

Urteil vom 21. Februar 2013, V R 10/12

Keine Vermietung oder Verpachtung bei dauerhafter Überlassung eines Grundstücks als Grünausgleichsfläche

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 9 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 Buchst c, BGB § 1090, GrEStG § 1 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 2, EWGRL 388/77 Art 13 Teil B Buchst b, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst l

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Januar 2012, Az: 5 K 88/10

Leitsätze

1. NV: Ob eine Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 4 Nr. 12 UStG vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts, sondern nach Unionsrecht.
2. NV: Das grundlegende Merkmal der Vermietung und Verpachtung i.S.v. Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRI) besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Rechts eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.
3. NV: Erfüllt eine Grundstücksüberlassung nicht die Voraussetzungen einer Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, kommt auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht in Betracht.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Land- und Forstwirt. Er versteuerte seine landwirtschaftlichen Umsätze bis zur Verpachtung des Betriebes ab 1. Juli 2003 pauschal gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG). Mit Vertrag vom 24. Oktober 2002 verkaufte er an die Gesellschaft X (X) zwei Teilflächen des Grundstücks Flurstück 13/5 mit ca. 104 202 qm für 1.865.215,80 €. Zugleich enthielt der Vertrag unter Punkt II. "Grünausgleichsflächen" folgende Regelungen:
 - 2 "1. Der Eigentümer räumt hiermit der Gemeinde A. das Recht ein, die ... Teile des Flurstücks 13/5 zur Größe von 29.012 qm auf Dauer nach Maßgabe der Festlegungen des Umweltberichtes der Planungsgruppe Landwirtschaft vom September 2002 zu nutzen. ...
 - 3 2. Zur dinglichen Absicherung dieses Rechts bestellt der Eigentümer für die Gemeinde A. eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit des Inhalts, dass der mit dem Recht belastete Teil des Flurstücks 13/4 [gemeint ist offensichtlich 13/5] auf Dauer nur für Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege bzw. der Forstwirtschaft genutzt werden darf. ...
 - 4 3. Als Gegenleistung für die Einräumung des Rechtes zahlt die X an den Eigentümer einen Betrag von 2,56 €/qm, mithin voraussichtlich 74.270,72 €, wobei sich der endgültige Betrag nach Vorliegen des Vermessungsergebnisses bestimmt.
 - 5 4. Die Er- und Unterhaltung der Grünausgleichsflächen, deren erstmalige Herstellung durch die X erfolgt, ist Sache des jeweiligen Eigentümers der Flächen. ..."
 - 6 Im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung unterwarf der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Bruttobetrag in Höhe von 74.393,76 € der Regelbesteuerung und änderte die Umsatzsteuerfestsetzung 2003 mit Bescheid vom 23. September 2009 entsprechend. Dabei ging das FA davon aus, dass es sich hierbei um ein steuerpflichtiges Entgelt gehandelt habe, das die X an den Kläger dafür gezahlt habe, dass dieser der Gemeinde A. das Recht einräumte, Flächen als Grünausgleichsflächen nach Maßgabe des Niedersächsischen Naturschutzgesetzes (NdsNSchG) nutzen zu dürfen.

