

Urteil vom 20. Februar 2019, II R 28/15

Grundstückskaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

ECLI:DE:BFH:2019:U.200219.IIR28.15.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 6, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 7, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, FGO § 100 Abs 2 S 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 25. Februar 2015, Az: 15 K 4223/10

Leitsätze

1. Der Vertrag zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter, mit dem ein Anspruch des Gesellschafters auf Übereignung eines Grundstücks begründet wird, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer.
2. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach dem Wert der Gegenleistung und nicht nach dem Grundbesitzwert, wenn der Erwerb des Gesellschafters nicht zu Rechtsänderungen der Gesellschafterstellung führt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.02.2015 - 15 K 4223/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit Gesellschaftsvertrag vom 1. Oktober 2007 gründeten insgesamt neun Personen die C GbR. Zu den Gründungsgesellschaftern gehörten u.a. der Architekt H und der Projektmanager I. Weitere Personen, darunter die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), traten später bei.
- 2 Gesellschaftszweck war die Vorbereitung eines gemeinschaftlichen Bauvorhabens in Gestalt eines Mehrfamilienhauses durch Planungsmaßnahmen einschließlich der Anwerbung weiterer Gesellschafter bis zur Vorbereitung des notariellen Grundstückskaufvertrags und der notariellen Teilungserklärung. Die Gesellschaftsanteile sollten den künftigen Wohnungseigentumsanteilen entsprechen. Jeder Gesellschafter hatte die Ziele der Planungsgemeinschaft durch aktive Mitarbeit zu fördern. Die Kosten wurden mit 2.050 €/m² Wohnfläche im Mittel einschließlich Grundstücks- und Nebenkosten (außer Grunderwerbsteuer und Notarkosten) veranschlagt. Mit dem Erreichen der gesellschaftsvertraglichen Ziele sollte aus der C GbR eine Baugemeinschaft (G GbR) werden, die die Aufträge und Verträge übernehmen sollte. H übernahm die Hochbauplanung, I das Baugemeinschafts-Projektmanagement.
- 3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 9. Juli 2008 erwarben mehrere Personen, jedoch noch nicht die Kläger, als Gesellschafter der C GbR ein unbebautes Grundstück zu einem Kaufpreis von 392.920 €. Die Verkäuferin erklärte sich damit einverstanden, dass im Falle eines Gesellschafterwechsels auf Käuferseite der Kaufvertrag entsprechend ergänzt werde. Für diesen Erwerbsvorgang wurde mit Bescheid vom 22. Mai 2009 Grunderwerbsteuer festgesetzt.
- 4 Mit notarieller Urkunde vom 1. Oktober 2008 wurde der Kaufvertrag insoweit geändert, als weitere, im Einzelnen benannte Personen zwischenzeitlich in die C GbR eingetreten waren und demzufolge nunmehr Käuferin die

entsprechend erweiterte C GbR war. Zu diesen weiteren Personen gehörten auch die Kläger.

