

Urteil vom 11. Dezember 2024, II R 14/22

Gestaltungsmissbrauch bei einer Grundstücksübertragung im Umlegungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2024:U.111224.IIR14.22.0

BFH II. Senat

AO § 42, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3 S 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3 S 2 Buchst b, BauGB § 45, BauGB §§ 45ff

Leitsätze

1. Die Steuerbefreiung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b des Grunderwerbsteuergesetzes in der bis zum 28.12.2020 geltenden Fassung (a.F.) kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Eigentumserwerb durch Zuteilung in einem Umlegungsverfahren einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 der Abgabenordnung darstellt.
2. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt vor, wenn das Umlegungsverfahren zweckwidrig dazu genutzt wird, einen reinen Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück zu bewirken.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10.03.2022 - 8 K 2620/19 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Im Jahr 1980 leitete die Stadt L mit Anordnungsbeschluss des Rates der Stadt L vom ...1980 sowie dem Umlegungsbeschluss des Umlegungsausschusses vom ...1980 ein Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch (BauGB) mit der Bezeichnung "X" ein. Zweck des Umlegungsverfahrens war die Umsetzung eines Teils des Bebauungsplans Nr. 86 "Y". Die Erschließung sollte wegen der komplexen Grundstücksverhältnisse im Rahmen bodenordnender Maßnahmen durchgeführt werden.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in ... besteht, war zunächst nicht Eigentümerin von Grundstücken im Umlegungsgebiet. In dem Umlegungsgebiet befanden sich lediglich Grundstücke, an denen für die Klägerin Erbbaurechte bestellt waren. Die Stadt L erweiterte das Umlegungsgebiet in den Folgejahren insgesamt 13 mal um einzelne Grundstücke, die sie sodann vorweg durch Beschluss neuen Eigentümern gegen Ausgleichszahlungen an die alten Eigentümer zuteilte. Aufgrund solcher Erweiterungen des Umlegungsgebiets in den Jahren 2001 bis 2007 sowie durch rechtsgeschäftlichen Erwerb wurde die Klägerin Eigentümerin von unmittelbar in der Nähe der Erbbaurechtsgrundstücke befindlichen Grundstücken (Flurstücke Nr. 694, Nr. 705, Nr. 708). Vormalig der Klägerin gehörende Grundstücke wurden aufgrund einer weiteren Erweiterung des Umlegungsgebiets und Vorwegentscheidung im Jahr 2004 gegen Entschädigung Frau T zugeteilt. Nach diesen Zuteilungen und Erwerben war die Klägerin Eigentümerin oder Erbbauberechtigte von im Wesentlichen zusammenhängenden Grundstücken, die lediglich durch ein Grundstück (Flurstück Nr. 323 - nach Umlegung Nr. 727) des Herrn A getrennt wurden. Die Klägerin versuchte in der Folgezeit vergeblich, dieses Grundstück von A unmittelbar zu erwerben.
- 3 Mit Beschluss des Umlegungsausschusses vom ...2010 erweiterte die Stadt L das Umlegungsgebiet auf das Grundstück des A. Mit demselben Beschluss wurde dieses Grundstück sowie zwei der Stadt L gehörende Flurstücke

der Klägerin zugeteilt. Die zwei Grundstücke der Stadt L waren südlich des Grundstücks der Klägerin mit der Flurstück-Nr. 705 und westlich des Flurstücks des A gelegen und von der Stadt L durch Zwischenerwerb in diesem Umlegungsverfahren erworben worden. Sie bestanden ursprünglich aus den Flurstücken Nr. 30 (50 m²), Nr. 31 (50 m²), Nr. 706 (691 m²) und Nr. 707 (777 m²) und wurden mit demselben Beschluss vom ...2010 zu den Flurstücken Nr. 725 (neu: 741 m²) beziehungsweise Nr. 726 (neu: 827 m²) vereinigt. Das Veränderungsverzeichnis zu dem Beschluss enthielt auch die drei der Klägerin gehörenden Flurstücke, die nach dem Veränderungsverzeichnis "nur nachrichtlich aufgeführt" wurden.

