



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3499-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ERBE3, ADR, vertreten durch NOTAR, *****, ADR2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Juli 2008 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNrxxx.xxx/2008, StNrxxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 16% von € 10.820,00	€ 1731,20
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG unverändert mit	€ 527,14
<hr/>	
somit insgesamt	€ 2.258,34

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 18. Mai 2007 verstorbenen Frau ERBL war auf Grund des Gesetzes ua. Frau ERBE3 (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) zu 1/12-tel des Nachlasses zur Erbin berufen. Auf Grund der von der Bw. am 1. April 2008 abgegebenen Erbantrittserklärung wurde der Nachlass der Bw. mit Einantwortungsbeschlusses des Bezirksgerichtes **** vom 13. Mai 2008 zu einem Zwölftel eingewantwortet.

Im Inventar wurde unter den Passiva zu Punkt 1.k) Folgendes ausgewiesen:

*"Kosten der Räumungen & Entrümpelungen XX, Rechnung Nr. 07134,
bereits vom Anderkonto des Gerichtskommissärs bezahlt € 38.037,97"*

Mit Bescheid vom 23. Juli 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Erbschaftssteuer in Höhe von € 2.765,54 fest. Dabei ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 13.990,19 aus. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Kosten der Räumung und Entrümpelung keine Kosten nach § 20 ErbStG darstellen würden, sondern Kosten der Verwertung des Nachlasses seien. Diese Kosten könnten nicht in Abzug gebracht werden.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. ein, dass die Räumung nicht im Zuge der Verwertung des Nachlasses insbesondere auch nicht auf Grund einer Entscheidung der Verlassenschaft bzw. der Erben, sondern aufgrund eines behördlichen Auftrages erfolgt seien. Dazu wurde der Bescheid des Magistrates der Stadt **** vom 8. Juni 2007, Zahl xxxxxxxx vorgelegt.

Nach entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt übermittelte der Vertreter der Bw. dem Finanzamt eine Kopie der Rechnung Nr. 07134 der Firma XX vom 9. Oktober 2007 sowie eine Überweisungsbestätigung über den Betrag von € 38.037,97 vom 23. Jänner 2008.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2008 führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gemäß § 20 ErbStG sind vom Erwerb bestimmte Kosten abzuziehen. § 20 Abs 4 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung abzuziehender Kosten. Dabei handelt es sich um den Abzug der sogenannten Erbgangsschulden, worunter Kosten der Bestattung, Kosten des Verlassenschaftsverfahrens und dergleichen zu verstehen sind. Weiters ist im § 20 Abs 5 ErbStG der Abzug von Schulden und Lasten des Erblassers sowie unter Abs 6 der Abzug von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsansprüchen angeführt. Kosten, die den Erben nach dem Tode des Erblassers aus der Verwaltung und späteren Verwertung der ihnen zugefallenen Vermögensgegenstände zu subsumieren sind (Räumungskosten), erwachsen, fallen nicht unter diese Begünstigungsbestimmung. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 2008 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein weiteres Vorbringen wurde dabei nicht erstattet.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in den Abhandlungsakt xxAxxx/07 des Bezirksgerichtes ****.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die am 18. Mai 2007 tot in ihrem Wohnhaus X.-Gasse, **** verstorbene Frau ERBL war ua. Eigentümerin der Liegenschaften EZ-X und EZ-Y beide KG***** mit den Adressen X.-Gasse

bzw. Y-Gasse, ****. Auf beiden Liegenschaften und in den darauf befindlichen Gebäuden hatten sich zu Lebzeiten der Erblasserin Tonnen von Müll angesammelt und wimmelte es in beiden Häusern von Ungeziefer.

Da zunächst keine Erbberechtigten bekannt waren bestellte das Bezirksgericht **** mit Beschluss vom 6. Juni 2007 den Notarsubstituten NN, zum Verlassenschaftskurator in der Verlassenschaft nach ERBL.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2007 erteilte der Magistrat der Stadt **** der Verlassenschaft nach ERBL folgenden Auftrag:

*"Die gesamte Liegenschaft sowie das gesamte Wohnhaus der Liegenschaft X.-Gasse *****, ... sind von einer hierzu befugte Fachfirma umgehend so zu räumen, zu reinigen bzw. zu entwesen, dass eine Gesundheitsgefährdung von Personen und eine Gefährdung von Sachen sowie eine unzumutbare Belästigung durch Geruch sowie Ausbreitung von Ungeziefer nicht mehr gegeben sein kann.*

Über die ordnungsgemäß durchgeführte Räumung und Reinigung ist der Behörde bis 10. 07.2007 eine entsprechende Räumungs- bzw. Entsorgungsbestätigung vorzulegen."

