



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 22. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 21. April 2009, St.Nr., betreffend Grunderwerbsteuer, sowie Erbschaftssteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beträgt € 31.308,75.

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit Euro 626,17.

Der Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird ersatzlos aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach K.A. wurden folgende (erbrechtliche) Maßnahmen gesetzt:

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

Die Abgabenbehörde I. Instanz setzte der Bw gegenüber

- 1.) für den Erwerb des halben Mindestwohnungseigentumsanteiles an der Ehewohnung Grunderwerbsteuer fest, ausgehend von folgender Gegenleistung: Übernahmepreis zuzüglich Darlehensübernahme und
- 2.) Erbschaftssteuer entsprechend ihrer Quote von 1/3 unter Ansatz des Übernahmepreises und unter Ausklammerung des dreifachen Einheitswertes des Wohnungseigentumsanteiles des Erblassers sowie der damit im Zusammenhang stehenden Schulden.

In den Berufungen vom 22.5.2009 begehrte die Bw, den Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und 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 zum Tragen komme.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung 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 Bw hat die gesamten Darlehen in ihre Zahlungsverpflichtung übernommen. Berücksichtigt man dies, dann wären nach Abzug der sonstigen Schulden und der Todfallkosten samt Verfahrenskosten Aktiva in Höhe von rund 17.650 vorhanden, die zu zwei Drittel an den Sohn gehen hätten müssen. Erfolgte die Darlehensübernahme in Anrechnung auf den Übernahmepreis, 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 Hälfteanteils an der Wohnung an die Verlassenschaft bzw. an den Erben als Übernahmepreis zu bezahlen hat. Gleichzeitig hat die Verlassenschaft bzw. der Erbe nur in dem Ausmaß einen Anspruch auf Bezahlung eines Übernahmepreises, 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 Übernahmepreis als Forderung (wie eine*

*Kaufpreisforderung), andererseits 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 Zuwachses 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 Übernahmepreises Anspruch auf Lastenfreistellung. In dem Maße in dem der Erbe für auf der Wohnung haftende Schulden, welche vom Übernahmepreis 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 Übernahmepreis. Wenn weitere Pflichtteilsberechtigte vorhanden sind, schuldet er als Übernahmepreis lediglich die Hälfte des Übernahmepreises 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 Übernahmepreis 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 Übernahmepreis 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 (=Übernahmepreis von 1/4 des Verkehrswertes), dennoch sind nach einem gewichtigen Teil der Lehrmeinung die Pflichtteilsansprüche vom Verkehrswert des halben Mindestanteils und nicht vom verminderten Übernahmepreis 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 Pflichtteilsberechtigten 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 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.

(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. Gleiches 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 2002 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 Pflichtteilsberechtigten vorhanden, ist gemäß § 14 Abs. 3 WEG 2002 kein Übernahmepreis 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 BMFF 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 Übernahmepreises 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 speziellen 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.*

### **Zu 1.) Grunderwerbsteuer:**

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

Mit der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 erwirbt der überlebende Wohnungseigentumspartner das Eigentum am Anteil des Erblassers. Ein erbrechtlicher Erwerb selbst als Alleinerbe ist ausgeschlossen. Daher ist der Vorgang der Anwachsung als ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987 zu beurteilen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Im § 5 GrEStG 1987 ist der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert. Ratio des GrEStG 1987 ist, dass das der Besteuerung unterliegt, was der Erwerber dafür aufzuwenden hat, dass er die Liegenschaft erhält. Das wird in der Regel also jener Betrag sein, der dem von den Parteien angenommenen Wert der Liegenschaft möglichst nahe kommt.

Nun geht aber § 14 Abs. 2 WEG 2002 davon aus, dass der überlebende Ehegatten den halben Verkehrswert des Mindestanteiles als Übernahmspreis zu bezahlen hat. Dies wäre nach der ratio des Gesetzes der idealtypische Fall der Gegenleistung.