- 4 Der Beschluss wurde am ...2011 unanfechtbar. Die Bekanntmachung erfolgte im Amtsblatt der Stadt L vom ...2011.
- 5 Liegenschaftsrechtlich erfolgte die Zuteilung an die Klägerin, indem das Flurstück des A und die Flurstücke der Stadt L von den ursprünglichen Grundbüchern auf das Grundbuchblatt, auf dem sich die Flurstücke der Klägerin befanden, übertragen wurden.
- 6 A erhielt von der Stadt L für den Verlust seines Eigentums eine Entschädigung in Höhe von ... €. Die Stadt L sanierte das Grundstück auf eigene Kosten. Die Klägerin hatte für die Zuteilung der Flurstücke des A und der Stadt L im Gegenzug eine Ausgleichszahlung an die Stadt L in Höhe von ... € zu leisten.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ am 20.12.2013 gegenüber der Stadt L einen Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem das FA Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € festsetzte. Dabei ging es von einer Grundstücksübertragung von der Stadt L auf die Klägerin mit einer Bemessungsgrundlage von ... € aus. Gegen diesen Bescheid legte die Stadt L Einspruch ein. Zu dem Einspruchsverfahren zog das FA die Klägerin nach § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) hinzu. Am 01.09.2015 erließ das FA aus hier nicht streitigen Gründen einen Änderungsbescheid, mit dem es Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € festsetzte. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.08.2017 hob das FA den Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.12.2013 in der Fassung vom 01.09.2015 gegenüber der Stadt L auf und erließ einen betragsmäßig gleichlautenden Bescheid gegenüber der Klägerin. Die Klägerin erhob sogleich Klage, die als außergerichtlicher Rechtsbehelf behandelt und mit Einspruchsentscheidung vom 08.08.2019 zurückgewiesen wurde.
- 8 Die anschließende Klage wurde vom Finanzgericht (FG) abgewiesen. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, dass der Erwerbsvorgang der mit Umlegungsbeschluss vom ...2010 zugeteilten Grundstücke zwar formal den Befreiungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in der bis zum 28.12.2020 geltenden Fassung (a.F.) erfülle, sich dieser jedoch als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO darstelle, sodass die Zuteilung wie ein käuflicher Erwerb zu behandeln sei.
- 9 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 866 veröffentlicht.
- 10 Mit der gegen das Urteil des FG erhobenen Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts sowie das Vorliegen eines Verfahrensfehlers in Gestalt eines Gehörverstoßes geltend.
- 11 Sie trägt im Wesentlichen vor, dass das FG unzutreffend von einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 42 AO ausgegangen sei. Rechtsfehlerhaft sei bereits das bloße Abstellen auf die Vorwegentscheidung für die Beurteilung, ob eine missbräuchliche Gestaltung vorliege. Dies stehe im Widerspruch zu den weiteren Ausführungen des FG, dass es auf das Umlegungsverfahren in Gänze ankomme, das nicht nur in einer Änderung von Rechten bestehen dürfe. Rechtsfehlerhaft sei zudem, dass das FG die Klägerin lediglich als formell Beteiligte ansehe, denn das Baugesetzbuch unterscheide nicht zwischen formell und materiell Beteiligten. Für die Frage, ob die Klägerin Beteiligte im Umlegungsverfahren sei, sei die Bezeichnung der von der Klägerin eingebrachten Grundstücke im Umlegungsbeschluss als "nur nachrichtlich aufgeführt" ohne Relevanz. Dass die im Umlegungsbeschluss vom ...2010 aufgeführten Grundstücke der Klägerin nicht im Zuschnitt geändert worden seien und sie deshalb der Sache nach gar kein Grundstück eingebracht habe, sei ebenso unzutreffend. Im Übrigen werde eine solche Änderung von §§ 45 ff. BauGB nicht verlangt. Zudem habe die Klägerin bereits zuvor im Umlegungsverfahren Grundstücke eingebracht, deren Eigentum sie unstreitig verloren habe. Zudem verkenne das FG, dass lange dauernde Umlegungsverfahren eine Umverteilung der Grundstücke im Wege der Surrogation nicht oder nur eingeschränkt zuließen. Letztlich hätten zudem zahlreiche und gewichtige außersteuerliche Gründe vorgelegen, die vom FG selbst benannt worden seien. Die Stadt L habe Umlegungsziele, wie die Umsetzung städtebaulicher Ziele, verfolgt, indem aus kleinteiligen Wohnflächen große und zusammenhängende Misch- und Gewerbeflächen geschaffen werden sollten. Weitere Ziele seien die Altlastensanierung, die Bereinigung von Baulastverzeichnissen und Grundbüchern, die Zurückstellung von Eigentümerinteressen, die mit der Neuordnung in Konflikt gestanden hätten, und die Wirtschaftsförderung gewesen, die allesamt über bloße betriebswirtschaftliche

