

Urteil vom 06. Mai 2015, II R 8/14

Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks

BFH II. Senat

GrEStG § 2 Abs 1 S 2 Nr 3, BewG § 92 Abs 2, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 18. Dezember 2013, Az: 15 K 4236/10

Leitsätze

Beim Kauf eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks durch den Erbbauberechtigten oder einen Dritten unterliegt lediglich der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs vom Kaufpreis verbleibende Unterschiedsbetrag der Grunderwerbsteuer. Der Kaufpreis ist nicht nach der sog. Boruttau'schen Formel aufzuteilen (Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19. Dezember 2013 15 K 4236/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19. Dezember 2013 15 K 4236/10 aufgehoben.

Die Grunderwerbsteuer wird unter Abänderung des Steuerbescheids des Beklagten vom 9. September 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 13. September 2010 auf 0 € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Kläger) und seine Eltern schlossen am 12. Dezember 1997 mit einer GmbH einen notariell beurkundeten Vertrag über die Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück der GmbH auf die Dauer von 66 Jahren. Das Erbbaurecht stand dem Kläger und seinen Eltern zu je 1/3 als Berechtigten zu. Als jährlicher Erbbauzins wurden 32.500 DM/Jahr (5 % des auf 650.000 DM ermittelten Verkehrswerts des Grundstücks bei Vertragsabschluss) vereinbart.
- 2** Mit dem von der GmbH, dem Kläger und dessen Eltern geschlossenen notariell beurkundeten Vertrag vom 11. Dezember 2007 verkaufte die GmbH dem Kläger das Grundstück zu einem Kaufpreis von 235.000 €. Zugleich vereinbarten die Vertragsparteien die Aufhebung des Erbbaurechts an dem Grundstück. Sie bewilligten und beantragten die Eintragung der Erbbaurechtsaufhebung und die Schließung des Erbbaugrundbuchs.
- 3** Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen den Kläger mit Bescheid vom 9. September 2008 für den Grundstückskauf ausgehend von dem vereinbarten Kaufpreis von 235.000 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.225 € fest. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) setzte die Grunderwerbsteuer auf 4.357 € herab und wies die auf Aufhebung der Steuerfestsetzung gerichtete Klage im Übrigen ab. Zur Begründung führte es aus, das FA habe zu Unrecht den gesamten Kaufpreis der Besteuerung zugrunde gelegt. Da der mit dem Erbbaugrundstück verbundene Erbbauzinsanspruch abweichend vom Zivilrecht gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) grunderwerbsteuerrechtlich nicht Teil des Grundstücks sei, unterliege dessen Erwerb nicht der

Grunderwerbsteuer. Der Kaufpreis sei demgemäß nach der sog. Boruttai'schen Formel (vgl. Loose in Boruttai, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 9 Rz 109 ff.) in einen auf das Grundstück entfallenden, der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil und in einen auf den kapitalisierten Erbbauzinsanspruch entfallenden, nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil aufzuteilen.

