

# Beschluss vom 30. August 2023, II B 45/22

## Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2023:B.300823.IIB45.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 9 Abs 2 Nr 3, BGB § 328

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 22. März 2022, Az: 2 K 516/21

## Leitsätze

NV: Leistungen an einen Dritten gehören zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes, wenn sie gewährt werden, um das Grundstück in dem vereinbarten Zustand zu erwerben. Es ist nicht entscheidend, ob ein Vertrag zugunsten Dritter vorliegt.

## Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22.03.2022 - 2 K 516/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 03.12.2013 hatte Frau M ihrem Sohn V ein Grundstück zu Alleineigentum übertragen. V hatte ihr dafür ein lebenslanges Wohnrecht als beschränkte persönliche Dienstbarkeit nach § 1093 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) eingeräumt. Zudem hatten die Parteien unter der Überschrift "Veräußerungsverbot" auszugsweise das Folgende vereinbart:

"Der Veräußerer behält sich das Recht vor, auf Kosten des Erwerbers das Übergabeobjekt zurückfordern zu können, wenn

a) der Erwerber den Grundbesitz ohne seine Zustimmung belastet, ganz oder teilweise veräußert, oder

...,

so ist der Erwerber verpflichtet, auf schriftliches Verlangen des Veräußerers den übergebenen Besitz unentgeltlich auf den Veräußerer zurückzuübertragen.

...

Zur Sicherung des Rückforderungsrechts wird die Eintragung einer Vormerkung am vorgenannten Grundbesitz für den Veräußerer **bewilligt** und **beantragt**. ..."

- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20.05.2020, den auch M unterzeichnete, veräußerte V das Grundstück an die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) zu je ein Halb. Sie hatten an V insgesamt 250.000 € zu zahlen. Das Wohnrecht übernahmen sie zur dinglichen Haftung, wenn auch in angepasster Form, die für M eingetragene Vormerkung zur Sicherung ihres Rückübertragungsanspruchs hingegen nicht. M erklärte, dem Vertrag vollumfänglich sowie unwiderruflich zuzustimmen. Sie bewilligte die grundbuchliche Löschung der Vormerkung unter der "Treuhandauflage", dass der Notar über die Löschungsbewilligung nur verfügen dürfe, wenn M einen Entschädigungsbetrag von 100.000 € von den Klägern erhalte. V beantragte die Löschung der

Auflassungsvormerkung. Kaufpreis und Entschädigungsbetrag waren innerhalb von zwei Wochen nach Eintritt bestimmter Fälligkeitsvoraussetzungen zu zahlen. Der Notar wurde angewiesen, den Antrag auf Eigentumsumschreibung erst zu stellen, wenn unter anderem die Zahlung von Kaufpreis und Entschädigung durch schriftliche Bestätigung von V und M oder anderweit zuverlässig nachgewiesen worden sei.