Interessen hinausgegangen seien. Zudem habe die Klägerin die Gestaltung nicht im Sinne des § 42 AO gewählt, da im Umlegungsverfahren allein die Gemeinde entscheidungsbefugt gewesen sei. Soweit das Umlegungsverfahren der Stadt L vom FG für steuerliche Zwecke als unzweckmäßig und in der Folge als rechtsmissbräuchlich eingestuft worden sei, stelle dies einen Eingriff in die kommunale Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG) dar. Die vollständig fehlende Auseinandersetzung des Gerichts mit dem klägerischen Vortrag und dessen kommentarloses Übergehen verletze die Klägerin in ihrem Recht auf rechtliches Gehör gemäß Art. 103 Abs. 1 GG.

- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.08.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.08.2019 aufzuheben.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass für den Grundstückserwerb der Klägerin die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. nicht greift, da ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO vorliegt. Das Urteil ist auch nicht wegen eines Verfahrensverstößes aufzuheben.
- 15 1. Die Zuteilung der Flurstücke an die Klägerin mit Beschluss des Umlegungsausschusses vom ...2010 ist ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG.
- 16 a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG unterliegt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück der Grunderwerbsteuer, wenn kein den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG ist auch der Erwerb des Eigentums an einem Grundstück durch Zuteilung im Rahmen eines Umlegungsverfahrens nach den §§ 45 ff. BauGB, soweit die einem Beteiligten zugeteilten Flächen nicht mit dem ihm vorher gehörenden sogenannten Einwurfgrundstück flächen- und deckungsgleich sind (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.05.2024 - II R 4/22, BFH/NV 2024, 1256, Rz 13, m.w.N.).
- 17 b) Die Klägerin hat im Umlegungsverfahren "X" aufgrund der Zuteilung durch Vorwegentscheidung der Stadt L mit Beschluss des Umlegungsausschusses vom ...2010 das Eigentum an den Flurstücken Nr. 725, Nr. 726 und Nr. 727 erhalten, ohne dass ein Rechtsgeschäft, das einen Übereignungsanspruch begründet hat, vorausgegangen ist und ohne dass es einer Auflassung bedurfte. Nach § 76 BauGB können mit Einverständnis der betroffenen Rechtsinhaber im Rahmen des Umlegungsverfahrens die Eigentumsverhältnisse für einzelne Grundstücke geregelt werden, bevor der Umlegungsplan aufgestellt ist (sogenannte Vorwegentscheidung oder Vorwegregelung, vgl. Otte in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 76 Rz 1 ff.). Die Vorwegentscheidung erfolgt durch Verwaltungsakt in Gestalt eines Beschlusses der Umlegungsstelle. Die Änderung der Eigentumszuordnung vollzieht sich auch bei der Vorwegentscheidung nach öffentlich-rechtlichen Grundsätzen ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft, das einen Übereignungsanspruch begründet, und ohne Erfordernis einer Auflassung, indem mit der Bekanntmachung des Zeitpunkts der Unanfechtbarkeit der Entscheidung der bisherige Rechtszustand durch den neuen Rechtszustand ersetzt wird (Otte in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 76 Rz 7 ff.; Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 76 Rz 13 ff.; BeckOK BauGB/Grziwotz, § 76 Rz 11 ff.). Die mit dem Beschluss vom ...2010 zugeteilten Grundstücke waren auch nicht mit etwaigen der Klägerin vorher gehörenden Einwurfgrundstücken flächen- und deckungsgleich.
- 18 2. Die Zuteilung der streitgegenständlichen Grundstücke an die Klägerin im Umlegungsverfahren erfüllt den Steuerbefreiungstatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F.
- 19 a) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. ist die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nur an die Voraussetzung geknüpft, dass es sich um einen Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch --das heißt in einem förmlichen Umlegungsverfahren nach den §§ 45 ff. BauGB-- handelt und der Erwerber als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks

Beteiligter ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.09.2011 - II R 68/09, BFH/NV 2012, 62, Rz 10, m.w.N.). Liegen die Voraussetzungen der Norm vor, kommt es nicht darauf an, ob eine (Mehr-)Zuteilung umlegungsbedingt in dem Sinne erfolgt ist, dass sie auf der Grundlage der Bestimmungen des Baugesetzbuchs unter Berücksichtigung der bestehenden Ermessensspielräume der Umlegungsstelle, das heißt außerhalb des freien Marktgeschehens erfolgt ist (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zum Verfahren der Baulandumlegung vom 18.02.2020, BStBl I 2020, 282, Tz. 2.3; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 448; a.A. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.05.2013 - 4 K 1074/10, EFG 2014, 64; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 13.10.2004 - 2 K 22/04, EFG 2005, 891; kritisch Pahlke/Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 1 Rz 210; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 11. Aufl., § 1 Rz 63; Nienhaus in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 1 Rz 128).

- 20** b) Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. ist erfüllt. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erfolgte der Übergang des Eigentums an den Flurstücken Nr. 725, Nr. 726, Nr. 727 in einem Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch durch Zuteilung aufgrund des Beschlusses des Umlegungsausschusses vom ...2010. Ob diese Zuteilung den Rechtsvorschriften des Baugesetzbuchs entsprach, sie also umlegungsbedingt erfolgt ist, ist dabei unerheblich. Die Klägerin war in dem Umlegungsverfahren als Eigentümerin von wenigstens einem im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstück formell Beteiligte nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 BauGB. Auf ihre materiell-rechtliche Betroffenheit kommt es nicht an (BeckOK BauGB/Birk, § 48 Rz 1).
- 21** 3. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin die Steuerbefreiung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. jedoch nicht in Anspruch nehmen kann, da der Eigentumserwerb durch Zuteilung der Flurstücke mit dem Umlegungsbeschluss vom ...2010 einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO darstellt. Die Versagung der Steuerbefreiung ist geboten, um den Steueranspruch so entstehen zu lassen, wie der Steueranspruch bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO).
- 22** a) Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.
- 23** Das Motiv, Steuern zu sparen, allein macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige nicht die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 15.11.2022 - VIII R 21/19, BFHE 278, 501, BStBl II 2023, 567, Rz 26, m.w.N. und vom 11.09.2013 - II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363, Rz 20, m.w.N.).
- 24** b) Nach diesen Grundsätzen liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. vor, wenn ein Umlegungsverfahren dazu genutzt wird, einen reinen Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück zu bewirken, das Umlegungsverfahren also zweckentfremdet wird (vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zum Verfahren der Baulandumlegung vom 18.02.2020, BStBl I 2020, 282, Tz. 3; Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 449).
- 25** aa) Die Umlegung ist die erste Vollzugsstufe nach dem Abschluss des Bauleitplanverfahrens, gefolgt von der Erschließung und schließlich der eigentlichen Bebauung und baulichen Nutzung (BeckOK BauGB/Birk, § 45 Rz 14). Sie ist nach § 45 Satz 1 BauGB darauf gerichtet, zur Erschließung oder Neugestaltung bestimmter Gebiete bebaute und unbebaute Grundstücke durch Umlegung in der Weise neu zu ordnen, dass nach Lage, Form und Größe für die bauliche oder sonstige Nutzung zweckmäßig gestaltete Grundstücke entstehen. Ihr Zweck ist es, aus bisher wegen ihres Zuschnitts nicht zur Bebauung geeigneten Grundstücken solche zu gestalten, die nach den geltenden planungs- und bauordnungsrechtlichen Regelungen bebaut werden können (BeckOK BauGB/Birk, § 45 Rz 8).
- 26** bb) Eine Umlegung dient somit nicht der Flächenbeschaffung für bestimmte einzelne Grundstückseigentümer, die einen überdurchschnittlichen Flächenbedarf für ihre konkrete Nutzungsabsicht anmelden (BeckOK BauGB/Birk, § 45 Rz 1 und Rz 8; Urteil des Oberlandesgerichts --OLG-- Celle vom 22.01.2001 - 4 U (Baul) 42/00, juris; Urteil des OLG Hamm vom 05.07.2012 - I-16 U 6/11 (Baul), juris). Dient das Umlegungsverfahren allein diesem Zweck, kann ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO vorliegen.

