

Nießbrauch als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung | BFH- Urteil vom 22.10.2025, II



Nießbrauch als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung | BFH-Urteil vom 22.10.2025, II R 5/22

Mit Urteil vom 22.10.2025, II R 5/22 konkretisiert der BFH seine Rechtsprechung zur grunderwerbssteuerlichen Gegenleistung i. S. d. § 8, § 9 GrEStG im Kontext von Erbbaurechten und dinglichen Nutzungsrechten. Im Zentrum der Entscheidung steht die bislang nicht höchststrichterlich geklärte Frage, ob ein zum Erwerbszeitpunkt noch nicht dinglich entstandenes (weil nicht eingetragenes) Nießbrauchrecht als Gegenleistung zu qualifizieren ist. Die Entscheidung hat erhebliche Praxisrelevanz, da sie die Abgrenzung zwischen schuldrechtlichen Verpflichtungen und dinglich bestehenden Belastungen i. S. d. § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG weiter schärft und zugleich die Bedeutung des Eintragungszeitpunkts im Grundbuch für die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage betont.

Florian Solich - Steuerberater, Master of Arts (Taxation), M.A., Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)

1. Leitsatz

Ein im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht im Grundbuch eingetragenes Nießbrauchrecht ist als Gegenleistung für den Verkauf eines Erbbaurechts in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

2. Sachverhalt

Dem Urteil lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem die Klägerin (A) ein Erbbaurecht durch notariell beurkundeten Kaufvertrag erwarb und sich neben der Zahlung eines Kaufpreises auch zur Entrichtung eines laufenden Erbbauzinses verpflichtete. Bereits lange vor Abschluss des Kaufvertrags hatte sich die Veräußerin gegenüber der Grundstückseigentümerin schuldrechtlich verpflichtet, ein Nießbrauchrecht an bestimmten, auf dem Erbbaugrundstück befindlichen Wohnungen für die Dauer des Erbbaurechts zu bestellen.

Dieses Nießbrauchrecht war jedoch im Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs noch nicht im Grundbuch eingetragen, obwohl eine entsprechende Eintragungsbewilligung bereits vorlag. Im Kaufvertrag verpflichtete sich A, die Eintragung des Nießbrauchrechts herbeizuführen, was nach dem Erwerb auch geschah. Das Finanzamt bezog neben dem Kaufpreis und dem kapitalisierten Erbbauzins auch den kapitalisierten Wert des Nießbrauchrechts in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ein.

A wandte sich im Revisionsverfahren ausschließlich gegen die Einbeziehung des Nießbrauchs.

3. Entscheidungsgründe

Der BFH bestätigt die Auffassung der Vorinstanz und qualifiziert die Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauchs als sonstige Leistung i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Ausgangspunkt der rechtlichen Würdigung ist der weit gefasste Gegenleistungsbegriff des Grunderwerbsteuerrechts. Danach umfasst die Gegenleistung alle Leistungen, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts gewährt.

Maßgeblich ist nicht die zivilrechtliche Einordnung oder die Bezeichnung im Vertrag, sondern der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang. In ständiger Rechtsprechung werden daher auch solche Verpflichtungen einbezogen, die der Erwerber zusätzlich zum Kaufpreis übernimmt, sofern sie wirtschaftlich als Entgelt für die Übertragung anzusehen sind.

Vor diesem Hintergrund ordnet der BFH die Verpflichtung zur Einräumung des Nießbrauchrechts als

Übernahme einer bereits in der Person der Veräußerin bestehenden Verpflichtung ein. Entscheidend ist dabei, dass die Veräußerin aufgrund der früheren schuldrechtlichen Vereinbarung gegenüber der Grundstückseigentümerin zur Bestellung des Nießbrauchs verpflichtet war. Diese Verpflichtung wurde im Rahmen des Kaufvertrags wirtschaftlich auf A verlagert. Damit liegt eine klassische Konstellation der Schuldübernahme vor, die gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung zu qualifizieren ist.

Im Zentrum der Entscheidung steht sodann die Frage, ob die Ausnahmegvorschrift des § 9 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GrEStG eingreift, wonach bestimmte auf dem Grundstück ruhende dauernde Lasten nicht zur Gegenleistung gehören. Der BFH verneint dies mit der Begründung, dass das Nießbrauchrecht im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs nicht „auf dem Grundstück ruhte“. Maßgeblich hierfür ist die zivilrechtliche Entstehung des Nießbrauchs, die gem. § 873 Abs. 1 BGB erst mit der Eintragung im Grundbuch eintritt. Da eine solche Eintragung im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch nicht erfolgt war, existierte das Nießbrauchrecht lediglich als schuldrechtliche Verpflichtung, nicht jedoch als dingliche Belastung.

