboren 7.6.1914".

Frau Josefina B. ist am 5. Juni 1997 verstorben. Der Nachlass der Frau Josefina B. wurde auf Grund des Testamentes vom 29. Jänner 1981 den Töchtern Gertrud K., geboren am 3.3.1939, Hausfrau, 4600 Wels, Pr. 11, und Dr. Elisabeth T., geboren 11.3.1949, Professorin, 5020 Salzburg, H. 179, je zur Hälfte eingeantwortet.

Am 28. April 1998 erging an die Erbengemeinschaft nach B. Josefina ein als Bescheid bezeichnetes Schriftstück, welches an Frau Dr. Elisabeth T. adressiert war. Mit diesem

"Bescheid" wurde für den Erwerb von Todes wegen nach Karl P. die Erbschaftsteuer vorgeschrieben.

Frau Dr. Elisabeth T. hat gegen diese Vorschreibung am 7. Mai 1998 eine Berufung eingebracht. Diese Berufung wurde mit Bescheid vom 7. Juli 1998 gem. § 273 Abs. 1 der BAO zurückgewiesen. Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung nicht zulässig gewesen ist. Die "Erbengemeinschaft nach B. Josefine" sei keine Rechtsperson und somit eine Zustellung an diese nicht wirksam. Da der angefochtene Bescheid somit ein "Nichtbescheid" war und keine Wirkungen entfaltet hat, hat die Abgabenbehörde erster Instanz die dagegen eingebrachte Berufung als unzulässig zurückgewiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt der Bw. im Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen nach Herrn Karl P., verstorben am 17. September 1994 die Erbschaftsteuer in Höhe von 32.437,00 S vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Reinnachlass lt. Vermögensbekenntnis 39.062,87 S
 Leibrente auf Grund des Übergabsvertrages vom 9. Dezember 1992
 monatlich 10.000,00 S kapitalisiert 360.000,00 S
 - Steuerfrei § 15 (1) 17 Erbschaftsteuergesetz 30.688,84 S
 - Abhandlungskosten 6.461,00 S
 - Freibetrag Steuerklasse V 1.500,00 S
 Summe rund 360.140,00 S
 18 % Erbschaftsteuer 64.874,00 S

Da die Bw. zu einer Hälfte Erbin nach Josefine B. ist, wurde ihr ein Teilbetrag an Erbschaftsteuer iHv. 32.437,00 S vorgeschrieben. Zur Begründung hat das Finanzamt ausgeführt, dass gem. § 16 Abs. 2 des BewG lebenslängliche Nutzungen und Leistungen bei einem Alter von mehr als 75 Jahren mit dem dreifachen Jahreswert zu kapitalisieren sind. Eine Berechnung nach der tatsächlichen Dauer kommt nur in Betracht, wenn im gegenständlichen Fall die Nutzung und Leistung nicht mehr als 2 Jahre bestanden hätte (vgl. § 16 Abs. 3 BewG).

In der gegenständlichen Berufung wurde Folgendes vorgebracht:

"Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 23.7.1998, St.Nr. 537/8629, wurde mir als Erbin nach meiner Mutter, Josefine B., eine Erbschaftsteuer von 32.437,00 S vorgeschrieben.

Die Vorschreibung wurde damit begründet, dass meine Mutter von ihrem ihr kirchlich angetrauten Ehegatten Karl P., welcher am 17. September 1994 verstorben ist, im Übergabsvertrag vom 9.12.1992 eine monatliche Leibrente von 10.000,00 S zugewendet wurde, welche mit dem Ableben des Karl P. an sie vom Übernehmer zu bezahlen war.

Diese Zuwendung stellte keine Schenkung des Karl P. an meine Mutter Josefine B. dar. Meine Mutter hat ihren kirchlich angetrauten Gatten durch viele Jahre vor seinem Ableben ständig gepflegt und betreut und hat ihr dafür Karl P. im Übergabsvertrag vom 9.12.1992

diese Leibrente ausbedungen. Die Pflegeleistungen, die meine Mutter Karl P. erbrachte, sind mit der vorstehenden, ihr zugewendeten Leibrente, bei weitem nicht abgegolten. In den letzten Jahren seines Lebens bedurfte Karl P. der ständigen Anwesenheit meiner Mutter, da er im Wesentlichen hilflos war. Eine gesetzliche Verpflichtung meiner Mutter zur Erbringung dieser Pflegeleistungen bestand nicht, da sie ja mit ihm nicht verheiratet war.

Ich beantrage daher, den Bescheid vom 23.7.1998 zur Gänze aufzuheben und die mir vorgeschriebene Erbschaftsteuer von 32.437,00 S zur Gänze abzuschreiben".

Mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 ersuchte das Finanzamt die Bw. folgende Fragen zu beantworten:

"1. Art und Umfang der Pflegebedürftigkeit von Karl P. in den letzten 3 Jahren vor seinem Ableben?

Welche Tätigkeiten wurden verrichtet? Durchschnittlicher täglicher Zeitaufwand? Bitte genaue Sachverhaltsdarstellung.

2. Hat Herr P. Pflegegeld nach dem OÖ. Pflegegeldgesetz Geld bezogen?

Ab wann? In welcher Höhe?

3. War Frau Josefine B. gesundheitlich selbst in der Lage, die Pflege- und Betreuungsleistungen im vollen Umfang zu erbringen?

4. Wurden die Pflegeleistungen ausschließlich von Frau B. erbracht oder wurden diese zum Teil auf Grund vertraglicher Verpflichtungen auch vom Neffen des Erblassers Herrn Franz P. geleistet?

5. Hat sich Herr Karl P. in den letzten 3 Jahren vor seinem Ableben ununterbrochen in häuslicher Pflege befunden oder gab es in dieser Zeit Unterbrechungen auf Grund von Krankenhaus- Genesungs- oder Kuraufenthalten oder dergleichen?

Jeweilige Dauer?

6. Hat Frau B. bereits zu Lebzeiten laufend oder einmalig Zahlungen oder sonstige Entgelte für die erbrachten Leistungen erhalten?

