



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0573-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14 .Dezember 2007, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 289 Abs.2 Bundesabgabenordnung, (BAO) mit € 74.938,88 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

X.X. verstarb am April 2007. Mit mittlerweile rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss des Bezirksgericht Y. vom 16.10 2007 wurde dessen Verlassenschaft der Berufungserberin, als dessen erblichen Schwester, nach Abgabe einer unbedingten Erbantrittserklärung eingearwortet.

In der Folge schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Bw. die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 1955 mit € 79.180,85 vor. Dieser Vorschreibung wurde, aufgrund der, am 15.10. 2011, beim Bezirksgericht Y. eingelanger Vermögenserklärung, ein steuerpflichtiger Erwerb von € 288.239,58 zu Grunde gelegt.

Dagegen erhob die Bw. fristgerecht Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

1. Die zum Nachlassvermögen zählende Sparkassenversicherung Pol.Nr.zzz würde nicht EUR 15.977,10 (= 532,57 x 30 Monate) sondern EUR 1.597,62 (= 532,57 x 3 Monate). Betragen.
2. Zudem wären Massekosten im Betrage von € 1.331,76 bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes zu berücksichtigen.
3. Zur Liegenschaft yyy, welches zu $\frac{3}{4}$ Anteilen dem Nachlassvermögen angehört hat, waren die gesetzlichen Hauptmietzinsreserven für den Zeitraum 1.1.1997 bis 30.4.07 im Betrage von € 63.328,74 entnommen worden. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer wäre daher um den Betrag von 47.496,50 (3/4 Anteil) zu vermindern, da es sich dabei um Schulden des verstorbenen Bruders der Bw. an die Mieter des o.a. Hauses gehandelt hätte.

Als Beweismittel wurden folgende Unterlagen beigebracht:

Zu Punkt erstens: Mitteilung der U. vom 1.6.2007 wonach die, der Erbin aus der Rentenversicherung des Erblassers zur o.a. Pol.Nr. auszubezahlende Summe € 1.597,71 betragen.

Zu Punkt zweitens: Auszug aus dem o.a. Vermögensbekenntnis, worin Massekosten (Vorschreibungen der V.) im Betrag von € 1.331,76 aufscheinen.

Zu Punkt drittens: Hauptzinsmietabrechnungen der mit der Verwaltung der o.a. Liegenschaft betrauten Realkanzlei, wonach für den Zeitraum 1.1.1997 bis 30.4.2007 Mietzinsreserven im Betrag von € 63.328,74 entnommen worden waren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1 .Februar 2008 gab das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern dieser Berufung insoweit statt, als dass es die in den Punkten erstens und zweitens der Berufung ins Treffen geführten Beträge bei der Bemessung der Erbschaftssteuer berücksichtigte und die Erbschaftssteuer mit € 74.938,88 festsetzte. Den Ausführungen in Punkt drittens des Berufungsbegehrens wurde entgegengehalten, dass die Mietzinsreserve als „fiktive Größe“ im Erbschaftssteuerrecht weder als Schuld noch als Last zu behandeln wäre und daher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes nicht abzuziehen wäre.

Dagegen stellte die Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag nach § 276 Abs. 2 BAO an den Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz, und führte dazu –in Replik auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung - folgendes aus:

Für das, von ihr zu $\frac{3}{4}$ Anteilen, geerbte Zinshaus wäre eine Sockelsanierung notwendig und von ihr auch beabsichtigt. Laut Hausverwaltung müsse sie dafür die entnommene Mietzinsreserve bezahlen. Es würde sich daher bei dem urgirten Betrag um eine konkrete beweisbare Schuld handeln, welche den Wert des von ihr geerbten Hauses mindern würde.

Nach § 1052 ABGB müsse das Fehlen eines Teiles der Leistung Einfluss auf die Höhe der Gegenleistung haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 1. März 2007 zu G 65/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft getreten ist, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen auf die der Verfassungsgerichtshof die Ausfallwirkung gemäß Art.140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Aufgrund des Legalitätsprinzips ist der UFS, als Verwaltungsbehörde, sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des ErbStG 1955 gebunden.

