

FG Rheinland-Pfalz vom 06.03.2008
(Az.: 4 K 2635/04 + 4 K 2637/04)

„Erschließungskosten einer Gemeinde gehören nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer“

Revision eingelegt
(BFH-Aktenzeichen: II R 21/08 + II R 20/08)

Orientierungssatz:

Die Erschließungskosten eines von der Gemeinde - als ursprünglicher Eigentümerin - selbst erschlossenen Grundstücks gehören nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, wenn das betreffende Grundstück von der Gemeinde an den Ersterwerber verkauft wird und die auf die Erschließungsanlagen entfallenden Beträge gegen den Ersterwerber aus Vereinfachungsgründen nicht in einem besonderen öffentlich-rechtlichen Akt festgesetzt werden, sondern - betragsmäßig nachvollziehbar - neben dem Kaufpreis in die zivilrechtliche Vereinbarung mit einfließen.

Rechtsgrundlage:

GrEStG § 8 + § 9

► Sachverhalt:

Streitig ist, ob Erschließungskosten zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehören, wenn das streitbefangene Grundstück von der Gemeinde veräußert wird, die die Erschließungsanlagen zuvor hergestellt hatte.

Mit Kaufvertrag vom 16. April 2004 des Notars Dr. K, Urkundenrolle Nummer .../2004 erwarb die Klägerin zusammen mit Herrn R. K. das im Grundbuch des Amtsgerichts P von S Blatt ... lfd. Nr. ... Flur ... Nr. ... eingetragene Grundstück mit einer Größe von 888 qm. Nach Abschnitt III der Urkunde betrug der Kaufpreis 38.628.- € unter Zugrundelegung von 43,50 € pro Quadratmeter. In der Urkunde ist dazu weiter ausgeführt: „In dem Kaufpreis von 43,50 € je Quadratmeter sind Erschließungsbeiträge in Höhe von 13,2629475 € je Quadratmeter Grundstücksfläche, Ausbaubeiträge für die Abwasserbeseitigung und Baukostenzuschuss für den Anschluss an die Wasserversorgung von 12,531904 € je Quadratmeter Grundstücksfläche sowie Kostenerstattungsbeiträge nach den §§ 135a bis 135c Baugesetzbuch (Ausgleichsmaßnahmen) in Höhe von 0,1935352 € je Quadratmeter Grundstücksfläche enthalten.“ Abschnitt IV Nummer 4 der Urkunde lautet wie folgt: „Die auf dem Grundbesitz ruhenden, wiederkehrenden öffentlichen Abgaben und Lasten nebst den objektgebundenen Versicherungsprämien gehen im Innenverhältnis mit dem Übergabetag auf den Käufer über. Maßgeblich ist nicht der Fälligkeitstag, sondern der Zeitraum, auf den diese Lasten entfallen. Die vorstehend aufgeführten Erschließungs- und einmaligen Anliegerbeiträge nach Baugesetzbuch und Kommunalabgabengesetz sind im Kaufpreis enthalten. Weitere Erschließungsbeiträge sowie Kostenersatz für Haus- und Grundstücksanschlüsse gehen im Innenverhältnis zu Lasten des Käufers.“ Auf Seite 3 der notariellen Urkunde befindet sich ein offensichtlich nachgefertigter, handschriftlicher Vermerk: „gem. RS mit der VG J... ist das Grundstück voll erschlossen > E-Kosten voll ansetzen.“ es folgt ein Namenszeichen und ein auf den 29. Juni 2004 gestempeltes Datum. Wegen der weiteren Einzelheiten des notariellen Vertrages vom 16. April 2004 wird auf Blatt 1 bis Blatt 5R Grunderwerbsteuerakten - GrEStA - (Hefter) verwiesen.

Ausgehend vom hälftigen Anteil des Kaufpreises von 38.628.- € berechnete der Beklagte die Bemessungsgrundlage auf 19.314.- € und setzte die Grunderwerbsteuer mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 12. Juli 2004 auf 675.- € fest (vgl. Heftung nach Blatt 6 GrEStA).

Mit dem Einspruch wurde vorgetragen, die vertragliche Übernahme der Erschließungskosten habe bei der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage außer Ansatz zu bleiben. Aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 15.03.2001 -II R 39/99- folge, dass es schon begrifflich an einer Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung fehle, wenn sich der Erwerber eines Grundstücks gegenüber der veräußernden Gemeinde zur Übernahme der - erst künftig entstehenden - Erschließungskosten verpflichte. Die Grundstückserschließung sei eine öffentlich-rechtliche Erschließungslast der Gemeinde, deren besonderer Charakter es nicht gestatte, sie der Gemeinde in ihrer Eigenschaft als Veräußerin des Grundstücks zuzurechnen. Daran ändere sich auch dann nichts, wenn und soweit sich ein Grundstückserwerber vertraglich gegenüber der Gemeinde verpflichte, die Erschließungskosten zu tragen, da er damit nur eine ihn ohnehin als Folge der Erschließung treffende zukünftige Beitragschuld übernehme. Daher werde gebeten, den Grunderwerbsteuerbescheid nochmals zu überprüfen. Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage sei danach nur von einem Grundstückspreis von 17,50.- € pro Quadratmeter auszugehen. Grundsätzlich sei es richtig, dass bei einem Grundstückserwerb geprüft werde, ob der Vertragsgegenstand voll

