



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 22. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21. April 2009, StNr., betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach Erblasser wurden folgende erbrechtliche Maßnahmen gesetzt:

- # Erwerb des halben Mindestanteiles an der Ehewohnung durch die Witwe im Wege des § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002.
- # Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich der offenen Darlehen den Wohnungseigentumsanteil betreffend.
- # Der Übernahmspreis wurde mit € 26.308,75 festgesetzt.
- # Im Erbübereinkommen verpflichtete sich die Witwe, die das gesamte Nachlassvermögen übernahm, an ihren Sohn und Miterben (in der Folge: Bw) einen Betrag von € 5.000,00 zu bezahlen.

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte dem Bw gegenüber die Erbschaftssteuer entsprechend seiner Quote von 2/3 fest, dies unter Ansatz des Übernahmspreises und unter Ausklammer-

rung des dreifachen Einheitswertes des Wohnungseigentumsanteiles des Erblassers sowie der damit im Zusammenhang stehenden Schulden.

In der Berufung vom 22.5.2009 begehrte der Bw, die Erbschaftssteuer unter Berücksichtigung des Dreifachen des Einheitswertes der Wohnung und unter Abzug der aushaftenden Darlehen zu berechnen, sodass lediglich die Steuer nach § 8 Abs. 4 ErbStG der Witwe gegenüber zum Tragen komme, während dem Bw gegenüber keine Erbschaftsteuer festzusetzen sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 10.11.2009 wurde ausgeführt:

Für die Bearbeitung der beiden Berufungen der Bw wäre u.U. relevant, wie der Erb- und Pflichtteil des Sohnes ermittelt worden ist. Die Mutter hat die gesamten Darlehen in ihre Zahlungsverpflichtung übernommen. Berücksichtigt man dies, dann wären nach Abzug der sonstigen Schulden und der Todfallskosten samt Verfahrenskosten Aktiva in Höhe von rund Euro 17.650 vorhanden, die zu zwei Dritteln an den Sohn gehen hätten müssen. Erfolgte die Darlehensübernahme in Anrechnung auf den Übernahmspreis, dann wäre unter Berücksichtigung der Verfahrenskosten eine Überschuldung von rd. 1.000 gegeben. Wie wurde die Berechnung des Erb- und Pflichtteils vorgenommen?

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.11.2009 ist ausgeführt:

„Der überlebende Eigentümerpartner, der den Zuwachs gem. § 14 WEG 2002 in Anspruch nimmt, hat nach der Grundregel lediglich eine Art „Vorkaufsrecht“ gegenüber der Verlassenschaft, da er nach § 14 Abs 2 WEG den vollen Verkehrswert des zugewachsenen Hälftenanteils an der Wohnung an die Verlassenschaft bzw. an den Erben als Übernahmspreis zu bezahlen hat. Gleichzeitig hat die Verlassenschaft bzw. der Erbe nur in dem Ausmaß einen Anspruch auf Bezahlung eines Übernahmspreises, in dem er den zugewachsenen Anteil von darauf haftenden Schulden lastenfrei stellt. Der Gesetzgeber ist in seinen Überlegungen leider von einer unbelasteten Wohnung ausgegangen, dies stellt aber die Ausnahme und nicht die Regel dar. Die rechtsdogmatische Einordnung belasteter Wohnungen ist daher schwierig. Nach herrschender Ansicht (insbesondere Kodek) mindert sich die Zahlungsverpflichtung des Zuwachsberechtigten in dem Ausmaß, in dem er auf der Wohnung haftende Schulden übernimmt. In das Inventar ist aber einerseits der volle Übernahmspreis als Forderung (wie eine Kaufpreisforderung), anderseits aber auch die gesamten Verbindlichkeiten einzustellen, da der Erbe als Universalsukzessor hinsichtlich der auf der Wohnung haftenden Lasten jedenfalls Personalschuldner wird.“

Der „klassische“ Fall des Zuwachs gem. § 14 Abs 2 WEG 2002 ist daher einem entgeltlichen Erwerb nachgebildet, auf welchen die Gewährleistungsregeln anwendbar sind. Der Zuwachsberechtigte hat Zug-um-Zug gegen Bezahlung des vollen Übernahmspreises Anspruch auf Lastenfreistellung. In dem Maße in dem der Erbe für auf der Wohnung haftende Schulden, welche vom Übernahmspreis abgezogen wurden, als Universalsukzessor in Anspruch genommen wird, kommt ihm ein Regressanspruch gegen den Zuwachsberechtigten zu.

Beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (wie hier) ist der Zuwachsberechtigte gem. § 14 Abs 3 WEG 2002 privilegiert: Ist er selbst ein Pflichtteilsberechtigter des Verstorbenen und hat er ein dringendes Wohnbedürfnis, so schuldet er gar keinen Übernahmspreis. Wenn weitere Pflichtteilsberechtigte vorhanden sind, schuldet er als Übernahmspreis lediglich die Hälfte des Übernahmspreises nach Abs. 2 (=1/4 des Verkehrswertes der gesamten Wohnung). Der Verkehrswert der Wohnung wurde im gegenständlichen Fall durch Schätzung ermittelt und ins Inventar der begünstigte Übernahmspreis gem. Abs 3 eingestellt (Schätzwert gesamte Wohnung € 105.235,--; ¼ sohin € 26.308,75). Sind keine Pflichtteilsberechtigten vorhanden und ist der Nachlass überschuldet, so muss der überlebende Eigentümerpartner nur jenen Betrag zahlen, der zum Ausgleich des Passivsaldos erforderlich ist, maximal jedoch das vorgenannte ¼. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung den Gläubigerschutz verbessern und dem Erben Barmittel zur Bezahlung der Pflichtteilsansprüche in die Hand geben und außerdem die Berechnung vereinfachen – herausgekommen ist aber eine in der Praxis sehr schwierig zu handhabende Regelung. Womit wir bei dem konkreten Problem in diesem Fall und Ihrer Frage sind, nämlich der Berechnung der Erb- bzw. Pflichtteilsansprüche:

Da die Verlassenschaft im Grunde überschuldet ist, da nur der Übernahmspreis als Aktivum in die Verlassenschaft fällt, steht dem Sohn als Erben kein weiterer Betrag als Erbteil zu. Der Sohn ist aber nicht nur Erbe, sondern auch Pflichtteilsberechtigter und als solcher durch die Erfüllung des (Vindikations)legates in seinen Pflichtteilsansprüchen verkürzt. Und hier liegt das eigentliche Problem:

Es ist zwar nach der Idee des Gesetzgebers nicht die Wohnung im Nachlass vorhanden, sondern aufgrund der unglücklichen, dem österreichischen Recht eigentlich fremden Konstruktion des Vindikationslegats nur das Surrogat (=Übernahmspreis von 1/4 des Verkehrswertes), dennoch sind nach einem gewichtigen Teil der Lehrmeinung die Pflichtteilsansprüche vom Verkehrswert des halben Mindestanteils und nicht vom verminderten Übernahmspreis zu berechnen (der Pflichtteil wäre daher nach dieser Ansicht von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 25.320,33 zu berechnen; hiervon 1/3 wären € 8.440,11). Begründung für diese Ansicht ist im wesentlichen, dass die Pflichtteilsberechtigten nicht schlechter gestellt werden dürfen, als nach § 14 Abs 2 WEG (in der Fassung vor der Novelle 2006 hatten die Pflicht-

teilsberechtigten einen direkten Anspruch gegen den Zuwachsberechtigten, nun nur mehr gegen den Erben bzw. den Nachlass).