- 27** c) Die Würdigung, ob eine Gestaltung als rechtlich missbräuchlich im Sinne von § 42 AO anzusehen ist, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. Verstößt die Würdigung des FG weder gegen Erfahrungssätze noch gegen Denkgesetze und ist sie also zumindest möglich, ist der BFH als Revisionsgericht daran gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2019 - X R 21-22/17, BFH/NV 2020, 177, Rz 31 und Rz 37, m.w.N.). Dies ist vorliegend der Fall.
- 28** aa) Das FG stützt seine Beurteilung, dass eine rechtlich missbräuchliche Gestaltung nach § 42 AO vorliegt, darauf, dass mit dem Umlegungsausschuss der Stadt L ein Verfahren gewählt wurde, das darauf gerichtet war, der Klägerin das Eigentum an den Flurstücken Nr. 30, Nr. 31, Nr. 706 und Nr. 727 (Nr. 323) zu verschaffen, ohne dass Grunderwerbsteuer entsteht. Diese Gestaltung war nach seiner Würdigung nicht angemessen, weil sie dem Wesen des Umlegungsverfahrens nicht entsprach. Das FG stützte diese Beurteilung insbesondere darauf, dass das Verfahren allein dazu diene, der Klägerin für ein zusammenhängendes Areal zur Erweiterung ihrer Betriebsgrundstücke das Eigentum an den in unmittelbarer Nähe befindlichen Grundstücken des A und der Stadt L zu verschaffen. Es stand nach den Feststellungen des FG von vornherein fest, dass sich an dem Zuschnitt und den Eigentumsverhältnissen der von der Klägerin eingebrachten Flurstücke nichts ändern sollte.
- 29** bb) Die Nutzung des Umlegungsverfahrens "X" zur Übertragung der Flurstücke auf die Klägerin diene nach der Würdigung des FG auch steuerlichen Vorteilen. Der Senat kann insoweit offenlassen, ob nach der Neufassung des § 42 AO der Nachweis einer Umgehungsabsicht erforderlich ist oder sich diese bereits aus der unangemessenen Gestaltung selbst ergibt, wenn der Steuerpflichtige keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweist (vgl. zum Streit Drüen in Tipke/Kruse, § 42 AO Rz 61 ff., m.w.N.). Dass es den Beteiligten jedenfalls auch um die Ersparnis von Grunderwerbsteuer ging, lässt sich bereits dem Umlegungsbeschluss vom ...2010 entnehmen. Dort wird (unter Ordnungs-Nr. VIII/13 Nr. 7 der Festsetzungen, S. 38 des Beschlusses) von der Umlegungsstelle, ohne dafür zuständig zu sein, die Feststellung getroffen, die Zuteilung der Grundstücke an die Klägerin sei von der Grunderwerbsteuer befreit, während eine solche Feststellung in dem Umlegungsbeschluss, der die Zuteilung der vormals der Klägerin gehörenden Grundstücke an T im Jahr 2004 regelt, fehlt.
- 30** cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt diese Würdigung des FG weder gegen Erfahrungssätze noch gegen Denkgesetze und ist zumindest möglich.
- 31** (1) Wie das FG zutreffend erkannt hat, führt der Einwand der Klägerin, dass die Wirkung eines Umlegungsverfahrens als Ganzes nicht nur in einer Änderung von Rechten bestehen darf (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11.05.1967 - III ZR 141/66, Neue Juristische Wochenschrift 1967, 1662; Beschluss des OLG Hamm vom 05.03.1996 - 15 W 480/95, Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins 1996, 452; Urteil des OLG Dresden vom 21.04.1999 - U 1/98, Beck'sche Online-Rechtsprechung 2010, 03788; Urteil des OLG Bamberg vom 23.01.2012 - 9 U 1/11 Baul, Bayerische Verwaltungsblätter 2012, 734; Otte in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 45 Rz 2; Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 45 Rz 8), nicht zu einem anderen Ergebnis. Die Klägerin verkennt, dass dies nur für die Prüfung der Angemessenheit des Umlegungszwecks des Umlegungsverfahrens als solchem gilt und nicht für die Angemessenheit einzelner Umlegungsmaßnahmen, die sich jeweils an dem Umlegungszweck des Umlegungsverfahrens zu messen haben (vgl. Stang in Schrödter, BauGB, 7. Aufl., § 76 Rz 2). Ein Abstellen auf das gesamte Umlegungsverfahren verbietet sich, wenn ein bereits bestehendes und an sich nicht zu beanstandendes Umlegungsverfahren durch Erweiterungen des Umlegungsgebiets dazu ausgenutzt wird, einen reinen Rechtsträgerwechsel an einzelnen Grundstücken zugunsten einer Person herbeizuführen, der mit dem ursprünglichen Umlegungszweck --nämlich der Umsetzung eines Teils des Bebauungsplans Nr. 86 zum Zwecke der Erschließung der davon betroffenen Grundstücke-- nichts zu tun hat.
- 32** (2) Auch der Einwand der Klägerin, dass der erkennende Senat im Urteil vom 28.07.1999 - II R 25/98 (BFHE 190, 225, BStBl II 2000, 206) seine Rechtsprechung aufgegeben habe, wonach Grundstückszuteilungen von der Begünstigung ausgenommen seien, für die der Eigentümer eine Geldleistung zu erbringen habe, führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Die Zuteilung der Flurstücke an die Klägerin ist --wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat-- auch deshalb unangemessen, weil sie nicht als Ausgleich für von der Klägerin eingebrachte Grundstücke erfolgte und damit nicht dem Wesen des Umlegungsverfahrens entsprach. Das Umlegungsverfahren ist seiner gesetzlichen Konzeption nach ein förmliches und zwangsweises Grundstückstauschverfahren, das durch das Surrogationsprinzip und das Prinzip des gruppeninternen Lastenausgleichs durch die wertgleiche Landabfindung geprägt wird (BFH-Urteil vom 07.09.2011 - II R 68/09, BFH/NV 2012, 62, Rz 22, m.w.N.). Die Zuteilung der Grundstücke des A und der Stadt L an die Klägerin diene gerade nicht dem Ausgleich der der Klägerin nach §§ 55 ff. BauGB zustehenden Ansprüche aufgrund selbst eingebrachter Grundstücke und folgte damit nicht den prägenden Prinzipien des Umlegungsverfahrens. Nach der nicht zu beanstandenden tatsächlichen Würdigung des FG

