

Urteil vom 10. Juli 2024, II R 3/22

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Verlängerung eines Erbbaurechts

ECLI:DE:BFH:2024:U.100724.IIR3.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 8 Abs 1, BewG § 12 Abs 3, BewG § 13 Abs 1, BewG § 13 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 30. September 2020, Az: 5 K 235/19

Leitsätze

Wird ein Erbbaurecht vor Ablauf der Laufzeit gegen Vereinbarung eines Erbbauzinses verlängert, ist Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer der kapitalisierte Erbbauzins für den Verlängerungszeitraum. Eine Abzinsung des Kapitalwerts auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung über die Verlängerung des Erbbaurechts ist nicht vorzunehmen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 30.09.2020 - 5 K 235/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten um die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Verlängerung eines Erbbaurechts.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Berechtigte eines mit notariellem Erbbaurechtsvertrag vom 12.01.1989 begründeten Teilerbbaurechts an einem Grundstück. Das Teilerbbaurecht ist verbunden mit Sondereigentum an dem auf dem Grundstück errichteten Hotel und beinhaltet für die Klägerin das Recht, das Hotelgebäude zu halten und an einen Hotelbetreiber zu vermieten und durch diesen betreiben zu lassen oder es selbst zu betreiben. Gemäß § 2 Ziffer 1 des Vertrages wurde das Teilerbbaurecht für die Dauer bis zum 31.12.2070 bestellt. Der jährliche Erbbauzins betrug 302.928,36 DM zuzüglich Umsatzsteuer. Die Klägerin war außerdem zur Zahlung eines Entgelts nach Maßgabe bestimmter Umsätze je Geschäftsjahr verpflichtet.
- 3** Da die Klägerin plante, Teile des Hotels unter einem neuen Markennamen zu betreiben und hierfür umfangreiche Umbau- und Renovierungsarbeiten vornehmen zu lassen, wurde der Erbbaurechtsvertrag mit notarieller Urkunde vom 13.08.2018 dahin geändert, dass die Laufzeit des Erbbaurechts um weitere 44 Jahre bis zum 31.12.2114 verlängert und anstelle des bisherigen Erbbauzinses sowie der separaten Umsatzabgabe ein neuer einheitlicher Erbbauzins in Höhe von 3.369.563,09 € jährlich vereinbart wurde. Darüber hinaus sollte die Grundstückseigentümerin als Gegenleistung für die Löschung einer für sie eingetragenen Grundschuld sowie für die Erleichterung der Finanzierung durch Änderung der Belastungsgrenze des Teilerbbaurechts ein einmalig zu zahlendes Entgelt in Höhe von 10,4 Mio. € erhalten.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte aufgrund der Verlängerung des Erbbaurechts mit Bescheid vom 19.09.2018 Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.864.524 € gegen die Klägerin fest. Der dagegen erhobene Einspruch führte zu einer Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auf 4.042.758 € und blieb im Übrigen ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 21.12.2018 ging das FA von einer Grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage von 67.379.310 € aus, die sich aus dem Einmalbetrag von 10,4 Mio. € und dem

verlängertes Erbbaurecht ist. In diesem Falle ist der auf die Laufzeit der Verlängerung des Erbbaurechts kapitalisierte Erbbauzins als Wert der Gegenleistung der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen (BFH-Urteil vom 18.08.1993 - II R 10/90, BFHE 172, 122, BStBl II 1993, 766, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 23.04.2020 - II B 80/19, BFH/NV 2020, 925, Rz 9).

