

Urteil vom 22. Oktober 2025, II R 5/22

Nießbrauchrecht als Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung

ECLI:DE:BFH:2025:U.221025.IIR5.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 2, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 9 Abs 2 Nr 2 S 2, BGB § 873 Abs 1, BGB § 1030, BGB §§ 1030ff, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 04. März 2021, Az: 12 K 12271/19

Leitsätze

Ein im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht im Grundbuch eingetragenes Nießbrauchrecht ist als Gegenleistung für den Verkauf eines Erbbaurechts in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 04.03.2021 - 12 K 12271/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 26.03.2015 ein Erbbaurecht an näher bezeichneten Grundstücken von der X-GmbH & Co. KG (Veräußerin). Der Kaufpreis für das Erbbaurecht betrug ... €. Neben der Zahlung des Kaufpreises verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung des jährlichen Erbbauzinses in Höhe von ... €.
- 2** Bereits mit notariellen Urkunden vom 31.01.1996 sowie vom 17.02.2000 hatte sich die Veräußerin verpflichtet, zugunsten der Grundstückseigentümerin für die Dauer des Erbbaurechts ein Nießbrauchrecht an näher bezeichneten, auf dem Erbbaugrundstück errichteten Wohnungen zu bestellen. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags vom 26.03.2015 war das Nießbrauchrecht noch nicht im Grundbuch eingetragen. In dem Vertrag verpflichtete sich die Klägerin gegenüber der Veräußerin, das Nießbrauchrecht zugunsten der Grundstückseigentümerin in das Grundbuch einzutragen (IV.A.2. des Kaufvertrags). Das Nießbrauchrecht wurde nach dem Erwerb des Erbbaurechts erstmals im Grundbuch eingetragen.
- 3** Mit Bescheid vom 03.07.2015 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € fest. Die Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € setzte sich aus dem Kaufpreis (... €), dem kapitalisierten Jahreswert des Erbbauzinses (... €) und dem kapitalisierten Jahreswert des Nießbrauchrechts (... €) zusammen. Bei der Berechnung des Erbbauzinses unterlief dem FA ein Übertragungsfehler. Es setzte statt eines Jahreswerts in Höhe von zutreffend ... € einen solchen in Höhe von ... € an.
- 4** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) führte zunächst zu einer Herabsetzung der Grunderwerbsteuer um ... € auf ... €. Aufgrund eines Zahlendrehers beim Vervielfältiger korrigierte das FG durch Beschluss nach § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die im Tenor festgesetzte Grunderwerbsteuer auf ... €. Seiner Auffassung nach hatte das FA die Jahreswerte des Erbbaurechts und des Nießbrauchrechts jeweils geringfügig zu hoch angesetzt. Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Zu Recht habe das FA die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um die Jahreswerte des Nießbrauchrechts und des

Erbbaurechts jeweils bis zum Ende des Erbbaurechts erhöht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1559 veröffentlicht.

- 5 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie wendet sich allein noch gegen die Einbeziehung des kapitalisierten Jahreswerts des Nießbrauchs in die Bemessungsgrundlage. Diese beruhe auf einem Verstoß gegen § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG).
- 6 Rechtsfehlerhaft gehe das FG davon aus, dass die Übernahme des Nießbrauchrechts als "sonstige Leistung" im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zu beurteilen sei. Es habe dabei verkannt, dass der Nießbrauch lange vor Abschluss des hier gegenständlichen Kaufvertrags bereits zwischen der Veräußerin und der Grundstückseigentümerin bestellt und tatsächlich durchgeführt worden sei. Er stehe der Grundstückseigentümerin für die gesamte Dauer des Bestands des Erbbaurechts zu. Die Eintragung des Nießbrauchs in das Grundbuch sei bereits im Jahr 2000 beantragt worden, jedoch in der Folge unterblieben. Die Veräußerin habe mit der Bestellung des Erbbaurechts die Nutzung des dem Erbbaurecht unterliegenden Grundbesitzes von Beginn an unter Ausschluss der Nutzungen an den Gegenständen, die dem Nießbrauch unterliegen, erworben. Es fehle daher an einer Verbindlichkeit, von der die Klägerin die Veräußerin befreit oder die die Klägerin zusätzlich übernommen habe.
- 7 Anders als das FG meine, stehe § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG dem nicht entgegen. Träfe die Auffassung des FG zu, würde bei jeder weiteren Veräußerung des Erbbaurechts ohne eingetragenen Nießbrauch der jeweilige Erwerber "auf den Nießbrauch" Grunderwerbsteuer zahlen müssen. Wäre das Nießbrauchrecht jedoch eingetragen, müsse jeder weitere Erwerber darauf keine Grunderwerbsteuer zahlen. Beide Erwerber könnten jedoch die Gebäude, die mit dem Nießbrauchrecht belastet seien, nicht selbst nutzen. Ein solches Ergebnis stünde im Widerspruch zu dem Grundsatz, dass wesentlich Gleiches gleich zu behandeln sei (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), der auch im Grunderwerbsteuerrecht Anwendung finden müsse.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 03.07.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.09.2019 insoweit aufzuheben, als die Grunderwerbsteuer höher als ... € festgesetzt wurde.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Erwerb des Erbbaurechts der Grunderwerbsteuer unterliegt und sowohl der Erbbauzins als auch das Nießbrauchrecht mit dem kapitalisierten Jahreswert in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.
- 12 1. Der Erwerb des Erbbaurechts durch die Klägerin durch notariell beurkundeten Vertrag vom 26.03.2015 unterliegt der Grunderwerbsteuer.
- 13 Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG stellt die Erbbaurechte ausdrücklich den Grundstücken gleich. Der Erwerb eines bestehenden Erbbaurechts unterliegt daher als Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.11.2007 - II R 64/06, BFHE 220, 534, BStBl II 2008, 486, unter II.1.; Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 2 Rz 182; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 2 Rz 74; Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 2 Rz 48).
- 14 2. Zutreffend --und zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren unstrittig-- hat das FG den kapitalisierten Jahreswert des Erbbauzinses neben dem Kaufpreis für das Erbbaurecht zur Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG für die Grunderwerbsteuer hinzugerechnet.
- 15 a) Bei einem nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäft bemisst sich die Grunderwerbsteuer gemäß