Art und Wert dieser Entgelte?"

Mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz folgende Fragen an Herrn Franz P.:

"Lt. Punkt 4c des Übergabsvertrages haben Sie sich verpflichtet, Ihren Onkel zu pflegen und zu betreuen sowie erforderliche Fahrten und Botengänge zu besorgen, und zwar nur insoweit, als diese Leistungen nicht von Frau B. Josefine erbracht werden können.

Weiters hatte der Übergeber das Recht, für diese Dienstleistungen einen Ablösebetrag von monatlich 6.000,00 S zu verlangen.

1. War Herr Karl P. in den letzten 3 Jahren vor seinem Ableben pflegebedürftig?

In welchem Umfang? Bitte kurze Darstellung, inwieweit sich Herr Karl P. selbst versorgen konnte bzw. auf fremde Hilfe angewiesen war.

2. Wurden diese Pflegeleistungen vertragsgemäß von Frau Josefine B. erbracht oder von ihnen bzw. wurde der vereinbarte Ablösebetrag verlangt?"

In der Stellungnahme vom 29. Oktober 1998 wurde vom für die Bw. einschreitenden Notar Dr. Hans O. Folgendes vorgebracht:

"1. Herr Karl P. hatte einige Jahre, jedoch länger als 3 Jahre vor seinem Ableben, einen Schlaganfall, durch den er eine Behinderung in seinen Händen erlitt, welche ihm sein Feingefühl in seinen Händen nahm. Außerdem funktionierte der Schließmuskel seines Darms nicht mehr. Er benötigte daher eine ständige Betreuung, welche aus Waschen,

Baden, Helfen, den An- und Ausziehen (er konnte selber keine Knöpfe zumachen) Schuhe binden etc. bestand. Frau Josefine B. musste ihm das Essen vorbereiten und ihm zum Teil auch das Essen eingeben, da er durch den Verlust des Feingefühles in seiner Hand oft nicht mehr in der Lage war, selber zu essen. Nach dem sich Herr P. weigerte, Windel zu nehmen, war eine ständige Reinigung seiner Kleidung erforderlich, insbesondere auch der Bettwäsche. Frau B. musste daher ständig bei ihm sein.

2. *Herr P. hat kein Pflegegeld bezogen.*
3. *Frau B. war in der Lage, die Pflege- und Betreuungsleistungen in vollem Umfang zu erbringen.*
4. *Seitens des Neffen, des Erblassers, wurde keinerlei Pflegeleistung erbracht.*
5. *Aufgrund des vorbezeichneten Gesundheitszustandes war Herr P. ständig in häuslicher Pflege, sofern er nicht ab und zu kurze Krankenhausaufenthalte in Anspruch nehmen musste. Genesungsurlaub und Kuraufenthalte hatte er in dieser Zeit nie gehabt.*
6. *Frau B. hat zu Lebzeiten des Herrn P. keine laufenden oder einmaligen Zahlungen für ihre Betreuungsarbeit bekommen. Herr P. hat lediglich die Lebensmittel für sein Essen selber bezahlt.*

Für Herrn Franz P. brachte am 4. November 1998 der Steuerberater Hannes S. folgende Stellungnahme ein:

"Zu 1: Herr P. erkrankte an Krebs und war meines Wissens grundsätzlich bis zu seinem Ableben fähig, sich selbst zu versorgen. Die körperliche Pflege war nicht notwendig seitens Dritter. Frau B. hat ihm den Haushalt geführt.

Zu 2: Der Ablösebetrag wurde nicht verlangt."

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 23. November 1998 geht hervor, dass Einsicht in den Veranlagungsakt des Herrn Karl P. (St.Nr. xxx/xxxx beim Finanzamt Wels) genommen wurde. Festgestellt wurde, dass Herr Karl P. bis 1993 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen hat. Weiters sei aus dem Lohnzettel 1991 eine Pension der gewerblichen Wirtschaft in Höhe von netto 136.283,40 S jährlich ersichtlich. Aus dem Lohnzettel 1993 des Gemeindeverbandes ergäbe sich weiters ein Einkommen von 80.802,00 S netto jährlich. Aus einem Schreiben vom 1. Februar 1994, gerichtet an Herrn Karl P. geht hervor, dass ihm zu seiner Pension ab 1. November 1993 ein Pflegegeld gewährt worden ist.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 1999 hat das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Unentgeltlich, ohne rechtliche Verpflichtung erbrachte Pflegeleistungen können für Zwecke der Erbschaftsteuer bei Vorliegen der Voraussetzungen nur durch die Begünstigungsbestimmung des § 21 ErbStG berücksichtigt werden.

Gem. § 21 ErbStG kann ein der Arbeit- und Dienstzeit angemessenen Betrag vom Anfall abgezogen werden, wenn der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder im Betrieb des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. Dienste, die früher als 3 Jahre vor dem Tod des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.

Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung ist weiters, dass sich die unentgeltlich geleisteten Dienste beim Erblasser vermögensvermehrend ausgewirkt haben. Die

Begünstigung soll also demjenigen zugute kommen, der durch seine unentgeltlichen Leistungen gegenüber dem Erblasser zu dessen Bereicherung beigetragen hat.

Entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 1998 hat Herr P. ab 1.11.1993 Pflegegeld bezogen. Ab diesem Zeitpunkt waren die von Frau B. erbrachten Leistungen also jedenfalls abgegolten.

Dem Erblasser und Frau Josefine B. stand aufgrund des Übergabsvertrages vom 9.12.1992 im Haus Sch. 14 ein vollständig unentgeltliches Wohnrecht zu. Aufgrund dieses Wohnrechtes und der weiteren im Übergabsvertrag ausbedungenen Leistungen, vor allem der Leibrente, den gesetzlichen Pensionsansprüchen von Franz P. von monatlich rund 15.000,00 S und der eingewendeten unentgeltlichen Dienst- und Pflegeleistungen müssten auch unter Berücksichtigung der Aufwendungen für Verpflegung, Haushaltsführung, Medikamente etc. entsprechende Ersparnisse vorhanden sein. Tatsächlich verfügte der Erblasser zum Todestag im Wesentlichen nur über ein Pensionskonto mit einem Guthaben von 30.688,84 S.

