

TE Vwgh Erkenntnis 2013/3/18 2011/16/0087

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.03.2013

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/06 Verkehrssteuern;

Norm

ABGB §509;

GrEStG 1987 §1 Abs1;

GrEStG 1987 §1 Abs2;

1. ABGB § 509 heute

2. ABGB § 509 gültig ab 01.01.1812

1. GrEStG 1987 § 1 heute

2. GrEStG 1987 § 1 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

3. GrEStG 1987 § 1 gültig von 15.08.2018 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. GrEStG 1987 § 1 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. GrEStG 1987 § 1 gültig von 17.07.1987 bis 31.12.2015

1. GrEStG 1987 § 1 heute

2. GrEStG 1987 § 1 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

3. GrEStG 1987 § 1 gültig von 15.08.2018 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. GrEStG 1987 § 1 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. GrEStG 1987 § 1 gültig von 17.07.1987 bis 31.12.2015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde der F KEG in E, vertreten durch die LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H. in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängiger Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 27. Jänner 2011, Zl. RV/2303-W/06, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Dr. T.S. schloss am 1. August 2005 als Übergeberin einen "Übergabsvertrag" mit ihrem Sohn, K.P, mit folgendem auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

"I. Vertragsgegenstand

Die Übergeberin ist Eigentümerin folgender Liegenschaften (Forstgut (Z)): (...)

II. Übergaberömisches zwei. Übergabe

Die Übergeberin übergibt ihre zu Punkt I. genannten Liegenschaften samt allem rechtlichen und tatsächlichen - insbesondere betrieblichen - Zubehör jedoch mit Ausnahme der in der Jahresschlussbilanz zum 31.12.2004 Buchwert von EUR 52.345,- Die Übergeberin übergibt ihre zu Punkt römisch eins. genannten Liegenschaften samt allem rechtlichen und tatsächlichen - insbesondere betrieblichen - Zubehör jedoch mit Ausnahme der in der Jahresschlussbilanz zum 31.12.2004 Buchwert von EUR 52.345,-

ausgewiesenen Wertpapiere - zum Übergabsstichtag unter den Beschränkungen (insbesondere IV. und V.) und zu den Bedingungen dieses Vertrages dem Übernehmer, der sie hiermit übernimmt. III. Gewährleistungsausgewiesenen Wertpapiere - zum Übergabsstichtag unter den Beschränkungen (insbesondere römisch vier. und römisch fünf.) und zu den Bedingungen dieses Vertrages dem Übernehmer, der sie hiermit übernimmt. römisch drei. Gewährleistung (.....)

IV. Fruchtgenußrechtvorbehalt, Haftung, Erhaltung römisch vier. Fruchtgenußrechtvorbehalt, Haftung, Erhaltung

1. Fruchtgenußvorbehalt

An sämtlichen übergebenen Liegenschaften und Rechten, insbesondere am übergebenen Forstbetrieb, behält sich die Übergeberin das uneingeschränkte, lebenslängliche und höchstpersönliche Recht mit Zustimmung des Übernehmers der Ausübung nach übertragbare - Recht der Fruchtnießung gemäß der §§509 ff ABGB vor, welches noch dergestalt erweitert wird, dass auch insbesondere auf die übergebenen Liegenschaften entfallende Erlöse aus

a) allfälligen forstlichen Kalamitätsnutzungen aber auch aus Überschlagerungen,

b) Zuwendungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Führung des Forstbetriebes,

1. c) Litera c

Versicherungsentschädigungen,

2. d) Litera d

Entschädigungen für entzogene Besitzvorteile oder Dritten zwangsweise eingeräumte Rechte, wie etwa Leitungsrechte,

3. e) Litera e

der Verwertung der Gewässer, Bodenschätze und Bodenfunde und

4. f) Litera f

betrieblichen Bestandverträgen,

der Übergeberin zustehen.

Somit behält sich die Übergeberin die Stellung der wirtschaftlichen Eigentümerin vor, wobei es ihr aber unbenommen bleibt, jederzeit einseitig hinsichtlich aller oder einzelner der hier vorbehaltenen Rechtspositionen unentgeltlich ihren Verzicht zu erklären.

