BFH v. 08.06.2005 - II R 8/03

Instanzenzug:
FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 20.11.2002 3 K 2209/00 BFH II R 8/03 (Verfahrensverlauf) BFH - II R 8/03, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Miterbe zu 3/10 des im November 1998 verstorbenen Erblassers E. Weitere Miterbin zu 7/10 war die Beigeladene. E war Inhaber eines 1954 auf die Dauer von 99 Jahren bestellten Erbbaurechts, für das zum Todeszeitpunkt ein jährlicher Erbbauzins von 75,06 DM zu zahlen war. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) stellte den Grundstückswert dieses Erbbaurechts auf den Todestag des E durch Bescheid vom 15. Oktober 1999 auf 210 000 DM und den auf den Kläger entfallenden Anteil auf 63 000 DM fest. Im Rahmen der Wertermittlung nach § 148 Abs. 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) hatte sich zunächst für das unbelastete bebaute Grundstück ein nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelter Ertragswert von 97 297 DM ergeben, der aber geringer war als der Wert allein des Grund und Bodens. Daher setzte das FA für das unbelastete bebaute Grundstück gemäß § 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 BewG den Mindestwert von 211 688 DM an und zog zur Ermittlung des Grundstückswerts des Erbbaurechts davon den Wert des belasteten Grundstücks nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG mit dem 18,6-fachen des jährlichen Erbbauzinses —nämlich mit 1 395 DM— ab. Das Ergebnis rundete es gemäß § 139 BewG auf 210 000 DM ab.

Einspruch und Klage, mit denen der Kläger verlangt hatte, den Wert des unbelasteten bebauten Grundstücks mit dem Ertragswert von 97 000 DM anzusetzen, da er, der Kläger, anderenfalls den Wert des belasteten Grundstücks versteuern müsse, obwohl ihm dies nicht gehöre, blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, da dem E als Erbbauberechtigten die Substanz des Grundstücks zwar nicht rechtlich, wohl aber wirtschaftlich zugestanden habe, wie sich darin zeige, dass der Grundstückseigentümer außer dem niedrigen Erbbauzins keinen Nutzen aus dem Grundstück haben ziehen können, sei der nach § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG zutreffend ermittelte Grundstückswert des Erbbaurechts nicht zu beanstanden.

Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots gemäß Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sowie des Übermaßverbots gemäß Art. 20 Abs. 3 GG. Die Vorschrift des § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG sei verfassungswidrig und weder einer verfassungskonformen Auslegung noch etwaigen Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall zugänglich. Das Erbbaurecht stelle gegenüber dem reinen Grundstückseigentum ein Minus dar; dem trage § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG keine Rechnung, da er weder auf die Restlaufzeit noch auf die Höhe des Erbbauzinses abstelle. Während ein Erwerber des Erbbaurechts angesichts der Restlaufzeit von 55 Jahren lediglich die Hälfte des ursprünglichen Werts des Erbbaurechts zahlen würde, würde ein Erwerber des Grundstücks berücksichtigen, dass ihm das Gebäude nach Erlöschen des Erbbaurechts entschädigungslos zufalle. Im Ergebnis müsse der Kläger etwa denselben Wert versteuern wie ein Erbe des Grundstücks in unbelastetem Zustand. Dies sei mit Art. 3 GG nicht vereinbar.

Der Kläger beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Feststellungsbescheid vom 15. Oktober 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2000 dahin zu ändern, dass der Grundstückswert für das Erbbaurecht auf 97 000 DM festgestellt wird.

Das FA ist der Revision entgegengetreten. Es trägt vor, dass nach § 8 des Erbbaurechtsvertrages bei Ablauf des Erbbaurechts für das Gebäude eine Entschädigung in Höhe des gemeinen Werts zu zahlen sei, und verweist im Übrigen auf § 92 Abs. 2 BewG, wonach bei einer Laufzeit des Erbbaurechts von noch 50 Jahren oder mehr auch bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Gesamtwert des Grundstücks mit Gebäude auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts entfalle.

II. Die Revision ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Der für das im Nachlass des E befindliche Erbbaurecht festgestellte Grundstückswert entspricht dem § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG. Die Vorschrift ist nicht verfassungswidrig. Der festgestellte Grundstückswert verstößt auch nicht gegen das Übermaßverbot.

1. Der Grundstückswert für das Erbbaurecht ist im Streitfall gemäß § 138 Abs. 5 BewG i.V.m. § 179 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) zutreffend gesondert und einheitlich festgestellt worden, weil das Erbbaurecht einer Mehrheit von Erben zuzurechnen ist (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 8. Oktober 2003 II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179). Der Grundstückswert ist auch materiell-rechtlich zutreffend gemäß § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG ermittelt worden.

