



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch CHSH Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Partnerschaft von Rechtsanwälten, 1010 Wien, Parkring 2, gegen

1. den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2010, ErfNr. x1, StNr. x2 betreffend Erbschaftssteuer (RV/1997-W/10) und
2. den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2010, ErfNr. x1 , StNr. x2 betreffend Grunderwerbsteuer (RV/1996-W/10)

entschieden:

Zu 1. Die Berufung betreffend Erbschaftssteuer wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Zu 2. Die Berufung betreffend Grunderwerbsteuer wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 GrEStG mit EUR 12.311,39 (= 2% von EUR 615.569,50) festgesetzt.

Die Entrichtung der Abgabe war bereits fällig.

Entscheidungsgründe

1. Streitpunkte

Strittig ist in gegenständlichem Fall,

ob der vom Wohnungseigentumspartner gemäß § 14 Abs. 3 WEG verpflichtend zu leistende Übernahmepreis als Ausgleichszahlung an die Verlassenschaft der **Erbschaftssteuer** unterliegt,

ob für den von Gesetzes wegen erworbenen Wohnungseigentumsanteil nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG ein Grunderwerb von Todes wegen vorliegt, der gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG aF von der **Grunderwerbsteuer** befreit ist, und

ob es sich bei dem Übernahmepreis um eine Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG handelt.

2. Verfahrensablauf

Am 19.07.2008 verstarb B ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung. Auf Grund des Gesetzes waren seine Witwe, die Bw., zu einem Drittel und sein Sohn zu zwei Drittel erbberechtigt und gaben eine unbedingte Erbantrittserklärung zu den genannten Quoten ab. In der Verlassenschaft befanden sich unter anderem Hälfteanteile an der Eigentumswohnung y2, die der Bw. aufgrund des § 14 WEG zuwächst. Die Bw. erklärte, dass ihr die Wohnung zur Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses diene. Da sowohl die Bw. als auch ihr Sohn abstrakt pflichtteilsberechtigt sind, war von der übernehmenden Eigentümerpartnerin ein Übernahmepreis in Höhe von $\frac{1}{4}$ des Verkehrswertes des Mindestanteiles an die Verlassenschaft zu bezahlen. Der Verkehrswert des Mindestanteiles wurde von den Erben mit EUR 2,4 Mill. festgelegt. Der Übernahmepreis betrug daher EUR 600.000,00.

Im Protokoll über die Vermögenserklärung am 17.12.2008 beantragte die Bw. als Eigentümerpartnerin hinsichtlich der Eigentumswohnung y2 die Ausstellung einer Amtsbestätigung. Weiters vereinbarten die Miterben die Erbteilung, dass die übrigen Grundstücke und Bankguthaben vom Sohn übernommen werden. Zur Abgeltung des restlichen Übernahmepreises wurde ebenfalls eine Aufteilung von Bankguthaben und Forderungen vereinbart.

Mit Einantwortungsbeschluss vom 04.05. 2009 wurde die Verlassenschaft dem Sohn zu zwei Drittel und der Bw. zu einem Drittel unter Berücksichtigung des abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommens eingantwortet. Ebenfalls am 04.05.2009 wurde eine Amtsbestätigung ausgestellt, dass aufgrund der gesetzlichen Anwachsung gem. § 14 Abs. 1

WEG 2002 die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bw. an den erblasserischen Anteilen an den Grundstücken y2 , vorgenommen werden kann.

2.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (in der Folge kurz „Finanzamt“) vom 08.03.2010 wurde für die Bw. die **Erbschaftssteuer** mit EUR 16.408,02 festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, die Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer sei gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) mit 8% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von EUR 196.208,--, somit EUR 15.696,64 zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von EUR 38.839,--, somit EUR 776,78, und der Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 10 % von EUR 654,--, somit EUR -65,40 erfolgt.