- 3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden vom 09.10.2020 Grunderwerbsteuer gegenüber den beiden Klägern fest. Die anteilig zugerechnete Bemessungsgrundlage setzte sich aus dem Kaufpreis von 250.000 €, dem kapitalisierten Wohnrecht sowie der an M zu entrichtenden Entschädigungszahlung in Höhe von 100.000 € zusammen.
- 4 Mit Einspruch und Klage wandten sich die Kläger allein gegen die Einbeziehung der Entschädigungszahlung in die Bemessungsgrundlage. In ihrer Klagebegründung haben sie wie bereits im Einspruchsverfahren ausgeführt, V habe von M bereits vor Abschluss des Vertrags vom 20.05.2020 die Zustimmung zur Veräußerung ohne Entgelt erhalten. Danach hätte M aus der Rückauflassungsvormerkung keine Rechte mehr herleiten können. Sie, die Kläger, hätten das Grundstück daher auch mit der Vormerkung erworben. Die Entschädigung hätten sie der M dafür gezahlt, dass sie die förmliche Löschungsbewilligung erteilt habe, ohne dafür auf dem Klageweg in Anspruch genommen zu werden. V sei an diesen Vorgängen nicht beteiligt gewesen. Die Zusammenfassung der Sachverhalte in einer Urkunde sei ein der Kostensenkung dienender Vorschlag des Notars gewesen. Wegen dieser Verbindung habe er in die Urkunde die Formulierung aufgenommen, dass sich V zur kostenfreien Übertragung verpflichte, was eigentlich nicht notwendig gewesen sei.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Die Entschädigungszahlung gehöre zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage. Sollte insoweit ein Vertrag zugunsten Dritter --der M-- im Sinne des § 328 BGB vorliegen, wäre sie bereits nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) Teil der Gegenleistung, da dann davon auszugehen wäre, dass die Parteien den Erwerb des Grundstücks an diese Zahlung geknüpft haben. Sollte kein Vertrag zugunsten Dritter anzunehmen sein, handele es sich um eine Gegenleistung nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG. M sei nach dem Vertrag vom 03.12.2013 berechtigt gewesen, bei Veräußerung des Grundstücks durch V dieses unentgeltlich zurück zu erlangen. § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG erfordere, dass der Erwerber in Kenntnis der Verhältnisse die Leistung erbringe, um den Dritten zum Verzicht auf den Grundstückserwerb zu bewegen. Die Kläger hätten die Entschädigung gezahlt, damit M die Löschung der Rückauflassungsvormerkung rechtswirksam bewillige.
- 6 Die Kläger haben über das besondere elektronische Anwaltspostfach Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision eingelegt. Einen Tag vor Ablauf der Beschwerdefrist ging auf elektronischem Wege eine Nachricht des Prozessbevollmächtigten beim Bundesfinanzhof (BFH) ein, die jedoch in einen Quarantäneordner gelangte, aus dem sie aus technischen Gründen nicht geöffnet werden konnte. Nachdem die Kanzlei des Prozessbevollmächtigten sich nach Ablauf der Beschwerdefrist mangels Eingangsbestätigung telefonisch im BFH nach der Sache erkundigt hatte, wurde sie auf den Sachverhalt hingewiesen. Am selben Vormittag übermittelte die Kanzlei die Beschwerde erfolgreich. Der Bevollmächtigte beantragte wenige Tage später Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und erläuterte, dass und warum die Nachricht des Quarantäneordners tatsächlich die Beschwerde gewesen sei.
- 7 Zur Begründung ihrer Beschwerde rügen die Kläger die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes). Sie hätten unbestritten vorgetragen, dass M gegenüber V bedingungs- und entschädigungsfrei die Zustimmung zur Veräußerung des Grundstücks erteilt habe, und zwar nicht fixiert auf die Kläger. Der Tatbestand des FG-Urteils lese sich, als habe M die Zustimmung erst im Beurkundungstermin vom 20.05.2020 und auch nur gegen Entschädigungszahlung erteilt. Dies hätten sie nicht vorgetragen und entspreche auch nicht den Tatsachen. Das FG verlange zwar für § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG zutreffend, dass der Dritte willens und in der Lage wäre, das Eigentum an dem Grundstück zu erlangen, übergehe aber den Vortrag der Kläger, dass M dazu am 20.05.2020 wegen der bereits vorher erteilten Zustimmung gerade nicht mehr in der Lage gewesen sei. Aus der Rückauflassungsvormerkung hätte M keine Rechte mehr herleiten können. Das Grundbuch sei insoweit unrichtig geworden. Das FG habe nicht hinreichend zwischen dem schuldrechtlichen Anspruch der M und der zur Sicherung eingetragenen Vormerkung differenziert und so den entscheidungserheblichen Vortrag der Kläger übergangen.
- 8 Das FA nimmt wegen einer Formulierung im Tatbestand an, dass das FG den Vortrag erfasst habe und geht überdies davon aus, dass das FG-Urteil auf der vermeintlichen Verletzung rechtlichen Gehörs nicht beruhen könne. Das FG gehe ausweislich der Entscheidungsgründe davon aus, dass M ein eigenes Forderungsrecht gegen die Kläger besitze und der lastenfreie Erwerb an die Entschädigungszahlung geknüpft gewesen sei.

# Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Beschwerde ist zulässig. Hinsichtlich der versäumten Beschwerdefrist ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 56 FGO zu gewähren. Sie ist jedoch unbegründet. Es kann im Ergebnis dahinstehen, ob die beanstandete Gehörsverletzung vorliegt. Sie wäre nicht entscheidungserheblich. Die Entschädigungszahlung ist Teil der Bemessungsgrundlage.
- 10** 1. Gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann. Nach § 119 Nr. 3 FGO ist ein Urteil stets als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen, wenn einem Beteiligten das rechtliche Gehör versagt war.
- 11** a) Das Gebot, rechtliches Gehör zu gewähren, verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Prozessbeteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Zwar muss es sich nicht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich befassen. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass das Gericht das Vorbringen des Beteiligten auch zur Kenntnis genommen hat. Anders liegt es allerdings dann, wenn aus den besonderen Umständen des Falles deutlich wird, dass es das Vorbringen entweder gar nicht zur Kenntnis genommen oder ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat. Zumindest wesentliche Tatsachen und Rechtsausführungen müssen in den Entscheidungsgründen verarbeitet sein (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 26.02.2018 - X B 53/17, Rz 10, m.w.N.).
- 12** b) Die Kausalitätsvermutung gilt jedoch dann nicht, wenn der gerügte Verstoß nur einzelne Feststellungen beziehungsweise rechtliche Gesichtspunkte betrifft, auf die es entweder auf Grundlage der Rechtsauffassung des FG oder aus der Sicht des Revisionsgerichts unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt ankommt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.01.2013 - I R 1/12, Rz 28 und vom 23.06.2017 - X B 152/16, Rz 13; BFH-Urteile vom 21.08.1997 - V R 65/94, BFH/NV 1998, 971, unter II.2.d und vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120, BStBl II 2022, 66, Rz 49, m.w.N.).
- 13** 2. Es ist nicht zweifelsfrei, inwieweit dem Grunde nach eine Verletzung rechtlichen Gehörs nach Maßgabe der Voraussetzungen unter 1.a vorliegt.
- 14** a) Die Kläger hatten vorgetragen, sie hätten die Entschädigung an M nicht dafür gezahlt, dass M der Veräußerung zustimme, was diese ohne Entgelt oder Bedingung gegenüber V getan habe. Sie hätten sie vielmehr für die Löschungsbewilligung bezüglich der Rückauflassungsvormerkung gezahlt. So ergibt es sich mit hinreichender Deutlichkeit aus dem Klagevorbringen, das auch dem Einspruchsvorbringen entspricht und deshalb nur schwerlich falsch verstanden werden konnte. Diese Differenzierung ist das einzige Vorbringen überhaupt und deshalb wesentliches Vorbringen, sodass sich das FG damit auch auseinandersetzen musste.
- 15** b) Ob es dies tatsächlich getan hat, erscheint fraglich. Die Wiedergabe des Klägervorbringens im Tatbestand, M habe mit der Zustimmung zur Veräußerung keine Rechte mehr aus der Rückauflassungsvormerkung herleiten können, entspricht zwar inhaltlich dem Vortrag. Die Entscheidungsgründe lassen aber nicht klar erkennen, ob dem FG Inhalt und Tragweite dieser Aussage klar waren. Das FG hat seine Entscheidung auf zwei Alternativüberlegungen gestützt, zum einen auf die Annahme, es sei ein Vertrag zugunsten Dritter geschlossen worden (FG-Urteil unter II.1.b aa), zum anderen auf die Annahme, es liege kein Vertrag zugunsten Dritter vor (FG-Urteil unter II.1.b bb). Die Begründung zu der zuletzt genannten Alternative macht nicht deutlich, ob das FG den Vortrag der Kläger tatsächlich erfasst hat.
- 16** aa) Die unter der Annahme eines "Vertrags zugunsten Dritter" angestellten Überlegungen gehen davon aus, dass die Kläger die Entschädigung zur Ablösung der dinglichen Belastung, nämlich der Vormerkung, gezahlt haben. Dies entspricht dem Vortrag der Kläger und ist deshalb unter dem Aspekt rechtlichen Gehörs nicht zu beanstanden. Eine Verquickung mit der schuldrechtlichen Zustimmung zu der Veräußerung nimmt das FG in diesem Zusammenhang nicht vor. Auf die materiell-rechtliche Richtigkeit der Erwägungen kommt es im Rahmen von § 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO nicht an.
- 17** bb) Unter der Alternativannahme, dass kein Vertrag zugunsten Dritter vorgelegen habe, setzt sich die Begründung des FG allerdings nur bedingt mit dem Klägervortrag auseinander. Das FG formuliert hier sinngemäß (unter II.1.b bb (2)), die Zahlung müsse dem Ziel dienen, den Dritten zum Verzicht auf den Grundstückserwerb zu bewegen, um sogleich auszuführen, dass die Entschädigung für die Löschungsbewilligung gezahlt worden sei. Letzteres

