



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma, vormals =Firma, W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. September 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Erben nach dem am 1. verstorbenen Herrn D.F. sind auf Grund des Gesetzes die Witwe Frau D.M. zu einem Drittel und die Kinder Herr D.L., Frau D.J. und Herr D.S. zu je zwei Neuntel. Bedingte Erbserklärungen wurden von der Witwe am 9. November 1992 und von den damals noch minderjährigen Kindern von deren Kollisionskurator am 29. Dezember 1992 abgegeben. Mit Einantwortungsurkunde vom 28. November 2005 wurde der Nachlass den gesetzlichen Erben nach deren Erbquoten eingewantwortet.

Laut Gesellschaftsvertrag vom 20. Oktober 2003 sind Gesellschafter der =Firma (nunmehr KG), der Berufungswerberin, die Erben nach Maßgabe ihrer Erbquoten. Am 13. April 2005 wurde zwischen den Erben nach D.F. und der =Firma ein Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen. Mit diesem Vertrag haben die Erben die in den Nachlass fallenden Liegenschaftsanteile, mit welchen Wohnungseigentum an Wohnungen in X. und Y. und einem Lokal in X. verbunden ist, an die =Firma übertragen. Die wesentlichen Bestimmungen dieses Vertrages lauten:

.....

1) Die Erben zu 1 - 4) übertragen und bringen ihr anteiliges Erbrecht hinsichtlich der drei nachstehenden zum Nachlass gehörigen Mindestanteile, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, an die =Firma ein und erwirbt und übernimmt diese die im folgenden näher bezeichneten Liegenschaftsanteile mit allen Eigentumsrechten und -pflichten und Zubehör, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum verbunden ist, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

.....

2) Das zu 1.1. näher beschriebene Wohnungseigentumsobjekt U. ist die Ehewohnung; das zu 1.2. näher beschriebene Objekt V. das eheliche familiäre Freizeitdomizil. Zur Bewirkung der Weiterführung der bisherigen Nutzungsverhältnisse sowie zur Erfüllung des gesetzlichen Vorausvermächtnisses der erblasserischen Witwe und Sicherung deren Weiterbenützungsrechte entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen werden Rechte wie folgt eingeräumt/vorbehalten:

a) der erblasserischen Witwe D.M. von jedem der Erben zu 2 - 4) und von der =Firma das grundbücherlich einzuverleibende lebenslange unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an den oben unter Pkt 1.1. und 1.2. näher bezeichneten Wohnungseigentumsobjekten und nimmt die erblasserische Witwe dieses Wohnungsgebrauchsrecht an.

b) den Erben zu 1 - 4) von der =Firma das unentgeltliche uneingeschränkte Nutzungsrecht an den oben unter Pkt 1.1. und 1.2. höher bezeichneten Wohnungseigentumsobjekten und nehmen die Erben zu 1 - 4) dies an, wobei dieses Nutzungsrecht im Verhältnis zwischen der erblasserischen Witwe und den erblasserischen Kindern für die Lebensdauer der Witwe durch deren Wohnungsgebrauchsrecht zu oben lit a) beschränkt ist.

c) den Erben zu 1 - 4 von der =Firma zugunsten jedes einzelner der Erben das Veräußerungs- und Belastungsverbot und nehmen diese diese Verpflichtung an. Im Hinblick auf den Personenkreis des § 364 c) ABGB ist dieses Veräußerungs- und Belastungsverbot nicht mit Wirkung gegen Dritte verbücherbar, aber im Verhältnis der Parteien dieses Übereinkommens bindend.

d) den Erben zu 1 - 4 von der =Firma zugunsten jedes einzelnen der Erben das Vorkaufsrecht gemäß 1073 f ABGB. Die Parteien kommen überein, dass dieses Vorkaufsrecht zu verbüchern ist.

..... "

In der Einantwortungsurkunde wurde bei den in den Nachlass fallenden Liegenschaftsanteilen, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die =Firma bewilligt.

Mit Vorhalt vom 15. Dezember 2006, erneut ergangen am 15. Februar 2007, wurde an die steuerliche Vertretung der Erbin Frau D.M. folgendes Ersuchen um Ergänzung gerichtet:

„Aufgrund der Verlassenschaftabhandlung werden folgende Rechte übertragen:

EZ 12:

aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 28.11.2005

Eigentumsrecht für die =Firma

lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht für D.M.

aufgrund des Erbrechtseinbringungsvertrages vom 13.4.2005

Nutzungsrecht für =D.L., D.J. und D.S.

*EZ 22*

*aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 28.11.2005*

*Eigentumsrecht für die =Firma*

*lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht für D.M.*

*aufgrund des Erbrechtseinbringungsvertrages vom 13.4.2005*

*Nutzungsrecht für =D.L., D.J. und D.S.*

*EZ 32*

*aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 28.11.2005*

*Eigentumsrecht für die =Firma*

*Zur Ermittlung der festzusetzenden Grunderwerbsteuer für den Erwerb durch die =Firma wird um folgende Ergänzungen ersucht:*

*monatliche Bewertung des Wohnungsrecht für Fr. D.M.*

*monatliche Bewertung des Nutzungsrechts der übrigen Miterben.*

*Zu der Bewertung wird weiters um Bekanntgabe der umfassten Nutzflächen ersucht.*

*Weiters bitte eine Kopie der Baupläne dieser Nutzungsobjekte beilegen."*

Mit Schriftsatz vom 20. März 2007 wurde das Wohnungs- bzw. Nutzungsrecht an der Wohnung in X. mit monatlich € 587,98 und an der Wohnung in Y. mit monatlich € 417,75 bekannt gegeben. Der monatliche Wert beträgt daher für beide Wohnungen insgesamt € 1.005,73. Ausgehend von diesen Werten wurde in diesem Schriftsatz das Wohnungsrecht der Witwe Frau D.M. an den beiden Wohnungen mit € 113.592,40 bzw. € 80.705,51, das Nutzungsrecht von Herrn =D.L. an diesen beiden Wohnungen mit € 122.769,77 bzw. 87.225,88, das Nutzungsrecht der Frau D.J. an diesen beiden Wohnungen mit € 126.667,56 bzw. € 89.995,19 und das Nutzungsrecht des Herrn D.S. an diesen beiden Wohnungen mit € 124.953,62 bzw. € 88.777,47 bewertet.

Da diese Rechte von der Erlebenswahrscheinlichkeit mehrerer Personen abhängen, wurde, abweichend von den bekannt gegebenen Werten, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Gesamtwert als Verbindungsrente mit € 218.511,05, also wesentlich unter der Summe der bekannt gegebenen Werte, ermittelt.

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Juli 2007 wurde der Berufungswerberin die Grunderwerbsteuer mit € 7.647,87 vorgeschrieben. Die Vorschreibung erfolgte unter der Erfassungsnummer xx/y. Dieser Bescheid lautet:

*„GRUNDERWERBSTEUERBESCHEID*

*Betrifft:*

*Erwerb von Todes wegen nach*

*=D.F.*

*x/y*

*vom 1. mit*

*=D.M. u.a."*

*Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 7.647,87 €*

*Dieser Betrag ist am 31. August 2007 fällig.*

*Bitte verwenden Sie zur Einzahlung den der Buchungsmitteilung angeschlossenen Erlagschein.*

*Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:*

*Gemäß § 7 Z.3 GrEStG 1987 3,5 % von der Gegenleistung  
in Höhe von 3.006.777,61 S (gerundet gemäß § 204 BAO) 105.237,00 S  
entspricht 7.647,87 €*

*Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987:*

*Wohnungsrecht bzw. andere nicht in Geld bestehende Nutzungen  
und Leistungen (Kapitalwert gemäß § 16 Bewertungsgesetz) 3.006.777,61 S  
(entspricht 218.511,05 €)*

*Begründung:*

*Die Bernessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:*

*Wohnrecht EZ 212 monatlich bewertet mit Euro 587,98*

*Wohnrecht EZ 410 monatlich bewertet mit Euro 417,75*

*Summe der gewährten Wohnrechte Euro 1.005,73*

*Die wiederkehrenden Leistungen auf Lebzeit sind gern. § 16 BewG zu bewerten.*

*Bei Berechnung einer Verbindungsrente (ältester Berechtigter und jüngster Berechtigter)  
ergibt sich ein kapitalisierter Wert von Euro 218.511,05. Dem entsprechen ATS 3.006.777,61"*

