BFH v. 11.12.2013 - II R 22/11

Bewertung eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks; Anwendung des § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a.F. für Zwecke der Grunderwerbsteuer

Leitsatz

1. Bei einem Verstoß des sich nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ergebenden Werts des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks gegen das Übermaßverbot ist eine verfassungskonforme Auslegung des § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG dahin möglich und damit auch geboten, den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks in unbebautem Zustand zuzulassen. Dies erfordert den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts, der den vom Finanzamt festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreitet, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist.
2. Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot kann sich nur aus einem Vergleich des auf der Grundlage des kapitalisierten Erbbauzinses ermittelten Werts mit dem Wert ergeben, den das Grundstück ohne Belastung mit dem Erbbaurecht und ohne Bebauung hätte.
3. Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot kann bei der Feststellung des Grundbesitzwerts für ein erbbaurechtsbelastetes Grundstück für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht daraus abgeleitet werden, dass nach § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins nicht zum Grundstück im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne gerechnet wird.

Gesetz(e):

BewG § 148 Abs. 1 Satz 1 GrEStG § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG § 8 Abs. 1 BewG § 146 Abs. 7

Instanzenzug:

FG Münster Urteil vom 27.01.2011 3 K 3464/07 F BFH II R 22/11 (Verfahrensverlauf) BFH - II R 22/11, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Die R-GmbH hatte sich im Rahmen der Gründung der vormals als E-GmbH & Co. KG firmierenden Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) durch notariell beurkundeten Vertrag vom 30. November 2006 verpflichtet, u.a. vier in ihrem Eigentum stehende und eine wirtschaftliche Einheit bildende Flurstücke als Einlage in die E-GmbH & Co. KG einzubringen. Die Flurstücke mit einer Gesamtgröße von 38.676 qm sind mit einem Schulzentrum bebaut und seit dem 10. September 1981 mit einem für die Dauer von 99 Jahren laufenden Erbbaurecht belastet; am 30. November 2006 betrug der jährliche Erbbauzinsanspruch 78.500,52 €.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) stellte gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 26. Januar 2007 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30. November 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer den Grundbesitzwert für die Grundstücke auf 1.460.000 € fest. Der Wertermittlung lag —in Anwendung des § 148 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2006 geltenden Fassung (BewG)— der mit dem Vervielfältiger von 18,6 multiplizierte jährliche Erbbauzins von 78.500 € zugrunde.

3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Im Verlauf des Klageverfahrens legte die Klägerin das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Bau- und Immobiliensachverständigen vor, der für die erbbaurechtsbelasteten Grundstücke „auftragsgemäß ohne Erbbauzinserträge" einen Verkehrswert in Höhe von 17.650 € errechnete. Bei der Ermittlung des Bodenwerts war der Gutachter von einem Bodenwert von 34 €/qm ausgegangen, dessen Ansatz auf Vergleichsbodenwer-

© 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.

ten des Gutachterausschusses für Gewerbegrundstücke von 30 € bzw. 31 € und ferner einem durch „NKF-Alternativbewertung" ermittelten Bodenwert beruhte. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seines klageabweisenden Urteils aus, das Gutachten sei schon hinsichtlich des zugrunde gelegten Bodenwerts unschlüssig und nicht zum Nachweis eines geringeren gemeinen Werts geeignet. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1308 veröffentlicht.

4 Mit der Revision macht die Klägerin Verfahrensmängel geltend und rügt die Unvereinbarkeit des § 8 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) i.V.m. § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG mit § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG. Die Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG, wonach das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins nicht zu den Grundstücken gerechnet wird, schließe auch im Rahmen der Grundbesitzwertfeststellung für ein erbbaurechtsbelastetes Grundstück eine Berücksichtigung dieses Rechts aus. Die unterschiedliche Behandlung des Rechts auf den Erbbauzins in Bezug auf den ein erbbaurechtsbelastetes Grundstück betreffenden Erwerbsvorgang je danach, ob sich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG) oder nach dem Grundbesitzwert (§ 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 3 und § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG) bestimmt, verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) und führe im Fall des Ansatzes des Grundbesitzwerts zu einer Übermaßbesteuerung.

5 Das FA erklärte durch während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 5. Dezember 2013 den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30. November 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung des Grundbesitzwerts als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.