Es sei bei der Bw. zu einem Erbanfall im Ausmaß von einem Drittel gekommen. Weiters habe ihr Anteil am Nachlass „Geld“ in Höhe von EUR 200.000,--, betragen.

Am selben Tag erließ das Finanzamt den **Grunderwerbssteuerbescheid** und setzte die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerb mit EUR 12.000,-- fest. Die Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG für den Erwerb der Grundstücke habe die Ausgleichszahlung dargestellt und EUR 600.000,-- betragen, wovon gemäß § 7 Z 1 GrEStG 2 % als Grunderwerbsteuer, somit EUR 12.000,--, zu leisten seien. Die Zahlung des Übernahmepreises sei die Gegenleistung für die Überlassung der Wohnung.

2.2. Berufung

Die Bw. erhob sowohl gegen den Erbschaftssteuerbescheid, als auch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid frist- und formgerecht Berufung. Zur **Erbschaftssteuer** führte die Bw. aus, dass sich ihre Berufung gegen den unrichtigen Ansatz von EUR 200.000,-- unter dem Titel „Geld“ richte. Bei dieser Position handle es sich um den auf sie entfallenden 1/3 Anteil der von der Bw. selbst an den Nachlass geleisteten verpflichtenden Ausgleichszahlung gemäß § 14 Abs. 3 WEG. Es habe sich bei dem Übergang des Hälfteanteiles ihres verstorbenen Ehegattens an der ihr gehörenden Ehwohnung um einen Erwerb von Todes wegen gehandelt, weshalb die Erbschaftssteuer in Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vom dreifachen Einheitswert festzusetzen gewesen wäre. Für den Fall, dass es sich in vorliegendem Fall nicht um einen Erwerb von Todes wegen gehandelt habe, habe es sich zweifelsohne um einen Eigentumserwerb kraft gesetzlicher Bestimmung gehandelt, der kraft gesetzlicher Bestimmung zu einer Ausgleichszahlung geführt habe. Diese Ausgleichszahlung habe die Bw. geleistet und stamme daher nicht vom Erblasser,

weshalb die zivilrechtliche Einordnung des „Übernahmepreises“ lt. WEG als Teil des Nachlasses lediglich eine gesetzliche Fiktion darstelle, für deren Einbeziehung in die Erbschaftssteuerbemessung es an jedweder gesetzlicher Grundlage im ErbStG fehle. Daher beantrage die Bw. den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass statt des Geldbetrages in Höhe von EUR 200.000,-- der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer für die Ehewohnung herangezogen werde, *in eventu* die Bemessungsgrundlage um jenen Geldbetrag ersatzlos gekürzt werde.

Zur näheren Begründung verwies die Bw. auf ihre **Berufung gegen den**

Grunderwerbsteuerbescheid. In diesem führte die Bw. aus, der Hälfteanteil ihres verstorbenen Gatten an der Eigentumswohnung sei aus Anlass seines Todes gem. § 14 Abs. 1 Z 1 WEG von Gesetzes wegen an sie übergegangen. Da eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorzunehmen sei, handle es sich um einen Erwerb von Todes wegen und käme die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der am Todestag ihres Mannes geltenden Fassung zur Anwendung. Sollte die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht anwendbar sein, so handle es sich um einen Eigentumserwerb nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG, da ein Rechtsgeschäft, das einen Anspruch begründe dem Erwerb nicht vorangegangen sei. Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG sei die Grunderwerbsteuer jedoch vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist. § 5 GrEStG zähle die Fälle der Gegenleistung erschöpfend auf, der Übernahmepreis gemäß § 14 WEG sei in dieser Aufzählung jedoch nicht enthalten. Trotz der gesetzlichen Bezeichnung als Übernahmepreis handle es sich bei diesem nicht um eine Gegenleistung, dies ergebe sich bereits aus der Hälfte- bzw. Viertelwertbestimmung. Dem Gesetzgeber sei zugunsten des überlebenden Partners das Modell einer reduzierten Entschädigungszahlung vorgeschwebt. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass in den Fällen des § 14 Abs. 3 WEG der überlebende Partner einen Teil des Übernahmepreises an sich selbst bezahle. Durch die Leistung des Übernahmepreises an sich selbst und der Erhebung der Grunderwerbsteuer von diesem Betrag werde der Begriff der Gegenleistung ad absurdum geführt. Daher beantrage die Bw. den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben in eventu die Grunderwerbsteuer gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG vom dreifachen Einheitswert des ihr zugefallenen Wohnungseigentumsanteiles festzusetzen.