*Danach folgt noch die Rechtsmittelbelehrung.*

*In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:*

*„1.) Mangelhaftigkeit des Verfahrens/Rechtswidrigkeit infolge unzureichender Begründung*

*Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide, wenn Ihnen ein Anbringen zu Grunde liegt,  
dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder die von Amts wegen erlassen werden,  
eine Begründung zu enthalten.*

*Ein zentrales Begründungselement für Bescheide ist die Anführung des Sachverhaltes, den die  
Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegung zu Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt (Ritz,  
BAO<sup>3</sup>, § 93, Tz 11 mwN). Aus der Begründung hat hervorzugehen, aus welchen Erwägungen  
die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (siehe  
zB VwGH 27.11.2003, 2000/15/0076).*

*Die Beweiswürdigung hat eine Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu enthalten, nach  
welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den in  
der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (zB VwGH 27.5.1998,  
97/13/0013; 22.5.2003, 2003/16/0025, 0026; 3.7.2003, 98/15/0128).*

*Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen  
Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte  
nachvollziehbar ist (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 93, Tz 15 mwN).*

*Der angefochtene Bescheid enthält keinen Sachverhalt, den die Behörde als erwiesen  
annimmt und lässt darüber hinaus nicht im Ansatz erkennen, welchen abgabenrechtlichen  
Tatbestand das zuständige Finanzamt aus welchen Gründen als verwirklicht erachtet. Der  
angefochtene Bescheid verweist lediglich im Betreff auf einen ‚Erwerb von Todes wegen nach  
=D.F.‘ und unter der (bloß formalen) Überschrift ‚Begründung‘ darauf, dass wiederkehrende  
Leistungen auf Lebzeit gemäß § 16 BewG zu bewerten sind und sich bei Berechnung einer  
‚Verbindungsrente‘ ein kapitalisierter Wert von € 218.511,05 ergebe.*

*Aus dem angefochtenen Bescheid lässt sich nicht nachvollziehen, welcher von der belangten  
Behörde angenommene Sachverhalt aus welchen rechtlichen Erwägungen unter welchen*

*grunderwerbsteuerlichen Tatbestand subsumiert wurde. Insbesondere fehlt, wenn im Hinblick auf den im Bescheid angegebenen Betreff von einem Erwerb von Grundstücken von Todes wegen ausgegangen wird, jegliche Begründung, aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen/-feststellungen die Behörde von einem grunderwerbsteuerbaren Vorgang ausgeht, also inwiefern welche wiederkehrende Leistungen als Gegenleistung (gegenüber dem Nachlass?) Grunderwerbsteuer auslösen.*

*Weiters ist unklar, wie die Behörde die Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer ermittelt hat. Es ist der Berufungswerberin aus dem Bescheid nicht ersichtlich, inwiefern hier wiederkehrende Leistungen in Form einer Verbindungsrente vorliegen sollten.*

*Da der Berufungswerberin weder der angenommene Sachverhalt, noch der von der Behörde als verwirklicht erachtete Tatbestand aus dem Bescheid nachvollziehbar und ihr die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem Bescheidinhalt nicht verständlich ist, erscheint der angefochtene Bescheid als mit einem derartigen Begründungsmangel und das Verfahren mit einer derartigen Mangelhaftigkeit behaftet, dass der Berufungswerberin die Wahrung ihrer Rechte und die Überprüfung des bekämpften Bescheides ungebührlich erschwert, wenn nicht unmöglich ist.*

## *2.) Unrichtige rechtliche Beurteilung/Bestreitung der Grunderwerbsteuerschuld dem Grunde nach*

*2.1. Gesellschafter der Berufungswerberin sind ausschließlich die Erben nach D=D.F. und dies wiederum nur nach Maßgabe ihrer Erbquoten. Die Gesellschafter der Berufungswerberin haben jeweils mit Bescheiden vom 24.7.2007, eingegangen am 26.7.2007, die Erbschaftssteuer betreffend den Erwerb von Todes wegen nach D=D.F. vorgeschrieben bekommen (Erfassungsnummer: xx/y = identische Erfassungsnummer des hier angefochtenen Bescheides). Im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftssteuer wurden auch die Liegenschaftsanteile im Nachlass besteuert; Teil der erbschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Erben waren daher unter anderem auch bereits die Miteigentumsanteile (richtiger: Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen) an den im angefochtenen Bescheid neuerlich erfassten Wohnungen EZ 12 und EZ =22 (jeweils 4/18 für jede Wohnung hinsichtlich der Kinder D.J., D=D.L. und D.S.; jeweils 1/3 für jede Wohnung für Dr. D=D.M.).*

*Die Berufungswerberin kann mangels Begründung (siehe dazu oben Pkt 1) aufgrund der zeitgleich mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid an die Erben ergangenen Erbschaftssteuerbescheide nur vermuten, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien - freilich rechtsirrig - davon ausgegangen sein mag, dass die Erben nach D=D.F. zuerst die im angefochtenen Bescheid erwähnten Miteigentumsanteile (Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen) unentgeltlich von Todes wegen erworben haben, um diese Anteile in einem weiteren Schritt (unter Vorbehalt bestimmter Rechte) in eine KEG einzulegen, an der die Erben nach Maßgabe ihrer Erbquote beteiligt sind und damit der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG verwirklicht worden wäre.*

*2.2. Eine solche Rechtsauffassung wäre verfehlt. Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG wurde nicht verwirklicht. Eine solche Auffassung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern würde überdies zu einer nichtverfassungskonformen Doppelbesteuerung führen:*

*Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung inländischer Grundstücke begründen, der Grunderwerbsteuer. Grunderwerbsteuerbar sind daher Kaufverträge und andere entgeltliche Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung inländische Grundstücke begründen.*

*Gemäß § 12 Abs 1 WEG darf der mit Wohnungseigentum untrennbar verbundene Mindestanteil, solange er als Wohnungseigentum besteht, nicht geteilt werden.*

*Da es somit zivilrechtlich nicht denkbar ist, dass mehreren Erben ein mit Wohnungseigentum untrennbar verbundener Mindestanteil unmittelbar zu unterschiedlichen Anteilen anfällt, ist es aus Sicht der Berufungswerberin auch nicht denkbar, dass die Erben nach D=D.F. gegenständliche Bruchteile von Mindestanteilen unter Vorbehalt von Rechten in die KEG einlegen, da die Erben Rechte, die ihnen zivilrechtlich nicht anfallen können (Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen), auch nicht in eine KEG einlegen können. Daher ist aus Sicht der Berufungswerberin denkunmöglich, dass der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wurde, zumal die KEG im Verhältnis zu seinen Gesellschaftern (den Erben nach D=D.F.) kein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben kann, das den Anspruch auf Übereignung der gegenständlichen Wohnungen begründet haben kann.*

*Die Annahme eines grunderwerbsteuerbaren Tatbestandes würde in diesem Zusammenhang auch zu dem verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnis führen, dass durch einen einzigen unentgeltlichen Vorgang (Erwerb von Todes wegen durch die Erben von D=D.F., wobei diese Erben auch mit Wohnungseigentum untrennbar verbundene Mindestanteile von Wohnungen durch eine Erwerbsgesellschaft aufgrund der Sondervorschrift des § 12 Abs 2 WEG mittelbar erwerben) zwei Verkehrsteuern ausgelöst werden, welche sich sonst grundsätzlich ausschließen.*

### *3. Unrichtige rechtliche Beurteilung/Bestreitung der Grunderwerbsteuerschuld der Höhe nach*

*In dem hier bekämpften Bescheid wurde als Bemessungsgrundlage unter Verweis auf § 5 GrEStG ein ‚Wohnungsrecht bzw andere nicht in Geld bestehende Nutzungen‘ angegeben. Als Bemessungsgrundlage ergibt sich laut Finanzamt daher (scheinbar als Kombination mehrerer Wohn- bzw Nutzungsrechte) eine ‚Verbindungsrente‘, deren kapitalisierter Wert mit € 218.511,05 angegeben wurde.*

*Der angefochtene Bescheid begründet nicht, worin eine Entgeltlichkeit liegen soll. Es ist insbesondere nicht nachvollziehbar, inwieweit in Bezug auf eine entgeltsfremde Zuwendung von Wohnungseigentumsanteilen an eine KEG das Vorbehalten von Nutzungen, also das Nichteinräumen von Rechten überhaupt als Entgelt betrachtet werden kann (dies gilt insbesondere dann, wenn ein schon von Gesetzes wegen bestehendes Wohnrecht - siehe dazu unten - bei Übertragung an eine Erwerbsgesellschaft nicht übertragen wird).*

