

Grunderwerbsteuer

Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage

Der Wert des Fruchtgenusses erhöht den Wert der Gegenleistung für die GrEST

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Wird ein Grundstück veräußert, so ist Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.¹⁾ Hinsichtlich der Nutzungen war fraglich, ob deren Einbeziehung verfassungskonform ist.

1. Ausgangssachverhalt

A ist Eigentümer eines Grundstückes mit einem Verkehrswert von 1.000. A verkauft dieses Grundstück an B. Dabei wird vereinbart, dass A sich das Fruchtgenussrecht vorbehält. Dieses wird einvernehmlich mit 800 bewertet. Klarerweise beträgt der Wert, den das Grundstück für B hat, nun nicht mehr 1.000, sondern nur noch 200. Somit verkauft A das Grundstück an B zu einem Barkaufpreis von 200 und behält sich eben das Fruchtgenussrecht vor.

2. Rechtliche Beurteilung

Nach § 1 Z 1 Abs. 1 GrESTG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrESTG unterliegt daher jedenfalls der Kaufpreis der Steuer. Daher sind jedenfalls 200 Grunderwerbsteuerpflichtig.

Nach dem insofern eindeutigen Wortlaut der Bestimmung unterliegen unter anderem auch „die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen“ der Steuer. Somit wurde vom Finanzamt auch der Fruchtgenusswert mit 800 der Grunderwerbsteuer unterzogen. Inhaltlich wurde somit der gesamte Wert von 1.000 der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Diese Vorgangsweise entspricht dem Gesetzeswortlaut und auch der langjährigen und einhelligen Judikatur des VwGH. Idee der Gesetzesbestimmung ist, dass so besteuert werden soll, als ob das Grundstück lastenfrei übergeben würde.

B hat gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und argumentiert, dass das Fruchtgenussrecht nicht Teil der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage sein könne. Eine entsprechende Auslegung würde entweder dem Gesetz einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen, oder aber es würde ein verfassungswidriges Gesetz angewendet werden.

Im Rechtsgang wurde die Berufung durch den UFS konsequenterweise abgewiesen.

B hat daraufhin den Verfassungsgerichtshof im Rahmen einer Bescheidbeschwerde angerufen.

3. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Der Beschwerdeführer hat wie folgt argumentiert:

Aus wirtschaftlicher Sicht ergibt sich, dass zwischen dem Wert des Grundstückes und dem Kaufpreis ein Synallagma besteht. Hat das Grundstück einen Wert von 1.000, so wird der Verkäufer einen Kaufpreis von 1.000 verlangen und bekommen.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ § 5 Abs. 1 Z 1 GrESTG.

Wäre nun auf dem Grundstück z. B. eine öffentlich-rechtliche Servitut (etwa ein Wege-recht) im Sinne einer dauernden Last und hätte dies eine Verminderung des Wertes um 800 zur Folge, so beträgt der Wert des Grundstücks nunmehr 200. Erwirbt der Käufer nunmehr das Grundstück, ist er verpflichtet, die Servitut mitzuübernehmen. Er erwirbt daher ein belastetes Grundstück im Wert von 200, sodass er auch nur zu einer Gegenleistung in Höhe von 200 bereit sein wird.

Lastet hingegen auf dem Grundstück ein Darlehen von 800, das grundbücherlich sichergestellt ist, so würde der Käufer für das Grundstück nur dann nicht 1.000 bezahlen, wenn er die Verbindlichkeit von 800 übernehmen müsste. Bezahlte er daher 1.000, so muss der Käufer das Grundstück lastenfrei übertragen. Diesfalls erhielte der Käufer ein Grundstück im Wert von 1.000, für das er auch 1.000 aufwendet. Übernimmt er hingegen die Schulden von 800, leistet er einen Barkaufpreis von 200, sodass er insgesamt den Wert von 1.000 aufgewendet hat.

Daraus zeigt sich, dass die Servitut direkt den Wert des Grundstücks reduziert, während die Verbindlichkeiten nur indirekt auf dem Grundstück lasten, nämlich soweit das Grundstück als Pfand dient.