6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Grundbesitzwert unter Abänderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30. November 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 5. Dezember 2013 auf 17.500 € festzustellen.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 II. Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). An die Stelle des angefochtenen Feststellungsbescheids vom 26. Januar 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. August 2007, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 5. Dezember 2013 getreten; dieser Änderungsbescheid ist nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Diese Vorschriften gelten auch, wenn ein angefochtener Bescheid lediglich um einen Vorläufigkeitsvermerk ergänzt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 24. April 2013 II R 65/11, BFHE 240, 404, BStBl II 2013, 633, m.w.N.). Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Juni 2012 III R 86/09, BFHE 238, 68, m.w.N.).

9 Da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet, fallen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht weg und bilden die Grundlage für die Entscheidung des BFH (BFH-Urteil in BFHE 240, 404, BStBl II 2013, 633, m.w.N.).

III.

10 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist unbegründet und war daher abzuweisen. Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt des Änderungsbescheids vom 5. Dezember 2013 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Das FA hat den Grundbesitzwert der erbbaurechtsbelasteten Grundstücke in Anwendung des § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG zutreffend festgestellt.

11 1. Gemäß § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG beträgt der Wert eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks das 18,6fache des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt

© 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.

zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses. Diese Regelung beruht auf dem Grundgedanken, dass aus der Kapitalisierung des Erbbauzinses auf den Wert des belasteten Grundstücks geschlossen werden kann (BTDrucks 13/5952, S. 42). Nach § 148 Abs. 1 Satz 3 BewG ist das Recht auf den Erbbauzins nicht Bestandteil des Grundstücks. Diese Regelung stellt ausdrücklich klar, dass der Anspruch auf den Erbbauzins nicht zusätzlich zu dem nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ermittelten Wert des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks anzusetzen ist.

12 a) Die in § 148 Abs. 1 BewG geregelte Bewertung von Erbbaurechten und der durch diese Rechte belasteten Grundstücke ist zwar nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.e) nicht mit dem verfassungsrechtlichen Erfordernis einer Bewertung, die die Wertverhältnisse in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet, vereinbar. § 148 BewG ist aber trotz des festgestellten Verfassungsverstoßes anwendbar, weil das BVerfG von einer Nichtigerklärung der Vorschrift oder der Forderung nach einer rückwirkenden Änderung abgesehen und auf die geplante Neuregelung der Bewertung von Erbbaurechten und der durch diese Rechte belasteten Grundstücke in § 148 BewG hingewiesen hat (BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 II R 9/07, BFH/NV 2009, 1096). Diese Regelung ist inzwischen durch Art. 18 Nr. 4 i.V.m. Art. 20 Abs. 6 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung zum 1. Januar 2007 erfolgt.

13 b) § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ist auch nicht wegen eines Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot verfassungswidrig. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks ist zwar nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht vorgesehen, aber bei verfassungskonformer Auslegung —unabhängig von der Fortgeltungsanordnung (vgl. III.1.a)— für den Fall zuzulassen, dass andernfalls ein Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot vorliegen würde (BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 II R 45/01, BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036). Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder —anders ausgedrückt— die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. Beschluss des BVerfG vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116, BStBl II 1978, 441).

14 2. Diese Grundsätze gelten auch, wenn die Bewertung eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks für Zwecke der Grunderwerbsteuer erfolgt. Aus § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG ergibt sich nichts anderes.

15 a) Bei einem Verstoß des sich nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ergebenden Werts des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks gegen das Übermaßverbot ist eine verfassungskonforme Auslegung des § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG dahin möglich und damit auch geboten, entsprechend Satz 2 der Vorschrift i.V.m. § 146 Abs. 7 oder den §§ 147, 145 Abs. 3 Satz 3 BewG den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks in unbebautem Zustand zuzulassen (BFH-Urteil in BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036). Dies erfordert den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts, der den vom FA festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreitet, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist (BFH-Urteil in BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036, unter II.4.; vgl. ferner BFH-Urteil vom 8. Juni 2005 II R 8/03, BFH/NV 2005, 2170 betreffend den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Erbbaurechts). Dabei kann ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis eines geringeren gemeinen Werts vorgelegtes Sachverständigengutachten oder ein nachgewiesener tatsächlicher Kaufpreis nur dann zur Feststellung eines niedrigeren Werts führen, wenn die Bewertungsmaßstäbe übereinstimmen und insbesondere die gleichen preis- bzw. wertbildenden Faktoren berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 8. Oktober 2003 II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179).