§ 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt als Gegenleistung unter anderem der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

- 16** b) Ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs ein Erbbaurecht, dem eine Erbbauzinsverpflichtung im Sinne des § 9 Abs. 1 des Erbbaurechtsgesetzes gegenübersteht, erhöht sich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufpreis für das Erbbaurecht um die auf die vereinbarte Laufzeit des Erbbaurechts kapitalisierte Erbbauzinsverpflichtung (vgl. BFH-Beschluss vom 23.04.2020 - II B 80/19, BFH/NV 2020, 925, Rz 8). Bei dem Anspruch des Erbbaupflichteten auf Zahlung des Erbbauzinses handelt es sich um ein auf bestimmte Zeit beschränktes Recht auf wiederkehrende Leistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Satz 1 des Bewertungsgesetzes, das mit seinem Kapitalwert anzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2024 - II R 3/22, BStBl II 2025, 161, Rz 13, m.w.N.; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 9 Rz 537; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 9 Rz 169; Konrad in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 227).
- 17** 3. Ebenfalls zutreffend hat das FG den kapitalisierten Jahreswert des Nießbrauchrechts als sonstige Leistung der Klägerin gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinzugerechnet.
- 18** a) Als sonstige Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sind alle Verpflichtungen des Käufers anzusehen, die zwar nicht unmittelbar Kaufpreis für das Grundstück im bürgerlich-rechtlichen Sinne, aber gleichwohl Entgelt für den Erwerb des Grundstücks sind. Dabei ist nicht ausschlaggebend, was die Vertragsschließenden als Gegenleistung bezeichnen, sondern zu welchen Leistungen sie sich verpflichtet haben. Danach gehören alle Leistungen des Käufers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks oder grundstücksgleichen Erbbaurechts gewährt (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.2022 - II R 26/21, BFH/NV 2023, 387, Rz 12, m.w.N.). Zu den "sonstigen Leistungen" gehört auch die Übernahme von Verpflichtungen des Veräußerers durch den Erwerber. Voraussetzung ist allerdings, dass die Verpflichtung bereits in der Person des Veräußerers entstanden ist (BFH-Urteil vom 23.11.2022 - II R 26/21, BFH/NV 2023, 387, Rz 13, m.w.N.).
- 19** b) Zur Gegenleistung gehören nach § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ausdrücklich auch die Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen. Eine Ausnahme gilt für auf dem Grundstück ruhende dauernde Lasten (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG). Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung bezieht sich dieses Merkmal nur auf solche Belastungen, die bereits beim Abschluss des Grundstücksgeschäfts auf dem Grundstück ruhen und mit dinglicher Wirkung ohne besondere Abrede kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehen (BFH-Urteil vom 08.06.2005 - II R 26/03, BFHE 210, 372, BStBl II 2005, 613, unter II.3.a [Rz 14], m.w.N.).
- 20** c) Der dem Grunderwerbsteuerrecht eigene Begriff der "dauernden Last" ist aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt (BFH-Urteil vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2.). Der Nichtzurechnung einer dauernden Last zur Gegenleistung nach der Vorgängervorschrift zu § 9 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG, dem § 11 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 2 GrEStG 1940, liegt der Gedanke zugrunde, dass solche Lasten, mit deren Wegfall der jeweilige Grundstückseigentümer in absehbarer Zeit nicht rechnen kann, im rechtsgeschäftlichen Verkehr als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstücks selbst empfunden werden, wie zum Beispiel Grunddienstbarkeiten (BFH-Urteile vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2., m.w.N.; vom 15.07.2015 - II R 11/14, BFH/NV 2015, 1602, Rz 21). Dagegen ist der nicht übertragbare, unerbliche, nur zugunsten einer bestimmten natürlichen Person bestellte Nießbrauch (§§ 1030, 1059, 1061 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) keine dauernde Last (BFH-Urteile vom 22.06.1966 - II 74/63, BFHE 86, 428, BStBl III 1966, 550, unter 2., m.w.N.; vom 15.07.2015 - II R 11/14, BFH/NV 2015, 1602, Rz 22).
- 21** d) Ausgehend hiervon hat das FG zutreffend entschieden, dass die vertraglich vereinbarte Verpflichtung, der Grundstückseigentümerin das Nießbrauchrecht einzuräumen, als sonstige Leistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 GrEStG erhöht. Die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG liegen nicht vor, da der Nießbrauch nicht auf dem Grundstück ruhte, da er zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags über das Erbbaurecht noch nicht dinglich bestellt war.
- 22** aa) Die Veräußerin des Erbbaurechts war zwar schuldrechtlich verpflichtet, der Grundstückseigentümerin das Nießbrauchrecht an den näher bezeichneten Wohneinheiten für die gesamte Dauer des Erbbaurechts einzuräumen. Es kann dahinstehen und bedarf keiner Entscheidung, ob das Nießbrauchrecht in dieser besonderen Konstellation eine dauernde Last im Sinne des Grunderwerbsteuerrechts darstellt, weil es das grundstücksähnliche Erbbaurecht für die gesamte Dauer des Bestehens belastet und die Vertragsparteien ihm daher beim Erwerb des Erbbaurechts möglicherweise keinen gesonderten Wert beigemessen haben.