Es ist daher schlüssig davon auszugehen, dass auch die bis zum Bezug des Pflegegeldes von Frau B. erbrachten Leistungen nicht unentgeltlich gewährt, sondern bereits zu Lebzeiten abgegolten wurden. Da somit eine wesentliche Voraussetzung für die Gewährung des § 21 ErbStG nicht vorliegt, war die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Im Vorlageantrag vom 30. November 1999 wurde Folgendes ausgeführt:

"a) Meine Mutter hat die ihr aufgrund des Übergabsvertrages vom 9.12.1992 zukommende monatliche Rente für die Zeit von Oktober 1994 bis Juni 1997, somit insgesamt durch 33 Monate erhalten, somit insgesamt nur einen Betrag von 330.000,00 S und nicht wie im Bescheid angeführt von 360.000,00 S.

b) Die in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Abweisungsgründe entsprechen nicht den Tatsachen. Es wird ausgeführt, dass für die Gewährung der Begünstigung des § 21 ErbStG Voraussetzung ist, dass sich die unentgeltlich geleisteten Dienste beim Erblasser vermögensvermehrend ausgewirkt haben. Im gegenständlichen Fall haben sich die von meiner Mutter gegenüber ihrem Lebensgefährten Karl P. geleisteten Dienste vermögensvermehrend ausgewirkt.

Wenn Herr Karl P. für die ihm durch viele Jahre seitens meiner Mutter geleisteten Arbeiten jemand hätte bezahlen müssen, hätte er dafür höhere Beträge aufwenden müssen, als meine Mutter durch die ihr zugewendete Leibrente letztlich erhalten hat.

Das im Verlassenschaftsverfahren nach Karl P. nicht mehr Geld vorhanden war, hat seinen Grund nicht darin, dass meine Mutter vom ihm für die Pflegeleistungen Geld erhalten hätte. Meine Mutter hatte auf die Geldgebarung ihres Lebensgefährten keinerlei Einfluss und wusste auch über die entsprechenden Verhältnisse ihres Lebensgefährten nichts, da dieser ihr gegenüber diesbezüglich keine Angaben gemacht hat. Es ist daher die in der Berufungsvorentscheidung aufgestellte Behauptung, dass meine Mutter von ihrem Lebensgefährten Geldbeträge erhalten hätte völlig falsch. Aus der Tatsache, dass im Verlassenschaftsverfahren nach Karl P. keine wesentlichen Geldbeträge vorhanden gewesen sind, kann nicht damit begründet werden, dass meine Mutter von ihrem Lebensgefährten Geldbeträge erhalten hätte. Die diesbezügliche Schlussfolgerung der ersten Instanz ist daher nicht richtig.

Dass das Wohnungsrecht laut Übergabsvertrag für Karl P. und Josefine B. unentgeltlich war, hat keinerlei Auswirkungen auf die von meiner Mutter erbrachten Pflegeleistungen, da dieses Wohnungsrecht Karl P. zugestanden ist, gleichgültig ob er allein oder zusammen mit Josefine B. das Wohnungsrecht ausgeübt hat.

Die Behauptung in der Berufungsvorentscheidung, die Pflegeleistungen meiner Mutter für Karl P. seien durch das Pflegegeld abgegolten, entspricht nicht den Tatsachen, da meine Mutter von diesem Pflegegeld nie etwas erhalten hat. Wie schon in der Berufung ausgeführt, machen die in den letzten 3 Jahren vor dem Ableben des Karl P. erbrachten persönlichen Dienstleistungen meiner Mutter, wenn man sie durch fremde Leute hätte erbringen müssen, einen wesentlich höheren Betrag aus, als meiner Mutter durch die Leibrente zugekommen ist. Über den Umfang der Pflegeleistungen wurde in der Ergänzung zur Berufung entsprechendes ausgeführt.

Es entspricht somit, wie vorstehend ausgeführt, nicht den Tatsachen, dass meine Mutter für

ihre Pflegeleistungen seitens des Karl P. irgendwelche Gegenleistungen erhalten hat. Warum in der Verlassenschaft nach Karl P. keine höheren Geldmittel vorhanden waren, entzieht sich meiner Kenntnis. Karl P. hatte viele Verwandte, die er möglicherweise zu Lebzeiten bedacht hat.

Im Sinne der obigen Ausführungen sind somit die wesentlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung des § 21 ErbStG gegeben und wolle daher der Berufung stattgegeben werden."

Die Berufung wurde am 17. Dezember 1999 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich zur Entscheidung vorgelegt wurde. Die Berufung wurde von der Finanzlandesdirektion nicht erledigt, sodass mit 1. Jänner 2003 auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (BGBI I 2002/97) die Entscheidungskompetenz an den Unabhängigen Finanzsenat überging. Die Berufung wurde Herrn M. zugeteilt. Auf Grund einer langandauernden Verhinderung des Referenten erfolgte gemäß § 270 Abs. 4 BAO im Jänner 2005 mit Zustimmung der Präsidentin des Unabhängigen Finanzsenates eine rückwirkende Änderung der Bestellung des Referenten und Herr Fl. wurde zum Referenten bestellt.

Der unabhängige Finanzsenat hat mit Schreiben vom 17. Februar 2005 das röm.-kath. Pfarramt Sch. bei Wels ersucht mitzuteilen, wann die kirchliche Eheschließung zwischen Karl P. , geb. am 7. Juni 1914 und Josefine B. , geb. am 25. August 1917 stattgefunden hat. Weiters wurde ersucht, eine Ablichtung eines Auszuges des Eheregisters, aus dem das Datum der Eheschließung hervorgeht, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2005 wurde das Gemeindeamt Sch. unter Hinweis auf § 158 der Bundesabgabenordnung (BAO) ersucht mitzuteilen, wie lange Frau Josefine B., geb. am 25. August 1917 und Herr Karl P. geb. am 7. Juni 1914 (beide bereits verstorben) an ihren damaligen gemeinsamen Wohnsitz in Sch. 14 gemeldet waren.

