

---

**Datum:** 22.01.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 8. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 8 K 2155/05 GrE  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:0122.8K2155.05GRE.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist, ob die Klägerin (Klin.) aufgrund eines in 0000 abgeschlossenen sog. 1  
Rahmenvertrages eine grunderwerbsteuerliche Verwertungsbefugnis im Sinne von § 1 Abs. 2 2  
Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) hinsichtlich von Grundstücken erlangt hat, die durch  
einen Dritten erworben worden sind.

Die Klin. ist die Gemeinde F. Sie schloss am 00.00.0000 (UR-Nr. 132/0000 des Notars N1, O) 3  
mit der X GmbH (im Folgenden: GmbH) E einen sog. Rahmenvertrag.

Nach § 1 Abs. 1 des Rahmenvertrages sollten bestimmte Grundstücke laut beigefügter 4  
Lagepläne von der GmbH in Abstimmung und im Zusammenwirken mit der Klin. für Zwecke  
der Wohnbebauung erworben, vorgehalten und an Interessenten veräußert werden.

Es handelt sich dabei um Grundstücke, die in dem zu entwickelnden Baugebiet "... in F (B) – 5  
Baugebiet B – und in dem Baugebiet "... in F – Baugebiet N – liegen.

Die Klin. sollte den Bebauungsplan erstellen (§ 2 Abs. 2 des Vertrages). Die Er-schließung 6  
sollte durch die Klin. erfolgen (§ 2 Abs. 7 des Vertrages). Die GmbH verpflichtete sich, in  
Abstimmung mit der Klin. tätig zu werden. Sie werde von sich aus alle Angelegenheiten von  
wesentlicher Bedeutung rechtzeitig an die Gemeinde herantragen (§ 3 Abs. 1 des Vertrages).

Gemäß § 4 Abs. 1 des Vertrages obliegen der GmbH die folgenden Aufgaben:	7
1. Die Aufstellung eines Zeit- und Maßnahmenprogrammes im Zusammenwirken mit der Klin.;	8
2. Die Finanzierung des Erwerbs und der sonstigen notwendigen Maßnahmen;	9
3. Der Erwerb der im Vertragsgebiet gelegenen Grundstücke im eigenen Namen und für eigene Rechnung;	10
4. Die Unterstützung der Klin. bei den das Vertragsgebiet betreffenden Planungen und bei der Vorbereitung der zu treffenden Beschlüsse und der einzuholenden Genehmigungen;	11
5. Die Vermessung des Vertragsgebietes;	12
6. Die Ausarbeitung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze, zu denen die Grundstücke im Einvernehmen mit der Klin. an Dritte zu veräußern sind;	13
7. Die Veräußerung der parzellierten Grundstücke an Bauwillige entsprechend den mit der Klin. in diesem Vertrag getroffenen Vereinbarungen; von der Klin. vorgeschlagene Bewerber werden akzeptiert;	14
8. Die unentgeltliche Übertragung der für die öffentliche Nutzung bestimmten Grundstücksteile an die Gemeinde.	15
In § 5 Abs. 1 war zur Abrechnung und zum Entgelt folgende Regelung enthalten:	16
"Nach Veräußerung aller Grundstücke, spätestens jedoch nach Ablauf dieser Vereinbarung erstellt die GmbH eine Übersicht über die finanzielle Abwicklung der Maßnahme. Dabei werden die der GmbH entstandenen Kosten (z. B. Steuern und sonstige Abgaben sowie ggf. Planungs- und Vermarktungskosten, Grunderwerbskosten, Abgaben und Gebühren, Erschließungskosten, Finanzierungskosten, Nachfolgekosten usw.) für die erworbenen Grundstücke mit den erzielten Verkaufserlösen verrechnet."	17
Gemäß § 5 Abs. 2 des Rahmenvertrages sollte die GmbH zur Deckung ihres eigenen Aufwandes der Klin. einen Verwaltungskostenbeitrag von jährlich 1 % p. a. einer definierten Bemessungsgrundlage (Grundstücksankaufspreise zuzüglich der in § 5 Abs. 1 aufgeführten Erwerbsnebenkosten jedoch ohne Erschließungskosten abzüglich aller Erlöse (Grundstücksverkäufe), jedoch mindestens xxx DM zuzüglich MWSt berechnen können.	18
Laut § 6 Abs. 1 des Vertrages hatte die GmbH die Klin. in regelmäßigen Abständen und auf Anforderung über den Stand der Maßnahme zu unterrichten (Grundstückszugänge, -abgänge, Kaufpreise, Unternehmensaufwand, Erlöse). Gemäß § 6 Abs. 2 hatte die GmbH der Klin. eine Schlussrechnung über die Gesamtkosten der Maßnahme und die erzielten Verkaufserlöse zu erstellen.	19
Gemäß § 7 Abs. 1 verpflichtete sich die Klin., bei Erwerb der Grundstücke auf Wunsch und in Abstimmung mit der GmbH die notwendigen Verhandlungen mit den Verkäufern bis zur Abschlussreife zu führen. Gemäß § 7 Abs. 4 des Vertrages verpflichtete sich die Klin., die GmbH bei der Weiterveräußerung der Grundstücke an Bauwillige zu unterstützen. Sie könne dabei auch die Verkaufsverhandlungen (nicht jedoch den Vertragsabschluss selbst) für die GmbH übernehmen.	20

- Der Vertrag sollte gemäß § 8 Abs. 1 sieben Jahre laufen und am 00.00.0000 enden. Er verlängerte sich jeweils stillschweigend um ein Jahr, wenn nicht einer der beiden Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten vor dem jeweiligen Beendigungszeitpunkt gegenüber dem anderen Vertragspartner schriftlich kündigte. Der Vertrag sollte vorzeitig enden, sobald alle Grundstücke verkauft und die Aufgaben gemäß diesem Vertrag erfüllt wären. 21
- Gemäß § 8 Abs. 2 verpflichtete sich die Klin., auf Verlangen der GmbH, Grundstücke – hierzu gehören auch öffentliche Flächen -, die bei Vertragsablauf bzw. –kündigung gemäß Abs. 1 nicht an Dritte verkauft seien, zu übernehmen und den Kaufpreis unter Einbeziehung aller anfallenden Nebenkosten (z. B. Aufwendungen gemäß § 5) an die GmbH zu zahlen. Hierfür war ein Grundstückskaufvertrag abzuschließen, der den Regelungen dieses Rahmenvertrages zu entsprechen hatte und über dessen Inhalt sich die Klin. und die GmbH rechtzeitig verständigen sollten. 22
- Laut § 8 Abs. 4 des Vertrages stellte die Klin. die GmbH von allen Verpflichtungen der GmbH im Hinblick auf die Maßnahme frei, die im Zeitpunkt der Übernahme der Grundstücke durch die Gemeinde gemäß Abs. 2 noch bestehen würden. Dazu sollten auch die von der GmbH zur Refinanzierung gegenüber dem Kreditinstitut übernommenen Verpflichtungen gehören. 23
- Gemäß § 8 Abs. 6 sind die von der Klin. nach Ablauf dieses Vertrages (sieben Jahre) gemäß vorstehender Abs. 2 und 4 zu übernehmenden Gesamtkosten auf xxx Mio. DM begrenzt. Diesem Vertrag beigelegt waren Lagepläne mit schwarz umrandeten Grundstücksbereichen, die die Baugebiete B und N betreffen. 24
- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt dieses Vertrages Bezug genommen. 25
- Die GmbH erwarb am selben Tag, an dem der o. a. Rahmenvertrag abgeschlossen worden ist, mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 (UR-Nr. 38/0000 des Notars N2) vom Landwirt VW in F eine Grundstücksfläche in der Größe von 37.629 qm zum Kaufpreis von 55 DM/qm. Diese Grundstücksfläche war die Grundlage für das Baugebiet B. Nach dem entsprechenden Bebauungsplan der Klin. betrug die Verkehrsfläche dieses Baugebietes B 6.818 qm. 26
- Die verschiedenen Entscheidungsgremien der Klin. waren vor Vertragsabschluss und danach mehrfach wegen der geplanten und in Durchführung der Zusammenarbeit der Klin. mit der GmbH hinsichtlich der beiden Baugebiete tätig geworden. 27
- In der Vorlage der Verwaltung vom 00.00.0000 zur Sitzung des Hauptausschusses der Klin. vom 00.00.0000 heißt es zum Punkt "Erschließung weiterer Wohngebiete in den Ortsteilen F und B" u. a.: 28
- "Weitere Wohnbaugebiet in den Ortsteilen F und B sollen zu Bedingungen erschlossen werden, die vom Preisgefüge her dem "Normalverdiener" die Realisierung eines Eigenheimes ermöglichen. Außerdem sollten auch die bisher angewandten Vergabekriterien Geltung haben. Das setzt voraus, dass die Gemeinde Eigentümerin der Baugrundstücke zu verträglichen Ankaufspreisen wird. Entsprechende Verhandlungen mit den in Frage kommenden derzeitigen Eigentümern laufen zur Zeit. Bei der Gestaltung des Ankaufspreises ist zu berücksichtigen, dass neben der Kaufpreiszahlung weitere erhebliche Kosten für die Erschließung, für die Entwässerungseinrichtung und für ökologische Ausgleichsmaßnahmen entstehen und zum Teil über Jahre vorzufinanzieren sind. Insgesamt muss der Verkaufspreis so gesetzt werden, dass alle der Gemeinde entstehenden Kosten einschließlich Vorfinanzierung abgedeckt werden. Bei der Größe der Baugebiete von rd. 15 Hektar geht es 29

hierbei um Beträge von mehreren Millionen DM.