sollten sich die Eigentumsverhältnisse an den der Klägerin bereits gehörenden Flurstücken nicht ändern. Ziel war es nach den Feststellungen des FG allein, der Klägerin zusätzlich das Eigentum an den Grundstücken des A und der Stadt L zu verschaffen.

- 33** (3) Dass sich nach Ansicht der Klägerin in rechtlicher Hinsicht der Zuschnitt der von der Zuteilung betroffenen Grundstücke geändert habe, führt ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung. Ein Grundstück im Umlegungsverfahren nach den §§ 45 ff. BauGB ist das Grundstück im liegenschaftsrechtlichen Sinn, das aus mehreren Flurstücken bestehen kann (Battis in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 200 Rz 3). Zwar wurden zum einen die vormals der Stadt L gehörenden Flurstücke Nr. 30 und Nr. 706 sowie Nr. 31 und Nr. 707 zu den Flurstücken Nr. 725 beziehungsweise Nr. 726 vereinigt, zum anderen wurden die der Klägerin zugeteilten Flurstücke des A und der Stadt L auf das Grundbuchblatt der Klägerin zugeschrieben, sodass danach das Grundstück der Klägerin nicht mehr nur aus den Flurstücken Nr. 694, Nr. 705 und Nr. 708, sondern zusätzlich aus den Flurstücken Nr. 725, Nr. 726 und Nr. 727 bestand. Die Vereinigung der Flurstücke Nr. 30, Nr. 31, Nr. 706 und Nr. 707 zu den Flurstücken Nr. 725 und Nr. 726 hat allerdings an der Zweckwidrigkeit der Maßnahme nichts geändert. Mit der Zuschreibung der Flurstücke Nr. 725, Nr. 726 und Nr. 727 auf das Grundbuchblatt der Klägerin wurde lediglich der angestrebte Eigentumsübergang zum unzulässigen Zweck der Erweiterung des Betriebsgeländes der Klägerin vollzogen. Zu einer anderen Beurteilung führt auch nicht der Hinweis der Klägerin, dass sich nach der Rechtsprechung der Zuschnitt oder die Eigentumsverhältnisse an den eingebrachten Grundstücken nicht zwingend ändern müssen (vgl. Otte in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 45 Rz 2, m.w.N.). Die Klägerin übersieht dabei, dass dies nur für Umlegungsmaßnahmen gelten kann, die dem Umlegungszweck entsprechend erfolgen.
- 34** (4) Auch die zeitlich weit vorgelagerte Einbringung vormals der Klägerin gehörender Grundstücke im Umlegungsgebiet und anschließende Zuteilung an T gegen Entschädigung im Jahr 2004 steht der Beurteilung durch das FG nicht entgegen. Mit der Zuteilung dieser Flurstücke und Entschädigung der Klägerin durch Vorwegentscheidung wurde in Bezug auf die vormals der Klägerin gehörenden Grundstücke ein endgültiger Rechtszustand geschaffen (Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 76 Rz 13, m.w.N.). Mit dem Erhalt der Zahlung war der Eigentumswechsel an diesen Grundstücken nach den Feststellungen des FG einvernehmlich und abschließend geregelt. Die Klägerin konnte danach keine Zuteilung weiterer Grundstücke mehr beanspruchen.
- 35** dd) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist schließlich die Würdigung des FG, die Klägerin habe keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweisen können.