erschlossen sei oder nicht, das habe der BFH im Urteil vom 15. März 2001 entschieden. Allerdings sei zu beachten, ob es sich bei dem Erwerb eines erschlossenen Grundstücks von einer Privatperson oder von einer Gemeinde handle. Hier sei ein erschlossenes Grundstück von der Gemeinde S gekauft worden, hierfür sei die VG J zuständig. Daher sei die Ausnahmeregelung für Erwerbe von der Gemeinde anzuwenden, wenn diese die Erschließungskosten abgabenrechtlich geltend mache. Hier sei von der Gemeinde S kein besonderer Beitragsbescheid ergangen. Jedoch sei ein Vertrag mit der Gemeinde als juristische Person des öffentlichen Rechts vor dem Notar Dr. K abgeschlossen worden. Dies stelle einen subordinationsrechtlichen Vertrag über die Erschließungsbeiträge dar, diese Kosten seien eindeutig ausgewiesen und folglich in ihrer Höhe und Zusammensetzung zu ermitteln. Zudem wäre es eine Ungleichbehandlung, wenn die Erschließungskosten Teil der Bemessungsgrundlage wären, nur weil kein zusätzlicher Vertrag über die Kosten abgeschlossen worden wäre oder die Berechnung nicht in „Teil B“ des Vertrages ausgewiesen worden sei. Ein objektiv sachlicher Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb sei nicht gegeben. Denn die Erschließung stelle eine allgemeine öffentliche Aufgabe der Gemeinde dar. So sei der sachliche Zusammenhang der Erschließung des Grundstücks mit der Verpflichtung des Grundstücksveräußerers zur Verschaffung des Eigentums an dem Grundstück verneint worden. Des Weiteren könne doch keine unterschiedliche Rechtsauffassung vertreten werden, wenn die Gemeinde einen Kaufvertrag über das Grundstück mit 17,50 € pro Quadratmeter und gleichzeitig einen gesonderten „Erschließungskaufvertrag“ mit 26,- € pro Quadratmeter (Beitragsbescheid oder weiteren notariellen Vertrag) abschließe. Daher werde die Rechtsauffassung vertreten, dass die Erschließungskosten bereits nach § 133 BauGB entstanden seien. Jedoch zahle eine Gemeinde während der Erschließungszeit keine Erschließungskosten an sich selbst, sondern stelle diese den späteren Erwerb in voller Höhe in Rechnung. Somit sei im Kaufvertrag bereits die Übernahme der künftigen Erschließungskosten vereinbart worden. Eines zusätzlichen Bescheides habe es nicht mehr bedurft.

Mit Einspruchsentscheidung vom 24. September 2004 ist der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen worden. Die in der Einspruchsbegründung erwähnten Urteile könnten auf den Streitfall nicht angewendet werden, weil in den Urteilsfällen Vertragsgegenstand jeweils ein Grundstück in nicht erschlossenem Zustand gewesen sei. Nach seinen - des Beklagten - Feststellungen sei das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei, zum Zeitpunkt der Veräußerung durch die Gemeinde bereits erschlossen gewesen. Nach der Rechtsprechung bemesse sich die Gegenleistung danach, in welchem Zustand das Grundstück zum Vertragsgegenstand gemacht worden sei. Sei, wie im Streitfall, das erschlossene Grundstück verkauft worden, gehörten zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung auch die vom Erwerber übernommenen Erschließungskosten (zuletzt BFH-Urteil vom 11. Februar 2004 -II R 31/02- BStBl. II 2004 S. 521). Im Streitfall habe die Ortsgemeinde S die für die bereits durchgeführten Erschließungsmaßnahmen entstandenen Kosten im Rahmen des privatrechtlich abgeschlossenen Kaufvertrages bei der Kaufpreisberechnung geltend gemacht. Es liege weder ein öffentlich-rechtlicher besonderer Vertrag über die Erschließungskosten vor, noch habe die Ortsgemeinde S die bereits entstandenen Erschließungskosten abgabenrechtlich durch Beitragsbescheid geltend gemacht. Bei dieser Sachlage sei der Kaufpreis zu Recht auch insoweit der Grunderwerbsteuer unterworfen worden, als er auf die besonders berechneten Erschließungskosten entfalle. Eine Verpflichtung der Gemeinde zur Erschließung des Grundstücks bestehe nicht mehr, weil dieses bereits erschlossen worden sei (vgl. Blatt 28 bis Blatt 30 GrEStA).