2.3. Berufungsvorentscheidungen

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. 05.2010 die Berufung betreffend Erbschaftssteuer als unbegründet ab, ebenso die Berufung betreffend Grunderwerbsteuer, die mit EUR 12.311,39 festgesetzt wurde. Begründend führte das Finanzamt **zur erhöhten Festsetzung der Grunderwerbsteuer** aus, dass es betreffend

die erbl. Eigentumswohnung noch einen offenen Hafrücklass in Höhe von EUR 15.569,50 gebe, der ebenfalls in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sei. Mit der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 erwerbe der überlebende Wohnungseigentumspartner das Eigentum des Erblassers. Da in einem solchen Fall ein erbrechtlicher Erwerb ausgeschlossen sei, stelle der unmittelbare gesetzliche Übergang des Eigentums einen wohnungseigentumsrechtlichen Erwerb *sui generis* dar, weshalb der Vorgang der Anwachsung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu beurteilen sei. Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG sei die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die *Ratio* des GrEStG sei, jene Leistung, die der Grundstückserwerber aufzuwenden habe, um in den Genuss der Liegenschaft zu kommen, der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Im Falle einer Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 stelle der Übernahmepreis und die mit dem halben Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten die Gegenleistung dar.

Betreffend die **Abweisung der Berufung gegen die Festsetzung der Erbschaftssteuer** führte das Finanzamt begründend aus, dass bei der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 vom übernehmenden Ehegatten der Übernahmepreis zu zahlen sei. Wegen des unmittelbaren Eigentumüberganges falle der im Eigentum des Erblassers stehende Hälfteanteil nicht in den Nachlass, sondern trete an dessen Stelle die Forderung der Verlassenschaft auf Zahlung des Übernahmepreises. Dieser erhöhe den Wert des Nachlasses und unterliege entsprechend der Erbquote gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG der Erbschaftssteuer. Der Wert des halben Mindestanteiles sei dabei nicht in Ansatz zu bringen, und die mit diesem in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten verringern den Wert des Nachlasses nicht.

2.4. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz

Die Bw. stellte frist- und formgerecht den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid** durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass die Erbschaftsteuer nur die tatsächliche Bereicherung des Erben erfassen solle, weshalb das Gesetz vom so genannten Nettoprinzip ausgehe und nur der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliege. Im konkreten Fall liege aber gerade keine Bereicherung der Bw. vor, da der Übernahmepreis in Höhe von EUR 600.000,-- nicht zum Vermögen des Erblassers gehört habe. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH könne dem Erwerb von Todes wegen nur dasjenige unterliegen, das am Stichtag bereits zum Vermögen des Erblassers gehört habe und verwies dazu auf VwGH 17.2.2000, 99/16/0024.

Ebenso stellte die Bw. frist- und formgerecht einen **Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid** durch die Abgabenbehörde