Zweckmäßig ist es, diese Investitionen nicht über den gemeindlichen Haushalt abzuwickeln, sondern eine Sonderfinanzierung zu finden, bei der die gemeindliche Einflussnahme gewahrt bleibt. Eine Möglichkeit bietet hier die GmbH, eine 100 % Tochter der XX an. Diese Gesellschaft hat u. a. die Aufgabe, die Kommunen bei der Baulandmobilisierung zu unterstützen und die Finanzierung sicherzustellen. Viele Kommunen – auch des ... – haben bereits vor einigen Jahren das Angebot der GmbH mit gutem Erfolg wahrgenommen. Ein entsprechender Vertragsentwurf ist der Vorlage beigelegt. 30

Die wesentlichen Kernpunkte des Vertrages sind: 31

- Die Gemeinde verhandelt den Ankauf der Grundstücke in den vorgesehenen Baugebieten. 32
- Den notariellen Grundstücksvertrag schließt die GmbH ab und zahlt den Kaufpreis einschließlich aller Kosten ...
- Bei der Vermarktung der Baugrundstücke werden die Grundstücksbewerber berücksichtigt, die die Gemeinde nach ihren Vergabekriterien bestimmt. Ebenso wird der Verkaufspreis nach Abstimmung mit der Gemeinde festgesetzt ...

Die Gesamtmaßnahme vom Grundstücksankauf über Planung, Erschließung und Vorfinanzierung bis zum Verkauf wird über ein "Objektkonto" abgewickelt und durch Kredite (Kommunalkredite) finanziert, im kurzfristigen Bereich derzeit unter 4 %. Zum Kreditgeber und deren Konditionen hat die Gemeinde volles Mitspracherecht. Diese Lösung zur Baulandbereitstellung hat den Vorteil, dass einerseits gemeindliche Mittel und deren Vorfinanzierung im Haushalt entfallen, andererseits aber auch die kompletten Kosten eines Bauplatzes nachgewiesen und erlost werden müssen." (Zitatende) 33

Der Vertragsentwurf der GmbH, der der Sitzungsvorlage vom 00.00.0000 beigelegt war, entspricht im Wesentlichen dem Vertragstext des am 00.00.0000 zwischen der Klin. und der GmbH abgeschlossenen Rahmenvertrages. Der Vertragsentwurf wurde lediglich mit geringfügigen Änderungen in der Ratssitzung am 00.00.0000 beschlossen. In § 4 Abs. 1 Nr. 7 des Rahmenvertrages sollte es anstelle des Textes "von der Gemeinde vorgeschlagene Bewerber sind vorrangig zu berücksichtigen" nunmehr lauten: "Von der Gemeinde vorgeschlagene Bewerber werden akzeptiert." 34

Außerdem sollte auf Vorschlag der Aufsichtsbehörde in § 8 Abs. 6 ein Höchstwert in Höhe von xxx Millionen DM festgeschrieben werden, der als Zahlungsverpflichtung wegen der gemäß § 8 Abs. 2 und 4 des Rahmenvertrages von der Klin. zu übernehmenden Gesamtkosten von der Klin. zu leisten war. 35

In der Sitzungsvorlage vom 00.00.0000 zur Hauptausschusssitzung vom 00.00.0000 wird zu dieser Betragsbegrenzung ausgeführt: 36

"Diese Betragsbegrenzung wird reine Theorie sein und würde bedeuten, dass Grunderwerb<sup>37</sup> getätigt, die Erschließung durchgeführt und keinerlei Refinanzierungsbeträge aus dem Verkauf der Baugrundstücke eingehen."

Die GmbH erklärte sich im Schreiben vom 00.00.0000 gegenüber der Klin. mit dieser Ergänzung einverstanden und fügte wörtlich an: 38

39

"Wir würden uns freuen, wenn der Rat in seiner Sitzung am 00.00.0000 die erforderlichen Beschlüsse zur Grundstücksbevorratung fassen würde."

Wegen der weiteren Einzelheiten zu den vorstehend genannten Vorlagen und Beschlüssen für bzw. in den o. a. Sitzungen der Gremien der Klin. wird auf die Seiten 121 bis 138 der GrESt-Akte Bezug genommen. 40

In der Folgezeit erwarb die GmbH im Zeitraum vom 00.00.0000 bis 00.00.0000 mit 10 weiteren Kaufverträgen von verschiedenen Veräußerern die für das Baugebiet N erforderlichen Grundstücke zu einem Grundstückspreis von ebenfalls 55 DM/qm. Außerdem verkaufte auch die Klin. mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 eine 21.950 qm große Fläche für das Baugebiet N an die GmbH. Die gesamten für das Baugebiet N durch die GmbH erworbenen Flächen betragen 88.855 qm (ohne die Fläche der Klin.) und insgesamt 110.805 qm (unter Einbeziehung dieser Fläche). Die nach dem Bebauungsplan für das Baugebiet N zu berücksichtigenden Verkehrsflächen waren insgesamt 23.257 qm (= 26 % von 88.855 qm) groß. 41

Der Hauptausschuss der Klin. erklärte sich per Beschluss in seiner Sitzung am 00.00.0000 entsprechend der der Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 beigefügten schriftlichen Kalkulation damit einverstanden, dass die Baugrundstücke in dem zuerst entwickelten Baugebiet B zu einem Gesamtkaufpreis von 195 DM/qm veräußert werden sollten. In der Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 heißt es zur "Festsetzung der Verkaufspreise im Baugebiet B" u. a.: 42

"Aus dem Baugebiet B sollen Ende März/Anfang April 0000 die ersten Baugrundstücke des ersten Bauabschnitts veräußert werden. In der beigefügten Baulandpreiskalkulation sind die bereits entstandenen Einstandskosten für Grunderwerb und Nebenkosten mit Umrechnung auf die vorhandene Nettobaulandfläche mit einer weiteren Umrechnung auf einen Quadratmeter Baulandfläche aufgeführt. ..." 43

In der Verwaltungsvorlage sind außerdem die möglicherweise streitigen Punkte bei der Kalkulationsmethode (u. a. 5 % Zuschlag für Kalkulationsrisiken und ein Zuschlag von 19 DM/qm für erforderliche Infrastrukturmaßnahmen) im Einzelnen aufgeführt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Seiten 289 bis 296 der Gerichtsakte verwiesen. 44

Entsprechend den so vom Hauptausschuss der Klin. beschlossenen Grundsätzen zur Kalkulationsmethode bei dem Baugebiet B hat der Gemeindeoberamtsrat H den Kaufpreis für die Grundstücke im Baugebiet N kalkuliert und der GmbH mit Schreiben vom 00.00.0000 unter Beifügung der schriftlichen Kalkulation mit einem Endpreis von 229 DM/qm mitgeteilt. In dem Schreiben heißt es u. a.: 45

"Die Erschließung des vorgenannten Baugebietes ist mittlerweile soweit fortgeschritten, dass in Kürze die Baugrundstücke des ersten Bauabschnitts vermarktet werden können. ..." 46

In der kommenden Woche sollen die rd. 200 F'er Grundstücksbewerber angeschrieben werden. Für den Verkauf habe ich aus meiner Kenntnis heraus eine Preiskalkulation vorgenommen mit dem Ergebnis eines Verkaufspreises einschließlich Beiträge von 230 DM/qm. Die Preiskalkulation ist als Anlage beigefügt. Ich bitte Sie, aus Ihrer Sicht ebenfalls den Verkaufspreis zu kalkulieren, um letztendlich in Abstimmung mit mir den Verkaufspreis festzulegen. Hinsichtlich der Erschließungs-, Kanal- und Ausgleichsbeiträge sollen Ablöseverträge mit ihnen – wie im Baugebiet B – abgeschlossen werden. Entsprechende Verträge werden derzeit von mir vorbereitet." 47

Wegen der Einzelheiten wird auf die Seiten 272 bis 274 der Gerichtsakte Bezug genommen.	48
Entsprechend der von H vorbereiteten Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 für die Sitzung des Hauptausschusses am 00.00.0000 erklärte sich der Hauptausschuss mit den in der Vorlage aufgeführten einzelnen Kriterien für die Vergabe der Baugrundstücke im Baugebiet N an die angeschriebenen insgesamt 218 Bewerber und 97 Interessenten einverstanden.	49
Die Bewerberliste (damaliger Stand am 00.00.0000: 213 Bewerber) wurde zwischen der Klin. und der GmbH besprochen, und sodann wurden Notartermine mit den vorgesehenen Grundstückserwerbern zum Abschluss der Grundstückskaufverträge vereinbart.	50
Mit Schreiben vom 00.00.0000 sandte die Klin. der GmbH einen Vertragsentwurf zu den Grundstückskaufverträgen betreffend das Baugebiet N zu und führte darin aus:	51
"Anliegend übersende ich Ihnen einen Vertragsentwurf für die Grundstücksverkäufe im Baugebiet N. Der Vertragsentwurf enthält Festsetzungen zu einem Pflanzgebot sowie zur Pflege und Erhaltung der Hecken, diese Vertragsteile werden jedoch nicht in jedem Grundstücksvertrag aufgenommen. Die Regelungen des § 2 des Vertragsentwurfes bzgl. der Erschließungsbeiträge werden entsprechend der Verträge für das Baugebiet B angepasst. Eine Vielzahl der Grundstücke sind bereits zugeteilt, so dass die ersten Vertragsabschlüsse nach Abstimmung dieser Verträge terminiert werden könnten."	52
In § 2 des Vertragsentwurfs war der Kaufpreis für die zu veräußernden Grundstücke mit 230 DM/qm angegeben. Mit dem Vertragsentwurf erklärte sich Herr J für die GmbH am 00.00.0000 telefonisch bis auf zwei geringfügige Änderungen einverstanden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Seiten 310 bis 322 der Gerichtsakte Bezug genommen.	53
Die Klin. kündigte sodann in dem von Frau C verfassten Schreiben vom 00.00.0000 gegenüber dem Notar N3 an, dass die Vertragstermine in der 33. Kalenderwoche vereinbart werden könnten und dass entweder H oder C bei den Vertragsabschlüssen anwesend sein würden.	54
Entsprechend der Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 beschloss der Hauptausschuss der Klin. in der Sitzung am 00.00.0000, dass er mit einem Grundstücksverkaufspreis für den II. Bauabschnitt des Baugebietes N in Höhe von 240 DM/qm einverstanden sei. Durch die Preiserhöhung sollten die zusätzlichen Kosten für die Zwischenfinanzierung für die vorweg vorgenommene Erschließung aufgefangen werden. In der Niederschrift wird ergänzend darauf hingewiesen, dass dieser Preis dem Richtwert des Kreises für Baugrundstücke in der Gemeinde F entspräche (vgl. hierzu Bl. 142, 143 der GrESt-Akte und Bl. 279 – 281 der Gerichtsakte).	55
Zwischen der Klin. und der GmbH fanden regelmäßige Gespräche statt, in denen man sich wechselseitig gemäß § 6 Abs. 1 des Rahmenvertrages informierte. Hierzu wird von der Klin. u. a. auf das Schreiben der GmbH an die Klin. vom 00.00.0000 mit der beigefügten Aufstellung der bis dahin beim Projektkonto xxxx (betreffend die Baugebiete B und N – I. Abschnitt) angefallenen Kosten und Erlöse verwiesen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Seiten 197 bis 213 der Gerichtsakte Bezug genommen.	56

