



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0512-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. W., vom 7. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Jänner 2006, Erfassungsnummer zzz, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2006, Erfassungsnummer zzz , setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien Herrn Bw. (Bw.), die Erbschaftssteuer in der Höhe von € 13.052,80 fest.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw. mit Eingabe vom 7. Februar 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte er aus, dass in der Eingabe zur schriftlichen Abhandlungspflege vom ttmmjjj nachstehende Forderung angeführt worden sei:

„Forderungsanmeldung des erbl. Lebensgefährten BW. für Barauslagen und Kilometergeld aus den in den letzten drei Jahren aufgrund der Krankheit der Verstorbenen erbrachten Leistungen: € 7.841,50.“

Diese Forderung sei von den Parteien des Verlassenschaftsverfahrens zur Gänze anerkannt worden und sei diese Forderung gegen den Nachlass völlig unstrittig. Die erbl. Mutter als Pflichtteilsberechtigte habe die Eingabe mitunterfertigt.

Bei dieser Forderung handle es sich nicht um Pflege- und Betreuungsleistungen (die Pflege und Betreuung für die Verstorbene seien von ihm als Lebensgefährten unentgeltlich aus moralischen, sittlichen Gründen und in Anstandspflicht geleistet worden), sondern um Kosten und Aufwendungen, die ihm in Ausübung der Pflege, Betreuung und Vermögensverwaltung insbesondere aus dem Titel Fahrtkosten, etc. tatsächlich vor dem Tod entstanden seien.

Hierbei handle es sich insbesondere um Kilometergeld für die tägliche Heimfahrt zur Mittagszeit zum ausschließlichen Zwecke der Zubereitung eines Mittagessens für die Verstorbene und deren Pflege/Nachschaus.

Weiters handle es sich um die Geltendmachung des gesetzlich anerkannten Pflegegeldanspruches d.h. die Forderungsanmeldung auf Ersatz des, der Verstorbenen zuerkannten Pflegegeldes von ihm, da er alleine die Pflege seiner Lebensgefährtin geleistet habe.

Hierzu sei mit seiner Lebensgefährtin bereits zu Lebzeiten vereinbart worden, dass ihm dieses Geld zustehe. Lediglich aus moralischen – sentimentalnen Gründen sei zu Lebzeiten keine Verrechnung vorgenommen worden.

Nochmals sei dargelegt, dass für die vielen hunderten Stunden tatsächlicher Pflegeleistung keinerlei Entgelt gefordert bzw. angemeldet werde.

Die im Verlassenschaftsverfahren angemeldete Forderung gliedere sich sohin wie folgt:

Kilometergeld	€ 2.536,20
Pflegegeld Ausfolgeanspruch	€ 5.278,30
Summe	€ 7.841,50

In eventu werde zusätzlich vorgebracht, dass seit der Änderung des AußStrG (Neufassung BGBl 111/2003) die pauschale Rechtsmeinung der Finanzbehörde, dass Kosten, die vor dem Tod nicht geltend gemacht wurden, nicht abzugsfähig seien, nicht mehr gültig sei. Insbesondere im Sinn des § 154 AußStrG seien Kosten des Sachwalters für das letzte Jahr (auch wenn sie nach dem Tod bestimmt werden) sogar bevorrechtete Kosten, welche vor den übrigen Forderungen der Gläubiger zu begleichen seien.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2006 als unbegründet ab.

Der Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 20. Februar 2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Schriftsatz wies der Bw.

nochmals ausdrücklich darauf hin, dass im vorliegenden Fall keinerlei Ersatz für die Arbeitsleistungen gefordert worden sei, die selbstverständlich im Rahmen der gegenseitigen Unterstützung in einer Lebensgemeinschaft erbracht worden seien. Es handle sich vielmehr um einen Barauslagenersatz für die im Zuge der Erkrankung der Verstorbenen durchgeföhrten Pflegeleistungen sowie die Anmeldung des Ersatzanspruches für Pflegegeld.

