

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14. November 2007, II R 64/06

Erbbauzins als Gegenleistung beim Erbbaurechtserwerb durch Grundstückseigentümer

Leitsatz

Erwirbt der Eigentümer eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks das Erbbaurecht, gehört die Erbbauzinsrealast nicht zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung.

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin eines Grundstücks, das mit einem bis zum 5. April 2039 laufenden Erbbaurecht belastet ist. Der jährliche Erbbauzins betrug zuletzt ... DM.

Mit Vertrag vom 28. Oktober 1999 verkaufte die Erbbauberechtigte das Erbbaurecht an die Klägerin zum Kaufpreis von ... DM. Die Klägerin sollte in den Erbbaurechtsvertrag mit allen Rechten und Pflichten anstelle der bisherigen Erbbauberechtigten eintreten. Die Klägerin übernahm die in Abteilung II Nummer 1 und 6 des Erbbaurechtsgrundbuchs eingetragenen Belastungen, darunter den Erbbauzins, laut Vertrag ohne Anrechnung auf den Kaufpreis.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 23. November 1999 für den Erwerb des Erbbaurechts Grunderwerbsteuer in Höhe von ... DM fest. In die Bemessungsgrundlage bezog das FA dabei neben dem Kaufpreis auch den Kapitalwert des Erbbauzinses in Höhe von ... DM ein. Der Einspruch, mit dem sich die Klägerin u.a. hiergegen wandte, hatte aus anderen Gründen teilweise Erfolg; mit Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2003 setzte das FA die Grunderwerbsteuer auf ... € herab. Die Klage, mit der sich die Klägerin nunmehr nur noch gegen die Berücksichtigung des Erbbauzinses bei der Bemessungsgrundlage wandte, blieb erfolglos.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 9 Abs. 2 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Grunderwerbsteuer auf X € festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Finanzgericht (FG) hat zu Unrecht angenommen, der Kapitalwert des Erbbauzinses gehöre zur Gegenleistung.

1. Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines bestehenden Erbbaurechts begründet, unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Zur Gegenleistung gehören gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 2

Satz 1 GrEStG die Belastungen, die auf dem Erbbaurecht ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen und es sich nicht um dauernde Lasten handelt (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG). Der Erbbauzins gilt nicht als dauernde Last (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 GrEStG). Zur Gegenleistung gehört damit grundsätzlich auch der nach § 13 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu kapitalisierende Wert der Erbbauzinsverpflichtung (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Oktober 2002 II R 81/00, BFHE 200, 416, BStBl II 2003, 199; vom 5. Dezember 1979 II R 103/76, BStBl II 1980, 135; vom 21. Dezember 1977 II R 47/73, BFHE 124, 381, BStBl II 1978, 318), soweit sie nicht schon deswegen zur Gegenleistung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gehört, weil der Erwerber sie ausdrücklich übernommen hat (Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., § 9 Rz 47; Sack in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 16. Aufl., § 9 Rz 269 und 587).

2. Etwas anderes gilt, wenn das Erbbaurecht durch den Eigentümer des Grundstücks, das mit dem Erbbaurecht belastet ist, erworben wird. Zwar geht die Erbbauzinsreallast auch in diesem Fall wie bei einem Erwerb durch einen Dritten kraft Gesetzes auf den Erwerber über, so dass § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 GrEStG dem Wortlaut nach erfüllt ist. Ihr Ansatz bei der Bemessungsgrundlage ist jedoch unter Berücksichtigung des in § 8 Abs. 1 und § 9 GrEStG verwendeten Begriffs der "Gegenleistung" und nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Fiktion des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 GrEStG nicht geboten. Zwar bleibt die als Reallast verdinglichte Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses in diesen Fällen bestehen und erlischt gemäß § 889 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht durch Konsolidation, d.h. durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit beim erwerbenden Grundstückseigentümer; in dessen Person entsteht vielmehr eine Eigentümerreallast (vgl. Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 66. Aufl., § 1105 Rz 3 und ErbbRVO § 33 Rz 3). Diese stellt aber keine Belastung für den das Erbbaurecht erwerbenden Grundstückseigentümer dar, weil keine Leistungspflicht einer anderen Person gegenüber gegeben ist. Vielmehr steht der Eigentümerreallast das ebenfalls in der Person des Grundstückseigentümers fortbestehende Zinsstammrecht einschließlich des Rechts auf die noch nicht fälligen Einzelleistungen als Bestandteil des Grundstückseigentümers nach § 96 BGB gegenüber (MünchKommBGB/von Oefele, 4. Aufl., ErbbauVO § 9 Rz 7). Auf den Erwerber des Erbbaurechts geht damit die Verpflichtung zu einer solchen Leistung über, auf die er in seiner Eigenschaft als Grundstückseigentümer einen Anspruch hat. Damit fehlt dem Übergang der verdinglichten Verpflichtung zur Zahlung des Erbbaurechts auf den Grundstückseigentümer der Charakter einer Gegenleistung für den Erwerb des Erbbaurechts.

Die Vorentscheidung entspricht nicht den vorgenannten Grundsätzen. Sie war daher aufzuheben.

3. Die Sache ist spruchreif.

a) Soweit mit der Vertragsklausel, die Klägerin übernehme den Erbbauzins ohne Anrechnung auf den Kaufpreis, eine auch schuldrechtliche Übernahme des Erbbauzinses gemeint gewesen sein sollte, käme zwar grundsätzlich eine Gegenleistung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG in Betracht. Im Streitfall scheidet die Annahme einer Gegenleistung nach dieser Vorschrift jedoch von vornherein aus, weil Erbbauzinsverpflichtung und Erbbauzinsanspruch durch Konfusion erloschen sind.

b) Aber auch eine Gegenleistung nach § 9 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 3 GrEStG liegt nicht vor. Der Erbbauzins als Reallast ist zwar von Gesetzes wegen auf die Klägerin übergegangen. Da die Klägerin jedoch das Erbbaurecht als Grundstückseigentümerin erworben hat, gehört der Erbbauzins im Streitfall nicht zur Gegenleistung gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 1 und 3 GrEStG. Der Steuerbescheid vom 23. November 1999 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Februar 2003 ist daher zu ändern und die Steuer ohne Berücksichtigung des Kapitalwerts des Erbbauzinses auf X € festzusetzen.