*Bemängelt werden in Bezug auf den angefochtenen Bescheid insbesondere die mangelnde Differenzierung zwischen den einzelnen Wohn- und Nutzungsrechten und die dementsprechend nicht mit grunderwerbsteuerlichen Normen in Einklang stehende Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen.*

*Hinsichtlich der Wohnrechte der erblasserischen Witwe Dr. D=D.M. ist überhaupt nicht nachvollziehbar, warum diese Wohnrechte grunderwerbssteuerrechtlich als ‚Entgelt‘ qualifiziert werden können. Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG können (nur) die dem ‚Verkäufer‘ vorbehaltenen Nutzungen Gegenleistung iSd § 5 GrEStG sein. In Bezug auf das Wohnrecht von Dr. D=D.M. am Objekt A ist auszuführen, dass dieses keineswegs vorbehalten wurde, sondern vielmehr von Gesetzes wegen entstanden ist. Besagtes Wohnrecht ist Ausfluss des gesetzlich vorgeschriebenen Vorausvermächtnisses des Ehegatten gemäß § 783 ABGB (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II<sup>13</sup> (2007), 471 f mwN). Vorausvermächtnisse sind vor allen anderen Vermächtnissen ungekürzt zu entrichten und haben auch gegenüber sonstigen Pflichtteilsansprüchen und den Unterhaltsansprüchen Vorrang. Dieses Wohnrecht war daher Dr. D=D.M. von Gesetzes wegen einzuräumen.*

*Auch hinsichtlich der übrigen Nutzungsrechte stellt sich die Frage, aus welchem Grund diese Rechte zur Gänze als ‚vorbehaltene‘ Rechte qualifiziert werden. So könnten, wenn überhaupt, bei der vom Finanzamt offenbar angenommenen ‚Einlage‘ von Wohnungseigentumsanteilen (eig. Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen) in die 1=Firma nur solche ‚vorbehaltenen‘ Nutzungen als Entgelt gemäß § 5 GrEStG qualifizierbar*

*sein, die über jene Nutzungen hinausgehen, welche den Gesellschaftern schon aufgrund ihrer Mitgliedschaftsrechte an der Gesellschaft zustehen. Nach grammatikalischer Interpretation kann das Wort ‚vorbehaltene‘ Nutzung in § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG dementsprechend nur solche Nutzungen erfassen, welche den Gesellschaftern nicht schon aufgrund ihrer Mitgliedschaftsrechte an der Gesellschaft zustehen, sondern für den jeweiligen Gesellschafter in mehr Nutzungsbefugnissen, und für die Gesellschaft in der Verpflichtung zu erhöhter Duldung gipfeln.*

*Im angefochtenen Bescheid wurde jedoch offenbar einerseits das Dr. D=D.M. als Witwe von Gesetzes wegen zustehende Wohnrecht an der Ehewohnung als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt, und andererseits wurde nicht geprüft, ob und inwieweit die (zwischen den Erben konkurrierenden) Nutzungsrechte überhaupt über die Rechte hinausgehen, welche den Erben als Gesellschafter der 1=Firma schon von Gesetzes wegen zustehen. Der angefochtene Bescheid berücksichtigt nicht, dass die KEG nichts anderes bezweckt und bewirkt, als die wohnungseigentumsrechtlich notwendige und rechtlich anders nicht mögliche Verwirklichung der gesetzlichen Erbfolge hinsichtlich der Wohnungseigentumsanteile des Nachlasses entsprechend den gesetzlichen Erbquoten, welcher Erwerb von Todes wegen bereits bei den Erben direkt mittels Erbschaftssteuer besteuert wurde."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. September 2007 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Bescheid vom 24. Juli 2007 aufgehoben. Die Aufhebung des Bescheides wurde wie folgt begründet:

*„Der Bescheid wird antragsgemäß aufgehoben.*

*Im Betreff des Bescheides wurde als Gegenstand der Besteuerung ‚Erwerb von Todes wegen nach =D.F.‘ deklariert.*

*Bei der =Firma lag in der Verlassenschaft nach D=D.F. kein Erwerb von Todes wegen vor. Demzufolge kann auch aus dem bezeichneten Erwerb von Todes wegen kein Abgabenanspruch entstanden sein.*

*Der Bescheid war daher aufzuheben."*

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. September 2007 wurde der Berufungswerberin eine Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.962,71 vorgeschrieben. Die Vorschreibung erfolgte unter der Erfassungsnummer xx/z. Dieser Bescheid lautet:

#### *„GRUNDERWERBSTEUERBESCHEID*

*Betrifft:*

*Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen*

*Abtretung des Übereignungsanspruches betreffend*

*EZ =12 und EZ =32*

*vom 13. April 2005*

*mit =D.M. u.a.*

*Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 4.962,71 €*

*Dieser Betrag ist am 22. Oktober 2007 fällig.*

*Bitte verwenden Sie zur Einzahlung den der Buchungsmitteilung angeschlossenen Erlagschein.*

*Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer:*

*Gemäß § 7 Z.3 GrEStG 1987 3,5 % von der Gegenleistung*

*(§ 5 GrEStG 1987) in Höhe von 141.791,65 €*

*(gerundet gemäß § 204 BAO) 4.962,71 €*

*Begründung:*

*Die Begründung ergeht gesondert."*

In der ebenfalls am 13. September 2007 ergangenen Begründung wird ausgeführt:

*„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:*

*Durch den gegenständlichen Erbrechtseinbringungsvertrag übertragen die erbserklärten Erben ihren in der Verl. nach D=D.F. erworbenen Übereignungsanspruch an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften auf die =Firma. Dadurch ist ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1(1)3 GrEStG erfüllt.*

*Dass die Weiterveräußerung eines im Erbwege erworbenen Übereignungsanspruchs grundsätzlich einen grunderwerbsteuerbarer Vorgang darstellt, lässt sich aus dem § 3(1)3 GrEStG schließen. Der Gesetzgeber sieht selbst in der Aufteilung von Nachlassliegenschaften unter den Miterben einen steuerbaren Vorgang. Wille des Gesetzgebers war es jedoch, dass die steuerbare Aufteilung unter den Miterben, befreit ist. Demzufolge normierte er dafür eine Befreiung. Hier liegt keine Aufteilung unter den Miterben vor, sondern eine gemeinschaftliche Weiterveräußerung an die =Firma durch die Miterben.*

*Gem. § 4 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung festzusetzen. Als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG sind zusammenfassend alle geldwerte Leistungen, die der Erwerber für den Erwerb der Liegenschaften zu erbringen hat zu verstehen. Darunter fallen auch die Duldung von Dienstbarkeiten. Ebenfalls zur Gegenleistung fallen sonstige Leistungen, wie im gegenständlichen Fall die Duldung der vereinbarten Dienstbarkeiten der abtretenden Erben. Es macht dabei keinen Unterschied, ob die Rechte aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder erst aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung entstanden sind.*

*Im Punkt 1) 2) des Erbrechtseinbringungsvertrages wurden für die Erben Nutzungs- und Gebrauchsrechte ausbedungen, zu dessen Duldung die Erwerberin verpflichtet ist. Dies erfüllt den Charakter der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG.*

*Diese wiederkehrenden Leistungen sind gem. § 16 BewG zu bewerten. Da diese Rechte von der Erlebenswahrscheinlichkeit mehrerer Personen abhängen, war der Gesamtwert der Leistungen als Verbindungsrente zu bewerten. Der Wert der Rente wurde als Verbindungsrente unter der Berücksichtigung des ältesten und des jüngsten Berechtigten im Sinne des § 16 BewG bewertet. Unter Berücksichtigung dieser Angaben ergibt sich ein maßgeblicher Barwertfaktor von 18,105509. Angewendet auf einen monatlichen Rentenwert von € 1005,73 ergibt sich ein Barwert der Rente von € 218.511,05.  
(s. beiliegender Ausdruck der Berechnungsdaten)*

*Der monatliche Wert der Rente wurde wie folgt errechnet:*

*Wohnrecht EZ 212 monatlich bewertet mit Euro 587,98*

*Wohnrecht EZ 410 monatlich bewertet mit Euro 417,75*

*Gesamtsumme Euro 1.005,73*

*Diese Werte wurden antragsgemäß aus der Vorhaltsbeantwortung vom 20.3.2007 übernommen.*

