



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.K., W., vertreten durch Herrn M.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. Jänner 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft des am 1. verstorbenen H.B. war auf Grund des Testamentes Frau F.K., die Berufungswerberin, zur Erbin berufen. Die Eltern des Verstorbenen haben auf die Geltendmachung ihrer Pflichtteile verzichtet. Mit Einantwortungsbeschluss vom 19. Dezember 2008 wurde der Berufungswerberin, die auf Grund des Testamentes eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben hat, der gesamte Nachlass eingewantwortet.

Laut Inventar gehörte zum Nachlass auch eine Genossenschaftswohnung bei der Ges. Bei dieser findet sich im Inventar folgende Anmerkung: „*Eintrittsrecht der erbl. Lebensgefährtin*“. Eine Bewertung wurde nicht vorgenommen. Als Beilage ./A wurde diesem Inventar die Mitteilung der Ges. vom 17. Juni 2008 angeschlossen, nach welchem der Stand des Finanzierungsbetrages per Tag der Ausstellung dieses Schriftsatzes ca. € 79.000,-- beträgt.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2009 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang die Erbschaftssteuer mit € 23.797,20

vorgeschrieben. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer wurde der Finanzierungsbeitrag der Genossenschaftswohnung mit € 79.000,-- angesetzt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

*„Im Hinblick auf das bestehende Eintrittsrecht der erbl. Lebensgefährtin F.K. in den zwischen dem Verstorbenen und der G=Ges abgeschlossenen Nutzungsvertrag betreffend die erbl. Genossenschaftswohnung vom 14.3.2005, siehe Beilage ./A, wurden vom Gerichtskommissär Notar D.W. der Finanzierungsbeitrag von EUR 79.000,00 nicht in das Nachlassinventar aufgenommen. Eintrittsberechtigt war die erbl. Lebensgefährtin F.K. im Hinblick darauf, dass diese die erbl. Wohnung gemeinsam mit dem Verstorbenen bezogen hat und auch zum Zeitpunkt seines Ablebens dort gewohnt hat.*

*Da der vorgenannte Finanzierungsbeitrag im Hinblick auf das bestehende Eintrittsrecht nicht zur Auszahlung gelangt, ist der vorgenannte Betrag von EUR 79.000,00 für die Bemessung der Erbschaftssteuer nicht heranzuziehen. Im gegenständlichen Fall beträgt der steuerpflichtige Erwerb sohin lediglich EUR 324,56, welcher einer 14 %igen Erbschaftssteuer unterliegt.“*

Dieser Berufung beigelegt wurde der Nutzungsvertrag vom 14. März 2005 abgeschlossen zwischen der Ges und Herrn H.B.. Der Punkt V. dieses Nutzungsvertrages lautet:

*„Der (Die) Nutzer(in) hat insgesamt als Finanzierungsbeitrag für die Errichtung seines (ihres) Kleingartenwohnhauses, des KFZ-Stellplatzes, sowie der allgemeinen Teile der Liegenschaft inkl. Aufschließungskosten in der Gesamthöhe von EUR 81.340,00 (Euro einundachtzigtausenddreihundertvierzig) wie folgt zu bezahlen.*

- a) EUR 18.000,00 (Euro achtzehntausend) sind fällig bei Zahlungsaufforderung FB 1 vor Baubeginn*
- b) EUR 18.000,00 (Euro achtzehntausend) sind fällig bei Zahlungsaufforderung FB 2.1 nach Fertigstellung des Rohbaues (ca. 10 Wochen nach Baubeginn).*

*Falls der (die) Nutzer(in) die Voraussetzungen erfüllt, kann von ihm (ihr) ein Förderdarlehen bei einer Bank seiner Wahl im Betrag von EUR 36.340,00 (Euro sechsendreißigtausenddreihundertvierzig) nach den Förderbestimmungen der Stadt Wien ‚Kleingartenförderung‘ aufgenommen werden. Die Bank ist anzuweisen diesen Betrag bei Zahlungsaufforderung FB 2.2 nach Fertigstellung des Rohbaues auf das Baukonto der W=Ges zu überweisen(ca. 10 Wochen nach Baubeginn).*