16 b) Die schematisierende Bewertung des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks der Klägerin führt im Streitfall zu keiner Überbewertung, die als Verstoß gegen das Übermaßverbot einzuordnen wä-

© 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.

re. Das von der Klägerin vorgelegte Gutachten gelangt ohne Berücksichtigung des von § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG nicht zugelassenen Abzugspostens „Wertminderung des Grundstücks durch das belastende Erbbaurecht" zu einem Grundstückswert von 1.297.350 €. Dieser Wert liegt nur um gut 10 % unter dem vom FA festgestellten Wert. Solche Bewertungsdifferenzen sind als Folge der typisierenden Bewertungsmethode und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich um Wertschätzungen handelt, die stets mit Ungenauigkeiten verbunden sind, hinzunehmen.

17 c) Soweit das von der Klägerin vorgelegte Gutachten ausschließlich deshalb zu einer signifikanten Abweichung von dem vom FA festgestellten Grundstückswert gelangt, weil es den Kapitalwert des Erbbauzinses als zusätzlichen Abzugsposten berücksichtigt, ist dieses zum Nachweis einer Überbewertung und eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot ungeeignet. Denn mit dem Abzug des Kapitalwerts des Erbbauzinses vom gemeinen Wert des Grundstücks in unbebautem Zustand verlässt das Gutachten die Ebene des gemeinen Werts, der auch hier in seiner Vergleichsfunktion nach Maßgabe der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179 die maßgebliche Vergleichsebene darstellen muss (BFH-Urteil in BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036). Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot kann sich danach nur aus einem Vergleich des auf der Grundlage des kapitalisierten Erbbauzinses ermittelten Werts mit dem Wert ergeben, den das Grundstück ohne Belastung mit dem Erbbaurecht und ohne Bebauung hätte.

18 d) Dieser Beurteilung steht § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG nicht entgegen. Danach wird das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins nicht zum Grundstück im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne gerechnet. Mit dieser durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) in das GrEStG eingefügten Regelung hat der Gesetzgeber die Konsequenzen aus der Rechtsprechung des 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) gezogen, wonach der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs als reine Geldforderung keinen Grundstücksumsatz darstellt und nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, obwohl der Erbbauzinsanspruch gemäß § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuchs Bestandteil des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks ist.

19 Der Umstand, dass die Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG für Erwerbsvorgänge, bei denen sich die Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach der Gegenleistung bemisst, zu einer Kürzung der für den Erwerb des erbbaurechtsbelasteten Grundstücks erbrachten Gegenleistung um den kapitalisierten Wert des erworbenen Erbbauzinsanspruchs führt (Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 9 Rz 538; Pahlke/Franz, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Aufl, § 9 Rz 178), ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts erbbaurechtsbelasteter Grundstücke unerheblich.

20 Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot kann bei der Feststellung des Grundbesitzwerts für ein erbbaurechtsbelastetes Grundstück für Zwecke der Grunderwerbsteuer aus diesem Umstand nicht abgeleitet werden. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG rechtfertigt nicht die Feststellung eines von den gesetzlichen Grundlagen abweichenden Grundbesitzwerts.

21 3. Die Rüge der Klägerin, das FG habe seine Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO) in Bezug auf eine vollständige Verwerfung des von der Klägerin vorgelegten Gutachtens verletzt, greift schon wegen des vom Berichterstatter vor der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 3. Dezember 2010 gegebenen Hinweises auf mögliche Beanstandungen des vorgelegten Gutachtens nicht durch.

22 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Mecklenburg-Vorpommern 11.11.2020 - 3 K 369/17
BFH 30.1.2019 - II R 9/16
BFH 6.7.2016 - II R 28/13
FG Nürnberg 14.1.2016 - 4 K 814/15

© 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.

FG Hamburg 28.8.2014 - 3 K 134/13
FG Nürnberg 26.6.2014 - 4 K 1413/12
FG Münster 27.1.2011 - 3 K 3464/07 F

Fundstelle(n):
BFH/NV 2014 S. 1086 Nr. 7
ErbStB 2014 S. 181 Nr. 7
HFR 2014 S. 673 Nr. 8
NWB FAAAE-65759

© 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.