Am 09. Oktober 2004 wurde klägerseits beantragt, die Einspruchsentscheidung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung - AO - zu ändern. Auf die beigelegte Bescheinigung der VG J vom 08. Oktober 2004 wurde zur weiteren Begründung des Antrages verwiesen. In dieser Bescheinigung wird ausdrücklich bescheinigt, dass in dem Kaufpreis von 43,50 € je Quadratmeter - im Einzelnen näher bezeichnete - „Ablösebeträge“ enthalten seien, so dass der „Ablösebetrag“ insgesamt 23.077,31 € und der „reine Grundstückspreis“ 15.550,31 € betrage. Weiter ist in dem Schreiben noch Folgendes ausgeführt: Mit der Vereinbarung im Kaufvertrag sind wirksame Ablösevereinbarungen sowohl nach dem Baugesetzbuch, als auch dem Kommunalabgabengesetz und hinsichtlich des Baukostenzuschusses für den Anschluss an die Wasserversorgung aufgrund der allgemeinen Wasserversorgungssatzung der Verbandsgemeinde J vom 8.10.2001 getroffen worden. Die Käufer der Baugrundstücke im Baugebiet „M“ der Ortsgemeinde S werden mit der Ablöseregelung so gestellt, als ob Rohbauland veräußert wurde bei anschließender Veranlagung der Erschließungs-, Ausbau-, Kostenerstattungsbeiträge und des Baukostenzuschusses nach den entsprechenden Bestimmungen, wie Baugesetzbuch, Kommunalabgabengesetz und allgemeine Wasserversorgungssatzung der Verbandsgemeinde J (vgl. Blatt 35/36 GrEStA). In einem weiteren Schreiben der Verbandsgemeindeverwaltung J vom 18. Oktober 2004 wird zudem mitgeteilt, dass die im Kaufvertrag festgesetzten Beiträge entweder durch Beitragsbescheid oder aber, wie von der Ortsgemeinde S gewählt, aus Vereinfachungsgründen im Kaufvertrag im Wege einer Ablösungsvereinbarung hätten abgegolten werden können. Dies sei gesetzlich möglich und dadurch sei auch die abgabenrechtliche Geltendmachung erfolgt. Die Höhe der Beiträge sei auch exakt nach den abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelt worden (vgl. Blatt 40 GrEStA). Dem Änderungsantrag ist der Beklagte nicht nachgekommen. Im Schreiben vom 15. Oktober 2004 wird ausgeführt, nach den bestehenden Verwaltungsanweisungen könne dem Antrag leider nicht entsprochen werden. Aus Tnr. 1 des Erlasses des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20. März 2003 - S 4521/13 - UVR 2003 Nr. 6 S. 215 ff., der bundeseinheitlich anzuwenden sei, sei zu entnehmen, dass der Erschließungsbeitrag nur dann nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehöre, wenn die Gemeinde einen Beitragsbescheid erlasse, oder aber wenn zwischen der Gemeinde und dem Erwerber ein öffentlich-rechtlicher Vertrag über die Erschließungsbeiträge geschlossen werde. Dieser Tatbestand sei im Streitfall nicht gegeben. Die Erschließungskosten seien vielmehr Bestandteil des der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufpreises (vgl. Blatt 38 GrEStA).

Mit der Klage bezieht sich die Klägerin auf ihr bisheriges Vorbringen und trägt ergänzend vor, mit der Gemeinde sei kein Ablösungsvertrag geschlossen worden. Die mit Vertragsabschluss in der Person des Erwerbers entstandenen Beiträge seien aus Vereinfachungsgründen anstelle durch Beitragsbescheid im zivilrechtlichen Kaufvertrag geltend gemacht worden, das ergebe sich aus dem vorgelegten Schreiben der VG J. Im Kommentar Pahlke zur Grunderwerbsteuer § 8 Rz 15 sei klargestellt, dass die vertraglichen zivilrechtlichen Vereinbarungen Grunderwerbsteuerlich nicht anders zu beurteilen seien, als die Kraft öffentlichen Rechts begründeten Pflichten zur Entrichtung der Erschließungsbeiträge. Die Ausführungen des Beklagten zur Ablösung der Erschließungskosten seien daher nicht entscheidungserheblich. Für ein im Eigentum einer zur Beitragserhebung berechtigten Gemeinde stehendes Grundstück könne eine Erschließungspflicht erst mit der Übertragung des Eigentums auf einen Anderen entstehen. Somit seien die Erschließungsbeiträge erst im Zeitpunkt der Übereignung in der Person des Erwerbers entstanden. Daher seien die Beiträge kein Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung, da der Erwerber aufgrund der erst in seiner Person entstandenen Schuld zahlen müsse (Pahlke § 8 Rz. 14). Der Erwerber schulde daher die Erschließungsbeiträge aus eigenem Rechtsgrund. Die Klägerseite habe

