

## **Grundstücksschenkungen (im konkreten Fall eines Stifters an die Privatstiftung) unter einer Auflage sind nach § 3 Abs 1 Z 2 Satz 2 GrEStG nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage übersteigt.**

- 1. Eine Auflage ist gleichbedeutend mit der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG. War Gegenstand des Notariatsaktes die Übertragung des Eigentumsrechtes an den Liegenschaften unter Auflage des Fruchtgenussrechtes an beide Stifter, dann liegt insofern ein entgeltlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor.**
- 2. War Gegenstand des Notariatsaktes die Übertragung des Eigentumsrechtes an den Liegenschaften unter der Auflage des Fruchtgenusses an beide Stifter, dann liegt insofern ein entgeltlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vor (vgl VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100).**
- 3. Die Aufspaltung des Stiftungsaktes in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil ist entgegen der Meinung des Bw zulässig und wird durch das Grunderwerbsteuerrecht angeordnet.**

§§ 1 Abs 1 Z 1,  
3 Abs 1 Z 2, 5  
GrEStG

UFS 7.10.2004,  
RV/0375-G/02

### **Entscheidungsgründe**

Mit Notariatsakt vom 19. November 1997 wurde die „P.-Privatstiftung“ errichtet. Der Bw. brachte als Erststifter folgende Vermögenswerte ein:

Seine Geschäftsanteile an der im Firmenbuch registrierten "K.H." und seine ihm zur Gänze gehörenden Liegenschaften EZ 114 KG Pr. und EZ 194 KG K..

Im Punkt 6 B) wurde vereinbart: „Der Erststifter überträgt unentgeltlich - mit Ausnahme der in diesem Punkt angeführten Fruchtgenussrechte - an die „P.-Privatstiftung“ in Gründung und letztere übernimmt weiters die vorstehend näher bezeichneten Liegenschaften, wobei der Erststifter je für sich und seine Ehegattin, den Zweitstifter die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes an den Liegenschaften EZ 114 KG Pr. und EZ 194 K. vorbehält.“

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern schrieb hinsichtlich des Erststifters für die Einbringung des Stiftungsvermögens vorläufig Schenkungssteuer vor, wobei die Einheitswerte der Liegenschaften und der gemeine Wert des gewidmeten Geschäftsanteiles die Bemessungsgrundlage bildeten. Im Zuge eines Berufungsverfahrens wurde die Schenkungssteuer dahingehend korrigiert, dass nur mehr der gemeine Wert des Geschäftsanteiles die Bemessungsgrundlage bildete. Zusätzlich wurde Grunderwerbsteuer vom Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes vorgeschrieben.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die vorliegende Berufung. Darin wird vorgebracht, dass der Übertragungsakt eindeutig von Unentgeltlichkeit geprägt war und von den Parteien das Fruchtgenussrecht keinesfalls als Gegenleistung für die Übertragung des Eigentumsrechtes an die Stiftung gewollt war. Es wurde auf die Meinung des BMF zum § 27 Abs. 1 Z 7 EStG verwiesen, wonach im Falle des Vorbehaltes des Fruchtgenussrechtes kein Zuwendungstatbestand ausgeführt werde, da das Fruchtgenussrecht zurückbehalten werde und die Stiftung daher nur das nackte Eigentum an der gestifteten Sache erwerbe. Der Übernehmer habe nicht ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, sondern habe sich dieses der Stifter vorbehalten. Ob der Fruchtgenuss eine Entgeltlichkeit begründende Gegenleistung des Übernehmers ist, hänge allein davon ab, ob der Übernehmer der Liegenschaft diese Leistung als Entgelt für den Erwerb der Liegenschaft aufwende. Eine Aufspaltung der unentgeltlichen Stiftung in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Komponente sei nach zutreffender herrschender Auffassung nicht vorzunehmen. Ob eine Entgeltlichkeit begründende Gegenleistung vorliege, hänge ausschließlich vom Parteiwillen ab.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Mit Vorlageantrag führte der Bw. wiederum aus, dass dem Stiftungsakt keine Entgeltlichkeit zu Grunde liege und es sich nicht um einen Kaufvertrag im Sinne des § 1053 ABGB handle.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist, ob mit der Übertragung von Liegenschaften an eine Stiftung gegen Vorbehalt eines Fruchtgenussrechtes ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Tatbestand verwirklicht worden ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt - in Bezug auf ein inländisches Grundstück - ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 idgF von der Besteuerung ausgenommen. Schenkungen unter einer Auflage sind nach § 3 Abs. 1 Z 2 Satz 2 GrEStG nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes, wobei als Wert bis zum 31. Dezember 2000 der einfache Einheitswert anzusetzen war, den Wert der Auflage übersteigt. Übertragt demnach der Wert der Auflage den Wert der übereigne-

ten Liegenschaften, so ist das Rechtsgeschäft grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtig und der Wert der Auflage ist als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG anzusehen.

