Urteil vom 29. September 2015, II R 23/14

Grundstückserwerb zur Abgeltung eines auf Geld gerichteten Abfindungsergänzungsanspruchs i.S. des § 13 HöfeO nicht grunderwerbsteuerbefreit

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 2 S 1, GrEStG § 3 Nr 3 S 1, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 3 Abs 2 Nr 4, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 5, HöfeO § 12, HöfeO § 13, HöfeO § 17, BGB § 2303, BGB § 2317, BGB § 2346, BGB § 2352

vorgehend FG Münster, 19. Februar 2014, Az: 8 K 1727/11 GrE

Leitsätze

Überträgt der Hoferbe das Eigentum an einem Hofgrundstück zur Abgeltung des Abfindungsergänzungsanspruchs i.S. des § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO auf einen anderen Abkömmling des Hofübergebers, ist der Grundstückserwerb weder nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG noch nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20. Februar 2014 8 K 1727/11 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Eltern der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) übertrugen mit notariell beurkundetem Vertrag vom 28. Dezember 1998 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren landwirtschaftlichen Hof i.S. des § 1 der Höfeordnung (HöfeO) auf den Bruder (B) der Klägerin. Die Klägerin erklärte sich gegen Zahlung von 16.000 DM nach § 12 HöfeO für abgefunden. Darüber hinaus verzichtete sie auch auf Ansprüche auf Ergänzung der Abfindung nach § 13 HöfeO für den Fall, dass B beim Verkauf landwirtschaftlicher Grundstücke mit dem Erlös landwirtschaftliche Ersatzflächen erwerben sollte.

2 Mit notarieller Urkunde vom 26. März 2004 vereinbarten die Klägerin und B die abschließende Regelung eines etwaigen Nachabfindungsanspruchs nach § 13 HöfeO. Der Klägerin wurde ein Anspruch auf Übertragung eines Baugrundstücks mit einer Fläche von 1 000 qm nach eigener Wahl eingeräumt, falls bestimmte zum Hof gehörende Grundstücke oder Teile davon Baulandqualität erhalten sollten. Sie erklärte, dass sie mit Erhalt des Baugrundstücks auf sämtliche weiteren Ansprüche gemäß § 13 HöfeO gegenüber B verzichte. Dieser nahm den Verzicht an.

3 B übertrug mit notariell beurkundetem Vertrag vom 29. Juni 2006 eine noch zu vermessende Teilfläche von 1 000 qm aus einem zum Hof gehörenden Grundstück, das im Gebiet eines beabsichtigten Bebauungsplans lag, auf die Klägerin. Die Vertragsbeteiligten waren sich darüber einig, dass der Klägerin ein Anspruch auf Übertragung von 1 000 qm zusammenhängendem Bauland zusteht. Der Wert der Teilfläche wurde für die Kosten mit 40.900 € angegeben.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb der Grundstücksteilfläche aufgrund des Vertrags vom 29. Juni 2006 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 40.900 € mit Bescheid vom 4. August 2006 gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer von 1.431 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Am 20. Mai 2010 erging ein geänderter Steuerbescheid, in dem die Grunderwerbsteuer auf 4.375 € erhöht wurde.

Bemessungsgrundlage war der Abfindungsanspruch der Klägerin, der mit dem geschätzten Verkehrswert der Grundstücksteilfläche von 125.000 € angesetzt wurde.

5 Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, dass sie mit der Übertragung der Grundstücksteilfläche auf ihren Pflichtteil verzichtet habe und der Erwerb daher nach § 3 Nr. 2 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 2006 maßgebenden Fassung (ErbStG) von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FA ging davon aus, dass der Abfindungsanspruch nach § 13 HöfeO ein Geldanspruch und die zur Erfüllung dieses Anspruchs erfolgte Übertragung der Grundstücksteilfläche ein nicht steuerbefreiter Vorgang sei.