sich mit der Zahlung der Erschließungsbeiträge nur zu einer Leistung verpflichtet, die sie kraft öffentlichen Rechts nach § 133 Abs. 2 i.V.m. § 134 Abs. 1 BauGB ohnehin hätte erbringen müssen. Damit sei eine mit der kaufvertraglich eingegangenen Verpflichtung zur Zahlung des Erschließungsbeitrages lediglich ohnehin vorhandene gesetzliche und bei Abschluss des notariellen Kaufvertrages noch nicht in der Person der Veräußerin entstandene Beitragsschuld anerkannt worden (BFH-Urteil vom 30. Januar 1985 -II R 6/83- BStBl II 1985 S. 373). Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs die Verpflichtung zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages noch nicht entstanden. Dazu habe es erst der Festsetzung durch Beitragsbescheid bzw. aus Vereinfachungsgründen der zivilrechtlichen Geltendmachung, die in der Urkunde erfolgt sei, bedurft. Auf den Aufsatz von Grziwotz/Gottwald, UVR 2005 S. 13, der in diesem Falle zu demselben Ergebnis komme, werde verwiesen. Der Beklagte verstehe die Ausführungen von Pahlke, § 8 Rz. 8 falsch. Im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs sei die Verpflichtung zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages noch nicht entstanden gewesen. Erschließungsbeiträge würden abgabenrechtlich erst im Zeitpunkt der Übereignung des Grundstücks in der Person des Erwerbers entstehen. Auch zivilrechtlich sei der Anspruch der Gemeinde erst durch die Vereinbarung im Notarvertrag entstanden. Der Beklagte verwechsle Entstehung und Geltendmachung der Grunderwerbsteuer. Nach einheitlicher Auffassung könne eine Gemeinde für ihr eigenes Grundstück nicht erschließungsbeitragspflichtig sein. Die Beitragspflicht könne erst nach Übereignung des Grundstücks auf den Erwerber entstehen. In Rheinland-Pfalz könnten danach die Erschließungskosten bei gemeindeeigenen Grundstücken nicht unter die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage fallen (Grziwotz/Gottwald, UVR 2005 S. 13, bes. 18 und die zitierte Rechtsprechung). Vorliegend sei der Erschließungsbeitrag durch Übereignung konstitutiv in der Person des Erwerbers entstanden. Von der Entstehung zu unterscheiden sei die Frage der Geltendmachung, bzw. Anforderung der Erschließungsbeiträge. Die Anforderung sei hier aus Vereinfachungsgründen (zivilrechtliche Verstärkung des gemeinderechtlichen Anspruchs) bereits durch Notarvertrag erfolgt. Auf den Erlass eines Bescheides, der allenfalls noch deklaratorische Wirkung entfalte, sei aus Vereinfachungsgründen verzichtet worden. Dem angesprochenen Urteil des FG Niedersachsen vom 29. März 1990 habe ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen. Gleichwohl ergäben sich daraus auch hinsichtlich des hier zu beurteilenden Falles keine anderen Rechtsfolgen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 12. Juli 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. September 2004 dahin zu ändern, dass die im Kaufpreis von 38.628.- € enthaltene Erschließungskosten nicht in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen und hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest.

Eine vertragliche Ablösung von Erschließungsbeiträgen sei möglich, wenn die Gemeinde vor Entstehung der Beitragspflicht wirksame Bestimmungen über die Ablösung getroffen habe. Im Streitfall sei nicht der Nachweis erbracht worden, dass die Ortsgemeinde S vor dem Vertragsabschluss mit der Klägerin ausreichende Bestimmungen im Sinne des § 127 Abs. 3 Satz 5 BauGB erlassen hätte, in denen zumindest festgelegt gewesen sei, wie der zu vereinbarende Ablösungsbetrag im einzelnen errechnet werden sollte. Im Fall einer wirksamen Ablösungsvereinbarung müsse die Beitragspflicht für alle Zeiten endgültig abge-