Mit Schreiben vom 00.00.0000 rechnete die GmbH entsprechend dem Rahmenvertrag das Projektkonto xxxx B und N I ab, da in beiden Baugebieten sämtliche Grundstücke verkauft worden seien. Aus der Abrechnung ergibt sich, dass die GmbH nach dem Stand des Projektkontos am 00.00.0000 eine Verbindlichkeit in Höhe von xxx EUR gegenüber der Klin. hatte. Da die GmbH bereits xxx EUR zum Ausgleich eines weiteren Projektkontos der Klin. (Nr. xxxy) verwandt hatte, kündigte die GmbH gegenüber der Klin. an, dass das unter Berücksichtigung von in 0000 erfolgten Einnahmen/Ausgaben in Höhe von xxx EUR sich ergebende Guthaben in Höhe von xxx EUR auf das neue Projekt xxxy umgebucht werde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Seiten 195 und 196 der Gerichtsakte verwiesen. Aus der dieser Schlussrechnung beigefügten Aufstellung über die Kosten und Erlöse hinsichtlich der Baugebiete B und N I zum 00.00.0000 ergibt sich, dass die Differenz zwischen den zu Lasten der GmbH angefallenen Kosten und den zugunsten der Klin. berücksichtigten Erlösen beim Baugebiet B xxx EUR zu Lasten der Klin. betrug und die Differenz zwischen den Kosten und den zugunsten der Klin. berücksichtigten Erlösen beim Baugebiet N I insgesamt xxx EUR zugunsten der Klin. betrug. Hieraus ergibt sich ein Guthaben der Klin. in Höhe von xxx EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 215 bis 217 der Gerichtsakte verwiesen.

Die GmbH kaufte – ohne Einrechnung der mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 von der Klin. erworbenen Fläche – in diesen Baugebieten mit insgesamt elf Kaufverträgen zwischen dem 00.00.0000 und dem 00.00.000 Grundstücksflächen, um deren Besteuerung es im vorliegenden Verfahren geht. Das Finanzamt (FA) setzte wegen der o. a. insgesamt 11 von der GmbH verwirklichten Erwerbsvorgänge (ohne Einbeziehung der Fläche, die die GmbH am 00.00.0000 von der Klin. erworben hatte) Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gegenüber der GmbH fest. Außerdem setzte es in insgesamt elf Bescheiden vom 00.00.0000 hinsichtlich dieser Erwerbsvorgänge gegenüber der Klin. wegen Erlangung der Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von insgesamt xxx EUR fest. Wegen der Einzelheiten wird auf die Übersicht in der Klageschrift vom 24.05.2005 und auf die dieser Klageschrift beigefügten Kopien der GrESt-Bescheide vom 00.00.0000 verwiesen. Hinsichtlich der Fläche, die die Klin. selbst mit Kaufvertrag vom 00.00.0000 an die GmbH verkauft hatte, setzte das FA keine GrESt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG gegenüber der Klin. fest.

58

Die gegen die Bescheide eingelegten Einsprüche wurden im Hinblick auf das als Musterverfahren angesehene Verfahren beim Finanzgericht Münster 8 K 5275/01 GrE zum Ruhen gebracht. Nach Ergehen des Urteils des Senats vom 03.06.2004 8 K 5275/01 GrE nahm das FA die Bearbeitung der Rechtsbehelfe mit Schreiben vom 00.00.0000 wieder auf.

59

Zur Begründung ihrer Rechtsbehelfe führte die Klin. aus, das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.06.2004 zeige, dass die Vertragsgestaltung und –ausführung in dem ausgewählten Musterfall erheblich von der Gestaltung des Rahmenvertrages der Klin. mit der GmbH abweiche. Entgegen der vertraglichen Vereinbarung in dem ausgewählten Musterfall hätten die GmbH und die Klin. keine Vereinbarung getroffen, wonach die von ihr (der Klin.) vorgeschlagenen Bewerber vorrangig zu berücksichtigen seien. Ebenso sei aufgrund der Vereinbarungen keine Auflassungsvormerkung zugunsten der Klin. eingetragen worden, so dass die Möglichkeit zur Beeinflussung der Grundstücksverkäufe für die Klin. nicht vorhanden sei. Desweiteren sei es nie Grundlage der Geschäftsbeziehungen gewesen, dass die Klin. eine Generalvollmacht zur Veräußerung erhalten habe. Die Grundstücksverkäufe würden ausschließlich durch die GmbH ausgeführt. Eine Ausfallbürgschaft für die von der GmbH im Hinblick auf die Maßnahme eingegangenen Verpflichtungen, die zum Zeitpunkt der Übernahme der Grundstücke durch die Klin. noch bestehen würden, gebe es bei der Klin.

60

ebenfalls nicht, da es eben Aufgabe der GmbH sei, die Maßnahme selbständig durchzuführen.

Die Klin. habe keinerlei Absicherungen oder Maßnahmen getroffen, damit sie letztendlich bestimmen könne, an wen ein Grundstück veräußert werden könne. Die GmbH habe die volle Rechtsmacht, über die Grundstücke des Vertragsgebietes frei zu verfügen. In § 7 Abs. 4 des Rahmenvertrages sei vereinbart, dass die Klin. die GmbH bei der Veräußerung der Grundstücke an Bauwillige unterstütze und auch die Verkaufsverhandlungen übernehmen könne. Es sei aber auch hier geregelt, dass der Vertragsabschluss nicht von der Klin. vorgenommen werden könne, da die letztendliche Entscheidung über den Verkauf der GmbH obliege. Vorgesehen und ausgeführt würde hier nur eine Hilfestellung durch die Klin., da diese die Kontakte zu den Bürgern habe und häufig als erster Ansprechpartner genutzt werde.

Gemäß § 4 Abs. 6 des Rahmenvertrages vom 00.00.0000 sei die Ausarbeitung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze, zu denen die Grundstücke im Einvernehmen mit der Klin. an Dritte zu veräußern seien, ebenfalls Aufgabe der GmbH. Ein weitere Bestimmung, wonach die Verkaufspreise nur im Einvernehmen mit der Klin. festgelegt werden könnten, sei ebenfalls nicht vorhanden. Dieses erforderliche Einvernehmen, welches beiden beteiligten Vertragspartnern eine gleichwertige Rechtsposition zurechne, sei schließlich notwendig, da die Klin. zwar in letzter Konsequenz das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerungen zukomme, die Interessen der Klin. aber ausschließlich in einer Kostendeckung liegen würden und die Grundstücke nach Wunsch der Klin. nicht über den Bodenrichtwert hinaus bepreist werden sollten. Aus allen Vertragsformulierungen werde deutlich, dass die Klin. zwar selbstverständlich bei den Angelegenheiten von wesentlicher Bedeutung beteiligt werden müsse, sie jedoch keine Einflussmöglichkeiten auf die Vermarktung der einzelnen Baugrundstücke habe und somit keine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG unterstellt werden könne. Deshalb seien die Bescheide über die GrESt für die Klin. aufzuheben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben der Klin. vom 00.00.0000 Bezug genommen.

Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung – EE – vom 00.00.0000).

Es führte zur Begründung aus, gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG würden auch solche Rechtsvorgänge der GrESt unterliegen, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen würden, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Mit notariellem Vertrag vom 00.00.0000 habe die Klin. die Verwertungsbefugnis an den von der GmbH erworbenen Grundstücken erlangt. Die GmbH habe sich mit dem Vertrag verpflichtet, die betroffenen Grundstücke nur in Abstimmung und im Zusammenwirken mit der Klin. für Zwecke der Wohnbebauung zu erwerben und weiter zu veräußern. Dazu sei von Anfang an vereinbart worden, dass die GmbH nur in Abstimmung mit der Klin. tätig werden könne. Sie habe sich verpflichtet, den gesamten Rahmen des gemeinsamen Vorhabens mit der Klin. abzustecken. Die Grundstücke sollten zwar im eigenen Namen und für eigene Rechnung von der GmbH erworben werden, die Veräußerung und die dazu erforderlichen Ausarbeitungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze hätten aber nur im Einvernehmen mit der Klin. erfolgen können. Die Einflussmöglichkeiten seien so weit gegangen, dass die von der Klin. vorgeschlagenen Erwerber von der GmbH zu akzeptieren gewesen seien.

Zwar sei die GmbH bei den Grundstücksveräußerungen als Verkäuferin aufgetreten, die Verhandlungen mit den Käufern habe jedoch die Klin. übernommen. Bei

Vertragsunterzeichnung sei die GmbH regelmäßig von Bediensteten der Klin. vertreten worden. Die Klin. habe als Veräußerin nachträglich den Kaufverträgen zugestimmt. Damit habe nicht nur die Auswahl der Bewerber, sondern auch alle Vertragsverhandlungen bei der Klin. gelegen. Diese Vertragsgestaltung allein gewähre der Klin. eine erhebliche Einflussmöglichkeit auf die Grundstücksverkäufe. Denn nur in Abstimmung mit der Klin. habe die GmbH Grundstück kaufen und verkaufen können. Die von der Klin. vorgeschlagenen Bewerber seien akzeptiert worden.

