Urteil vom 23. Februar 2022, II R 9/21

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei noch zu erschließendem Grundstück

ECLI:DE:BFH:2022:U.230222.IIR9.21.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 433, BGB § 434, BauGB § 11, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Münster, 18. März 2021, Az: 8 K 1438/19 GrE

Leitsätze

NV: Veräußert ein privater Erschließungsträger ein von ihm zu erschließendes, im Zeitpunkt des Erwerbs aber noch unerschlossenes Grundstück, und sind die in dem Kaufpreis enthaltenen Erschließungskosten nicht gesondert ausgewiesen, ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück im erschlossenen Zustand.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.03.2021 - 8 K 1438/19 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zusammen mit ihrem Sohn erwarben die Kläger und Revisionskläger (Kläger), beide zu jeweils 3095/10000 Miteigentumsanteil, mit notariell beurkundetem Vertrag vom 04.10.2018 von der Veräußerin, einer Immobiliengesellschaft, die auch die Erschließungsträgerin war (Veräußerin), ein unbebautes Grundstück. Die Kosten für die an anderer Stelle des Baugebiets gerade begonnene Erschließung waren im Preis enthalten, nicht gesondert ausgewiesen und auch nicht gesondert abzurechnen. Die Fälligkeit des Kaufpreises setzte u.a. voraus, dass die Gemeinde die Hinterlegung einer Erfüllungsbürgschaft der Veräußerin für die Erschließungsleistungen bestätigte. Der beurkundende Notar wies darauf hin, dass die Käufer hinsichtlich der Erschließungskosten in Vorleistung träten.

2 Am 11.01.2018 hatten die Veräußerin, die Gemeinde und verschiedene Versorgungsbetriebe einen Städtebaulichen Vertrag (Erschließungsvertrag) nach § 11 des Baugesetzbuchs (BauGB) abgeschlossen. Darin verpflichtete sich die Veräußerin, die Wohngrundstücke in dem betreffenden Bebauungsplangebiet zu erschließen und dafür eine entsprechende Bürgschaft beizubringen. Die Gemeinde verpflichtete sich, bei ordnungsgemäßer Erfüllung durch die Veräußerin die betreffenden Eigentümer nicht zu Erschließungsbeiträgen nach dem BauGB heranzuziehen. In den Verkaufspreisen für die Grundstücke waren die Erschließungskosten kalkulatorisch enthalten. Den Klägern war dieser Anteil bei Vertragsabschluss nicht bekannt. Sie haben ihn mit Hilfe der Veräußerin im finanzgerichtlichen Verfahren beziffert.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden vom 23.10.2018 gegenüber den Erwerbern Grunderwerbsteuer fest und legte als Bemessungsgrundlage den vertraglich vereinbarten Gesamtpreis zugrunde. Im Einspruchsverfahren reduzierte das FA die Grunderwerbsteuern infolge einer Korrektur der Miteigentumsquoten und wies die Einsprüche im Übrigen am 04.04.2019 zurück.

4 Mit der Klage begehrten die Kläger die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage um die Erschließungskosten auf

(insgesamt) 78.863 €. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der auf die Erschließung entfallende Teil des Kaufpreises gehöre zur Gegenleistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Gegenstand des Erwerbsvorgangs sei das erschlossene Grundstück. Der Kaufvertrag sei dahin auszulegen, dass die Veräußerin den Erwerbern das Grundstück im erschlossenen Zustand zu verschaffen hatte. Es liege keine Abgeltungs- oder Ablösevereinbarung vor, da die der Veräußerin tatsächlich entstandenen oder entstehenden Erschließungskosten den Kaufpreis nicht mehr berühren sollten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1136 veröffentlicht.