löst werden. Nach den Vereinbarungen im Kaufvertrag sollten weitere Erschließungsbeiträge zu Lasten des Erwerbers gehen. Bei dieser Gestaltung könne zwischen der veräußernden Gemeinde und der Klägerseite keine öffentlich-rechtliche Ablösungsvereinbarung abgeschlossen worden sein. Die von der Klägerseite zu entrichtenden Erschließungsbeiträge bildeten vielmehr einen Bestandteil des zivilrechtlich vereinbarten Kaufpreises und stellten daher einen Teil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung dar, da Vertragsgegenstand ein bereits erschlossenes Grundstück gewesen sei. Die Klägerseite könne nicht so gestellt werden, als hätte sie nur Rohbauland erworben. Dieser grunderwerbsteuerlichen Behandlung stehe nicht entgegen, dass die Beitragsschuld bei der Gemeinde S als Grundstückseigentümerin noch nicht habe entstehen können. Maßgeblich sei vielmehr, dass die Verpflichtung zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgangs entstanden wäre (Pahlke, § 8 Rz. 15 und Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29. März 1990 -III 171/87- nv). Da die Erschließungsanlagen, für die Erschließungsbeiträge im Kaufpreis enthalten seien, nach seinen - des Beklagten - Feststellungen bereits bei Abschluss des Kaufvertrages fertig gestellt gewesen seien, hätten keine Erschließungsbeiträge mehr als öffentliche Last auf dem Grundbesitz geruht, der Gegenstand des Kaufvertrages gewesen sei. Eine solche Last sei somit auch nicht kraft Gesetzes auf die Klägerseite als neuer Grundstückseigentümer übergegangen. Da das Grundstück in erschlossenem Zustand erworben worden sei, könne Gegenstand des grunderwerbsteuerlichen Vorgangs kein unerschlossenes Grundstück sein. Die vertraglich vereinbarten Erschließungskosten bildeten einen Teil des zivilrechtlich vereinbarten Kaufpreises. Soweit die Erschließungskosten Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen seien, könnten sie nicht mehr in der Person des Erwerbers entstehen. Nach den Vertragsvereinbarungen sollten die für die bereits errichteten Erschließungsanlagen entstandenen Erschließungskosten mit dem Kaufpreis abgegolten sein. Nach § 133 Abs. 2 BBauG entstünden Erschließungskosten mit der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlagen. Der Erschließungsbeitrag habe im Streitfall nicht mehr als öffentliche Last auf dem von der Klägerseite erworbenen Grundbesitz ruhen können, weil diese bereits durch die zivilrechtliche Kaufpreisvereinbarung erloschen gewesen sei. Die Erschließungsbeiträge würden nicht aus eigenem Rechtsgrund geschuldet, weil die Gemeinde diese nicht abgabenrechtlich geltend gemacht habe (zuletzt Erlass des Hessischen Ministers der Finanzen vom 30. September 2004 - S 4531 A - 11 - II 51). Nach der im Kommentar von Pahlke in § 8 Rz. 15 am Ende vertretenen Auffassung liege eine grunderwerbsteuerbare Leistung vor, wenn im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs auch die Verpflichtung zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages entstanden sei - oder - sofern man die Beitragspflicht der (vormalig) gemeindeeigenen Grundstücke generell verneinen wollte - entstanden wäre. Dazu werde auf das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 29. März 1990 -III 171/87- nv verwiesen. Bei Anwendung dieser Grundsätze habe der Beklagte im Streitfall zu Recht auch den auf die Erschließungskosten entfallenden Teil des Kaufpreises der Grunderwerbsteuer unterworfen. Da die Erschließungskosten Bestandteil des zivilrechtlich vereinbarten Kaufpreises seien, komme es auf den Zeitpunkt der Entstehung der Erschließungskosten nicht an.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

► **Entscheidungsgründe:**

I.

Die Klage ist begründet.

Nach Überzeugung des Senats gehören die Erschließungskosten eines von der Gemeinde - als ursprünglicher Eigentümerin - selbst erschlossenen Grundstücks nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, wenn das betreffende Grundstück von der Gemeinde verkauft wird und die auf die Erschließungsanlagen entfallenden Beträge gegen den Ersterwerber aus Vereinfachungsgründen nicht in einem besonderen öffentlich-rechtlichen Akt festgesetzt werden, sondern - betragsmäßig nachvollziehbar - neben dem Kaufpreis in die zivilrechtliche Vereinbarung mit einfließen.

1) Gegenstand des Grunderwerbsteuergesetzes sind die in § 1 des Gesetzes umschriebenen Erwerbsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen (Pahlke/Franz Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, § 1 Rz 6). Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Erwerb eines Anspruchs auf Übereignung eines inländischen Grundstücks der Grunderwerbsteuer. Das gilt auch für den Erwerb eines Miteigentumsanteils (vgl. Boruttau/Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl. § 2 Rn. 11). Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 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. Demnach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben.