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz 1955, (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Gemäß § 18 ErbStG 1955 ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß § 20 Abs.1 erster Satz ErbStG 1955, gilt als Erwerb, soweit nichts anderes bestimmt ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erbes stehen, sind nicht abzuziehen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 6 Abs.1 Z 2 und Abs.4) so sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teil des Erbes stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig. (§ 20 Abs.5 ErbStG 1955)

Im zu beurteilenden Fall ist unbestritten, dass zum Nachlassvermögen $\frac{3}{4}$ Anteile der vorstehend genannten Liegenschaft gehören.

Strittig ist, ob die zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entnommene Mietzinsreserve von € 63.328,74 zu $\frac{3}{4}$, als eine auf der Verlassenschaft liegende Last, bei der Bemessung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers. Entsprechend dem Bereicherungsprinzip entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt zu dem die Bereicherung des Erwerbers

tatsächlich eingetreten ist. Die Erbschaftssteuer ist somit vom Erbanfall zu bemessen. Daher ist bei der Besteuerung der Erbschaft von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers (Stichtag) auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Bemessung der Erbschaftssteuer grundsätzlich ohne Bedeutung. (VwGH 25.9.1997, 96/16/0280)

Als Erwerb im Sinne des § 20 Abs.1 ErbStG 1955 gilt der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, somit der Betrag um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde. (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 20)

Nach § 20 Abs.5 ErbStG 1955 sind Schulden oder Lasten die in wirtschaftlicher Beziehung zu steuerbaren Teiles des Erwerbes stehen abzuziehen.

Für die Abzugsfähigkeiten von Schulden und Lasten ist neben deren rechtlichen Bestand erforderlich, dass dadurch zum Stichtag eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorgelegen ist; weshalb auch eine bürgerlich rechtlich bestehende Schuld nur dann eine steuerrechtlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste. (VwGH 19.9.1989, 88/14/0173; 29.1.1997, 95/16/0327)

Gemäß § 20 Abs.2 Mietrechtsgesetz, BGBl.Nr.520/1981,(MRG), ist unter „Mietzinsreserve“ der Unterschiedsbetrag zu verstehen, der sich aus der Gegenüberstellung der, vom Vermieter im Rahmen seiner Abrechnungsverpflichtung gemäß Abs1.leg.cit., ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben ergibt.

Die Mietzinsreserve hat den Zweck die Mieter des Hauses vor unbegründete Zinserhöhungen zu schützen. Ergibt sich die Notwendigkeit bestimmter Ausgaben für die Instandhaltung eines unter das Mietrechtsgesetz (MRG) entfallenden Hauses, dann soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Hauptmietzins nur dann und insoweit erhöht werden, als diese Ausgaben unter Heranziehung der in den letzten zehn Jahren nicht zu bestimmten Erhaltungsarbeiten verwendeten Teilen des Mietzinses nicht gedeckt werden könnten. Der (vermietende) Hauseigentümer ist allerdings nicht gesetzlich angehalten, die zehnjährige Mietzinsreserve immer gedeckt zu halten. Wie der OGH in seiner Entscheidung vom 27.3.1963, 5 Ob 16/63 bereits ausgeführt hat, stellt die Mietzinsreserve nur einen Rechnungsbetrag dar.

Gemäß § 3 MRG hat der Vermieter jene Arbeiten durchzuführen, die zur Erhaltung der allgemeinen Teile des Hauses oder zur Aufrechterhaltung des Betriebes der gemeinsam benutzen Anlagen erforderlich sind. Diese Erhaltungsarbeiten sind aus den Mietzinsreserven der letzten zehn Jahre zu decken.

Unterlässt der Vermieter die ihm obliegenden Erhaltungs- oder Verbesserungsarbeiten so kann ihm u.a. über Antrag der Hauptmieter vom Gericht ein Auftrag zur Durchführung erteilt werden. (§ 6 MRG)

In einem solchen Fall ist der Hauseigentümer gehalten, die fehlende Mietzinsreserve aufzufüllen bzw. ist er gehalten die ihm aufgetragenen Arbeiten unter Verwendung eigener Mittel ohne Erhöhung des Hauptmietzinses ausführen zu lassen, soweit die Mietzinsreserve dazu ausreicht. Wenn nun der Hauseigentümer vor Ausführung dieser Arbeiten stirbt, sind die Erben als Rechtsnachfolger gehalten, die Arbeiten unter Verwendung von Mitteln aus der Verlassenschaft oder aus eigenen Mitteln auszuführen, widrigenfalls sie die Zwangsumsetzung des § 6 Abs.2 MRG treffen.