Das Gemeindeamt Sch. teilte im Schreiben vom 21. Februar 2005 mit, dass Herr Karl P. und Frau Josefine B. vom 18. Mai 1972 bis 17. September 1994 (Todestag von Herrn P.) ihren gemeinsamen Wohnsitz in 4600 Sch. hatten.

Im Schreiben vom 22. Februar 2005 teilte das Pfarramt Sch. mit, aus dem in Kopie übermittelten Trauungsregister gehe hervor, dass Josefine B. und Karl P. am 18. Mai 1972 in Maria Zell – TRB: 50/188/39 – kirchlich getraut wurden.

Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 25. Februar 2005 Folgendes vorgehalten:

"Im Zuge des Ermittlungsverfahrens ist hervorgekommen, dass Herr Karl P. (Erblasser) und Frau Josefine B. (Erbin) am 18. Mai 1972 kirchlich getraut wurden. Weiters hatten beide vom 18. Mai 1972 bis 17. September 1994 ihren gemeinsamen Wohnsitz in Sch.. Diese Umstände weisen auf eine auf Dauer angelegte Lebensgemeinschaft zwischen dem Erblasser und der Erbin hin.

Die geltend gemachte Begünstigung nach § 21 ErbStG 1955 setzt voraus, dass die Dienste im Haushalt des Erblassers ohne bestehende Verpflichtung erbracht wurden. Ferner muss eine volle Arbeitskraft ersetzt werden (vgl. VwGH 27. 11. 1961, 1088/60 Slg 2544 F). Der Berufungswerberin wird beige pflichtet, dass im Rahmen einer Lebensgemeinschaft keine familienrechtliche Beistandspflicht besteht. Nicht von der Hand zu weisen ist jedoch, dass in

einer Lebensgemeinschaft - insbesondere wenn sie wie im gegenständlichen Fall mehr als mehr als zwanzig Jahre andauert - Gefälligkeitsdienste erbracht werden. Fehlt eine vertragliche Grundlage, stellt die Mitwirkung in der Lebensgemeinschaft grundsätzlich einen außervertraglichen Gefälligkeitsdienst dar (vgl. Krecji in Rummel³, § 1151 Tz. 23). Zu diesen außervertraglichen Gefälligkeitsdiensten können die Haushaltsführung und in einem gewissen Ausmaß auch die Pflege des Lebensgefährten gehören. Nach der Aktenlage hat der Erblasser der Erbin eine unentgeltliche Wohnmöglichkeit eingeräumt, was auch als eine Gefälligkeit im Rahmen der Lebensgemeinschaft angesehen werden kann. Über den Unfang der von der Erbin geleisteten Dienste bestehen widersprüchliche Angaben (vgl. Ausführungen der Berufungswerberin vom 29. Oktober 1998 und Ausführungen des Franz P. vom 4. November 1998).

Es bestehen Zweifel darüber, ob die Leistungen der Frau Josefine B. über das Ausmaß der in langjährigen Lebensgemeinschaften üblichen Gefälligkeitsdienste hinausgingen und somit eine volle fremde Arbeitskraft ersetzt wurde, was aber Voraussetzung für die Anwendung des § 21 ErbStG 1955 wäre. Aus diesem Grunde werden Sie ersucht, Ihre Berufungsbehauptung, dass die Voraussetzungen des § 21 ErbStG 1955 vorliegen und daher Frau Josefine B. gegenüber dem Erblasser unentgeltliche Dienstleistungen erbracht hat, die eine volle fremde Arbeitskraft ersetzt haben, durch geeignete Beweismittel glaubhaft zu machen."

In einem Telefonat vom 4. März 2005 wandte sich Herr Dr. Hans O. an den Referenten. Im Aktenvermerk vom 4. März 2005 wurde dazu festgehalten, dass der Anrufer emotional erregt über die Länge des Verfahrens war. Die Gründe dafür seien erklärt worden. Weiters sei ihm dargelegt worden, dass für die Klärung des Falles es ausschlaggebend sei, ob die Behauptungen der Bw. in der Stellungnahme vom 29. Oktober 1998 glaubhaft gemacht werden können. Der Anrufer hat dazu mitgeteilt, dass er eine entsprechende Stellungnahme verfassen wird.

Der unabhängige Finanzsenat hat sich in einem Auskunftsersuchen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft Landesstelle Oberösterreich gewendet und im Schreiben vom 4. März 2005 ersucht darzulegen, wie hoch der Anspruch an Pflegegeld für den am 20. Oktober 1994 verstorbenen Karl P. war. Es wurde um Übermittlung einer Ablichtung des Bewilligungsbescheides ersucht.

In einem weiteren Telefonat vom 18. März 2005, 10 Uhr, ersuchte Herr Dr. O. um Fristverlängerung bezüglich der Vorhaltsbeantwortung. Ihm wurde mitgeteilt, dass laut einer Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft mit Bescheid vom 10. Februar 1994 dem Herrn Karl P. Pflegegeld zugesprochen wurde. Dieses Ermittlungsergebnis samt den Überlegungen des Referenten werde der Bw. noch mitgeteilt. Es wäre zweckmäßig, wenn er den Vorhalt noch abwartet und dann zu den beiden Vorhalten gemeinsam eine Stellungnahme abgibt.

Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hat im Schreiben vom 16. März 2005 dem unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass Herr P. zuletzt Pflegegeld der Stufe 2 in Höhe von 3.588,00 S bezogen hat. Weiters wurde als Beilage zu diesem Schreiben eine Reproduktion des Bescheides vom 10. Februar 1994 über die Zuerkennung des Bundespflegegeldes ab 1. November 1993 übermittelt.

In einem Telefonat mit Frau Sg. von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gab diese über Befragung des Referenten an, dass Herr Karl P. am 18. November 1993 einen Erstantrag bezüglich Pflegegeld gestellt hat. Vorher wurde seitens der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft kein Hilflosenzuschuss ausgezahlt. Der Pflegebedarf sei mit rund 115 Stunden pro Monat festgestellt worden. Weitere diesbezügliche Unterlagen seien nicht vorhanden.