Insofern ist es auch konsequent, dass in § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG neben dem Kaufpreis auch die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (etwa die übernommenen Verbindlichkeiten) zur Gegenleistung zählen. Demgegenüber zählt die dem Verkäufer vorbehaltene Nutzung wirtschaftlich nicht zur Gegenleistung, da der Käufer auch nur ein im Wert reduziertes Grundstück erhält.

Vergleicht man die Bestimmung nun mit § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG, wonach zur Gegenleistung auch Belastungen gehören, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten, so zeigt sich auch hier eine Ungleichbehandlung:

Unter dauernden Lasten werden nach der Judikatur²⁾ nicht immerwährende Leistungen, sondern solche, die auf sehr lange Zeit eingeräumt werden, verstanden. Die Gesetzesnorm stellt auf Grunddienstbarkeiten, nicht aber auf persönliche Dienstbarkeiten ab. Schon hier ist nicht verständlich, warum die Grunddienstbarkeit als eine Last mit wertmindernder Eigenschaft anerkannt wird, die persönliche Dienstbarkeit jedoch nicht.

Bei einer übernommenen Hypothek wendet der Übernehmer im Ergebnis weitere Mittel auf, um das Grundstück erwerben zu können. Wird hingegen eine dauernde Last übernommen, so wird diese nicht für eine fiktive Lastenfreistellung als Teil der Gegenleistung angesehen, sondern stellt eine Minderung des Grundstückswerts dar. Verfassungsrechtlich bedenklich ist nun, dass ein persönliches Fruchtgenussrecht wegen des Lastenfreistellungsgedankens Teil der Gegenleistung sein soll, eine Grunddienstbarkeit jedoch als wertmindernd nicht. Ebenso ist nicht verständlich, warum bei einer dauernden Last, mit *„deren Wegfall der Eigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, sodass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit Grundstücken als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstückes empfunden wird“*,³⁾ eine Wertminderung aus der Existenz der Last und deren Dauer gefolgert wird, dies aber für nicht dauernde Lasten nicht gelten soll. Jede Art der Last, wie lange sie auch andauert, führt nämlich zu einer Verminderung des Grundstückswerts.

Es ist daher nicht verständlich, warum unterschiedlich lange Lasten zu unterschiedlichen – grunderwerbsteuerlich relevanten – Wertminderungen führen sollen.⁴⁾

²⁾ Vgl. z. B. VwGH 15. 3. 2001, 99/16/0312.

³⁾ Vgl. nochmals VwGH 15. 3. 2001, 99/16/0312.

⁴⁾ Gemeint ist hier, dass im einen Fall die Wertminderung gar nicht anerkannt wird, während sie im anderen Fall mit ihrem rechnerischen Wert zur Gänze anerkannt wird. Sachgerecht wäre, die automatisch geringere Wertminderung bei einem kürzer laufenden Recht entsprechend anzuerkennen.

Wirtschaftlich zeigt sich daher, dass durch jede Art von Last, sei sie Grunddienstbarkeit oder persönliche Dienstbarkeit, sei sie auf Dauer oder nicht auf Dauer eingeräumt, sei sie ex lege oder rechtsgeschäftlich übertragen, der Wert des übertragenen Grundstücks entsprechend sinkt. Aufgrund des Gegenleistungsgedankens sollte daher jeweils die gleiche Bemessungsgrundlage herangezogen werden.⁵⁾

In der Folge wurden die zivilrechtlichen Grundlagen analysiert: Es wurde zunächst gezeigt, dass persönliche Dienstbarkeiten (wie das Fruchtgenussrecht) und Grunddienstbarkeiten nur Ausformungen der im siebenten Hauptstück des zweiten Teils des ABGB geregelten Dienstbarkeit sind. In beiden Fällen ist der Verpflichtete zu einer Duldung oder Unterlassung verpflichtet. Die Veräußerung eines mit einer Dienstbarkeit belasteten Grundstücks ändert daher nichts am dinglichen Recht des Berechtigten und bringt auch für den Verkäufer insofern keine Entlastung, als er weder vor noch nach der Veräußerung Leistungen zu erbringen hat. Nach Veräußerung kann er die Duldung nicht mehr durchführen; dies bringt ihm aber keinen Vorteil; er wird eben nicht von der Verpflichtung zu einer positiven Leistung entlastet.⁶⁾ Somit erhält der Veräußerer durch die Übernahme auch keinen Vorteil zugewendet.