2) Haftungen:

(.....)

3) Erhaltung:

Weiters verpflichtet sich die Übergeberin, die ordnungsgemäße Erhaltung des Übergabeobjektes gemäß II., insbesondere der Gebäudesubstanz, im Rahmen der Führung des Land- und Forstwirtschaftsbetriebes nach guter fachlicher Praxis und Maßgabe des vorbehaltenen Fruchtgenusses zu gewährleisten und die dadurch verursachten Kosten nach Maßgabe der solcherart erzielten Erträge weiterhin zu tragen. (.....) Weiters verpflichtet sich die Übergeberin, die ordnungsgemäße Erhaltung des Übergabeobjektes gemäß römisch zwei., insbesondere der Gebäudesubstanz, im Rahmen der Führung des Land- und Forstwirtschaftsbetriebes nach guter fachlicher Praxis und

Maßgabe des vorbehaltenen Fruchtgenusses zu gewährleisten und die dadurch verursachten Kosten nach Maßgabe der solcherart erzielten Erträge weiterhin zu tragen. (.....)

4) Einmalzahlung:

Der Übergeberin wird weiters das höchstpersönliche und unübertragbare Recht eingeräumt, jederzeit einen Anerkennungsbetrag für die Schenkung der vertragsgegenständlichen Grundstücke in einer Gesamthöhe bis EUR 120.000,- dem Übernehmer gegenüber zur Gänze oder in Raten fällig zu stellen. Solange die Übergeberin allerdings das ihr eingeräumte Fruchtgenussrecht gemäß obigem Punkt 1.) ausübt, ruht diese Befugnis zur Abrufung der Einmalzahlung.

V. Sicherstellungen römisch fünf. Sicherstellungen

1) Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechts

Das zu obigem Punkt IV. vereinbarte Fruchtgenussrecht zugunsten der Übergeberin ist im Grundbuch ob sämtlicher übergebener Liegenschaften einzuverleiben. Das zu obigem Punkt römisch vier. vereinbarte Fruchtgenussrecht zugunsten der Übergeberin ist im Grundbuch ob sämtlicher übergebener Liegenschaften einzuverleiben.

2) Belastungs- und Veräußerungsverbote

Der Übernehmer räumt der Übergeberin ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB ein. Der Übernehmer räumt der Übergeberin ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Paragraph 364 c, ABGB ein.

VI. Besitznachfolgerecht römisch sechs. Besitznachfolgerecht

Sollte das unter II. näher bezeichnete Übergabsobjekt ganz oder auch nur teilweise im Zeitpunkt des Todes des Übernehmers noch in seinem Eigentum stehen und er ohne Hinterlassung einer gültigen letztwilligen Verfügung oder eines gültigen Erbvertrages je zugunsten erbfähiger Personen versterben, so stellt dies, sofern der Übernehmer keine leiblichen, erbfähigen Nachkommen hinterlässt, eine auflösende Bedingung für diesen Vertrag dar, so dass das Übergabsobjekt und insbesondere die zu I. genannten Liegenschaften wieder an die Übergeberin zurückfallen. (...)" Sollte das unter römisch zwei. näher bezeichnete Übergabsobjekt ganz oder auch nur teilweise im Zeitpunkt des Todes des Übernehmers noch in seinem Eigentum stehen und er ohne Hinterlassung einer gültigen letztwilligen Verfügung oder eines gültigen Erbvertrages je zugunsten erbfähiger Personen versterben, so stellt dies, sofern der Übernehmer keine leiblichen, erbfähigen Nachkommen hinterlässt, eine auflösende Bedingung für diesen Vertrag dar, so dass das Übergabsobjekt und insbesondere die zu römisch eins. genannten Liegenschaften wieder an die Übergeberin zurückfallen. (...)"