*Von der Gesamtgegenleistung für den einheitlichen Erwerbsvorgang entfallen auf die Liegenschaften in X. € 141.791,65.*

*Berechnung der Aufteilung:*

EZ =12 Verkehrswert lt. Abhandlung	ATS	2.300.000,--
EZ =32 Verkehrswert lt. Abhandlung	ATS	500.000,--
Verkehrswert Liegenschaften X.	ATS	2.800.000,--



EZ 2=22 Verkehrswert lt. Abhandlung	ATS	1.515.000,--
Gesamtsumme der Verkehrswerte daher	ATS	4.315.000,--

*Die Gesamtgegenleistung war in diesem Verhältnis auf die Liegenschaften in X. und in Y. aufzuteilen:*

*4.315.000: 218.511,05 = 2.800.000: x*

*x = € 141.791,65 (anteilige Gegenleistung für Liegenschaften in X.)*

*€ 76.719,40 (anteilige Gegenleistung für Liegenschaften in Y.)*

*Anmerkung:*

*Zuständigkeitshalber wurde der Liegenschaftserwerb der EZ 2=22 zur Kenntnisnahme an das zuständige Finanzamt in R. weitergeleitet. Die diesbezügliche Festsetzung der entsprechenden GrEST und Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung fällt in die Zuständigkeit des FA R.. "*

Dieser Begründung beigelegt war - wie in der Begründung erwähnt - eine Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

#### *„1.) Nichtigkeit des Bescheides*

*1.1 Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien hatte der Berufungswerberin schon mit Bescheid vom 24.7.2007, eingegangen am 26.7.2007, Erfassungsnummer xx/y, für denselben zugrunde liegenden Erbvorgang Grunderwerbsteuer betreffend einen ‚Erwerb von Todes wegen‘ in Höhe von € 7.647,87 vorgeschrieben. Aufgrund der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung, mit welcher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wurde, wurde mit rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung vom 7.09.2007, eingegangen am 11.09.2007, Erfassungsnummer xx/y, rechtskräftig seit 11.10.2007, der bekämpfte Bescheid ‚antragsgemäß‘ mit der Begründung, dass aus dem bezeichneten Erwerb von Todes wegen nach F=D.F. kein Abgabenanspruch entstanden sei, sohin: ersatzlos, aufgehoben.*

*Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern stellte sodann der Berufungswerberin den hier angefochtenen Bescheid vom 13.09.2007, eingegangen am 17.09.2007, zu, mit welchem berufungswerbenden Partei für denselben Sachverhalt, nunmehr allerdings unter den Betreff ‚Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen, neuerlich Grunderwerbsteuer, diesmal in der Höhe von € 4.962,71 vorschrieb ( - wobei die Differenz zum festgesetzten Betrag/ der Bemessungsgrundlage des hier angefochtenen Bescheides gegenüber dem vorgenannten Bescheid vorn 24.07.2007 sich lediglich dadurch ergeben dürfte, dass die bescheiderlassende Behörde hinsichtlich der im Nachlassliegenschaftsanteile an der EZ 2=22 nunmehr die Zuständigkeit des Finanzamtes in R. annimmt -).*

*Eine ‚Bescheidbegründung‘, offenbar zum nunmehr angefochtenen Bescheid, wurde der Berufungswerberin gesondert am 21.09.2007 zugestellt, welche eingangs folgende Textierung enthält: ‚An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid (Berufungsvorentscheidung) abgefertigt: ... [Bezeichnung des Betreffs, siehe oben, des hier angefochtenen Bescheides] ... Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab: ...‘.*

*1.2. Zunächst ist die Bezugnahme auf eine (neuerliche?) Berufungsvorentscheidung nicht verständlich. Hinsichtlich des zugrunde liegenden Sachverhaltes ist bereits rechtskräftig mit Berufungsvorentscheidung vorn 7.9.2007 ( siehe oben 1.1.) festgestellt worden, dass kein Abgabenanspruch besteht. Die rechtskräftige Erledigung und Verneinung des Abgabenanspruches aus dem - ohnedies bereits erbschaftssteuerrechtlich erfassten - Vorgang*

wirkt auf den Zeitpunkt der (ersten) Berufungsvorentscheidung zurück. Nur der Vollständigkeit halber sei auch hier darauf hingewiesen, dass den Erben nach D=D.F. betreffend den Erwerb von Todes wegen (im übrigen mit selber Erfassungsnummer wie der rechtskräftig aufgehobene ‚erste‘ Grunderwerbssteuerbescheid) bereits Erbschaftssteuer hinsichtlich der Miteigentumsanteile (richtiger: Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen), welche nun doppelt grunderwerbssteuerrechtlich erfasst werden sollen, vorgeschrieben und von diesen bezahlt wurde.

Sowohl einer zweiten Berufungsvorentscheidung zum ‚ersten‘ Bescheid vom 24.7.2007 als auch einem weiteren Bescheid zum selben Sachverhalt ( hinsichtlich dessen aber denklogisch nicht gleichzeitig eine Berufungsvorentscheidung ergehen könnte) in einem Abgabungsverfahren, das durch die Berufungsvorentscheidung vom 7.09.2007 rechtskräftig erledigt ist, steht bereits der Grundsatz der entschiedenen Rechtssache und das Prinzip der materiellen Rechtskraft entgegen. Ebenso der Grundsatz der Einheitlichkeit eines (Rechtsmittel)verfahrens zu einem Abgabeananspruch. Es steht nicht im Belieben der Behörde, ein und denselben von ihr unter dem Aspekt der Grunderwerbssteuer schon geprüften Sachverhalt nach dessen rechtskräftiger Erledigung iS einer Verneinung eines Abgabeananspruches nachträglich bloß unter formell einer anderen Erfassungsnummer neuerlich derselben Steuer zu unterstellen. Der angefochtene Bescheid ist daher mit Nichtigkeit behaftet.

Aus Gründen der Vorsicht werden jedoch noch folgende weitere Berufungsgründe geltend gemacht:

## 2.) Mangelhaftigkeit des Verfahrens

Gemäß § 93 Abs 3 lit a haben Bescheide, wenn Ihnen ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder die von Amts wegen erlassen werden, eine Begründung zu enthalten.

Ein zentrales Begründungselement für Bescheide ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegung zu Beweiswürdigung) als erweisen annimmt (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 93, Tz 11 mwN). Aus der Begründung hat hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 27.11.2003, 2000/15/0076).

Die bescheiderlassende Behörde vermeint, aus § 3 GrEStG ‚lässt sich schließen‘, dass die ‚Weiterveräußerung eines im Erbwege erworbenen Übereignungsanspruches‘ einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang darstelle, begründet aber nicht, warum der Erwerb der gegenständlichen Liegenschaftsanteile im Rahmen der Erbteilung durch die Berufungswerberin eine Weiterveräußerung eines erworbenen ‚Übereignungsanspruches‘ durch die Erbengemeinschaft darstellen soll. Sie setzt sich auch nicht mit den bereits in der Berufung gegen den ‚ersten‘ Grunderwerbssteuerbescheid, die zur rechtskräftigen Verneinung eines Abgabeananspruches führte ( siehe oben Pkt 1), vorgebrachten Ausführungen auseinander.

Vielmehr fehlt es nicht nur - schon erbrechtlich! - am ‚Erwerb eines Übereignungsanspruches‘, sondern handelt es sich bei dem gegenständlichem Vorgang um nichts anderes als die dem Rechtsrahmen des WEG entsprechende Aufteilung von Nachlassliegenschaftsanteilen, die dem WEG unterliegen, unter den Miterben entsprechend der gesetzlichen Erbquote, welche Aufteilung unter den Miterben - wie die bescheiderlassende Behörde selbst ausführt - von der Grunderwerbsteuer nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers befreit ist. Der Erwerb der Liegenschaftsanteile durch die KEG war (wie in Punkt 3 dieser Berufung und im übrigen auch im Erbteilungsübereinkommen näher ausgeführt ist) die einzige (im WEG explizit angeführte) zivilrechtliche Möglichkeit, die Erben die mit Wohnungseigentum verbundenen Mindestanteilen an Liegenschaftsanteilen nach Maßgabe ihrer Erbquoten erwerben zu lassen.