Im Vorhalt vom 23. März 2005 hat der unabhängige Finanzsenat der Bw. das Ermittlungs-ergebnis zur Kenntnis gebracht. Es wurde festgestellt, dass die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft mit Bescheid vom 10. Februar 1994 gem. § 4 des Bundespflegegeldgesetztes ab 1. November 1993 ein Pflegegeld der Stufe 2 zugesprochen hat. Nach den Feststellungen der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hätte der durchschnittliche monatliche Pflegebedarf 115 Stunden betragen. Pflegebedarf lag vor, wenn aufgrund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder Sinnesbehinderung der ständige Betreuungs- und Hilfsbedarf voraussichtlich mindestens 6 Monate andauern wird oder würde (§ 4 Abs. 1 BBGG idF. BGBl. Nr. 110/1993). Nach § 1 BBGG hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingter Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. In diesem Zusammenhang wurde auf das Berufungsvorbringen hingewiesen, wonach der Pflegeleistung der Josefine B. mit der monatlichen Leibrente von 10.000,00 S bei weitem nicht abgegolten sei. Nach dem bisherigen Ermittlungsergebnis stehe fest, dass ab dem 1. November 1993 ein Pflegebedarf des Herrn P. im Ausmaß von durchschnittlich 115 Stunden monatlich bestanden hat. An diese Feststellung der Pflegegeldstufe 2, die unmittelbar aus dem Pflegebedarf von durchschnittlich 115 Stunden monatlich resultiert, sei nach Ansicht des Referenten der unabhängige Finanzsenat gebunden. Für die Zeit vor dem 1. November 1993 gäbe es bezüglich eines Pflegebedarfes des Herrn P. keine Hinweise. In diesem Zusammenhang sei jedoch die Feststellung zu berücksichtigen, dass vor dem 1. November 1993 kein Hilflosenzuschuss ausgezahlt wurde. Nunmehr stelle sich die Frage, wie die Bw. den der "Dienstzeit angemessenen Betrag" iSd. § 21 ErbStG 1955 ermittelt hat. Nach Ansicht des Referenten stehe für den Zeitraum vom 1. November 1993 bis 17. September 1994 (Todestag des Herrn Karl P.) ein Abzug gem. § 21 ErbStG 1955 zu. Als Anhaltspunkt für die Höhe des Abzugsbetrages könnte das Pflegegeld dienen. Somit wäre ein Abzugsbetrag von 39.468,00 S zu berücksichtigen.

Der Referent hat über ein Telefongespräch mit Herrn Dr. O. vom 8. April 2005, 9.30 Uhr einen Aktenvermerk aufgenommen. Dr. O. hätte vorgebracht, dass die lt. Vorhalt vom 23. März 2005 getroffenen Feststellungen, sowie der Umstand, dass in einem über 8 Jahre anhängigen Verfahren bloß eine Frist von 2 Wochen gesetzt werde, eine Zumutung sei. Er könne die geforderten Beweise nicht vorlegen, da der Arzt die Unterlagen nicht mehr zur Verfügung hat.

Darauf wurde dem Anrufer entgegnet, dass er schriftlich eine Fristverlängerung beantragen könnte. Weiters hätte der Anrufer ausgeführt, ob der Referent nicht glauben könne, dass Herr P. bereits vor dem Antrag auf Pflegegeld pflegebedürftig war. Diesbezüglich hielt der Referent entgegen, dass keine Feststellungen vorliegen. Die Anfrage bei der Sozialversicherungsanstalt habe lediglich ergeben, dass vor dem Pflegegeldanspruch kein Hilflosenzuschuss ausgezahlt wurde. Der Bw. wurde lediglich das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens und die allfälligen möglichen Konsequenzen mitgeteilt. Der Einschreiter hätte ohnehin die Möglichkeit zur schriftlichen Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 8. April 2005 wurde ein Fristverlängerungsansuchen dem unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

In der Stellungnahme vom 2. Mai 2005 wurde vorgebracht, dass es in Folge des langen Zeitablaufes nicht mehr möglich sei, präzise Daten bekannt zu geben. Es sei versucht worden, beim behandelnden Arzt nähere Auskünfte über seine Behandlungstätigkeit und über den Zustand des Karl P. zu erhalten, jedoch hätte er diesbezüglich keine Unterlagen mehr. Es sei auch versucht worden im Krankenhaus Wels irgendwelche Auskünfte zu erhalten, jedoch seien keine Mitteilungen gemacht worden. Es würden jedoch die Ausführungen in der Berufung gegen den Bescheid vom 23. Juli 1998 und vom 18. August 1998 und in dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 30. November 1999 diesbezüglich aufrecht gehalten. Ergänzend wurde noch vorgebracht: Frau B. hätte Herrn Karl P. mindestens eineinhalb Jahre vor seinem Ableben völlig und zur Gänze gepflegt. Die Pflegeleistungen hätten Tag und Nacht erbracht werden müssen, da Karl P. in dieser letzten Zeit vor seinem Ableben praktisch hilflos war. Sein körperlicher Zustand hätte sich aufgrund eines Schlaganfalles, den er ca. 4 Jahre vor seinem Ableben erlitten hat, ziemlich verschlechtert. Aufgrund dieses Schlaganfalles hätte er damit Probleme gehabt, dass sein Schließmuskel nicht mehr ordentlich funktionierte und er den Harn nicht zurückhalten konnte. Dies bedeute, dass er an sich Windeln hätte tragen müssen, dies jedoch zum Teil ablehnte, womit Frau B. immer wieder das Problem gehabt hätte, ihn zu säubern und seine Wäsche zu waschen. Dies wäre zunächst nur fallweise, im Laufe der Jahre hätte sich dieser Zustand jedoch immer mehr verschlechtert. Sein Zustand wäre ca. eineinhalb Jahre vor seinem Ableben so schlecht, dass er Tag und Nacht Betreuung gebraucht hätte. Frau Gertrud Ki. hätte in dieser Zeit fast jede Woche nachts von Frau B. einen Anruf bekommen, wonach sie mit ihrem Mann sofort zu ihr kommen solle, da Herr Karl P. so getobt hätte um ihn zu beruhigen. Wenn man davon ausgeht, dass Karl P. in diesem Zustand in einem Pflegeheim untergebracht gewesen wäre, hätte man monatlich einen Betrag von ca. 30.000,00 S aufbringen müssen. Diesen Betrag hätte er nicht zahlen können, da er immer gesagt hätte, er habe kein Geld. Er wäre damit der öffentlichen Hand zur Last gefallen. Frau B. hätte dies auch nicht gewollt und hätte daher diese aufwendige Pflege übernommen. Wenn man diese Pflege nur für die letzten 18 Monate des Lebens des Karl P. mit monatlich lediglich