Am gleichen Tage, dem 1. August 2005, wurde ein "Zusammenschlussvertrag-Gesellschaftsvertrag" zur Errichtung der beschwerdeführenden Gesellschaft (Beschwerdeführerin) zwischen Dr. T.S. und ihrem Sohn K.P mit folgendem auszugsweise wiedergegebenem Inhalt abgeschlossen:

"I. Präambel

Dr. T.S. ist Fruchtgenussberechtigte und wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes (Z), der beim Finanzamt (Y) erfasst ist. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung überträgt Dr. T.S., unter Anwendung der Bestimmungen und unter den Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG, ihren Forstbetrieb (Z) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Kommanditistin der (Beschwerdeführerin), welcher insbesondere alle gem. IV. 1.) der Dr. T.S. vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach überlassen werden. Dr. T.S. ist Fruchtgenussberechtigte und wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes (Z), der beim Finanzamt (Y) erfasst ist. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung überträgt Dr. T.S., unter Anwendung der Bestimmungen und unter den Voraussetzungen des Artikel römisch vier, UmgrStG, ihren Forstbetrieb (Z) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Kommanditistin der (Beschwerdeführerin), welcher insbesondere alle gem. römisch vier. 1.) der Dr. T.S. vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach überlassen werden.

(...)

V. Gesellschafter, Einlagen römisch fünf. Gesellschafter, Einlagen

1. 1.Ziffer eins

K.P. ist persönlich haftender Gesellschafter.

2. 2.Ziffer 2

Kommanditistin der Gesellschaft ist Dr. T.S.

3. 3.)3,

Der persönlich haftende Gesellschafter bringt seine volle Arbeitskraft ein.

4.) Hafteinlage:

Die Kommanditistin leistet eine im Firmenbuch einzutragende Hafteinlage von EUR 1.500,- ein. Diese Einlage wird auf einem fixen Kapitalkonto verbucht.

5) Pflichteinlage:

Die Kommanditistin überträgt hiermit ihren seit mehr als zwei Jahren bestehenden Forstbetrieb (Z), den sie zuletzt auf Grundlage ihres vorbehaltenen Fruchtgenusses (IV. des Übergabsvertrages vom 1.8.2005) geführt hat, mit allen Aktiven und Passiven gemäß Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2004. Die Kommanditistin überlässt der Gesellschaft ihre gemäß IV.1. des Übergabsvertrages vom 1.8.2005 vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach. Die Kommanditistin überträgt hiermit ihren seit mehr als zwei Jahren bestehenden Forstbetrieb (Z), den sie zuletzt auf Grundlage ihres vorbehaltenen Fruchtgenusses (römisch vier. des Übergabsvertrages vom 1.8.2005) geführt hat, mit allen Aktiven und Passiven gemäß Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2004. Die Kommanditistin überlässt der Gesellschaft ihre gemäß römisch vier.1. des Übergabsvertrages vom 1.8.2005 vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach.

(...)

Ausdrücklich wird festgehalten, dass an den derzeitigen und künftigen stillen Reserven des von ihr eingebrachten Betriebes ausschließlich Dr. T. S. beteiligt ist, weshalb durch diesen Vorgang der Übertragung keine endgültige Verschiebung der stillen Reserven eintritt.

(...)

XI. Beendigung der Gesellschaft, Ausscheiden eines Gesellschafters römisch elf. Beendigung der Gesellschaft, Ausscheiden eines Gesellschafters

(...)

3) Tod der Kommanditistin

Stirbt die Kommanditistin (Dr. T. S.), so erlischt damit ihr Fruchtgenussrecht, das die Grundlage ihrer Einlage und Gesellschafterstellung darstellt. Durch ihren Tod scheidet sie daher entschädigungslos aus der Gesellschaft aus, ihr Kommanditanteil samt (Gewinn-)guthaben wächst dem persönlich haftenden Gesellschafter zu. Dieses Anwachsungsrecht wird dem persönlich haftenden Gesellschafter ausschließlich eingeräumt, um im Sinne des Übergabevertrages vom 1.8.2005 eine allfällige Vererbung von Gesellschafterrechten an Dritte zu verhindern. Ausdrücklich festgehalten wird, dass diese Anwachsungsregelung in keinem Zusammenhang, vor allem aber in keinem Entgeltsverhältnis mit den übrigen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und den sich daraus ergebenden Verpflichtungen des persönlich haftenden Gesellschafters steht.

XII. Ergänzende Bestimmungen römisch zwölf. Ergänzende Bestimmungen

(...)