*Der angefochtene Bescheid ist daher mit Feststellungs- und Begründungsmängeln behaftet, das neuerliche Verfahren, soweit nicht ohnedies nichtig, mangelhaft.*

### *3.) Unrichtige rechtliche Beurteilung/Bestreitung der Grunderwerbsteuerschuld dem Grunde nach*

*Entgegen der nicht näher begründeten Annahme der Behörde liegt kein Steuertatbestand vor. Der angefochtene Bescheid steht in Widerspruch zur eigenen Auffassung der Behörde, dass die Aufteilung unter den Miterben nicht zusätzlich grunderwerbsteuerbar ist und begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken:*

*3.1. Gesellschafter der Berufungswerberin sind ausschließlich die Erben nach D=D.F. und dies wiederum nur nach Maßgabe ihrer Erbquoten. Die Gesellschafter der Berufungswerberin haben jeweils mit Bescheiden vom 24.7.2007, eingegangen am 26.7.2007, die Erbschaftssteuer betreffend den Erwerb von Todes wegen nach D=D.F. vorgeschrieben bekommen (Erfassungsnummer: xx|y = identische Erfassungsnummer des hier angefochtenen Bescheides). Im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftssteuer wurden auch die Liegenschaftsanteile im Nachlass bereits besteuert; Teil der erbschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Erben waren daher unter anderem auch bereits die Miteigentumsanteile (richtiger: Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen) an den im angefochtenen Bescheid neuerlich erfassten Wohnungen EZ 12 und der nur an das Finanzamt R. ‚abgetretenen‘ EZ = 22 (jeweils 4/18 für jede Wohnung hinsichtlich der Kinder D.J., D=D.L. und D.S.; jeweils 1/3 für jede Wohnung für Dr. D=D.M.).*

*Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien scheint rechtsirrig davon auszugehen, dass die Erben nach D=D.F. zuerst die im angefochtenen Bescheid erwähnten Miteigentumsanteile (Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen) bzw. ‚Übereignungsansprüche‘ auf dieselben unentgeltlich von Todes wegen erworben haben, um diese in einem weiteren Schritt entgeltlich an eine KEG zu veräußern, an der die Erben nach Maßgabe ihrer Erbquote beteiligt sind und dass damit der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG verwirklicht worden wäre.*

*3.2. Eine solche Rechtsauffassung ist verfehlt. Zunächst fehlt es schon am ‚Erwerb eines Übereignungsanspruches‘. Die Erben treten in Universalsukzession in die Position des Erblassers ein; dies ist ein Rechtsübergang, der eo ipso wirkt. Ein ‚Übereignungsanspruch‘ besteht insoweit weder gegenüber dem Erblasser noch gegenüber dem Nachlass. Ein Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG liegt daher schon mangels eines solchen Übereignungsanspruches nicht vor.*

*Gemäß § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG unterliegen Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründen, der Grunderwerbsteuer. Grunderwerbsteuerbar sind daher entgeltliche Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung inländische Grundstücke begründen. Gemäß § 12 Abs 1 WEG darf der mit Wohnungseigentum untrennbar verbundene Mindestanteil, solange er als Wohnungseigentum besteht, nicht geteilt werden. Da es zivilrechtlich nicht denkbar ist, dass mehrere Erben Übereignungsansprüche auf Bruchteile von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen erwerben, kann ein schon zivilrechtlich nicht möglicher Übereignungsanspruch auch nicht an die KEG übertragen werden. Schließlich ist nicht nachvollziehbar, worin ein ‚Entgelt‘ bzw. die Gegenleistung liegen soll. Von einer entgeltlich eingeräumten ‚Duldung einer Dienstbarkeit‘ kann keine Rede sein.*

*3.3. Die Annahme eines grunderwerbsteuerbaren Tatbestandes würde in diesem Zusammenhang nicht nur dem auch von der Behörde anerkannten Willen des Gesetzgebers, die Aufteilung unter Miterben grunderwerbssteuerlich zu befreien, widersprechen, sondern auch zu einer nicht verfassungskonformen Doppelbesteuerung und dem verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnis führen, dass durch einen einzigen unentgeltlichen Vorgang (Erwerb*

von Todes wegen durch die Erben von D=D.F., wobei diese Erben ua mit Wohnungseigentum untrennbar verbundene Mindestanteile von Wohnungen durch eine Erwerbsgesellschaft aufgrund der Sondervorschrift des § 12 Abs 2 WEG mittelbar eo ipso erwerben) zwei Verkehrsteuern ausgelöst werden, welche sich sonst grundsätzlich ausschließen.

### 3. Bestreitung der Grunderwerbsteuerschuld der Höhe nach

Als Bemessungsgrundlage wird unter Verweis auf § 5 GrEStG von Gebrauchs- bzw Nutzungsrechten ausgegangen, wonach scheinbar als Kombination mehrerer Wohn- bzw Nutzungsrechte eine ‚Verbindungsrente‘, errechnet wird, die dem schon mit dem ‚ersten‘, rechtskräftig aufgehobenen Bescheid zugrundegelegten kapitalisierten Wert (ausgenommen nur des nun gleichsam in die Kompetenz des FA R. ‚abgespaltenen‘ Anteils an der EZ a=22) entspricht. Auf die schon in der Berufung gegen den ‚ersten‘ Bescheid erhobenen Einwände gegen die Bemessung wurde nicht näher eingegangen.

Entschieden entgegengetreten wird in diesem Zusammenhang der Angabe in der ‚Bescheidbegründung‘, dass ‚Werte antragsgemäß übernommen‘ worden wären. Die Berufungswerberin hat niemals einen ‚Antrag‘ auf Verschreibung einer Grunderwerbssteuer gestellt ( - sie ist ja der begründeten Auffassung, dass kein solcher Steuertatbestand vorliegt -), und schon gar nicht, dass bestimmte Werte/Bemessungsgrundlagen zugrundegelegt werden sollen. Aus einer neutralen Frage der Behörde zu einer generellen Berechnung von Renten, ohne Hinweis darauf, dass dies eine Grundlage für einen bestrittenen Steuertatbestand sein soll, kann nichts zu Lasten der Berufungswerberin abgeleitet werden.

Zunächst ist nicht nachvollziehbar, inwieweit in Bezug auf eine entgeltsfremde Zuwendung von Wohnungseigentumsanteilen an eine KEG das Vorbehalten von Nutzungen, also das Nichteinräumen von Rechten überhaupt als Entgelt/Gegenleistung bezeichnet werden kann (dies gilt insbesondere dann, wenn ein Wohnrecht bei der ‚Übertragung‘ der Miteigentumsanteile an eine Erwerbsgesellschaft nicht erst begründet wird, sondern vielmehr schon von Gesetzes wegen vorher entstanden war; siehe dazu auch weiter unten).

Bemängelt wird in Bezug auf den Bescheid insbesondere auch die mangelnde Differenzierung zwischen den einzelnen Wohn- und Nutzungsrechten und die, dementsprechend nicht mit grunderwerbsteuerlichen Normen in Einklang zu bringende Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Hinsichtlich der Wohnrechte der erblasserischen Witwe Dr. D=D.M. ist nicht einsichtig, warum diese Wohnrechte als Gegenleistung/Entgelt qualifiziert werden können. Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG können (nur) die dem ‚Verkäufer‘ vorbehaltenen Nutzungen Gegenleistung iSd § 5 GrEStG sein. In Bezug auf das Wohnrecht von Dr. D=D.M. am Objekt A, der Ehewohnung, ist auszuführen, dass dieses keineswegs ‚vorbehalten‘ wurde, sondern vielmehr schon von Gesetzes wegen entstanden war. Besagtes Wohnrecht ist Ausfluss des gesetzlich vorgeschriebenen Vorausvermächnisses des Ehegatten gemäß § 783 ABGB (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II<sup>13</sup> (2007), 471f mwN). Vorausvermächnisse sind vor allen anderen Vermächnissen ungekürzt zu entrichten und haben auch gegenüber sonstigen Pflichtteilsansprüchen und den Unterhaltsansprüchen Vorrang. Dieses Wohnrecht war daher Dr. D=D.M. von Gesetzes wegen auch im Rahmen der Erbteilung einzuräumen.