Die GmbH habe für ihre Tätigkeit einen jährlichen Verwaltungskostenbeitrag erhalten, der sich nach der Anzahl der bereits veräußerten Grundstücke gerichtet habe. Sie sei verpflichtet gewesen, die Klin. regelmäßig über den Sachstand zu unterrichten und bei Abschluss der Maßnahme eine Schlussrechnung zu erstellen. Ein Risiko habe sie nicht getragen, denn letztlich sei die Klin. verpflichtet gewesen, nach Ablauf des Rahmenvertrages alle nicht veräußerten Grundstücke zu übernehmen. Damit habe die GmbH zwar im eigenen Namen, im Innenverhältnis aber im Auftrag und für Rechnung der Klin. gehandelt. Denn durch den Rahmenvertrag seien der Klin. so weitgehende Einflussmöglichkeiten eingeräumt gewesen, dass letztlich sie und nicht die GmbH über das Schicksal der Grundstücke entschieden habe. Der Rahmenvertrag, den die Klin. mit der GmbH geschlossen habe, sei nahezu identisch mit dem im entschiedenen Klageverfahren zugrunde liegenden Vertrag. Dementsprechend sei auch das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.06.2004 8 K 5275/01 GrE auf den vorliegenden Fall anwendbar. 66

Hiergegen wendet sich die Klin. mit der vorliegenden Klage, mit der sie begehrt, die GrESt-Bescheide aufzuheben bzw. hilfsweise zumindestens die Höhe der Bemessungsgrundlagen zu korrigieren. 67

Zur Begründung trägt sie ergänzend zu ihrem außergerichtlichen Vorbringen vor, selbstverständlich sei bei Abschluss des Vertrages am 00.00.0000 darauf geachtet worden, dass gewisse Mitwirkungs- und Mitbestimmungsmöglichkeiten bei der Entwicklung der Baugebiete für die Klin. gegeben seien. Der Klin. sei schon immer wichtig gewesen, bei der Vergabe von Baugrundstücken mit einer gewollten Verwirklichung des Gleichheitsgrundsatzes und der Chancengleichheit in einer Vielzahl von Fällen zu agieren. Da auf ihrem Gemeindegebiet vor und nach der Entwicklung der Baulandflächen, um die es hier gehe, keine weiteren Bauflächen zur Verfügung gestanden hätten, sei eine sozial ausgewogene Vergabe der Grundstücke wichtig gewesen, um der Vielzahl der Anfragen gerecht zu werden (218 Bewerbungen zum Zeitpunkt der Erschließung, 1. Bauabschnitt rund 126 Grundstücke). Diese Grundlagen hätten jedoch nur dazu geführt, dass gewisse Maßstäbe von der GmbH beachtet und umgesetzt werden sollten. Diese Maßstäbe hätten jedoch keinen Einfluss auf die einzelnen Grundstückszuteilungen und –vergaben an die Bauinteressenten gehabt. 68

Die Klin. könne nicht nach den von der Rechtsprechung und Literatur zu § 1 Abs. 2 GrEStG aufgestellten bzw. erarbeiteten Grundsätzen als Verwertungsbefugte angesehen werden. Die Gemeinde habe sich vielmehr einer (fast) öffentlich-rechtlichen Institution zur Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Daseins-Vorsorge-Aufgaben bedient, nämlich der Zurverfügungstellung von Baugrundstücken. Sie habe dabei der GmbH vertraut, die einer öffentlich-rechtlichen Kontrolle unterliege und habe ihr die komplette Durchführung und Realisierung der Bebauungsplanung überlassen. Dieses Verfahren habe die Funktion der Vereinfachung des ansonsten außerordentlich umständlichen und außerordentlich komplizierten Verfahrens auf kommunaler Ebene (Vor- und Zwischenfinanzierung, Risikotragung, detaillierte Erörterungen in den Vertretungsgremien etc.). 69

Das FA könne seine Auffassung nicht mit Erfolg auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 03.06.2004 8 K 5275/01 GrE stützen, da der hier zu entscheidende Sachverhalt, insbesondere unter Berücksichtigung der zugrundeliegenden Rahmenverträge, in entscheidenden Punkten nicht dem Sachverhalt im Urteilsfall entspräche. In 22 Punkten macht die Klin. zu den von ihr gesehenen Unterschieden im Schriftsatz vom 27.11.2008 im Einzelnen Ausführungen, auf die Bezug genommen wird. 70

Der Annahme des FA, der Rahmenvertrag beinhalte Formulierungen aufgrund derer die Einflussmöglichkeiten der Klin. derart stark seien, dass das wirtschaftliche Eigentum ausschließlich bei ihr liege und die GmbH alleine nicht handlungsfähig gewesen sei, werde widersprochen. Die Klin. habe die planungsrechtlichen Grundlagen im eigenen Verfahren geschaffen, die Erschließung vorgenommen und somit der GmbH faktisch Baugrundstücke geschaffen. Zur Kalkulation des Grundstückskaufpreises für die parzellierten Bauplätze seien verschiedene Kostengrößen notwendig gewesen. Da die Erschließung des Baugebietes durch die Klin. vorgenommen worden sei, habe auch nur die Klin. die Kalkulation dieser Kostengrößen vornehmen können. Finanzierungs- und Abwicklungskosten seien hingegen von der GmbH zu ermitteln gewesen, so dass eine Abstimmung der Baulandpreise selbstverständlich erfolgt sei. Diese Abstimmung habe sich jedoch auf tatsächliche Größen zur Ermittlung der Baulandpreise bezogen. Es habe keine politischen Beschlüsse der Klin. zur Festlegung des Kaufpreises gegeben. Lediglich vor Verkauf der Grundstücke des II. Bauabschnittes sei eine Information des Hauptausschusses über die Entwicklung des Kaufpreises erfolgt. 71

Die Vermarktung der Grundstücke sei dann Aufgabe der GmbH gewesen. Vereinbarungen der GmbH mit der Klin., dass Grundstücke nur von der Klin. oder nur in direkter Abstimmung mit der Klin. veräußert werden dürften, habe es nie gegeben. Weiterhin habe es keine Verwaltungsentscheidungen gegeben, welchen einzelnen Bewerbern Grundstücke veräußert werden dürften. Wegen der relativ großen Anzahl von Grundstücksbewerbern sei gemeinsam mit der GmbH ein Punktesystem erarbeitet worden, nach dem die Auswahl der Bewerber unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes und sozialer Kriterien gewährleistet worden sei. Im Jahre 0000 sei dem Hauptausschuss der Klin. in seiner Sitzung vom 00.00.0000 das in Zusammenarbeit mit der GmbH ausgearbeitete Punktesystem vorgestellt und von diesem akzeptiert worden. Die Anwendung des Punktesystems und die Auswahl der einzelnen Bewerber sei dann Sache der GmbH gewesen. Nachdem die angesammelten Anfragen abgearbeitet gewesen seien, habe es für die GmbH keine weiteren Vorgaben zur Auswahl der Bewerber gegeben. Zuarbeiten, Hilfen bei Auswertungen und Kontakte mit den Baubewerbern seien aufgrund der Bürgernähe häufig durch die Klin. erfolgt. Es habe aber niemals Anweisungen der Klin. an die GmbH gegeben, wonach Grundstücke nur an bestimmte Bewerber hätten veräußert werden dürfen. Die GmbH habe vielmehr die von der Klin. gesammelten Bewerberlisten übernommen und die Grundstücke dann veräußert. Bis Dezember 0000 sei die Beurkundung von Kaufverträgen mit den Interessenten jeweils durch Mitarbeiter der GmbH erfolgt. Auch hier werde deutlich, dass die Umsetzung des Vertrages ausschließlich durch die GmbH vorgenommen worden sei. Erst im Dezember 0000 sei eine Vollmacht der GmbH für Frau C erteilt worden, da durch Krankheit bereits festgelegte Termine für Sammelbeurkundungen sonst nicht hätten stattfinden können. Die Vollmacht sei damals und werde auch jetzt noch von Frau C als Beauftragte der GmbH nur auf Anweisung der GmbH verwandt. Die Beteiligung der Klin. erstrecke sich in diesen Fällen auf die Freistellung von Frau C für die Vertragstermine. Nach dem Beschluss des Gemeinderates zum Abschluss des Rahmenvertrages vom 00.00.0000 habe sich kein gemeindliches Gremium direkt mit der Umsetzung des Rahmenvertrages beschäftigt. Es seien keine Beschlüsse oder Empfehlungen getroffen worden, die die Umsetzung der Aufgaben des 72

Rahmenvertrages für die GmbH beeinflusst hätten.

Auch das Finanzgericht Münster vertrete in einem gleichgelagerten Fall – Beteiligte: Gemeinde X und die GmbH – mit gleicher Konstruktion der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zwischen der Gemeinde und der GmbH lt. Protokoll vom 28.11.2002 im Verfahren 8 K 5514/01 E die Auffassung, eine Verwertungsbefugnis der Gemeinde im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG liege bei der bestehenden und praktizierten vertraglichen Regelung nicht vor. 73

Zu den lt. § 4 Abs. 1 Nr. 6 des Rahmenvertrages vom 00.00.0000 von der GmbH auszuarbeitenden rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätzen, zu denen die Grundstücke im Einvernehmen mit der Gemeinde an Dritte zu veräußern seien, trägt die Klin. vor, dass hierzu die GmbH keine schriftliche Ausarbeitung erstellt habe. Es sei auch keine schriftliche Ausarbeitung vereinbart gewesen. 74

Zu den angewandten rechtlichen Grundsätzen führt die Klin. aus, von der GmbH seien Vertragstypen entwickelt worden, die den Notaren zur Verwendung zur Verfügung gestellt worden seien und von diesen bei den Vertragsabschlüssen mit den jeweiligen Bewerbern verwandt worden seien. In diesen Vertragstypen sei u. a. die Bauverpflichtung, Finanzierungsvollmacht für die Bewerber, Kanalanschlussbeiträge und der Zugang der Gemeinde zu den Grundstücken (Grenzbepflanzung etc.) vorgeschrieben bzw. vereinbart worden. 75

