

Urteil vom 28. September 2022, II R 32/20

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Grundstückskauf von erschließungspflichtiger Gemeinde

ECLI:DE:BFH:2022:U.280922.IIR32.20.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, BGB § 133, BGB § 134, BGB § 138, BGB § 157, AO § 40, AO § 42, FGO § 118 Abs 2, BauGB § 123 Abs 1, BauGB § 127 Abs 1, BauGB § 133 Abs 3 S 5, BauGB § 134, BauGB § 135 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. August 2020, Az: 5 K 1373/19

Leitsätze

Veräußert eine erschließungspflichtige Gemeinde ein Grundstück und übernimmt der Erwerber dabei die vertragliche Verpflichtung, für die zukünftige Erschließung des Grundstücks einen bestimmten Betrag zu zahlen, ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs regelmäßig nur das unerschlossene Grundstück (Fortsetzung des BFH-Urteils vom 15.03.2001 - II R 39/99).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24.08.2020 - 5 K 1373/19 aufgehoben.

Der Bescheid vom 18.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.08.2019 wird dahin geändert, dass die Grunderwerbsteuer auf 2.462 € herabgesetzt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom xx.09.2018 erwarben die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihr Ehemann von der erschließungspflichtigen Gemeinde ein unbebautes und nicht erschlossenes Grundstück zu Miteigentum (40 %/60 %). Der Vertrag nennt einen Gesamtpreis und splittet den Kaufpreis in einen Teilbetrag für den verkauften Grund und Boden (102.600 €) und einen weiteren Teilbetrag für die Erschließungskosten auf. Zu Letzteren heißt es in dem Vertrag, enthalten seien darin sämtliche bereits erbrachten und noch zu erbringenden Kosten der Ersterschließung.
- 2 Mit Bescheid vom 16.11.2018, hinsichtlich der Miteigentumsquote berichtigt durch Änderungsbescheid vom 18.02.2019, setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Grunderwerbsteuer fest und legte als Bemessungsgrundlage den Gesamtpreis unter Einbeziehung der Erschließungskosten zugrunde. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 08.08.2019 zurück.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage, mit der die Klägerin die Minderung der Bemessungsgrundlage um die Erschließungskosten begehrte, abgewiesen. Der Kaufvertrag sei angesichts des einheitlichen Kaufpreises dahin auszulegen, dass die Gemeinde den Käufern das Grundstück in erschlossenem Zustand zu verschaffen habe. Das Verbot, zivilrechtliche Vereinbarungen über die öffentlich-rechtliche Erschließungslast zu treffen, rechtfertige nicht, in der Klausel betreffend die Erschließungskosten statt einer Gegenleistungsvereinbarung eine öffentlich-rechtliche Ablösungsvereinbarung nach § 133 Abs. 3 Satz 5 des Baugesetzbuchs (BauGB) zu sehen. Sollte der Kaufvertrag deshalb nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nichtig sein, wäre er gleichwohl nach § 40 der Abgabenordnung (AO) der Besteuerung zu unterwerfen. Soweit die Erschließungskosten nicht zur

Bemessungsgrundlage gehörten, wenn die Gemeinde hoheitlich Erschließungsbeiträge erhebt, beruhe dies auf einer abweichenden rechtlichen Gestaltung. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 52 veröffentlicht.