- 5 Bei dieser Aufteilung des Kaufpreises ging das FG übereinstimmend mit den Beteiligten davon aus, dass sich der im Erbbaurechtsvertrag vom 12. Dezember 1997 genannte gemeine Wert des unbelasteten Grundstücks von 650.000 DM (332.339,72 €) bis zum 11. Dezember 2007 nicht verändert habe. Es berechnete den sich auf 124.503,30 € belaufenden Teil des Kaufpreises, der nach seiner Ansicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, indem es den Kaufpreis von 235.000 € im Verhältnis des gemeinen Werts des unbelasteten Grundstücks von 332.339,72 € zu dem am 11. Dezember 2007 gegebenen Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von 294.951,57 € (16.616,99 € [32.500 DM] x 17,750) aufteilte. Daraus ergab sich auf der Grundlage eines Steuersatzes von 3,5 % eine festzusetzende Grunderwerbsteuer von 4.357 €. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1025 veröffentlicht.
- 6 Das FA vertritt mit der Revision die Ansicht, der gesamte Kaufpreis für das Grundstück unterliege wegen der gleichzeitig mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags vereinbarten Aufhebung des Erbbaurechts der Grunderwerbsteuer.
- 7 Das FA beantragt, die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 13. September 2010 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 9. September 2008 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer auf 0 € festzusetzen.
- 9 Der Kläger ist der Auffassung, das FG habe den Kaufpreis zu Unrecht nach der sog. Boruttai'schen Formel aufgeteilt. Es müsse vielmehr der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von 294.951,57 € von dem vereinbarten Kaufpreis von 235.000 € abgezogen werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Herabsetzung der Steuer auf 0 € (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 11 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass der Kaufpreis nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, soweit er auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs entfällt.
- 12 a) Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks begründet, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 GrEStG). Der mit dem Erbbaugrundstück verbundene Erbbauzinsanspruch ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich nicht Teil dieses Grundstücks. Der auf den Erwerb des Erbbauzinsanspruchs entfallende Teil der Gegenleistung unterliegt demgemäß nicht der Grunderwerbsteuer. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Entscheidungen vom 30. Januar 1991 II R 89/87, BFHE 163, 251, BStBl II 1991, 271, und vom 12. April 2000 II B 133/99, BFHE 191, 423, BStBl II 2000, 433), wonach es sich bei dem Erbbauzinsanspruch, obgleich er bürgerlich-rechtlich Bestandteil des Grundstücks ist (vgl. § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), um eine bloße Geldforderung handelt, deren Erwerb keinen Grundstücksumsatz darstellt und auch nach dem Sinn und Zweck des GrEStG nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt.
- 13 b) Dies gilt auch dann, wenn der Erbbauberechtigte aus Gründen, die in seinem Verhältnis zum Käufer begründet sind, beabsichtigt, im Zusammenhang mit dem Grundstückskauf auf das ihm zustehende Erbbaurecht zu verzichten. Ein solcher Verzicht berührt ausschließlich das Verhältnis des Erbbauberechtigten zum Käufer und kann es daher nicht rechtfertigen, den gesamten Kaufpreis für das Grundstück der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, zumal auch

der Grundstücksverkäufer gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG Steuerschuldner ist und von Vorgängen im Verhältnis des Erbbauberechtigten zum Käufer nicht betroffen sein kann.