- 5 Am 9. Oktober 2008 wurde der Bauantrag gestellt und im selben Jahr genehmigt.
- 6 Mit Vertrag vom 20. Dezember 2008 gründeten über 20 Personen, darunter auch die Kläger sowie I, nicht jedoch H, die G GbR zur Durchführung eines gemeinschaftlichen Bauvorhabens auf dem zuvor erworbenen Grundstück. Die G GbR trat in die Verträge mit Planungsbeteiligten und Baufirmen, darunter in die Verträge mit H und I ein.
- 7 Am 24. Februar 2009 schlossen die Gesellschafter der C GbR bzw. G GbR (in der Urkunde meist ohne Differenzierung nur als "GbR" bezeichnet), einen notariell beurkundeten Miteigentumsübereignungs- und Teilungsvertrag. § 2 listete die jeweils von den Mitgesellschaftern gehaltenen Gesellschaftsanteile auf, darunter für die Kläger gemeinsam 3,78 %. In § 3 wurden den Gesellschaftern Wohnungen bzw. Einheiten zugewiesen, darunter den Klägern die Wohnung Nr. 7.
- 8 § 4 des Vertrags vom 24. Februar 2009 regelt laut Überschrift die "Übereignung von Miteigentumsanteilen". Die C GbR übertrug gemäß § 4.1 Nr. 3 des Vertrags den Klägern zu je 1/2 einen Miteigentumsanteil von 378/10 000 an dem zu dieser Zeit noch unbebauten Grundstück. Die Vertragsbeteiligten waren sich einig, dass die Miteigentumsanteile jeweils in dem angegebenen Beteiligungsverhältnis übergehen, und bewilligten und beantragten die Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch. Am Schluss des § 4.3 des Vertrags heißt es: "Die Gegenleistung für die Übereignung der Miteigentumsanteile ist durch die einzelnen Gesellschafter bereits erbracht."
- 9 In § 5 des Vertrags vom 24. Februar 2009 vereinbarten die Gesellschafter den der Urkunde beigefügten Teilungsvertrag gemäß § 3 des Wohnungseigentumsgesetzes, mit dem u.a. die Miteigentümer ihr Miteigentum an dem Grundstück in der Weise beschränkten, dass nach Maßgabe eines vorläufigen Aufteilungsplans jedem Miteigentümer abweichend von § 93 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung oder an nicht zu Wohnzwecken bestimmten Räumen eingeräumt wird.
- 10 Nach Mitteilung der Notarin von dem Eintritt der Rechtswirksamkeit des Vertrags forderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) bei der Bewertungsstelle des F-FA die Feststellung der Grundbesitzwerte an. Gleichzeitig setzte es im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegenüber den Klägern durch Bescheide vom 22. Mai 2009 für den Erwerbsvorgang (Vertrag vom 24. Februar 2009) gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 4.359 € fest. Es ging von einem geschätzten, den Klägern jeweils zur Hälfte zuzurechnenden Grundbesitzwert von 193.739 € aus. Eine Steuerbefreiung nach § 6 bzw. § 7 GrEStG sei nicht zu gewähren. Der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG anzusetzende Grundbesitzwert werde nach dem Verkehrswert geschätzt und ergebe sich aus den kalkulierten Baukosten. Der Vorgang sei als einheitliches Vertragswerk mit H und I als Projektanbieter zu besteuern.
- 11 Mit Einspruch und Klage machten die Kläger geltend, der Vorgang vom 24. Februar 2009 sei nach § 7 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Im Übrigen liege kein einheitliches Vertragswerk vor, weil sie selbst Bauherren seien. Nachdem während des Klageverfahrens das F-FA am 21. September 2010 den Grundbesitzwert für Zwecke der Grunderwerbsteuer auf 105.000 € festgestellt hatte, setzte das FA die Grunderwerbsteuer mit Änderungsbescheiden vom 22. November 2010 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung auf jeweils 2.362 € fest.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage insoweit statt, als die Bemessungsgrundlage ohne die Kosten für das noch zu errichtende Gebäude anzusetzen sei. Eine Steuerbefreiung sei nicht zu gewähren. Da in der Urkunde vorrangig das Gesamthandseigentum der G GbR aufgeteilt worden sei, sei grundsätzlich § 7 Abs. 2 GrEStG einschlägig, dem aber im Ergebnis § 7 Abs. 3 Satz 1 GrEStG entgegenstehe. § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG sei hingegen nicht anwendbar. Bei Vertragsschluss seien die Kläger hinsichtlich der Bebauung nicht gegenüber einer einheitlich agierenden Veräußererseite gebunden gewesen. Allein eine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Errichtung eines Mehrfamilienhauses reiche als interne Verpflichtung der Erwerber untereinander nicht aus. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 943 veröffentlicht.
- 13 Mit der Revision macht das FA geltend, die Entscheidung widerspreche den Grundsätzen der Rechtsprechung zum einheitlichen Vertragswerk. Es habe ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und den weiteren Vereinbarungen bestanden, kraft deren die Kläger als Erwerber das bei Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhalten sollten. Die Verpflichtung der Veräußererseite zur baulichen Veränderung des Grundstücks folge aus dem mit Ausschlussandrohung versehenen Gesellschaftszweck der G GbR, die Bebauung des Grundstücks in Anlehnung an die Baugenehmigung zu verwirklichen.

