



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Michael Seifner, Notar, 7210 Mattersburg, Hauptplatz 3, vom 19. März 2009 gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. Februar 2009, ErfNr. entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 729,62

(gemäß [§ 7 Z. 1 GrEStG 1987](#) 2% von der Gegenleistung von € 36.480,97).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsbeschluss vom 19. November 2007 wurde dem Berufungswerber (Bw.) der Nachlass der im Juni 2007 verstorbenen G. K. als erbl. Witwer nach auf Grund des Gesetzes unbedingt abgegebener Erbantrittserklärung zur Hälfte eingewantwortet.

Die Erblasserin und der Bw. waren auf Grund eines Kaufvertrages vom 30. Juni 2006 zu je 81/4496 Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ GB, H. 1/2, 2 Stiege I.

In dem in Anwesenheit des Bw. und des erbl. Sohnes aufgenommenen und von diesen unterzeichneten Protokoll des Bezirksgerichtes B. vom 9. November 2007, Zahl 4 A 111/11 k, ist ua. Folgendes ausgeführt:

"....."

Hinsichtlich des erbl. Liegenschaftsbesitzes sind Kraft erbrechtlicher Sonderanknüpfung die Bestimmungen des § 14 WEG anzuwenden. Diesbezüglich wird auf den im Akt erliegenden Kaufvertrag vom 30.6.2006 verwiesen, wonach eine Vereinbarung betreffend die Übertragung des Anteiles der Verstorbenen an der gemeinschaftlichen Eigentumswohnung nicht getroffen wurde, verwiesen. Nach Angaben der Anwesenden liegt eine neben diesem Vertrag getroffene derartige Vereinbarung nicht vor.

Nach Hinweis auf die sich aus dem Recht des Wohnungseigentums im Todesfall eines Eigentümerpartners ergebenden Rechtsfolgen gibt der erbl. Witwer in Rücksicht darauf, dass ihm keine letztwillige Verfügung hinsichtlich dieses Mindestanteiles bekannt ist zu Protokoll, auf den sich zu seinen Gunsten als Eigentümerpartner ergebenden Eigentumsanspruch nicht zu verzichten.

Im Hinblick darauf, dass neben dem pflichtteilsberechtigten Eigentümerpartner ein weiterer Noterbe vorhanden ist und andererseits der Nachlass ohne den erbl. Anteil am Mindestanteil überschuldet wäre und gegenständliche Eigentumswohnung der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des erbl. Witwers dient, ist der erbl. Witwer zur Zahlung eines Viertels des Verkehrswerts des Mindestanteils an den Nachlass verpflichtet.

Mit Zustimmung seines Miterben stellt der erbl. Witwer den Antrag auf Erlassung eines Beschlusses gemäß [§ 182 Abs. 3 AußStrG](#) zum Zweck der Bestätigung, dass er als Eigentümer des erbl. Anteil am Mindestanteiles an gegenständlicher Eigentumswohnung im Grundbuch eingetragen werden kann.

....."

In die Vermögenserklärung wurde für den halben Miteigentumsanteil ein Zahlungsanspruch der Verlassenschaft gemäß § 14 Abs. 3 WEG unter Zugrundelegung des Einheitswertes und unter Hinweis auf [§ 167 Abs. 2 AußStrG](#) in Höhe von € 3.591,99 (entspricht einem Viertel des dreifachen Einheitswertes des halben Mindestanteils) aufgenommen. Weiters ist unter den Passiven eine Forderung der Bausparkasse Wüstenrot zum Darlehen Nr. 123 mit einem anteiligen Wert von € 32.888,98 ausgewiesen.

Mit dem Einantwortungsbeschluss bestätigte das Verlassenschaftsgericht gemäß 14 Abs. 1 Z 1 WEG auch, dass die Eintragung des Eigentumsrechtes am halben Mindestanteil für den Bw. vorgenommen werden könne.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 12. März 2008 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. für den Erwerb der Eigentumswohnung ausgehend von dem von den Parteien einvernehmlich bestimmten Übernahmepreis von € 3.591,99 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 71,84 fest.