Auch hinsichtlich der übrigen Nutzungsrechte stellt sich die Frage, warum diese Rechte zur Gänze als ‚vorbehaltene‘ Rechte qualifiziert werden. Wenn überhaupt, könnten nur solche ‚vorbehaltenen‘ Nutzungen als Entgelt gemäß § 5 GrEStG zur Diskussion stehen, die über die Nutzungen hinausgehen, welche den Gesellschaftern nicht schon aufgrund ihrer den Erbquoten entsprechender Mitgliedschaftsrechte an der Gesellschaft zustehen. Nach grammatikalischer Interpretation kann das Wort ‚vorbehaltene‘ Nutzung in § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG dem entsprechend nur solche Nutzungen erfassen, welche den Gesellschaftern nicht schon aufgrund ihrer Mitgliedschaftsrechte an der Gesellschaft zustehen, sondern für den

*jeweiligen Gesellschafter in mehr Nutzungsbefugnissen, und für die Gesellschaft in der Verpflichtung zu erhöhter Duldung gipfeln. Dies trifft hier nicht zu, da die aus zwingenden zivilrechtlichen Gründen notwendige Konstellation der KEG nichts anderes abbildet als die ohnedies bestehende gesetzliche Miterbensituation.*

*Im vorliegenden Bescheid wurde jedoch einerseits rechtsirrig das Dr. D=D.M. von Gesetzes wegen zustehende Wohnrecht als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt, und andererseits wurde nicht geprüft, ob und inwieweit die (zwischen den Erben konkurrierenden) Nutzungsrechte über die Rechte hinausgehen, welche den Erben als Gesellschafter der 1=Firma schon von Gesetzes wegen zustehen."*

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

Vorweg wird festgehalten, dass Gegenstand dieses Verfahrens der Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. September 2007 ist. Auch wenn in der gesondert ergangenen Bescheidbegründung eingangs bemerkt wird, dass ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid (Berufungsvorentscheidung) abgefertigt wurde, ist aus der Bezeichnung des Bescheides in der Berufungsbegründung mit „Grunderwerbsteuerbescheid betreffend Erbrechtseinbringungsvertrag“, klar definiert, dass diese Begründungsergänzung zu einem Bescheid und nicht zu einer Berufungsvorentscheidung ergeht. Auch ist der Bescheid vom 13. September 2007 eindeutig als Grunderwerbsteuerbescheid bezeichnet. Eine Berufungsvorentscheidung ist in diesem Verfahren an diesem Tag nicht ergangen. Aus diesen Gründen gehen die Ausführungen in der Berufung, dass eine neuerliche Berufungsvorentscheidung ergangen sein soll, ins Leere.

Auch ist der gegenständliche Bescheid nicht als neuerliche Berufungsvorentscheidung über den unter der Erfassungsnummer xx/y aufgehobenen Bescheid vom 24. Juli 2007 zu verstehen, da dieser eindeutig als „Grunderwerbsteuerbescheid“ bezeichnet wurde. Deshalb ist auch der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, welcher nur für den Fall, dass der angefochtene Bescheid als neuerliche Berufungsvorentscheidung über den bereits rechtskräftig aufgehobenen Bescheid vom 24. Juli 2007, Erfassungsnummer xx/y zu verstehen ist, was jedenfalls nicht der Fall ist, nicht zu berücksichtigen. Der Fall, für welchen eine mündliche Verhandlung beantragt wurde, liegt nicht vor.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung geht aus der Begründung des Bescheides hervor, aus welchen Erwägungen das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die bereits oben wiedergegebene Begründung verwiesen.

#### **1. Zum Vorwurf der Nichtigkeit des Bescheides**

Nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung hat ein Bescheid den Spruch (§ 93 Abs. 2) und (mit der im Gesetz vorgesehenen Einschränkung) eine Begründung zu enthalten.

Im Bescheidspruch bedarf es stets der Anführung aller wesentlichen Tatbestandsmerkmale, die zur Individualisierung und Konkretisierung des zur Erledigung anstehenden Sachverhaltes, und damit für die Subsumtion des als erwiesen angenommenen (einer bestimmten, im Spruch zu nennenden Person zuzurechnenden) Sachverhaltes unter die in Betracht kommende Vorschrift erforderlich sind. Der Sachverhalt als solcher muss somit dem Spruch nach identifizierbar sein. Durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter eine bestimmte Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache als solche konkretisiert. Sie ist insoweit bestimmt und von der Rechtskraft des Bescheides erfasst, damit ist über die dadurch umschriebene Sache verbindlich abgesprochen und über die solchermaßen umschriebene und spruchgemäß festgelegte Angelegenheit ein weiterer Anspruch unzulässig (vgl. VwGH 9.11.2000, 99/16/0395).

Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit. Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (vgl. VwGH 20.10.1992, 92/14/0026). Für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides ist auch die Begründung heranzuziehen, besonders dann, wenn wegen der Unklarheit des Spruches Zweifel an seinem Inhalt bestehen.

Mit dem unter der Erfassungsnummer xx/y ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Juli 2007 wird eine Grunderwerbsteuer für einen Erwerb von Todes wegen nach =D.F. („Betrifft: Erwerb von Todes wegen nach =D.F. x/y vom 1. mit =D.M. u.a.“) vorgeschrieben. In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde nicht zu Unrecht vorgebracht, dass sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht nachvollziehen lässt, welcher von der Behörde angenommene Sachverhalt aus welchen rechtlichen Erwägungen unter welchen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand subsumiert wurde. Wenn im Hinblick auf den im Bescheid abgegebenen Betreff von einem Erwerb von Todes wegen ausgegangen wird, fehlt jegliche Begründung, auf Grund welcher Sachverhaltsfeststellungen die Behörde von einem grunderwerbsteuerbaren Vorgang ausgeht. Für die Berufungswerberin ist aus dem Bescheid weder der angenommene Sachverhalt, noch der von der Behörde als verwirklicht erachtete Tatbestand nachvollziehbar.

Der Bescheid vom 24. Juli 2007, ergangen unter der Erfassungsnummer xx/y, verweist im Betreff auf einen Erwerb von Todes wegen nach =D.F.. Dieser Bescheid wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien deswegen aufgehoben, weil bei der Berufungswerberin kein Erwerb von Todes wegen nach F=D.F. vorlag. Durch den im Betreff angeführten Erwerbsvorgang kann nicht erkannt werden, was Gegenstand dieser

Grunderwerbsteuervorschreibung ist und welcher Sachverhalt damit konkret erledigt werden soll.

Mit dem nunmehr gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. September 2007, ergangen unter der Erfassungsnummer xx/z, wurde die Grunderwerbsteuer für den Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen vom 13. April 2005 vorgeschrieben. Dieses kommt im Betreff des Bescheides („Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen Abtretung des Übereignungsanspruches betreffend EZ =12 und EZ =32 vom 13. April 2005 mit =D.M. u.a.) klar zum Ausdruck.

Durch den im „Betrifft“ angeführten Rechtsvorgang wird jener Erwerbsvorgang konkret bestimmt, auf den sich die Steuervorschreibung bezieht und bildet dieser den Inhalt des Bescheidspruches.

Nach dem Spruch des vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern aufgehobenen Bescheides erfolgte die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für einen Erwerb von Todes wegen. Die Rechtskraft der – unrichtigen – Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für einen Erwerb von Todes wegen würde nicht ausschließen, dass eine neuerliche Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für den im Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen verwirklichten Sachverhalt erfolgt. Aus diesem Grund wurde der Bescheid vom 24. Juli 2007, ergangen zu Erfassungsnummer xx/y, nicht zu Unrecht aufgehoben.

Der gegenständliche Bescheid vom 13. September 2007, ergangen unter der Erfassungsnummer xx/z, machte nicht neuerlich einen Erwerb von Todes wegen zum Gegenstand der Besteuerung. Diesem Bescheid liegt der mit dem Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen vom 13. April 2005 verwirklichte Sachverhalt zu Grunde. Es liegt hier somit nicht ein Bescheid vor, welcher mit Nichtigkeit behaftet wäre.

## 2. Grunderwerbsteuer

Zunächst ist der Fall aus der Sicht der Erbschaftssteuer zu betrachten. Die Erbschaftssteuer ist vom Erbanfall zu bemessen. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (VwGH 25.9.1997, 96/16/0280). Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist das Nachlassvermögen in dem Umfang und mit den Werten im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld – im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Die Möglichkeit, die Erbschaft oder einen Teil derselben vor Abgabe einer Erbserklärung (nunmehr Erbantrittserklärung) entgeltlich (Erbschaftsverkauf) oder unentgeltlich (Erbschaftsschenkung) veräußern zu können, zeigt eindeutig, dass der Erbe bereits durch Erbanfall bzw. mit dem Tode des Erblassers durch den Erwerb seines Erbrechtes von Todes wegen bereichert sein muss (vgl. VwGH 2.7.1992, 90/16/0167 und 29.1.1997, 97/16/0002).

