

# Urteil vom 30. Oktober 2024, II R 18/22

## Steuerpflicht von nachträglichen Sonderwünschen beim Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude

ECLI:DE:BFH:2024:U.301024.IIR18.22.0

BFH II. Senat

GrEStG § 9 Abs 2 Nr 1, FGO § 105 Abs 5, GrEStG § 3 Nr 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, AO § 38

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 05. Mai 2021, Az: 7 K 208/19

## Leitsätze

1. Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche unterliegen beim Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude als zusätzliche Leistungen der Grunderwerbsteuer nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes, wenn ein rechtlicher Zusammenhang mit dem Erwerbsgeschäft vorliegt.
2. Dies gilt nicht für Hausanschlusskosten, wenn der Erwerber des Grundstücks zur Übernahme dieser Kosten sich bereits im Grundstückskaufvertrag verpflichtet hat.
3. Die Steuer ist in einem selbständigen Bescheid festzusetzen.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 05.05.2021 - 7 K 208/19 aufgehoben.

Der Grunderwerbsteuerbescheid des Beklagten vom 19.02.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.09.2019 wird dahingehend geändert, dass die Grunderwerbsteuer für die sonstigen Leistungen mit Ausnahme der Leistungen für die Hausanschlusskosten (Rechnung vom 31.03.2016 für Trinkwasseranschluss in Höhe von 1.313 €; Rechnung vom 27.06.2016 für RW- und SW-Anschluss in Höhe von 2.000 €; Rechnung vom 08.11.2016 für Neuanschluss von Strom und Gas EWE in Höhe von 2.453,01 €) festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Revisionskläger zu 70 % und der Revisionsbeklagte zu 30 % zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom ...02.2016 von der X-GbR (Veräußerin) einen Teil eines noch zu vermessenden Grundstücks mit einer Doppelhaushälfte als Ausbauhaus zu einem Festpreis in Höhe von ... €. Die Veräußerin verpflichtete sich, das Doppelhaus auf dem Grundstück zu errichten.
- 2 Der Kaufpreis umfasste nach § 3 des Vertrags die Kosten für den Grund und Boden sowie die Kosten für die Errichtung des Kaufobjekts einschließlich Architekten- und Statikergebühren. Im Kaufpreis waren enthalten:
  - 3-fach Verglasung UG = 0,6 mit warmer Kante

- Dachüberstände in Kunststoff weiß
- Fenster außen und von innen weiß
- Klinkerfassade
- Betonkerntreppe
- Rollläden im EG und OG
- 10 cm Perimeterdämmung unter der Sohle
- 14 cm Außenwanddämmung WLG 035
- Tondachziegel Jacobi Z10 edelschwarz
- Türfüllung weiß

**3** Bauweise, Größe und Ausstattung des Ausbauhauses richtete sich darüber hinaus nach der Bau- und Leistungsbeschreibung (BLB), die Teil des Vertrags wurde. Als Bauleistungen, die von der Veräußerin zu leisten waren, waren unter anderem die Innentüren (Nr. 6.3. BLB) und, wenn vertraglich vereinbart, Rollläden (Nr. 6.4. BLB) aufgeführt. Bei den Innentüren standen 20 verschiedene Türvarianten zur Auswahl, die bereits im Preis enthalten waren. Für die Hausanschlüsse für Gas, Wasser und EWE verpflichtete sich die Veräußerin, die Anträge auf den Bauherrn direkt zu stellen (Nr. 19 BLB). Die Anschlusskosten hatte der Kläger zu tragen. In Nr. 21 BLB war unter anderem geregelt, dass die BLB Vertragsbestandteil für die gesamte Bauleistung war, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart wurde.

**4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte für den Grundstückserwerb zuletzt mit im Revisionsverfahren nicht streitigem Bescheid vom 14.06.2016 Grunderwerbsteuer fest. In der Bemessungsgrundlage berücksichtigte das FA den vereinbarten Kaufpreis sowie den Wert von einzutragenden Leitungsrechten.