Nun knüpft das Grunderwerbsteuerrecht primär zivilrechtlich und nicht wirtschaftlich an.⁷⁾ Betrachtet man daher die zivilrechtlichen Überlegungen etwa zu einer Schenkung unter Auflage, so ändert die Auflage nichts am Charakter der Schenkung, weil sie eben keine Gegenleistung darstellt. Vielmehr wird nur der Wert des geschenkten Gegenstands durch die Auflage vermindert; der Beschenkte ist nur um den um die Auflage verminderten Wert des Geschenks bereichert.⁸⁾ Sohin ist die zivilrechtliche Beurteilung hier mit dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ident.

Würde § 5 Abs. 1 GrEStG daher nur den Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage normieren, wären wohl als Ausfluss der zivilrechtlichen Regelungen und der wirtschaftlichen Gegebenheiten vorbehaltene Nutzungen nicht einzubeziehen.

Begründet man § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG damit, dass der Verkäufer das (vorbehaltene) Fruchtgenussrecht erhalten soll, weshalb es in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wäre, zeigt sich, dass Ausfluss des zunächst beim Veräußerer liegenden Volleigentums ist, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür schalten zu können. Somit ist die Fruchtziehung Teil des Volleigentums. Überträgt der Verkäufer das Eigentum unter Vorbehalt des Fruchtgenusses, so wird der Verkäufer durch das Fruchtgenussrecht im Rahmen des Verkaufs nicht bereichert, da er die Rechtsposition ohnedies schon innehatte. Eine Übertragung des Fruchtgenussrechts im Rahmen des Volleigentums mit einer Rückübertragung stimmt damit weder mit den zivilrechtlichen noch mit den wirtschaftlichen Vorgaben überein.

Abzulehnen ist daher auch die Überlegung,⁹⁾ dass letztlich so besteuert werden soll, als ginge das Grundstück lastenfrei über. Gerade aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes ist hier fraglich, warum eine Übertragung eines Grundstücks so besteuert wird, als ginge das Grundstück lastenfrei über, wenn das Grundstück zufolge des (vorbehaltenen) Fruchtgenussrechts eben nicht lastenfrei übergeht.

Vergleicht man die Betrachtung bei anderen Steuern, so zeigt sich:

Nach der Judikatur zu § 30 EStG i. d. F. vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 zählt ein Wohnrecht, das auf einem erworbenen Grundstück lastet, nicht zu dessen Anschaffungskosten.¹⁰⁾

⁵⁾ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip siehe unten.

⁶⁾ Vgl. hierzu *Hofmann* in *Rummel*, ABGB³, § 479 Tz. 1.

⁷⁾ Vgl. z. B. *Arnold*/*Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, § 5 Rz. 1e ff.

⁸⁾ *Schubert* in *Rummel*, ABGB³ I, § 938 Tz. 8.

⁹⁾ Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG, nämlich zur Einbeziehung einer bereits bestehenden persönlichen Dienstbarkeit.

¹⁰⁾ VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158.

Ebenso wurde zur geltenden Rechtslage von privaten Grundstücksveräußerungen festgehalten, dass im Fall einer Belastung nur der um die Belastung reduzierte Wert übergeht.¹¹⁾

Im Bereich der Stiftung hat das BMF¹²⁾ für den Fall der Stiftung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses argumentiert, dass die Stiftung nur den um das Nutzungsrecht reduzierten Wert erhält. Nach den Richtlinien kommt dem Nutzungsberechtigten kein Vorteil zu, sodass eine Besteuerung nach § 27 EStG nicht in Betracht komme.

Nun kann man argumentieren, dass nach der Judikatur Grunderwerbsteuer und Einkommensteuer anderen Besteuerungsgrundsätzen folgen. Bei der Einkommensteuer soll die Leistungsfähigkeit besteuert werden, während bei der Grunderwerbsteuer alle Vorteile umfasst werden. Allerdings zeigen sich auch bei der Grunderwerbsteuer durchaus Anklänge in Richtung der Leistungsfähigkeit bei der Betrachtung der Einkommensverwendung.¹³⁾ Eine diametral entgegenlaufende Besteuerung ein und desselben rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgangs ist daher nicht gedeckt.