6 Die Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 949 veröffentlicht.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG und § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Steuerbescheid vom 20. Mai 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2011 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 0 € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass der Erwerb der Grundstücksteilfläche durch die Klägerin nicht von der Grunderwerbsteuer befreit ist.

11 1. Die Übertragung der Teilfläche des Grundstücks aufgrund des Vertrags vom 29. Juni 2006 erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG.

12 a) Der Grunderwerbsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Ein der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegender Anspruch auf Übereignung eines bürgerlich-rechtlich noch zu bildenden Grundstücks setzt voraus, dass die Fläche (Grenze) des künftigen Grundstücks hinreichend bestimmt ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 1990 II R 42/88, BFHE 162, 478, BStBl II 1991, 144). Die hinreichende Bestimmtheit des künftigen Grundstücks muss sich aus dem die Steuer möglicherweise auslösenden Rechtsvorgang selbst ergeben; eine Konkretisierung erst in Zukunft durch Vereinbarung der Vertragsbeteiligten, durch den Schuldner oder durch einen Dritten ist nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil in BFHE 162, 478, BStBl II 1991, 144).

13 b) Die noch zu vermessende Teilfläche von 1 000 qm wurde der Klägerin mit Vertrag vom 29. Juni 2006 übertragen. Durch den vorhergehenden Vertrag vom 26. März 2004 wurde noch kein der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegender Vorgang verwirklicht. In diesem Vertrag wurde zwar zivilrechtlich ein Anspruch der Klägerin auf Übereignung eines Baugrundstücks von 1 000 qm nach eigener Wahl begründet. Die Begründung eines Anspruchs auf Übereignung eines noch nicht hinreichend konkretisierten Grundstücks erfüllt aber nicht die Voraussetzungen eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgangs. In dem Vertrag vom 26. März 2004 war weder ein bestimmtes Grundstück noch eine konkrete Teilfläche aus einem bestimmten Grundstück festgelegt. Die Klägerin hat vielmehr das ihr mit Vertrag vom 26. März 2004 eingeräumte Wahlrecht erst mit dem Vertrag vom 29. Juni 2006 ausgeübt.

14 2. Der Erwerb der Klägerin ist nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Nach dieser Vorschrift sind der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des ErbStG von der Besteuerung ausgenommen. Ein nach dieser Vorschrift befreiter Erwerb der Klägerin liegt im Streitfall nicht vor.

15 a) Die Klägerin hat die Grundstücksteilfläche nicht i.S. von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von Todes wegen erworben.

16 aa) Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG u.a. der Erwerb durch Erbanfall. Dazu zählt beim Ableben eines Hofeigentümers auch der gegen den Hoferben gerichtete Anspruch eines Miterben auf Ergänzung der Abfindung nach § 13 HöfeO, der den Charakter eines gesetzlichen Vermächtnisses hat (BFH-Urteile vom 28. Juli 1976 II R 145/71, BFHE 120, 401, BStBl II 1977, 79, und vom 29. Juli 1981 II R 113/79, nicht veröffentlicht).

17 Bei einer Übergabe des Hofes zu Lebzeiten des Eigentümers unterliegt der Abfindungsergänzungsanspruch nach § 13 HöfeO ebenfalls als Erwerb durch Erbanfall nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Übergibt der Eigentümer den Hof im Wege der vorweggenommenen Hoferbfolge an einen hoferbenberechtigten Abkömmling, so gilt zugunsten der anderen Abkömmlinge der Erbfall hinsichtlich des Hofes mit dem Zeitpunkt der Übertragung als eingetreten (§ 17 Abs. 2 HöfeO). Dadurch wird hinsichtlich des Hofes und der dazu gehörenden Grundstücke (vgl. § 2 Buchst. a HöfeO) ein Erbfall fingiert. Der Hofübernehmer ist als Erbe anzusehen; er wird auch in § 17 Abs. 1 HöfeO als Hoferbe bezeichnet. Die anderen Abkömmlinge des Übergebers sind weichenden Miterben vergleichbar. Vorbehaltlich anderweitiger Regelungen im Übergabevertrag erhalten die anderen Abkömmlinge, die nicht Hoferben sind, statt des Erbteils schuldrechtliche Abfindungsansprüche nach §§ 12, 13 HöfeO (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs Senat für Landwirtschaftssachen --BGH-- vom 24. April 1986 BLw 9/85, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 1986, 1014; Beschluss des Oberlandesgerichts Celle Senat für Landwirtschaftssachen vom 18. November 2013 7 W 64/13 (L), Recht der Landwirtschaft 2014, 194, Rz 8).