*Sollte der (die) Nutzer(in) kein Förderdarlehen in Anspruch nehmen, so ist der Betrag von EUR 36.340,00 bei Zahlungsaufforderung FB 2.2 nach Fertigstellung des Rohbaues fällig (ca. 10 Wochen nach Baubeginn).*

- c) EUR 9.000,00 (Euro neuntausend) sind fällig bei Zahlungsaufforderung FB 3 vor Übergabe des Kleingartenwohnhauses (ca. 22 Wochen nach Baubeginn)*

*Im Falle des Zahlungsverzuges ist (sind) der (die) Nutzer(in) verpflichtet Säumniszinsen in der Höhe von 4 % p.a. zu begleichen.“*

Bezüglich des Förderdarlehens ist zu ergänzen, dass die Bank in diesem Zusammenhang am 3. Juli 2008 eine Forderung angemeldet hat, welche mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2008 für gegenstandslos erklärt wurde, da eine Versicherungsgesellschaft mittlerweile ihre Leistung erbracht hat. Laut Mitteilung der Versicherung wurde die Versicherungsleistung von insgesamt

€ 35.971,99 mit einem Betrag von € 32.297,68 an die Bank als Pfandgläubigerin überwiesen und der Restbetrag von € 3.674,31 an die Berufungswerberin. Im Bescheid wurde bei der Berechnung der Erbschaftssteuer neben einem weiteren Versicherungserlös nur der Restbetrag in der Höhe von € 3.674,31 (und nicht der gesamte aus dieser Versicherung angefallene Betrag in der Höhe von € 35.971,99) berücksichtigt. Im Gegenzug wurde dafür die Forderung der Bank nicht bei den Nachlassverbindlichkeiten berücksichtigt (bei Berücksichtigung der Forderung der Bank als Nachlassverbindlichkeit hätte dann auch der gesamte Versicherungserlös und nicht nur der Restbetrag bei der Berechnung der Erbschaftssteuer Berücksichtigung finden müssen).

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Der Erblasser hat bei Vertragsabschluss am 14. März 2005 mit der Ges. einen Finanzierungsbeitrag geleistet und zugleich einen Anspruch auf Rückzahlung dieses Beitrages im Falle der Auflösung des Nutzungsvertrages erworben.*

*Mit dem Tod des Erblassers geht dieser Anspruch auf Rückzahlung kraft Gesetzes auf die Erben über. Die Forderung auf den Finanzierungsbeitrag ist folglich Nachlassvermögen und somit ein Erwerb von Todes wegen.*

*Ist die Erbin eintrittsberechtigt und wird dieses Eintrittsrecht in Anspruch genommen, wird der auszuzahlende Finanzierungsbeitrag durch die Wohnbauvereinigung umgebucht und es entsteht ein fiktives Guthaben zum Todestag. Der auf die Genossenschaftswohnung entfallende Finanzierungsbeitrag ist somit mit jenem Betrag anzusetzen, der von der Wohnbauvereinigung im Falle der Auflösung des Nutzungsvertrages am Todestag zu erstatten gewesen wäre.*

*Im gegenständlichen Fall ist das Nutzungsrecht durch die Eintrittsberechtigte fortgesetzt worden und somit der Anspruch auf Rückforderung übergegangen. Der zum Todestag maßgebende Wert wurde durch die Wohnbauvereinigung bekanntgegeben, wobei der durch Darlehen finanzierte Betrag in Höhe von € 32.297,68 durch die Versicherungsleistung der Versicherung abgedeckt wurde.*

*Sohin war spruchgemäß zu entscheiden und dem Berufungsbegehren aus angeführten Gründen nicht zu entsprechen."*

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass ein fiktives Guthaben nicht der Erbschaftssteuer unterzogen werden kann.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig

ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall und nach der Z. 3 der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist die unentgeltliche Übertragung von Vermögen. Das Erbschaftssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht.

Es ist unbestritten, dass der Erblasser mit der Ges am 14. März 2005 einen Nutzungsvertrag über ein Kleingartenwohnhaus abgeschlossen hat und laut diesem Nutzungsvertrag ein Finanzierungsbeitrag in der Höhe von € 81.340,-- zu leisten war. Es ist auch unbestritten, dass die durch Fremdfinanzierung zum Todestag noch offene Forderung mit einer zum Todestag fällig gewordenen Versicherungsleistung getilgt wurde.