14 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Das FG-Urteil war aufzuheben und die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Bauerrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Die Feststellungen des FG erlauben es jedoch nicht, die Gegenleistung für den Erwerb der Miteigentumsanteile an dem unbebauten Grundstück zu bestimmen.
- 17** 1. Der Erwerb des jeweiligen Miteigentumsanteils an dem unbebauten Grundstück ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbar.
- 18** a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufvertrag das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. Wegen der grunderwerbsteuerrechtlichen Selbständigkeit der Personengesellschaft können dazu auch Verträge zwischen einer solchen Gesellschaft und deren Gesellschaftern gehören.
- 19** Im Streitfall erfolgte der Erwerb aufgrund des Vertrags vom 24. Februar 2009. § 4.1 dieses Vertrags ist in der Weise zu verstehen, dass sich die C GbR verpflichtete, den dort im einzelnen bezeichneten Personen, also auch den Klägern, einen Miteigentumsanteil an dem streitgegenständlichen Grundstück mit der jeweils benannten Quote zu übertragen. Im Anschluss daran wurde in § 5 des Vertrags das Miteigentum in Wohnungs- bzw. Sondereigentum umgewandelt.
- 20** b) Der Erwerb der Miteigentumsanteile im Vertrag vom 24. Februar 2009 war nicht nach § 6 Abs. 1 GrEStG von der Steuer befreit, da die Rückausnahme des § 6 Abs. 4 GrEStG eingreift.
- 21** aa) Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 GrEStG wird die Steuer nicht erhoben, wenn ein Grundstück von einer Gesamthand in das Miteigentum mehrerer an der Gesamthand beteiligter Personen übergeht, soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.
- 22** bb) Nach § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG gelten jedoch die Vorschriften der Absätze 1 bis 3 insoweit nicht, als ein Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat. So verhielt es sich im Streitfall.
- 23** Die Kläger haben innerhalb von weniger als fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang (Erwerb der Miteigentumsanteile am 24. Februar 2009) ihren Anteil an der C GbR durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben. Sie sind nach dem 9. Juli 2008 und vor dem 1. Oktober 2008 der C GbR beigetreten. Dies ergibt sich daraus, dass die Kläger noch nicht als Gesellschafter der C GbR an dem Grundstückskaufvertrag vom 9. Juli 2008, sondern erst an dem geänderten Grundstückskaufvertrag vom 1. Oktober 2008 beteiligt waren. Zum Zeitpunkt ihres Beitritts als Gesellschafter war das Grundstück bereits der C GbR zuzurechnen, weil diese es mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2008 erworben hatte.
- 24** Der geänderte Grundstückskaufvertrag vom 1. Oktober 2008, in dem als Käuferin des Grundstücks nunmehr die u.a. durch die Kläger erweiterte C GbR aufgetreten ist, ist grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr von Bedeutung, weil das Grundstück bereits aufgrund des vorher geschlossenen Kaufvertrags der C GbR zuzurechnen war. Die C GbR ist grunderwerbsteuerrechtlich eine selbständige Rechtsträgerin. Auf ihren Gesellschafterbestand kommt es insoweit nicht an.
- 25** c) Eine Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 GrEStG greift für den Erwerb der Miteigentumsanteile an dem Grundstück ebenfalls nicht ein.
- 26** Die Tatbestände des § 7 GrEStG betreffen die Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum mehrerer Miteigentümer oder einer Gesamthand in Flächeneigentum. Sie erfassen damit nicht den mit § 4 des Vertrags vom