2. Die Regelung des § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG ist auch nicht verfassungswidrig. Mit Urteilen vom 5. Mai 2004 II R 45/01 (BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036) sowie vom 29. September 2004 II R 57/02 (BFHE 207, 52, BStBl II 2004, 1041) hat der BFH sowohl für das erbbaurechtsbelastete Grundstück als auch für das Erbbaurecht dann, wenn die nach § 148 Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 2 BewG festgestellten Grundstückswerte gegen das Übermaßverbot verstoßen —und dieser Verstoß im Falle einer Bewertung eines Erbbaurechts nicht mittels des durch § 148 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 146 Abs. 6 und 7 BewG zugelassenen Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts für das unbelastete bebaute Grundstück als Ausgangsgröße abwendbar ist (dazu unter 3.)—, eine verfassungskonforme Auslegung dergestalt vorgenommen, dass dem Steuerpflichtigen der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts für das Erbaurecht eröffnet wurde. Die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung bedeutet aber, dass die Regelungen des § 148 Abs. 1 BewG als solche nicht verfassungswidrig sind. An dieser Rechtsprechung wird festgehalten.

3. In der das Erbbaurecht betreffenden Entscheidung in BFHE 207, 52, BStBl II 2004, 1041 wird weiter darauf hingewiesen, dass eine Überbewertung des Erbbaurechts verschiedene Ursachen haben kann. Die Überbewertung kann einmal an der Höhe des nach § 148 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 146 Abs. 1 bis 6 BewG angesetzten Werts für das unbelastete bebaute Grundstück liegen; sie kann aber auch an dem davon abzuziehenden und nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG zu ermittelnden Wert des belasteten Grundstücks (ohne Gebäude) beruhen. Soweit die Ursache einer Überbewertung in einem zu hohen Wert für das unbelastete bebaute Grundstück als Ausgangsgröße zu finden ist, kann der Steuerpflichtige dem gemäß § 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG oder gemäß § 146 Abs. 7 BewG durch den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts entgegentreten. Dies hat der Kläger aus Kostengründen abgelehnt, wie sich aus den „Einheitswertsakten" ergibt. Soweit die Ursache in einem zu niedrigen Wert gemäß § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG für das belastete Grundstück (ohne Gebäude) als Abzugsposten zu finden ist, weil dieser typisierend weder die Restlaufzeit des Erbbaurechts noch etwaige Abweichungen des Erbbauzinses von der marktüblichen Bodenrendite berücksichtigt, greift die oben zu 2. dargestellte Möglichkeit ein, zur Vermeidung einer gegen das Übermaßverbot verstoßenden Überbewertung einen niedrigeren gemeinen Wert des Erbbaurechts durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot läge vor, wenn der nach § 148 Abs. 1 Satz 2 BewG sich ergebende Grundstückswert des Erbbaurechts infolge der schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgeht, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder —anders ausgedrückt— der Grundstückswert auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den Anlass der Grundstücksbewertung in Erb- und Schenkungsfällen nicht gerechtfertigt ist (vgl. BFH in BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036, unter II. 4., m.w.N.). Etwaige Überbewertungen, die noch nicht so gravierend sind, dass sie gegen das Übermaßverbot verstoßen, und die ihre Ursache in einem zu niedrigen Wert des belasteten

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Grundstücks (ohne Gebäude) als Abzugsposten haben, sind danach hinzunehmen. Ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz läge insoweit nicht vor.

4. Für den Streitfall folgt daraus, dass der Kläger einen niedrigeren gemeinen Wert des Erbbaurechts nachweisen müsste, der den vom FA festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreitet, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend im Sinne der angegebenen Rechtsprechung erweist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 2. Juli 2004 II R 9/02, BFHE 207, 42, BStBl II 2004, 1039, unter II. 5.). Auch einen derartigen Nachweis hat der Kläger jedoch nicht erbracht.

5. Der Senat hat erwogen, ob dem Kläger durch Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO Gelegenheit zu geben ist, den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Erbbaurechts zu führen. Er hat dies jedoch verworfen, weil wegen der langen Restlaufzeit von 55 Jahren und angesichts der Höhe des Erbbauzinses zum Todeszeitpunkt des E ein Verstoß des angefochtenen Grundstückswerts gegen das Übermaßverbot von vornherein ausscheidet. Für den Grundstückseigentümer war das Grundstück, für das er in den nächsten 55 Jahren nur den vereinbarten Erbbauzins erhält, lediglich von geringem Wert, und zwar unabhängig von der Gesamtlaufzeit des Erbbaurechts. Für den Erwerber eines Grundstücks, das noch auf 55 Jahre mit einem Erbbaurecht belastet ist, macht es keinen großen Unterschied, ob das Erbbaurecht zuvor schon 44 Jahre bestanden hat oder beispielsweise erst 5 Jahre. Dass das Gebäude bei Ablauf des Erbbaurechts entschädigungslos dem Grundstückseigentümer zufällt, wie der Kläger behauptet, ist vom FG nicht festgestellt und widerspricht dem bei den „Einheitswertsakten" befindlichen Erbbaurechtsvertrag.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Hamburg 28.8.2014 - 3 K 134/13
BFH 11.12.2013 - II R 22/11
BFH 22.1.2009 - II R 9/07
BFH 22.1.2009 - II R 10/07
FG Berlin 16.5.2006 - 3 K 3078/00
FG Berlin 16.5.2006 - 3 K 3494/99
FG Köln 14.12.2005 - 4 K 5275/01
FG Köln 14.12.2005 - 4 K 4419/01
FG Rheinland-Pfalz 20.11.2002 - 3 K 2209/00

Fundstelle(n):
BFH/NV 2005 S. 2170 Nr. 12
NWB VAAAB-68106

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.