**5** Auf Nachfrage des FA übersandte der Kläger unter anderem von der Veräußerin ausgestellte Rechnungen über folgende Leistungen:

Datum	Gegenstand	Höhe in €
31.03.2016	Trinkwasseranschluss	1.313,00
31.03.2016	Lieferung und Installation der Lüftungsleitungen in der Betondecke	725,00
27.06.2016	RW- und SW-Anschluss	2.000,00
27.06.2016	Innentüren	2.237,64
28.07.2016	9 E-Motoren für Rollladenpanzer	1.305,00
23.09.2016	Fliesen	900,00
23.09.2016	Bodenbelag	2.844,10
23.09.2016	Pflasterung incl. Änderung des Pflasters auf Nordico u. Vergrößerung der Terrasse	2.800,00
25.10.2016	Pflasterung (anteilig Anlieger)	3.000,00
08.11.2016	Neuanschluss Strom und Gas EWE	2.453,01
Summe:		19.577,75

**6** Das FA sah in den von der Veräußerin in Rechnung gestellten Leistungen zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9

Abs. 2 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) und erließ einen weiteren Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.02.2019, in dem es Grunderwerbsteuer in Höhe von 978 € festsetzte.

- 7** Gegen den Bescheid vom 19.02.2019 legte der Kläger Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2019 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Das FA hielt daran fest, dass die von der Veräußerin in Rechnung gestellten Leistungen zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG seien. Auch die von der Veräußerin in Rechnung gestellten Hausanschlusskosten seien einzubeziehen. Die Rechnungen seien an die Veräußerin adressiert gewesen, so dass diese Schuldnerin dieser Beträge gewesen sei. Die Weitergabe der Kosten stelle eine Übernahme der Zahlungsverpflichtung der Veräußerin durch den Kläger dar.
- 8** Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieb erfolglos. Das FG teilte dem Kläger in der Ladung vom 21.04.2021 zur mündlichen Verhandlung am 05.05.2021 mit, dass es die Erfolgsaussichten der Klage für zweifelhaft halte. Das FG schloss sich in seinem Urteil der Einspruchsentscheidung des FA an und sah von einer weiteren Begründung der Entscheidung nach § 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ab. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1780 veröffentlicht.
- 9** Mit der gegen das Urteil des FG gerichteten Revision macht der Kläger geltend, dass die Entscheidung des FG gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum einheitlichen Vertragswerk verstoße. Der Kaufvertrag habe die mit dem Grunderwerbsteuerbescheid erfassten Leistungen nicht enthalten. Sie seien unabhängig vom und zeitlich erst nach dem Kaufvertrag vereinbart worden. Ein rechtlicher Zusammenhang zum Grundstückskaufvertrag sei daher nicht gegeben.
- 10** Zudem macht der Kläger einen Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht geltend. Das FG habe die Vertragsverhältnisse nach der Beurkundung nicht hinreichend aufgeklärt und den angebotenen Zeugenbeweis nicht erhoben. Darüber hinaus liege ein Begründungsmangel sowie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch eine Überraschungsentscheidung vor. Es habe keinen richterlichen Hinweis zu der Eindeutigkeit der Einspruchsentscheidung vor Erlass des Urteils gegeben.
- 11** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 06.09.2019 und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.02.2019 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Es erhält im Wesentlichen seine Begründung aus der Einspruchsentscheidung aufrecht. Die gerügten Verfahrensverstöße lägen nicht vor.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Teilstattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), soweit das FG entschieden hat, dass die Leistungen für die Hausanschlusskosten in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sind. Mit seinem weitergehenden Antrag kann der Kläger hingegen keinen Erfolg haben, so dass die Klage im Übrigen abzuweisen ist.
- 15** 1. Das Urteil ist nicht bereits deshalb aufzuheben, weil --wie der Kläger rügt-- ein absoluter Revisionsgrund nach § 119 Nr. 6 FGO wegen fehlender Begründung der Vorentscheidung oder nach § 119 Nr. 3 FGO wegen einer Überraschungsentscheidung, die zu einer Versagung des rechtlichen Gehörs führt, oder eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FG nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO vorliegt.
- 16** a) Die Entscheidung des FG ist mit Gründen versehen, so dass keine Verletzung des Bundesrechts im Sinne des § 119 Nr. 6 FGO vorliegt.
- 17** aa) Nach § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO muss das Urteil mit Entscheidungsgründen versehen sein. Dies bedeutet, dass aus dem Urteil erkennbar sein muss, von welchen tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen das FG ausgegangen ist, denn nur auf diese Weise werden sowohl den Beteiligten als auch dem Revisionsgericht