Gemäß § 14 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) sind die vom Mieter oder sonstigen Nutzungsberechtigten vor Abschluss des Vertrages oder zu diesem Anlass zusätzlich erbrachten Beiträge zur Finanzierung des Bauvorhabens bei Berechnung des Entgeltes betragsmindernd zu berücksichtigen und hat nach § 17 Abs. 1 WGG der Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte im Falle der Auflösung eines Miet- oder sonstigen Nutzungsvertrages einen Anspruch auf Rückzahlung der von Ihm zur Finanzierung des Bauvorhabens neben dem Entgelt geleisteten Beträge, vermindert um die ordnungsmäßige Absetzung für Abschreibung im gemäß Abs. 4 festgesetzten Ausmaß.

Nach § 17 Abs. 4 WGG sind die Beiträge gemäß Abs. 1 mit 1 v.H. pro Jahr ab Erteilung der baubehördlichen Benützungsbewilligung, bei allfälligem früheren Beziehen der Baulichkeit ab diesem Zeitpunkt, abzuschreiben.

Durch die Leistungen an die Gesellschaft schuf der Erblasser einen Vermögenswert. Im Fall der Auflösung des Nutzungsverhältnisses, aus welchem Grund immer, wären die für die Bauführung erbrachten Barleistungen mit dem Stand zu diesem Zeitpunkt zu vergüten gewesen. In diese Rechtsstellung des Erblassers ist die Berufungswerberin durch den Erbgang eingetreten. Der Betrag, der dem Erblasser zu vergüten gewesen wäre, wenn an seinem Todestag das Nutzungsverhältnis aufgelöst worden wäre, ist seiner Höhe nach (€ 79.000,--) unbestritten. Hätte nun die Berufungswerberin von ihrem Recht auf Auflösung des Nutzungsverhältnisses Gebrauch gemacht, dann wäre ihr dieser Betrag kraft ihres Erbrechtes zu vergüten gewesen. Es wird ihr auch in der Folge zu vergüten sein, wenn sie später von diesem Recht Gebrauch macht.

Wenn auch durch das Ableben des Nutzungsberechtigten das Nutzungsverhältnis durch die Berufungswerberin, die eintrittsberechtigt war, fortgesetzt wurde, kann auf keinen Fall davon ausgegangen werden, dass der vom Erblasser geleistete Finanzierungsbeitrag zum Todestag keinen Wert darstellt. Nach Lehre und Rechtsprechung sind zwar Rechte aus schwebenden, gegenseitigen Verträgen, z.B. Mietverträgen oder Nutzungsverträgen, nicht als Vermögenswerte zu betrachten, weil in der Regel Rechte und Pflichten aus einem solchen Vertrag sich gegenseitig ausgleichen, doch gilt dies dann nicht mehr, wenn ein Vertragsteil bereits eine Verpflichtung im Voraus erfüllt hat, z.B. wie im vorliegenden Fall eine Vorauszahlung auf das Nutzungsentgelt geleistet hat.

Ein solcher Fall der Bewertung eines Nutzungsrechtes bei geleisteter Vorauszahlung liegt im Gegenstande vor. Der Wert wurde von der Wohnbauvereinigung mit € 79.000,-- bekannt gegeben. Dieser Wert kommt der Berufungswerberin auf alle Fälle in irgendeiner Weise zu Gute. Entweder durch Rückzahlung bei Auflösung des Nutzungsvertrages oder dadurch, dass er die Höhe des Nutzungsentgeltes mindert.

Durch den Eintritt der Berufungswerberin in diesen Nutzungsvertrag kam es zu keiner Vergütung dieses Betrages, sondern ging der Anspruch auf Rückzahlung des zur Finanzierung des Bauvorhabens geleisteten Entgeltes mit dem Eintritt der Berufungswerberin in den Nutzungsvertrag auf sie über. Der Berufungswerberin kommt ein vom Erblasser durch Leistung an die Wohnbauvereinigung geschaffener Vermögenswert zu Gute. Es ist daher jener Betrag anzusetzen, der von der Gesellschaft dem Erblasser zu vergüten gewesen wäre, wenn an seinem Todestag das Nutzungsrecht aufgelöst worden wäre.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. November 2010