- 7** In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) legte der Kläger einen "Städtebaulichen Vertrag" vom 26. Februar 2001 zwischen der X und der Gemeinde A. vor, in dem u.a. die Flächen des Klägers benannt sind, die einer gewerblichen Nutzung zugeführt werden sollten. Die Vorbereitung und Durchführung der hierzu erforderlichen städtebaulichen Maßnahmen i.S. der §§ 11 und 124 des Baugesetzbuches war der X von der Gemeinde übertragen worden. Hierzu gehörte ausweislich der Präambel auch die Planung und Durchführung der ökologischen Ausgleichsmaßnahmen nach dem Naturschutzrecht.
- 8** Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg.
- 9** Das FG begründete sein in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2012, 1100 veröffentlichtes Urteil im Wesentlichen wie folgt:
- 10** Hauptleistung des Klägers aus dem notariellen Vertrag vom 24. Oktober 2002 sei die Verpflichtung zur Bestellung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zugunsten der Gemeinde des Inhalts, dass ein bestimmter Teil des Flurstücks 13/5 zur Größe von ca. 29 012 qm auf Dauer nur für Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege bzw. der Forstwirtschaft (Grünausgleichsflächen) genutzt werden dürfe. Die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit an dem Flurstück 13/5 zugunsten der Gemeinde für Zwecke des Naturschutzes (Grünausgleichsflächen) sei eine steuerfreie Leistung i.S. des § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG.
- 11** Das der Gemeinde eingeräumte Recht, einen bestimmten Teil des Flurstücks 13/5 auf Dauer nur nach Maßgabe der Festlegungen des Umweltberichts der Planungsgruppe Landschaft vom September 2002 zu nutzen, sei ebenso wie die Verpflichtung des Klägers zu Er- und Unterhaltung der Grünausgleichsflächen nur Nebenleistung zur Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit.
- 12** Dem der Gemeinde vom Kläger eingeräumten Nutzungsrecht komme kein eigener Zweck zu. Vielmehr werde die schuldrechtliche Verpflichtung des Klägers, die Nutzung seiner Flächen als Ausgleichsflächen hinzunehmen (Duldung der Nutzungsbeschränkung), umfasst von der von ihm als Eigentümer abgegebenen Verpflichtung zur Bestellung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit gleichen Inhalts. Der Gemeinde sei es darauf angekommen, die Flächen des Klägers dauerhaft als Grünflächen nutzen zu können, um so den raumordnungsrechtlichen Auflagen und Vorgaben des NdsNSchG nachkommen zu können. Zu diesem Zweck sei es erforderlich gewesen, dass der Kläger sein Grundstück mit einer entsprechenden beschränkt persönlichen Dienstbarkeit belaste. Nur so sei sichergestellt gewesen, dass die Nutzungsbeschränkung tatsächlich und rechtlich dauerhaft gegenüber dem Kläger und nachfolgenden Eigentümer wirke.
- 13** Die vom Kläger eingegangene Verpflichtung zur Er- und Unterhaltung der Grünausgleichsflächen sei gegenüber der Verpflichtung zur Bestellung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit ebenfalls derart nebensächlich, dass ein Durchschnittsverbraucher sie lediglich als Abrundung der Hauptleistung ansehen würde.
- 14** Aus dem "Städtebaulichen Vertrag" vom 26. Februar 2002 ergebe sich, dass die X berechtigt sei, die Gemeinde bei der Durchführung städtebaulicher Maßnahmen, insbesondere bei der "Planung und Durchführung der ökologischen Ausgleichsmaßnahmen nach dem Naturschutzrecht", zu vertreten.
- 15** Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf Verletzung materiellen Rechts sowie auf Verfahrensfehler stützt. Schon aus Wortlaut und Aufbau des Vertrages zwischen dem Kläger und der X vom 24. Oktober 2002 ergebe sich, dass das Nutzungsrecht im Vordergrund gestanden habe. Da die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit lediglich der rechtlichen und tatsächlichen Sicherung der Duldungsleistung gedient und der Kläger dafür keine Gegenleistung erhalten habe, komme ihr keine eigene umsatzsteuerliche Bedeutung zu. Die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit habe keinen eigenen Zweck, sondern stelle nur das Mittel dar, die Duldungsleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Sie sei daher Nebenleistung.
- 16** Die Duldungsleistung (Hauptleistung) sei steuerpflichtig; sie werde nicht von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umfasst, weil der Kläger durch die Nutzungsbeschränkung dauerhaft das Recht verliere, das Grundstück wie ein Eigentümer zu nutzen bzw. Dritten eine solche Nutzungsmöglichkeit einräumen zu können. Der Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht über das Grundstück aber sei mit dem Wesen der Vermietung und Verpachtung als zeitlich beschränkter Gebrauchsüberlassung nicht vereinbar. Die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit teile als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung und sei folglich steuerpflichtig.
- 17** Außerdem leide das Urteil des FG unter einem Verfahrensmangel, weil das FG aus dem in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vorgelegten unvollständigen Anlagenkonvolut keine Schlüsse ziehen dürfen;

insbesondere habe es nicht folgern dürfen, dass die X berechtigt gewesen sei, die Gemeinde A. zu vertreten.