zweiter Instanz und führt ergänzend aus, dass der Eigentumsübergang nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG auch für die Zwecke der Grunderwerbsteuer als Grundstückserwerb von Todes wegen zu behandeln sei, der gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 von der Grunderwerbsteuer ausgenommen sei. Der Eigentumserwerb nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG sei jedenfalls zivilrechtlich ein Erwerb von Todes wegen, dies ergebe sich schon aus der Natur des Erwerbes und aus dem Gesetzeswortlaut des § 14 Abs. 1 Z 1 WEG. Dass der Erwerb seit der Wohnrechtsnovelle 2006 zwingend nach der Bestimmung des § 14 WEG und nicht mehr nach dem allgemeinen Erbrecht erfolge, ändere nichts am Vorliegen eines Erwerbes von Todes wegen. Gleichheitsrechtliche Überlegungen und das verfassungsrechtliche Sachlichkeitsgebot würden verlangen, dass es für die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG keinen Unterschied machen kann, ob der Eigentumsübergang aufgrund der Anwendung der erbrechtlichen Bestimmungen oder aufgrund der Norm des § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolge. Die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG gelte nach der Rechtsprechung des VfGH sogar für Grundstücksübertragungen zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen oder zur Erfüllung von Vermächtnissen. Sie müsse daher umso mehr für einen unmittelbaren Erwerb der Ehegattin vom Erblasser gelten. Der Zweck der Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG liege in der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Grunderwerb- und Erbschaftssteuer (BFH 29.01.1992, II R 41/89 BStBl II 420). Bei Aufrechterhaltung der Rechtsansicht des Finanzamtes käme es aber zu einer dem Zweck des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG widersprechenden Doppelbelastung.

Eine solche Doppelbelastung sei verfassungswidrig, da bei wirtschaftlich gleichwertigen und rechtlich verwandten Sachverhalten eine Belastung des Gesamtvorganges mit Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer das Maß des tolerierbaren überschreite und verwies dazu auf das Erkenntnis des VfGH 7.3.1986, B 239/84, SlgNF 10.809). Käme die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht zur Anwendung, so sei die Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG zu berechnen. Auch zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG sei lediglich der Wert des Grundstückes und nicht die Höhe des erfüllten Anspruches als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

3. Beweise

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes sowie aus dem dort einliegenden Auszug aus dem Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes xy.

Über die Berufung wurde erwogen:

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. § 14 WEG 2002 in der Fassung der Wohnrechtsnovelle 2006

§ 14 Wohnungseigentumsgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 124/2006 (WEG 2006) lautet:

„Abs. 1: Beim Tod eines Partners gilt für den Anteil des Verstorbenen - unter Ausschluss sonstigen Erwerbs von Todes wegen, aber vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung nach Abs. 5 - Folgendes:

1. Der Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und gemeinsamen Wohnungseigentum geht von Gesetzes wegen unmittelbar ins Eigentum des überlebenden Partners über.
2. Der Eigentumsübergang tritt jedoch nicht ein, wenn der überlebende Partner innerhalb einer vom Verlassenschaftsgericht festzusetzenden angemessenen Frist entweder auf ihn verzichtet oder gemeinsam mit den Erben des Verstorbenen unter Zustimmung der Pflichtteilsberechtigten eine Vereinbarung schließt, aufgrund derer der Anteil des Verstorbenen einer anderen Person zukommt.
3. Verzichtet der überlebende Partner auf den Eigentumsübergang, so hat das Verlassenschaftsgericht eine öffentliche Feilbietung des gesamten Mindestanteiles und des damit verbundenen Wohnungseigentums durch Versteigerung vorzunehmen.
4. Solange die Möglichkeit des Verzichtes besteht, sind die Rechte des überlebenden Partners am Anteil des Verstorbenen auf jene eines Verwalters (§ 837 ABGB) beschränkt.
5. Erwirbt der überlebende Partner den Anteil des Verstorbenen nach Z 1 oder geht dieser Anteil aufgrund einer Vereinbarung nach Z 2 auf eine andere Person über, so gilt für die Eintragung in das Grundbuch § 182 Abs. 3 AußStrG sinngemäß.