gegenüber der Sachverhalt, der der Entscheidung zugrunde gelegt ist, und die Rechtsauffassung der Vorinstanz nachprüfbar bekanntgegeben. Danach ist eine Entscheidung im Sinne des § 119 Nr. 6 FGO nicht mit Gründen versehen, wenn aus ihr nicht erkennbar ist, welche tatsächlichen Feststellungen und welche rechtlichen Erwägungen für die getroffene Entscheidung maßgebend waren (BFH-Urteil vom 11.09.1996 - II R 31/96, BFH/NV 1997, 296, unter II.1.a).

- 18** bb) Das FG kann jedoch nach § 105 Abs. 5 FGO von einer weiteren Darstellung der Entscheidungsgründe absehen, soweit es der Begründung des Verwaltungsakts oder der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf folgt und dies in seiner Entscheidung feststellt. Dies ist vorliegend der Fall. Das FG hat in dem angefochtenen Urteil ausgeführt, dass nach seiner Auffassung die Klage aus den in der Einspruchsentscheidung dargelegten Gründen abzuweisen war, und daher von einer weiteren Darstellung der Entscheidungsgründe abgesehen. Die Einspruchsentscheidung enthält die für die Ablehnung der Klage aus der Sicht des FG tragenden Gründe. Eines vorherigen Hinweises, sich den Gründen der Einspruchsentscheidung anzuschließen und nach § 105 Abs. 5 FGO zu verfahren, bedarf es nicht. Unabhängig davon wurde dem Kläger mit der Ladung vom 21.04.2021 zur mündlichen Verhandlung am 05.05.2021 vom FG mitgeteilt, dass es die Erfolgsaussichten der Klage für zweifelhaft hielt. Es war daher nicht abwegig, dass sich das FG der Einschätzung des FA in der Sache vorbehaltlich des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung anschließen wird. Einen Anspruch auf Wiederholung der in der Einspruchsentscheidung vorgenommenen Begründung des FA in der Urteilsbegründung, wenn das FG dieser folgen will, hat der Kläger nicht.
- 19** b) Der gerügte Verfahrensmangel einer Überraschungsentscheidung, die den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör nach § 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes verletzt, wurde vom Kläger nicht schlüssig dargelegt. Die Rüge ist damit unzulässig.
- 20** aa) Eine Überraschungsentscheidung und damit eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Einer umfassenden Erörterung der für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte bedarf es im Vorfeld der Entscheidung nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 28.02.2024 - VIII B 44/22, BFH/NV 2024, 529). Zur vorschriftsmäßigen Rüge einer Versagung des rechtlichen Gehörs müssen die Tatsachen bezeichnet werden, aus denen sich schlüssig ergibt, dass das rechtliche Gehör durch gerichtliches Fehlverhalten versagt worden ist (Werth in Gosch, FGO § 119 Rz 155).
- 21** bb) Das Vorbringen des Klägers, eine Überraschungsentscheidung liege deshalb vor, weil das FG ohne vorherigen richterlichen Hinweis nach § 105 Abs. 5 FGO verfahren ist, lässt nicht erkennen, inwiefern das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt haben soll, wenn es sich der Entscheidung des FA und der dort zugrunde gelegten rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkte anschließt.
- 22** c) Auch die Rüge des Klägers, dass das FG seine Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt habe, weil es die Vertragsverhältnisse nach der Beurkundung nicht hinreichend aufgeklärt und den angebotenen Zeugenbeweis nicht erhoben habe, hat keinen Erfolg. Die Begründung des Klägers genügt nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO. Die Rüge ist daher unzulässig.
- 23** aa) Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG erfordert Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines insoweit maßgeblichen Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen. Weiter ist darzulegen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Rechtsmittelführer günstigeren Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2023 - III R 59/20, BFHE 281, 546, BStBl II 2024, 70, Rz 19, m.w.N.). Da es sich bei der Verletzung der Sachaufklärungspflicht zudem um einen verzichtbaren Verfahrensmangel handelt (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), bei dem das Rügerecht nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren geht, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge, muss der Rechtsmittelführer weiter vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldigen Gründen er an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert gewesen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 28, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 11.08.2023 - VI B 74/22, BFH/NV 2023, 1221, Rz 33, m.w.N.).
- 24** bb) Nach diesen Grundsätzen genügen die Rügen nicht den durch die Rechtsprechung gestellten Anforderungen. Der Kläger hat nicht dargelegt, welche entscheidungserheblichen, konkreten Tatsachen das FG hinsichtlich der

