

Das Pflegevermächtnis aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht

Bericht über das am 13.10.2017 am Juridicum veranstaltete Legal Lunch Seminar (LLS)

Stephanie Nitsch

A. Zielsetzung der Veranstaltung

Im Zentrum der Veranstaltung standen die Förderung des interdisziplinären Austausches und der institutsübergreifenden Zusammenarbeit auf Mittelbauebene der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien. Im Lichte dieser Zielsetzung hätte das Thema des von Univ.-Ass. Dr. Julia Told ins Leben gerufenen Forums nicht treffender gewählt werden können: „Das Pflegevermächtnis aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht“.

Die Vorträge von Univ.-Ass. Mag.^a Laura Jöchel und Univ.-Ass. MMag. Dr. Daniel Varro, LL.M. und die anschließende von Julia Told und Univ.-Ass. Dr. Gabriel Kogler geleitete Diskussion begaben sich auf die Suche nach Schnittstellen dieses sowohl aus dogmatischer als auch aus rechtspolitischer Sicht sehr reizvollen Themas. Unter den Teilnehmern befanden sich junge Rechtswissenschaftler der Universität Wien und des European Centre of Tort and Insurance Law (ECTIL).

B. Das Pflegevermächtnis aus zivilrechtlicher Sicht¹

Nach einer einleitenden Begrüßung und Einführung durch Julia Told stellte Laura Jöchel das durch das ErbRÄG 2015 (BGBl I 2015/87) geschaffene Pflegevermächtnis (§§ 677 f ABGB) aus zivilrechtlicher Sicht dar.

Nachdem die Vortragende auf Anlass und Zweck der Schaffung dieses Anspruches einging, widmete sie sich dem Aufbau und den Anspruchsvoraussetzungen.

Bei Untersuchung des Begriffes der Pflege (§ 677 Abs 2 ABGB) plädierte die Vortragende für eine Einschränkung durch Prüfung der Notwendigkeit. Gestützt auf den Gesetzeswortlaut und den in den Materialien dargelegten Zweck des Pflegevermächtnisses geht sie davon aus, dass der Anspruch nur bei persönlicher Erbringung der Pflege entsteht.

Anschließend wurde auf die zeitlichen und umfänglichen Voraussetzungen an die Pflegeleistungen eingegangen. Hinsichtlich der Mindestdauer der Pflege von 6 Monaten geht

¹ S hierzu Jöchel, Das Pflegevermächtnis, VbR 2016, 43.

die Vortragende mit guter Begründung davon aus, dass unbeachtlich bleibt, ob die Pflege am Stück oder gestückelt erfolgt.

Zudem wurden Ausschlussgründe und die Rechtsnatur des Pflegevermächtnisses besprochen. Es ist ein Vorausvermächtnis, das nicht in den Erbteil einzurechnen ist. Die letztwillige Anordnung als Hineinvermächtnis ist zulässig. Das Pflegevermächtnis steht neben dem Pflichtteil zu und hat nicht zur Berichtigung der Pflichtteile beizutragen. Es steht Nachlassgläubigern nach, weshalb der Frage, ob das Pflegevermächtnis einen Anspruch gem § 1435 ABGB p.a., der mit anderen Erblasserverbindlichkeiten Gleichrang genießt, ausschließt, gesteigerte Bedeutung zukommt. Hierauf antwortet Laura Jöchl, dass die Kondiktion in Analogie zu § 1435 ABGB alternativ, allenfalls ergänzend zustehen kann. Ausschlaggebend ist, welche für den Gepflegten erkennbare Erwartungshaltung den Leistenden motivierte.

Hinsichtlich der Höhe des Anspruches betont die Vortragende, dass das Abstellen auf den für den Erblasser entspringenden Nutzen dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen und mit dem Zweck der Bestimmung, Pflegeleistungen von Angehörigen zu fördern und zu honorieren, nicht vereinbar ist. Nach Ansicht der Vortragenden sind eine Orientierung an den erbrachten Leistungen und ein angemessenes Entgelt unter besonderer Berücksichtigung der konkreten familiären Nahebeziehung zu bevorzugen.

