

Beschluss vom 29. August 2018, II B 9/18

Bewertung eines Erbbauzinsanspruchs (Grunderwerbsteuer)

ECLI:DE:BFH:2018:B.290818.IIB9.18.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 2 Abs 1 S 2 Nr 3, BewG § 4, BewG § 5, BewG § 6, BewG § 7, BewG § 13 Abs 1, BewG § 13 Abs 3, BewG § 15 Abs 3 Anl 9a, ErbbauV § 9 Abs 1, BGB § 311, BGB § 873, BGB § 883, BGB § 1105

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Dezember 2017, Az: 12 K 12033/17

Leitsätze

1. NV: Bei Erwerb eines mit einem Erbbauzinsanspruch verbundenen Grundstücks unterliegt nur der Teil des Kaufpreises der Grunderwerbsteuer, der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs verbleibt.
2. NV: Die Bewertung dieses Erbbauzinsanspruchs richtet sich nach § 13 Abs. 1 BewG.
3. NV: Der Jahreswert richtet sich nach dem zivilrechtlichen Anspruch auf den Erbbauzins, wie er zum Beurteilungsstichtag tatsächlich besteht.
4. NV: Es ist eine Frage des Einzelfalls, ob ein dinglicher oder ein schuldrechtlicher Erbbauzins vereinbart ist.
5. NV: Ob der Anspruch auf den Erbbauzins sich seit Bestellung des Erbbaurechts aufgrund von Klauseln über die Anpassung an eine Wertentwicklung (Indexierung) geändert hat, ist nach den Regeln des Zivilrechts zu beurteilen.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Dezember 2017 12 K 12033/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) war Erbbauberechtigte an einem mit einer Mietwohnanlage bebauten Grundstück. Das Erbbaurecht war 1975 auf die Dauer von 99 Jahren eingetragen worden. Nach dem Erbbaurechtsvertrag betrug der Erbbauzins zunächst jährlich 24.926,78 €, wurde jedoch später im Hinblick auf eine korrigierte Grundstücksgröße auf jährlich 23.775,07 € herabgesetzt. Weiter enthielt der Erbbaurechtsvertrag nach den aus einem Gutachten hergeleiteten Feststellungen des Finanzgerichts (FG) Klauseln, nach denen bei näher definierter wesentlicher Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Anpassung des Erbbauzinses verlangt werden konnte. Im Erbbaugrundbuch war zum einen eine Reallast (Erbbauzins) für den jeweiligen Eigentümer des Grundstücks eingetragen, die auf den Erbbaurechtsvertrag Bezug nahm, zum anderen eine Vormerkung zur Sicherung des Anspruchs auf Eintragung einer Reallast (Änderung des Erbbauzinses) für den jeweiligen Eigentümer.
- 2 Tatsächlich entrichtete die Klägerin für das Jahr 2015 einen Erbbauzins von 30.375,22 €.
- 3 Mit notariell beurkundetem Vertrag erwarb die Klägerin das Eigentum an dem Grundstück zu einem Kaufpreis von 1.164.290 €. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte die Grunderwerbsteuer zunächst bei dem maßgebenden Steuersatz von 6 % auf 69.857 € fest. Im Einspruchsverfahren änderte das FA die

Bemessungsgrundlage auf 621.580 € und die Grunderwerbsteuerfestsetzung auf 37.294 €. Dafür hatte es von dem Kaufpreis den auf die Restlaufzeit kapitalisierten Erbbauzins von 542.710 € abgezogen.