Vertragsverhältnisse mit dem angebotenen Zeugenbeweis hätte aufklären sollen und inwieweit diese nach der Rechtsansicht des FG zu einer günstigeren Entscheidung für den Kläger geführt hätten. Darüber hinaus hat der Kläger, der im Termin zur mündlichen Verhandlung am 05.05.2021 durch einen sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertreten war, ausweislich des Sitzungsprotokolls eine etwaig unterbliebene weitere Beweisaufnahme nicht gerügt. Dass und gegebenenfalls aus welchen Gründen ihm die Rüge nicht möglich war, hat er nicht dargetan.

- 25** 2. Die von dem Kläger nachträglich beauftragten zusätzlichen Leistungen unterliegen --bis auf die Hausanschlusskosten (Rechnung vom 31.03.2016 für Trinkwasseranschluss in Höhe von 1.313 €; Rechnung vom 27.06.2016 für RW- und SW-Anschluss in Höhe von 2.000 €; Rechnung vom 08.11.2016 für Neuanschluss von Strom und Gas EWE in Höhe von 2.453,01 €)-- als Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer, die in einem selbständigen Bescheid festzusetzen ist.
- 26** a) Nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG gehören auch solche Leistungen zur Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.
- 27** aa) Zusätzliche Leistungen, zu denen sich der Erwerber bereits bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrags verpflichtet, gehören zu den übernommenen sonstigen Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Demgegenüber werden von § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG nachträglich gewährte zusätzliche Leistungen erfasst. Das Entstehen der Steuer für nachträglich gewährte zusätzliche Leistungen ist dabei tatbestandsmäßig an zwei Voraussetzungen geknüpft. Zum einen muss bereits ein Erwerbsvorgang im Sinne von § 1 Abs. 1 GrEStG vorliegen. Ohne einen solchen Erwerbsvorgang kann es keine nachträgliche zusätzlich gewährte Gegenleistung geben. Hinzu kommen muss, dass die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erfüllt sind. Die beiden tatbestandsmäßigen Voraussetzungen bedürfen darüber hinaus eines rechtlichen Zusammenhangs, um die Rechtsfolge des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auszulösen (BFH-Urteil vom 26.04.2006 - II R 3/05, BFHE 213, 239, BStBl II 2006, 604, unter II.1., m.w.N.). Ein derartiger rechtlicher Zusammenhang besteht insbesondere, wenn sich bereits aus dem Erwerbsvertrag --sei es unmittelbar oder über allgemeine Rechtsgrundsätze (zum Beispiel Treu und Glauben)-- ein Anspruch auf die spätere zusätzliche Leistung ableiten lässt (BFH-Urteil vom 05.02.2003 - II R 15/01, BFH/NV 2003, 818, unter II.b). Der rechtliche Zusammenhang ist auch dann gegeben, wenn an Vertragsbedingungen des ursprünglichen Vertrags angeknüpft wird oder diese verändert werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.1982 - II R 4/81, BFHE 136, 146, BStBl II 1982, 625, unter 2. und FG Münster, Urteil vom 04.03.2004 - 8 K 4930/02 GrE, EFG 2004, 1386).
- 28** bb) Diese Grundsätze gelten auch beim Erwerb eines Grundstücks mit noch zu errichtendem Gebäude, und zwar unabhängig davon, ob die Errichtung des Gebäudes in dem tatbestandsausfüllenden Rechtsgeschäft gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vereinbart ist oder in einem zweiten Vertrag, und unabhängig davon, ob in letzterem Fall die Annahme eines Grundstückserwerbs mit Gebäude auf einem rechtlichen oder einem objektiv engen sachlichen Zusammenhang beider Verträge beruht. Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche stellen zwar dann keine Gegenleistung dar, wenn die Vereinbarungen nicht mit dem Veräußerer oder der Veräußererseite, sondern etwa unmittelbar mit einzelnen Handwerkern getroffen worden sind (BFH-Urteil vom 26.04.2006 - II R 3/05, BFHE 213, 239, BStBl II 2006, 604, unter II.1., m.w.N.). Von diesen Ausnahmen abgesehen, unterliegen aber Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche beim Grundstückserwerb mit noch zu errichtendem Gebäude als zusätzliche Leistungen der Grunderwerbsteuer nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG (vgl. Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 9 GrEStG Rz 47, 107, Stand 10/2024; Pahlke/Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 7. Aufl., § 9 Rz 53, 209; Loose in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 9 Rz 192; Konrad in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 109; Halaczinsky, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2022, 268, 270; a.A. Thierfeld, Steuer-Seminar, Praktische Fälle des Steuerrechts, 5/2021, S. 149 ff.).
- 29** (1) Der rechtliche Zusammenhang mit dem Erwerbsgeschäft kann sich bei nachträglich vereinbarten Sonderwünschen dadurch ergeben, dass eine vom Veräußerer geschuldete, sich aus dem Erwerbsgeschäft ergebende Bauleistung konkretisiert, verändert oder beispielsweise durch qualitativ höherwertige Materialien ersetzt und dafür eine zusätzliche Gegenleistung vereinbart wird. Auch eine Gegenleistung für die bloße Erweiterung der Leistungspflicht des Veräußerers kann in diesen Fällen zu einer zusätzlichen Leistung im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG führen, wenn im Übrigen die Regelungen des Erwerbsgeschäfts --ähnlich eines Rahmenvertrags-- gelten sollen und nicht ein gänzlich neuer und unabhängig vom Erwerbsgeschäft geschlossener Vertrag vorliegt (vgl. Konrad in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 9 Rz 109).