- 36** (1) Der von der Klägerin geltend gemachte außersteuerliche Grund der Wirtschaftsförderung, der darin bestehen soll, dass die Stadt L der Klägerin eine Erweiterung des Betriebsgeländes ermöglichen wollte, mag nachvollziehbar sein, kann jedoch eine Zuteilung der Flurstücke im Umlegungsverfahren auf die Klägerin nicht rechtfertigen. Die Umlegung ist kein Instrument der Wirtschaftsförderung einzelner Betriebe oder Grundstückseigentümer. Maßstab für die Zweckmäßigkeit der Gestaltung des Grundstücks durch die Umlegung ist zwar, dass die im Bebauungsplan festgesetzte Nutzung baurechtlich und wirtschaftlich auf dem zugeteilten Grundstück gut zu verwirklichen ist (vgl. Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 45 Rz 9). Insoweit ist die Umlegung auch privatnützig, weil sie der Bildung nach dem konkret geltenden Baurecht bebaubarer Grundstücke dient (BeckOK BauGB/Birk, § 45 Rz 8). Diese Zweckmäßigkeit der Gestaltung der Grundstücke richtet sich allerdings allein nach den Festsetzungen des Bebauungsplans und nicht nach den besonderen wirtschaftlichen und betrieblichen Verhältnissen des jeweiligen Eigentümers (Otte in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 45 Rz 5).
- 37** (2) Soweit die Klägerin vorträgt, die Zuteilung der Flurstücke an sie hätte auch städtebaulichen Zwecken gedient, indem aus kleinteiligen Wohnflächen große zusammenhängende, also zweckmäßig gestaltete Misch- und Gewerbeflächen geschaffen worden seien, widerspricht dies ihrem eigenen Vortrag, auf dem Grundstück des A sei vormals eine Tankstelle betrieben worden. Ein Tankstellenbetrieb setzt zwingend eine für eine gewerbliche Nutzung bereits vor Zuteilung vorhandene zweckmäßige Größe des Grundstücks voraus.
- 38** (3) Auch in der von der Stadt L vorgenommenen Altlastensanierung, der Bereinigung des Baulastenverzeichnisses und der Grundbücher sowie der Zurückstellung von Eigentümerinteressen liegen --wie das FG zutreffend erkannt hat-- keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe. Denn auch zu diesen Zwecken hätte es des Umlegungsverfahrens nicht bedurft. Die Übernahme der Altlastensanierung durch die Stadt L hat nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin allein der Abwälzung des damit zusammenhängenden unkalkulierbaren Risikos gedient. Die Risikominimierung stellt ebenfalls begrifflich schon keine Erschließung oder Neugestaltung von Grundstücken dar und ist damit unbeachtlich. Soweit die Klägerin vorträgt, dass die Umlegung auch Fragen der Daseinsvorsorge

und Zurückstellung von Eigentümerinteressen mitumfasst, verkennt sie die Privatnützigkeit des Umlegungsverfahrens. Die Bereinigung der Baulastenverzeichnisse und der Grundbücher diene ebenfalls dem unzulässigen Zweck, der Klägerin das Eigentum an den Flurstücken lastenfrei durch Zuschreibung auf ihr Grundbuchblatt zu verschaffen.