- 14** b) Ausgehend hiervon hat das FG die Bemessungsgrundlage für die Verlängerung des Erbbaurechts der Höhe nach zutreffend ermittelt. Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins betrug 3.369.563 €. Aufgrund der im Erbbaurechtsänderungsvertrag vom 13.08.2018 vereinbarten Laufzeitverlängerung vom 01.01.2071 bis zum 31.12.2114 (44 Jahre) ergibt sich auf der Grundlage der Anlage 9a zum BewG ein Vervielfältiger von 16,910. Bei Anwendung dieses Vervielfältigers beträgt der kapitalisierte Erbbauzins für den Verlängerungszeitraum danach 56.979.310 €.
- 15** 3. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der kapitalisierte Erbbauzins nicht nach § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Verlängerungsvereinbarung vom 13.08.2018 abzuzinsen.
- 16** a) § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG sieht abweichend von dem Grundsatz des § 12 Abs. 1 Satz 1 BewG vor, dass Forderungen oder Schulden nicht mit ihrem Nennwert anzusetzen sind, sondern ausnahmsweise abgezinst werden, wenn sie unverzinslich sind und ihre Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt. Die Vorschrift erfasst im Bereich der Grunderwerbsteuer nach der Rechtsprechung des BFH nur solche Fälle, in denen der Grundstücksverkäufer seine Verpflichtung aus dem Kaufvertrag zur Übereignung des Grundstücks bereits erfüllt hat und trotzdem vereinbarungsgemäß die Kaufpreiszahlung des Käufers zinslos hinausgeschoben wird (BFH-Urteile vom 18.01.1989 - II R 103/85, BFHE 155, 558, BStBl II 1989, 427 und vom 12.10.1994 - II R 4/91, BFHE 176, 56, BStBl II 1995, 69). Denn die zinslose Stundung des Kaufpreises über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ist wie eine verdeckte Kaufpreisermäßigung zu behandeln. Eine Abweichung vom Nominalwert des Kaufpreises durch Abzinsung kommt dagegen nicht in Betracht, wenn nicht nur der Kaufpreis, sondern die beiderseitigen Hauptleistungspflichten aus dem Grundstückskaufvertrag hinausgeschoben werden, weil der Verkäufer in einem solchen Fall nicht vorleistungspflichtig ist. Tauschen die Vertragspartner ihre Leistungen daher Zug um Zug (§ 322 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) aus, entfällt der Rechtfertigungsgrund für die Abzinsung selbst dann, wenn der Leistungsaustausch und damit auch die Zahlung des Kaufpreises erst mehrere Jahre nach dem Vertragsschluss erfolgt (BFH-Urteile vom 18.01.1989 - II R 103/85, BFHE 155, 558, BStBl II 1989, 427, unter II.1. und vom 12.10.1994 - II R 4/91, BFHE 176, 56, BStBl II 1995, 69, unter II.1.).
- 17** b) Diese Grundsätze sind auf die Verlängerung eines Erbbaurechts zu übertragen. Da das Erbbaurecht gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG einem Grundstück gleichsteht, kann hinsichtlich der vereinbarten Gegenleistung für die (erstmalige) Bestellung oder Verlängerung eines Erbbaurechts nichts anderes gelten als hinsichtlich der Gegenleistung für die Übereignung eines Grundstücks (BFH-Beschluss vom 23.04.2020 - II B 80/19, BFH/NV 2020, 925, Rz 10). Dabei ist bei Abschluss einer Verlängerungsvereinbarung zu berücksichtigen, dass für diejenige Zeit, auf die sich die Verlängerung des Erbbaurechts bezieht, auch bürgerlich-rechtlich die Abspaltung des Erbbaurechts von dem Eigentum nicht anders stattfindet als dies bei einer Neubestellung des Erbbaurechts der Fall gewesen wäre, denn ohne die Verlängerung endet das Erbbaurecht gemäß § 12 Abs. 3 ErbbauRG ohne Zutun der Beteiligten (vgl. BFH-Beschluss vom 23.04.2020 - II B 80/19, BFH/NV 2020, 925, Rz 11). Demzufolge ist nicht auf den Zeitpunkt der Vereinbarung über die Verlängerung des Erbbaurechts, sondern den Beginn des Verlängerungszeitraums abzustellen, wenn es darum geht, ob Leistungspflichten hinausgeschoben werden.
- 18** Die entsprechende Sachleistungspflicht in Gestalt der Vermittlung der weiteren Sachherrschaft über die Grundstücksfläche kann durch den Grundstückseigentümer bei der Erbbaurechtsverlängerung erst mit dem Beginn des Verlängerungszeitraums erfüllt werden. Erst ab diesem Zeitpunkt wird das aus § 1 Abs. 1 ErbbauRG folgende Recht des Erbbauberechtigten, weiterhin das Eigentum an dem auf dem fremden Grundstück errichteten Bauwerk zu haben, verlängert und damit für den Verlängerungszeitraum (erstmalig) begründet, sodass die mit der Verlängerung des Erbbaurechts korrespondierende Leistungspflicht des Grundstückseigentümers auch erst zu diesem Zeitpunkt erfüllt wird. Erst mit Beginn des Verlängerungszeitraums sind auch die jährlichen Erbbauzinszahlungen für das verlängerte Erbbaurecht zu zahlen. Der dann als wiederkehrende Leistung zu zahlende Erbbauzins und das verlängerte Erbbaurecht stehen in einem Gegenseitigkeitsverhältnis. Somit erfüllen sowohl der Grundstückseigentümer als auch der Erbbauberechtigte die beiderseitigen Leistungen Zug um Zug erst in der Zukunft, sodass der Grundstückseigentümer nicht vorleistungspflichtig ist. Für eine Abzinsung des kapitalisierten Erbbauzinses auf den Zeitpunkt der Verlängerungsvereinbarung ist daher kein Raum (gleicher Ansicht Viskorf/Viskorf, § 2 GrEStG Rz 189 (21. Aufl. 2024); Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., § 9 Rz 172; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 9 Rz 60; Leingärtner/Krumm, Besteuerung der