3) Sicherstellung

Dr. T.S. verpflichtet sich für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen durch den Komplementär (K.P.) zum Schutz der rechtlichen und wirtschaftlichen Position der Gesellschaft ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß V.2. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 geltend zu machen bzw. aufrecht zu erhalten." Dr. T.S. verpflichtet sich für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen durch den Komplementär (K.P.) zum Schutz der rechtlichen und wirtschaftlichen Position der Gesellschaft ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß römisch fünf.2. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 geltend zu machen bzw. aufrecht zu erhalten."

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.696,78 EUR gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG fest und führte dazu näher aus: Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.696,78 EUR gemäß Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG fest und führte dazu näher aus:

Dass Dr. T.S. wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes Z sei, werde in der Berufung nicht bestritten. Vielmehr räume der Parteienvertreter, wie sich aus der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 20. Jänner 2011 ergebe, ein, Dr. T.S. wäre wirtschaftliche Eigentümerin geblieben. Ihre Rechte würden nach dem Kontext der beiden obengenannten Verträge jedenfalls weit über jene eines Fruchtnießers hinausgehen.

Der Übernehmer (K.P.) hätte in Anbetracht dieser Vereinbarungen zu keiner Zeit die Möglichkeit gehabt, selbstständig über die Liegenschaften des Forstbetriebes zu verfügen, vielmehr wäre die tatsächliche und wirtschaftliche

Verfüugungsmacht bei Dr. T.S., welche den Betrieb am gleichen Tag in die Beschwerdeführerin eingebracht hätte, verblieben.

Im Beschwerdefall sei Dr. T.S. durch den Übergabevertrag in eine rechtliche Position gebracht worden, die es ihr ermöglicht habe, über das Forstgut Z dergestalt zu verfügen, dass sie den Betrieb auf Grund des Zusammenschluss-Gesellschaftsvertrages an die Beschwerdeführerin habe übertragen können. Sie hätte daher die Möglichkeit gehabt - unabhängig von den Eigentumsverhältnissen - die Verfügungsmacht über die Liegenschaften auszuüben. Diese bleibe auch weiterhin durch das aufrechte Belastungs- und Veräußerungsverbot bestehen.

Da Dr. T.S. einerseits die Verwertung durch die Übertragung des Forstbetriebes Z an die Beschwerdeführerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten selbst herbeigeführt hätte und andererseits, da sie auf Grund des ihr eingeräumten und grundbücherlich einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbot sehr wohl Einfluss darauf gehabt hätte, ob überhaupt und allenfalls an wen die Liegenschaften veräußert hätten werden dürfen, rechtfertige dies die Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 2 GrEStG. Die Bedeutung aus vorgenanntem Veräußerungsverbot ergebe sich erst im Zusammenhang mit der Übernahme der Bestimmungen des Übergabevertrages in den Zusammenschlussvertrag, wonach das Belastungs- und Veräußerungsverbot aufrecht bleibe. Da Dr. T.S. einerseits die Verwertung durch die Übertragung des Forstbetriebes Z an die Beschwerdeführerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten selbst herbeigeführt hätte und andererseits, da sie auf Grund des ihr eingeräumten und grundbücherlich einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbot sehr wohl Einfluss darauf gehabt hätte, ob überhaupt und allenfalls an wen die Liegenschaften veräußert hätten werden dürfen, rechtfertige dies die Anwendung der Bestimmung des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG. Die Bedeutung aus vorgenanntem Veräußerungsverbot ergebe sich erst im Zusammenhang mit der Übernahme der Bestimmungen des Übergabevertrages in den Zusammenschlussvertrag, wonach das Belastungs- und Veräußerungsverbot aufrecht bleibe.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, "nicht mit einer Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 belastet zu werden, "sowie "in eventu insoweit die Grunderwerbsteuer aus dem ersten Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz beim späteren Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz gemäß § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz angerechnet werden müsste". In der Beschwerde gegen diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, "nicht mit einer Grunderwerbsteuer gemäß Paragraph eins, Absatz 2, Grunderwerbsteuergesetz 1987 belastet zu werden, "sowie "in eventu insoweit die Grunderwerbsteuer aus dem ersten Rechtsvorgang nach Paragraph eins, Absatz eins, Grunderwerbsteuergesetz beim späteren Rechtsvorgang nach Paragraph eins, Absatz 2, Grunderwerbsteuergesetz gemäß Paragraph eins, Absatz 4, Grunderwerbsteuergesetz angerechnet werden müsste".

