

Urteil vom 22. Oktober 2025, II R 32/22

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei übernommenem Wohnungsrecht

ECLI:DE:BFH:2025:U.221025.IIR32.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 9 Abs 2 Nr 2 S 2, BGB § 1093, BGB § 446 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Juli 2022, Az: 5 K 2500/21

Leitsätze

Übernimmt der Käufer eines Grundstücks ein persönliches Wohnungsrecht, erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um den kapitalisierten Wert des Wohnungsrechts. Bei dem persönlichen Wohnungsrecht handelt es sich nicht um eine dauernde Last im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 08.07.2022 - 5 K 2500/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 26.05.2021 zwei Grundstücke (Flurstücke Nr. X und Nr. X/1) zu einem Kaufpreis in Höhe von insgesamt 133.000 €, wovon 30.000 € auf das Inventar entfielen.
- 2 Das Grundstück Flurstück Nr. X/1 war mit einem Zweifamilienhaus bebaut. An dem Zweifamilienhaus war dem Bruder der Veräußerin nach § 7 des Erbauseinandersetzungs- und Vermächtniserfüllungsvertrags vom 09.09.2003 ein lebenslängliches unentgeltliches Wohnungsrecht eingeräumt worden, welches ihm unter Ausschluss des Eigentümers die Nutzung des gesamten Wohnhauses erlaubte. Die Eintragung des Wohnungsrechts war von der Erbengemeinschaft, bestehend aus der Veräußerin und dem Bruder, bereits in diesem Vertrag unwiderruflich bewilligt worden. An dem Grundstück Flurstück Nr. X war dem Bruder nach § 8 des Erbauseinandersetzungs- und Vermächtniserfüllungsvertrags vom 09.09.2003 ein Nießbrauchrecht eingeräumt worden. Einen Eintragungsantrag für das Wohnungsrecht und den Nießbrauch stellte der Bruder am 04.05.2021. Die Eintragung des Wohnungsrechts im Grundbuch erfolgte am 04.06.2021.
- 3 Im Kaufvertrag vom 26.05.2021 wurden das beantragte Wohnungsrecht und das beantragte Nießbrauchrecht unter § 1 als bestehende Belastung in Abteilung II des Grundbuchs aufgeführt. Es wurde darauf hingewiesen, dass eine Eintragung noch nicht erfolgt sei. In § 12 Nr. 2 Satz 1 des Kaufvertrags (Haftung für Rechtsmängel) wurde auf die Bewilligung der Eintragung des Wohnungsrechts und des Nießbrauchs hingewiesen. Weiter wurde dort wörtlich geregelt: "Die Bewilligungen sind nach Angabe nicht widerrufen und die Eintragung wie vorstehend bezeichnet beantragt. Soweit diese Rechte zur Eintragung gelangen, werden diese vom Käufer übernommen. Dies ist bei der Kaufpreisbemessung berücksichtigt."
- 4 Nach § 12 Nr. 3 des Kaufvertrags schuldete die Verkäuferin "im Übrigen den lastenfreien Besitz- und Eigentumsübergang des Vertragsgegenstandes, ausgenommen ausdrücklich in dieser Urkunde übernommene oder mit Zustimmung des Käufers bestellte Belastungen".