- 4 Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts durch Fehlerhaftigkeit der Vertragsauslegung geltend. Die Erschließungskosten seien nicht Teil der Bemessungsgrundlage. Das FG habe weder die Aufschlüsselung des Kaufpreises noch den Umstand bedacht, dass eine Vereinbarung mit der Gemeinde über die Ablösung der künftigen Erschließungsbeiträge zwingend ein öffentlich-rechtlicher Vertrag sei. Die Parteien hätten keinen wichtigen Kaufvertrag über ein Grundstück in erschlossenem Zustand abschließen wollen, sondern einen wirksamen Kaufvertrag mit einer zulässigen Ablösevereinbarung über die Erschließungsbeiträge.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 18.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.08.2019 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 2.462 € herabgesetzt wird.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das FA hält die Vertragsauslegung des FG einschließlich ihrer Begründung für zutreffend. Jedenfalls sei bisher nicht festgestellt, dass der Vereinbarung hinsichtlich der Erschließungsbeiträge die öffentlich-rechtlich erforderlichen Ablösungsbestimmungen mit der notwendigen Aufschlüsselung und Verteilung der betreffenden Kosten zugrunde lägen. Damit könnten Zustandekommen und Aufteilung des Gesamtkaufpreises nicht nachvollzogen werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Der Bundesfinanzhof (BFH) kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG ist aufzuheben. Die angefochtenen Bescheide sind dahin zu ändern, dass die Erschließungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.
- 9 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) unterliegt der Grunderwerbsteuer u.a. ein sich auf ein inländisches Grundstück beziehender Kaufvertrag, der den Anspruch auf Übereignung begründet. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung.
- 10 a) Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) alle Leistungen des Erwerbers, die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (BFH-Urteil vom 06.12.2017 - II R 55/15, BFHE 261, 58, BStBl II 2018, 406, Rz 10, m.w.N.).
- 11 b) Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird zunächst durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt (BFH-Urteil vom 08.03.2017 - II R 38/14, BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 27). Für den Umfang der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne ist entscheidend, in welchem Zustand die Vertragsbeteiligten das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht haben (ständige Rechtsprechung, u.a. BFH-Urteile vom 21.03.2007 - II R 67/05, BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.1.; vom 23.09.2009 - II R 20/08, BFHE 227, 379, BStBl II 2010, 495, sowie II R 21/08, BFH/NV 2010, 679, beide unter II.1.a).
- 12 c) Diese Grundsätze gelten auch für den Erschließungszustand des Grundstücks (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.1.a).
- 13 aa) Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits tatsächlich erschlossen, kann Gegenstand eines solchen Vertrags nur das erschlossene Grundstück sein. In diesem Fall gehören die im Kaufvertrag ausgewiesenen Kosten für die Erschließung grundsätzlich auch dann zur Gegenleistung, wenn Veräußerer eine Gemeinde ist (BFH-Urteile in BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.1.b; in BFHE 227, 379, BStBl II 2010, 495, sowie in BFH/NV 2010, 679, beide unter II.1.b).