a) Die nach den vertraglichen Vereinbarungen zu bestimmende Gegenleistung ist jedoch nicht mit dem bürgerlich - rechtlichen Begriff identisch (vgl. Boruttau/Sack a.a.O., § 9 Rn. 14), die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung ist auch als gegenüber entsprechenden Begriffen in anderen Steuergebieten unabhängiger Begriff zu sehen (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn. 15 m. w. Nw.). Der Bundesfinanzhof - BFH - geht dabei davon aus, dass es einen eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungsbegriff gibt, der weiter als der bürgerlich-rechtliche Begriff der Gegenleistung ist (vgl. BFH - Urteil vom 18. Juli 1979 BStBl II 1979 S. 683). Als Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn gilt nach der Rechtsprechung jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn. 18 mit Hinweisen auf die dargestellte Rechtsprechung).

b) Die Gegenleistung wird gewährt für das Grundstück in einem bestimmten (körperlichen) Zustand, z.B. das bebaute oder unbebaute Grundstück. Für die Besteuerung maßgeblich ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, derjenige Zustand, in dem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht worden ist (vgl. Boruttau/Sack a.a.O., § 9 Rn. 136 ff mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des BFH). Im Regelfall wird das Grundstück in seinem tatsächlichen Zustand auch Gegenstand des Erwerbsvorgangs sein. Es entspricht einem allgemeinen Erfahrungssatz, dass ein Grundstück in der Regel in dem Zustand veräußert wird, in dem es sich auch im Zeitpunkt der Veräußerung befindet (Boruttau/Sack a.a.O. Rn. 142 mit

Hinweis auf das BFH-Urteil vom 09. Juni 1970 -II 39/65-, BStBl II 1970 S. 749; Pahlke/Franz a.a.O., § 9 Rz 5).

c) Übernimmt der Erwerber vertraglich öffentliche Abgaben, die den Veräußerer treffen, so kann dies eine sonstige Leistung i.S.d § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG sein. Ob eine öffentliche Abgabe vorliegt, ist dabei allein nach dem jeweiligen öffentlichen Recht zu beurteilen. Eine zwischen Veräußerer und Erwerber vertraglich vereinbarte bzw. eine sich aus dem dispositiven § 446 BGB ergebende Regelung über die Lastentragung der betreffenden Abgabe ist insoweit unbeachtlich, dadurch wird nur das Innenverhältnis zwischen Veräußerer und Erwerber geregelt. Die öffentlich-rechtliche Schuldnerschaft wird davon nicht berührt. Die Übernahme einer nach öffentlichem Recht den Veräußerer treffenden öffentlichen Abgabe ist Gegenleistung nur dann, wenn die sonstigen allgemeinen Kriterien einer Gegenleistung erfüllt sind (Boruttau/Sack § 9 Rn. 285). Schon begrifflich fehlt es an einer Gegenleistung, soweit die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen erst nach dem Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs entstehen. Diese Aufwendungen bewirken regelmäßig eine Wertsteigerung des Grundstücks. Der Erwerber erbringt sie daher zu seinem eigenen Vorteil, sodass sie nach den Wertungen des GrEStG den eigennützigen Erwerberleistungen zuzuordnen und daher nicht als Gegenleistung zu erfassen sind (vgl. Pahlke/Franz, § 8 Rz 11). Soweit entsprechend öffentlich-rechtliche Abgaben oder Verpflichtungen bereits vor dem Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs entstanden und gegen den Grundstücksveräußerer geltend gemacht worden sind, ist regelmäßig das Grundstück in erschlossenem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Die zur Abgeltung dieser Abgaben erbrachten Aufwendungen sind daher grundsätzlich der Gegenleistung zuzurechnen (BFH - BStBl II 1968 S. 690; Pahlke/Franz a.a.O. Rz 14).

Bei gemeindeeigenen Grundstücken gelten jedoch gewisse Besonderheiten.

aa) Zur Erhebung des Erschließungsbeitrages ist die Gemeinde im Grundsatz nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. BVerwGE 84, 183) verpflichtet (vgl. Boruttau/Sack a.a.o Rn. 286a). Die Beitragspflicht entsteht nach § 133 Abs. 2 BauGB mit der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlage. Beitragspflichtiger wird nach § 134 Abs. 1 BauGB derjenige, der im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Beitragsbescheides Eigentümer des Grundstücks ist. Die Bestimmung, welche Person Beitragspflichtiger ist, bedarf mithin der Konkretisierung. Nach seiner Entstehung ruht der Beitrag als öffentliche Last auf dem Grundstück, wobei ein Grundstück nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichtes allerdings nicht der Beitragspflicht unterliegt, wenn und solange es im Eigentum der zur Beitragserhebung berechtigten Gemeinde steht (vgl. BVerwG, Urteil vom 21. Oktober 1983, DVBl 1984 S. 188; Boruttau/Sack a.a.O. Rn. 286b ff).