Laut Rechtsprechung des VwGH zu Zl. 361/62 vom 17.2.1964 kann nur eine solche, unter gesetzlichem Zwang mit dem Haus angefallene, Verpflichtung eine Last im Sinne des § 20 ErbStG darstellen. Da nach § 20 nur die rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung eine Nachlassverbindlichkeit begründet. Denn nur die Pflicht zur 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 vererbten Vermögen oder aus eigenem abzudecken.

Im zu beurteilenden Fall sind zum Stichtag unbestritten Weise Mietzinsreserven für einen Zeitraum von zehn Jahren vom Erblasser entnommen worden, es lag jedoch den Einlassungen der Bw. nach- zum Stichtag kein gerichtlicher Auftrag an den Erblasser vor, wonach dieser gehalten war, die fehlenden Mietzinsreserven aufzufüllen, um dringend notwendige Erhaltungsarbeiten durchführen lassen zu können. Es liegen auch keine Anhaltspunkte vor, dass zum Stichtag mit einem solchen Auftrag ernsthaft zu rechnen gewesen war. Die Berufungswerberin ist somit als Gesamtrechtsnachfolgerin rechtlich nicht gehalten worden, irgendwelche Auslagen für die nachlassgegenständlichen Hausanteile zu machen. In der, nach dem Tod des Erblassers. erfolgten Aufforderung der Hausverwaltung an die Bw als Erbin, die, für dringend erforderliche Erhaltungsarbeiten aufgrund der Entnahme durch den Erblasser fehlenden, Mietzinsreserven selbst zu bezahlen, kann kein gerichtlicher, bei Nichterfüllung mit gesetzlichen Zwangsumsetzung verbundener, Auftrag an den Erblasser erblickt werden, den zu erfüllen die Bw., als Erbin, angehalten war. Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen sind die urgirten 3/4 der streitverfangenen, entnommenen Mietzinsreserven nicht als Nachlassverbindlichkeit iSd § 20 ErbStG 1955 anzusehen.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Wertminderung der geerbten Hausanteile, im Falle ,dass sie daran notwendige Erhaltungsarbeiten, wegen der vom Erblasser entnommenen

Mietzinsreserven, auf eigene Kosten durchführen lässt, kann somit nicht durch die Herabsetzung der Erbschaftssteuer ausgeglichen werden.

Dagegen war den, in Punkt Erstens und Zweitens der Berufung enthaltenen, Ausführungen zu folgen.

Gemäß den dazu beigebrachten, vorstehend angeführten Beweismittel, ist der Betrag von € 1.331,76 als sonstige Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs in Abzug zu bringen, und ist der Geldbetrag von € 1.597,71, welcher der Bw., als Erbin, aus der o.a. Rentenversicherung des Erblassers zusteht, der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs als Aktivposten (Bezugsberechtigte Versicherungen) anzusetzen.

Die Erbschaftssteuer wird, im Hinblick auf sämtliche im o.a. Vermögensbekenntnis aufgelistete Forderungen und Verbindlichkeiten, daher wie folgt berechnet:

steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke:	€ 38.752,80
bezugsberechtigte Versicherungen:	259.865,72 €
Guthaben bei Banken:	282.382,13 €
Sonstige Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)	807.185,20 €
Kosten der Bestattung	-6.702,60 €
Kosten der Regelung des Nachlasses	-12.517,40 €
sonstige Kosten	-5.098,33 €
Sonstige Verbindlichkeiten Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbstG	-1.331,76 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbstG	-440,00 €
Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbstG:	-1.089.567,33 €
Steuerpflichtiger Erwerb Abgerundet gemäß § 28 ErbStG	272.528,43 € 272.528,00 €
Davon gemäß § 8 Abs.1 (Steuerklasse III) 27%	73.582,56 €
Zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG : 3,5 %	1.356,32 €

vom gemäß § 28 abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke idHv 38.752,00	
Erbschaftssteuer	74.938,88 €

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuer beträgt ein Guthaben von € 4.241,97.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Juni 2012