Nachdem der Bw. im parallel geführten Erbschaftssteuerverfahren (ErfNr. 2) bekanntgab, dass das oa. Bauspardarlehen zur Anschaffung der gegenständlichen Eigentumswohnung gedient habe, hob das Finanzamt den Grunderwerbsteuerbescheid gemäß [§ 299 BAO](#) wieder auf und setzte die Grunderwerbsteuer mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. Februar 2009 nunmehr ausgehend von einem Übernahmepreis in Höhe von € 3.691,99 zuzüglich dem aushaftenden Darlehensbetrag, somit ausgehend von € 36.580,97 in Höhe von € 731,62 fest.

In der gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. Folgendes vor:

"Das Finanzamt begründet diesen Bescheid damit, dass der Übernahmepreis und die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem, vom Berufungswerber gemäß § 14 WEG erworbenen Mindestanteil an der gemeinschaftlichen Eigentumswohnung stehenden Verbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage für diese Abgabe darstellen.

Die Behörde stützt ihre Entscheidung offenbar im wesentlichen darauf, dass

- 1. der Erwerb des Miteigentumsanteils gem [§ 14 Abs 1 Z 1 WEG 2002](#) eine "spezifisch wohnungsrechtliche Anwachsung sui generis" sei und dieser Anteil daher bei Berechnung der Erbschaftssteuer der Wert des halben Mindestanteils daher nicht in Ansatz zu bringen sei;*
- 2. vielmehr dieser Rechtserwerb ein grunderwerbssteuerpflichtiger Vorgang sei.*

Diese, offenbar auf dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 7.5.2008, BMF-010206/0050-VI/5/2008 fußende Begründung erweist sich bei näherer Betrachtung aber als unzutreffend.

- 1. Da sowohl Erbfall (30.6.2007) wie auch Einantwortung (19.11.2007) und Erbschaftssteuerbescheid (13.3.2008) vor Kundmachung des soeben genannten Erlasses erfolgten ist dieser Erlass nicht anwendbar. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern (im folgenden kurz "Finanzamt") hätte vielmehr im Sinne der Rechtsansicht des BMF vom 6.2.2003 vorzugehen gehabt, wonach der Erwerb durch den überlebenden Partner gem. § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erbschaftssteuer unterliegt, Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert ist und die Zahlung an die Verlassenschaft den Anfall des überlebenden Partners mindert; der/die Erben haben den Übernahmepreis zu versteuern.*
- 2. Die durch Novelle (BGBl. I Nr. 124/2006) erfolgte Änderung des Einleitungssatzes des § 14 Abs. 1 wollte keine Änderung der bisher geltenden steuerrechtlichen Auswirkungen beim Erwerb des Mindestanteils durch den Eigentumspartner herbeiführen: Stellt dieser doch eindeutig und ausdrücklich klar, dass es sich hierbei um einen Erwerb von Todes handelt ("... unter Ausschluss sonstigen Erwerbs von Todes wegen ...").*

Bei näherer Betrachtung des für die Beurteilung des gegenständlichen Problems maßgeblichen Wortlauts des § 14 Abs 1 Z 1 WEG vor und nach der Novelle ist aus erbschaftssteuerlicher Sicht kein Grund zu erkennen, den Anfall an den Partner anders zu beurteilen:

"Der Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und gemeinsamen Wohnungseigentum geht von Gesetzes wegen unmittelbar ins Eigentum des überlebenden Partners über", gleichgültig, ob

a) sofern beim Tod des einen Partners der überlebende Partner den Anteil des Verstorbenen nicht ohnehin als Erbe oder Vermächtnisnehmer allein erwirbt folgendes gilt (Fassung vor der Novelle) oder

b) beim Tod eines Partners für den Anteil des Verstorbenen – unter Ausschluss sonstigen Erwerbs von Todes wegen, ... - folgendes gilt (Fassung nach der Novelle)

Zu einem Abgehen von der vor der Novelle, im Zeitpunkt der Erledigung des BMF vom 6.2.2003 geltenden wohnrechtlichen Gesetzeslage, bestehenden Auffassung besteht daher kein Anlass.