Von einem anderen Teil der Lehre (insbes. Likar-Peer) ist diese Frage allerdings anders beantwortet worden, diese berechnet den Pflichtteilsanspruch vom verminderten Übernahmepreis: Im konkreten Fall würde sohin bei einer negativen Bemessungsgrundlage kein weiterer Pflichtteilsanspruch herauskommen. Da diese Berechnung einer der streitigsten Punkte im Zusammenhang mit § 14 WEG ist und Judikatur hierzu bislang fehlt, haben sich die Parteien im gegenständlichen Fall auf einen Pauschalbetrag von € 5.000,-- als Pflichtteil geeinigt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Wohnungseigentum von Partnern im Todesfall:

Mit dem Bundesgesetz , BGBl. I Nr. 124/2006, wurde der § 14 WEG 2002 geändert. Er lautet nunmehr:

Wohnungseigentum der Partner im Todesfall

§ 14. (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, auf Grund 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 Mindestanteils und des damit verbundenen Wohnungseigentums durch Versteigerung vorzunehmen.
4. Solange die Möglichkeit des Verzichts 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 auf Grund einer Vereinbarung nach Z 2 auf eine andere Person über, so gilt für die Eintragung in das Grundbuch § 182 Abs. 3 AußStrG sinngemäß.

(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 Verkehrswerts (§ 2 Abs. 2 LBG) des Mindestanteils zu bezahlen (Übernahmspreis). Eine einvernehmliche Bestimmung des Übernahmspreises ist nur zulässig, wenn kein Inventar zu errichten ist und soweit dadurch nicht in Rechte von Gläubigern oder Pflichtteilsberechtigten des Verstorbenen eingegriffen wird.

(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 Verkehrswerts 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 Verkehrswerts 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 vermindernten Übernahmspreises 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.

(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.

(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.

2. Unterlässt der Begünstigte die fristgerechte Verfolgung seines Anspruchs, so tritt der Eigentumsübergang nach Abs. 1 Z 1 mit der Rechtsfolge des Abs. 2 oder 3 ein. Gleches gilt, wenn der Begünstigte den Erbfall nicht erlebt. Wenn der Begünstigte nach dem Erbfall, aber vor seiner Eintragung im Grundbuch stirbt, gilt für den Anspruch des Begünstigten die Regelung des Abs. 1 Z 1 entsprechend.

(6) In den Fällen des Abs. 3 und 5 Z 1 vierter und fünfter Satz gelten die dort vorgesehenen Begünstigungen auch für einen im gemeinsamen Wohnungseigentum der Partner stehenden Abstellplatz für ein Kraftfahrzeug, der von den Partnern zur einheitlichen Benützung zusammen mit der Wohnung gewidmet war.

Wie schon nach § 10 WEG 1975 ging auch beim WEG 2002 in seiner Stammfassung (BGBl. Nr. I 2002/70) der Erwerb des Anteiles des Verstorbenen als Erbe oder Vermächtnisnehmer allen anderen Erwerbsarten vor (siehe dazu Würth in Rummel, RZ 2 zu § 14 WEG, 3. Aufl.). Mit der Novellierung des WEG 2002 durch BGBl. Nr. I 124/2006 kam es zu einem Entfall der Subsidiarität des wohnungseigentumsrechtlichen Erwerbes des Anteiles des Verstorbenen gegenüber dem erbrechtlichen Erwerb (siehe dazu ErlRV 1183 BlgNR 22.GP, S17 u. 18). Bis zur im Jahr 2006 erfolgten Novellierung bestand daher ein Wahlrecht des überlebenden Partners, ob er die Anteile des Verstorbenen erbrechtlich oder nach § 14 WEG 2002 (oder gar nicht) erwerben will (siehe dazu abermals Würth in Rummel, RZ 2 zu § 14 WEG, 3. Aufl.).

In der Fassung der Novellierung durch BGBl. Nr. I 124/2006 ist der Erwerb der Anteile des überlebenden Ehegatten nur mehr im Wege des § 14 Abs. 1 Z.1 WEG 2002 möglich.