- 30** (2) Dem Wortlaut des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG lässt sich eine Einschränkung der Anwendung bei Erweiterung der Leistungspflicht des Veräußerers nicht entnehmen. Eine solche Einschränkung gebieten auch nicht Sinn und Zweck der Vorschrift. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG stellt allein auf Leistungen ab, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Es soll die gesamte Gegenleistung unabhängig davon erfasst werden, ob der Grunderwerbsteuerauslösende Tatbestand bereits vollendet ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.1979 - II R 15/76, BFHE 129, 280, BStBl II 1980, 162, m.w.N.).
- 31** cc) Ob ein rechtlicher Zusammenhang von Vereinbarungen weiterer Leistungen mit dem Erwerbsgeschäft im konkreten Einzelfall besteht oder ob die Leistungen auf einer neuen, unabhängig vom ursprünglichen Vertrag abgeschlossenen Vereinbarung beruhen, unterliegt der Vertragsauslegung durch das FG unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls.
- 32** b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass folgende von der Veräußerin in Rechnung gestellten Beträge (Rechnung vom 31.03.2016 für Lieferung und Installation der Lüftungsleitungen in Höhe von 725 €; Rechnung vom 27.06.2016 für Innentüren in Höhe von 2.237,64 €; Rechnung vom 28.07.2016 für E-Motoren für Rollladenpanzer in Höhe von 1.305 €; Rechnung vom 23.09.2016 für Fliesen in Höhe von 900 €; Rechnung vom 23.09.2016 für Bodenbelag in Höhe von 2.844,10 €; Rechnung vom 23.09.2016 für Pflasterung und Vergrößerung der Terrasse in Höhe von 2.800 €; Rechnung vom 25.10.2016 für Pflasterung in Höhe von 3.000 €) zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sind, die in einem gesonderten Bescheid zu erfassen sind. Diese Leistungen sind nicht nach § 3 Nr. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.
- 33** aa) Es handelt sich hierbei um eine Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, die der Kläger als Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt hat. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ...02.2016 hat der Kläger einen Grundstückserwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG mit noch zu errichtendem Gebäude verwirklicht. Diesem Vertrag zeitlich nachgelagert hat der Kläger der Veräußerin für Arbeiten an dem Erwerbsgegenstand weitere (Gegen-)Leistungen gewährt.
- 34** bb) Diese zusätzlichen Leistungen standen in einem rechtlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsgeschäft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Das FA --dessen Ansicht sich das FG angeschlossen hat-- hat den rechtlichen Zusammenhang der zusätzlichen Leistungen mit dem Erwerbsgeschäft überwiegend darauf gestützt, dass nach der vertraglichen Regelung die BLB nur insoweit gelten sollte, als nichts anderes vereinbart wurde. Vorliegend wurde die sich für die Veräußerin aus dem Erwerbsgeschäft ergebende