3. Dass diese Auffassung zutrifft zeigt auch ein weiter Blick in den Erlass vom 7.5.2008: Gem. Pkt. 6.1. dieses Erlasses erfolgt bei Sonderrechtsnachfolge der Eintrittsberechtigten "der Übergang des Anwartschaftsrechtes auf die Forderung (?) [gemeint die Eintrittsberechtigten ?] erfolgt kraft Gesetzes ([§ 14 MRG](#)) von Todes wegen." und: "Der Erwerb fällt unter [§ 2 Abs 1 Z 2 ErbStG 1955](#)."

Den von Todes wegen erfolgenden Erwerb nach [§ 14 MRG](#), der nach erbrechtlichen Gesichtspunkten weder einen Erwerb kraft Testamentes, Erbvertrages, Gesetzes, Vermächtnisses noch einer Schenkung auf den Todesfall darstellt anders zu behandeln wie den von Gesetzes wegen erfolgenden Übergang nach § 14 WEG, der kraft ausdrücklicher

gesetzlicher Anordnung einen Erwerb von Todes wegen darstellt, besteht keine Veranlassung.

4. Anstelle einer gekünstelten und konstruierten, vom zivilrechtlichen Verständnis des Übergangs von Todes wegen abweichenden steuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts sollte im Falle dieses angeblich wohnungsrechtlichen Erwerbs sui generis sollte der sowohl von Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Band III, Rz 22 zu § 2 als auch Dorazil-Taucher, ErbStG4 (2001) § 2 Anm. 2.138 vertretenen und dort näher begründeten Ansicht bei der Anwachsung nach Wohnungseigentumsgesetz die von der Rechtsprechung zum Anerbenrecht aufgestellten Grundsätze anzuwenden. Siehe auch UFS vom 23.6.2005, RV/0284-L/05.

5. Die in der bekämpften Entscheidung vertretene Auffassung führt darüber hinaus zu dem völlig unhaltbaren und in keiner Weise sachgerechten, dem System der Verkehrssteuern völlig widersprechenden Ergebnis, dass einerseits der (nach der Absicht des Wohnungseigentumsrechtes in seinem Wohnbedarf besonders geschützte) Partner, der im übrigen diesen Anfall nur bei Verlust seines eigenen Mindestanteils (!) verhindern kann, Grunderwerbsteuer auf Basis des Übernahmepreises zuzüglich der mit dem übernommenen Anteil in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zu entrichten hat andererseits der Übernahmepreis den Wert des Nachlasses erhöht und die genannten Schulden und Lasten diesen Wert nicht mindern können.

Dies führt zu einer zweimal (!) doppelten steuerlichen Belastung, die auf einen Todesfall zurückgeführt wird. Diese absurde Rechtsansicht ist in keiner Weise sachlich gerechtfertigt.

6. Im Zusammenhang mit der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung das Bauspardarlehen sei als Schuld, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem halben Mindestanteil stünde und könne daher den Wert des Nachlasses nicht verringern sei zunächst darauf verwiesen, dass nur solche Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen sind. Diese, im übrigen bestritten bleibende Auffassung führt aber zu einer Besteuerung nach einer Verkehrssteuern, sodass eben nicht ein im Sinne des § 20 Abs. 5 ErbStG nicht steuerbarer Erwerb vorliegt. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass Bauspardarlehen zwar regelmäßig für Zwecke der Errichtung oder sonstigen Anschaffung von Wohnraum gegeben werden, doch ist die Inanspruchnahme eines Darlehens für die (An-)Schaffung von Wohnraum in einer, alle Lebensumstände des Darlehensnehmers umfassenden Gesamtschau zu betrachten: Durch die Inanspruchnahme eines derartigen Darlehens werden Mittel zur Finanzierung der sonstigen Lebensbedürfnisse des Verstorbenen, besonders des Konsums frei. Hätten die Verstorbene und deren Ehegatte und Wohnungseigentumspartner anstelle der Kreditfinanzierung der Wohnung ihren Konsum durch Kredit finanziert, wäre der freibleibende Betrag zur Anschaffung der Wohnung zur Verfügung gestanden.