C. Das Pflegevermächtnis aus steuerrechtlicher Sicht²

Daniel Varro widmete seinen Vortrag der Frage, ob und inwieweit das Pflegevermächtnis der Einkommensteuer unterliegt. Er untersuchte die Subsumtion unter folgende Einkunftsarten: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) und subsidiär: sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 29 Z 1 EStG) sowie sonstige Einkünfte aus Leistungen (§ 29 Z 3 EStG).

Nachdem man dem Pflegenden meist keine Wiederholungsabsicht, keine Gewinnerzielungsabsicht und schließlich keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr unterstellen kann, überzeugt Daniel Varro, wenn er das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ablehnt.

Die Subsumtion unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit scheidet nach Auffassung des Vortragenden in Ermangelung laufender Lohnzahlungen aus.

In einem Pflegevermächtnis ist auch keine sonstige Einkunft aus wiederkehrenden Bezügen zu erblicken, da hier die Subsumtion am wiederkehrenden Bezug scheitert.

Blieb zu erörtern, ob das Pflegevermächtnis unter den Begriff der sonstigen Einkünfte aus Leistungen fällt. Einkünfte in diesem Sinn verlangen zwar keine wiederholende Leistung,

² S hierzu *Varro/Gruber*, Pflegevermächtnis einkommensteuerpflichtig? RdW 2017, 266.

jedoch den Ursprung in einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch. Zu prüfen ist, ob der Pflegende eine Gegenleistung erhoffend, mit wirtschaftlichem Eigeninteresse tätig wird. Auf der Annahme basierend, dass Pflegeleistungen von nahen Angehörigen von familiärer Zuneigung und moralischer Verpflichtung geprägt sind, kommt Daniel Varro zu dem Ergebnis, dass das wirtschaftliche Interesse auf Seite des Pflegenden zu verneinen ist. In diesem Zusammenhang ging der Vortragende auf die problematische Ansicht der Finanzverwaltung ein, nach welcher Pfllegetätigkeiten von nahen Angehörigen unter die (steuerfreie) Liebhaberei fallen. Zu Recht kann hieran kritisiert werden, dass der Subsumtion unter die Liebhaberei die implizite Annahme eines wirtschaftlichen Leistungsaustausches und damit eine grundlegende Steuerbarkeit innewohnt. Ist die Pflege in persönlicher Nahebeziehung und familiärer Verbundenheit begründet, widerspricht Daniel Varro dieser Annahme, merkt jedoch an, dass im Einzelfall eigenwirtschaftliches Interesse und damit auch die Einkommensteuerpflicht argumentiert werden können.

D. Resümee und Ausblick

Bereits die Frage, ob und in welcher Höhe ein Anspruch auf ein Pflegevermächtnis zusteht, aber auch in weiterer Folge, ob Steuerbarkeit bejaht werden kann, ist einzelfallbezogen zu beantworten und wirft erhebliche Beweisschwierigkeiten auf. Wie sich diese Unsicherheiten auf die Praxis auswirken, wird sich erst zeigen. Ob dem dem erbrechtlichen Anspruch innewohnenden schuldrechtlichen Charakter der Abgeltung einer Leistung (Janusköpfigkeit des Pflegevermächtnisses³) argumentatives Gewicht zukommt, bleibt diskutabel. Diesen Umstand akzeptierend wurde das gewählte Thema aus unterschiedlichen Blickwinkeln beleuchtet und einem Disziplinen übergreifenden Diskurs ausgesetzt. Die Veranstaltung zeichnete sich durch ein hohes Niveau der Vorträge mit anregender Diskussion aus. Die vom Veranstalter erklärten Ziele des wissenschaftlichen Dialogs, der Interdisziplinarität und institutsübergreifenden Zusammenarbeit wurden durch das erste LLS folglich gewiss erreicht. Julia Told, deren Initiative das Bestehen des LLS zu verdanken ist, kann somit zu dem hervorragenden Gelingen der Veranstaltung herzlichst gratuliert werden. Mit großem Dank für die Finanzierung aus dem Overhead Drittmittel Budget der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien kann dem nächsten Termin am 14.12.2017 mit Spannung und Vorfriede entgegengeblickt werden.

³ *Fischer-Czermak*, Ehegattenerbrecht, Rechte des Lebensgefährten und Abgeltung von Pflegeleistungen, in *Rabl/Zöchling-Jud* (Hrsg), *Das neue Erbrecht* (2015) 27 (42).