- 4 Mit ihrer Klage verfolgte die Klägerin weiter das Ziel, die Grunderwerbsteuer auf 0 € herabzusetzen. Sie hat sich darauf berufen, dass ausweislich einer gutachterlichen Stellungnahme eines Sachverständigen eine vertragsgemäße Anpassung des Erbbauzinses an den Lebenshaltungskostenindex zu einem Erbbauzins zum Wertermittlungsstichtag 1. Januar 2016 in Höhe von jährlich 59.199,92 € führe. Bei einem Kapitalisierungszinssatz von 4 % ergebe dies einen Barwert von 1.385.000 €, bei einem Kapitalisierungszinssatz von 3 % einen Barwert von 1.650.000 €. Diese Werte seien nicht geschätzt, sondern nach gesetzlichen Bewertungsmaßstäben centgenau ermittelt, und überstiegen den Gesamtkaufpreis, so dass nach Maßgabe des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Mai 2015 II R 8/14 (BFHE 250, 234, BStBl II 2015, 853) der Vorgang insgesamt Grunderwerbsteuerfrei bleibe.
- 5 Das FG hat die Klage abgewiesen. Der Anspruch auf den Erbbauzins sei nach § 13 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu bewerten. Der Jahreswert betrage 30.375,22 €. Es handele sich um den zum Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs vom Erbbauberechtigten geschuldeten Betrag. Etwas anderes folge auch nicht aus der in dem Erbbaurechtsvertrag vorgesehenen Anpassung des Erbbauzinses mit Rücksicht auf den Lebenshaltungskostenindex, da dies u.a. eine entsprechende Erklärung des Grundstückseigentümers/Erbbaurechtsgebers voraussetze. Der Inhalt der Vormerkung gehe nicht über die Wertsicherungsklausel hinaus.
- 6 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache sowie das Erfordernis der Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend. Die Reichweite des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) sei zu klären. Die Bewertung des Erbbauzinsanspruchs müsse sich nach der Eintragung im Grundbuch richten. Der eingetragene Erbbauzins von jährlich 23.775,07 € habe sich durch die dinglich gesicherte Anpassungsklausel auf jährlich 66.834,57 € erhöht, so dass bei einer Restlaufzeit von 58 Jahren die Erbbauzinsverpflichtung mit 1.650.000 € zu bewerten sei. Dieser tatsächlich geschuldete Betrag sei maßgebend. Unerheblich sei hingegen, ob nicht wegen besonderer Umstände die Erbbauzinsverpflichtete temporär etwas gezahlt habe, was vom Grundbuchinhalt abweiche. Im Versteigerungsverfahren sei die Erbbauzinsverpflichtung nach den gleichen Grundsätzen bewertet worden. Es bestehe keine Rechtsprechung, an der sich die steuerrechtliche Bewertung des durch Grundbucheintragung gesicherten Kapitalwerts eines Erbbauzinsanspruchs orientieren könne. Es bedürfe insoweit der Fortführung des durch das BFH-Urteil in BFHE 250, 234, BStBl II 2015, 853 begonnenen Weges.
- 7 Das FA hält die Beschwerde mangels schlüssiger Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache für unzulässig.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Der Senat lässt offen, ob die Beschwerde den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, denn sie ist jedenfalls unbegründet. Die Rechtssache weist keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO auf. Da die Rechtsfortbildungsrevision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 FGO ein Spezialfall der Grundsatzrevision ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. Oktober 2017 IV B 59/16, BFH/NV 2018, 229), gilt insoweit dasselbe. Auch ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler liegt nicht vor.
- 9 1. Es fehlt an der grundsätzlichen Bedeutung der Sache, weil die Rechtsfragen, die sich dem Vortrag der Klägerin entnehmen lassen, nach den gesetzlichen Vorschriften sowie der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung entweder eindeutig zu beantworten oder aber Fragen der Sachverhaltswürdigung im Einzelfall sind.
- 10 Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht. Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird dagegen nicht aufgeworfen, wenn die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also --wie im Streitfall-- eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 21. November 2012 II B 78/12, BFHE 238, 546, BStBl II 2013, 173).

