



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/0938-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.P., W., vertreten durch Herrn RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Jänner 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG wird festgesetzt mit € 519,- (Bemessungsgrundlage € 7.381,-- abzüglich vom höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe nach Abzug der Erbschaftssteuer verbleibender Betrag in der Höhe von € 6.862,--).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft des am 1. verstorbenen H.G. war auf Grund des Gesetzes Frau F.P., die Berufungswerberin, zur Hälfte als Erbin berufen. Mit Einantwortungsurkunde vom 31. Mai 2005 wurde der Berufungswerberin, die auf Grund des Gesetzes eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat, der Nachlass zur Hälfte eingeantwortet.

Laut Inventar gehörte zum Nachlass ein halber Time-Sharing-Anteil über eine Wohneinheit im X in Y (Vertragsnummer 2, Apt. Nr. 3, Woche Nr. 41). Bewertet wurde dieser Anteil mit der Hälfte des seinerzeitigen Kaufpreises (Vertrag vom 16. Februar 1998) in der Höhe von € 10.625,46. Weiter bestand eine Forderung gegen Frau F.H. betreffend Aufzahlung für den Time-Sharing-Vertrag in der Höhe von € 2.979,34.

Mit Bescheid vom 5. Jänner 2006 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin für diesen Erwerbsvorgang die Erbschaftssteuer mit € 952,05 vorgeschrieben. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer wurden der Time-Sharing-Anteil und die Forderung mit den Beträgen laut Inventar angesetzt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass dem Inventar mangels anderer Werte für den Time-Sharing-Anteil der seinerzeitige Verkaufspreis, den der Verstorbene entrichtet hatte, zu Grunde gelegt wurde. Die Berufungswerberin habe in weiterer Folge versucht, diesen Anteil, für den Betriebkosten anfallen, zu veräußern. Ein derartiger Verkauf oder eine andere Verwertung ist trotz mehrfacher Bemühungen auch des die Miteigentümerin dieses Anteiles vertretenden Rechtsanwaltes gescheitert. Es ist davon auszugehen, dass es sich um keine werthaltige Forderung handelt, diese auch keinen Inlandsbezug aufweist, sodass diese auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer einzubeziehen wäre.

Bemerkt wird, dass in der Berufung der Time-Sharing-Anteil und die Forderung gegenüber Frau F.H. zusammen als Time-Sharing-Anteil bezeichnet werden. Der Berufung beigelegt wurden ein Schreiben des die Miteigentümerin des Time-Sharing-Anteiles vertretenden Rechtsanwaltes und der Vertrag über den Erwerb des Anteiles vom 16. Februar 1998.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2006 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt und bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht das gesamte Weltvermögen der Erbschaftssteuer unterliegt, weshalb der Time-Sharing-Vertrag in Österreich steuerpflichtig ist.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird ausgeführt, dass eine Verwertung der Time-Sharing-Anteile bisher gänzlich gescheitert ist. Auch der die Verlassenschaft der in der Zwischenzeit verstorbenen Miteigentümerin vertretende Notar konnte keinerlei Verwertungsergebnisse erzielen und ist daran gedacht, zur Vermeidung weiterer Kosten das Vertragsverhältnis aufzulösen, auch wenn daraus kein Erlös erzielt wird. Im Verfahren zur Bemessung der Erbschaftssteuer wäre vom tatsächlichen Wert, der bei Null liegt, auszugehen.

Dem Vorlageantrag beigelegt wurde ein Schreiben des Notars der Verlassenschaft der Miteigentümerin, nach welchem beabsichtigt ist, das Vertragsverhältnis aufzulösen, selbst für den Fall, dass die erlegten, nicht unbeträchtlichen Zahlungen nicht mehr an die Verlassenschaft zurückfließen sollten.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde um Bekanntgabe ersucht, ob es in der Zwischenzeit zu einer Veräußerung der Anteile kam. Wenn ja, möge der Kaufpreis bekannt gegeben werden, wenn nein, warum es noch nicht zu einem Verkauf kam.

Am 29. November 2010 wurde mitgeteilt, dass die Time-Sharing-Anteile bis dato nicht verwertet wurden und auch noch nicht verwertet werden konnten. Mit diesen Anteilen wären erhebliche Betriebskostenforderungen verbunden gewesen, sodass insgesamt auf diese Anteile bzw. deren Verwertung verzichtet und die Angelegenheit nicht weiter verfolgt wurde.

### ***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. 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.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Nach § 19 Abs. 1 leg. cit. richtet sich die Bewertung – von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen – nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen (§ 10 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955 - BewG). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs.2 BewG).