Zu den angewandten wirtschaftlichen Grundsätzen trägt die Klin. vor, der von den Erwerbern zu fordernde Preis habe sich aus der dem Gericht vorliegenden Kalkulation der GmbH und einer wegen der Zins- und Kostenentwicklung evtl. notwendig werdenden Nachkalkulation, ergeben. Sie, die Klin., habe keine politische Einflussnahme auf die Preisgestaltung ausgeübt. Die kalkulierten Verkaufspreise seien ihr nur informativ mitgeteilt worden und nicht genehmigungsbedürftig gewesen. Die Klin. habe naturgemäß das Interesse, dass das allgemeine Preisgefüge auf dem Grundstückssektor beachtet werde. In diesem Sinne sei auch das "Einverständnis" des Gemeinderates in den Tischvorlagen vom 00.00.0000 und vom 00.00.0000 zu verstehen. Die einzigen schriftlichen Erklärungen bzw. "Ausarbeitungen" zur Vergabe der Grundstücke zwischen der GmbH und der Klin. seien der Musterkaufvertrag für die Grundstückserwerbe gewesen, den die Klin. als Anlage ihrem Schriftsatz vom 16.12.2008 beigefügt hatte. Hierzu trägt die Klin. vor, dieser Mustervertrag werde in allen Verträgen zwischen der GmbH und den jeweiligen Vertragsgemeinden – in dem jeweils angepassten Inhalt – verwandt. Eine weitere schriftliche "Ausarbeitung" liege in der Kalkulation im Einzelfall, bezogen auf das jeweilige Entwicklungsprojekt vor. 76

Die von der GmbH ausgearbeiteten Musterverträge würden jeweils von der Gemeinde, hier der Klin., um die nach den gemeindlichen Bebauungsplänen erforderlichen Einzelregelungen zu Fragen der ökologischen Ausgleichsflächen (z. B. Heckenbepflanzungen) und den zu deren Kontrollen gebotenen Zutrittsrechten für die Gemeinden ergänzt. Die so von den Gemeinden ergänzten Vertragsentwürfe ließen die Bewerber von den Notaren ihres Vertrauens in der Endfassung notariell beurkunden. Dies seien die in § 4 Nr. 6 des Rahmenvertrages vorgesehenen rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze, denen mit dem dargestellten Verfahren auch entsprochen worden sei. 77

Sollte das Gericht über das Institut der Tatsachenvermutung und sonstigen Beweisregeln anderer Auffassung sein, werde der Antrag gestellt, die zum Termin erscheinenden Frau C und Herrn S müssen von der GmbH (S) als Zeugen zum Beweisthema zu vernehmen: 78

- a. Welche Vereinbarungen, Abstimmungen, Einflussnahmen haben zwischen der Klin. und der GmbH zur Abwicklung des streitigen Sachverhaltes bestanden? 79
- b. Welche Stellung hat die GmbH im Bereich der gemeindlichen Grundstücksaktivitäten, insbesondere in den Erschließungsverfahren gehabt?

Das FA verkenne völlig die Funktion der Beauftragung der GmbH im gemeindlichen Erschließungsverfahren. Die Gemeinden seien mit der Durchführung solcher (größerer) Erschließungsmaßnahmen überfordert. Die GmbH hingegen habe dafür das entsprechende Personal zur Verfügung. Die Gemeinden seien u. a. gehalten, bauwilligen Bürgern bebaubare Grundstücke zu sozialverträglichen Konditionen und nach Maßgabe eines sozialverträglichen Verteilungsschlüssels zur Verfügung zu stellen. Nur diese Pflichten lägen noch bei der Gemeinde. Alles andere sei Aufgabe der GmbH gewesen. Wenn der von der Gemeinde "vorgeschlagene" Preis (sofern die Gemeinde überhaupt ein Vorschlagsrecht gehabt habe) von der GmbH (nach-)kalkuliert nicht tragbar gewesen wäre, wäre das gesamte Vorhaben nicht durchgeführt worden. 80

Im Schriftsatz vom 20.01.2009 hat die Klin. hilfsweise beantragt, Frau C und Herrn S, als Zeugen Fragen der Vertragsdurchführung und der Einflussnahme der Klin. zu hören. Wegen des Wortlautes des Antrags wird auf den Schriftsatz vom 20.01.2009 Bezug genommen. 81

Hilfsweise begehrt die Klin. ferner eine Änderung der in den erlassenen Grunderwerbsteuerbescheiden mit einem Gesamtbetrag in Höhe von xxx EUR festgesetzten GrESt auf einen Gesamtsteuerbetrag in Höhe von xxx EUR vorzunehmen. Wegen der Berechnung im Einzelnen wird auf Seite 4 ihres Schriftsatzes vom 11.08.2005 verwiesen. Sie trägt hierzu vor, die GrESt-Bescheide wiesen als Bemessungsgrundlage die Kaufpreise aus den Verträgen für die gesamten Flächen, die anfallenden Vermessungskosten sowie die von der GmbH gezahlte GrESt aus. In den Flächen seien jedoch Anteile für öffentliche Verkehrsflächen und Grünanlagen enthalten. Nach einer Grundsatzentscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf sei keine GrESt für Erschließungsanlagen zulässig, auch wenn diese erst nach dem Grundstückserwerb errichtet werden. 82

Aus den Unterlagen ergäben sich für das Baugebiet N folgende Flächenanteile ergeben: 83

Gesamtfläche Grunderwerb 88.855 m<sup>2</sup>; 84

Anteil Erschließungsanlagen 23.257 m<sup>2</sup> = 26 %. 85

Bei den GrESt-Bescheiden der Nr. 1-10 der in dem Schriftsatz vom 11.08.2005 enthaltenen Aufstellung sei somit ein Flächenanteil von 26 % für öffentliche Verkehrs- und Grünanlagen zu berücksichtigen, da den einzelnen Grundstücksverträgen direkte Flächenanteile nicht zugeordnet werden könnten. Unter Berücksichtigung eines verringerten Kaufpreisbetrages, der Vermessungskosten sowie der GrESt der GmbH ergäben sich die in der auf S. 4 des Schriftsatzes vom 11.08.2005 enthaltenen Tabelle aufgeführten neuen Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Steuerbeträge für die Erwerber im Baugebiet N mit einem Gesamtbetrag von xxx EUR (anstelle von bisher festgesetzter GrESt i. H. v. xxx EUR). 86

Bei der GrESt-Festsetzung der laufenden Nr. 11 der o. a. Aufstellung handele es sich ausschließlich um Flächen für das Baugebiet B. Von den erworbenen Flächen von 37.629 m<sup>2</sup> ergebe sich ein Flächenanteil für öffentliche Verkehrs- und Grünflächen von 6.818 m<sup>2</sup>. Unter Berücksichtigung der GrESt der GmbH ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von xxx DM 87

und der Steuerbetrag verringere sich auf xxx EUR (anstelle von bisher festgesetzter GrESt i. H. v. xxx EUR).

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Vorbringen der Klin. wird auf deren Schriftsätze vom 24.05.2005, 11.08.2005, 31.10.2008, 27.11.2008, 05.12.2008, 16.12.2008, 13.01.2009 und vom 20.01.2009 sowie auf die den Schriftsätzen jeweils beigefügten Anlagen Bezug genommen. 88

Die Klin. hat außerdem im Schriftsatz vom 11.08.2005 sinngemäß den Antrag gestellt, aufgrund der Gleichartigkeit der verschiedenen Steuerveranlagungen nur über eine ausgewählte Musterveranlagung zu entscheiden und das Verfahren hinsichtlich der anderen hier erfolgten Grunderwerbsteuerfestsetzungen auszusetzen bzw. zum Ruhen zu bringen. 89

Die Klin. beantragt, 90

unter Aufrechterhaltung ihres Beweisantrages, der auch als Hilfsantrag für den Fall gestellt wird, dass das Gericht die Klage abweisen wolle, 91

die in ihrem Schriftsatz vom 11.08.2005 auf Seite 1 im Einzelnen aufgeführten Grunderwerbsteuerbescheide vom 00.00.0000 sowie die EE vom 00.00.0000 aufzuheben, 92

hilfsweise, diese 11 Grunderwerbsteuer-Beträge entsprechend der Aufstellung auf Seite 4 des Schriftsatzes vom 11.08.2005 dahingehend zu ändern, dass die jeweiligen Steuerbeträge in der dort aufgeführten Höhe jeweils neu festgesetzt werden (insgesamt in einer Gesamthöhe von xxx EUR), 93

und weiter hilfsweise, für den Fall der Klageabweisung, 94

die Revision zuzulassen. 95

Das FA beantragt, 96

die Klage abzuweisen, 97

und hilfsweise, für den Fall der Klagestattgabe, 98

die Revision zuzulassen. 99

Es verweist zur Begründung auf den Inhalt der EE vom 00.00.0000 und trägt ergänzend vor, der direkte Vergleich der Rahmenverträge des vorliegenden Falles und des Musterfalles, der dem Urteil des Senats vom 03.06.2004, 8 K 5275/01 GrE zugrunde gelegen habe, zeige, dass die Verträge nahezu identisch seien. Aufbau und Gliederung seien fast gleich; auch die Wortwahl und Formulierungen würden nahezu übereinstimmen. Insbesondere auf § 4 Abs. 1 Nr. 7 des Vertrages, wonach die Grundstücke im Einvernehmen mit der Klin. zu veräußern und von der Klin. vorgeschlagene Bewerber vorrangig zu berücksichtigen seien, werde hingewiesen. Gerade hier werde die Abhängigkeit der GmbH bei der Verwertung von den Entscheidungen der Klin. besonders dokumentiert. Aus den weiteren Regelungen der §§ 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 2 sowie § 8 Abs. 3 des Rahmenvertrages vom 00.00.0000 werde deutlich, dass das wirtschaftliche Risiko der Grundstücksgeschäfte tatsächlich bei der Klin. liegen würde. 100

Der Umstand, dass die Klin. nun vortrage, dass die Verwertungsbefugnis nicht in Anspruch genommen worden sei, sei für die Annahme einer Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 101

Abs. 2 GrEStG ohne Bedeutung. Anknüpfungspunkt der sich aus der Regelung ergebenden Steuerpflicht, sei die Erlangung einer bestimmten Rechtsposition, die mit der eines Eigentümers vergleichbar sei. Ob und in welchem Umfang von dieser Rechtsposition später durch Entscheidungen auf politischer oder Verwaltungsebene Gebrauch gemacht werde, sei ebenso wie bei den sonstigen, die Steuerpflicht begründenden Erwerbstatbeständen bedeutungslos. Die Klin. habe im Rahmenvertrag weitreichende Mitbestimmungsmöglichkeiten vereinbart, die die Voraussetzung zur Annahme einer Verwertungsbefugnis erfüllen würden.