Die Aussage, dass in einer Lebensgemeinschaft gegenseitige Unterstützung und Beistand ohne Kostenanspruch gewährt werden, sei grundsätzlich richtig. Es stehe jedoch außer Zweifel, dass in der heutigen Zeit gerade bei Lebensgemeinschaften fast immer unter der Prämisse von „getrennter Kassa“ gelebt werde. Es sei daher in einer Lebensgemeinschaft üblich und sei auch hier der Fall, dass hinsichtlich der finanziellen Gebarung und Aufwendungen eine saubere getrennte Verrechnung geföhrzt werde.

Genau in diesem Sinne sei dies auch zwischen ihm und der Verstorbenen geschehen und sei es daher unrichtig und in keinster Weise nachvollziehbar, die angemeldeten Forderungen nicht anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ua der Erwerb durch Erbanfall.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. § 20 Abs. 4 legt demonstrativ fest, was insbesondere vom Erwerb abzuziehen ist.

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

Strittig ist im vorliegenden Verfahren einzig die Frage, ob bei der Berechnung der Erbschaftssteuer der vom Bw. geltend gemachte Betrag in der Höhe von € 7.841,50 als eine die Summe der Aktiva des Erwerbs mindernde Forderung an den Nachlass anzuerkennen ist.

Für die vom Bw. intendierte Berücksichtigung eines Abzugspostens in der Höhe des genannten Betrages bei der Steuerfestsetzung kommt im gegebenen Zusammenhang grundsätzlich entweder eine entsprechende Behandlung als Nachlassverbindlichkeit iSd § 20 ErbStG oder ein Abzug vom Steueranfall iSd § 21 ErbStG in Betracht.

Zur Anwendung der Bestimmung des § 21 ErbStG bedarf es eines entsprechenden Antrages. Einen solchen hat der rechtsfreundlich vertretene Bw. nicht gestellt. Dazu kommt, dass nur Dienstleistungen zu einer Begünstigung im Sinne der genannten Norm führen können und der Bw. ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass es ihm nicht darum geht, einen Ersatz für die von ihm erbrachten Arbeitsleistungen, sondern nur den Ersatz der von ihm getätigten Barauslagen und des Kilometergeldes zu erreichen. Die gesetzlichen Voraussetzungen für einen entsprechenden Abzug liegen daher nicht vor.

Es bleibt daher zu prüfen, ob es sich bei dem genannten Betrag um eine Nachlassverbindlichkeit iSd § 20 ErbStG handelt, die zu einer Minderung des steuerpflichtigen Erwerbs führt.

Nach herrschender Lehre besteht bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft im Gegensatz zu Personen, die in aufrechter Ehe zusammenleben, keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege oder Unterhalt. Dessen ungeachtet zeigt jedoch die Erfahrung, dass bei einer Lebensgemeinschaft – insbesondere wenn sie wie im gegenständlichen Fall über mehrere Jahre andauert – in diesem Zusammenhang meist Gefälligkeitsdienste erbracht werden. Fehlt eine vertragliche Grundlage, stellt die Mitwirkung in der Lebensgemeinschaft grundsätzlich einen außervertraglichen Gefälligkeitsdienst dar (vgl. Krecji in Rummel³, § 1151 ABGB Tz 23). Zu diesen außervertraglichen Gefälligkeitsdiensten können die Haushaltsführung und in einem gewissen Ausmaß auch die Pflege des Lebensgefährten sowie die in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen gehören. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens werden derartige Leistungen zwischen Lebensgefährten üblicherweise nicht finanziell abgegolten.

Auch der Bw. hat nach seinen eigenen Angaben im vorliegenden Fall die Pflege- und Betreuungsleistungen als Lebensgefährte aus moralischen und sittlichen Gründen in Anstandspflicht unentgeltlich geleistet.

Nach seinem weiteren Vorbringen hat er mit seiner Lebensgefährtin in Bezug auf die pauschal geltend gemachten Barauslagen und das erwähnte Kilometergeld zwar eine Vereinbarung dahingehend getroffen, dass ihm die entsprechenden Beträge zustehen, aus moralischen – sentimental Gründen sei aber zu Lebzeiten keine Verrechnung vorgenommen worden.

Nach § 20 ErbStG begründet aber nur die rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung eine Nachlassverbindlichkeit. Denn nur die Pflicht zu einer Leistung bewirkt die Schuld oder Last,

die nach Maßgabe ihres rechtlichen Gehaltes auf die Erben übergeht und diese verpflichtet, die Schuld oder Last aus dem ererbten Vermögen oder aus eigenem Vermögen abzudecken.