Durch die Novellierung des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 durch BGBl. I Nr. 124/2006 kam es zu einem Entfall der Subsidiarität des wohnungseigentumsrechtlichen Erwerbes eines Anteiles des Verstorbenen gegenüber einem erbrechtlichen Erwerb. Daher geht der Anteil des Verstorbenen gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG von Gesetzes wegen unmittelbar in das Eigentum des überlebenden Partners (der Bw) über.

Im Gegensatz zu § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 in der Fassung vor der Wohnrechtsnovelle 2006 (BGBl. I Nr. 124/2006) erwirbt der überlebende Eigentumspartner den halben Mindestanteil des Verstorbenen im Wege der Anwachsung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 auch dann ex lege, wenn er den halben Mindestanteil des Verstorbenen ohnedies von Todes wegen allein erwerben würde. Dieser unmittelbare gesetzliche Übergang des Eigentums stellt einen wohnungseigentumsrechtlichen Erwerb sui generis und keinen erbrechtlichen Erwerb dar.

Der überlebende Partner, der den Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und damit Wohnungseigentum gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erwirbt, hat der Verlassenschaft nach dem Verstorbenen

- a.) gemäß § 14 Abs. 2 WEG 2002 die Hälfte des Verkehrswertes des Mindestanteiles zu bezahlen (Übernahmepreis).
- b.) Gemäß § 14 Abs. 3 WEG 2002 ein Viertel des Verkehrswertes des Mindestanteiles zu bezahlen (Übernahmepreis) und zwar dann wenn der überlebende Partner ein Pflichtteilsberechtigter ist und das gemeinsame Wohnungseigentum die Wohnung betraf, die dem Überlebenden zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses dient und noch andere Pflichtteilsberechtigte vorhanden sind.
- c.) Sind keine anderen Pflichtteilsberechtigte vorhanden, ist gemäß § 14 Abs. 3 WEG 2002 kein Übernahmspreis zu bezahlen.
- d.) Gemäß § 14 Abs. 4 WEG 2002 kann die unter a.) und b.) angeführte Zahlungspflicht des überlebenden Partners durch letztwillige Verfügung erlassen werden.

B.) Steuerliche Würdigung:

Die durch die Novellierung des § 14 WEG 2002 durch BGBl. Nr. I 124/2006 erfolgte Änderung, dass nunmehr ein erbrechtlicher Erwerb des überlebenden Ehegatten die Wohnung betreffend ausgeschlossen ist, hat nach Ansicht des BMF folgende steuerliche Folgen (Erlass des BMF, GZ BMF-010206/0050-VI/5/2008 vom 07.05.2008, Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern - Ergebnisse 2006):

II. Rechtslage gemäß § 14 WEG 2002 nach der Wohnrechtsnovelle 2006, BGBl. I Nr. 124/2006 (ab 1. Oktober 2006)

1. Erwerb durch Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002

Existiert keine Vereinbarung nach § 14 Abs. 5 WEG 2002 oder macht im Fall einer solchen Vereinbarung der Begünstigte seinen Anspruch nicht geltend (siehe Punkt 2), geht der Anteil des Verstorbenen gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 von Gesetzes wegen unmittelbar in das Eigentum des überlebenden Partners über.

Im Gegensatz zu § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 idF vor der Wohnrechtsnovelle 2006 erwirbt der überlebende Eigentumspartner den halben Mindestanteil des Verstorbenen im Wege der Anwachsung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 auch dann ex lege, wenn er den halben Mindestanteil des Verstorbenen ohnedies von Todes wegen allein erwerben würde. Dieser unmittelbare gesetzliche Übergang des Eigentums stellt einen wohnungseigentumsrechtlichen Erwerb sui generis und keinen erbrechtlichen Erwerb dar. Er unterliegt daher nicht der Erbschaftssteuer, sondern der Grunderwerbsteuer. Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 kommt nicht zur Anwendung.

Der überlebende Partner, der den Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und Wohnungseigentum gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 erwirbt, hat der Verlassenschaft nach dem Verstorbenen gemäß § 14 Abs. 2 WEG 2002 die Hälfte des Verkehrswertes (§ 2 Abs. 2 LBG) des Mindestanteils zu bezahlen (Übernahmspreis). Die Begünstigung des § 14 Abs. 3 WEG 2002 ist zu beachten.