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 1 GrEStG lautet: Paragraph eins, GrEStG lautet:

"§ 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,
4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,
5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

1. (2) Absatz 2, Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches

auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

2. (3) Absatz 3,.....

3. (4) Absatz 4, Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. "Ein im Absatz eins, bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Absatz 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Absatz 2, bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Absatz eins, bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. "

§ 3 Abs. 1 Z 2 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung (BGBl. Nr. 309/1987) lautet: Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 309 aus 1987,) lautet:

"§ 3. (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. 1. Ziffer eins

.....

2. 2. Ziffer 2

der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt." der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, Bundesgesetzblatt, Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt."

Die Beschwerdeführerin führt aus, im Beschwerdefall sei strittig, ob durch die Übertragung des Fruchtgenussrechtes der Dr. T.S. auf die Beschwerdeführerin im Zuge des Zusammenschlusses ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt werde. Da der Fruchtgenussberechtigte allein durch die Ausübung seiner Rechte bezüglich der Wirtschaftsgüter eines fremden Betriebes ertragsteuerlich einen eigenen Betrieb begründe, stelle die Übertragung des Fruchtgenussrechtes zusammenschlussfähiges Vermögen im Sinne des Art. IV des Umgründungssteuergesetzes dar. Die Gestaltung des Vertrages, wonach sich Dr. T.S. im Übergabsvertrag ausdrücklich die Stellung der wirtschaftlichen Eigentümerin vorbehalten habe, unterliege der Privatautonomie, wodurch eine steuerliche Qualifikation nicht präjudiziert werde. Die Erhaltungsverpflichtung des Übergabeobjektes sei als Netto-Fruchtgenussrecht anzusehen, bei welchem der Fruchtgenussberechtigte alle im Rahmen der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Fruchtgenussgegenstandes anfallenden Erhaltungsmaßnahmen übernehme. Die Verpflichtung zur Geltendmachung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes durch Dr. T.S. für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen stelle keine wirtschaftliche oder rechtliche Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG dar, die es ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers ermöglichen könne, einen substantiellen Wert aus den Liegenschaften zu ziehen. Die Beschwerdeführerin führt aus, im Beschwerdefall sei strittig, ob durch die Übertragung des Fruchtgenussrechtes der Dr. T.S. auf die Beschwerdeführerin im Zuge des Zusammenschlusses ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand gemäß Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG erfüllt werde. Da der Fruchtgenussberechtigte allein durch die Ausübung seiner Rechte bezüglich der Wirtschaftsgüter eines fremden Betriebes ertragsteuerlich einen eigenen Betrieb begründe, stelle die Übertragung des Fruchtgenussrechtes zusammenschlussfähiges Vermögen im Sinne des Artikel römisch vier, des Umgründungssteuergesetzes dar. Die Gestaltung des Vertrages, wonach sich Dr. T.S. im Übergabsvertrag ausdrücklich die Stellung der wirtschaftlichen Eigentümerin vorbehalten habe, unterliege der Privatautonomie, wodurch eine steuerliche Qualifikation nicht

präjudiziert werde. Die Erhaltungsverpflichtung des Übergabeobjektes sei als Netto-Fruchtgenussrecht anzusehen, bei welchem der Fruchtgenussberechtigte alle im Rahmen der ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Fruchtgenussgegenstandes anfallenden Erhaltungsmaßnahmen übernehme. Die Verpflichtung zur Geltendmachung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes durch Dr. T.S. für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen stelle keine wirtschaftliche oder rechtliche Verwertungsbefugnis im Sinne des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG dar, die es ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers ermöglichen könne, einen substantiellen Wert aus den Liegenschaften zu ziehen.