Der Rahmenvertrag vom 00.00.0000 lasse es zunächst im Gesamtkontext nicht zu, dass die GmbH Verkaufspreise nicht im Einvernehmen mit der Klin. bestimme (s. § 4 Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 7 des Rahmenvertrages). So ergebe sich folgerichtig aus den mit Schriftsatz der Klin. vom 16.12.2008 beigefügten Mustervertrag, dass der mit der Gemeinde abgestimmte Kaufpreis für das Baugebiet N 230 DM je qm betrage. Dieser Wert sei auch für die ersten 90 Grundstücke in Rechnung gestellt und später auf 240 DM erhöht worden (siehe Vorlage vom 00.00.0000 und Protokoll zur Sitzung des Hauptausschusses der Klin. vom 00.00.0000, Anlagen zum Schriftsatz der Klin. vom 27.11.2008). 102

Die Abstimmung zwischen der Klin. und der GmbH hinsichtlich der Höhe des Kaufpreises sei in den von der Klin. mit Schriftsatz vom 27.11.2008 vorgelegten Unterlagen dokumentiert. Unter dem 00.00.0000 schreibe der zuständige Bearbeiter der Klin., H, an die GmbH: 103

"... in der kommenden Woche sollen die rd. 200 F'er Grundstücksbewerber angeschrieben werden. Für den Verkauf habe ich aus meiner Kenntnis heraus eine Preiskalkulation vorgenommen mit dem Ergebnis eines Verkaufspreises einschließlich Beiträge von 230 DM/qm. Die Preiskalkulation ist als Anlage beigefügt. Ich bitte Sie, aus Ihrer Sicht ebenfalls den Verkaufspreis zu kalkulieren, um letztendlich in Abstimmung mit mir den Verkaufspreis festzulegen." 104

Entgegen den Ausführungen der Klin. habe sie hier den Preis kalkuliert und festgelegt. Die GmbH habe dem später lediglich zugestimmt. 105

Die GmbH habe entgegen der Auffassung der Klin. auch unter Berücksichtigung der Regelung in § 8 Abs. 6 des Rahmenvertrages praktisch kein Risiko getragen. Bei einer Betragsgröße von xxx Mio. DM, die als Obergrenze für die Übernahme der möglichen Unterdeckung durch die Klin. vereinbart gewesen sei, könne faktisch ein Risiko auf der Ebene der GmbH verneint werden. Bei grober Schätzung des Wertes der in der Anlage zum Rahmenvertrag ausgewiesenen Flächen von ca. 130.000 qm ergebe sich ein Verkehrswert nach Abzug von 1/3 Verkehrsflächen und berechnet mit einem Quadratmeterpreis von 230 DM in Höhe von ca. xxx Mio. DM. Das bedeute, dass die Haftungsobergrenze um ca. 1/3 unter dem Verkehrswert der Flächen liege, oder nur ein 1/3 der Flächen durch die GmbH verkauft werden mussten, um bereits aus einem Haftungsrisiko entlassen zu sein. Noch konkreter sei außerdem festzuhalten, dass bei einer deutlich höheren Bewerberzahl als der zur Verfügung stehenden Grundstücke ein wirtschaftliches Risiko für die GmbH faktisch nicht gegeben gewesen sei. 106

Auch der hilfsweise gestellte Antrag auf Änderung der GrESt-Bescheide sei unbegründet. 107

Die Bemessungsgrundlage sei zutreffend mit dem Kaufpreis gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der GrESt zugrunde gelegt worden. Die Erschließung der Baugebiete sei durch die Klin. erfolgt, die sämtliche Grundstücke an die GmbH verkauft habe, und die nach Ablauf des Rahmenvertrages alle öffentlichen Flächen zurückerwerbe (§ 8 Abs. 2 des Vertrages). Eine 108

unentgeltliche Übertragung öffentlicher Flächen vom Erschließungsträger auf die Gemeinde sei hier nicht gegeben. Für alle zurückzuübertragenden Flächen sei ein Grundstückskaufvertrag abzuschließen und auch ein Kaufpreis zu entrichten, der als Bemessungsgrundlage für die GrESt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG heranzuziehen sei.

Somit sei der vorliegende Fall schon wegen der Entgeltlichkeit des Erwerbsvorganges nicht mit dem von der Klin. zitierten "Grundsatzurteil" vergleichbar. Im Übrigen habe die von der Klin. in Bezug genommene Klage einer Gemeinde gegen die Festsetzung von GrESt bei unentgeltlicher Übertragung öffentlicher Flächen, die nach Erschließung eines Baugebiets als Straßenflächen und ökologische Ausgleichsflächen ausgewiesen würden, einvernehmlich geendet, bei dem keine rechtliche Entscheidung in der Sache getroffen worden sei. Man habe sich vielmehr auf einen Teilerlass der GrESt geeinigt, um den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden. Vielmehr bleibe es auch in diesen Fällen bei der bisherigen Regelung, nach der bei unentgeltlicher Übertragung von öffentlichen Flächen auf die Gemeinde der Grundbesitzwert gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG als Bemessungsgrundlage der GrESt zugrunde zu legen sei, wenn die Erschließung zum Zeitpunkt der Übertragung noch nicht erfolgt sei. 109

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Vorbringen des FA wird auf dessen Schriftsätze vom 12.09.2005, 03.11.2008 und vom 07.01.2009 sowie auf die diesen Schriftsätzen beigefügten Anlagen Bezug genommen. 110

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sachverhalt wird im Übrigen auf den Inhalt der vom FA vorgelegten GrESt-Akten sowie auf den Inhalt der Gerichtsakte Bezug genommen. 111

Der Senat hat in diesem Verfahren am 22.01.2009 mündlich verhandelt. Entsprechend ihrer Ankündigung hat die Klin. Frau C und Herrn S von der GmbH als Zeugen gestellt. Frau C solle als Zeugin darüber vernommen werden, dass sie an den notariellen Beurkundungen bedingt durch die Krankheit eines Vertreters der GmbH nur beteiligt worden ist, um den Vertragsschluss sicher zu stellen und keinerlei Einwirkungen auf den Vertragsinhalt hatte. Auf die Niederschrift hierüber wird verwiesen. 112

**Entscheidungsgründe:** 113

Der Senat entscheidet über den Rechtsstreit, wie er von der Klin. anhängig gemacht worden ist. Eine Abtrennung und Entscheidung nur über einen der angefochtenen GrESt-Bescheide erscheint in Anbetracht der Tatsache, dass ein Sachverhalt des Jahres 0000 streitig ist, nicht sachdienlich. Außerdem ist nicht zu erwarten, dass nach der Entscheidung in einem Musterverfahren vom Senat keine weiteren streitigen Entscheidungen mehr zu treffen sein werden. 114

Die Klage ist unbegründet. 115

Das FA hat zu Recht dem Grunde und der Höhe nach in den insgesamt 11 angefochtenen GrESt-Bescheiden vom 00.00.0000 die GrESt in Höhe von xxx EUR gegenüber der Klin. festgesetzt. 116

Die klagende Gemeinde F hat aufgrund des am 00.00.0000 mit der GmbH geschlossenen notariellen Rahmenvertrages die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG an denjenigen Grundstücken erworben, auf die sich die Erwerbsvorgänge beziehen, die in der Klageschrift vom 24.05.2005 enthaltenen Aufstellung aufgeführt sind, mit denen die GmbH gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die in den Kaufverträgen aufgeführten Grundstücke für die 117

Baugebiete B und N erworben hat (zu den einzelnen Daten vgl. auch Bl. 34, 50 und 144 der GrESt-A xxxx/xxxx).

Der GrESt unterliegen gemäß §1 Abs. 2 GrEStG auch solche Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Durch diese Vorschrift sollen Sachverhalte erfasst werden, bei denen es zwar nicht – wie in den Fällen § 1 Abs. 1 GrEStG – zu einem Rechtsträgerwechsel, d. h. zu einer Änderung der Rechtszuständigkeit im Außenverhältnis kommt, bei denen jedoch der Berechtigte einem anderen im Innenverhältnis so weitgehende Einflussmöglichkeiten hinsichtlich des Grundstücks einräumt, die den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Tatbeständen so nahe kommen, dass letztlich dieser und nicht mehr der Eigentümer über die Verwertung des Grundstücks entscheiden kann und der andere damit sich den Wert des Grundstücks auf eigene Rechnung nutzbar machen kann (vgl. BFH-Urteile vom 26.07.2000 II R 33/98, BFH/NV 2001, 206 und vom 27.07.1994 II R 67/91 BFH/NV 1995 269). 118

Demgemäß ist es zur Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht erforderlich, dass der Berechtigte wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen, d. h. es besitzen, verwalten, nutzen, belasten und schließlich veräußern kann. Es genügt, wenn er die Verwertungsbefugnis über das Grundstück erlangt hat, auch wenn das eine oder andere der genannten Rechte ihm nicht eingeräumt worden ist oder ihm nicht zusteht (vgl. BFH-Urteil vom 27.07.1994 a. a. O.). Für den Erwerber einer Verwertungsbefugnis ergeben sich, ebenso wie beim Eigentümer, zwei Möglichkeiten der Verwertung, nämlich die Nutzung und die Veräußerung. Diese Gegenüberstellung einer Verwertungsmöglichkeit durch Veräußerung und einer Verwertungsmöglichkeit durch Nutzung und Substanzbeteiligung schließt aber nicht aus, dass die rechtliche oder wirtschaftliche Möglichkeit, ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, durch Umstände begründet wird, die teils dem einen, teils dem anderen Bereich zugehören. Ob die einzelnen Elemente der Rechtsmacht eines anderen je für sich allein die Besteuerung nach § 1 Abs. 2 GrEStG auslösen können, ist unerheblich. Entscheidend ist, ob die Gesamtheit der mit dem Grundstückseigentümer getroffenen Vereinbarungen eine Verwertungsbefugnis in dem dargelegten Sinne begründet (BFH-Urteil vom 03.10.1984 II R 109/82 BStBl. II 1985, 97 und Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 07.12.2000 IV 354/98 juris). 119