Das Familieneinkommen wäre in beiden Fällen gleich belastet gewesen. Im zweiten Fall bestünde kein Zweifel, diesen Konsumkredit als Abzugspost in Anschlag zu bringen. Auch hier ist eine Differenzierung sachlich nicht gerechtfertigt, der Kredit daher unabhängig von seinem Zweck zu berücksichtigen.

Lediglich jene Fälle in denen eine Schuld ausschließlich dem nicht steuerbaren Erwerb zuzuordnen ist, stellt sie eine Schuld im Sinne des § 20 Abs. 5 ErbStG dar. Das Bauspardarlehen ist daher jedenfalls bei Berechnung der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen und stellt keinesfalls eine "Gegenleistung" im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes dar. Aus diesen Darlegungen ergibt sich, dass gegenständlicher Rechtserwerb der Erbschaftssteuer unterliegt, demnach gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 2 von der Besteuerung gemäß GrEStG 1987 in seiner im Zeitpunkt des Erbfalls geltenden Fassung ausgenommen ist
....."

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Bw. und die Erblasserin mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2006 81/2248 Anteile an der EZ GB, mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung 2 Stiege I, H. 1/2

verbunden ist, um einen Kaufpreis von € 80.000,00 erworben haben.

Der erhöhte Einheitswert des Mietwohngrundstückes beträgt ab der zuletzt zum 1. Jänner 1999 vorgenommenen Wertfortschreibung € 265.837,23, wovon auf den gegenständlichen Mindestanteil € 9.578,65 entfallen.

In Folge des Todes der Eigentumspartnerin hat der Bw. mit Einantwortungsbeschluss vom 19. November 2007 des BG B. das außerbüchliche Eigentum am halben Mindestanteil auf Grund der Bestimmungen des [§ 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002](#) erworben.

Da keine Vereinbarung über eine Übertragung des Anteiles für den Todesfall eines Eigentumspartners getroffen wurde und neben dem pflichtteilberechtigten Bw. ein weiterer Noterbe vorhanden ist, wurde von den Erben - unter der Annahme eines Anspruches der Verlassenschaft auf Bezahlung eines Übernahmepreises gemäß [§ 14 Abs. 3 WEG 2002](#) in Höhe eines Viertels des Verkehrswertes des Mindestanteiles - der Übernahmepreis mit € 3.591,99 einvernehmlich bestimmt.

Weiters steht fest, dass der Mindestanteil auf Grund einer *"Schuldschein und Pfandurkunde"* vom 14. Juli 2006 mit einem Pfandrecht, welches in einem mit dem Kaufvertrag vom 30. Juli 2006 ins Grundbuch eingetragen wurde, zu Gunsten der Bausparkasse Wüstenrot AG zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes belastet war und dass das dieser Schuld- und Pfandurkunde zu Grunde liegende Bauspardarlehen Nr. 123, welches zur Anschaffung der Eigentumswohnung gedient hat, zu diesem Zeitpunkt mit € 65.777,96 aushaftete.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem im Bemessungsakt einliegenden Auszug aus dem Verlassenschaftsakt des BG B., 4 A 111/11 k, den Erklärungen zum Sachverhalt und den Urkundenvorlagen des Bw. im gegenständlichen Grunderwerbsteuerverfahren und im bezughabenden Erbschaftssteuerverfahren, sowie weiters aus dem Grundbuch einschließlich der in der Urkundensammlung erfassten Schriften über den Kaufvertrag vom 30. Juni 2006 und aus der *"Schuldschein und Pfandurkunde"* vom 14. Juli 2006.

Auf Grund des [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) unterliegt der Erwerb des Eigentums inländischer Grundstücke, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, der Grunderwerbsteuer.

Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG 1955 sind nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) in der hier maßgeblichen Fassung von der Besteuerung ausgenommen.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Begriff und Umfang der Gegenleistung ergibt sich aus [§ 5 GrEStG 1987](#), wobei die Aufzählung im [§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987](#) lediglich eine beispielsweise ist.