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse im Sinne dieser Bestimmung sind solche, die geeignet sind, den Preis für ein Wirtschaftsgut abweichend von den allgemeinen Machtverhältnissen zu beeinflussen, wie dies z.B. bei einer persönlichen Notlage, einer persönlichen Vorliebe oder bei besonderen, mit den gewöhnlichen Verhältnissen nicht vergleichbaren Verwertungsmöglichkeiten der Fall sein kann.

Unter Time-Sharing versteht man Teilnutzungsrechte an Immobilien – also das Recht, eine Ferienwohnung für eine oder mehrere Wochen im Jahr zu nutzen. Time-Sharing-Verträge werden bevorzugt am Urlaubsort (Strand, Hotelbar) angeboten, dabei gilt das Recht des jeweiligen Landes. Mit Time-Sharing erwirbt man kein Eigentum an der Ferienwohnung. Der Kaufpreis wird einmalig entrichtet, dazu kommen die jährlich anfallenden Betriebs-, Verwaltungs- und Instandhaltungskosten.

Es ist bekannt, dass der Weiterverkauf dieser Ferienwohnrechte praktisch unmöglich ist. Es gibt dafür weder einen funktionierenden privaten Markt noch eine Börse. Es gibt so gut wie keinen seriösen Käufer. Ein Wiederverkauf eines Time-Sharing-Anteiles ist aussichtslos oder nur zu äußerst geringen Preisen möglich, was mit großen Wertverlusten verbunden ist. Ein vorzeitiger Ausstieg aus diesen langfristigen Verträgen ist kaum möglich.

Es ist daher glaubhaft, dass ein Verkauf oder eine andere Verwertung – auch bei einem Verzicht auf die nicht unbeträchtlichen Zahlungen – trotz intensiver Bemühungen, noch nicht zu Stande gekommen ist. Es ist davon auszugehen, dass für diese Time-Sharing-Anteile keine Geldwertansprüche zu erlangen sind. Es wären diese Anteile auch schon zum Todestag nicht zu verwerten gewesen. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer sind diese Anteile, da sie nicht verwertbar waren und sind, nicht mit dem im Inventar angegebenen Wert von € 10.625,46 (für den halben Erbanteil mit € 5.312,73) anzusetzen, sondern mit dem tatsächlichen Wert Null. So weit war der Berufung statzugeben.

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 BewG bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Bei Forderungen oder Schulden ist daher die Bewertung mit dem Nennwert die Regel, von der nur in Ausnahmefällen – nämlich wenn besondere

Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen – eine Abweichung zulässig ist. Abgesehen von dem in § 14 Abs. 2 BewG besonders geregeltem Fall der Uneinbringlichkeit werden als weitere Gründe, aus denen von der Bewertung mit dem Nennwert abgewichen werden kann, die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel oder einer besonders hohen oder einer besonders niedrigen Verzinsung einer Schuld genannt (vgl. hiezu Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 8. Ergänzungslieferung Jänner 1989, Seite 97 ff.).

Die Forderung gegen Frau F.H. ist daher mit dem Nennwert, also mit dem Betrag von € 2.979,34, anzusetzen, da besondere Umstände, welche einen höheren oder geringeren Wert begründen, nicht vorliegen. Dass die Forderung uneinbringlich wäre, wird nicht behauptet und auch nicht, dass über diese Forderung eine besondere Vereinbarung getroffen worden wäre. Der Ansatz dieser Forderung bei der Berechnung der Erbschaftssteuer im halben Betrag von € 1.489,67 erfolgte daher zu Recht.

Für die Erbschaftssteuer ergibt sich daher folgende Berechnung:

Position	€
Guthaben bei Banken	1.399,09
+ sonstige Forderungen	1.489,67
+ Haustrat einschließlich Wäsche	147,00
+ PKW	11.400,00
- Kosten der Bestattung	2.334,46
- Kosten der Regelung des Nachlasses	1.912,15
- sonstige Verbindlichkeiten	221,25
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	440,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG	147,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG	600,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	1.399,09
steuerpflichtiger Erwerb	7.381,81
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG	7.381,00

Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 7,5 % wären € 553,57 Erbschaftssteuer.

Da nach Abzug dieser Steuer von der Bemessungsgrundlage weniger übrig bleiben würde als beim Abzug der Steuer vom höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe, ist hier die Erbschaftssteuer nach § 8 Abs. 2 ErbStG zu berechnen.

Steuer vom höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe:  $7.300,-- \times 6 \% = 438,--$ .

Position	€
Höchster Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe	7.300,00
- darauf entfallende Steuer	438,00
davon verbliebener Betrag	6.862,00
Bemessungsgrundlage	7.381,00
- verbleibender Betrag vom höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe	6.862,00
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG	<u>519,00</u>

Die Erbschaftssteuer für diesen Erbanfall beträgt daher € 519,--.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Dezember 2010