- 23** bb) In jedem Fall ruhte das Nießbrauchrecht jedoch nicht auf dem Erbbaurecht im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG. Denn das Nießbrauchrecht war im Zeitpunkt des Erwerbs des Erbbaurechts am 26.03.2015 noch nicht entstanden, da es noch nicht im Grundbuch eingetragen war (§ 873 Abs. 1 BGB).
- 24** (1) Privatrechtliche Belastungen eines Grundstücks entstehen nicht bereits mit der Einigung der Vertragsparteien, sondern erst mit der Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch (§ 873 Abs. 1 BGB; BFH-Urteil vom 08.06.2005 - II R 26/03, BFHE 210, 372, BStBl II 2005, 613, unter II.2.a [Rz 15]; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 9 Rz 562; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 9 Rz 213; Konrad in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 266). Dass die Beteiligten bereits die Eintragung bewilligt hatten, es nur noch nicht zur Eintragung gekommen war, ändert nichts an der fehlenden Wirksamkeit des dinglichen Nießbrauchrechts (vgl. Grüneberg/Herrler, Bürgerliches Gesetzbuch, 85. Aufl., § 873 Rz 9) zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariell beurkundeten Kaufvertrags über das Erbbaurecht am 26.03.2015.
- 25** (2) Unerheblich ist, dass die Veräußerin und die Grundstückseigentümerin den Nießbrauch in der Vergangenheit tatsächlich durchgeführt haben. Solange das Nießbrauchrecht nicht wirksam bestellt worden ist, bestand lediglich eine entsprechende schuldrechtliche Verpflichtung der Veräußerin, die die Klägerin zusätzlich zum Kaufpreis für das bis zur Eintragung des Nießbrauchs unbelastete Erbbaurecht übernommen hat. Es handelt sich hierbei um eine sonstige Leistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.
- 26** 4. Anders als die Klägerin meint, führt die Entscheidung nicht zu Wertungswidersprüchen und somit zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG im Vergleich zu den Fällen, in denen das zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Erbbauberechtigten wirksam bestellte Nießbrauchrecht zum Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsvertrags zwischen dem Erbbauberechtigten und dem Erwerber bereits im Grundbuch eingetragen worden ist. Das Grunderwerbsteuerrecht behandelt jeden auf ein Grundstück oder --wie hier-- auf ein Erbbaurecht bezogenen Erwerbsvorgang als eigenen Erwerbstatbestand. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands. Der Gesetzgeber hat in § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GrEStG ausdrücklich entschieden, dass nur solche dauernden Lasten nicht zur Bemessungsgrundlage gehören, die auf dem Grundstück (oder Erbbaurecht) ruhen. Dies kann auch dazu führen, dass eine versehentlich oder absichtlich unterbliebene Eintragung eines Nießbrauchrechts in das Grundbuch zu einer steuerlichen Mehrbelastung führt, da das Nießbrauchrecht nicht auf dem Grundstück "ruht".
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 90 Abs. 2, § 121 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de