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens wurde zwischen den Erben und der Berufungswerberin ein Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen abgeschlossen. Nach diesem Vertrag wurden jene Liegenschaftsanteile, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, an die Berufungswerberin übertragen. Zur Bewirkung der Weiterführung der bisherigen Nutzungsverhältnisse sowie zur Erfüllung des gesetzlichen Vorausvermächtnisses der erblasserischen Witwe und Sicherung deren Weiterbenützungsrechte entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen wurden verschiedene Rechte (Wohnungsgebrauchsrecht, Nutzungsrecht) eingeräumt bzw. vorbehalten.

Nach § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung ist der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen. Diese Begünstigung soll die Erbauseinandersetzung erleichtern. Werden Nachlassgrundstücke abweichend von dem Verhältnis der Erbteile unter den Miterben aufgeteilt, so soll dieser Vorgang, der als Rechtsgeschäft unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterläge, nicht mit Steuer belastet werden, weil bereits der Erbgang zur Erbschaftsteuer erfasst wird. Unabdingbare Voraussetzung der Anwendung dieser Bestimmung ist daher unter anderem, dass die Teilung des Nachlasses unter Miterben vereinbart werden muss (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0010).



Das Abhandlungsgericht hat jedoch die Berufungswerberin nicht als Erbin angesehen. Wie dem Abhandlungsakt des Bezirksgerichtes H. zu entnehmen ist, hat die Berufungswerberin auch keine Erbserklärung abgegeben. Der Nachlass nach D=D.F. wurde vom Bezirksgericht H. nicht etwa (wenn auch nur zum Teil) der Berufungswerberin, sondern auf Grund des Gesetzes der Witwe zu einem Drittel und den drei Kindern zu je zwei Neuntel eingewantwortet. War aber die Berufungswerberin nicht Erbin, dann konnte auch die Befreiungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Z. 3 GrEStG nicht zum Zuge kommen, die, wie erwähnt, nur den Grundstückserwerb durch Miterben von der Besteuerung ausnimmt. Demnach konnte die Berufungswerberin die ihr letztlich zugefallenen Liegenschaftsanteile, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, nicht von Todes wegen, sondern nur auf Grund eines besonderen Rechtsgeschäftes unter Lebenden mit den Erben nach D=D.F. erwerben. Dieses Rechtsgeschäft war der Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen vom 13. April 2005. Erst durch diesen Vertrag hat die Berufungswerberin einen Anspruch auf Übereignung der Liegenschaftsanteile, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, erworben, einen Anspruch, der gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG die Verpflichtung zur Entrichtung einer Grunderwerbsteuer auslöste (vgl. VwGH 17.6.1971, 400/70).

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass es zivilrechtlich nicht denkbar ist, dass mehrere Erben Übereignungsansprüche auf Bruchteilen von mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Mindestanteilen, welche nach § 12 Abs. 2 WEG nicht geteilt werden dürfen, erwerben, kann ein zivilrechtlich nicht möglicher Übereignungsanspruch auch nicht an die KEG übertragen werden, ist dem schon der Inhalt des Erbrechtseinbringungsvertrages und Erbteilungsübereinkommens entgegen zu halten. Nach diesem Vertrag übertragen und bringen die Erben ihr anteiliges Erbrecht hinsichtlich der drei zum Nachlass gehörigen Mindestanteile, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, an die Berufungswerberin ein und erwirbt und übernimmt diese die näher bezeichneten Liegenschaftsanteile mit allen Eigentumsrechten und –pflichten und Zubehör, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum verbunden ist.

Ein Erwerb der gegenständlichen Liegenschaftsanteile von Todes wegen kann bei der Berufungswerberin nicht vorliegen, da, wie bereits erwähnt, sie vom Abhandlungsgericht nicht als Erbin angesehen wurde, sie keine Erbserklärung abgegeben hat und ihr der Nachlass auch nicht eingewantwortet wurde. Die Liegenschaftsanteile, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, konnten daher nur durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben werden. Das Rechtsgeschäft, mit welchem von der Berufungswerberin der Anspruch auf die Übertragung dieser mit Wohnungseigentum untrennbar verbundenen Liegenschaftsanteile erworben wurde, ist eben der Erbrechtseinbringungsvertrag und Erbteilungsübereinkommen vom 13. April 2005. Ohne diesen Vertrag hätte die

Berufungswerberin keinen Anspruch auf Übereignung dieser Liegenschaftsanteile, mit denen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, erworben. Mit dem Erwerb dieses Anspruches wurde nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG auch die Verpflichtung zur Entrichtung einer Grunderwerbsteuer ausgelöst.

Den Ausführungen in der Berufung, dass Gesellschafter der Berufungswerberin ausschließlich die Erben nach D=D.F. sind und dies wiederum nur nach Maßgabe ihrer Erbquoten und die Liegenschaftsanteile im Rahmen der Festsetzung der Erbschaftssteuer im Nachlass bereits besteuert wurden, ist entgegenzuhalten, dass zwar kein Abgabenrechtsbereich von vornherein zur Gänze von der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen ist. Jedoch tritt dieses Instrument zur Feststellung abgabenrechtlicher Tatbestände bei den Verkehrsteuern immer dort und insofern in den Hintergrund, als die Steuervorschriften die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft. Dort wo Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes und auch des Grunderwerbsteuergesetzes an zivilrechtliche Erscheinungsformen der Rechtsgestaltung anknüpfen, ist nicht von den wirtschaftlichen Gegebenheiten auszugehen, sondern von den zivilrechtlich geregelten Tatbeständen.

Im Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, 96/16/0136, dem ein Fall zu Grunde lag, nach dem mit Wohnungseigentum verbundene Liegenschaftsanteile nicht direkt an die Söhne, sondern an eine von diesen gegründete Erwerbsgesellschaft geschenkt wurden, da nach den Bestimmungen des WEG der mit dem Wohnungseigentum verbundene Mindestanteil nicht geteilt werden darf, hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten:

*„Es darf nämlich nicht übersehen werden, daß die gesellschaftsrechtliche Organisationsform einer Eingetragenen Erwerbsgesellschaft nach dem gesetzlich vorgegebenen Konzept dazu gedient hat, eine Personengesellschaft mit weitgehender rechtlicher Selbständigkeit zu schaffen, wozu u.a. das Merkmal der Vermögensfähigkeit gehört (vgl. Krejci, MKK EGG Rz 2 der Vorbem). Dieses ist im Rahmen der Eingetragenen Erwerbsgesellschaft - so wie bei den Personengesellschaften des Handelsrechtes - in Gestalt der einem eigenen Rechtssubjekt weitgehend angenäherten Gesamthandschaft (sog. teilrechtsfähige Gesamthandschaft) verwirklicht (vgl. Krejci a.a.O. Rz 15 bis 17 zu § 1 EGG mit zahlreichen Nachweisen aus der Literatur).*

*Die Konstruktion des Gesellschaftsvermögens als Gesamthandschaft wird ungeachtet des Umstandes, daß der Gesellschaft keine umfassende Rechtspersönlichkeit zukommt, so gesehen, daß Personengesellschaften des Handelsrechtes (und damit auch Eingetragene Erwerbsgesellschaften) im Rechtsverkehr wie juristische Personen in Erscheinung treten und daß sie mit ihren Gesellschaftern nicht identifiziert werden dürfen. Eine Rechtsübertragung von einem Gesellschafter auf die Gesellschaft und umgekehrt ist deshalb eine echte Übertragung von einem auf einen anderen Rechtsträger (vgl. dazu insbesondere OGH 10. Juli 1986, 7 Ob 583/86 HS 16073 unter Berufung auf zahlreiche Vorjudikatur und Literatur). Das Gesellschaftsvermögen der OHG/KG und damit auch das der EEG ist als ein vom Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter getrenntes Vermögen zu behandeln (vgl. OGH*

*HS 10355 uva; vgl. dazu auch Koppensteiner in Straube, HGB-Kommentar I2 Rz 20 zu § 124 HGB - Art. 7 Nr 9-11 EVHGB).*