20.000,00 S bewerten würde, ergäbe sich ein Betrag von 360.000,00 S, womit eine volle Gegenleistung für die monatliche Leibrente erbracht wäre. Dabei sei noch kein Entgelt verrechnet für die Zeit vor dem Schlaganfall des Karl P. und der Frau B. auch die ganze Arbeit, wie Kochen, Wäsche waschen, Pflege im Krankheitsfall usw. geleistet hat. Die Argumentation der Behörde, dass Karl P. erst nach Zuerkennung des Pflegegeldes pflegebedürftig war, gehe völlig daneben. Es gäbe genug Menschen, die pflegebedürftig seien und kein Pflegegeld beziehen, weil sie aus irgendwelchen Gründen keinen diesbezüglichen Antrag gestellt haben. Für die Zuerkennung dieses Pflegegeldes sei eine ärztliche Untersuchung erforderlich, die an einem Tag erfolgt. Diese Untersuchung stelle lediglich eine Momentaufnahme dar. Der Zustand des Patienten am nächsten Tag oder 2 oder 3 Wochen später sei daher durch diese ärztliche Untersuchung nicht bewiesen. Die Ausführungen des Hannes Schuster, Wirtschaftstreuhänder in Thalheim, vom 4. November 1998, dass Karl P. bis zu seinem Ableben fähig war, sich selbst zu versorgen und keiner körperlichen Pflege bedurfte, entspreche in keiner Weise der Wahrheit. Diese Aussage des Hannes Schuster sei lediglich eine Schutzbehauptung für seinen Mandanten, da dieser sonst Leistungen hätte erbringen müssen. Die vorstehend ausgeführten Tatsachen würden der Wahrheit entsprechen. Wie erwähnt, könnten leider aufgrund der langen Zeit dieses Verfahrens diese Tatsachen durch keine Beweismittel erhärten. Es würde an der Behörde liegen, zu beweisen, dass die Angaben nicht stimmten. Die Behauptung, dass die Pflegebedürftigkeit des Karl P. erst seit der Zuerkennung des Pflegegeldes bestanden hätte, sei kein geeignetes Beweismittel.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2005 wurde der Bw. Folgendes vorgehalten:

"In Ihrer Stellungnahme vom 2. Mai 2005 haben Sie dargelegt, dass bereits ca. 18 Monate vor dem Ableben des Herrn Karl P. ein erheblicher Pflegebedarf bestanden hat. Da die Anwendung des § 21 ErbStG 1955 Dienste im Haushalt voraussetzt, kommt der von Ihnen ins Treffen geführte Vergleich mit Pflegeheimkosten nicht in Betracht. Die von Frau Josepha B. erbrachten Dienste entsprechen am ehesten den Diensten der Hauskrankenpflege, sodass ein der Dienstzeit angemessener Betrag nach Ansicht des Referenten an Hand der vorliegenden Richtlinien zur Förderung der mobilen Altenhilfe und sozialen Betreuungsdienste in Oberösterreich (gültig ab 1. 1. 1992) und der Richtlinien zur Förderung professioneller sozialer und medizinischer Dienste in Oberösterreich (Stand: März 1994) zu ermitteln ist.

Wie aus der Todfallsaufnahme vom 20. Oktober 1994 hervorgeht, hat Herr Karl P. vor seinem Ableben eine monatliche Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und von der Gemeinde Sch. in der Höhe von ca. S 15.000,00 bezogen. Hinzu kommt die mit Übergabsvertrag vom 9. Dezember 1992 zwischen Herrn Karl P. und Herrn Franz P. vereinbarte Leibrente von 5.000,00 S monatlich. Weiters hat auch Frau Josepha B. laut aktenkundigem Lohnzettel für das Jahr 1994 eine eigene Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Arbeiter von rund 8.100,00 S monatlich bezogen. Demnach betrug das wirtschaftliche Einkommen im Haushalt von Josepha B. und Herrn Franz P. rund 28.100,00 S monatlich. Angesichts dieses wirtschaftlichen Einkommens hätte Herr Franz P. für eine Hauskrankenpflege einen vor dem 1. April 1994 einen Stundensatz von 150,00 S und nach dem 1. April 1994 (Inkrafttreten der Richtlinien zur Förderung professioneller sozialer und medizinischer Dienste in Oberösterreich) einen Stundensatz von 200,00 S aufwenden müssen. Ausgehend vom festgestellten Pflegebedarf von 115 Stunden pro Monat (vgl. Auskunft von Frau Sg. von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft It

Aktenvermerk vom 23. März 2005) ergibt sich folgende Berechnung des angemessenen Betrages iSd. § 21 ErbStG 1955:

Pflegezeitraum	Pflegebedarf	Stundensatz	Ersparnis fremde Arbeitskraft
1. bis 17. September 1994	58	200,00	11.600,00
August 1994	115	200,00	23.000,00
Juli 1994	115	200,00	23.000,00
Juni 1994	115	200,00	23.000,00
Mai 1994	115	200,00	23.000,00
April 1994	115	200,00	23.000,00
März 1994	115	150,00	17.250,00
Februar 1994	115	150,00	17.250,00
Jänner 1994	115	150,00	17.250,00
Dezember 1993	115	150,00	17.250,00
November 1993	115	150,00	17.250,00
Oktober 1993	115	150,00	17.250,00
September 1993	115	150,00	17.250,00
August 1993	115	150,00	17.250,00
Juli 1993	115	150,00	17.250,00
Juni 1993	115	150,00	17.250,00
Mai 1993	115	150,00	17.250,00
April 1993	115	150,00	17.250,00
März 1993	115	150,00	17.250,00

350.850,00"

Auch dem Finanzamt wurde mit Schreiben vom 17. Mai 2005 der Schriftverkehr mit der Bw. zur Kenntnis gebracht."