In der Begründung des Bescheides verwies der Magistrat der Stadt **** auf die Sachverhaltsdarstellung der Polizeiinspektion *****, vom 18. Mai 2007 mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"...Bei einer Durchsuchung des Gebäudes (X.-Gasse) konnte ERBL. im 1. Stock im letzten Zimmer am Boden liegend vorgefunden werden. Sie war bereits verstorben und stark mumifiziert..."

"...Im Vorzimmer des Hauses konnte ein toter, stark verwester Hund vorgefunden werden..."

"...im gesamten Wohnhaus konnte Unmengen von leeren Blechdosen von Katzenfutter und anderem Müll vorgefunden werden. Das gesamte Wohnhaus war derart mit Müll vollgeräumt, dass sämtliche Türen nur mit erheblicher Anstrengung zu öffnen waren."

Dazu führte der Magistrat der Stadt **** aus:

"Da sich aufgrund des Mülls Ungeziefer wetterbedingt explosionsartig vermehren und das zu Krankheitsübertragung beitragen kann ist aus gesundheitshygienischen Gründen eine Räumung und Reinigung (Hausentwesung) des Hauses und Gartenbereiches erforderlich."

Auf Grund dieses behördlichen Auftrages beauftragte der Verlassenschaftskurator NN die Firma XX mit der Räumung, Reinigung und Entwesung der Liegenschaft X-Gasse und – da auch dort ähnliche Verhältnisse herrschten und bereits eine Anzeige einer Nachbarin über einen sanitären Übelstand vom 3. Juni 2007 vorlag - mit der Räumung, Entrümpelung und Reinigung der Liegenschaft Y-Gasse.

Am 9. Oktober 2007 legte die Firma XX der Verlassenschaft nach Frau ERBL für „*Besenreine Räumung sowie Reinigung der Häuser X.-Gasse und Y-Gasse; Rodung der Gärten und Entfernen der Autowracks und des Bauschutts; Transport auf die Deponie zur Entsorgung*“ die Rechnung Nr. 07134 mit auszugsweise folgendem Inhalt:

<i>LKW</i>	<i>24 Tage</i>	€	<i>75,00</i>	<i>20% €</i>	<i>1.800,00</i>
<i>Arbeitsleistung:</i>					
<i>5 Mann je</i>	<i>192 Stunden</i>	€	<i>22,00</i>	<i>20% €</i>	<i>21.120,00</i>
<i>Deponiekosten</i>					
<i>Altmetall</i>	<i>12 Tonnen</i>	€			
<i>Autoreifen</i>	<i>28 Stück</i>	€	<i>1,50</i>	<i>10% €</i>	<i>42,00</i>
<i>Grünschnitt</i>	<i>12 Tonnen</i>	€	<i>72,00</i>	<i>10% €</i>	<i>864,00</i>
<i>Restmüll</i>	<i>36,5 Tonnen</i>	€	<i>239,80</i>	<i>10% €</i>	<i>8.752,70</i>
					<i>32.578,70</i>
			<i>10% MwSt</i>	€	<i>875,70</i>
			<i>20% MwSt</i>	€	<i>4884,00</i>
				€	<i>38.037,97</i>

Mit Beschluss vom 17. Oktober 2007 ermächtigte das Bezirksgericht **** den Verlassenschaftskurator NN, aus dem beim Gerichtskommissär erliegenden Guthaben die Forderung des XX, Räumungen und Entrümpelungen, zu Rechnung Nr. 07134 in der Höhe von € 38.037,97 zu berichtigen.

Am 23. Jänner 2008 wurde der Betrag von € 38.037,97 vom Gerichtskommissär an XX überwiesen.