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 02.07.2021 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.466 € fest. Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer berücksichtigte das FA den um den Wert des Inventars gekürzten Kaufpreis in Höhe von 103.000 € sowie den (unstreitigen) Wert des Wohnungsrechts mit 146.328 €. Den Wert des Nießbrauchs berücksichtigte das FA nicht. Den hiergegen am 06.07.2021 eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, dass die dem Bruder der Veräußerin vorbehaltenen Nutzungen in die Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) einzubeziehen seien. Das Wohnungsrecht stelle keine dauernde Last im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG dar, weil es spätestens mit dem Versterben des Berechtigten enden würde. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1927 veröffentlicht.
- 7 Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Ihrer Auffassung nach beruht das Urteil des FG auf der Verletzung von Bundesrecht, denn das FG habe § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG unzutreffend ausgelegt.
- 8 Die Klägerin habe Grundbesitz erworben, dessen tatsächlicher und marktgängiger Wert inklusive Inventar 133.000 € betragen habe. Sie habe darüber hinaus keine zusätzlichen Leistungen erbracht. Die Veräußerin habe den tatsächlichen und marktgängigen Wert erlangt und keinerlei darüber hinausgehende geldwerte Vorteile. Mit der Begründung, die Klägerin habe ihre Rechte nach § 446 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht ausgeübt, verkenne das FG, dass § 446 Satz 2 BGB dispositives Recht sei und nur eine Auslegungsregel darstelle für den Fall, dass die Vertragsparteien keine Vereinbarung zum Übergang von Nutzen und Lasten treffen. Ihr könne nicht vorgehalten werden, sie habe von dem Recht nach § 446 Abs. 2 BGB keinen Gebrauch gemacht, wenn die Veräußerin keine rechtliche Möglichkeit gehabt habe, den Kaufgegenstand lastenfrei zu stellen.
- 9 Ob die fortbestehende Last als Gegenleistung angesehen werden könne, hänge nicht von deren rechtlicher Qualifizierung, sondern davon ab, ob die Veräußerin für die Einräumung der dinglichen Belastung einen Vermögensvorteil erlangt habe und dieser trotz des Verkaufs erhalten bleibe. Während die Einräumung eines Wohnungsrechts beziehungsweise eines Nießbrauchs einen dem Grunde nach grunderwerbsteuerbaren Tatbestand darstelle, der in der Abspaltung des Nutzungsrechts begründet sei, sei dies bei einer Verfügung über das mit einem Nutzungsrecht belastete Grundstück anders. In dem Fall werde über ein Grundstück verfügt, dessen Wert gemindert sei. Sähe man dies anders, käme es zu einer Mehrfachbesteuerung des unverändert fortbestehenden Nutzungswerts mit jeder Grundstückstransaktion.
- 10 Die dingliche Belastung dürfe auch deshalb nicht zur Gegenleistung hinzugerechnet werden, weil sie dem Grundstück nicht nur vorübergehend als wertmindernde Eigenschaft anhafte. Der Tatbestand des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG sei erfüllt. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass die Beteiligten den Wert des veräußerten Grundstücks unter Berücksichtigung wertmindernder Faktoren bestimmt haben. Angesichts der Restlebenserwartung des Berechtigten ... habe nicht mit einem Wegfall der Last in absehbarer Zeit gerechnet werden können. Die auf dem Grundstück ruhende dauernde Last sei auch auf die Klägerin als Erwerberin übergegangen. Mit der vollzugsreifen Antragstellung sei alles veranlasst worden, damit der Grundbucheintrag erfolgen könne. Auf die Dauer des Grundbuchverfahrens habe der Antragsteller keinen Einfluss.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 02.07.2021 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 01.10.2021 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer aufgrund einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 103.000 € festgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das Wohnungsrecht mit dem kapitalisierten Jahreswert in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist.