- 11** a) Der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 250, 234, BStBl II 2015, 853 grundlegend entschieden, dass bei Erwerb eines mit einem Erbbauzinsanspruch verbundenen Grundstücks nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG nur der Teil des Kaufpreises der Grunderwerbsteuer unterliegt, der nach Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinsanspruchs verbleibt.
- 12** b) Dieser Kapitalwert ist grundsätzlich nach § 13 Abs. 1 BewG zu ermitteln. Der Erbbauzinsanspruch ist eine auf bestimmte Zeit beschränkte wiederkehrende Leistung. Folglich ist nach § 13 Abs. 1 BewG der Jahreswert nach Maßgabe von Anlage 9a zum BewG zu vervielfachen.
- 13** c) Der Kapitalwert u.a. von wiederkehrenden Leistungen richtet sich nach den Verhältnissen zum Beurteilungstichtag (vgl. BFH-Urteil vom 31. Oktober 1969 III R 45/66, BFHE 97, 558, BStBl II 1970, 196, zu Renten). Maßgebend ist folglich, in welcher Jahreshöhe zum Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorgangs ein Anspruch auf den Erbbauzins besteht. Wie dieser zu ermitteln ist, ergibt sich aus den maßgebenden zivilrechtlichen Vorschriften.
- 14** aa) Die Parteien können den Erbbauzins nach § 9 Abs. 1 des ErbbauRG (ErbbauRG) i.V.m. § 1105 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) als dingliches Recht vereinbaren. Sie können aber auch einen schuldrechtlichen Erbbauzins vereinbaren (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Januar 1992 V ZR 267/90, Betriebs-Berater 1992, 598) oder schließlich beides miteinander verbinden (vgl. Staudinger/Rapp § 9 ErbbauRG Rz 7). Welche Rechtsform die Parteien gewählt haben, ist ersichtlich eine Frage des Einzelfalls und einer allgemein-abstrakten Klärung nicht zugänglich.
- 15** bb) Ist ein dingliches Recht vereinbart, so ist die Entstehung des entsprechenden Anspruchs an die Voraussetzungen der §§ 873 ff. BGB geknüpft, namentlich an die Eintragung des Rechts in das Grundbuch. Umgekehrt besteht der dingliche Anspruch lediglich in dem Umfang, in dem er im Grundbuch eingetragen ist. Eine Vormerkung dient nach § 883 BGB allein der Sicherung schuldrechtlicher Ansprüche auf dingliche Rechtsänderung. Sie ist selbst noch kein dingliches Recht (vgl. BGH-Beschluss vom 13. Februar 2014 V ZB 88/13, BGHZ 200, 179, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 2431, unter III.2.c cc (1)). Ist hingegen lediglich ein schuldrechtlicher Anspruch vereinbart, bleibt es bei den Voraussetzungen des § 311 BGB.
- 16** cc) Haben die Vertragsparteien bei Begründung des Erbbauzinsanspruchs mit Rücksicht auf künftige Entwicklungen über Wertsicherungsklauseln o.ä. Änderungen der Höhe nach vorgesehen, so ändert sich die Anspruchshöhe vorbehaltlich anderweitigen zwingenden Rechts genau dann, wenn die jeweiligen vertraglich bestimmten Voraussetzungen eingetreten sind. Automatische Gleitklauseln, die für schuldrechtliche Ansprüche und nach § 9 Abs. 1 Satz 1 ErbbauRG i.V.m. § 1105 Abs. 1 Satz 2 BGB auch für dingliche Rechte zulässig sind, bewirken die Anpassung der Anspruchshöhe bei Vorliegen entsprechender sachlicher Voraussetzungen ohne Zutun der Parteien. Zu den vertraglich bestimmten Voraussetzungen für die Änderung der Anspruchshöhe kann aber auch ein Anpassungsverlangen der jeweils begünstigten Partei zählen, im Falle der Erhöhung des Erbbauzinses also des Gläubigers (vgl. BGH-Urteil vom 1. Juni 1990 V ZR 84/89, BGHZ 111, 324). Wird es nicht gestellt, ändert sich die Anspruchshöhe folglich nicht, und zwar unabhängig davon, ob die übrigen Voraussetzungen dafür vorlägen und die Anpassung deshalb allein wegen der Nichtabgabe der entsprechenden Willenserklärung unterbleibt.
- 17** Wie die vertraglichen Regelungen über den Erbbauzins im jeweiligen Fall beschaffen sind, ob ein dinglicher oder ein schuldrechtlicher Anspruch vereinbart ist und unter welchen Voraussetzungen die Höhe des Anspruchs sich ändert, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab und kann nicht allgemein-abstrakt geklärt werden. Anders als die Klägerin meint, muss die zivilrechtliche Prüfung der Sach- und Rechtslage jedenfalls nicht auf den Inhalt des Grundbuchs beschränkt bleiben.
- 18** dd) Nicht entscheidend ist im Allgemeinen, in welcher Höhe ein Erbbauzins tatsächlich gezahlt wurde. Die tatsächliche Zahlung kann nur von Bedeutung sein, soweit sie Rückschlüsse auf die Höhe des etwa maßgebenden schuldrechtlichen Anspruchs zulässt. Dies ist Gegenstand der tatsächlichen Würdigung des FG und keine Frage rechtsgrundsätzlicher Bedeutung.
- 19** d) Ein von § 13 Abs. 1 BewG abweichender Bewertungsmaßstab ist nicht eröffnet, was sich ebenfalls aus dem Gesetz ergibt und keiner Klärung bedarf.
- 20** aa) Gemäß § 13 Abs. 3 Satz 2 BewG kann ein geringerer oder höherer Wert nicht auf einen Zinssatz gestützt werden, der von dem dieser Anlage (dort Satz 1) zugrunde liegenden Zinssatz von 5,5 % abweicht (so bereits vor