24. Februar 2009 verwirklichten Erwerb von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück.

- 27** 2. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung ohne Einbeziehung der Kosten für das später errichtete Gebäude zu bestimmen.
- 28** a) Die Voraussetzungen für den Ansatz des Grundbesitzwerts als Bemessungsgrundlage nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG anstelle der Gegenleistung sind nicht erfüllt.
- 29** aa) Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG i.V.m. § 23 Abs. 14 GrEStG i.d.F. vom 2. November 2015 (BGBl I 2015, 1834) wird die Steuer bei Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 des Bewertungsgesetzes bemessen.
- 30** Eine gesellschaftsvertragliche Grundlage liegt bei Grundstücksübergängen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern vor, wenn die Gesellschafterstellung des beteiligten Gesellschafters in rechtlicher Hinsicht berührt oder verändert wird (grundlegend Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Februar 2003 - II B 54/02, BFHE 201, 326, BStBl II 2003, 483, unter II.1.; BFH-Urteil vom 16. Februar 2011 - II R 48/08, BFHE 233, 190, BStBl II 2012, 295, Rz 20), so z.B. durch Anwachsung nach § 738 BGB (vgl. BFH-Urteil vom 13. September 2006 - II R 37/05, BFHE 215, 282, BStBl II 2007, 59, unter II.2.) oder durch Auseinandersetzung (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2011 - II R 64/09, BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 27).
- 31** bb) Daran fehlt es im Streitfall. Die Kläger haben für den Erwerb der Miteigentumsanteile keine Gesellschaftsanteile an der C GbR oder einen Teil davon hergegeben. Zwar korrespondieren offenkundig die Gesellschaftsanteile von insgesamt 3,78 % mit den Miteigentumsanteilen von insgesamt 378/10 000. Die Kläger sind aber nicht aus der C GbR ausgeschieden, sondern haben ihre Gesellschaftsanteile in unveränderter Höhe behalten.
- 32** In § 4.3 des Vertrags vom 24. Februar 2009 war vereinbart, dass die Miteigentumsanteile an dem Grundstück u.a. auf die Kläger jeweils in dem angegebenen Beteiligungsverhältnis übergehen und die Gegenleistung für die Übereignung der Miteigentumsanteile durch die einzelnen Gesellschafter bereits erbracht ist. Diese Gegenleistung kann nicht in der Abtretung der Gesellschaftsanteile der Kläger bestanden haben, weil die Kläger zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch als Gesellschafter mit einer Beteiligung von insgesamt 3,78 % in § 2 des Vertrags angeführt waren; ihre Beteiligung an der C GbR hatte sich also durch die Erbringung der Gegenleistung für den Erwerb der Miteigentumsanteile nicht geändert. Im Vertrag vom 24. Februar 2009 wurden ebenfalls keine Verfügungen über die Gesellschaftsanteile der Kläger getroffen. Die mit den noch nicht veräußerten Miteigentumsanteilen von 34,24 % im Zusammenhang stehenden "weiteren Gesellschaftsanteile" waren nach § 2 und § 4.2 des Vertrags der mit ihren bisherigen Gesellschaftern fortbestehenden C GbR zugeordnet.
- 33** b) Als Gegenleistung gilt bei einem Kauf nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen wie z.B. Planungskosten und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Zur Bemessungsgrundlage gehören alle Leistungen des Erwerbers, die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (BFH-Urteil vom 25. April 2018 - II R 50/15, BFHE 262, 169, BStBl II 2018, 602, Rz 13).
- 34** aa) Entscheidend für den Umfang der Bemessungsgrundlage ist dabei, in welchem tatsächlichen Zustand das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht wurde (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2001 - II R 51/00, BFH/NV 2001, 1297, unter II.). Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs wird zunächst durch das den Steuertatbestand erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen und auch mit anderen Vertragspartnern abgeschlossen sein können, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise ein bebautes Grundstück erhält, bezieht sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 2004 - II R 12/03, BFHE 208, 51, BStBl II 2005, 220, unter II.1.a, und vom 6. Juli 2016 - II R 5/15, BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 12). Daraus ergibt sich, dass Gegenstand des Erwerbs das Grundstück auch in einem (künftigen) Zustand sein kann, in den es erst zu versetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. Februar 1992 - II R 110/88, BFHE 166, 402, BStBl II 1992, 357, unter II.1.a).
- 35** Ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen ist gegeben, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten würde (BFH-Urteil vom 23. August 2006 - II R 42/04, BFH/NV 2007, 760, unter II.1.a). Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag wird indiziert, wenn der

Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 760, unter II.1.a).