Abs. 2: Der überlebende Partner, der den Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und Wohnungseigentum gemäß Abs. 1 Z 1 erwirbt, hat der Verlassenschaft nach dem Verstorbenen die Hälfte des Verkehrswertes (§ 2 Abs. 2 LBG) des Mindestanteiles zu bezahlen (Übernahmepreis). Eine einvernehmliche Bestimmung des Übernahmepreises ist nur zulässig, wenn kein Inventar errichtet ist und soweit dadurch nicht in Rechte von Gläubigern oder Pflichtteilsberechtigten des Verstorbenen eingegriffen wird.

Abs. 3: Ist der überlebende Partner ein Pflichtteilsberechtigter des Verstorbenen und war Gegenstand des gemeinsamen Wohnungseigentums eine Wohnung, die dem Überlebenden zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses dient, so gilt Abs. 2 nicht. Wenn aber noch ein anderer Pflichtteilsberechtigter vorhanden ist, hat der überlebende Partner ein Viertel des Verkehrswertes des Mindestanteils an die Verlassenschaft nach dem Verstorbenen zu bezahlen. Wenn zwar kein anderer Pflichtteilsberechtigter vorhanden ist, die Verlassenschaft jedoch ohne eine Zahlung des überlebenden Partners überschuldet wäre, hat der Überlebende bis zur Höhe eines Viertels des Verkehrswertes des Mindestanteils den zur Deckung der Nachlassverbindlichkeiten erforderlichen Betrag an die Verlassenschaft zu bezahlen. Abs. 2 zweiter Satz gilt entsprechend. Ist dem überlebenden Partner die sofortige Zahlung dieses verminderten Übernahmepreises nach seinen Verhältnissen, insbesondere seinem Vermögen, seinem Einkommen, seinen Sorgepflichten sowie seinen Aufwendungen für die Wohnung und zur Aufrechterhaltung einer angemessenen Lebenshaltung, nicht zumutbar, so hat das Verlassenschaftsgericht mangels einer anders lautenden Vereinbarung auf Antrag die Zahlungspflicht bis zu einer Frist von höchstens fünf Jahren hinauszuschieben oder die Zahlung in Teilbeträgen innerhalb dieses Zeitraums zu bewilligen; in beiden Fällen ist eine angemessene Verzinsung festzusetzen.

Abs. 4: Die in Abs. 2 und 3 bestimmte Zahlungspflicht des überlebenden Partners kann durch letztwillige Verfügung des anderen Partners oder Schenkung auf den Todesfall erlassen werden."

Abs. 5:

1. Die Partner können durch eine vor einem Notar oder unter anwaltlicher Mitwirkung schriftlich geschlossene Vereinbarung bestimmen, dass anstelle des gesetzlichen Eigentumsübergangs nach Abs. 1 Z 1 der Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und gemeinsamen Wohnungseigentum einer anderen natürlichen Person zukommt. Der durch eine solche Vereinbarung Begünstigte erwirbt durch den Erbfall nicht unmittelbar Eigentum am halben Mindestanteil, sondern erhält damit erst einen Anspruch auf dessen Übereignung. Er hat diesen Anspruch innerhalb einer vom Verlassenschaftsgericht festzusetzenden angemessenen Frist durch Anmeldung im Verlassenschaftsverfahren gegen den Nachlass des Verstorbenen geltend zu machen. Der Begünstigte hat im Fall eines Nachlasskonkurses das Recht auf Aussonderung des halben Mindestanteils (§ 44 KO), sofern Gegenstand des gemeinsamen Wohnungseigentums eine Wohnung ist, die ihm zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses dient. Der Begünstigte hat für die Übereignung des Anteils des Verstorbenen am Mindestanteil den Übernahmepreis nach Abs. 2 an die Verlassenschaft nach dem Verstorbenen zu bezahlen; wenn beim Begünstigten aber die in Abs. 3 erster Satz genannten Voraussetzungen entsprechend vorliegen, gilt für ihn Abs. 3; für die Erlassung der Zahlungspflicht des Begünstigten durch letztwillige Verfügung oder Schenkung auf den Todesfall gilt Abs. 4."

