

Urteil vom 04. Juni 2025, II R 47/22

Zahlung für Übernahme eines Ökokontos als Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2025:U.040625.IIR47.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3 S 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 3 S 2 Buchst a, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, FGO § 118 Abs 1 S 1, LNatSchG NW § 32, ÖkoKV NW, FlurbG § 54 Abs 2, BNatSchG § 16 Abs 2

vorgehend FG Münster, 20. Oktober 2022, Az: 8 K 174/21 GrE

Leitsätze

Die Zahlung für ein nach Landesrecht mit dem Grundstück verbundenes Ökokonto ist als Teil der Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.10.2022 - 8 K 174/21 GrE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Stiftung privaten Rechts (...) mit Sitz in ...
- 2 Im Rahmen eines von der Bezirksregierung ... (Bezirksregierung) angeordneten Zusammenlegungsverfahrens gemäß §§ 91 ff. des Flurbereinigungsgesetzes (FlurbG) zum Zwecke der Umsetzung geplanter Naturschutzmaßnahmen erwarb die Klägerin im Jahr 2020 mehrere Grundstücke in dem Zusammenlegungsgebiet (...). Für eines der erworbenen Grundstücke hatte der Voreigentümer beim Kreis ... die Einrichtung eines Ökokontos nach der vom Land Nordrhein-Westfalen (NRW) erlassenen Verordnung über die Führung eines Ökokontos nach § 5a Abs. 1 Landschaftsgesetz (Ökokonto VO) vom 18.04.2008 (GV NRW 2008, 379), geändert durch Art. 22 des Gesetzes zum Schutz der Natur in Nordrhein-Westfalen und zur Änderung anderer Vorschriften vom 15.11.2016 (GV NRW 2016, 934) und im Streitfall geltend als Verordnung über die Führung eines Ökokontos nach § 32 des Landesnaturschutzgesetzes (Ökokonto VO) --im Folgenden Ökokonto VO NRW-- beantragt und erhalten.
- 3 Die Bezirksregierung ordnete die Ausführung des Zusammenlegungsplans zum xx.xx.2020 an. Für den Erwerb der Grundstücke zahlte die Klägerin einen Abfindungsbetrag in Höhe von insgesamt ... €. Hiervon entfielen ... € auf die Zuteilung des Grundbesitzes, ... € auf die Übernahme eines Sandabbaurechts, ... € auf die Übernahme des Ökokontos und ... € auf Vermessungskosten. Eigene Grundstücke hatte die Klägerin nicht in das Zusammenlegungsverfahren eingebracht.
- 4 Mit Bescheid vom 25.05.2020 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € gegen die Klägerin fest. Als Bemessungsgrundlage legte das FA einen Betrag in Höhe von ... € zugrunde. Hierin enthalten war auch der Geldausgleich für die Übernahme des Ökokontos.
- 5 Mit dem gegen den Bescheid vom 25.05.2020 eingelegten Einspruch beantragte die Klägerin, die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage unter anderem um die Kosten für die Übernahme des Ökokontos und die Vermessungskosten zu reduzieren, da es sich insoweit nicht um Gegenleistungen für den Erwerb

der Grundstücke handele. Im Laufe des Einspruchsverfahrens beschränkte sie ihr Einspruchsbegehren auf die Nichtberücksichtigung der Geldleistung für das Ökokonto als grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung.