Inkrafttreten des § 13 Abs. 3 Satz 2 BewG das BFH-Urteil vom 27. Mai 1992 II R 33/89, BFHE 168, 370, BStBl II 1992, 990). Die Überlegungen der Klägerin zu einem Zinssatz von 3 % oder 4 % gehen damit ins Leere.

- 21** bb) Nach § 15 Abs. 3 BewG ist als Jahreswert der voraussichtliche künftige Durchschnittswert anzusetzen, wenn Nutzungen oder Leistungen in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken. Die Indexierung eines Anspruchs wie im Streitfall über die Lebenshaltungskosten gehört jedoch nicht zum Anwendungsbereich dieser Vorschrift, weil nach den maßgeblichen Verhältnissen am Stichtag die Verpflichtungen nach Grund und Höhe fest vereinbart sind und sich lediglich in Zukunft verändern können, wenn bestimmte, aber ungewisse Ereignisse eintreten. Diese werden nach dem Rechtsgedanken der §§ 4 bis 7 BewG erst berücksichtigt, wenn sie eingetreten sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 II R 42/94, BFH/NV 1997, 336).
- 22** cc) Die Indexierung des Anspruchs erlaubt es schließlich auch nicht, nach § 13 Abs. 3 BewG vorzugehen. Danach ist der nachgewiesene gemeine Wert zugrunde zu legen, wenn der gemeine Wert der gesamten Nutzungen oder Leistungen nachweislich geringer oder höher ist. Indexierungen knüpfen an Umstände an, die sich gerade nicht sicher vorhersagen lassen. Das bedeutet, dass die Entwicklung indexgebundener Ansprüche dem Beweise schlechterdings nicht zugänglich ist. Es steht noch nicht einmal fest, dass die Indexgrößen sich stets ändern, erst recht nicht, dass sie steigen, geschweige denn, in welchem Umfang. Hängt zudem die Anpassung des Anspruchs von einem Anpassungsverlangen einer Partei ab, kann nicht der Nachweis geführt werden, dass ein solches Verlangen ausgesprochen werden wird.
- 23** dd) Welche Werte in anderen justiziellen Verfahren, etwa im Zwangsversteigerungsverfahren, ermittelt werden, ist für die vorliegende Bewertung nicht erheblich. Eine Bindungswirkung besteht insoweit nicht.
- 24** 2. Soweit sich aus den Überlegungen der Klägerin entnehmen lässt, sie halte das Urteil des FG für evident fehlerhaft, weil es sich auf Vermutungen statt auf die grundbuchlich nachgewiesenen Rechtsverhältnisse stütze, deutet sie einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler (gravierende Fehlerhaftigkeit, greifbare Gesetzeswidrigkeit, Willkür) an, der nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 FGO die Zulassung der Revision rechtfertigte, wenn er vorläge (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 30. August 2016 II B 100/15, BFH/NV 2017, 39).