Vergleicht man die Grunderwerbsteuer mit Rechtsverkehrssteuern, so zeigt sich, dass die Grunderwerbsteuer im Ergebnis nichts anderes als eine Art „Sonderumsatzsteuer“ ist.¹⁴⁾ Aus dieser – verkürzt dargestellten – Grundsatzüberlegung zeigt sich, dass Verkehrssteuern grundsätzlich den gleichen Anknüpfungspunkt haben und somit auch die grundsätzlich gleiche sachliche Rechtfertigung finden. Der Charakter der Grunderwerbsteuer als Sonderumsatzsteuer ist herrschende Lehre.

Wird nun bei der Umsatzsteuer ein Wirtschaftsgut z. B. unentgeltlich übertragen und das Fruchtgenussrecht vorbehalten, so ist umsatzsteuerlich nicht von einer Leistung des gesamten Wirtschaftsguts gegen Entgelt, nämlich der Einräumung des Fruchtgenussrechtes, auszugehen. Die Leistung besteht vielmehr von vornherein in der unentgeltlichen Übertragung eines belasteten Wirtschaftsguts.¹⁵⁾ Vorbehaltene Nutzungsrechte zählen daher in der Regel umsatzsteuerlich nicht zum Entgelt.¹⁶⁾

Auch zur Börsenumsatzsteuer wurde argumentiert, dass bei Schenkung von Anteilen unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich der Früchte keine Dispositionsfähigkeit beim Erwerber eintritt, sodass das Vertragswerk als Schenkung unter Auflage zu beurteilen sei, „bei der die Auflage keine Gegenleistung darstellt, sondern nur der Wert durch die Auflage vermindert wird“.¹⁷⁾,¹⁸⁾ Achatz¹⁹⁾ hat ausführlich zu beiden Erkenntnissen Stellung genommen.

Es zeigt sich daher, dass sowohl im Bereich der Ertragsteuern als auch im Bereich der Verkehrssteuern das vorbehaltene Nutzungsrecht eben nicht als Teil der Gegenleistung angesehen wird, sondern nur der um den Nutzungswert reduzierte Wert des Grundstücks übertragen wird.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass aus rein wirtschaftlicher Sicht, im Vergleich von persönlichen Lasten mit Grunddienstbarkeiten und zwischen dauernden und nicht

¹¹⁾ Nach EStR 2000, Rz. 774, sind zurückbehaltene Nutzungsrechte nicht Teil des Veräußerungsgewinns; nach EStR 2000, Rz. 6624, liegt in Bezug auf ein im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung zurückbehaltene Wohn- oder Fruchtgenussrecht keine Veräußerung oder Anschaffung vor. Übertragen wird daher nur das belastete Grundstück.

¹²⁾ StfR 2009, Rz. 222.

¹³⁾ Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, GrESt, § 15 Rz. 3, m. w. H.

¹⁴⁾ Vgl. etwa Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁹, GrESt, § 15 Rz. 2; ebenso Kofler in Haidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 257.

¹⁵⁾ Vgl. Achatz/Ruppe, UStG⁴ (2011) § 1 Tz. 190, m. w. N., § 3 Tz. 131 und § 4 Tz. 13.

¹⁶⁾ In diesem Sinne auch VwGH 18. 10. 2005, 2001/14/0079; Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG², § 1 Tz. 290, m. w. H.; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 1 Tz. 162; UStR 2000, Rz. 3.

¹⁷⁾ Verweis auf Schubert in Rummel, ABGB³ I, § 938 Rz. 8.

¹⁸⁾ Vgl. hierzu VwGH 18. 11. 1993, 92/16/01777; 30. 8. 1995, 94/16/0261; 26. 6. 2003, 2000/16/0377.