Landwirte, Kap. 10 Rz 121a; vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 19.01.2011 - 2 K 2697/08, EFG 2011, 1181; FG Münster, Urteil vom 10.04.2014 - 8 K 3046/11 GrE, EFG 2014, 1220; FG Düsseldorf, Urteil vom 30.11.2023 - 11 K 2195/21 GE, EFG 2024, 870; ebenso Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Beurteilung von Erbbaurechtsvorgängen vom 16.09.2015, BStBl I 2015, 827, Rz 3.4; a.A. Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 2 Rz 52; vgl. auch FG München, Urteil vom 23.11.2011 - 4 K 2267/08, EFG 2012, 869, bei vertraglich vereinbartem Aufschub der Fälligkeit der Erbbauzinsen).

- 19** c) Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass sich die Steuer gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG (ausschließlich) nach dem Wert der Gegenleistung richte, der im Besteuerungszeitpunkt geringer als der Nominalwert der Erbbauzinsverpflichtung sei, folgt daraus nichts anderes. Das Grunderwerbsteuerrecht besteuert den Umsatz von Grundstücken beziehungsweise den diesen nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG gleichgestellten Erbbaurechten. Dementsprechend kann die Gegenleistung des Erbbauberechtigten nur unter Berücksichtigung dieses Grundstücksumsatzes und damit der Leistung des Erbbaupflichteten bewertet werden, die im Streitfall ebenfalls erst im Verlängerungszeitraum erbracht wird (vgl. BFH-Urteile vom 18.01.1989 - II R 103/85, BFHE 155, 558, BStBl II 1989, 427, unter II.1. und vom 12.10.1994 - II R 4/91, BFHE 176, 56, BStBl II 1995, 69, unter II.1.).
- 20** d) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 24.02.1982 - II R 4/81 (BFHE 136, 146, BStBl II 1982, 625). Das Urteil betrifft die vor der Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 18.08.1993 - II R 10/90 (BFHE 172, 122, BStBl II 1993, 766) geltende Rechtslage, wonach die Vereinbarung der Verlängerung eines Erbbaurechts nicht als Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG anzusehen war. Auch wenn die Vereinbarung der Verlängerung des Erbbaurechts danach keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG darstellte, führte die Vereinbarung der Verlängerung des Erbbaurechts gleichwohl zur Entstehung einer (zusätzlichen) Grunderwerbsteuer auf den ursprünglichen Erwerbsvorgang insoweit, als bei der Verlängerung des Erbbaurechts eine Gegenleistung vereinbart wurde (BFH-Urteil vom 24.02.1982 - II R 4/81, BFHE 136, 146, BStBl II 1982, 625, unter 2.). Die Abzinsung des Kapitalwerts der Erbbauzinsen beruhte demzufolge darauf, dass die für die Verlängerung des Erbbaurechts zu zahlenden Erbbauzinsen als nachträgliche Erhöhung der Gegenleistung für die ursprüngliche Erbbaurechtsbestellung angesehen wurde, was folgerichtig mit einem zinslosen Aufschub dieser "Entgeltserhöhung" verbunden war. Diese für eine Abzinsung sprechende Betrachtung hat aber seit der Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 18.08.1993 - II R 10/90 (BFHE 172, 122, BStBl II 1993, 766), wonach die Erbbaurechtsverlängerung als eigenständiger Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, ihre rechtliche Grundlage verloren.