bb) Häufig kommt es vor, dass Gemeinden bei dem Verkauf ihrer Grundstücke auch die vom Erwerber zu entrichtenden Erschließungskosten in den Kaufpreis einbeziehen. Die Gemeinden haben aufgrund dieser kaufvertraglichen Vereinbarung - unabhängig von der unter Umständen zweifelhaften Beitragspflicht dieser Grundstücke - auch einen zivilrechtlichen Anspruch auf Zahlung der Erschließungskosten. Die durch die vertragliche Vereinbarung herbeigeführte Verstärkung des gemeindlichen Anspruchs auf Zahlung der Erschließungsbeiträge kann es nicht rechtfertigen, die Zahlungsverpflichtung des Erwerbers grunderwerbsteuerrechtlich anders zu behandeln, als die kraft öffentlichen Rechts begründete Pflicht zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages. Bei derartigen Vereinbarungen liegt eine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung daher nur vor, wenn im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs auch die Verpflichtung zur Entrichtung des

Erschließungsbeitrages entstanden war oder - sofern man die Beitragspflicht der (vormalig) gemeindeeigenen Grundstücke generell verneinen wollte - entstanden wäre (vgl. Pahlke/Franz, § 8 Rz 15).

cc) Sind die Erschließungsanlagen endgültig hergestellt, ist aber noch kein konkretisierender Beitragsbescheid ergangen, so ist eine persönliche Beitragspflicht noch nicht entstanden. Wird in diesem Zeitpunkt das Grundstück veräußert, so ist zweifellos das Grundstück in erschlossenem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Übernimmt der Erwerber vertraglich die Verpflichtung, die Beitragspflicht zu tragen, so liegt gleichwohl keine Gegenleistung vor. Die vertragliche Übernahme einer den Erwerber (künftig) selbst treffenden Beitragspflicht kann auch dann keine Gegenleistung sein, wenn das Grundstück in erschlossenem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn 287b f). Daraus folgt, dass dann, wenn eine Gemeinde, die für von ihr endgültig hergestellte Erschließungsanlagen Erschließungsbeiträge erhebt, ein Grundstück im Erschließungsgebiet veräußert, die vom Erwerber der Grundstücke übernommene Verpflichtung zur Tragung der Erschließungskosten keine sonstige Leistung i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist. Trotz der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlage ist vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages keine sachliche Beitragspflicht entstanden. Das Grundstück unterliegt der Beitragspflicht vielmehr erst dann, wenn und sobald das Eigentum an ihm auf einen Dritten übertragen ist. Der Erwerber hat mithin vertraglich eine Verpflichtung übernommen, die ihn ohnehin kraft öffentlichen Rechts selbst trifft (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn 290; Grziwotz/Gottwald, UVR 2005 S. 13 ,18 m. w. Nw.).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der Klage stattzugeben.

a) Unstreitig waren die das streitbefangene Grundstück betreffenden Erschließungsanlagen zum Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Grundstückskaufvertrages vom 16. April 2004 bereits hergestellt. Die in der notariellen Urkunde unter IV 4 verwendete Formulierung, dass weitere Erschließungsbeiträge im Innenverhältnis „zu Lasten des Käufers gehen“, widerspricht dem nicht. Die Möglichkeit, dass „weitere“ Erschließungsmaßnahmen durchgeführt werden können, schließt es nicht aus, dass die hier maßgebenden Erschließungsanlagen bereits hergestellt waren.

Ausgehend von der Überlegung, dass eine öffentlich-rechtliche Beitragspflicht vor Abschluss des Notarvertrages am 16. April 2004 nicht entstanden war, weil die Gemeinde als damaliger Eigentümer nicht ihr eigener Schuldner sein konnte, ist zunächst nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Notarvertrages abzustellen. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist zentraler Ausgangspunkt für den näheren Umfang der nach § 8 GrEStG anzusetzenden Bemessungsgrundlage. Der maßgebliche (tatsächliche) Zustand des Grundstücks ist mithin das Bindeglied zwischen den Steuertatbeständen des § 1 Abs. 1 bis 3 GrEStG und der Bemessungsgrundlage gem. §§ 8 und 9 GrEStG (vgl. Pahlke/Franz § 8 Rz 2). Da trotz der endgültigen Herstellung der Erschließungsanlage vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages wegen der besonderen Situation der Eigentümerposition der Gemeinde keine sachliche Beitragspflicht entstanden war und das Grundstück andererseits erst dann der Beitragspflicht unterliegen konnte, wenn und sobald das Eigentum an ihm auf einen anderen überging (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn 290; Baumann, UVR 2004 S. 64, 66 <Bl. 28 GrEStA>), entstand die Beitragspflicht für die Klägersseite originär erst nach Abschluss des Notarvertrages. Die vertragliche Übernahme der Beitragsverpflichtung durch die Erwerberseite ist daher nicht Teil der Gegenleistung (vgl. Boruttau/Sack a.a.O. Rn 290).