Dieser Übernahmspreis erhöht den Wert des Nachlasses und unterliegt - entsprechend der Erbquote - der Erbschaftssteuer gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG 1955. Der Wert des halben Mindestanteils ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht in Ansatz zu bringen. Mit dem halben Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehende Schulden und Lasten verringern den Wert des Nachlasses nicht.

Der Übernahmspreis und die mit dem halben erworbenen Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten stellen die Gegenleistung dar und bilden die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Die Zahlung des Übernahmspreises kann dem überlebenden Partner unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 14 Abs. 4 WEG 2002 durch eine letztwillige Verfügung oder durch eine Schenkung auf den Todesfall (teilweise) erlassen werden. Erwirbt somit der überlebende Partner den halben Mindestanteil (teilweise) unentgeltlich, liegt insoweit ein Erwerb von Todes wegen vor, für welchen gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG 1955 anfällt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat sich bei Erlassung der angefochtenen Bescheide an diese Rechtsansicht gehalten. Dieser Rechtsansicht hat sich der Unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 7.7.2009, RV/0289-L/09, angeschlossen.

Zwei Positionen dieser Rechtsansicht sind aufgrund des konkret vorliegenden Sachverhaltes einer näheren Auseinandersetzung zu unterziehen:

-
- 1.) Der Übernahmspreis und die mit dem halben erworbenen Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten stellen die Gegenleistung dar und bilden die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.
- 2.) Dieser Übernahmspreis erhöht den Wert des Nachlasses und unterliegt - entsprechend der Erbquote - der Erbschaftssteuer gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG 1955. Der Wert des halben Mindestanteils ist bei der Berechnung der Erbschaftssteuer nicht in Ansatz zu bringen. Mit dem halben Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehende Schulden und Lasten verringern den Wert des Nachlasses nicht.

Im vorliegenden Berufungsfall ist der Bw als Erbe und Pflichtteilsberechtigter betroffen, daher ist die Frage der Grunderwerbsteuer hier nicht relevant. Relevant ist jedoch die zivilrechtliche Problematik hinsichtlich der Schulden, die mit dem Mindestanteil in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Nun geht aber § 14 Abs. 2 WEG 2002 davon aus, dass der überlebende Ehegatten den halben Verkehrswert des Mindestanteiles als Übernahmspreis zu bezahlen hat.

Die Wohnungseigentumspartner haften gemäß § 13 Abs. 4 WEG 2002 für alle Verbindlichkeiten aus ihrem gemeinsamen Wohnungseigentum zur ungeteilten Hand. Es kann daher die Solidarhaftung keine gesetzliche neu zu übernehmende Verpflichtung im Falle der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 sein, die aus diesem Grunde zur Gegenleistung zählen würde.

Die Wohnungseigentumspartner haben als Gesamtschuldner der auf dem Wohnungseigentumsanteil sichergestellten Darlehensverpflichtungen intern sehr wohl einen Ausgleichsanspruch, der im Falle des Todes eines Partners auf dessen Erben übergeht und gegen diese geltend gemacht werden kann.

Dieser in aller Regel anteilige Ausgleichsanspruch besteht nach § 896 ABGB hinsichtlich des Hälftenanteiles des Erblassers und geht daher auf die Erben über.

Aus diesem Grunde sind daher die anteiligen Schulden, soferne sie vom überlebenden Wohnungseigentumspartner unter Verzicht auf den Ausgleichsanspruch in die eigene Zahlungsverpflichtung übernommen werden, vom Übernahmspreis abzuziehen (Gantner in Hausmann/Vonklich § 14 Rz28, Frei in NZ 2006/70, Kletecka in NZ 2004/69).

Der Übernahmspreis wird in der Regel auf der Basis eines vom Gericht in Auftrag gegebenen Gutachtens ermittelt.