- 14** 1. Der Erwerb der Grundstücke durch den notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 26.05.2021 ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar. Nach dieser Vorschrift unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht. Das ist hier --unstreitig-- der Fall.
- 15** 2. In die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist neben dem Kaufpreis für die beiden Grundstücke der kapitalisierte Jahreswert für das Wohnungsrecht einzubeziehen.
- 16** a) Bei einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft bemisst sich die Grunderwerbsteuer gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt als Gegenleistung unter anderem der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Als sonstige Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind alle Verpflichtungen des Käufers anzusehen, die zwar nicht unmittelbar Kaufpreis für das Grundstück im bürgerlich-rechtlichen Sinne, aber gleichwohl Entgelt für den Erwerb des Grundstücks sind.
- 17** b) Der Wert des Grundstücks ist für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1 GrEStG unerheblich. Ebenso unerheblich ist, was die Vertragschließenden als Gegenleistung bezeichnen. Maßgeblich ist allein, zu welchen Leistungen sie sich verpflichtet haben. Danach gehören alle Leistungen des Käufers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks gewährt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.11.2022 - II R 26/21, BFH/NV 2023, 387, Rz 12, m.w.N.). Zu den "sonstigen Leistungen" gehört auch die Übernahme von Verpflichtungen des Veräußerers durch den Erwerber. Voraussetzung ist allerdings, dass die Verpflichtung bereits in der Person des Veräußerers entstanden ist (BFH-Urteil vom 23.11.2022 - II R 26/21, BFH/NV 2023, 387, Rz 13, m.w.N.).
- 18** c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die Übernahme des Wohnungsrechts durch die Klägerin eine Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG darstellt, die die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 GrEStG erhöht.
- 19** aa) Zwar war das Wohnungsrecht im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks noch nicht entstanden, denn es war noch nicht im Grundbuch eingetragen (§ 873 Abs. 1 BGB). Dass die Beteiligten bereits die Eintragung bewilligt hatten, es nur noch nicht zur Eintragung gekommen war, ändert nichts an der fehlenden Wirksamkeit (vgl. Grüneberg/Herrler, Bürgerliches Gesetzbuch, 85. Aufl., § 873 Rz 9).
- 20** bb) Solange das Wohnungsrecht nicht wirksam geworden ist, bestand lediglich eine entsprechende schuldrechtliche Verpflichtung der Veräußerin. Diese Verpflichtung hat die Klägerin jedoch nach der Auslegung der vertraglichen Regelungen durch das FG zusätzlich zum Kaufpreis für das bis dahin unbelastete Grundstück übernommen. Das FG hat die Vereinbarungen im Kaufvertrag dahingehend ausgelegt, dass mit Zustimmung der Klägerin das Wohnungsrecht bestehen blieb und die Klägerin von ihrem Recht nach § 446 Satz 2 BGB auf lastenfreie Übertragung keinen Gebrauch machte. Diese von der Vorinstanz vorgenommene Auslegung ist möglich und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Urteile vom 06.06.2013 - IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810; vom 17.05.2017 - II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966).
- 21** cc) Die Klägerin hat danach mit dem Abschluss des Kaufvertrags, der den Anspruch auf Übereignung begründet, zusätzlich zu dem Entgelt die Verpflichtung zur Gewährung des Wohnungsrechts übernommen. Kaufpreis und übernommene Verpflichtung zusammen bilden die Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.
- 22** 3. Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG der Einbeziehung des kapitalisierten Jahreswerts des persönlichen Wohnungsrechts in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht entgegensteht.
- 23** a) Zur Gegenleistung gehören nach § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ausdrücklich auch die Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen. Eine Ausnahme gilt jedoch für auf dem Grundstück ruhende dauernde Lasten (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG). Der dem Grunderwerbsteuerrecht eigene Begriff der "dauernden Last" ist aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt (BFH-Urteil vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2.). Der Nichtzurechnung einer dauernden Last zur Gegenleistung nach der Vorgängervorschrift zu § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG, dem § 11 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 2 GrEStG 1940, liegt der Gedanke zugrunde, dass solche Lasten, mit deren Wegfall der jeweilige Grundstückseigentümer in

absehbarer Zeit nicht rechnen kann, im rechtsgeschäftlichen Verkehr als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstücks selbst empfunden werden, wie zum Beispiel Grunddienstbarkeiten (BFH-Urteile vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2., m.w.N.; vom 15.07.2015 - II R 11/14, BFH/NV 2015, 1602, Rz 21).

- 24** b) Dagegen ist der nicht übertragbare, unvererbliche, nur zugunsten einer bestimmten natürlichen Person bestellte Nießbrauch (§§ 1030, 1059, 1061 BGB) keine dauernde Last (BFH-Urteile vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2., m.w.N.; vom 15.07.2015 - II R 11/14, BFH/NV 2015, 1602, Rz 22). Er fällt mit dem Tod des Begünstigten weg und lastet danach nicht mehr --dauerhaft-- auf dem Grundstück. Nichts anderes gilt für ein an die Person gebundenes Wohnungsrecht (§ 1093 BGB), das ebenfalls mit dem Tod des Begünstigten wegfällt. Dadurch unterscheidet es sich grundlegend von einem Dauerwohnrecht nach §§ 31 ff. des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG), das veräußerlich und vererblich ist (§ 33 Abs. 1 Satz 1 WEG).
- 25** c) Ausgehend davon stellt das Wohnungsrecht im Streitfall --wie vom FG zutreffend entschieden-- keine dauernde Last im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG dar. Es ist persönlich an den Bruder der Veräußerin gebunden, weder übertragbar noch vererblich. Es ruht daher schon deshalb nicht dauerhaft auf dem Grundstück. Unerheblich ist daher, dass es im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags mangels Eintragung noch nicht entstanden war. Selbst wenn es im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits eingetragen gewesen wäre, hätte das Wohnungsrecht den Wert des Grundstücks nicht dauerhaft gemindert, sondern dieses nur zu Lebzeiten des Begünstigten belastet.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de