18 bb) Der Anspruch auf Ergänzung der Abfindung setzt nach § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO voraus, dass zum Hof gehörende Grundstücke einzeln oder nacheinander veräußert werden und die dadurch erzielten Erlöse insgesamt ein Zehntel des Hofeswertes übersteigen, es sei denn, dass die Veräußerung zur Erhaltung des Hofes erforderlich war. Der Anspruch gegen den Hoferben ist aufschiebend bedingt und entsteht mit einer Grundstücksveräußerung; er ist auf Zahlung eines Geldbetrages gerichtet (§ 13 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 HöfeO).

19 cc) Überträgt der Hoferbe nach einer Hofübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge das Eigentum an einem Hofgrundstück zur Abgeltung des Abfindungsergänzungsanspruchs i.S. des § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO auf einen anderen Abkömmling des Hofübergebers, ist der Grundstückserwerb nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

20 Der BFH hat bereits entschieden, dass ein Grundstückserwerb zur Erfüllung eines auf Geld gerichteten Pflichtteilsanspruchs oder Pflichtteilsergänzungsanspruchs "an Erfüllung statt" nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG fällt (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 2002 II R 11/01, BFHE 199, 28, BStBl II 2002, 775). Dies gilt entsprechend auch für einen Grundstückserwerb, durch den ein Abfindungsergänzungsanspruch nach einer Hofübergabe aufgrund vorweggenommener Erbfolge abgegolten wird. Aufgrund der Hofübergabe erwirbt der Abkömmling des Hofübergebers, der den Hof nicht erhalten hat, nicht ein Grundstück, sondern nur einen Geldanspruch gegen den Hoferben. Die nachfolgende Erfüllungsabrede (Übertragung eines Hofgrundstücks) zwischen dem Hoferben und dem anderen Abkömmling des Hofübergebers bringt das ursprüngliche Schuldverhältnis zwar zum Erlöschen, verändert aber nicht den für die Erbschaftsteuer maßgeblichen Inhalt (Erwerb eines Geldanspruchs).

21 dd) Insoweit liegt auch keine doppelte Belastung eines Lebensvorgangs mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer vor, die nach dem Gesetzeszweck des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG vermieden werden soll (vgl. Oberfinanzdirektion --OFD-- Rheinland vom 5. Juli 2011 S 4505-1001-St 235, Grunderwerbsteuer-Kartei --GrESt-Kartei-- NW, § 3 GrEStG, Karte 6). Der Erwerb des Abfindungsergänzungsanspruchs nach § 13 HöfeO, der der Erbschaftsteuer unterliegt, und der Erwerb des Hofgrundstücks, der der Grunderwerbsteuer unterliegt, sind vielmehr verschiedene Lebensvorgänge. Der Erwerb des Abfindungsergänzungsanspruchs beruht auf der Hofübergabe an den Hoferben. Das Grundstück wird dagegen aufgrund des Überlassungsvertrags vom Hoferben erworben.

22 b) Der Erwerb der Klägerin wird nicht von § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG erfasst.

23 aa) Nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Erbersatzanspruchs oder eines Vermächtnisses gewährt wird.

24 bb) Die übertragene Grundstücksteilfläche ist keine Abfindung für den Verzicht der Klägerin auf einen entstandenen Pflichtteilsanspruch.