*Daraus folgt u.a. auch, daß eine Eingetragene Erwerbsgesellschaft (wie eine OHG/KG) unter ihrer Firma Erbschaften annehmen und antreten kann (vgl. Krejci, a.a.O. Rz 18 zu § 1 EGG; ebenso zur Personengesellschaft des Handelsrechtes Koppensteiner in Straube a.a.O. Rz 19 zu § 124 HGB - Art. 7 Nr 9-11 EVHGB).*

*Besonders deutlich wird die Trennung des Gesellschaftsvermögens von der Vermögensposition des einzelnen Gesellschafters dann, wenn man an die vermögensrechtlichen Konsequenzen des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer weiter bestehen bleibenden Gesellschaft denkt. In diesem Fall verbleibt nämlich das Gesellschaftsvermögen bei der Gesellschaft, indem gemäß § 138 HGB - Art. 7 Nr 15 Abs. 1 EVHGB der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters den übrigen zuwächst, ohne daß es eines Übertragungsaktes bedarf (Koppensteiner a.a.O. Rz 5 zu § 138 HGB - Art. 7 Nr 15 und 16 EVHGB). Gleichermaßen nimmt ein in die Gesellschaft (z.B. an Stelle des Ausscheidenden) neu eintretender Gesellschafter an der Gesamthandschaft teil, ohne daß es dazu betreffend das Gesellschaftsvermögen eines Übertragungsaktes auf ihn bedarf (Koppensteiner a.a.O. Rz 16 zu § 124 HGB - Art. 7 Nr 9-11 EVHGB); es ist dazu vielmehr lediglich der Abschluß eines Aufnahmevertrages und die (nicht konstitutive) Anmeldung zum Firmenbuch gemäß § 107 HGB erforderlich.*

*Insbesondere der Fall des Mitgliederwechsels im Wege einer (entweder durch den Gesellschaftsvertrag vorgesehenen oder von der ad hoc-Zustimmung der übrigen Gesellschafter getragenen) Veräußerung der Mitgliedschaft durch einen Gesellschafter an einen Dritten spricht gegen die von der Beschwerdeführerin angestrebte Lösung: Wäre der schenkungsweise Erwerb durch eine Offene Erwerbsgesellschaft, an der die Kinder der Geschenkgeberin beteiligt sind, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Anwendung der Steuerklasse I zugänglich, dann käme z.B. im Falle eines Gesellschafterwechsels durch die Veräußerung der Beteiligung eines der Kinder an einen außenstehenden Dritten letztlich dieser Dritte (dem jegliches persönliche Naheverhältnis zur seinerzeitigen Geschenkgeberin fehlen kann) in den Genuß der Steuerbegünstigung, weil er ja im Wege des Erwerbs der Mitgliedschaft ohne weiteres in die Gesamthandschaft eintritt.*

*Aus diesen Gründen kann der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wobei steuerrechtlich unerheblich ist, daß die Geschenkgeberin und ihre Söhne den gewählten Weg der Vermögenszuwendung an eine Offene Erwerbsgesellschaft mit Rücksicht auf § 8 WEG eingeschlagen haben. Sie haben vielmehr die steuerlichen Konsequenzen der von ihnen gewählten formalen Transaktion ohne Rücksicht auf die damit verfolgten Motive zu tragen. Da sich somit der Ansatz der Beschwerdeargumentation, nämlich die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, aus den vorstehenden Gründen als untauglich erweist, ist jedes Eingehen im Detail auf die darauf gegründete Beschwerdeargumentation entbehrlich."*

Die Übertragung des Anspruches auf Übereignung der Liegenschaftsanteile, mit welchen Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, auf eine aus den Miterben gebildete Gesamthand (hier der =Firma) ist nicht Teilung des Nachlasses, sondern ein (auf die Teilung folgender) Rechtsvorgang, der nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG die Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer auslöst.

### 3. Gegenleistung

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Vom Wert des Grundstückes ist nur in den drei im § 4 Abs. 2 GrEStG aufgezählten

Fällen auszugehen. Da im gegenständlichen Fall weder eine land- und forstwirtschaftliche Übergabe, noch eine Anteilsvereinigung vorliegt und eine Gegenleistung vorhanden und ermittelbar ist, spielt nicht der Wert der Liegenschaft, sondern ausschließlich der Wert der Gegenleistung eine Rolle.

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Behalten sich die Veräußerer an den Liegenschaftsanteilen ein Wohnrecht oder ein Nutzungsrecht zurück, so gelten diese vorbehaltenen Rechte als Gegenleistung. Die Gegenleistung ist vom Wert dieser Rechte zu erheben.

Folgt man den Ausführungen der Berufungswerberin, dass in Bezug auf das Wohnrecht von Dr. D=D.M. am Objekt der Ehewohnung auszuführen sei, dass dieses keineswegs vorbehalten wurde, sondern vielmehr schon von Gesetzes wegen entstanden war, ist für sie nichts zu gewinnen, denn dann würde dieses Wohnrecht auf den Liegenschaftsanteilen lasten, was dazu führen würde, dass von der Berufungswerberin mit einem Wohnungsrecht belastete Liegenschaftsanteile erworben würden. Dieses auf den Liegenschaftsanteilen lastende und von der Berufungswerberin zu übernehmende Wohnungsrecht würde ebenfalls eine Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes darstellen.

Die Gegenleistung ist nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17 BewG) zu bewerten (§ 1 Abs. 1 BewG). Nach § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der monatliche Wert des Wohnugs- bzw. Nutzungsrechtes wurde mit Schriftsatz vom 20. März 2007 mit insgesamt € 1.005,73 bekannt gegeben. Dieser Wert wurde der Berechnung der Gegenleistung zu Grunde gelegt.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass aus einer neutralen Anfrage der Behörde zu einer generellen Berechnung von Renten, ohne Hinweis darauf, dass dies eine Grundlage für einen bestrittenen Steuertatbestand sein soll, nicht zu Lasten der Berufungswerberin abgeleitet werden könne, ist darauf hinzuweisen, dass in dem Vorhalt vom 15. Dezember 2006, erneut ergangen am 5. Februar 2007, entgegen den Ausführungen in der Berufung, sehr Wohl fest gehalten wurde, dass das Ersuchen um Ergänzung zur Ermittlung der festzusetzenden

Grunderwerbsteuer für den Erwerb durch die =Firma erfolgte. Wörtlich steht in diesem Vorhalt:

*„Zur Ermittlung der festzusetzenden Grunderwerbsteuer für den Erwerb durch die =Firma wird um folgende Ergänzungen ersucht:*

*monatliche Bewertung des Wohnungsrecht für Fr. D.M.*

*monatliche Bewertung des Nutzungsrechts der übrigen Miterben.*

*Zu der Bewertung wird weiters um Bekanntgabe der umfassten Nutzflächen ersucht.*

*Weiters bitte eine Kopie der Baupläne dieser Nutzungsobjekte beilegen.“*

Dieser Vorhalt wurde am 20. März 2007 damit beantwortet, dass das Wohnungsrecht für Frau D.M. an der Wohnung in X. mit € 113.592,40 und an der Wohnung in Y. mit € 80.705,51 bewertet wurde und das Nutzungsrecht des Herrn =D.L. an der Wohnung in X. mit € 122.769,77 und an der Wohnung in Y. mit € 87.225,88, das Nutzungsrecht von Frau D.J. an der Wohnung in X. mit € 126.667,56 und an der Wohnung in Y. mit € 89.995,19 und das Nutzungsrecht für Herrn D.S. an der Wohnung in X. mit € 124.953,62 und an der Wohnung in Y. mit € 88.777,47 bewertet wurden. Rechnet man diese Beträge zusammen, ergeben diese einen Wert von insgesamt € 834.687,40.

Nach § 16 Abs. 1 BewG ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebniswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurden dem § 16 Abs. 1 BewG folgend diese Nutzungen, da diese von der Erlebniswahrscheinlichkeit mehrerer Personen abhängen, als Verbindungsrente unter der Berücksichtigung der ältesten und des jüngsten Berechtigten mit € 218.511,05 bewertet. Der Berechnungsbogen wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin bereits mit der gesondert ergangenen Bescheidsbegründung übersendet. Die Gegenleistung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes, welche auch für die Grunderwerbsteuer gelten, ermittelt.

Vorgeschrieben wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuer Wien mit dem gegenständlichen Bescheid die Grunderwerbsteuer nur von jener Gegenleistung, welche anteilig auf die Liegenschaftsanteile in X. entfallen. Für die Übertragung der Liegenschaftsanteile in Y. ist nicht das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zuständig. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer erfolgte zu Recht.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. März 2011