5 Mit der Revision machen die Kläger geltend, die Auslegung des Vertrags durch das FG verletze sowohl § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als auch grundlegende Auslegungsregeln. Es könne keinen Unterschied machen, ob der Veräußerer zufällig Erschließungsträger sei. Das FG verkenne die Selbständigkeit von Kaufvertrag und Erschließungsvertrag; zu dem Dreiecksverhältnis beziehen sich die Kläger auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 01.12.2010 - 9 C 8/09, BVerwGE 138, 244). Soweit der Erschließungsträger für die Gemeinde die Aufwendungen von den Grundstückseigentümern einfordere, erwürben diese keine eigenen Leistungsansprüche gegen den Erschließungsträger auf Erschließung. In einem anderen Baugebiet der Gemeinde habe das FA bei Verträgen mit gesondert ausgewiesenen Erschließungskosten ohne Erschließungsanspruch die Erschließungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Dieser formelle Aspekt könne aber nicht entscheidend sein. Die einheitliche Fälligkeit im Streitfall habe vollstreckungsrechtliche Gründe. Die Kläger seien hinsichtlich der Erschließung auch nicht abgesichert gewesen, da die Gemeinde nur bei ordnungsgemäßer Erschließung auf die Erhebung der Erschließungsbeiträge verzichtet habe.

6 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide vom 23.10.2018 und vom 06.11.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.04.2019 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf jeweils 1.586 € festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Gegenstand des Erwerbsvorgangs sei das Grundstück im erschlossenen Zustand gewesen. Die Veräußerin habe sich verpflichtet, das Grundstück in diesem Zustand zu verschaffen. Der Vertrag sei mit Hilfe der in dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.05.1979 - II R 56/74 (BFHE 128, 92, BStBl II 1979, 577) benannten Indizien dahin auszulegen, dass die Kläger von der Veräußerin ein Grundstück und einen notfalls einklagbaren Rechtsanspruch auf Erschließung durch die Veräußerin erworben hätten.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die kalkulatorisch in dem Kaufpreis enthaltenen Erschließungskosten Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage sind.

10 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 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.

11 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.).

12 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).

13 2. Das gilt auch für den Erschließungszustand des Grundstücks. Die Frage, ob Erschließungskosten als Gegenleistung zu erfassen sind, richtet sich folglich grundsätzlich ebenfalls danach, ob das Grundstück unerschlossen oder erschlossen bzw. mit der Verpflichtung des Veräußerers, es erschlossen zu verschaffen, Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist (BFH-Urteil in BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.1.a).

14 a) 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 zur Gegenleistung (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).

15 b) Ist ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, verpflichtet sich jedoch der Veräußerer, das Grundstück dem Erwerber in erschlossenem Zustand zu verschaffen, ist das Grundstück in diesem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Der auf die Erschließung entfallende Teil des Kaufpreises ist Entgelt für den Grundstückserwerb. Ob das erschlossene Grundstück Gegenstand der Übereignungsverpflichtung ist, ist jeweils im Wege der Auslegung der getroffenen Vereinbarungen zu ermitteln (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFHE 128, 92, BStBl II 1979, 577; 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, und vom 01.10.2014 - II R 20/13, BFH/NV 2015, 349, Rz 15).

16 c) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Auch künftig entstehende Erschließungskosten können zur grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage gehören. Der öffentlich-rechtliche Charakter der gemeindlichen Erschließungslast widerspricht diesen Grundsätzen nicht.

17 aa) Die Gemeinde kann die Erschließung durch städtebaulichen Vertrag nach § 11 Abs. 1 Sätze 1, 2 Nr. 1 BauGB (vormals durch Erschließungsvertrag nach § 124 BauGB) auf einen privaten Rechtsträger übertragen. Es handelt sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag (BVerwG-Urteil in BVerwGE 138, 244, Rz 24). Diese Qualifikation setzt sich in den Rechtsbeziehungen zwischen dem Erschließungsträger und Dritten nicht fort. Der Erschließungsträger, der Eigentümer des unerschlossenen Grundstücks ist, kann wie jeder private Dritte im Rahmen der Vertragsfreiheit zivilrechtlich wirksam das Grundstück in dem Zustand veräußern, auf den sich die Vertragsparteien geeinigt haben und in den es erst noch zu versetzen ist. In diesem Falle ist der Veräußerer nach § 433 Abs. 1 i.V.m. § 434 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) verpflichtet, dem Käufer das Grundstück in der vereinbarten Beschaffenheit zu übergeben, ggf. auch im erschlossenen Zustand.