Dr. T.S. sei demnach keine rechtliche und wirtschaftliche Verwertungsbefugnis "auf eigene Rechnung" zugekommen, welche eine Voraussetzung für die Übertragung von Rechten und Befugnissen im Zuge des Zusammenschlusses auf die Beschwerdeführerin gewesen wäre. Im Übrigen sei eine Verwertung der Liegenschaft ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers der Liegenschaften auch vor dem Zusammenschluss gar nicht möglich gewesen. Zudem stehe § 1 Abs. 4 GrEStG der Grunderwerbsteuerpflicht entgegen, weil die für den zeitlich ersten Rechtsvorgang erhobene Steuer soweit auf die vom späteren Rechtsvorgang zu entrichtende Steuer anzurechnen sei, als die Bemessungsgrundlage des späteren Rechtsvorganges die des ersten übersteigt. Sowohl der Übergabsvertrag als auch der Zusammenschlussvertrag seien zwischen den gleichen Vertragspartnern - nämlich Dr. T.S. und K.P. - geschlossen worden. Zudem stehe Paragraph eins, Absatz 4, GrEStG der Grunderwerbsteuerpflicht entgegen, weil die für den zeitlich ersten Rechtsvorgang erhobene Steuer soweit auf die vom späteren Rechtsvorgang zu entrichtende Steuer anzurechnen sei, als die Bemessungsgrundlage des späteren Rechtsvorganges die des ersten übersteigt. Sowohl der Übergabsvertrag als auch der Zusammenschlussvertrag seien zwischen den gleichen Vertragspartnern - nämlich Dr. T.S. und K.P. - geschlossen worden.

§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2007/16/0048, mwN). Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen des Paragraph eins, Absatz eins, GrEStG - subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des Paragraph eins, Absatz eins, GrEStG zu vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2007/16/0048, mwN).

§ 1 Abs. 2 GrEStG soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die - vom Wechsel im Eigentum abgesehen - den im § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an. Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, VwSlg 8.044/F, mwN). Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die - vom Wechsel im Eigentum abgesehen - den im Paragraph eins, Absatz eins, GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an. Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, VwSlg 8.044/F, mwN).

§ 1 Abs. 2 leg. cit. unterwirft der Grunderwerbsteuer den Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt. Die Machtstellung wird nicht dadurch geschmälert, dass dem Eigentümer einzelne Risiken oder Nachteile seines Eigentums bleiben. Andererseits gewährt die Verwertungsmöglichkeit im Sinn des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht die vollen Befugnisse des Eigentums, sie ist also schwächer als das unbeschränkte Eigentum. Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 1991, 88/16/0166, VwSlg 6.636/F mwN). Paragraph eins, Absatz 2, leg. cit. unterwirft der Grunderwerbsteuer den Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt. Die Machtstellung wird nicht dadurch geschmälert, dass dem Eigentümer einzelne Risiken oder Nachteile seines Eigentums bleiben. Andererseits gewährt die Verwertungsmöglichkeit im Sinn des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG nicht die vollen Befugnisse des Eigentums, sie ist also schwächer als das unbeschränkte Eigentum. Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. November 1991, 88/16/0166, VwSlg 6.636/F mwN).

Das Fruchtgenussrecht ermöglicht dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Nutzungsmöglichkeit der Sache, jedoch ohne die Substanz dabei zu schmälern oder rechtlich über die Sache verfügen zu dürfen. Daher ist die Überlassung eines Fruchtgenussrechtes für sich allein für die Grunderwerbsteuerpflicht nicht maßgebend. Der rechtserheblichen Tatsache des § 1 Abs. 2 GrEStG des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung kann nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-) Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitzberechtigter und Nutzungsberechtigter ausüben zu können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. April 1981, 3281/80). Das Fruchtgenussrecht ermöglicht dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Nutzungsmöglichkeit der Sache, jedoch ohne die Substanz dabei zu schmälern oder rechtlich über die Sache verfügen zu dürfen. Daher ist die Überlassung eines Fruchtgenussrechtes für sich allein für die Grunderwerbsteuerpflicht nicht maßgebend. Der rechtserheblichen Tatsache des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung kann nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-) Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitzberechtigter und Nutzungsberechtigter ausüben zu können vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. April 1981, 3281/80).