- 18 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG vom 26. Januar 2012 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 20 Zur Begründung seines Antrags trägt er im Wesentlichen vor, die hier streitige grundstücksbezogene naturschutzrechtliche Ausgleichsmaßnahme sei in einem Grundstückskaufvertrag vereinbart worden, d.h. Teil dieses Vertrages. Er, der Kläger, habe landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, die bis dahin auch im Flächennutzungsplan für diese Nutzung vorgesehen gewesen seien, zu einem Kaufpreis von ca. 1.865.000 € an einen Erwerber veräußert, der die Grundstücke im Auftrage der für die Bauleitplanung zuständigen Kommune einer gewerblichen Nutzung habe zuführen sollen. Auch der Kaufpreis sei nur vor dem Hintergrund der geplanten gewerblichen Nutzung verständlich. Die Überlassung der Grünausgleichsfläche, die Voraussetzung für die gewerbliche Nutzung gewesen sei, stelle sich deshalb als Nebenleistung zur Grundstückslieferung dar. Das folge schon aus dem Verhältnis des Kaufpreises von ca. 1.865.000 € zur Entschädigung für die Ausgleichsmaßnahme von ca. 74.000 €. Die Überlassung der Grünausgleichsfläche werde deshalb von der Steuerbefreiung der Grundstücksveräußerung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG umfasst.
- 21 Selbst wenn die Ausgleichsmaßnahme umsatzsteuerrechtlich als eigenständige Leistung zu beurteilen sei, stelle sie sich aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht als Übergang der Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) dar, weil im Ergebnis auch der Substanzwert des Grundstücks auf die nutzungsberechtigte Gemeinde A. übergegangen sei. Deshalb sei der Vorgang auch unter diesem Gesichtspunkt gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei.

Entscheidungsgründe

- 22 II. Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 23 Entgegen der Auffassung des FG wird die Grundstücksüberlassung an die Gemeinde A. nicht von der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG umfasst.
- 24 1. Gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ist u.a. die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten, zu denen auch die entgeltliche Einräumung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) gehört, steuerfrei. Aus der Entstehungsgeschichte des durch Art. 17 Nr. 3 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 (BGBl I 1984, 1493, BStBl I 1984, 659) in das Gesetz aufgenommenen § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG ergibt sich, dass hierdurch "eine gleiche Behandlung aller Grundstücksüberlassungen zur Nutzung erreicht" werden sollte (so die Gesetzesbegründung in BRDrucks 140/84 zu Art. 19 Nr. 2 des Gesetzentwurfs); die Befreiung sonstiger bislang steuerpflichtiger Umsätze war nicht beabsichtigt.
- 25 Die Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil B Buchst. b Satz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist. Aus der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung folgt, dass nur die Bestellung solcher dinglicher Nutzungsrechte unter § 4 Nr. 12 Buchst. c UStG fällt, die auch von dem Begriff "Vermietung und Verpachtung" in Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umfasst werden. Mit der Eintragung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit sollte aber vorliegend das Recht zur Durchführung einer Ausgleichsmaßnahme gesichert werden, das nicht das Merkmal "Vermietung und Verpachtung" erfüllt.
- 26 2. Ob eine Vermietung oder Verpachtung vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Juli 2011 V R 41/09, BFHE 234, 513, Rdnr. 19). Das grundlegende Merkmal des Begriffs der "Vermietung von Grundstücken" i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1. Januar 2007 Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG) besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne u.a. Urteile

