

letzte Aktualisierung: 4.12.2015

BFH, 15.7.2015 - II R 11/14

**GrEStG § 9 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Nr. 2; BGB § 1030; ZVG §§ 52, 44 Abs. 1
Bemessung der Grunderwerbsteuer bei Grundstückserwerb durch Nießbrauchsberechtig-
ten im Zwangsversteigerungsverfahren**

1. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG gilt als Gegenleistung das Meistgebot einschließlich der Rechte, die nach den Versteigerungsbedingungen bestehen bleiben. Demzufolge ist der Wert eines in der Zwangsversteigerung bestehen bleibenden Nießbrauchsrechts in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

2. Dem steht nicht entgegen, dass der Erwerber zugleich der Nießbrauchsberechtigte ist und aufgrund der Personenidentität das fortbestehende Recht keine wirtschaftliche Belastung gegenüber dem Erwerber entfaltet; die Gegenleistung i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG ist nur von einer rechtlichen, nicht aber von einer wirtschaftlichen Belastung durch die fortbestehenden Rechte abhängig. Der Wert der Gegenleistung wird also nicht dadurch beeinflusst, dass das fortbestehende Recht demjenigen zusteht, der das Grundstück ersteigert. (Leitsätze der DNotI-Redaktion)

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.7.2015, II R 11/14

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines Grundstücks durch den Nießbrauchsberechtigten im Zwangsversteigerungsverfahren

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 8. Mai 2013 5 K 3384/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine von einem ausländischen Staat (S) nach dessen Recht errichtete juristische Person zur Verwaltung von Auslandsvermögen.
- 2 Zugunsten der Klägerin war aufgrund der Bewilligung vom ... 2007 ein Nießbrauch an einem dem S gehörenden Grundstück in X eingetragen. Wegen diverser Ansprüche gegen S betrieb ein Gläubiger die Zwangsversteigerung dieses Grundstücks. Mit Beschluss des Amtsgerichts Z (AG) vom ... 2008 wurde das Grundstück der Klägerin als Meistbietende für den durch Zahlung zu berichtigenden Betrag von 22.600 EUR unter der Bedingung zugeschlagen, dass das Nießbrauchsrecht bestehen blieb. Das AG bestimmte nach § 51 i.V.m. § 50 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung (ZVG) den Ersatzwert des Nießbrauchsrechts auf 2.840.000 EUR.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte wegen des Meistgebots mit Bescheid vom 26. Juni 2009 gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer von 100.191 EUR fest. Dabei ging das FA davon aus, dass das zugunsten der Klägerin bestehende Nießbrauchsrecht eine Gegenleistung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) sei und die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer deshalb neben dem Meistgebot von 22.600 EUR auch den Wert des Nießbrauchsrechts von 2.840.000 EUR umfasse.
- 4 Einspruch und Klage, mit denen sich die Klägerin gegen die Einbeziehung des Werts des Nießbrauchsrechts in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer wandte, blieben ohne Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 859 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 9 Abs. 1 Nr. 4 und von § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 27. September 2010 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer unter Änderung des Bescheids vom 26. Juni 2009 auf 791 EUR herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass das Nießbrauchsrecht als Teil der Gegenleistung zu berücksichtigen ist.
- 9 1. Der Grunderwerbsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren für ein inländisches Grundstück. Die Steuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Bei einem Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren gilt als Gegenleistung das Meistgebot einschließlich der Rechte, die nach den Versteigerungsbedingungen bestehen bleiben (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG).
- 10 a) Die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 sowie in § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG verwendeten Begriffe sind aus dem Recht der Zwangsversteigerung vorgegeben und im Sinne des Zwangsversteigerungsrechts auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Oktober 2008 II B 65/07, BFH/NV 2009, 214, m.w.N.).
- 11 b) Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 ZVG bleibt ein Recht insoweit bestehen, als es bei der Feststellung des geringsten Gebots berücksichtigt und nicht durch Zahlung zu decken ist. Der Begriff des geringsten Gebots ist in § 44 Abs. 1 ZVG festgelegt. Danach wird bei der Versteigerung nur ein solches Gebot zugelassen, durch welches die dem Ansprüche des Gläubigers vorgehenden Rechte sowie die aus dem Versteigerungserlöse zu entnehmenden Kosten des Verfahrens gedeckt werden (geringstes Gebot). Sollen solche vorgehenden Rechte nach § 52 Abs. 1 Satz 1 ZVG bestehen bleiben, ist dies bei der Feststellung des geringsten Gebots zu berücksichtigen.