Am 1. April gaben auf Grund des Gesetzes Frau ERBE1 zu 1/4, Frau ERBE2 zu 1/4, Frau ERBE3 zu 1/12, Herr ERBE4 zu 1/6, Herr ERBE5 zu 1/12 und Frau ERBE6 zu 1/6 des Nachlasses je bedingte Erbserklärungen ab.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des eingesehen Abhandlungsaktes sowie den im Bemessungsakt des Finanzamtes befindlichen Unterlagen.

3. rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod der Erblasserin. Dies war im gegenständlichen Fall der 18. Mai 2007.

Die Erbschaftssteuer stellt als Stichtagssteuer auf den Erwerb von Vermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt ab (VwGH vom 27.9.1995, 95/16/0138). Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen. Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist dabei von den Verhältnissen am Todestag der Erblasserin auszugehen (VwGH 25.9.1997, 96/16/0280).

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Insbesondere ist aus Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 4 - 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung bzw. der tatsächlich verbleibende Vermögenszugang der Steuer unterliegt (vgl. VwGH 30.8.1995, 95/16/0172, 0173).

§ 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind (VwGH 20.2.2003, 2002/16/0008). § 20 ErbStG gebietet den Abzug von Erbgangsschulden (§ 20 Abs. 4 ErbStG), der Erblasserschulden (§ 20 Abs. 5 ErbStG) sowie der Erbfallsschulden (§ 20 Abs. 6 ErbStG) vom Nachlass (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 17 zu § 20 unter Hinweis auf VfGH 14.6.1997, B 184/96, B 324/96 und VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen, die bis zu seinem Tod entstanden waren, auch wenn sie erst später fällig werden. Verbindlichkeiten, die "in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind" (§ 531 ABGB), gehören nicht dazu (vgl. VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist es zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht (siehe abermals Fellner, aaO, Rz 18 zu § 20 ErbStG).

Eine nach dem Entstehen der Steuerschuld eintretende Entwertung des Nachlassvermögens führt zu keiner Minderung der Steuer, wie auch eine nachträgliche Wertsteigerung nicht zu einer Erhöhung der Steuer führt (vgl. VwGH 9.9.1988, 87/16/0123).

Die nach dem Todestag des Erblassers neu entstehenden Kosten, die der Erhaltung der erworbenen Gegenstände dienen, sind nicht gemäß § 20 Abs 4 ErbStG zu berücksichtigen, da nach dem Sinn des § 20 ErbStG - von den besonders angeführten Verbindlichkeiten abgesehen - grundsätzlich nur die dem Erwerb des Vermögens dienenden Kosten abzugsfähig sind. Folglich sind die während der Abwicklung der Verlassenschaft angefallenen Aufwendungen für die erblasserische Wohnung nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0180).

Mit Erkenntnis VwGH 30.8.1995, 95/16/0172, 0173 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass beim Erwerb eines Gebäudes von Todes wegen iZm einem steuerfreien Betrag nach § 28 Abs 5 EStG zu dem für die Erbschaftssteuer maßgeblichen Zeitpunkt keine den Nachlaß betreffende Einkommensteuerschuld besteht. Noch nicht entstandene

Steuerschulden können bei der Berechnung des Nachlaßvermögens aber nicht als Nachlaßschulden berücksichtigt werden.

Die Einkommensteuer ist dann nicht erbschaftssteuerlich zu berücksichtigen, wenn sie durch ein Verhalten des Erben entsteht. Auch wenn die Verfügung des Erben über die einem steuerfreien Betrag zugeführten Mieteinnahmen beschränkt ist, unterliegt die Entstehung der Einkommensteuer dennoch dem Einfluß des Erben (vgl. VwGH. 27.09.1995, 95/16/0138).

In Fortsetzung dieser Judikatur werden Steuerberatungskosten für einen Zeitraum, in dem der Erblasser noch am Leben war, zu den Passiven gezählt. Denn ohne Erstellung der notwendigen Steuererklärungen wäre die Feststellung, welche Steuerbelastung den Nachlass des Erblassers noch treffen wird, kaum möglich. Hat das Finanzamt Steuerforderungen gegenüber den Erben, die jedoch noch den Erblasser betreffen, als Passivposten anerkannt, so sind die Steuerberatungskosten, die zur Feststellung dieser Steuerforderungen dienlich waren, gleichfalls als Abzugsposten anzuerkennen (vgl. RV/4229-W/02 vom 15.12.2005).