Der Umstand, dass durch die vertragliche Vereinbarung der gemeindliche Anspruch auf Zahlung des Erschließungsbeitrages verstärkt wurde, gebietet kein anderes Ergebnis. Vielmehr ist darauf abzustellen, dass der öffentlich-rechtliche Charakter des Erschließungsbeitrages nicht dadurch verloren gegangen ist, dass die Zahlungsverpflichtung in eine notarielle Urkunde - mit - aufgenommen worden ist. Allein die Übernahme der Zahlungsverpflichtung in die notarielle Urkunde kann es nicht rechtfertigen, die Zahlungsverpflichtung des Erwerbers grunderwerbsteuerlich anders zu behandeln als die kraft öffentlichen Rechts begründete Pflicht zur Entrichtung des Erschließungsbeitrages. Der von Pahlke/Franz zu § 8 Rz 15 dargestellte Sonderfall, dass eine grunderwerbsteuerliche Gegenleistung dann angenommen werden kann, wenn im Zeitpunkt des grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs auch die Verpflichtung zur Entrichtung des Erschließungsbeitrags entstanden ist, liegt hier gerade nicht vor (vgl. Grziwotz/Gottwald UVR 2005 S. 13, 18 m.w.Nw.). In dieselbe Richtung geht das Schreiben vom 15. Januar 1990 des FM Bayern (37 - S 4521 - 6/34 - 76 120) <Bl. 25 PA>, wonach vom Erwerber übernommene Erschließungsbeiträge (nur) dann in die Gegenleistung einzubeziehen sind, wenn sie in der Person des Veräußerers vor dem Erwerbszeitpunkt bereits entstanden waren.

b) Die gegenteilige Ansicht des Beklagten reduziert sich letztlich darauf, dass die Verwaltung - nach dem bundeseinheitlich anzuwendenden Erlass des Finanzministeriums - FinMin - Baden-Württemberg vom 25. Juli 2002 (- 3 - S 4521/13) i. V. mit dem Erlass vom 20. März 2003; vgl. Grunderwerbsteuerkartei OFD Koblenz § 9 Abs. 1 GrESTG Karte 2 - beim Erwerb eines erschlossenen Grundstücks auch den auf die Erschließung entfallenden Betrag, unabhängig davon, ob er im Kaufpreis enthalten ist oder neben dem Kaufpreis gesondert ausgewiesen wird, zur Gegenleistung zählt, es sei denn, dass die Kommune eigene erschlossene Grundstücke veräußert und den Erschließungsbeitrag abgabenrechtlich geltend macht. Dabei geht sie dann von einer abgabenrechtlichen Geltendmachung aus, wenn ein entsprechender Verwaltungsakt (Beitragsbescheid) der betreffenden Gemeinde ergeht. Dieser mehr formellen Betrachtungsweise vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Bereits die im notariellen Kaufvertrag vom 16. April 2004 verwendeten Formulierungen wie „Erschließungsbeiträge“ oder „Kostenerstattungsbeiträge“ belegen einen hinreichend deutlichen Bezug zum öffentlich-rechtlichen Charakter der angesprochenen Leistungen, so dass schon deswegen von einer abgabenrechtlichen Geltendmachung ausgegangen werden kann. Diese Ansicht wird dadurch bekräftigt, dass die Verbandsgemeindeverwaltung selbst ausdrücklich bestätigt hat, dass die Höhe der Beiträge exakt nach den abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelt worden ist (vgl. Blatt 40 GrESTa). Die noch weitergehende Argumentation des Beklagten, die Zahlungen gehörten nur dann nicht zur Gegenleistung, wenn ein entsprechender Beitragsbescheid ergangen sei, überzeugt nicht. Nach Ansicht des Gerichts kann es keinen Unterschied machen, ob die Gemeinde einen Beitragsbescheid erlässt oder die entsprechenden Beiträge in eine notarielle Urkunde aufnimmt, weil es sonst von bloßen, nicht zu rechtfertigenden Zufälligkeiten abhängen würde, ob die Erschließungsbeiträge zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung zählen. Demgemäß hat auch die Verbandsgemeindeverwaltung ausdrücklich bestätigt, die Erschließungsbeiträge lediglich aus Vereinfachungsgründen in die notarielle Urkunde mit einbezogen zu haben.

Auf die weitergehende Frage, ob im Streitfall vom Vorliegen einer Ablösungsvereinbarung ausgegangen werden kann, musste nach alledem nicht mehr eingegangen werden.

II.

- Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung.
- Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 708, § 711 Zivilprozessordnung.
- Die Fassung des Tenors beruht auf § 100 Abs. 2 FGO.
- Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.
- Der Senat hat gem. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entschieden.