- 12 Im Falle bestehen bleibender Rechte erwirbt der Ersteher das Eigentum an dem unverändert mit diesen Rechten belasteten Grundstück (vgl. Stöber, Zwangsversteigerungsgesetz, 20. Aufl. 2012, § 52 Rz 2). Das gilt auch, wenn ein solches Recht, wie z.B. der Nießbrauch an dem Grundstück (§ 1030 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), dem Ersteher zusteht. Das Nießbrauchsrecht an einem fremden Grundstück erlischt nicht dadurch, dass der Berechtigte das Eigentum an dem Grundstück erwirbt (vgl. § 889 BGB).
- 13 Hat der Ersteher das Grundstück mit einem bestehen bleibenden Recht erworben, ist durch diese Belastung ein Teil des nach den Versteigerungsbedingungen zu erbringenden Kaufpreises ersetzt worden (vgl. Urteile des BFH vom 12. Oktober 1983 II R 18/82, BFHE 139, 307, BStBl II 1984, 116, und des Bundesgerichtshofs vom 21. Mai 2003 IV ZR 452/02, BGHZ 155, 63, unter II.1.).
- 14 c) Als bestehen bleibendes Recht ist der Nießbrauch mit dem durch das Vollstreckungsgericht nach § 51 Abs. 2 ZVG bestimmten Zuzahlungsbetrag als Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG anzusetzen.
- 15 aa) Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 50 Abs. 1 ZVG hat der Ersteher, soweit ein bei der Feststellung des geringsten Gebots berücksichtigtes Recht nicht besteht, außer dem Bargebot auch einen Betrag zu zahlen, um welchen sich der Wert des Grundstücks erhöht. Der Betrag soll gemäß § 51 Abs. 2 ZVG vom Vollstreckungsgericht bei der Feststellung des geringsten Gebots bestimmt werden. Durch diesen Zuzahlungsbetrag wird der Wert des bestehen bleibenden Rechts für das Zwangsversteigerungsverfahren festgelegt. Dieser Wert ist deshalb auch für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer maßgebend (vgl. Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 10. Aufl., § 9 Rz 41).
- 16 bb) Der Wert der Gegenleistung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG wird nicht dadurch beeinflusst, dass das bestehen bleibende Recht demjenigen zusteht, der das Grundstück ersteigert (vgl. BFH-Entscheidungen vom 23. Januar 1985 II R 36/83, BFHE 143, 158, BStBl II 1985, 339, und vom 24. Oktober 2000 II B 38/00, BFH/NV 2001, 482). Dem kann nicht entgegen gehalten werden, ein bestehen bleibender Nießbrauch stelle für den Ersteher des Grundstücks, der zugleich der Nießbrauchsberechtigte ist, keine wirtschaftliche Belastung dar.
- 17 Nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG gelten nach den Versteigerungsbedingungen bestehen bleibende Rechte als Gegenleistung. Die Gegenleistung ist danach nur von einer rechtlichen, nicht aber von einer wirtschaftlichen Belastung durch die bestehen bleibenden Rechte abhängig. Das generelle Erfordernis einer wirtschaftlichen Belastung kann nicht dem BFH-Urteil in BFHE 139, 307, BStBl II 1984, 116, entnommen werden. Diese Entscheidung betrifft bestehen bleibende Grundschulden beim Erwerb eines hälftigen Miteigentumsanteils an einem Grundstück durch einen Ersteher, dem bereits vor der Zwangsversteigerung der andere hälftige Miteigentumsanteil gehörte. Wegen des Erwerbs des weiteren Miteigentumsanteils war jedenfalls der halbe Nennwert der bestehen bleibenden Grundschuld in die Gegenleistung einzubeziehen; eine völlige Nichtberücksichtigung der Grundschuld wegen angeblich fehlender wirtschaftlicher Belastung wurde ausdrücklich abgelehnt. Dem ist zu entnehmen, dass bestehen bleibende Grundschulden als Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzen sind, soweit auch der