Der BFH stellt in diesem Zusammenhang ausdrücklich klar, dass weder die bereits erteilte Eintragungsbewilligung noch die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs an dieser rechtlichen Bewertung etwas ändert. Solange die Eintragung im Grundbuch nicht erfolgt ist, fehlt es an der dinglichen Wirksamkeit des Rechts. Damit kann auch keine Belastung i. S. d. § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG vorliegen, die kraft Gesetzes auf den Erwerber übergeht. Vielmehr übernimmt der Erwerber eine schuldrechtliche Verpflichtung, die gerade nicht unter die Ausnahmegvorschrift fällt, sondern als sonstige Leistung die Bemessungsgrundlage erhöht.

Besonders hervorzuheben ist die deutliche Abgrenzung zwischen dinglicher Belastung und schuldrechtlicher Verpflichtung. Während eine bereits bestehende und im Grundbuch eingetragene Belastung grundsätzlich nicht zur Gegenleistung zählt, sofern die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GrEStG erfüllt sind, führt die Übernahme einer schuldrechtlichen Verpflichtung regelmäßig zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Diese Differenzierung knüpft strikt an die formalen Voraussetzungen des Zivilrechts an und verdeutlicht die hohe Bedeutung der Grundbucheintragung für die Grunderwerbssteuerliche Behandlung.

Die von der Klägerin vorgebrachte Argumentation, wonach eine solche Differenzierung zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG führe, weist der BFH zurück. Er betont, dass das Grunderwerbsteuerrecht jeden Erwerbsvorgang isoliert betrachtet und die steuerliche Beurteilung an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung anknüpft. Der Gesetzgeber habe bewusst entschieden, nur solche Lasten von der Gegenleistung auszunehmen, die bereits dinglich bestehen und auf dem Grundstück ruhen. Dass sich daraus unterschiedliche steuerliche Konsequenzen - je nach Eintragszeitpunkt - ergeben können, sei systemimmanent und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Die Entscheidung überzeugt im Ergebnis durch ihre konsequente Anknüpfung an die zivilrechtlichen Grundlagen und die systematische Auslegung des Gegenleistungsbegriffs. Gleichwohl führt die strikte Formalisierung zu Ergebnissen, die aus wirtschaftlicher Sicht nicht immer befriedigend erscheinen. Insbesondere werden Fälle unterschiedlich behandelt, in denen die wirtschaftliche Belastung identisch ist, jedoch allein der Zeitpunkt der Grundbucheintragung variiert. Dies verdeutlicht erneut, dass das Grunderwerbsteuerrecht in weiten Teilen einer formal-juristischen Betrachtungsweise folgt und wirtschaftliche Gesichtspunkte nur eingeschränkt berücksichtigt.

4. Auswirkungen auf die Praxis

Für die Praxis ergeben sich aus dem Urteil erhebliche Konsequenzen. Bei der Strukturierung von Grundstückstransaktionen ist künftig verstärkt darauf zu achten, ob bestehende Nutzungsrechte bereits dinglich abgesichert sind oder lediglich schuldrechtliche Verpflichtungen bestehen. Der Zeitpunkt der Grundbucheintragung kann dabei entscheidend für die Höhe der Grunderwerbsteuer sein. Insbesondere bei Erbbaurechten und langfristigen Nutzungsmodellen ist eine sorgfältige Prüfung und gegebenenfalls Anpassung der Vertragsgestaltung erforderlich, um unerwünschte steuerliche

Mehrbelastungen zu vermeiden.

5. Fazit

Zusammenfassend stellt der BFH klar, dass ein im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht eingetragenes Nießbrauchrecht grunderwerbsteuerlich als Gegenleistung zu berücksichtigen ist, sofern der Erwerber dessen Bestellung übernimmt. Die Entscheidung unterstreicht die maßgebliche Bedeutung der dinglichen Entstehung von Rechten und bestätigt die strikte Trennung zwischen schuldrechtlicher und dinglicher Ebene im Grunderwerbsteuerrecht. Für die steuerliche Beratungspraxis folgt daraus die Notwendigkeit einer besonders sorgfältigen Analyse der rechtlichen Struktur von Erwerbsvorgängen sowie einer gezielten Steuerung des Eintragungszeitpunkts dinglicher Rechte.

Quelle: BFH-Urteil vom 22.10.2025, II R 5/22

<https://www.steuerkurse.de>

Stand: 19.09.2026