Eine vergleichbare Lage liegt hier vor:

Die Rechtsgrundlage für den Auftrag des Magistrats der Stadt **** an die Verlassenschaft nach ERL vom 8. Juni 2007 ist die Bestimmung des Art 1 § 73 iVm § 74 Abfallwirtschaftsgesetz 2002, BGBl. I 102/2002.

Art I § 73 und § 74 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 bestimmen ua. Folgendes:

„§ 73 (1) 1. Werden Abfälle nicht gemäß den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes oder nach diesem Bundesgesetz erlassenen Verordnungen gesammelt, gelagert oder behandelt, 2. werden Abfälle nicht gemäß den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes oder der EG-VerbringungsV befördert oder verbracht oder 3. ist die schadlose Behandlung der Abfälle zur Vermeidung von Beeinträchtigungen der öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3) geboten, hat die Behörde die erforderlichen Maßnahmen, einschließlich der Untersagung des rechtswidrigen Handelns, dem Verpflichteten mit Bescheid aufzutragen.

(2) Bei Gefahr im Verzug hat die Behörde die erforderlichen Maßnahmen unmittelbar anzuordnen und gegen Ersatz der Kosten durch den Verpflichteten nötigenfalls unverzüglich durchführen zu lassen.

.....

§ 74 (1) Ist der gemäß § 73 Verpflichtete nicht feststellbar, ist er zur Erfüllung des Auftrags rechtlich nicht imstande oder kann er aus sonstigen Gründen nicht beauftragt werden, so ist der Auftrag nach Maßgabe der folgenden Absätze dem Eigentümer der Liegenschaft, auf der sich die Abfälle befinden, zu erteilen. Ersatzansprüche des Liegenschaftseigentümers an den gemäß § 73 Verpflichteten bleiben unberührt.

(2) Eine Haftung des Liegenschaftseigentümers besteht, wenn er der Lagerung oder Ablagerung entweder zugestimmt oder diese geduldet und ihm zumutbare Abwehrmaßnahmen unterlassen hat. Die Rechtsnachfolger des Liegenschaftseigentümers haften, wenn sie von der Lagerung oder Ablagerung Kenntnis hatten oder bei gehöriger

Aufmerksamkeit Kenntnis haben mussten. Die Haftung des Liegenschaftseigentümers und der Rechtsnachfolger besteht nicht bei gesetzlichen Duldungspflichten.“

Die Sammlung und Lagerung von Abfällen auf den Liegenschaften X.-Gasse und Y-Gasse, die ein Einschreiten der Behörde notwendig gemacht haben, erfolgte noch durch die Erblasserin. Die Verpflichtung zur Beseitigung der Abfälle ist dem Grunde nach bereits zu Lebzeiten der Erblasserin entstanden und konnten die Erben keinen Einfluß darauf nehmen, dass die Räumung und Entsorgung durchgeführt wird. Die im gegenständlichen Fall erfolgte Räumung der Liegenschaft von (lt. Rechnung) 12 Tonnen Altmetall und 36,5 Tonnen Restmüll ist nicht vergleichbar mit der sonst nach einem Todesfall üblichen Räumung einer Liegenschaft von persönlichen Gegenständen des Erblassers, Einrichtungsgegenständen etc., weshalb die im gegenständlichen Fall letztendlich anteilig von den Erben zu tragenden Kosten von € 38.037,97 als die Bereicherung mindernd vom positiven Erwerb der Erben in Abzug zu bringen sind.

Es ist daher der Berufung Folge zu geben und die Erbschaftsteuer für den Erwerb der Bw. entsprechend der nachfolgenden Berechnung festzusetzen:

steuerpflichtiger Erwerb der Bw. laut angefochtenem Bescheid	13.990,19
anteilige Räumungskosten (1/12 von € 38.037,97)	3.169,83
Steuerpflichtiger Erwerb der Bw.	10.820,36
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG - 16% von € 10.820,00	1731,20
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG – unverändert -	527,14
Erbschaftssteuer gesamt	2.258,34

Wien, am 10. März 2010