- 6 Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2020 als unbegründet zurückgewiesen.
- 7 Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, der Geldausgleich für das Ökokonto sei zu Recht als Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage angesetzt worden. Leistungen für den Erwerb des Eigentums an einem Grundstück, auf dem Ökopunkte ruhen, würden in voller Höhe für das Grundstück und nicht für ein eigenständiges Wirtschaftsgut "Ökopunkte" erbracht. Die Ökopunkte seien während ihrer gesamten Existenz mit dem Grundstück verbunden und kein davon zu trennendes Wirtschaftsgut. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 142 veröffentlicht.
- 8 Mit der gegen das FG-Urteil eingelegten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie macht geltend, die Ökopunkte seien als immaterielles Wirtschaftsgut ein Recht im Sinne von § 96 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), welches nicht dauerhaft mit dem Eigentum am Grundstück verbunden sei und daher nicht als Bestandteil des Grundstücks im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden könne. Die Regelungen zum Ökokonto seien vielmehr so konzipiert, dass das in den Ökopunkten ruhende Potential nicht nur durch den Eigentümer, sondern auch durch Dritte aufgebraucht werden könne. Die Auffassung, dass der auf Ökopunkte entfallende Teil des Kaufpreises nicht grunderwerbsteuerpflichtig sei, weil Ökopunkte der Sache nach vom Eigentum am Grundstück trennbar seien, decke sich mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu dem Erwerb von Grundstücken mit Weihnachtsbaumbepflanzung (Urteil vom 23.02.2022 - II R 45/19, BFHE 276, 239, BStBl II 2023, 721) und zum Erwerb von forstwirtschaftlich genutzten Waldflächen mit Eigenjagd (Urteil vom 25.01.2022 - II R 36/19, BFHE 276, 234, BStBl II 2023, 719). In beiden Fällen habe der BFH entschieden, dass eine für die Grunderwerbsteuer nicht relevante Verbindung von Gehölz mit einem Grundstück vorliege, wenn die spätere Aufhebung der Verbindung von Anfang an beabsichtigt sei. Dieser Rechtsgedanke sei auch auf den vorliegenden Fall übertragbar, da die Ökopunkte ebenfalls nicht dazu bestimmt seien, dauerhaft mit dem Grundstück verbunden zu bleiben, sondern von diesem wieder losgelöst zu werden.
- 10 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 25.05.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2020 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer in Höhe von ... € festgesetzt wird.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid rechtmäßig ist.
- 13 1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass der im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens erfolgte Eigentumserwerb der Klägerin der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) unterliegt.
- 14 a) Der Grunderwerbsteuer unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang in diesem Sinne ist auch der Erwerb des Eigentums an einem Grundstück im Rahmen eines Flurbereinigungsverfahrens (BFH-Urteil vom 23.08.2006 - II R 41/05, BFHE 213, 406, BStBl II 2006, 919, unter II.2.). Flurbereinigung ist nach § 1 FlurbG die Neuordnung des ländlichen Grundbesitzes zur Verbesserung der Produktions- und Arbeitsbedingungen in der Land- und Forstwirtschaft sowie zur Förderung der allgemeinen Landeskultur und der Landesentwicklung. Die Flurbereinigungsbehörde ordnet gemäß § 61 Satz 1 FlurbG die Ausführung des Flurbereinigungsplans an, wenn dieser unanfechtbar geworden ist (Ausführungsanordnung). Zu dem in der Ausführungsanordnung zu bestimmenden Zeitpunkt tritt der im Flurbereinigungsplan vorgesehene neue Rechtszustand an die Stelle des bisherigen (§ 61 Satz 2 FlurbG). Mit Eintritt

des neuen Rechtszustandes geht das Eigentum an den betroffenen Grundstücken kraft behördlichen Ausspruchs auf den Erwerber über.