Unter einer Gegenleistung ist jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des [§ 5 GrEStG 1987](#) auch nur mittelbar - zu entrichten ist. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#)) zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstücks vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage. Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im [§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987](#) genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des [§ 5 GrEStG 1987](#) nicht entgegen (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer – Kommentar, Rz 1 bis 5 zu [§ 5 GrEStG 1987](#)).

Gemäß [§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987](#) gehören zur Gegenleistung auch Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

§ 14 Abs. 1 bis 3 WEG "Wohnungseigentum der Partner im Todesfall" in der hier maßgeblichen Fassung der Wohnrechtsnovelle 2006, [BGBl. I Nr. 124/2006](#) lautet wie folgt:

"(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 (Übernahmepreis). Eine einvernehmliche Bestimmung des Übernahmepreises 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 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."

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.). Erst 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.) (vgl. UFS 23.11.2007, RV/1522-W/06; 15.11.2011, RV/2538-W/07).

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 und dem Abrücken von der erbrechtlichen Konstruktion als Vindikationsvermächtnis 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 (Hausmann/Vonkilch, Kommentar zum Wohnrecht Rz 10 zu § 14 WEG).

§ 14 WEG [idF Wohnrechtsnovelle 2006] schließt einen „sonstigen Erwerb“ von Todes wegen aus, so dass die Bestimmung als lex specialis anstelle des allgemeinen Erbrechts zur Anwendung kommt (Gruber/Klass/Müller/Schauer, Erbrecht und Vermögensnachfolge, Rz 3 zu § 8 Eigentümerpartnerschaft).

Im gegebenen Fall ist der halbe Mindestanteil der verstorbenen Eigentumspartnerin dem Bw. auf Grund des Gesetzes und nicht im Erbrechtsweg zugekommen.

Die Ansicht des 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 (vgl. UFS 16.08.2011, RV/0459-F/10).

Es liegt hier als Erwerb von Gesetzes wegen ein unter [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) zu subsumierender Vorgang vor.

Da aber kein unter das Erbschaftssteuergesetz fallender Erwerb vorliegt, kommt die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) nicht zu tragen.

Dem vom Bw. ins Treffen geführten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen kommt keine normative Wirkung zu, womit es sich um keine für den UFS verbindliche Rechtsquelle handelt und sich Überlegungen zu dessen Anwendbarkeit erübrigen.

Zur Einbeziehung der *"in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem halben Mindestanteil stehenden Verbindlichkeit"* in Höhe von € 32.888,98 in die Bemessungsgrundlage ist zu sagen, dass es sich dabei um den Teil der auf dem Mindestanteil pfandrechtlich sichergestellte Schuld handelt, welche materiell die verstorbene Eigentumspartnerin belastete.

Eine solche Last ist entsprechend der überwiegenden Literaturmeinung (ua.

Hausmann/Vonkilch, aaO., Rz 28 zu § 14 WEG; Gruber/Klass/Müller/Schauer, aaO., Rz 26 zu § 8 Eigentümerpartnerschaft), welcher sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, bei der Berechnung des Übernahmepreises in Abzug zu bringen, da vom Verkehrswert des belasteten Mindestanteils 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 Falle einer Inanspruchnahme bei diesem regressieren. Da der Kaufpreis für den Mindestanteil zum 30. Juni 2006 € 80.000,00 betragen hat, ist davon auszugehen, dass auch zum Zeitpunkt der Bestimmung des Übernahmepreises der Wert des halben Mindestanteils den Wert der anteilig darauf haftenden Last von € 32.888,98 überstiegen hat, sodass sich Überlegungen, ob ein Zuwachsberechtigter auch für den Fall, dass das pfandrechtlich sichergestellte Darlehen von den Eigentumspartnern solidarisch zur Anschaffung der Mindestanteils aufgenommen wurde, mit dem Erwerb des halben Mindestanteiles die bisher von der verstorbenen Eigentumspartnerin zu tragenden Last nur bis zum Wert des übernommenen halben Mindestanteiles zu tragen hat, erübrigen.