§ 14 WEG sieht Sonderregeln für Eigentümerpartnerschaften im Todesfall vor. Bei dem Zuwachs nach § 14 Abs. 1 WEG handelt es sich daher um eine spezifisch wohnungseigentumsrechtliche Anwachsung *sui generis* ohne erbrechtliche Anknüpfung. Es handelt sich um einen Fall der Sonderrechtsnachfolge von Todes wegen und nicht mehr, wie beim früheren Ehegatten-Wohnungseigentum, um eine Sondererbfolge, auf welche erbrechtliche Regelungen anzuwenden waren. (*Gruber/Kalss/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 8 Eigentümerpartnerschaft, Rz 20; *S. Gantner in Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht, Band II, § 14 WEG Rz 7).

Zum WEG 1975 stellte der damalige Gesetzgeber klar, dass die - als Vindikationslegat konzipierte - Anwachsung des halben Mindestanteils in das Eigentum des überlebenden Ehegatten einen zusätzlichen Erwerb von Todes wegen darstelle und somit der Erbschaftssteuer unterliege (AB 1681 BlgNR XIII. GP 6; aM *Dorazil*, Kommentar zum ErbStG³ § 2 Rz 16.18). Seit der Ablösung des Ehegatten-WE durch die Eigentümerpartnerschaft fällt es allerdings schwer, den Zuwachs des halben Mindestanteils unter einen der Steuertatbestände des § 2 ErbStG zu subsumieren. Dies führt noch nicht dazu, einen neuen steuerfreien Raum anzunehmen. Gemäß Abs. 2 ist der überlebende Partner zur Zahlung eines Übernahmepreises verpflichtet. Dieser bildet die Bemessungsgrundlage für eine zu entrichtende Grunderwerbsteuer, denn steuerrechtlich ist die Erbringung einer Ausgleichszahlung wie ein Kauf bzw. bei einer günstigen Preisvereinbarung wie eine gemischte Schenkung zu werten (*S. Gantner in Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht, Band II, § 14 WEG Rz 10).

Eine Vermachung oder Vererbung des halben Mindestanteiles im eigentlichen Sinn ist somit unwirksam. (*S. Gantner in Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht, Band II, § 14 WEG Rz 3). Dies bedeutet, dass § 14 WEG [idF Wohnrechtsnovelle 2006] einen "sonstigen

Erwerb" von Todes wegen ausschließt, so dass die Bestimmung als *lex specialis* anstelle des allgemeinen Erbrechts zur Anwendung kommt. (*Gruber/Klass/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 8 Eigentümerpartnerschaft Rz 3).

Im gegebenen Fall ist somit der halbe Mindestanteil des verstorbenen Eigentumspartners der Bw. auf Grund des Gesetzes und nicht im Erbrechtsweg zugekommen. Die Ansicht der Bw. dass der Übergang nach § 14 WEG kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung einen Erwerb von Todes wegen darstelle, findet jedenfalls in der hier maßgeblichen Fassung des § 14 WEG keine Deckung (UFS 16.08.2011, RV/0459-F/10).

4.2. Erbschaftssteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbantrittserklärung erfüllt (VwGH 24.6.1982, 81/15/0119). Der Zuwachs des halben Mindestanteils an den überlebenden Partner findet abseits von erbrechtlichen Anknüpfungspunkten statt. Damit der überlebende Partner nicht aus dem Vermögen des Erblassers bereichert wird, ist er aus § 14 WEG verpflichtet, einen Übernahmepreis für den halben Mindestanteil des Verstorbenen zu bezahlen. (*S. Gantner in Hausmann/Vonkilch*, Österreichisches Wohnrecht, Band II, § 14 WEG Rz 9). Der im Eigentum des Erblassers stehende halbe Mindestanteil fällt im Falle der Anwachsung nach § 14 WEG wegen des unmittelbaren Eigentumsüberganges nicht in die Verlassenschaftsmasse. Anstelle des halben Mindestanteiles tritt die Forderung der Verlassenschaft auf Zahlung eines Übernahmepreises. Der ermittelte Übernahmepreis stellt das (in der Regel wertmäßig höhere) Surrogat für den Wohnungseigentumsanteil des Erblassers dar. Das Surrogat "Übernahmepreis" gehört zur Verlassenschaft, ist in das Inventar aufzunehmen und unterliegt bei den Erben, hier bei der Bw. zu 1/3, der Erbschaftsbesteuerung. An die Stelle des Grundstückes tritt *ex lege* die Forderung der Verlassenschaft gegen den Anwachsungsberechtigten auf Zahlung des Übernahmepreises. (UFS 16.11.2009, RV/0462-S/09).