Der Klin. stand die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG an den von der GmbH für die Baugebiete B und N erworbenen Grundstücke zu. Die Gesamtheit der in dem Rahmenvertrag zwischen der Klin. und der GmbH vom 00.00.0000 enthaltenen Regelungen ergibt, dass der Einkauf und die Verwertung der Grundstücke durch die GmbH auf Rechnung der Klin. erfolgt ist und der Klin. außerdem sehr weitgehende Einflussmöglichkeiten hinsichtlich der Verwertung der Grundstücke eingeräumt worden sind. 120

In § 1 des Vertrages vom 00.00.0000 verpflichtete sich die GmbH hinsichtlich der geplanten Baugebiete B und N, die in den beigefügten Lageplänen eingezeichnet waren, Grundstücke in Abstimmung und im Zusammenwirken mit der Gemeinde für Zwecke der Wohnbebauung zu erwerben, vorzuhalten und an Interessenten zu veräußern. 121

Die Ausarbeitung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze, zu denen die Grundstücke im Einvernehmen mit der Gemeinde an Dritte zu veräußern waren, oblag der GmbH (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 des Rahmenvertrages). 122

Es kann dahinstehen, ob diese rechtlichen und wirtschaftlichen Grundsätze schriftlich auszuarbeiten waren oder ausgearbeitet worden sind. Zwischen den Vertragsbeteiligten 123

bestand nach den Umständen des vorliegenden Sachverhalts jedenfalls Einvernehmen darüber, dass zu diesen Grundsätzen vor allem gehörte, dass die beiden Vertragsbeteiligten ausgehend von den jeweils von den Vertragsbeteiligten getrennt vorgenommenen Kalkulationen den letztlich von den Grundstückserwerbern zu zahlenden Quadratmeterpreis einvernehmlich festlegten. Dass nicht die GmbH einseitig in der Lage war, den Preis entsprechend ihrer Kalkulation zu bestimmen, folgt bereits aus der in § 4 Abs. 1 Nr. 6 des Rahmenvertrages enthaltenen Formulierung, dass die Grundstücke im Einvernehmen an Dritte zu veräußern sind. Bei der Veräußerung der Grundstücke ist nämlich gerade der Endverkaufspreis ein entscheidendes Kriterium.

Die Vertragsbeteiligten haben sich auch nach dieser Vereinbarung gerichtet. Dies zeigen u. a. die Kalkulationsgrundlagen für das Baugebiet B, die die Klin. in der mündlichen Verhandlung vorgelegt hat. Die Klin. trägt selbst dazu vor, dass sie und die GmbH sich auf der Grundlage der vorliegenden Kalkulationen auf den Kaufpreis in Höhe von 195 DM/qm für das Baugebiet B geeinigt hätten. Es kann dahinstehen, ob dabei die Festlegung des Kaufpreises berechnungsmäßig vor allem auf der Grundlage der Kalkulation der GmbH oder auf der der Klin. erfolgte. 124

Dass für die Festlegung des Endverkaufspreises die Zustimmung der Klin. erforderlich war, lässt sich auch daran ersehen, dass die beabsichtigten Endverkaufspreise in den entsprechenden politischen Gremien der Klin. beschlossen worden sind (vgl. z. B. der Beschluss des Hauptausschusses vom 00.00.0000). Entgegen der Behauptung der Klin. handelt es sich wegen der insoweit gefassten Beschlüsse nicht etwa nur um eine Information der Gemeindeverwaltung für ihre politischen Gremien, die diese lediglich zur Kenntnis zu nehmen hatten. Diese Beurteilung entspricht auch der Intention des Rates der Klin. in der Sitzung vom 00.00.0000 auf der Grundlage der Sitzungsvorlage vom 00.00.0000. Danach sollte der Verkaufspreis nach Abstimmung mit der Gemeinde festgesetzt werden. 125

Für die Klin. war nach ihrem Vorbringen die Festlegung des Verkaufspreises für die Grundstücksbewerber vor allem deshalb wichtig, weil die Endverkaufspreise zum einen kostendeckend sein sollten und zum anderen - wie die Klin. selbst ausdrücklich betont - auch für sozialschwächere Bevölkerungskreise erschwinglich und jedenfalls nicht höher als der entsprechende Bodenrichtwert sein sollten. 126

Der Kostendeckungsgesichtspunkt bezog sich dabei – wie sich aus der für die beiden Objekte vorgelegten Abrechnung vom 00.00.000 der GmbH ergibt – nicht jeweils auf das einzelne Objekt. Denn insoweit konnten und haben sich bei den beiden Objekten zum Teil Überschüsse und zum Teil Unterdeckungen ergeben. Denn aus der o. a. Abrechnung betreffend das Projektkonto xxxx hinsichtlich der Baugebiete B und N (I. Abschnitt) ergibt sich, dass hinsichtlich des Baugebietes B eine Unterdeckung in Höhe von xxx EUR zu Lasten der Klin. und hinsichtlich des I. Abschnitt des Baugebietes N ein Überschuss in Höhe von xxx EUR vorhanden war. Laut dieser Abrechnung ist das für die Klin. insgesamt vorhandene Guthaben in Höhe von xxx EUR sodann auf das Projektkonto xxxy umgebucht worden. Der Kostendeckungsgesichtspunkt bezog sich offensichtlich auf beide Baugebiete in der gesamten Vertragslaufzeit des Rahmenvertrages, die laut § 8 Abs. 1 des Rahmenvertrages am 00.00.0000 enden sollte (mit Verlängerungsmöglichkeit). 127

Die einvernehmliche Festlegung der Verkaufspreise pro Quadratmeter war für die Klin. auch deshalb wichtig, weil sie das wirtschaftliche Risiko hinsichtlich der Verwertung der Grundstücke in den Baugebieten B und N zu tragen hatte. Dies folgt aus verschiedenen Regelungen des Rahmenvertrages. 128

Die GmbH war gemäß § 3 Abs. 1 des Rahmenvertrages verpflichtet, in Abstimmung mit der Klin. tätig zu werden und von sich aus alle Angelegenheiten von wesentlicher Bedeutung rechtzeitig an die Klin. heranzutragen. Gemäß § 6 Abs. 1 des Vertrages musste sie die Klin. in regelmäßigen Abständen und auf Aufforderung über den Stand der Maßnahme unterrichten (Grundstückszugänge, - abgänge, Kaufpreise, Unternehmensaufwand, Erlöse).

Nach § 6 Abs. 2 des Vertrages hatte die GmbH der Klin. eine Schlussrechnung über die Gesamtkosten der Maßnahme und die erzielten Verkaufserlöse zu erstellen. 130

Laut § 5 Abs. 1 des Vertrages war die GmbH verpflichtet, nach Veräußerung aller Grundstücke, spätestens jedoch nach Ablauf der Vereinbarung, eine Übersicht über die finanzielle Abwicklung der Maßnahme zu erstellen. Dabei waren die der GmbH entstandenen Kosten (z. B. Steuern und sonstige Abgaben sowie ggfl. Planungs- und Vermarktungskosten, Grunderwerbskosten, Abgaben und Gebühren, Erschließungskosten, Finanzierungskosten, Nachfolgekosten usw.) für die erworbenen Grundstücke mit den erzielten Verkaufserlösen zu verrechnen. 131

Derartige Regelungen machen nur Sinn, wenn sich hieraus auch für die Klin. die Verpflichtung ergab, der GmbH den bei dieser Abrechnung verbleibenden Unterdeckungsbetrag zu erstatten, wobei ihr im Gegenzug nach vollständiger Verwertung und Abrechnung ein verbleibender Überschuss zustand. 132

So hat offensichtlich auch die Klin. diese Regelung verstanden. Dies ergibt sich aus Seite 2 der Einspruchsbegründung vom 00.00.0000. Denn dort hat sie ausgeführt, dass ihr in letzter Konsequenz das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerung zukomme. 133

Auch die Aufsichtsbehörde ist bei der Beurteilung des Rahmenvertrages von einem wirtschaftlichen Risiko der Klin. ausgegangen. Deshalb hat sie es für erforderlich gehalten, dass dieses wirtschaftliche Risiko gemäß der Regelung in § 8 Abs. 6 des Rahmenvertrages, die auf Vorschlag der Aufsichtsbehörde in den Vertrag aufgenommen worden war, ab einem Höchstwert von xxx Mio. DM die GmbH tragen sollte. 134

Insoweit war diese teilweise Risikoverlagerung allerdings nur theoretischer Natur. 135  
Dementsprechend ging auch die Klin. in ihrer Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 (Blatt 129 der GrEst-A) für die Ratssitzung am 00.00.0000 davon aus, dass sie aufgrund der zu erwartenden Erlöse aus dem Verkauf der Grundstücke bei weitem nicht ein Risiko in der Höhe von xxx Mio. DM zu tragen hatte. Auch die GmbH konnte sich auf diese angebliche Risikoverlagerung ohne weiteres einlassen, weil ein derartiges Risiko unter Berücksichtigung der hier vorliegenden Umstände realistischer Weise nicht gegeben war. Das wirtschaftliche Risiko war insbesondere deshalb gering, weil damals in der Gemeinde F über 200 Bewerber und fast 100 Interessenten für Baugrundstücke vorhanden waren. Da der Verkaufspreis in Höhe von 195 DM/qm für das Baugebiet B und in Höhe von 230 DM/qm für den I. Bauabschnitt des Baugebietes N noch unter dem Bodenrichtwert lag, den der Kreis X für die Gemeinde F ermittelt hatte (dieser lag bei xxx DM/qm, vgl. Blatt 272 bis 274 und 281 der Gerichtsakte –GA-) war davon auszugehen, dass sich die Baugrundstücke problemlos vermarkten ließen. Für eine gute Möglichkeit zur Vermarktung der Baugrundstücke aus der damaligen Sicht der GmbH bei Abschluss des Rahmenvertrages am 00.00.0000 sprach auch, dass es die Klin. in Verhandlungen mit den Grundstücksverkäufern geschafft hatte, moderate Ankaufspreise in Höhe von (einheitlich) 55 DM/qm zu vereinbaren. Dieser Ankaufspreis stand damals jedenfalls für die vom Landwirt VW für das Baugebiet B in der Größe von 37.629 qm erworbene Fläche fest, weil dieser Kaufvertrag ebenfalls wie der Rahmenvertrag am 00.00.0000 geschlossen worden ist.