- 15** b) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für einen Grundstückserwerb im Flurbereinigungsverfahren vor. Die Klägerin ist durch die Ausführungsanordnung zum Flurbereinigungsplan vom xx.xx.2020 gemäß § 61 Satz 2 FlurbG Eigentümerin der Grundstücke geworden. Dem Eigentumsübergang ging kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft voraus und es bedurfte auch keiner Auflassung. Das Grundbuch war nur gemäß § 79 Abs. 1 FlurbG zu berichtigen. Auch durch die im Flurbereinigungsverfahren nach § 52 Abs. 1 FlurbG erforderliche Erklärung des vormaligen Grundstückseigentümers, zugunsten der erwerbenden Klägerin einer Abfindung in Geld statt in Land zuzustimmen, wurde kein Übereignungsanspruch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG begründet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23.08.2006 - II R 41/05, BFHE 213, 406, BStBl II 2006, 919, unter II.2., m.w.N.).
- 16** 2. Der Eigentumsübergang war, wie das FG zu Recht entschieden hat, nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a GrEStG steuerfrei.
- 17** a) Nach dieser Vorschrift ist von der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG unter anderem der Übergang des Eigentums durch die Abfindung in Land ausgenommen.
- 18** b) Der Erwerb des Eigentums durch die Klägerin an den betreffenden Grundstücken ist jedoch keine Abfindung in Land, an die die Grunderwerbsteuerbefreiung geknüpft ist. Eine "Abfindung in Land" im Sinne der Vorschrift setzt eine Entschädigung für einen Wegfall des Eigentums an Flächen voraus, die ein Beteiligter in das Flurbereinigungsverfahren eingebracht hat. Im Streitfall erfolgte die Landzuteilung an die Klägerin nicht als Ausgleich für einen Eigentumsverlust an von der Klägerin in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachten Flächen. Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG handelte es sich um Land, das nicht mehr zur Abfindung benötigt wurde, weil andere Teilnehmer des Flurbereinigungsverfahrens auf eine Landabfindung verzichtet hatten (§ 54 Abs. 2 FlurbG). Die Zuteilung solcher Flächen an die Klägerin diente damit nicht der Landabfindung, sondern bedeutete einen Erwerb von zusätzlichem Land (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 23.08.2006 - II R 41/05, BFHE 213, 406, BStBl II 2006, 919; Niedersächsisches FG, Urteil vom 20.03.2019 - 7 K 92/17, EFG 2021, 472).
- 19** 3. Ebenfalls zu Recht hat das FG entschieden, dass der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid auch insoweit rechtmäßig ist, als das FA den auf das Ökokonto entfallenden Bestandteil der Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen hat.
- 20** a) Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Danach gehören zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung alle Leistungen des Erwerbers, die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (BFH-Urteil vom 25.04.2018 - II R 50/15, BFHE 262, 169, BStBl II 2018, 602, Rz 13, m.w.N.). Soweit sich der Erwerb auch auf Gegenstände bezieht, die nicht Grundstück sind, gehören die hierauf entfallenden Teile der Gegenleistung nicht zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage, denn es können nur solche Leistungsverpflichtungen des Erwerbers Gegenleistung sein, die er um des Grundstückserwerbs willen zu erbringen hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.02.2022 - II R 45/19, BFHE 276, 239, BStBl II 2023, 721, Rz 9, m.w.N.).
- 21** b) Unter Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist das Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG). Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen (§ 94 Abs. 1 BGB). Nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB). Werden zusammen mit einem Grundstück mit diesem verbundene Rechte erworben, die gemäß § 96 BGB als Bestandteile des Grundstücks gelten, ist der hierauf entfallende Aufwand des Grundstückserwerbers nicht zwingend und in jedem Fall als Grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung anzusehen. Umgekehrt ergibt sich daraus aber noch nicht, dass der Aufwand für solche Rechte generell nicht zur Gegenleistung zu rechnen ist. Entscheidend und in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob solche mit dem Eigentum verbundene und deshalb gemäß § 96 BGB als Grundstücksbestandteile geltende Rechte geldwerte Vermögenspositionen vermitteln, die nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallen (BFH-Urteile vom 09.10.1991 - II R 20/89, BFHE 165, 548, BStBl II 1992, 152, unter II., und vom 16.09.2020 - II R 49/17, BFHE 271, 455, BStBl II 2021, 339, Rz 19).