- 21** e) Die Klägerin vermag sich auch nicht auf das BFH-Urteil vom 23.10.2002 - II R 81/00 (BFHE 200, 416, BStBl II 2003, 199) berufen, da das Urteil --anders als der vorliegende Streitfall-- die Bewertung einer gestaffelten Erbbauzinsverpflichtung als Gegenleistung für die (erstmalige) Bestellung eines Erbbaurechts betrifft.
- 22** 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der kapitalisierte Erbbauzins auch nicht nach § 13 Abs. 1 oder Abs. 3 BewG auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Verlängerungsvereinbarung vom 13.08.2018 abzuzinsen.
- 23** a) Die Klägerin berücksichtigt nicht, dass die in § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a zum BewG geregelte Ermittlung des Kapitalwerts ebenfalls auf einer "Abzinsung" beruht, indem von der Summe der einzelnen Jahreswerte Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen abgezogen werden. Die mit der Revision begehrte (weitere) Abzinsung des nach § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a zum BewG gebildeten Kapitalwerts der Erbbauzinsen für den Verlängerungszeitraum auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Verlängerungsvereinbarung ist in § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a zum BewG gesetzlich nicht vorgesehen. Eine Abzinsung in dem Zeitraum bis zur Verlängerung des Erbbaurechts erfolgt lediglich durch die Kapitalisierung der Erbbauzinsverpflichtung für die erstmalige Bestellung des Erbbaurechts.
- 24** b) Eine weitere Abzinsung ergibt sich, wie das FG zu Recht angenommen hat, auch nicht aus § 13 Abs. 3 BewG.
- 25** Nach dieser Vorschrift sind wiederkehrende Nutzungen und Leistungen mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen, wenn dieser nachweislich geringer oder höher ist als der nach § 13 Abs. 1 BewG ermittelte Kapitalwert. Ein geringerer gemeiner Wert kann sich zwar grundsätzlich auch aus einem zeitlichen Aufschub einer Zahlungsverpflichtung ergeben (z.B. BFH-Urteil vom 19.05.1972 - III R 21/71, BFHE 106, 228, BStBl II 1972, 748, unter III.2.; vgl. auch Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 13 Rz 37). Zu einem zeitlichen Aufschub der Erbbauzinsverpflichtung kommt es im Falle der Verlängerung eines Erbbaurechts --wie ausgeführt-- aber nicht, da in einem solchen Fall auch die Sachleistungspflicht des Grundstückseigentümers als Erbbaupflichtetem erst nach Ablauf des ursprünglichen Zeitraums einsetzt. Da die gegenseitigen Leistungen somit ab Beginn des Verlängerungszeitraums Zug um Zug

erbracht werden, liegt in dem --aus der Perspektive der Verlängerungsvereinbarung-- erst zukünftigen Einsetzen der Pflicht zur Entrichtung der Erbbauzinsen kein Zahlungsaufschub, der den Ansatz eines niedrigeren Werts nach § 13 Abs. 3 BewG rechtfertigen könnte.

- 26** 5. Ob entgegen der Auffassung des FG auch die Einbeziehung der Einmalzahlung in Höhe von 10,4 Mio. € in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer geboten gewesen wäre, weil es sich insoweit möglicherweise ebenfalls um eine Gegenleistung für die Verlängerung des Erbbaurechts handelt, kann der Senat wegen des im Revisionsverfahren zu beachtenden Verböserungsverbots offenlassen.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de