Dass sich seine Lebensgefährtin mit der erwähnten Vereinbarung (für deren tatsächlichen Bestand im Übrigen einzig das entsprechende – beweislos vorgebrachte - Vorbringen des Bf. spricht) zur Leistung einer Verbindlichkeit verpflichtet hat, die zu einem klagbaren Forderungsrecht beim Bw geführt hat, behauptet nicht einmal der Einschreiter.

Die Vereinbarung bringt vielmehr (wohl vor dem Hintergrund der vom Bw. bekundeten Bereitschaft zur unentgeltlichen Leistung der Pflegedienste) zum Ausdruck, dass der Bw. ungeachtet des Umstandes, dass ihm als Betreuungsperson nach Ansicht der Vertragspartner zwar das Pflegegeld zusteht, für die von ihm erbrachten Dienste zu Lebzeiten keine Forderungen erhebt. Dies deckt sich auch mit den Ausführungen in der Berufungsschrift, in der der Bw. ausdrücklich darauf hinweist, dass „für die vielen hunderten Stunden tatsächlicher Pflegeleistung keinerlei Entgelt gefordert bzw. angemeldet wurde“.

Eine Schuld ist aber nur dann abzugsfähig, wenn sie zumindest dem Grunde nach bereits zu Lebzeiten des Erblassers bestanden hat (VwGH vom 6. Juni 1974, 1559/73) und nicht durch seinen Tod erloschen ist. Neben der rechtlichen Verpflichtung zur Leistung aus dem Nachlass muss zusätzlich eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerrechtlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung ernsthaft gerechnet werden muss (VwGH vom 29. Jänner 1997, 95/16/0327). Die letztgenannte Voraussetzung ist im Anlassfall schon deshalb nicht erfüllt, weil sich der Bw. sowohl zur unentgeltlichen Erbringen der Pflegedienste entschlossen hat als auch auf die Verrechnung der Kosten verzichtet hat. Zu Lebzeiten seiner Lebensgefährtin war daher auch nicht mit der nun erhobenen Forderung auf Kostenersatz zu rechnen.

Nach der Aktenlage und nach dem vom Bw. dargestellten Inhalt der erwähnten Vereinbarung, hat sich die Erblasserin hinsichtlich der genannten Beträge zu keiner Auszahlung verpflichtet. Eine diesbezügliche Verpflichtung konnte daher von ihr auch nicht hinterlassen werden. Weder der vom Bw. geltend gemachte Ausfolgeanspruch hinsichtlich des Pflegegeldes noch der begehrte Ersatz des Kilometergeldes erfüllen daher die gesetzlichen Voraussetzungen um als Nachlassforderungen anerkannt zu werden.

Der Bw. versucht, seine Forderungsanmeldung ausschließlich als Ersatz für die von ihm ausgelegten Kosten darzustellen, die ihm dadurch entstanden sein sollen, dass er die Pflege und Betreuung sowie die Vermögensverwaltung seiner Lebensgefährtin übernommen hat.

Es fällt jedoch auf, dass sich seine Forderung nicht etwa auf eine hinsichtlich der Angemessenheit nachprüfbare Aufstellung stützt, der an Hand von Belegen die jeweils angefallenen Einzelbeträge sowie die genaue Art und der Zeitpunkt der Aufwendung zu entnehmen ist. Ohne auch nur eine einzige Position konkret zu benennen, beschränkt sich der Bw. vielmehr darauf, den Ersatz genau jener Transferleistungen zu fordern, die seiner Lebensgefährtin als Pflegegeld zuerkannt worden waren. Es ist ihm daher auch aus diesem Grund nicht gelungen, das Vorliegen eines berechtigten Forderungsanspruches nachzuweisen.