25 Ein Anspruch auf den Pflichtteil entsteht mit dem Erbfall, wenn ein Abkömmling des Erblassers durch Verfügung von Todes wegen von der Erbfolge ausgeschlossen wurde (§ 2303 Abs. 1 i.V.m. § 2317 Abs. 1 des Bürgerlichen

Gesetzbuchs --BGB--). Die Übergabe des Hofes an den Hoferben im Wege der vorweggenommenen Erbfolge führt nicht zu einer Enterbung der anderen Abkömmlinge des Übergebers, wenn ihnen die gesetzlichen Abfindungsansprüche zustehen (vgl. MünchKommBGB/Lange, 6. Aufl., § 2303 Rz 18). Die anderen Abkömmlinge haben nach § 12 Abs. 1 und 2 HöfeO an Stelle des Anteils am Hof einen Anspruch gegen den Hoferben auf Zahlung einer Abfindung in Geld, die sich nach dem Hofeswert im Zeitpunkt des Erbfalls bemisst. Der Hofeswert gebührt nach Abzug bestimmter Verbindlichkeiten den Erben des Erblassers einschließlich des Hoferben, falls er zu ihnen gehört, zu dem Teil, der ihrem Anteil am Nachlass nach dem allgemeinen Recht entspricht (§ 12 Abs. 3 HöfeO). Daneben besteht der Abfindungsergänzungsanspruch gemäß § 13 HöfeO. Erhalten die nicht als Hoferben berufenen Abkömmlinge des Übergebers statt des Anteils am Hof einen entsprechenden Anspruch auf Wertausgleich, steht ihnen ein Pflichtteilsanspruch nicht zu (vgl. BGH-Beschluss in NJW-RR 1986, 1014).

26 Bei der Hofübergabe an B haben die Hofübergeber die Abfindungsansprüche der Klägerin nicht ausgeschlossen. Die Klägerin hat vielmehr anlässlich der Hofübergabe an B eine Abfindung erhalten. Auch der Erwerb der Grundstücksteilfläche beruhte nach den vertraglichen Vereinbarungen ausdrücklich auf dem Abfindungsergänzungsanspruch nach § 13 HöfeO. Den Vereinbarungen vom 28. Dezember 1998 und vom 26. März 2004 ist nicht zu entnehmen, dass die Klägerin daneben einen Pflichtteilsanspruch hatte und auf diesen verzichtet hat. Die in diesen Verträgen von der Klägerin erklärten Verzichte betreffen jeweils nur den Abfindungsergänzungsanspruch nach § 13 HöfeO.

27 cc) Der Grundstückserwerb der Klägerin ist auch nicht als Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG steuerbefreit. Insoweit fehlt es an einem Verzicht auf die Abfindungsansprüche nach §§ 12, 13 HöfeO, der einer Ausschlagung einer Erbschaft gleichzusetzen wäre.

28 § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG erfasst nur Sachverhalte, in denen eine Erbschaft vollständig ausgeschlagen wurde. Die Ausschlagung einer Erbschaft kann nicht auf einen Teil der Erbschaft beschränkt werden; die Ausschlagung eines Teils ist unwirksam (§ 1950 BGB). Eine Anwendung des § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG kommt deshalb auch bei einem fiktiven Erbfall i.S. von § 17 Abs. 2 HöfeO nicht in Betracht, wenn ein Abkömmling des Hofübergebers, der den Hof nicht erhält, nur zum Teil auf die ihm infolge der Hofübergabe zustehenden Abfindungsansprüche verzichtet.