In der Stellungnahme vom 23. Mai 2005 brachte die Bw. vor, dass die Bewertung der von Frau B. erbrachten Pflegeleistungen mit dem Betrag von 350.850,00 S anerkannt wird. Es wurde beantragt, die Steuer vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 4.645,00 S, somit mit 789,65 S bzw. 57,39 €, festzusetzen.

Seitens des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 23. Mai 2005 vorgebracht, dass es sich bei der Bestimmung des § 21 ErbStG um eine Begünstigungsvorschrift handelt. Der abgabenrechtlichen Begünstigungen drehte der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhalts-ermittlung in den Hintergrund und es obliege der Partei eine besondere Behauptungslast. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige oder dessen Rechtsnachfolger

hätte selbst einwandfrei unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Es entspräche der Lebenserfahrung, dass jemand mit den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Erblassers für die Pflege keine volle fremde Arbeitskraft einstellt. Wenn man die Angaben der Bw. heranzieht, hätte der Erblasser pro Monat 20.000,00 S für die Pflege aufzuwenden gehabt. Er wäre bei solchen Ausgaben nicht mehr in der Lage gewesen seinen Unterhalt zu bestreiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hat der Erwerber nach Vollendung des 15. Lebensjahres im Haushalt oder Betrieb des Erblassers ohne Barlohn Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart, so wird gemäß § 21 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) auf Antrag ein der Arbeit und der Dienstzeit angemessener Betrag vom Anfall abgezogen. Dienste, die früher als drei Jahre vor dem Tode des Erblassers geleistet wurden, werden nicht berücksichtigt.

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob Frau B. gegenüber dem Erblasser Dienstleistungen ohne Barlohn im Sinne des § 21 ErbStG erbracht hat. Die geltend gemachte Begünstigung nach § 21 ErbStG 1955 setzt voraus, dass die Dienste im Haushalt des Erblassers ohne bestehende Verpflichtung erbracht wurden. Der Berufungswerberin wird beigeplichtet, dass im Rahmen einer Lebensgemeinschaft keine familienrechtliche Beistandspflicht besteht. Nicht von der Hand zu weisen ist jedoch, dass in einer Lebensgemeinschaft - insbesondere wenn sie wie im gegenständlichen Fall mehr als mehr als zwanzig Jahre andauert - Gefälligkeitsdienste erbracht werden. Fehlt eine vertragliche Grundlage, stellt die Mitwirkung in der Lebensgemeinschaft grundsätzlich einen außervertraglichen Gefälligkeitsdienst dar (vgl. *Krecji* in Rummel³, § 1151 Tz. 23). Zu diesen außervertraglichen Gefälligkeitsdiensten können die Haushaltsführung und in einem gewissen Ausmaß auch die Pflege des Lebensgefährten gehören. Im Zuge der Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates ist jedoch hervorgekommen, dass der Erblasser seit 1. November 1993 bis zu seinem Ableben Bundesplegegeld der Stufe 2 bezogen hat. Die Pflegestufe 2 stand zu, weil ein Pflegebedarf von 115 Stunden pro Monat festgestellt wurde. Bei einem derartigen Pflegebedarf kann man nicht mehr von einem Gefälligkeitsdienst ausgehen (vgl. dazu auch *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer¹⁰, § 21 Tz. 8; *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 21 Anm 4.7), zumal bei der Bemessung des Pflegebedarfes nur der Zeitaufwand für die konkreten Pflegeleistungen, nicht aber der sonstige damit verbundene Zeitaufwand berücksichtigt wird. Die Berufungswerberin hat auch glaubhaft dargelegt, dass dieser Pflegebedarf bereits 1 1/2 Jahre vor dem Ableben des Erblassers bestanden hat. Die gegenteiligen Aussagen des Neffen des Erblassers bzw. dessen Steuerberaters sind nicht glaubhaft, spricht doch der von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft festgestellte Pflegebedarf gegen diese Aussage. Das Bundesplegegeld wurde erst mit 1. November 1993 eingeführt und der

Umstand, dass der Erblasser keinen Hilflosenzuschuss bezogen hat, sagt nichts über den tatsächlichen Pflegebedarf aus. Vielmehr ist die Aussage der Berufungswerberin glaubhaft, wonach Frau B. ca. 1 1/2 Jahre vor Ableben des Erblassers die Pflegeleistungen erbracht hat, die eine volle Arbeitskraft ersetzt haben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher die Voraussetzung, dass Frau B. Dienste im Haushalt des Erblassers ohne eine bestehende Verpflichtung erbracht hat, vor. Auch der Umstand, dass im Übergabsvertrag vom 9. Dezember 1992 die Pflegeleistung der Frau B. erwähnt wird, steht der Anwendung des § 21 ErbStG nicht entgegen, wird doch durch diesen Vertrag lediglich eine Verpflichtung des Neffen des Erblassers für den Fall begründet, dass Frau B. die Leistungen nicht mehr erbringen konnte. Dass sich Frau B. zu irgendeinem Zeitpunkt für die Erbringung von Pflegeleistungen verpflichtet hat und damit ein einklagbarer Anspruch des Erblassers entstand, konnte nicht festgestellt werden.