Auflage ist gleichbedeutend mit der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG (vgl. VwGH 15.2.1960, Slg. 2172/F). Unter einer Auflage ist nicht nur eine Gegenleistung im Sinne des Privatrechtes, sondern auch jede dem Beschenkten als solche auferlegte Leistung, die zwar keine vertragliche Gegenleistung im Sinne des bürgerlichen Rechtes bildet, jedoch die Bereicherung des Bedachten und infolgedessen auch die für die Zuwendung gegebenenfalls zu erhebende Schenkungssteuer vermindert, zu verstehen (VwGH 5.11.1952, Slg. 660/F; 3.3.1966, 1455/65; 16.10.1986, 85/16/0014). Die Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuergesetz eigentümlicher Begriff und geht dieser über die bürgerlich rechtliche Bedeutung hinaus. Die zur demonstrativen Aufzählung des § 5 GrEStG in Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn im Einzelfall keiner der im § 5 Abs. 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt (VwGH 21.3.1985, 84/16/0226). Vorbehaltene Nutzungen kommen dem Übergeber zugute und stehen in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes. Fruchtgenussrechte sind solche vorbehaltenen Nutzungen und sind damit Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, zu Rz 105 zu § 5; VwGH 23.9.1953, Slg 814/F; 27.5. 1999, 98/16/0349; 18.7.2002, 2002/16/0100; 23.1.2003, 2001/16/0476).

Von einem Kaufvertrag im Sinne des § 1053 ABGB kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein, sondern liegt eine Übertragung von Liegenschaften an eine Stiftung vor. Dieser Rechtsvorgang beinhaltet einen Anspruch auf Übereignung und damit ist der grunderwerbsteuerliche Tatbestand grundsätzlich erfüllt. War Gegenstand des Notariatsaktes die Übertragung des Eigentumsrechtes an den Liegenschaften unter der Auflage des Fruchtgenusses an beide Stifter, dann liegt insofern ein entgeltlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor (vgl. VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100).

Damit ist es zu keiner Übertragung eines „nackten“ Eigentumsrechtes gekommen, wie es der Bw. darstellt, weil ein Fruchtgenussrecht gemäß § 509 ABGB das Recht ist, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. Voraussetzung für die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes war es, dass zunächst die Übertragung des vollen Eigentumsrechtes erfolgt ist, weil an der eigenen Sache kein Fruchtgenussrecht eingeräumt werden kann. Die Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes bedeutet nicht, dass damit ein bestimmter Teil des Rechts aus dem Vermögen des Stifters gar nicht abfließt (vgl. VwGH 23.1.2003, 2001/16/0476). Den einkommensteuerlichen Regelungen bei einem Vorbehalt eines Wohnungsrechtes, die den Zuwendungstatbestand als nicht erfüllt ansehen, kann im Hinblick auf die eigenständige Bedeutung der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht kein Einfluss zukommen.

Eine Aufspaltung des Stiftungsaktes in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil ist entgegen der Meinung des Bw. zulässig und wird durch das Grunderwerbsteuerrecht angeordnet. Dies ergibt sich schon aus der gesetzlichen Regelung des § 3 Abs. 1 Z 2 Satz 2 GrEStG, der die Trennung eines Rechtsgeschäftes in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil ausdrücklich vorsieht. Eine gegenteilige Ansicht ist auch aus dem Artikel von *Achatz* (GesRZ 1995, 81) nicht herauszulesen. Die vom Bw. geäußerte Meinung, wonach eine Aufspaltung der unentgeltlichen Übertragung in eine entgeltliche und eine unentgeltliche Komponente nach zutreffender herrschender Auffassung nicht vorzunehmen sei, ergibt sich aus einem Umkehrschluss aus der gesetzlichen Anordnung des § 3 Abs. 1 Z 2 Satz 2 GrEStG in Bezug auf die Börsenumsatzsteuer und trifft im Übrigen zu den Fällen einer Stiftung keinerlei Aussagen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.