Das Finanzamt hat somit die Erbschaftssteuer zu Recht von dem Übernahmepreis berechnet.

4.3. Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer der Erwerb des Eigentums einer inländischen Liegenschaft, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind bis 31. Juli 2008 befreit: Liegenschaftserwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden: Werden Grundstücke durch Erwerbe von Todes wegen oder durch Schenkungen unter Lebenden iS des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erworben, so sind sie insoweit von der Grunderwerbsteuer befreit.

Im gegenständlichen Fall liegt ein Erwerb eines Grundstückes aufgrund des § 14 WEG vor. Die Bw. hat das Eigentum am halben Mindestanteil aufgrund des Gesetzes erworben, ein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft ist nicht vorausgegangen. § 14 WEG ist gegenüber den Bestimmungen des Erbrechtes eine *lex specialis*. Definitiv legt § 14 Abs. 1 WEG fest, dass der Mindestanteil des Verstorbenen in das Eigentum des überlebenden Partners unter Ausschluss sonstigen Erwerbs von Todes wegen übergeht. In die Verlassenschaft hingegen fällt der Übernahmepreis, der als Geldforderung und nicht als Grundstück der Erbschaftssteuer unterliegt. Damit wurde der Mindestanteil des Verstorbenen von der Bw. nicht iS des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erworben, und die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG kann nicht angewendet werden. Eine Doppelbesteuerung liegt nach dem Wortlaut des § 14 WEG nicht vor.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Im § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert. Gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Entgegen der Meinung der Bw. enthält § 5 GrEStG keine erschöpfende Aufzählung, sondern führt einige Beispiele an, was alles Gegenleistung bei einigen Erwerbsvorgängen sein kann. Es ist zwar richtig, dass der Übernahmepreis gemäß § 14 WEG in § 5 GrEStG nicht ausdrücklich genannt ist, doch handelt es sich bei § 5 GrEStG eben um eine demonstrative Aufzählung. Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (*Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 1 bis Rz 5 zu § 5 GrEStG 1987). *Ratio* des GrEStG 1987 ist, dass das der Besteuerung unterliegt, was der Erwerber dafür aufzuwenden hat, dass er die Liegenschaft erhält. Das wird in der Regel also jener Betrag sein, der dem von den Parteien angenommenen Wert der Liegenschaft möglichst nahe kommt. (VwGH 31.3.2011, 2007/15/0158).