29 Die Klägerin hat auf die Abfindungsansprüche, die ihr wegen der Hofübergabe an B zustanden, nicht gänzlich, sondern nur zum Teil verzichtet. Sowohl ihr Abfindungsanspruch gemäß § 12 HöfeO als auch ihr Abfindungsergänzungsanspruch gemäß § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO, der auf der Ausweisung bestimmter Hofgrundstücke als Bauland und dem von B beabsichtigten Verkauf von Baugrundstücken beruhte, wurden durch die Entrichtung eines Betrags von 16.000 DM bzw. die Übereignung der Grundstücksteilfläche erfüllt.

30 c) Die Übertragung der Grundstücksteilfläche durch den Hoferben B auf die Klägerin ist keine Grundstücksschenkung und damit nicht nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbefreit. B hat das Grundstück der Klägerin nicht freigebig zugewendet, sondern zur Abgeltung des ihr nach § 13 Abs. 1 Satz 2 HöfeO zustehenden Abfindungsergänzungsanspruchs und im Hinblick auf den von ihr erklärten Verzicht auf weitere Ergänzungsansprüche übertragen.

31 d) Eine Grundstücksschenkung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG liegt ebenfalls nicht vor.

32 Nach dieser Vorschrift gilt als Schenkung unter Lebenden, was als Abfindung für einen Erbverzicht (§§ 2346 und 2352 BGB) gewährt wird. Der Erbverzicht setzt jeweils einen Vertrag mit dem Erblasser voraus (§ 2346 Abs. 1 Satz 1 und § 2352 Satz 1 BGB). Verzichtet ein Abkömmling des Hofübergebers im Nachgang zur Hofübergabe gegenüber dem Hoferben ganz oder teilweise auf Abfindungsergänzungsansprüche nach § 13 HöfeO, liegt ein von § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG erfasster Erbverzicht nicht vor. Es fehlt insoweit schon an einem Vertrag mit dem Erblasser (Hofübergeber).

33 3. Für den Grundstückserwerb steht der Klägerin keine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG zu.

34 a) Nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG ist der Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses steuerfrei. Ein Grundstück gehört, wenn der Erblasser mehrere Erben hinterlässt, nur solange zum Nachlass, als es den Erben in dieser Eigenschaft in gesamthänderischer Verbundenheit (vgl. § 2032 Abs. 1 BGB) zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 2001 II R 5/99, BFH/NV 2001, 938). Wird die gesamthänderische Bindung gelöst, so verliert der Gegenstand seine Eigenschaft als Teil des Nachlasses.

35 b) Überträgt der Hofübergeber den Hof und die dazu gehörenden Grundstücke im Wege der vorweggenommenen

Erbfolge auf einen hoferbenberechtigten Abkömmling, entsteht von vornherein keine gesamthänderische Bindung in Bezug auf die übergebenen Vermögensgegenstände, selbst wenn mehrere Abkömmlinge vorhanden sind. Der Hofübernehmer wird vielmehr aufgrund rechtsgeschäftlicher Übertragung Alleineigentümer. Eine Auseinandersetzung über einzelne Grundstücke ist nicht erforderlich. Überträgt der Hofübernehmer --wie im Streitfall-- nach dem Erwerb des Hofes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ein ihm allein gehörendes Hofgrundstück zur Abgeltung von Abfindungsansprüchen an einen anderen Abkömmling des Hofübergebers, ist die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG nicht anzuwenden (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 1953 II 242/52 S, BFHE 57, 275, BStBl III 1953, 108, und vom 26. Januar 1971 II 86/65, BFHE 102, 123, BStBl II 1971, 462; OFD Rheinland in GrESt-Kartei NW § 3 GrEStG, Karte 6, Tz. 3.1.; a.A. OFD Hannover vom 19. März 2008 S 4505-24-StO 261, GrESt-Kartei ND 1983 § 3 GrEStG Karte 8, jeweils zu Grundstückserwerben nach einem Hofübergang von Todes wegen).

36 4. Die Höhe der nach § 8 Abs. 1 GrEStG im Wege der Schätzung angesetzten Bemessungsgrundlage ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Klägerin hat insoweit auch keine Einwendungen vorgebracht.

37 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO, die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de