Im Beschwerdefall umfasst das zwischen Dr. T.S. und ihrem Sohn K.P. vereinbarte und an die Beschwerdeführerin übertragene "Fruchtgenussrecht" über die bloße Nutzung einer fremden Sache hinausgehende Befugnisse wie allfällige forstliche Kalamitätsnutzungen und Überschlagerungen sowie der Verwertung der Gewässer, Bodenschätze und Bodenfunde. Die Verwertung von Bodenschätzen stellt jedenfalls eine Verfügungsbefugnis über die Substanz der Liegenschaften dar.

Zudem ist das im Grundbuch zu Gunsten Dr. T.S. einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot, aufgrund dessen der Übernehmer das Grundstück ohne Zustimmung weder belasten noch veräußern kann, im Gesamtbild zu berücksichtigen, welches im Fall einer beabsichtigten Liegenschaftsveräußerung durch den Übernehmer nach Punkt XII.3. des Zusammenschluss-Gesellschaftsvertrages von Dr. T.S. zwingend geltend zu machen ist. Zudem ist das im Grundbuch zu Gunsten Dr. T.S. einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot, aufgrund dessen der Übernehmer das Grundstück ohne Zustimmung weder belasten noch veräußern kann, im Gesamtbild zu berücksichtigen, welches im Fall einer beabsichtigten Liegenschaftsveräußerung durch den Übernehmer nach Punkt römisch zwölf.3. des Zusammenschluss-Gesellschaftsvertrages von Dr. T.S. zwingend geltend zu machen ist.

Durch die Übertragung des solcherart erweiterten "Fruchtgenussrechtes" von Dr. T.S. an die Beschwerdeführerin wurde Letzterer eine Machtstellung zu teil, die es ihr ermöglichte, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Grundstücke auszuüben. Die belangte Behörde konnte daher davon ausgehen, dass im Beschwerdefall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt sind. Durch die Übertragung des solcherart erweiterten "Fruchtgenussrechtes" von Dr. T.S. an die Beschwerdeführerin wurde Letzterer eine Machtstellung zu teil, die es ihr ermöglichte, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Grundstücke auszuüben. Die belangte Behörde konnte daher davon ausgehen, dass im Beschwerdefall die Tatbestandsvoraussetzungen des Paragraph eins, Absatz 2, GrEStG erfüllt sind.

Sofern die Beschwerdeführerin vorbringt, die Grunderwerbsteuer dürfe gemäß der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 GrEStG nur insoweit erhoben werden, als der spätere Rechtsvorgang eine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufwiese, weil es sich bei den Vertragsparteien des Übergabsvertrages und des

Zusammenschlussvertrages um dieselben Vertragsparteien gehandelt habe, so ist dem entgegen zu halten, dass der erste Rechtsvorgang (Übergabsvertrag) - worauf die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde selbst hinweist - schenkungssteuerpflichtig war. Aufgrund dessen war dieser Rechtsvorgang gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung (BGBl. Nr. 309/1987) von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Schon deshalb kann die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf § 1 Abs. 4 GrEStG nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Sofern die Beschwerdeführerin vorbringt, die Grunderwerbsteuer dürfe gemäß der Anrechnungsvorschrift des Paragraph eins, Absatz 4, GrEStG nur insoweit erhoben werden, als der spätere Rechtsvorgang eine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufwiese, weil es sich bei den Vertragsparteien des Übergabsvertrages und des Zusammenschlussvertrages um dieselben Vertragsparteien gehandelt habe, so ist dem entgegen zu halten, dass der erste Rechtsvorgang (Übergabsvertrag) - worauf die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde selbst hinweist - schenkungssteuerpflichtig war. Aufgrund dessen war dieser Rechtsvorgang gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, GrEStG in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 309 aus 1987,) von der Grunderwerbsteuer ausgenommen. Schon deshalb kann die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf Paragraph eins, Absatz 4, GrEStG nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42. Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus dem Grund des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen werden. Von der beantragten Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus dem Grund des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG Abstand genommen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 18. März 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2011160087.X00

Im RIS seit

17.04.2013

Zuletzt aktualisiert am

18.07.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at