- 14** bb) Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, ist im Wege der Auslegung der getroffenen Vereinbarungen zu ermitteln, ob das erschlossene Grundstück Gegenstand der Übereignungsverpflichtung ist, und zwar nach zivilrechtlichen Maßstäben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 09.05.1979 - II R 56/74, BFHE 128, 92, BStBl II 1979, 577, dort auch zu den Auslegungskriterien; vom 15.03.2001 - II R 39/99, BFHE 194, 452, BStBl II 2002, 93, unter II.1.b, sowie II R 51/00, BFH/NV 2001, 1297, unter II.b; vom 11.02.2004 - II R 31/02, BFHE 204, 489, BStBl II 2004, 521; in BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.1.b; in BFH/NV 2010, 679, unter II.1.a, und vom 01.10.2014 - II R 20/13, BFH/NV 2015, 349, Rz 15).
- 15** 2. Ist eine nach öffentlichem Recht erschließungspflichtige Gemeinde selbst der Veräußerer und übernimmt der Erwerber die Verpflichtung, für die zukünftige Erschließung des Grundstücks einen bestimmten Betrag zu zahlen, ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs regelmäßig nur das unerschlossene Grundstück. Das gilt nicht nur, wenn der Erwerber die Erschließungskosten mittels gesonderten Vertrags übernimmt (dazu BFH-Urteil in BFHE 194, 452, BStBl II 2002, 93), sondern ebenso, wenn eine solche Vereinbarung in den Kaufvertrag über das Grundstück integriert ist. Sie enthält regelmäßig einen von dem Kaufvertrag über den Erwerb des Grundstücks zu trennenden öffentlich-rechtlichen Vertrag.
- 16** a) Privatrechtliche Vereinbarungen über die der Gemeinde obliegende Erschließung sind nicht zulässig. Sie verstoßen gegen ein gesetzliches Verbot und sind nach § 134 BGB nichtig.
- 17** aa) Die Erschließung ist nach § 123 Abs. 1 BauGB Aufgabe der Gemeinden, soweit sie nicht nach anderen gesetzlichen Vorschriften oder öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen einem anderen obliegt. Die Gemeinden erheben unter den Voraussetzungen des § 127 Abs. 1 BauGB einen Erschließungsbeitrag, der nach § 134 Abs. 2 Alternative 1 BauGB als öffentliche Last auf dem Grundstück ruht und, wie sich aus § 134 Abs. 1 Satz 1 BauGB sowie § 135 Abs. 1 BauGB ergibt, durch Beitragsbescheid erhoben wird.
- 18** bb) Auf Grundlage von § 133 Abs. 3 Satz 5 BauGB können die Gemeinden als Ausnahme von dem gesetzlichen Verbot vertraglicher Vereinbarungen über Erschließungskosten mit den Eigentümern oder Erbbauberechtigten eines Grundstücks vor Entstehung der Beitragspflicht einen öffentlich-rechtlichen Vertrag über die Ablösung des gesamten Erschließungsbeitrags schließen. Das wirksame Zustandekommen eines solchen Vertrags setzt die vollständige Ablösung des Erschließungsbeitrags vor Entstehen der Beitragspflicht voraus. Die jeweiligen Ablösungsbestimmungen der Gemeinde müssen einen Maßstab für die vorteilsgerechte Verteilung des mutmaßlichen Erschließungsaufwands schaffen, den die Vertragsparteien zugrunde legen können (vgl. im Einzelnen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 21.01.2015 - 9 C 1/14, BVerwGE 151, 171, Rz 10 f., m.w.N.). Eine solche Ablösungsabrede kann grundsätzlich auch mit einem Kaufvertrag verbunden werden, sofern sich die privatrechtlichen und die öffentlich-rechtlichen Elemente des Vertrags --Kaufpreis und Ablösungsbetrag-- trennen lassen (BVerwG-Urteil vom 01.12.1989 - 8 C 44/88, BVerwGE 84, 183).
- 19** cc) Daraus ergibt sich im Gegenschluss, dass eine privatrechtliche Vereinbarung über die Ablösebeträge unzulässig ist. Andernfalls könnten durch Wahl der privatrechtlichen Handlungsform die Vorgaben des öffentlichen Rechts umgangen werden. Ein wegen Missachtung dieser Vorgaben unwirksamer öffentlich-rechtlicher Vertrag kann daher auch nicht als "hilfsweise" wirksamer privatrechtlicher Vertrag verstanden oder in einen solchen umgedeutet werden, sondern behält seinen öffentlich-rechtlichen Charakter.
- 20** b) Die Auslegung eines Kaufvertrags hat die vorgenannten Grundsätze zu beachten.
- 21** aa) Die Auslegung von Verträgen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Der BFH hat jedoch zu prüfen, ob die Auslegung durch das FG Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt. Ist das der Fall, entfällt die Bindungswirkung (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15, und vom 10.11.2020 - IX R 32/19, BFHE 271, 218, Rz 18). Hat das FG eine Auslegung unterlassen oder ist diese fehlerhaft, kann der BFH die Auslegung selbst vornehmen, wenn alle für die Auslegung erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen sind und weitere tatsächliche Feststellungen nicht in Betracht kommen (vgl. BFH-Urteile vom 14.01.2004 - X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, unter II.4. zur unterlassenen Auslegung, und vom 03.07.2019 - II R 6/16, BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, Rz 29 zur fehlerhaften Auslegung).
- 22** bb) Zu den Auslegungsgrundsätzen nach §§ 133, 157 BGB gehört der Grundsatz der gesetzeskonformen Auslegung, d.h. einer Auslegung, die nicht zur Unwirksamkeit einer Vereinbarung führt (MüKoBGB/Busche, 8. Aufl., § 133 Rz 64;

Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 81. Aufl., § 133 Rz 25). Zwar kommt es auf die Gesetzeskonformität eines Auslegungsergebnisses nicht an, wenn dieses nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck eindeutig ist (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 21.10.2014 - II ZR 84/13, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2015, 859, Rz 15, und vom 15.02.2017 - VIII ZR 59/16, NJW 2017, 1660, Rz 22). Ist das Auslegungsergebnis jedoch nicht eindeutig, ist nur die Auslegung interessengerecht, die die Nichtigkeit des angestrebten Vertrags nach § 134 oder § 138 BGB vermeidet (BGH-Urteile vom 03.03.1971 - VIII ZR 55/70, NJW 1971, 1034, unter 2.a, und "Anwalts-Hotline" vom 26.09.2002 - I ZR 44/00, BGHZ 152, 153, NJW 2003, 819, unter II.2.c).