hinzuerworbene Miteigentumsanteil des Erstehers für diese Grundschulden haftet. Erwirbt der Ersteher dagegen das gesamte Grundstück, sind die bestehen bleibenden Rechte in vollem Umfang bei der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen. Für eine einschränkende Auslegung des § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG dahingehend, dass ein im Rahmen der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bestehen bleibender Nießbrauch bei einem Meistgebot des Nießbrauchsberechtigten keine Gegenleistung ist, gibt es keinen rechtlichen Anhaltspunkt.
- 18 2. § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG steht dem Ansatz des im Rahmen der Zwangsversteigerung bestehen bleibenden Nießbrauchsrechts als Gegenleistung nicht entgegen.
- 19 a) § 9 Abs. 2 GrEStG enthält ergänzend zu § 9 Abs. 1 GrEStG einen Katalog von weiteren zur Gegenleistung gehörenden Leistungen und Belastungen. Nach § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung auch die Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen. Zur Gegenleistung gehören jedoch nicht die auf dem Grundstück ruhenden dauernden Lasten (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).
- 20 b) Es kann dahinstehen, ob die Regelung des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG nach ihrer systematischen Stellung überhaupt in Fällen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG, der die Gegenleistung bei einem Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren typisierend festlegt, anwendbar ist. Das bestehen bleibende Nießbrauchsrecht an einem Grundstück i.S. von § 1030 Abs. 1 BGB ist jedenfalls keine dauernde Last i.S. von § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG, und zwar unabhängig davon, ob es zugunsten einer natürlichen oder einer juristischen Person bestellt ist.
- 21 Dauernde Lasten sind solche Belastungen des Grundstücks, mit deren Wegfall der Grundstückseigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann und die im rechtsgeschäftlichen Verkehr zu einer dauernden Wertminderung des Grundstücks selbst führen (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 1966 II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550). Dazu gehören u.a. Grunddienstbarkeiten i.S. des § 1018 BGB, wie z.B. das Wegerecht. Entscheidend ist insoweit, dass die Grunddienstbarkeit dem jeweiligen Eigentümer des herrschenden Grundstücks zusteht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550).

- 22 Keine dauernde Lasten sind diejenigen Belastungen, die abzulösen wären, wenn das Grundstück sofort lastenfrei auf den Erwerber übergehen würde (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 1976 II R 192/75, BFHE 119, 185, BStBl II 1976, 577). Dazu zählt der Nießbrauch i.S. von § 1030 BGB, selbst wenn er zugunsten einer juristischen Person bestellt ist. In diesem Fall ist der Nießbrauch zwar --anders als der zugunsten einer natürlichen Person bestellte Nießbrauch-- unter engen Voraussetzungen übertragbar (vgl. § 1059a BGB). Abgesehen davon erlischt er aber, wenn die juristische Person nicht mehr besteht (§ 1061 Satz 2 BGB). Da nicht von einem dauernden Fortbestand einer juristischen Person ausgegangen werden kann, bleibt auch der zu ihren Gunsten bestellte Nießbrauch nicht dauernd bestehen. Allein die beschränkte Übertragbarkeit des Nießbrauchs einer juristischen Person rechtfertigt es nicht, diesen Nießbrauch als dauernde Last einzustufen.
- 23 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.