Seitens der Berufungswerberin wurde behauptet, dass vom Erblasser kein Barlohn an Frau B. geleistet wurde. Diese Behauptung ist insofern glaubhaft, da zwischen Lebensgefährten derartige Leistungen üblicherweise nicht abgegolten werden. Naturalleistungen wie Verpflegung, Unterkunft, Bekleidung und übliche Gelegenheitsgeschenke stehen dem Anspruch auf Ausscheidung iSd. § 21 ErbStG nicht entgegen (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 21 Anm 4.8 b). Auch der Umstand, dass der Erblasser Pflegegeld bezogen hat, weist nicht darauf hin, dass Frau B. einen Barlohn erhalten hat. Zwar ist der Zweck dieser Transferleistung, dass diese für den Pflegebedarf aufgewendet wird, dennoch kann die Behauptung der Berufungswerberin nicht von der Hand gewiesen werden, dass der Erblasser darüber anderweitig verfügt hat. Ein Geldfluss zwischen Erblasser und Frau B. ist auch vom Finanzamt nicht festgestellt worden und die Aussage, wonach Frau B. über das Einkommen des Erblassers nicht verfügen konnte, erscheint unter den gegebenen Umständen nicht zweifelhaft.

Die Ersparung einer fremden Arbeitskraft liegt im gegenständlichen Fall vor, zumal der Erblasser offensichtlich pflegebedürftig war und im Falle, dass diese Leistungen nicht von Frau B. erbracht wurden, ein Dritter diese Leistungen hätte erbringen müssen. In diesem Zusammenhang ist auch die Bestimmung im Übergabsvertrag vom 9. Dezember 1992 zu verstehen, wonach der Neffe des Erblassers für die Pflege hätte sorgen müssen, wenn Frau B. die Leistungen nicht mehr hätte erbringen können. Dass entsprechende Leistungen vom Neffen des Erblassers erbracht wurden, konnte nicht festgestellt werden. Die fremde Arbeitskraft wurde erspart, weil bei mangelnder Pflegetätigkeit der Frau B. sowohl in zeitlicher als auch in fachlicher Hinsicht eine fremde Arbeitskraft hätte aufgenommen werden müssen (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 21 Anm 4.8 c).

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. Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat im Ermittlungsverfahren festgestellt, dass die von Frau B. erbrachte Pflegeleistung am ehesten mit der Tätigkeit der Hauskrankenpflege vergleichbar ist. Die von der Berufungswerberin geltend gemachten fiktiven Heimkosten sind insofern nicht für einen Vergleich geeignet, da in den Heimkosten nicht nur Pflegeleistungen sondern auch Kosten der Unterkunft und Verpflegung beinhaltet sind. Somit wurde anhand der in Oberösterreich im fraglichen Zeitraum (1 1/2 Jahre vor dem Ableben des Erblassers) üblichen Kosten der Hauskrankenpflege ein ortsüblicher Lohn ermittelt. Dazu wird auf die Ausführungen im Vorhalt vom 17. Mai 2005 verwiesen, dessen Inhalt letztendlich mit der Stellungnahme vom 23. Mai 2005 zustimmend zur Kenntnis genommen wurde. Der Einwand des Finanzamtes, wonach der Erblasser bei solchen Ausgaben nicht mehr in der Lage gewesen seinen Unterhalt zu bestreiten, ist in diesem Zusammenhang nicht zu beachten, da bei der Anwendung des § 21 ErbStG grundsätzlich immer fiktive Lohnkosten abgezogen werden. Auf die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erblassers kommt es daher bei der Berechnung des Abzugsbetrages gemäß § 21 ErbStG nicht an.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass eine Voraussetzung für die Anwendung des § 21 ErbStG ist, dass sich durch die Dienstleistungen sich das Vermögen vermehrt hat. Die Ersparung notwendiger Ausgaben für Pflegeleistungen führt zwangsläufig zu einer Vermögensvermehrung, wenn – wie im gegenständlichen Fall – der Erblasser regelmäßige Pensionseinkünfte hat. Keine Voraussetzung ist jedoch, dass die Vermögensvermehrung zum Zeitpunkt des Erbanfalles noch vorhanden sein muss (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 21 Anm 4.8 i). Demnach sind die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungs-vorentscheidung vom 5. November 1999, wonach der Erblasser lediglich über ein Pensionskonto mit einem Guthaben von 30.688,84 S verfügt hat, nicht geeignet, die Anwendbarkeit des § 21 ErbStG in Frage zu stellen. Vielmehr ist der Einwand der Berufungswerberin zu beachten, wonach der Erblasser noch vor seinem Ableben über sein Vermögen entsprechend verfügen konnte.

Der Rechtsansicht der Berufungswerberin, wonach der Wert der von Frau B. erworbenen Rente nach deren tatsächlicher Lebensdauer zu berechnen sei, steht die Bestimmung des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) in der hier anzuwendenden Fassung vor dem BGBI I 2003/71 entgegen. Eine Berechnung nach der tatsächlichen Dauer der Leibrentenzahlung kommt nur in Betracht, wenn die Leistung nicht mehr als 2 Jahre bestanden hätte. Im gegenständlichen Fall wurde die Leibrente für 33 Monate ausbezahlt. Demnach ist die vom Finanzamt vorgenommene Bewertung der Leibrente auf Grund des Übergabsvertrages vom 9. Dezember 1992 zutreffend. Aus diesen Gründen wird die Erbschaftsteuer wie folgt berechnet:

Reinnachlass lt. Vermögensbekenntnis	39.062,00 S
--------------------------------------	-------------

Leibrente auf Grund des Übergabsvertrages vom 9. Dezember 1992 von monatlich 10.000,00 S, kapitalisiert gemäß § 16 Abs. 2 BewG 1955	360.000,00 S
steuerfrei gemäß § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG	- 30.688,84 S
Abhandlungskosten	- 6.461,00 S
Abzug wegen unentgeltlich geleisteter Dienste gemäß § 21 ErbStG	- 350.850,00 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG	- 1.500,00 S
Erwerb	9.563,03 S
steuerpflichtiger Erwerb gerundet gemäß § 28	9.560,00 S
davon 14 % gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	1.338,40 S
gerundet gemäß § 204 BAO	1.338,00 S
davon 50 %, da die Berufungswerberin lediglich zur Hälfte als Erbin eingeantwortet wurde	669,00 S
Betrag in Euro	48,62 €

Linz, am 30. Juni 2005