des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 16. Dezember 2010 C-270/09, MacDonald Resorts Ltd., Slg. 2010, I-13179 Rdnr. 46; vom 6. Dezember 2007 C-451/06, Walderdorff, Slg. 2007, I-10637 Rdnr. 17; vom 12. Juni 2003 C-275/01, Sinclair Collis, Slg. 2003, I-5965 Rdnr. 25; vom 4. Oktober 2001 C-326/99, Goed Wonen, Slg. 2001, I-6831 Rdnr. 55; vom 9. Oktober 2001 C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Slg. 2001, I-7257 Rdnr. 21; vom 9. Oktober 2001 C-409/98, Mirror Group, Slg. 2001, I-7175 Rdnr. 31; Senatsurteile vom 24. Januar 2008 V R 12/05, BFHE 221, 310, BStBl II 2009, 60, unter II.1.; vom 12. Mai 2011 V R 50/10, BFH/NV 2011, 1407). Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (EuGH-Urteil MacDonalds Ressort Ltd. in Slg. 2010, I-13179 Rdnr. 46).

- 27** a) Danach liegt keine Vermietung vor. Zwar hat der Kläger der Gemeinde das Recht zur Inbesitznahme eingeräumt, um die Ausgleichsmaßnahme auf dem Grundstück vornehmen zu können. Dabei ist es den Vertragsparteien aber nicht um eine Inbesitznahme der Grundstücke durch die Gemeinde gegangen, um ihr die Möglichkeit zu verschaffen, Dritte wie ein Eigentümer von der Nutzung ausschließen zu können. Entscheidend war für die Gemeinde, die Grundstücke durch Umgestaltung in einen bestimmten Zustand zu versetzen, um damit ihren naturschutzrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen.
- 28** b) Eine Vermietung scheidet darüber hinaus auch deshalb aus, weil der Kläger der Gemeinde das Nutzungsrecht nicht für eine bestimmte Zeit überlassen hat. Das würde einen in irgendeiner Form, entweder durch konkrete Bezeichnung oder durch ein Kündigungsrecht, begrenzten Zeitraum voraussetzen. Der Kläger hat der Gemeinde das Nutzungsrecht aber "auf Dauer" eingeräumt und sich damit einverstanden erklärt, dass das Grundstück "auf Dauer nur für Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege bzw. der Forstwirtschaft genutzt werden darf".
- 29** Das Urteil des Senats vom 11. November 2004 V R 30/04 (BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802) steht dem nicht entgegen. Der Senat hat darin entschieden, dass die Einräumung der Berechtigung zur Überspannung eines Grundstücks jedenfalls dann eine als Vermietung und Verpachtung zu beurteilende Nutzungsüberlassung auf Zeit ist, wenn damit nicht der endgültige und vollständige Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht verbunden ist. Bei Grundstücken führe weder die Überlassung einer verhältnismäßig geringfügigen Grundfläche für die Aufstellung von Strommasten noch die Überspannung zu einem endgültigen und vollständigen Verlust der Herrschaftsmacht. Im vorliegenden Fall kommt es aber durch die unwiderrufliche und dauerhafte Überlassung des Nutzungsrechts, die Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen und den umfassenden Entzug der Nutzung als Ackerland zu einem endgültigen und dauerhaften Verlust der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht des Klägers über das Grundstück.
- 30** 3. Da die Grundstücksüberlassung keine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist, kommt auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht in Betracht.
- 31** 4. Die Grundstücksüberlassung ist auch nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei. Danach sind die Umsätze, die unter das GrEStG fallen, steuerfrei.
- 32** a) Das sind gemäß § 1 Abs. 1 des GrEStG u.a. "die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:
- 33** 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
2. die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
3. der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. ..."
- 34** Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt. Die Merkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 GrEStG liegen nicht vor, weil weder ein den Anspruch der Gemeinde auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft noch eine Auflassung oder der Übergang des Eigentums an die Gemeinde vorliegen.
- 35** b) Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen darüber hinaus der Grunderwerbsteuer "auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten".
- 36** Die Verwertungsbefugnis kann sich dabei --ebenso wie beim Eigentümer-- aus zwei Möglichkeiten der Verwertung ergeben, nämlich aus dem Recht zur Nutzung und aus dem Recht, das Grundstück wie ein Zwischenerwerber auf eigene Rechnung zu veräußern (BFH-Urteile vom 29. Juli 2009 II R 2/08, BFH/NV 2009, 1833; vom 17. Oktober 1990