18 bb) Eine von der des Streitfalls abweichende Fragestellung ist es, ob Erschließungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wenn es neben dem Grundstückskaufvertrag zu einer gesonderten Vereinbarung über die Erschließungskosten kommt, sei es mit einem Veräußerer, der gleichzeitig Erschließungsträger ist (dazu BFH-Urteil in BFHE 215, 301, BStBl II 2007, 614, unter II.2.b), sei es bei Auseinanderfallen von Veräußerer und Erschließungsträger (dazu BFH-Urteile in BFHE 194, 452, BStBl II 2002, 93, unter II.1.c; in BFH/NV 2001, 1297, unter II.c). Dasselbe gilt für die Beurteilung, wie eine Veräußerung durch die erschließungsbelastete Gemeinde selbst zu behandeln ist (dazu Urteile des Hessischen FG vom 24.08.2020 - 5 K 1394/19, juris, und 5 K 1373/19, EFG 2021, 52, Revisionen II R 31, 32/20). Ebenso wenig vergleichbar sind reine Kostenerstattungsvereinbarungen über die Erschließungskosten, die dem Eigentümer eines Grundstücks regelmäßig keinen Leistungsanspruch gegen den Erschließungsträger auf Herstellung der Erschließungsanlage vermitteln (BVerwG-Urteil in BVerwGE 138, 244, Rz 26), deren Inhalt sich vielmehr in der mit der Kostenerstattung erkauften Befreiung von der Erschließungsbeitragspflicht erschöpft.

19 3. Die Auslegung des Grundstückskaufvertrags hat nach zivilrechtlichen Maßstäben zu erfolgen.

20 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehört die Auslegung von Verträgen 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 lediglich 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).

21 b) Eine solche Auslegung ist eine Frage des Einzelfalls. Kriterien dafür, dass das Grundstück nicht als erschlossenes Grundstück verkauft werden, sondern die Vereinbarung über die Erschließungskosten als selbständige Ablösevereinbarung bestehen soll, können beispielsweise die Begründung zweier selbständiger Geldforderungen, zweier unterschiedlicher Leistungspflichten des Veräußerers, getrennter Fälligkeitsregeln sowie eine von der Erschließung unabhängige Wirksamkeit des Kaufvertrags sein (BFH-Urteil in BFHE 128, 92, BStBl II 1979, 577, unter 2.a).

22 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die im Kaufpreis kalkulatorisch enthaltenen Erschließungskosten Teil der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind.

23 Nach der Auslegung durch das FG hatte der Kaufvertrag vom 04.10.2018 das Grundstück im erschlossenen Zustand zum Gegenstand. Diese Auslegung ist nicht nur nicht zu beanstanden, sondern nahezu zwingend. Alle vorgenannten Kriterien sprechen gegen eine Aufteilung des äußerlich einheitlich gestalteten Vertrags. Vor allem haben die Parteien einen einheitlichen Kaufpreis für den Quadratmeter vereinbart, ohne in dem Vertrag auch nur den kalkulatorischen Erschließungskostenanteil zu nennen. Die Bezugnahme auf den zwischen anderen Vertragsparteien abgeschlossenen Erschließungsvertrag ersetzt dies nicht. Mit einer Aufteilung des Grundstückskaufvertrags in einen Kaufvertrag über ein unerschlossenes Grundstück und eine Kostenerstattungsvereinbarung über die Erschließungskosten wäre die zivilrechtliche Hauptleistungspflicht des Grundstückskäufers nicht mehr bestimmt.

24 Für die Entscheidung im vorliegenden Fall ist unerheblich, wie das FA andere Kaufverträge in einem anderen Baugebiet behandelt hat.

25 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de