Zur Einbeziehung des „*offenen Haftrücklasses in Höhe von 15.569,50 Euro*“ in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist zu sagen, dass es sich dabei um den Teil der mit dem Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden handelt, welcher materiell den verstorbenen Wohnungseigentumspartner belastete. Eine solche Last ist entsprechend der überwiegenden Literaturmeinung (ua. *Hausmann/Vonklich*, Österreichisches Wohnrecht, Band II, § 14 WEG Rz 28; *Gruber/Klass/Müller/Schauer*, Erbrecht und Vermögensnachfolge, § 8 Eigentümerpartnerschaft Rz 26), welcher sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, bei der Berechnung des Übernahmepreises in Abzug zu bringen, da vom Verkehrswert des belasteten Mindestanteiles auszugehen ist. Der Zuwachsberechtigte hat demnach jedenfalls bis zum Wert des halben Mindestanteiles auch diesen Teil der Schuld materiell zu übernehmen und die haftenden Miterben können sich im Fall einer Inanspruchnahme bei diesem regressieren. Da der auf dem halben Mindestanteil des verstorbenen Eigentumspartners anteilig lastende Haftrücklass somit von der Bw. in ursächlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des halben Mindestanteiles aufgrund des Gesetzes zu tragen ist, gehört die anteilige Schuld auf Grund von § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 zur Gegenleistung. Durch § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 soll erreicht werden, dass der Steuer der Wert des Grundstückes im unbelasteten Zustand unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend der bestehenden Belastung herabgesetzt haben. Solche Belastungen werden auch dann der Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn deren Übernahme nicht vereinbart ist. (*Fellner*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, § 5 GrEStG Rz 158; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 5 GrEStG Rz 336 und 341).

Auch wenn auf Grund des § 167 Abs. 2 AußStrG unbewegliche Sachen im Verlassenschaftsverfahren mit dem dreifachen Einheitswert bewertet werden können, kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass der dreifache Einheitswert ernsthaft als Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft zur Ermittlung des Übernahmepreises (welcher im Übrigen keine unbewegliche Sache darstellt) herangezogen wurde. Im Protokoll zur Vermögenserklärung vom 7.12.2008 wurde „*der Verkehrswert des Mindestanteiles mit 2,4 Mio Euro von den Erben festgelegt. Der Übernahmepreis beträgt daher 600.000,00 Euro.*“ Die Gegenleistung für den Erwerb des halben Mindestanteiles ergibt sich somit aus dem Übernahmepreis in Höhe von insgesamt EUR 600.000,-- und der auf dem halben Mindestanteil haftenden Last in Höhe des aushaftenden anteiligen Betrages von EUR 15.569,50, somit in Höhe von € 615.569,50 und nicht aus dem dreifachen Einheitswert.

Es liegt daher ein als Erwerb von Gesetzes wegen unter § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 zu subsumierender Vorgang vor, der, da kein unter das Erbschaftssteuergesetz fallender Erwerb vorliegt, der Grunderwerbsteuer unterliegt und auf den die Befreiungsbestimmung des § 3

Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 aF keine Anwendung findet. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer besteht aus dem Übernahmepreis und der auf dem halben Mindestanteil haftenden Last. (UFS 1.2.2013, RV/1176-W/09).

4.4. Zusammenfassung

Erwirbt der überlebende Eigentumspartner wie hier die Bw. den halben Mindestanteil des Verstorbenen im Wege der Anwachsung gemäß § 14 WEG kommt der halbe Mindestanteil *ex lege* und nicht im Erbrechtsweg zu. Die Anwachsung gemäß § 14 WEG stellt keinen Erwerb von Todes wegen dar, sondern einen Grundstückserwerb kraft Gesetzes gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Da kein unter das Erbschaftssteuergesetz fallender Erwerb vorliegt, kommt die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht zur Anwendung. Damit der überlebende Partner nicht aus dem Vermögen des Erblassers bereichert wird, ist er aus § 14 WEG verpflichtet, einen Übernahmepreis für den halben Mindestanteil des Verstorbenen zu bezahlen. Das Surrogat "Übernahmepreis" gehört zur Verlassenschaft, ist in das Inventar aufzunehmen und unterliegt bei den Erben, hier der Bw. zu 1/3, der Erbschaftsbesteuerung (Rechtslage bis 31.7.2008).

Aus all diesen Gründen war sowohl der Erbschaftssteuerberufung, als auch der Grunderwerbsteuerberufung der Erfolg zu versagen, die Grunderwerbsteuer war gegenüber dem Bescheid von einer höheren Bemessungsgrundlage zu berechnen.

Wien, am 20. Dezember 2013