Aus der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 entstehen dem überlebenden Wohnungseigentumspartner nur die Verpflichtungen nach § 14 Abs. 2 oder 3 WEG 2002.

Denn grundsätzlich ist dieser Übernahmepreis das Surrogat für den wohnungseigentumsrechtlichen Anwachungsvorgang nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002. Der Anwachungsvorgang selbst hat keinen Einfluss auf die Verbindlichkeiten, die auf dem gemeinsamen Wohnungseigentumsanteil lasten.

Es wird daher immer dann, wenn hinsichtlich des Wohnungseigentumsanteiles Schulden vorhanden sind, zu einer Vereinbarung zwischen dem Anwachungsberechtigten und den Erben kommen. Eine solche Vereinbarung ist als Rechtsgeschäft unter Lebenden für die sich am Anfall orientierende Erbschaftssteuer nicht relevant.

Erbschaftsteuerrechtlich gilt folgende Beurteilung:

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

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

Gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG sind Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen.

Nach den obigen Ausführungen ist vom überlebenden Ehegatten bei der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 der Übernahmepreis zu zahlen.

Die Wohnungseigentumspartner haben als Gesamtschuldner der auf dem Wohnungseigentumsanteil sichergestellten Darlehensverpflichtungen intern einen Ausgleichsanspruch, der im Falle des Todes eines Partners auf dessen Erben übergeht und gegen diese geltend gemacht werden kann.

Der im Eigentum des Erblassers stehende halbe Mindestanteil fällt im Falle der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 wegen des unmittelbaren Eigentumsüberganges nicht in die Verlassenschaftsmasse. Anstelle des halben Mindestanteiles tritt die Forderung der Verlassenschaft auf Zahlung eines Übernahmepreises.

Im Verlassenschaftsinventar erfolgt keine Saldierung des - aufgrund eines vom Gericht in Auftrag gegebenen Gutachtens ermittelten - Übernahmepreises mit den Schulden, die auf dem halben Mindestanteil lasten.

Es wird daher immer dann, wenn hinsichtlich des Wohnungseigentumsanteiles Schulden vorhanden sind, zu einer Vereinbarung zwischen dem Anwachungsberechtigten und den Erben kommen. Eine solche Vereinbarung ist für die Erbschaftssteuer nicht relevant.

Der ermittelte Übernahmepreis stellt das (in der Regel wertmäßig höhere) Surrogat für den Wohnungseigentumsanteil des Erblassers dar. Eine Anwendung des § 20 Abs. 5 ErbStG ist daher ausgeschlossen, weil die Schulden eben gerade nicht mit „nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes“ in Zusammenhang stehen. Der halbe Mindestanteil des Erblassers zählt – im Falle der Anwachung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 - überhaupt nicht zum Nachlass. Das Surrogat für diesen Wohnungseigentumsanteil ist der Übernahmepreis und dieser wird sehr wohl besteuert. Es stehen daher die auf dem Mindestanteil lastenden Schulden in dem Ausmaß als sie aufgrund des gegen den Erblasser bestehenden Ausgleichsanspruches nach § 896 ABGB auf die Erben übergehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerpflichtigen Teilen des Nachlasses.

Im konkreten Falle bedeutet dies, dass sowohl Übernahmepreis als auch die auf die mit dem Mindestanteil im Zusammenhang stehenden anteiligen Schulden des Erblassers, wie sie im Inventar dargestellt sind, auch für die Erbschaftssteuerberechnung relevant sind und daher aufgrund der Überschuldung des Nachlasses keine Erbschaftssteuer festzusetzen ist, weshalb der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben ist.

Im gegenständlichen Falle ist es aufgrund der Überschuldung des Nachlasses zu einer Erhöhung des Übernahmepreises um Euro 5.000,00 gekommen. Dennoch bleibt der quotenmäßige Anfall unter dem Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Z. 1 ErbStG, weshalb der Bescheid ersatzlos zu beheben war.

Salzburg, am 16. November 2009