- 14** c) § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG führt auch dann, wenn der Erbbauberechtigte selbst das erbaurechtsbelastete Grundstück kauft, dazu, dass der auf den Erwerb des Erbbauzinsanspruchs entfallende Teil des Kaufpreises nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, und zwar unabhängig davon, ob der Erbbauberechtigte beabsichtigt, das Erbaurecht aufzuheben oder nicht. Der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs hat in beiden Fällen für den Käufer deshalb einen Wert, weil dem Anspruch die Verpflichtung des Erbbauberechtigten zur Zahlung des vereinbarten Erbbauzinses gegenübersteht und sich Anspruch und Verpflichtung wertmäßig ausgleichen. Die Absicht des Käufers, das Erbaurecht aufzuheben, berührt ausschließlich seine Sphäre und kann daher die Höhe der Grunderwerbsteuer, die auch der Veräußerer schuldet, nicht beeinflussen.
- 15** Diese Beurteilung entspricht den Erwägungen des Gesetzgebers, die der Aufhebung des früheren § 1 Abs. 7 GrEStG durch Art. 13 Nr. 1 Buchst. b des Steueränderungsgesetzes 2001 (StÄndG 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) zugrunde lagen. Erwarb ein Erbbauberechtigter das mit dem Erbaurecht belastete Grundstück, so wurde die Grunderwerbsteuer nach dem früheren § 1 Abs. 7 GrEStG nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Grundstücks den Betrag überstieg, von dem für die Begründung oder den Erwerb des Erbaurechts, soweit er auf das unbebaute Grundstück entfiel, die Steuer berechnet worden war. Das Gesetz vermied dadurch eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung (Fischer in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 14. Aufl., § 1 Rz 1015; Loose, a.a.O., § 9 Rz 538).
- 16** Zur Begründung der Aufhebung des früheren § 1 Abs. 7 GrEStG führte die Bundesregierung im Regierungsentwurf des StÄndG 2001 (BTDrucks 14/6877) zu Art. 10 Nr. 1 Buchst. b (jetzt Art. 13 Nr. 1 Buchst. b StÄndG 2001) aus, der BFH habe in seinem Beschluss in BFHE 191, 423, BStBl II 2000, 433 bekräftigt, dass der Erbbauzinsanspruch grunderwerbsteuerrechtlich nicht Teil des belasteten Grundstücks sei. Da folglich der auf den Erbbauzinsanspruch entfallende Teil der Gegenleistung nicht zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage gehöre, komme es insoweit nicht zu einer Doppelbelastung. Damit entfalle die wesentliche Zielsetzung des § 1 Abs. 7 GrEStG.
- 17** Wie sich aus dieser Gesetzesbegründung ergibt, sollte mit der Aufhebung des früheren § 1 Abs. 7 GrEStG nicht erreicht werden, dass der Erbbauberechtigte, der das mit dem Erbaurecht belastete Grundstück kauft, die Grunderwerbsteuer für den vollen Kaufpreis zahlen muss und somit eine Doppelbelastung eintritt. Vielmehr ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass der auf den Erbbauzinsanspruch entfallende Teil der Gegenleistung auch dann nicht zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage gehört, wenn nicht ein Dritter, sondern der Erbbauberechtigte das erbaurechtsbelastete Grundstück kauft, und es deshalb auch in diesem Fall zu keiner Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer kommt.
- 18** Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen (BayStMF) vertritt in Abschn. 6 des im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen Schreibens betreffend Beurteilung von Erbaurechtsvorgängen vom 18. Juli 2008 36 -S 4500- 001 - 28 048/08 ebenfalls die Ansicht, dass der mit dem Grundstückserwerb verbundene Erwerb des Erbbauzinsanspruchs nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn ein Erbbauberechtigter oder ein Dritter das mit dem Erbaurecht belastete Grundstück erwirbt, da das Recht auf Erbbauzins --obwohl zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil des erbaurechtsbelasteten Grundstücks-- nicht zum Grundstück gerechnet wird (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG). Beim Erwerb eines mit einem Erbaurecht belasteten Grundstücks sei daher die Gegenleistung auf das Grundstück einerseits und den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs andererseits aufzuteilen.
- 19** Aus dem BFH-Urteil vom 11. Juni 2013 II R 30/11 (BFH/NV 2013, 1632) lässt sich nichts anderes entnehmen. Dieses Urteil betrifft Fälle, in denen der Grundstückserwerber gleichzeitig das erbaurechtsbelastete Grundstück und das Erbaurecht erwirbt und bereits im Erwerbszeitpunkt die Aufhebung des Erbaurechts beabsichtigt. In diesen Fällen ist der Grundstücks- und Erbaurechtskaufvertrag von vornherein darauf gerichtet, dass der Käufer im Ergebnis das nicht mit dem Erbaurecht belastete Grundstück erwirbt. Demgemäß unterliegen die vereinbarten Kaufpreise für das Grundstück und das Erbaurecht der Grunderwerbsteuer. Der Kaufpreis für das Grundstück ist nicht um einen auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs entfallenden Teil zu vermindern und der Kaufpreis für das Erbaurecht ist nicht gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 3 GrEStG um die Erbbauzinsreallast zu erhöhen. Der Käufer hat somit im Ergebnis die Grunderwerbsteuer zu zahlen, die angefallen wäre, wenn das Erbaurecht vor dem Grundstücksverkauf aufgehoben worden wäre und der Kaufpreis für das unbelastete Grundstück der Summe der Kaufpreise für das Grundstück und das Erbaurecht entsprochen hätte. Es handelt sich also um eine besondere Fallgestaltung, deren Beurteilung nicht auf Fälle übertragen werden kann, in denen zunächst das Erbaurecht

bestellt wurde und der Erbbauberechtigte das Grundstück später kauft (vgl. Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 9 Rz 177).