Da die auf dem halben Mindestanteil der verstorbenen Eigentumspartnerin anteilig lastende Darlehensschuld in Höhe von € 32.888,98 somit vom Bw. in ursächlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des halben Mindestanteiles auf Grund des Gesetzes (und nicht auf Grund einer

vertraglichen Vereinbarung) zu tragen ist, gehört die anteilig Schuld auf Grund des [§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987](#) in Höhe des aushaftenden Betrages zur Gegenleistung.

Zu den Belastungen nach [§ 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987](#) gehören vor allem die auf dem Grundstück einverleibten Hypotheken im Ausmaß des am Stichtag aushaftenden Betrages. Durch diese Vorschrift 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. Unter „Belastungen“ sind hier im Gegensatz zu den sofort, mindestens aber in absehbarer Zeit fälligen Leistungen, auch noch nicht fällige Schulden zu verstehen (siehe Fellner, aaO, Rz 158 zu § 5 GrEStG und Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz. 336 und 341 zu § 5 GrEStG).

Die Gegenleistung für den Erwerb des halben Mindestanteiles ergibt sich somit aus dem Übernahmepreis in Höhe von € 3.591,99 und der auf dem halben Mindestanteil haftenden Last in Höhe des aushaftenden anteiligen Betrages von € 32.888,98, somit in Höhe von € 36.480,97.

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 (bzw. der eineinhalbfache Einheitswert, wenn man der Berechnung in der Vermögenserklärung folgt), ernsthaft als Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft zur Ermittlung des Übernahmepreises (welcher im Übrigen keine unbewegliche Sache darstellt) herangezogen wurde.

Wie der Verfassungsgerichtshof bereits mehrfach bemerkt hat, ist es als notorisch anzusehen, dass zwischen dem Verkehrswert eines Grundstücks einerseits und seinem Einheitswert (auch wenn dieser verdreifacht wird) andererseits im Hinblick auf die seit Jahrzehnten unterlassene Hauptfeststellung der Einheitswerte im Regelfall erhebliche Abweichungen bestehen, was sich hier im Besondern aus dem Vergleich zum Kaufpreis lt. Kaufvertrag vom 30. Juni 2006 zeigt.

Zu bemerken ist daher, dass der Verkehrswert der Eigentumswohnung in unbelastetem Zustand wohl eher dem Kaufpreis von € 80.000,00 als dem eineinhalbfachen Einheitswert entspricht, sodass sich nach Abzug der aushaftenden Schuld von € 65.777,96 ein Verkehrswert für den belasteten Mindestanteil im Sinne des [§ 14 Abs. 2 und 3 WEG 2002](#) in Höhe von € 14.222,04 ergibt.

Ein Viertel dieses Wertes des Mindestanteiles beträgt € 3.555,51 und liegt in der Größenordnung des von den Parteien einvernehmlich bestimmten Übernahmepreises.

Im Lichte dieser Überlegungen ist wohl davon auszugehen, dass die beteiligten Parteien bei der einvernehmlichen Ermittlung des Übernahmepreises die auf dem Mindestanteil haftende Last berücksichtigt haben.

Selbst wenn die Parteien zur einvernehmlichen Bestimmung des Übernahmepreises, was ihnen freisteht, den eineinhalbfache Einheitswert an Stelle des, jedenfalls dem Bw. bekannten Kaufpreises als Verkehrswert herangezogen und die Last bei ihrer subjektiven Ermittlung des Übernahmepreises nicht berücksichtigt hätten, änderte dies nichts am Wert der Gegenleistung, zumal die Zahlungsverpflichtungen aus der am Mindestanteil haftende Last ungeachtet der einvernehmlichen Bestimmung des Übernahmepreises letztlich den Bw. als Erwerber des halben Mindestanteiles der verstorbenen Eigentumspartnerin treffen, womit für die Grunderwerbsteuerbemessung die anteilig aushaftende Schuld dem zu leistenden Übernahmepreis jedenfalls hinzuzurechnen ist (vgl. UFS 05.04.2012, RV/0352-G/10).

Da der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid von einem Übernahmepreis von € 3.691,99 an Stelle von € 3.591,99 ausgegangen ist, war die Festsetzung in der Berufungsentscheidung abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Februar 2013