entspricht zwar dem Sachvortrag der Kläger. Dieser Sachverhalt füllt aber den vorgenannten Rechtssatz nur aus, wenn der Verzicht auf den Grundstückserwerb beziehungsweise die Zustimmung zur Veräußerung mit der Löschungsbewilligung gleichzusetzen ist. Dass dies nicht dem Rechtsvortrag der Kläger entspricht, stellt für sich genommen keine Gehörsverletzung dar. Das FG geht jedoch auf den Vortrag gar nicht ein. Es widerspricht im Übrigen auch dem Abstraktionsprinzip und ist deshalb in der vorliegenden Form fehlerhaft, und zwar ungeachtet der Frage, was stattdessen richtig wäre. Eine solche Subsumtion liegt im Grenzbereich zwischen einer nur fehlerhaften Rechtsanwendung und der gerügten Verletzung rechtlichen Gehörs durch fehlende Auseinandersetzung mit klägerischem Vorbringen.

- 18** 3. Im Ergebnis hat die Beschwerde jedoch nach Maßgabe von 1.b keinen Erfolg. Die erste Alternativlösung des FG (Vertrag zugunsten Dritter) bedarf hier keiner weiteren Erörterung, da die etwaige Gehörsverletzung (durch fehlende Differenzierung zwischen dem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft und dem dinglichen Verfügungsgeschäft) diese Alternative nicht betrifft. Ist der Vertrag hingegen -der zweiten Alternativlösung des FG entsprechend- kein Vertrag zugunsten Dritter, kann sich die der Argumentation des FG möglicherweise anhaftende Gehörsverletzung nicht auf die Entscheidung auswirken, weil in jedem Falle die Klage abzuweisen wäre.
- 19** a) Falls die Entschädigung, anders als die Kläger vortragen, für den (schuldrechtlichen) Verzicht auf den Grundstückserwerb gezahlt worden sein sollte, wäre sie ohne Weiteres nach § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG Teil der Bemessungsgrundlage.
- 20** b) Wurde die Entschädigung nicht für diesen Verzicht, sondern allein für die Löschungsbewilligung gezahlt, wie die Kläger vortragen und wie es das FG auch im Rahmen der ersten Alternativlösung annimmt, wäre § 9 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG nicht erfüllt. In diesem Falle wäre die Entschädigung aber nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG Teil der Bemessungsgrundlage.
- 21** aa) Zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gehören alle Leistungen des Erwerbers, die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben. Für den Umfang der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne ist entscheidend, in welchem Zustand die Vertragsbeteiligten das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht haben (im Einzelnen BFH-Urteil vom 28.09.2022 - II R 32/20, BFHE 277, 482, BStBl II 2023, 255, Rz 10 f., m.w.N.).
- 22** bb) Gegenstand des Kaufvertrags vom 20.05.2020 war das --abgesehen von dem Wohnrecht-- lastenfreie Grundstück. Die Kläger haben die Entschädigung dafür gezahlt, das --abgesehen von dem Wohnrecht-- lastenfreie Eigentum an dem Grundstück zu erwerben. Die Kläger hatten die Auflassungsvormerkung ausdrücklich nicht zur dinglichen Haftung übernommen. Nicht nur die Löschung der Auflassungsvormerkung, sondern auch der Übergang des Eigentums am Grundstück war an die Entschädigungszahlung geknüpft. Dies alles wurde verfahrensmäßig dadurch gewährleistet, dass der Notar von der Löschungsbewilligung der M erst Gebrauch machen und den Antrag auf Eigentumsumschreibung erst stellen durfte, nachdem auch die Entschädigung gezahlt war.
- 23** cc) Auf die Frage, ob es sich um einen Vertrag zugunsten Dritter im Sinne des § 328 BGB handelte, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Soweit das FG annehmen sollte, eine an einen Dritten bewirkte Leistung könne nur nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG zur Bemessungsgrundlage gehören, wenn ein solcher Vertrag vorliegt, ist dies nicht richtig. Dies zeigt sich bereits daran, dass der Gegenstand des Erwerbsvorgangs auch ein Grundstück mit einem Gebäude sein kann, welches eine nicht mit dem Veräußerer identische Person erst noch zu errichten hat (vgl. im Einzelnen Viskorf/Loose, § 9 GrEStG Rz 165 ff., 175 ff. (20. Aufl. 2021)). In solchen Fällen liegen nicht stets Verträge nach § 328 BGB vor.
- 24** dd) Ebenso wenig kommt es auf die Frage an, ob die Kläger das Grundstück auch mit der Rückauflassungsvormerkung erworben hätten. Es ist der tatsächlich verwirklichte, nicht ein fiktiver Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Von einer weiteren Begründung wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.