- 36** bb) Auf der Veräußererseite können auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten, so dass sich die Ansprüche des Erwerbers auf Übereignung des Grundstücks und auf Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist insoweit, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die auf der Veräußererseite auftretenden Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von (nicht notwendigerweise vertraglichen) Abreden auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 760, unter II.1.a, und in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 13).
- 37** Voraussetzung ist allerdings, dass die auf der Veräußererseite tätigen Personen zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind. Fehlt es an einer solchen Verpflichtung, betrifft die vom Erwerber geschuldete Vergütung aus den geschlossenen Verträgen nicht den Erwerb des bebauten Grundstücks, sondern lediglich Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellenden Gebäude, die Lieferung beweglicher Gegenstände (z.B. Baumaterialien) oder die Bereitstellung von Planungsunterlagen. Solche Leistungen unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer. Auf die Frage, ob das Grundstück sowie die sonstigen Dienst- und Sachleistungen von der Veräußererseite einheitlich angeboten wurden, kommt es beim Fehlen einer Herstellungs- oder Sanierungsverpflichtung der Veräußererseite ebenso wenig an wie darauf, ob die Verträge in einem objektiv engen sachlichen Zusammenhang stehen und der Erwerber bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags hinsichtlich der konkreten Bebauung des Grundstücks rechtlich oder auch nur wirtschaftlich gebunden war (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2013 - II R 56/12, BFHE 243, 415, BStBl II 2014, 534, Rz 12).
- 38** cc) Nach diesen Maßstäben waren Gegenstand des Erwerbs die Miteigentumsanteile am Grundstück in dem Zustand, in dem es sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befand. Der Erwerb erstreckt sich nicht auf das später errichtete Gebäude.
- 39** Es fehlt an der notwendigen Verpflichtung einer Veräußererseite zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks. Soweit die Gesellschafter der C GbR untereinander verpflichtet waren, den Gesellschaftszweck zu fördern und insoweit an den Baumaßnahmen mitzuwirken, handelte es sich um eine reine Verpflichtung zwischen den auf der Erwerberseite handelnden Personen. Die Einbindung von H und I stellt sich demgegenüber als Beauftragung von Dienstleistern dar. Diese Aufträge unterscheiden sich nicht von denjenigen Verträgen, die ein Bauherr typischerweise mit seinen Auftragnehmern abschließt, und begründeten keine Bindung der Erwerber einschließlich der Kläger an ein vorgefertigtes Konzept. Vielmehr waren die Erwerber frei, das ursprünglich geplante Bauvorhaben durchzuführen, zu modifizieren oder auch abzubrechen.
- 40** 3. Die Vorentscheidung war aufzuheben. Das FG hat zu der Höhe der Gegenleistung für die von den Klägern erworbenen Miteigentumsanteile an dem unbebauten Grundstück keine Feststellungen getroffen. Dies ist im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 41** Für den Fall, dass es erneut zu einer streitigen Entscheidung kommen sollte, weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass es einer Tenorierung, wie sie das FG im ersten Rechtsgang vorgenommen hat, an Bestimmtheit mangelt. Wenn ein FG nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verfahren und die Steuerberechnung dem FA übertragen will, muss es so weit entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung der Steuer verbleibt (Gräber/ Stapperferd, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 42). Es darf keine Wertungs-, Beurteilungs- oder Entscheidungsspielräume mehr geben.
- 42** Erst wenn die Gegenleistung nicht zu ermitteln sein sollte, eröffnet § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 GrEStG den Ansatz des sodann auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gesondert festzustellenden Grundbesitzwerts.
- 43** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