- 23** cc) Dieser Auslegungsgrundsatz ist auch bei der Vertragsauslegung für steuerrechtliche Zwecke zu befolgen. § 40 AO steht dem nicht entgegen. Die Vorschrift greift erst ein, wenn die Vereinbarung auch unter den vorgenannten Regeln so ausgelegt werden muss, dass ein Gesetzesverstoß vorliegt. Wie ein Vertrag auszulegen ist, wenn die Vereinbarung über die Erschließungskosten nicht den öffentlich-rechtlichen Anforderungen an deren Berechnung genügt und die Beteiligten den auf das Grundstück entfallenden Kaufpreisanteil einvernehmlich bewusst zu niedrig ausweisen, ist eine davon abweichende, möglicherweise unter Beachtung des § 42 AO zu beantwortende Frage.
- 24** 3. Das FG ist bei der Auslegung der streitgegenständlichen Vereinbarung von abweichenden Grundsätzen ausgegangen. Da sich die Entscheidung auch nicht aus anderen Gründen als richtig erweist, war sie aufzuheben. Der BFH kann den Vertrag selbst auslegen und abschließend entscheiden, da es keiner weiteren Feststellungen bedarf.
- 25** a) Der Vertrag vom xx.09.2018 ist in der Weise zu verstehen, dass die Vertragsparteien eine (zivilrechtliche) Vereinbarung über den Kauf des unerschlossenen Grundstücks für 102.600 € getroffen haben und dass sie daneben eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung i.S. des § 133 Abs. 3 Satz 5 BauGB über die Ablösung des Erschließungsbeitrags schließen wollten. Der Vertrag ist nicht eindeutig. Er benennt einerseits einen Gesamtkaufpreis, schlüsselt diesen andererseits in einen Teilbetrag für den verkauften Grund und Boden sowie einen Teilbetrag für die Erschließungskosten auf. Also ist der Vertrag so auszulegen, dass er insgesamt so weit wie möglich wirksam ist.
- 26** Es bedarf keiner Entscheidung, ob die Ablösevereinbarung ihrerseits den öffentlich-rechtlichen Anforderungen genügt und wirksam geworden ist. Sollte dies der Fall sein, besteht der Vertrag vom xx.09.2018 aus einem zivilrechtlichen und einem öffentlich-rechtlichen Teil. Sollten die Anforderungen an die Wirksamkeit einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung nicht erfüllt sein, könnte die Ablösevereinbarung nicht unter Umgehung zwingenden öffentlichen Rechts als zivilrechtliche Vereinbarung verstanden werden. Sie wäre unwirksam. Es bliebe bei dem zivilrechtlichen Kaufvertrag über das unerschlossene Grundstück. Die Erschließungsbeiträge wären durch Beitragsbescheid festzusetzen.
- 27** Der Streitfall bietet keinen Anlass zu entscheiden, wie zu verfahren wäre, wenn sich die anteiligen Erschließungskosten dem Kaufvertrag selbst nicht entnehmen ließen. Anhaltspunkte dafür, dass die Gemeinde sowie die Klägerin und deren Ehemann den Kaufpreisanteil sehenden Auges zu niedrig angesetzt hätten, etwa um Grunderwerbsteuer zu sparen, hat das FG nicht festgestellt und sind auch weder vorgetragen noch ersichtlich.
- 28** b) Bei einer Bemessungsgrundlage von 41.040 € (40 % von 102.600 €) und dem im Land Hessen nach § 1 des Gesetzes über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer vom 26.11.2012 (Gesetz- und Verordnungsblatt 2012, 457) zum Erwerbszeitpunkt maßgebenden Steuersatz von 6 % beträgt die Steuer wie beantragt 2.462 € (abgerundet nach § 11 Abs. 2 GrEStG).
- 29** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de