II R 55/88, BFH/NV 1991, 556, 557, sowie vom 10. März 1999 II R 35/97, BFHE 188, 444, BStBl II 1999, 491). Da die Verwertung auf eigene Rechnung zu erfolgen hat, verlangen beide Möglichkeiten der Verwertung eine Beteiligung an der Substanz des Grundstücks. Bei der vorwiegend rechtlichen Verwertungsmöglichkeit durch Veräußerung erfolgt die Beteiligung an der Substanz des Grundstücks durch Teilhabe am Erlös (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 1975 II R 86/67, BFHE 117, 89, BStBl II 1976, 27), bei wirtschaftlicher Verwertungsbefugnis durch Nutzung --wie im Streitfall-- muss die Substanzbeteiligung durch Wertbeteiligung in anderer Weise erfolgen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 1833; vom 27. August 1975 II R 52/70, BFHE 117, 96, BStBl II 1976, 30). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht schon deshalb erfüllt, weil eine anderweitige als die vereinbarte Nutzung "für Zwecke des Naturschutzes und der Landschaftspflege bzw. der Forstwirtschaft" durch den Kläger nicht mehr möglich ist.

- 37** 5. Die Einräumung des Nutzungsrechts für die Gemeinde A. und die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit für die Gemeinde ist auch keine Nebenleistung zu dem gemäß § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Verkauf der Grundstücke an die X und werden von der Steuerbefreiung dieses Grundstücksumsatzes daher nicht umfasst.
- 38** a) Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, in der Regel davon auszugehen, dass jede Leistung als eine selbständige Leistung anzusehen ist. Eine einheitliche Leistung liegt dagegen vor, wenn zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, sowie wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung bilden, andere Teile dagegen als eine oder mehrere Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Dabei ist der dominierende Bestandteil auf der Grundlage einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen (zuletzt EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013 C-18/12, Stadt Zamberk/Senftenberg, Deutsches Steuerrecht 2013, 407). Diese Gesamtbetrachtung ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461, m.w.N.). Das FG hat vorliegend aber --nach seiner Rechtsauffassung folgerichtig-- den Sachverhalt nicht im Hinblick auf die Frage gewürdigt, ob die Einräumung eines Nutzungsrechts und die Bestellung der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit für die Gemeinde A. nur Nebenleistungen zu der Grundstückslieferung an die X waren. Da das FG aber die hierfür erforderlichen Feststellungen getroffen hat, kann der Senat diese Würdigung selbst vornehmen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. August 2007 III R 89/06, BFH/NV 2008, 351).
- 39** b) Dies führt im Streitfall zur Annahme selbständiger Leistungen. Die Nutzungsüberlassung und die Einräumung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit verfolgten einen gegenüber der Grundstückslieferung eigenständigen Zweck. Während der Grundstückserwerb durch die X der Errichtung eines Gewerbegebietes diene, wollte die Gemeinde A. durch den Bezug des Nutzungsrechts und den Erwerb der beschränkt persönlichen Dienstbarkeit die ihr nach dem NdsNSchG obliegenden raumordnungsrechtlichen Auflagen und Vorgaben erfüllen. Die einzige Verknüpfung zwischen dem Grundstückserwerb durch die X und der Nutzungsüberlassung und Einräumung einer Dienstbarkeit an bzw. für die Gemeinde besteht in einer übergeordneten wirtschaftlichen Gesamtzielsetzung mit dem Inhalt, Grundstücke zur Errichtung eines Gewerparks zu erwerben bzw. erwerben zu lassen und die damit erforderlich werdenden naturschutzrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen. Das reicht für die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht aus.
- 40** 6. Da die Revision aus den zu II.1. bis 4. genannten Gründen Erfolg hat, kommt es auf das Vorliegen des vom FA ebenfalls gerügten Verfahrensverstößes nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de