Bauleistung durch die in Rechnung gestellten Leistungen konkretisiert, verändert oder beispielsweise durch qualitativ höherwertige Materialien --etwa bei den Rollläden-- ersetzt, wofür der Kläger jeweils eine nachträgliche zusätzliche Gegenleistung gewährte. Soweit die Leistungspflicht des Veräußerers beispielsweise hinsichtlich der Fliesen oder Bodenbeläge erweitert wurde, blieben die Regelungen des Erwerbsgeschäfts --ähnlich eines Rahmenvertrags-- bestehen. Ein gänzlich neuer und unabhängig vom Erwerbsgeschäft geschlossener Vertrag für die in Rechnung gestellten Leistungen liegt nicht vor.
- 35** cc) Die übrigen Leistungen sind auch steuerpflichtig, insbesondere nicht nach § 3 Nr. 1 GrEStG steuerfrei. Es kann dahinstehen, ob einzelne Vereinbarungen (auf die einzelne Rechnungslegung kommt es nicht an) die Freigrenze des § 3 Nr. 1 GrEStG überschritten haben. § 3 Nr. 1 GrEStG findet auf zusätzliche Leistungen im Sinne von § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG keine Anwendung. Nach § 3 Nr. 1 GrEStG ist der Erwerb eines Grundstücks von der Besteuerung ausgenommen, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert (§ 8 GrEStG) 2.500 € nicht übersteigt. § 3 Nr. 1 GrEStG findet seinem Wortlaut nach nur auf Grundstückserwerbe --also Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG-- und nicht generell auf alle Erwerbsvorgänge Anwendung (Meßbacher-Hönsch in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 3 Rz 75). Der Steuertatbestand nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG stellt keinen solchen Erwerb eines Grundstücks dar, sondern setzt einen solchen vielmehr voraus. Auch der Sinn und Zweck der Norm gebietet keine Erweiterung auf zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Mit der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 1 GrEStG sollen Bagatellfälle von der Steuer ausgenommen bleiben. Da § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG bereits einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG voraussetzt, der die Bagatellgrenze überschritten hat, ist kein Grund ersichtlich, nicht auch sämtliche Gegenleistungen für diesen Erwerbsvorgang zu erfassen.
- 36** dd) Soweit die von dem Kläger übernommenen und von der Veräußerin in Rechnung gestellten Beträge zusätzliche Leistungen nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG darstellen, sind diese zusätzlich gewährten Gegenleistungen nicht durch Änderung desjenigen Bescheides zu erfassen, durch den die Steuer für den ursprünglichen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG festgesetzt worden ist. Denn mit Erfüllung der Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG entsteht ein neuer Grunderwerbsteueranspruch gemäß § 38 der Abgabenordnung, der in einem selbständigen Bescheid festzusetzen ist. Der Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG allein kann den Tatbestand für die neue Steuer nicht