- 25** a) Ein solcher Fehler liegt aber nicht vor. Vielmehr entspricht das FG-Urteil den soeben aufgezeigten Grundsätzen. Das FG ist unter Würdigung des Erbbaurechtsvertrags sowie des tatsächlichen Geschehensablaufs zu dem Ergebnis gekommen, dass der Erbbauzinsanspruch zum Stichtag gerade in Höhe von 30.375,22 € bestand. Darin liegt keine grundlegende Verkennung der Rechtslage. Nach den Feststellungen des FG setzte die Änderung des Erbbauzinses nach § 6a des Erbbaurechtsvertrags ein entsprechendes Anpassungsverlangen voraus. Für dessen Existenz hatte die Klägerin selbst nichts vorgetragen.
- 26** Aus dem Erbbaugrundbuch hat das FG zutreffend nichts hergeleitet. Zum einen ging das eingetragene dingliche Recht wegen der Bezugnahme auf den Erbbaurechtsvertrag über die schuldrechtlichen Vereinbarungen nicht hinaus, so dass ein weitergehender Anspruch aus dinglichem Recht ebenfalls mangels Anpassungsverlangen nicht entstehen konnte. Zum anderen wies das Erbbaugrundbuch im Hinblick auf etwaige Anpassungen lediglich eine Vormerkung zur Sicherung eines Änderungsanspruchs auf, aber keine eigene Gleitklausel. Soweit sich die Klägerin auf die Maßgeblichkeit des Grundbuchs beruft, geht sie deshalb fehl.
- 27** Wenn das FG bei seiner Wertermittlung vor diesem Hintergrund aus dem gezahlten Jahresbetrag einen Rückschluss auf das Vorliegen der Voraussetzungen für die Änderung der Anspruchshöhe nach dem Erbbaurechtsvertrag gezogen hat, ist das sachgerecht. Insbesondere trifft der sinngemäße Vorhalt der Klägerin nicht zu, das FG habe systemwidrig allein auf die Höhe der (ggf. zufälligen) Zahlung abgestellt.
- 28** b) Ohne dass es noch darauf ankäme, weist der Senat darauf hin, dass sich die beanstandete Herangehensweise des FA und des FG sogar noch zugunsten der Klägerin ausgewirkt hat. Hätten FA und FG nicht aus der tatsächlichen Zahlung gefolgert, dass die Voraussetzungen für die Heraufsetzung des Erbbauzinses einschließlich des Anpassungsverlangens gegeben gewesen sein dürften --ohne dass ein derartiges Anpassungsverlangen tatsächlich feststellbar war--, hätte man allein den Erbbauzinsanspruch in der ursprünglich vereinbarten Höhe von 23.775,07 € ansetzen müssen, was zu einem deutlich geringeren Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs und zu einer entsprechend höheren Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer geführt hätte. Anhaltspunkte dafür, dass vor dem Erwerb die Gläubigerin einen höheren Erbbauzins als die zuletzt gezahlten 30.375,22 € verlangt hätte, lagen offenkundig nicht vor.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

30 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de