Gleiches gilt für das geltend gemachte Kilometergeld. Die vom Bw. als „Aufstellung, in der diese Aufwendungen genau dokumentiert werden“ bezeichnete Beilage erschöpft sich in der Darstellung einer Liste, wonach an bestimmten Tagen jeweils 12 km zurückgelegt worden sein sollen. Dass dem Bw. durch diese behaupteten Fahrten Kosten entstanden sind, ist ebenso wenig erwiesen, wie eine damit in Zusammenhang stehende Verpflichtung der Verstorbenen zum Ersatz der entsprechenden Aufwendungen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und falls die Verstorbene dem Bw. tatsächlich einen Kostenersatz in der erwähnten Höhe in Aussicht gestellt haben sollte, ist nicht auszuschließen, dass sie gemeinsam mit dem Bw. (der sich wie eben ausgeführt laut seinen eigenen Angaben u.a. auch um die Vermögensverwaltung seiner Lebensgefährtin gekümmert hat) entsprechende Vorkehrungen getroffen hat, um dem Bw. den genannten Geldbetrag zukommen zu lassen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann bei den gegebenen Umständen allenfalls die Tatsache, dass die Verstorbene den Bw. zum Alleinerben ihres Vermögens eingesetzt hat, als eine geeignete Vorkehrung in diesem Sinne verstanden werden.

Die Erblasserin hat durch ihren Entschluss, den Bw. als Alleinerben ihres Vermögens zu bestimmen bewirkt, dass ihm ein steuerpflichtiger Erwerb in der Höhe von € 57.009,70 zugewendet wurde. Alleine der Wert des dem Bw. darüber hinaus zugeflossenen nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreiten Kapitalvermögens beträgt € 17.456,12 und somit mehr als doppelt so viel wie der von ihm angemeldete Forderungsbetrag in der Höhe von € 7.841,50.

Warum bei diesem Sachverhalt und den gegebenen sonstigen Umständen des Anlassfalles ein Forderungsrecht des Bf. an die Verlassenschaft bestehen soll ist daher auch aus diesem Gesichtspunkt nicht nachvollziehbar.

Zum Einwand, die Forderung sei von den Parteien des Verlassenschaftsverfahrens zur Gänze anerkannt worden und es sei diese Forderung gegen den Nachlass völlig unstrittig, wird darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde den Wert des Reinnachlasses im Hinblick auf den

Grundsatz der freien Beweiswürdigung unter eigener Verantwortung zu beurteilen hat (siehe VwGH vom 16. Dezember 1993, 88/16/0235).

Der Ansicht des Bw., wonach die „pauschale Rechtsansicht der Finanzbehörde“, dass Kosten die vor dem Tod nicht geltend gemacht worden sind nicht abzugsfähig seien, nicht mehr gültig, sei, kann nicht gefolgt werden:

In seinem Erkenntnis vom 30. August 1995, Zl. 95/16/0172, 0173 zu § 20 ErbStG hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass sich im Zusammenhang aus § 20 Abs. 1 Satz 1, § 20 Abs. 4 bis § 20 Abs. 6 und § 20 Abs. 8 ErbStG ergibt, dass nach dem die Erbschaftssteuer beherrschenden Bereicherungsprinzip, nur der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt. Schulden und Lasten, die den Erwerb schmälern, sind grundsätzlich in Abzug zu bringen.

Schulden und Lasten werden allerdings nur dann als vom Nachlass abzugsfähig bewertet, wenn die Lasten (Schulden) bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bestanden haben (vgl. Fellner Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz § 20 RZ 18a samt darin zitierter Judikatur).

Kosten, die erst nach dem Erwerb bzw. nach dem Todestag neu entstanden sind, können nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs. 4 ErbStG gesondert angeführt sind (VwGH vom 11. 5. 2000, 97/16/0214). Dies sind insbesondere die Kosten der Bestattung, der Todeserklärung, der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung oder eines für oder wegen des Nachlasses geführten Rechtsstreites.

Angesichts dieser klaren Gesetzeslage und der dazu ergangenen eindeutigen Rechtsprechung sieht sich der unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, die Anwendung des Stichtagsprinzips im Anlassfall in Zweifel zu ziehen. Dies umso mehr als die vom Bw. in diesem Zusammenhang geltend gemachten Änderungen des AußStrG, keine Auswirkungen auf die zur Anwendung kommenden Bestimmungen des ErbStG erkennen lassen.

Der vom Bw. begehrten Anerkennung des strittigen Betrages als Nachlassforderung steht daher wie oben ausgeführt auch der Umstand entgegen, dass es dem Bw. nicht gelungen ist, das Bestehen der Forderung zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nachzuweisen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 16. November 2006