- 20** d) Der auf den Erwerb des Erbbauzinsanspruchs entfallende Teil des Kaufpreises von 235.000 € unterliegt somit nicht der Grunderwerbsteuer. Der Kläger hat das Grundstück zum Teil als Erbbauberechtigter und zum Teil, nämlich soweit seine Eltern Erbbauberechtigte waren, als Dritter erworben, und zwar erst nach der Bestellung des Erbbaurechts. Dass der Kläger und seine Eltern die Aufhebung des Erbbaurechts beabsichtigten, ist unerheblich.
- 21** 2. Das FG hat verkannt, dass der vom Kläger geschuldete Kaufpreis in vollem Umfang auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs entfällt und somit die Grunderwerbsteuer für den Grundstückskauf auf 0 € festzusetzen ist.
- 22** a) Bei Anwendung der sog. Boruttau'schen Formel wäre der Kaufpreis für das Grundstück entgegen der Ansicht des FG nicht im Verhältnis des gemeinen Werts des unbelasteten Grundstücks zum Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs, sondern im Verhältnis des ohne Berücksichtigung des Anspruchs auf den Erbbauzins ermittelten gemeinen Werts des belasteten Grundstücks zum Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs aufzuteilen. Diese Formel ist jedoch hinsichtlich der Frage, welche Teile des Kaufpreises beim Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks auf das Grundstück einerseits und auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs andererseits entfallen, nicht anwendbar.
- 23** Liegt bei einem Grundstückskauf eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenstände ist, so ist diese zwar im Regelfall nach der sog. Boruttau'schen Formel aufzuteilen (BFH-Entscheidungen vom 9. Oktober 1991 II R 20/89, BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152, und in BFHE 191, 423, BStBl II 2000, 433). Die Verhältnisrechnung braucht aber ausnahmsweise dann nicht vorgenommen zu werden, wenn Gegenstand eines Erwerbsvorgangs unter Vereinbarung einer Gesamtgegenleistung ein Grundstück und eine Geldforderung ist. In diesen Fällen reicht es grundsätzlich aus, in Höhe der erworbenen Geldforderung einen Abzug von der vereinbarten Gesamtgegenleistung vorzunehmen, weil Kapitalforderungen im Regelfall mit dem Nennwert anzusetzen sind (BFH-Urteil in BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152; Loose, a.a.O., § 9 Rz 118; Pahlke, a.a.O., § 8 Rz 40; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 8 Rz 25). Nach diesem Urteil gilt dies auch für die Übernahme des Guthabens aus einer Instandhaltungsrücklage durch den Erwerber einer Eigentumswohnung, weil damit eine Rechtsposition übertragen wird, die einer Geldforderung vergleichbar ist.
- 24** Gleiches gilt auch für den Erwerb des Anspruchs auf den Erbbauzins beim Kauf eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks. Dieser Anspruch ist ebenfalls eine Geldforderung (vgl. oben II.1.a). Bei der Aufteilung des Kaufpreises für das Grundstück in einen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil und in einen nicht der Steuer unterliegenden Teil ist somit der Kapitalwert des Erbbauzins vom Kaufpreis abzuziehen (ebenso Abschn. 6 des Schreibens des BayStMF vom 18. Juli 2008 36 -S 4500- 001 - 28 048/08). Diese Berechnungsmethode erübrigt eine eigenständige, ohne Berücksichtigung des Anspruchs auf den Erbbauzins erfolgende Ermittlung des gemeinen Werts des erbaurechtsbelasteten Grundstücks. Soweit der BFH bisher die Ansicht vertreten hat, die sog. Boruttau'sche Formel sei auch für die Aufteilung des Kaufpreises für ein mit einem Erbbaurecht belastetes Grundstück anwendbar (BFH-Entscheidungen in BFHE 191, 423, BStBl II 2000, 433, und in BFH/NV 2013, 1632, Rz 12), hält er daran nicht mehr fest.
- 25** b) Da im Streitfall der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von 294.951,57 € höher ist als der vereinbarte Kaufpreis von 235.000 €, entfällt somit der gesamte Kaufpreis auf den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs. Dem belasteten Grundstück ist kein Teil des Kaufpreises zuzurechnen. Die Grunderwerbsteuer ist daher auf 0 € festzusetzen.
- 26** Dieses Ergebnis ist auch sachgerecht. Es entspricht den Wertungen des Gesetzgebers bei der Einheitsbewertung. Beträgt die Dauer des Erbbaurechts in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt wie im Streitfall noch 50 Jahre oder mehr, so entfällt bei der Einheitsbewertung nach § 92 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) der Gesamtwert des Grund und Bodens einschließlich der Gebäude und Außenanlagen, der festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde (§ 92 Abs. 1 Satz 2 BewG), allein auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts. Dem liegt die Erwägung des Gesetzgebers zugrunde, dass bei einer so langen Laufzeit des Erbbaurechts das Eigentum am Grund und Boden ohne Berücksichtigung des Anspruchs auf den Erbbauzins (§ 92 Abs. 5 BewG) so weit ausgehöhlt ist, dass sein Einheitswert 0 DM beträgt (Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 92 BewG Rz 41; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 92 Rz 21).
- 27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de