Wenn nun die Erlassmeinung davon spricht, dass „*der Übernahmspreis und die mit dem halben erworbenen Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten die Gegenleistung darstellen*“, so könnte dies nur zutreffen, wenn mit der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 neben der Verpflichtung zur Leistung des Übernahmepreises auch die Schuldübernahme gesetzlich angeordnet wäre, was nicht zutrifft, oder vom Anwachsungsberechtigten **ohne** Anrechnung auf den Übernahmspreis tatsächlich zusätzlich übernommen werden. Im Normalfall wird niemand den (dem Verkehrswert entsprechenden) Übernahmspreis zahlen und zusätzlich die aushaftenden Schulden übernehmen.

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 Hälfteanteiles des Erblassers und geht daher auf die Erben über.

Es wird daher immer dann, wenn hinsichtlich des Wohnungseigentumsanteiles Schulden vorhanden sind, zu einer Vereinbarung zwischen dem Anwachsungsberechtigten und den Erben kommen.

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

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

Für den mit der Anwachsung verbundenen wohnungseigentumsrechtlichen Erwerb stellt daher grundsätzlich der nach § 14 Abs. 2 WEG 2002 ermittelte halbe Wert des Mindestanteiles (oder ein Viertel des Verkehrswertes nach § 14 Abs. 3 WEG 2002) die Obergrenze für die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (sofern dieser Wert höher ist als das Dreifache des Einheitswertes - § 4 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987) dar.

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 Anwachsungsvorgang nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002. Der Anwachsungsvorgang 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 Anwachsungsberechtigten und den Erben kommen. Eine solche Vereinbarung ist als Rechtsgeschäft unter Lebenden für die sich am Anfall orientierende Erbschaftssteuer nicht relevant, könnte jedoch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer relevant sein.

Dies vor allem, wenn es durch die Überschuldung der Verlassenschaft zu einer Geltendmachung einer Pflichtteilsergänzung kommt und der Anwachsungsberechtigte über den gesetzlichen Übernahmepreis hinaus in Anspruch genommen wird. In einem solchen Falle stellt die Pflichtteilsergänzung eine zusätzliche Gegenleistung dar. Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben, da die Bw zusätzlich zum festgelegten Übernahmepreis einen Betrag von € 5.000,- bezahlt hat.

Dieser Betrag unterliegt als „Erhöhung“ des Übernahmepreises als weitere Gegenleistung der Grunderwerbsteuer, da hier der Zusammenhang zum angewachsenen Grundstück als einziges relevantes Vermögen evident ist.

## **Zu 2.) Erbschaftssteuer:**

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 Ausführungen zu 1.) ist vom überlebenden Ehegatten bei der Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z. 1 WEG 2002 der Übernahmepreis zu zahlen, dabei können in Anrechnung auf diesen Übernahmepreis die auf dem Anteil lastenden Schulden übernommen werden.

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.

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 den Nachlass. 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.

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 nicht mit „nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes“ in Zusammenhang stehen. Das Surrogat „Übernahmepreis“ gehört zur Verlassenschaft, ist in das Inventar auf zu nehmen und unterliegt bei den Erben der Erbschaftsbesteuerung. Daher ist § 20 Abs. 5 ErbStG nicht anwendbar.

Da trotz Erhöhung des Übernahmepreises um Euro 5.000,00 aufgrund der Freibeträge keine Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer verbleibt, war der Bescheid ersatzlos auf zu heben.

Die Berufung begehrt eine analoge Anwendung der Rechtsprechung zum Anerbengesetz, wobei dort der Hoferbe mehr erhält als ihm nach der Erbquote zusteht und die anderen Miterben (nicht wertgleich) entschädigen muss. Dies lässt sich mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichen.

Seit der Reform des § 14 WEG 2002 durch das BGBl. I Nr. 124/2006 ist der Erwerb des halben Mindestanteils durch den überlebenden Wohnungseigentumspartner völlig vom Erbrecht losgelöst, ja ein erbrechtlicher Erwerb sogar ausgeschlossen. Da die Sachverhalte derart unterschiedlich sind, ist die Anwendung eines Analogieschlusses ausgeschlossen.

Salzburg, am 16. November 2009