- 22 c) Unter Zugrundelegung der vorstehenden Grundsätze hat das FG im Ergebnis zu Recht die Geldleistung für das mit dem Grundstück verbundene Ökokonto und die dort eingebuchten Ökopunkte als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks eingestuft.
- 23 aa) Das FG hat ohne Rechtsverstoß angenommen, dass das Ökokonto und die dort eingebuchten Ökopunkte einen besonderen naturschutzrechtlichen Grundstückszustand repräsentieren und die insoweit erbrachte Gegenleistung daher ebenfalls auf den Erwerb des Eigentums an dem Grundstück entfällt. Dabei hat das FG seine Prüfung auf die einschlägige Ökokonto VO NRW gestützt. Die Folgerungen des FG betreffen daher Bestand und Inhalt landesrechtlicher Vorschriften.
- 24 bb) An diese Rechtsauslegung ist der Senat im Revisionsverfahren --wie an tatsächliche Feststellungen des FG-- gebunden, da ihm gemäß § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO die Prüfung des angefochtenen Urteils nur im Hinblick auf die Verletzung von Bundesrecht erlaubt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.05.1983 - IV R 205/79, BFHE 139, 41, BStBl II 1983, 670, unter 2.b, und vom 25.01.2005 - I R 63/03, BFHE 209, 195, BStBl II 2005, 501, unter II.3.).
- 25 d) Dass das FG bei dieser Auslegung von Landesrecht Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verletzt hätte, ist nicht erkennbar.
- 26 aa) Das FG hat seine Beurteilung vornehmlich auf § 3 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Ökokonto VO NRW gestützt, wonach der Antragsteller bei der Beantragung eines Ökokontos die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über das Grundstück nachweisen muss. Außerdem hat es maßgeblich auf die Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 1 und 3 Ökokonto VO NRW i.V.m. § 4a Abs. 9 Satz 2 bis 4 des Landschaftsgesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Landschaftsgesetzes sowie sonstiger Vorschriften vom 19.06.2007 (GV NRW 2007, 226) abgestellt, wonach die vorgezogenen Kompensationsmaßnahmen bis zu ihrer Abbuchung aus dem Ökokonto zu erhalten und zu pflegen sind und nach deren Abbuchung durch Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit oder --wenn damit eine vergleichbare Sicherheit erreicht werden kann-- durch Eintragung einer Baulast oder vertraglich gesichert werden. Hieraus hat das FG abgeleitet, dass die Ökopunkte während ihrer gesamten Existenz mit dem Grundstück fest verbunden sind, da der in ihnen verkörperte Wert einen behördlich anerkannten naturschutzrechtlichen Grundstückszustand abbilde. Die Ökopunkte seien damit kein von dem Grundstück zu trennendes Wirtschaftsgut, sondern nach Sinn und Zweck lediglich ein Instrument zur Beschreibung eines Grundstückszustands und der Beschleunigung von Eingriffsvorhaben, in denen entsprechende Kompensationsmaßnahmen durchzuführen seien.
- 27 bb) Weiter hat das FG festgestellt, dass die Ökopunkte nicht unabhängig von dem Grundstück in dem Sinne frei handelbar sind, dass ein beliebiger Dritter sie zum Zwecke des sofortigen oder späteren Weiterverkaufs oder einer späteren Verwendung erwerben könnte. Die Ökokonto VO NRW enthält keine Regelung zur Übertragung eines Ökokontos oder darauf eingebuchter Ökopunkte. Nach dem öffentlich-rechtlichen Regelungssystem der Ökokonto VO NRW sind die Ökopunkte lediglich in dem Sinne "handelbar", dass der Inhaber eines Ökokontos und Grundstückseigentümer einem Eingriffsverursacher, der eine Ausgleichsmaßnahme in Höhe einer bestimmten Anzahl von Ökopunkten erbringen muss, die Inanspruchnahme der Ökopunkte und die damit verbundene uneingeschränkte Nutzung des Grundstücks als Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahme gegen eine entsprechende Gegenleistung für die Nutzungsbeeinträchtigung des Grundstücks gestatten könne.
- 28 cc) Diese Auslegung der Ökokonto VO NRW als landesrechtliche Verordnung durch das FG lässt einen Verstoß gegen Denkgesetze oder eine Verletzung allgemeiner Erfahrungssätze nicht erkennen. Aus dem Umstand, dass die Ökopunkte einen bestimmten, behördlich anerkannten naturschutzrechtlichen Zustand des Grundstücks repräsentieren, hat das FG vertretbar gefolgert, dass die Ökopunkte während ihrer gesamten Existenz, das heißt von der Einbuchung bis zur Löschung oder Abbuchung der Maßnahme, mit dem Grundstück verbunden sind und damit nicht als ein von dem Grundstück zu trennendes Wirtschaftsgut angesehen werden können. Vor diesem Hintergrund ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG zu der Auffassung gelangt ist, dass bei einem Übergang des Eigentums an dem Grundstück ein auf dem Grundstück ruhendes Ökokonto nicht aus dem für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Gegenstand des Erwerbsvorgangs herausgelöst werden kann. Eine für die Übernahme des Ökokontos geleistete Zahlung ist somit als Ausgleichsleistung für den Erwerb des Grundstücks zu qualifizieren (gl.A. Sträter, Agrarbetrieb 2023, 90, 91).
- 29 e) Die Auslegung und Anwendung des irrevisiblen Landesrechts durch das FG verstößt auch nicht gegen übergeordnetes (materielles) Bundesrecht.
- 30 aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt insbesondere nicht aus § 16 Abs. 2 des Bundesnaturschutzgesetzes

(BNatSchG), dass eine auf Ökopunkte entfallende Geldleistung nicht Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage sein könne, weil Ökopunkte als handelbare Werteinheiten losgelöst von dem Grundstückseigentum und den durchgeführten Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen zu betrachten seien. § 16 Abs. 2 BNatSchG legt fest, dass die Bevorratung von vorgezogenen Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen mittels Ökokonten und deren "Handelbarkeit" sich nach dem jeweiligen Landesrecht richtet. Jenseits der Anerkennungsvoraussetzungen des § 16 Abs. 1 BNatSchG bleibt es daher nach § 16 Abs. 2 BNatSchG den Ländern vorbehalten, die Einzelheiten der Maßnahmenbevorratung und der Handelbarkeit von Ökopunkten zu regeln.

- 31** bb) Wie die Bevorratung erfolgt und ob und in welchem Umfang von einer Handelbarkeit von Ökopunkten auszugehen ist, ergibt sich daher nicht aus vorrangigem Bundesrecht, sondern aus den einschlägigen landesrechtlichen Regelungen, deren Auslegung --wie ausgeführt-- dem FG vorbehalten ist (vgl. Gellermann in Landmann/Rohmer, Umweltrecht, § 16 BNatSchG Rz 11, m.w.N.).
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de