¹⁹⁾ Achatz, Verkehrssteuerliche Folgen der Schenkung von Gesellschaftsanteilen unter Fruchtgenußvorbehalt, GesRZ 1995, 81; Achatz/Szep, Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenußvorbehalt, SWK-Heft 34/35/1995, A 731.

dauernden Lasten, und aus der zivilrechtlichen Sicht (insbesondere Vergleich mit einer Schenkung unter Auflage) zu erkennen ist, dass inhaltlich das vorbehaltene Fruchtgenussrecht keinen Teil der Gegenleistung darstellt. Auch aus dem Vergleich mit anderen Steuern, so auch der Umsatzsteuer und der Börsenumsatzsteuer, zeigt sich deutlich, dass nirgends das vorbehaltene Recht als Gegenleistung angesehen wird, sondern vielmehr stets eine Wertminderung des übertragenen Wirtschaftsguts angenommen wird.

Das Grunderwerbsteuerrecht bezieht daher ein bestimmtes Recht als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage ein, das auch im Vergleich zu anderen Konstellationen (Barkaufpreis, Übernahme von Schulden) keine Gegenleistung darstellt und daher den Erwerber (respektive Veräußerer) eines mit einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht belasteten Grundstücks entsprechend benachteiligt, indem es ein inhaltlich und zivilrechtlich keine Gegenleistung darstellendes Recht auch im Gegensatz zu anderen Übertragungsformen der Grunderwerbsteuer unterwirft. Wenn auch einzuräumen ist, dass dem Gesetzgeber die unterschiedliche Gestaltung von Steuern erlaubt ist, kann mit dem „eigentümlichen“ Entgeltbegriff des Grunderwerbsteuerrechts nicht eine Besteuerung gerechtfertigt werden, die schon innerhalb des Grunderwerbsteuerrechts nicht schlüssig und ungleich ist, aus wirtschaftlicher Sicht und im Vergleich zu anderen Steuern aber zu verzerrenden Besteuerungsergebnissen führt. Daher sind der Gleichheitsgrundsatz und das Recht auf Eigentum verletzt.


4. Entscheidung des VfGH

Der VfGH²⁰⁾ hat die Behandlung der Beschwerde abgelehnt. Begründend wurde ausgeführt: *„Dass vorbehaltene Nutzungen als Teil der Gegenleistung angesehen werden, führt zu dem nicht zu beanstandenden Ergebnis, dass der Grunderwerbsteuer alle Vorteile unterworfen werden, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstückes erhält.“*

5. Stellungnahme

Die Entscheidung des VfGH überrascht doch:

- In der Beschwerde wurde ausführlich dargelegt, warum der Veräußerer bei Vorbehalt des Fruchtgenusses eben keinen eigenen Vorteil erhält, der als Gegenleistung einzustufen ist. Den Wertausfluss der Fruchtnießung hat er ja schon im Rahmen des Volleigentums innegehabt.
- Geht der VfGH davon aus, dass vorbehaltene Nutzungen als Teil der Gegenleistung bei der GrEST jedenfalls einzubeziehen sind, so bedeutet dies weiter gedacht, dass daher etwa bei der Umsatzsteuer nicht alle Gegenleistungen in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.
- Es mag nun denkbar sein, dass man bei wertender Betrachtung sämtlicher Argumente, die hier skizziert und verkürzt dargestellt wurden, hier trotzdem – und im Gegensatz zu allen anderen Steuern – eine Gegenleistung annehmen will und daher die Norm als sachgerecht einstuft.
- Es verwundert jedoch, dass dem VfGH offensichtlich jede inhaltliche Auseinandersetzung mit den Argumenten, die gerade die Unrichtigkeit der Annahme, es liege ein Vorteil des Veräußerers vor, darlegen, als überflüssig erscheint.
- Das Ablehnungsrecht des VfGH dient ja bekanntlich zur Vermeidung einer Überlastung des Gerichtshofs. Es ist jedoch nicht zu erkennen, wieso eine Sondernorm in einem bestimmten Steuergesetz, mag sie auch seit langen Jahren und in Vorgängerbestimmungen existent sein, so eindeutig sein soll, dass eine inhaltliche Auseinandersetzung mit verschiedensten detailliert dargebotenen Argumenten schlechthin nicht erforderlich ist.

²⁰⁾ →  VfGH 23. 11. 2012, B 869/12, B 870/12.