ausfüllen, weil die nachträgliche Leistung auf Umständen beruht, die erst nach Abschluss des Erwerbsvorgangs eingetreten sind (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 03.04.1951 - II 152/50 S, BFHE 55, 261, BStBl III 1951, 100; vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2006 - II R 3/05, BFHE 213, 239, BStBl II 2006, 604, m.w.N.).

- 37** c) Jedoch ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Hausanschlusskosten (Rechnung vom 31.03.2016 für Trinkwasseranschluss in Höhe von 1.313 €; Rechnung vom 27.06.2016 für RW- und SW-Anschluss in Höhe von 2.000 €; Rechnung vom 08.11.2016 für Neuanschluss von Strom und Gas EWE in Höhe von 2.453,01 €) zusätzliche Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sind.
- 38** aa) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist (BFH-Urteil vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15). Die Bindung an die vom FG getroffenen Feststellungen entfällt, wenn in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht wurden (BFH-Urteil vom 30.01.2019 - II R 26/17, BFHE 264, 47, BStBl II 2020, 733, Rz 31, m.w.N.).
- 39** bb) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die Voraussetzungen von § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG im Hinblick auf die von der Veräußerin in Rechnung gestellten und von dem Kläger übernommenen Hausanschlusskosten (Rechnung vom 31.03.2016 für Trinkwasseranschluss in Höhe von 1.313 €; Rechnung vom 27.06.2016 für RW- und SW-Anschluss in Höhe von 2.000 €; Rechnung vom 08.11.2016 für Neuanschluss von Strom und Gas EWE in Höhe von 2.453,01 €) vorliegen. Die Verpflichtung des Klägers zur Übernahme dieser Kosten erfolgte nach den bindenden Feststellungen des FG bereits im notariell beurkundeten Vertrag vom 29.02.2016. Nach Nr. 19 BLB verpflichtete sich die Veräußerin, die Anträge auf den Bauherrn direkt zu stellen, so dass der Kläger die Kosten zu tragen hatte. Leistungen, zu denen sich der Erwerber bereits bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrags zusätzlich verpflichtet, gehören zu den übernommenen sonstigen Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Der Zeitpunkt der Rechnungslegung der konkreten Beträge oder der Zeitpunkt der Zahlung der Gegenleistung ist für die Einordnung einer Gegenleistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG oder nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG unerheblich.
- 40** cc) Der Senat kann offen lassen, ob die Hausanschlusskosten als Gegenleistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG in dem den ursprünglichen Grundstückserwerb betreffenden Grunderwerbsteuerbescheid zu erfassen wären oder ob es sich gegebenenfalls um nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende eigennützige Erwerberleistungen handelt. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist der Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.02.2019, dem der Erwerbstatbestand nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufgrund einer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zugrunde liegt. Die Hausanschlusskosten sind keine zusätzlichen Leistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, die in dem streitgegenständlichen gesonderten Bescheid vom 19.02.2019 zu erfassen sind.
- 41** dd) Offen bleiben kann auch, ob es sich bei der Weitergabe der Kosten an den Kläger um eine Übernahme einer Zahlungsverpflichtung des Veräußerers handelt, wie das FG in Übereinstimmung mit dem FA meint. Eine solche Übernahme einer entstandenen Zahlungsverpflichtung des Veräußerers im Vertrag über den Erwerb des Grundstücks wäre ebenfalls als sonstige Leistung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG im ursprünglichen Bescheid zu erfassen (vgl. BFH-Urteil vom 18.06.2014 - II R 12/13, BFHE 246, 211, BStBl II 2014, 857, Rz 12).
- 42** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist teilweise begründet, soweit in dem Bescheid vom 19.02.2019 die Leistungen für die Hausanschlusskosten (Rechnung vom 31.03.2016 für Trinkwasseranschluss in Höhe von 1.313 €; Rechnung vom 27.06.2016 für RW- und SW-Anschluss in Höhe von 2.000 €; Rechnung vom 08.11.2016 für Neuanschluss von Strom und Gas EWE in Höhe von 2.453,01 €) der Grunderwerbsteuer nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG unterworfen wurden. Im Übrigen ist die Klage unbegründet und abzuweisen. Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 43** 4. Da die Revision des Klägers Erfolg hat und das FG-Urteil aufzuheben ist, kann die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Der Senat hat über die Kosten des gesamten Rechtsstreits nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO zu entscheiden. Danach sind die Kosten auf Grundlage des jeweiligen Verhältnisses von Obsiegen und Unterliegen der Beteiligten zu verteilen.