- 39** (4) Der Einwand der Klägerin, ihr sei ein rechtsgeschäftlicher Grundstückserwerb von A zu einem angemessenen Verkehrswert nicht möglich gewesen, vermag die Würdigung des FG ebenfalls nicht infrage zu stellen, denn die Umlegung ist kein Finanzierungsinstrument. Sowohl der Geldausgleich für eine Mehrzuteilung (§ 59 Abs. 2 Satz 3 BauGB) als auch die Entschädigung für eine Minderzuteilung (§ 59 Abs. 4 i.V.m. § 95 Abs. 1 BauGB; Reidt in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 15. Aufl., § 59 Rz 43) ist nach den Verkehrswerten zu bemessen. Vor diesem Hintergrund ist das FG auch deshalb nachvollziehbar von einer unangemessenen Gestaltung im Sinne des § 42 Abs. 2 AO ausgegangen, weil die Stadt L für ein unsaniertes Grundstück eine Entschädigung in Höhe von ... € bezahlt hat, während die Klägerin für dasselbe Grundstück in saniertem Zustand zuzüglich zweier weiterer Grundstücke lediglich eine Abfindung in Höhe von ... € zahlen musste.
- 40** (5) Auf eine Verletzung der kommunalen Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 GG kann sich die Klägerin nicht berufen. Die Garantie des Art. 28 Abs. 2 GG ist keine grundrechtliche Gewährleistung (BeckOK GG/Hellermann, 59. Ed. 15.09.2024, Art. 28 Rz 32, m.w.N.). Träger der Garantie aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG sind einzig die Gemeinden (Mehde in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 28 Rz 187).
- 41** (6) Schließlich hat die Klägerin diese Gestaltung im Sinne des § 42 AO auch gewählt. Der Vorwegentscheidung liegen vertragliche Elemente zugrunde, denn sie ist nach § 76 Satz 1 BauGB nur im Einverständnis der betroffenen Rechtsinhaber möglich (vgl. Stang in Schröder, BauGB, 7. Aufl., § 76 Rz 2).
- 42** ee) Liegt danach ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, so entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstände. Im Fall einer im Sinne des § 42 AO missbräuchlichen Zuteilung im Umlegungsverfahren ist diese grunderwerbsteuerrechtlich so zu behandeln, als hätte der neue Eigentümer die Grundstücke von dem einbringenden Eigentümer erworben, ohne dass der Erwerb die Steuerbefreiung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG a.F. erfüllt (Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 1 Rz 449).
- 43** 4. Das Urteil des FG ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Die Klägerin hat eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO nicht schlüssig dargelegt.
- 44** a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 und § 119 Nr. 3 FGO verpflichtet das Gericht unter anderem, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Der tatsächlichen Würdigung oder der Rechtsansicht eines Beteiligten muss es nicht folgen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 02.03.2022 - II B 39/21, BFH/NV 2022, 707, Rz 10, m.w.N.). Die ordnungsgemäße Rüge der Verletzung rechtlichen Gehörs bezüglich einzelner Feststellungen oder Rechtsfragen --wie hier zu der Frage, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 42 AO vorliegen-- erfordert die substantiierte Darlegung, welches konkrete Vorbringen das Finanzgericht nicht zur Kenntnis genommen oder erwogen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 30.05.2012 - III B 239/11, BFH/NV 2012, 1470, Rz 18; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 119 FGO Rz 223; Nöcker/Seibel in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 119 FGO Rz 17).
- 45** b) Die unsubstantiierte Behauptung der Klägerin, es fehle vollständig an einer Auseinandersetzung des Gerichts mit seinen eigenen Tatsachenfeststellungen und das Gericht habe den Vortrag der Klägerin kommentarlos übergangen, genügt diesen Darlegungsanforderungen nicht. Dem Vortrag der Klägerin lässt sich nicht entnehmen, welches konkrete Vorbringen der Klägerin das FG im Rahmen seiner Würdigung, in der Zuteilung der Flurstücke an die Klägerin liege ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO, nicht zur Kenntnis genommen oder nicht in Erwägung gezogen haben soll.
- 46** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 47** 6. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.