Dass die Vertragsbeteiligten übereinstimmend davon ausgingen, dass das wirtschaftliche Risiko hinsichtlich der Verwertung der erworbenen Grundstücke im Baugebiet B und N letztlich bei der Klin. lag, zeigt auch die Durchführung des Vertrages, insbesondere die Abrechnung vom 00.00.0000 der GmbH gegenüber der Klin. Die GmbH führte in dieser Abrechnung aus, dass das zu Gunsten der Klin. bestehende Guthaben auf das neue Projekt xxxxy umgebucht werde. 136

Auch die Regelung in § 8 Abs. 2 des Vertrages macht deutlich, dass letztlich die Klin. das wirtschaftliche Risiko zu tragen hatte. Danach verpflichtete sich die Klin., auf Verlangen der GmbH Grundstücke – hierzu gehörten auch öffentliche Flächen – die bei Vertragsablauf bzw. –kündigung nicht an Dritte verkauft seien, zu übernehmen und den Kaufpreis unter Einbeziehung aller anfallenden Nebenkosten (z. B. Aufwendungen gemäß § 5) an die GmbH zu zahlen. Hierfür war ein Grundstückskaufvertrag abzuschließen, der den Regelungen dieses Rahmenvertrages entsprechen musste und über dessen Inhalt sich die Klin. und die GmbH rechtzeitig verständigen wollten. 137

Das Vorliegen der Verwertungsbefugnis zugunsten der Klin. gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG liegt hier auch deshalb vor, weil der Klin. sehr weitgehende Einwirkungsmöglichkeiten hinsichtlich der Verwertung der von der GmbH für die Baugebiete B und N erworbenen Grundstücke zustanden. 138

Der Klin. war zwar wegen des Verkaufs der Grundstücke durch die GmbH im Rahmenvertrag kein striktes Weisungsrecht ausdrücklich eingeräumt worden. Die GmbH war aber nach § 1 Abs. 1 des Rahmenvertrages verpflichtet, die Baugrundstücke an bauwillige Interessenten zu veräußern. Die Klin. hatte dabei das Recht, Bewerber vorzuschlagen, die gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 7 von der GmbH zu akzeptieren waren. Dieses Recht der Klin. gibt ihr hinsichtlich des Verkaufs der Grundstücke eine Einflussmöglichkeit, die einem Weisungsrecht weitgehend gleichkommt. Hinzu kommt, dass sich die GmbH hinsichtlich des Verkaufs von Grundstücken nach den vom Hauptausschuss der Klin. am 00.00.0000 beschlossenen Kriterien bei der Vergabe der Grundstücke zu richten hatte. Dass die Einflussmöglichkeit der Klin. einem Weisungsrecht weitgehend gleichkommt, gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund der sonstigen Regelungen des Rahmenvertrages vornehmlich der konkludent vereinbarten Übernahme eines nach Gesamtabrechnung verbleibenden Verlustes durch die Klin. bzw. der Auskehrung eines Überschusses an sie und der Festlegung der Verkaufspreise, die nur im Einvernehmen mit der Klin. erfolgen konnte. Über das Recht zur Benennung von Kaufbewerbern, die von der GmbH zu akzeptieren waren, konnte die Klin. den Grundstücksverkauf in ihrem Sinne steuern. Wie weit sie von dieser Möglichkeit tatsächlich Gebrauch machte, oder ob sie die Anwerbung von Bauwilligen – jedenfalls nach Ausschöpfung der bei der Klin. geführten Bewerberliste – ausschließlich der GmbH überließ, ist dabei nicht maßgebend. Es kommt vielmehr auf die dargelegten vertraglichen Einwirkungsmöglichkeiten der Klin. an. 139

Als weitere Einwirkungsmöglichkeit der Klin. ist zu berücksichtigen, dass sie sich gemäß § 7 Abs. 1 des Rahmenvertrages verpflichtet hatte, bei Erwerb der Grundstücke auf Wunsch und in Abstimmung mit der GmbH die notwendigen Verhandlungen mit den Verkäufern bis zur Abschlussreife zu führen. Von dieser Regelung ist offensichtlich Gebrauch gemacht worden. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass bereits in der Verwaltungsvorlage vom 00.00.0000 zur Hauptausschusssitzung am 00.00.0000 (vgl. Blatt 121 der GrESt-A) davon die Rede ist, dass entsprechende Verhandlungen von der Klin. mit den damals in Frage kommenden Eigentümern zu jener Zeit liefen. Im Übrigen ergibt sich aus den vom FA mit Schriftsatz vom 03.11.2008 vorgelegten Kaufverträgen vom 00.00.0000 und vom 00.00.0000 (vgl. Bl. 133 und 140

146 der GA), dass H für die Klin. beim Abschluss von Ankaufverträgen tätig war und die Verträge in Vertretung für die GmbH abgeschlossen hatte.

Hinsichtlich der abzuschließenden Grundstückskaufverträge mit bauwilligen Erwerbern war in § 7 Abs. 4 des Rahmenvertrages geregelt, dass die Gemeinde die GmbH bei der Weiterveräußerung der Grundstücke an Bauwillige unterstützen würde. Sie könne dabei auch die Verkaufsverhandlungen (nicht jedoch den Vertragsabschluss selbst) für die GmbH übernehmen. Diese Unterstützung hat die bei der Klin. beschäftigte Frau C der GmbH beim Abschluss der Kaufverträge mit Bauwilligen gewährt. Es kann dabei als unstreitig angesehen werden, dass Frau C bei den notariellen Veräußerungsverträgen nur anwesend war, um die entsprechenden Vertragsabschlüsse mit Bauwilligen sicher zustellen, nicht etwa, um dabei auf den Vertragsinhalt Einwirkungen vorzunehmen. Deshalb war auch nicht die von der Klin. in der mündlichen Verhandlung beantragte Vernehmung der Frau C zu dem dort genannten Beweisthema erforderlich. Den Einfluss auf den Inhalt der Kaufverträge hatte die Klin. vielmehr bereits vorher dadurch ausgeübt, dass sie den (Muster-)Vertragstext im Einvernehmen mit der GmbH festgelegt hatte und diesen dann den beurkundenden Notaren zur Verfügung stellte. Dies ergibt sich aus dem Schreiben der Klin. vom 00.00.0000 an die GmbH, aus dem Vermerk vom 00.00.0000 über das telefonisch erteilte Einverständnis der GmbH zu dem Vertragsentwurf der Klin. und aus dem daraufhin verfassten Schreiben der Frau C für den Notar N3 vom 00.00.0000. 141

Wegen der umfassenden Einflussmöglichkeiten der Klin. nach dem Rahmenvertrag, die nicht nur den An- und Verkauf der Grundstücke betreffen, sondern auch die Preisbildung durch die Klin., die Übernahme eines verbleibenden Defizits durch sie und die Auskehrung eines Überschusses an sie ist der Senat der Auffassung, dass die Befugnis, die Veräußerung der Grundstücke herbeizuführen, zwar formal bei der GmbH liegt, dass aber gewährleistet ist, dass die GmbH als Dritte im Interesse der Klin. tätig wird, der das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerung zukommt. Die GmbH ist aufgrund der Vereinbarungen im Rahmenvertrag als beauftragte Hilfsperson der aus der Grundstücksverwertung begünstigten Klin. anzusehen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.03.1999 II R 35/97 BStBl. II 1999, 491). 142

Dass hier die GmbH lediglich einen entgeltlichen Dienstvertrag im Sinne eines Geschäftsbesorgungsvertrages gemäß § 675 BGB durchführen und keine eigenen Grundstücksgeschäfte mit den damit einhergehenden Gewinn- und Verlustmöglichkeiten tätigen wollte, folgt auch aus der Entgeltsregelung in § 5 Abs. 2 des Rahmenvertrages. Danach berechnet die GmbH zur Deckung ihres eigenen Aufwandes einen jährlichen Verwaltungskostenbeitrag (zzgl. jeweils gültiger Mehrwertsteuer, von jährlich 1 % der Bemessungsgrundlage, jedoch mindestens xxx DM jährlich (zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer). Als Bemessungsgrundlage für den Verwaltungskostenbeitrag wurden dabei die Grundstücksankaufspreise zzgl. aller Kosten gemäß § 5 Abs. 1, jedoch ohne Erschließungskosten abzgl. aller Erlöse (Grundstücksverkäufe) zugrunde gelegt. Eine derartige Regelung wäre überflüssig gewesen, wenn die GmbH mit den von ihr erworbenen Grundstücken selbst hätte Gewinne machen wollen. 143

Aus der Verrechnungsregelung in § 5 Abs. 1 des Rahmenvertrages ergibt sich, dass nach Auffassung der Vertragsbeteiligten rechtlich der jeweils erzielte Verkaufserlös der Klin. zustehen sollte. Denn wenn ihr nicht rechtlich dieser Anspruch als Gegenanspruch zustehen sollte, hätte sie diesen Anspruch nicht mit dem Kostenerstattungsanspruch der GmbH verrechnen, d. h. gemäß §§ 387 ff. BGB aufrechnen können. 144

Wegen der umfassenden Einflussmöglichkeiten der Klin. nach dem Rahmenvertrag steht der vom FA angenommenen Verwertungsbefugnis nicht entgegen, dass die Übertragung der bei 145

Vertragsende noch nicht verkauften Grundstücke an die Klin. in dem Vertrag nicht als Herausgabeanspruch für sie formuliert ist, sondern als Verpflichtung der Klin., auf Verlangen der GmbH diese Grundstücke zum festgelegten Verkaufspreis zu erwerben. Denn auch ohne einen ausdrücklich formulierten Herausgabeanspruch bewirkt die Regelung in jedem Falle eine Verwertung der Restgrundstücke ausschließlich auf Rechnung und entsprechend dem Interesse der Klin.. Soweit nach Ablauf der vereinbarten Vertragslaufzeit die Erwerbspflicht der Klin. für die nicht verkauften Grundstücke zum Tragen kommt, erhält sie die von der GmbH angekauften Grundstücke. Dafür, dass die GmbH nach Ablauf der vereinbarten Vertragslaufzeit diese Ankaufverpflichtung der Klin. gegenüber geltend macht, spricht insbesondere, dass sie nur so ihre Eigen- oder Fremdfinanzierungskosten über den vereinbarten Kaufpreis ersetzt bekommt.

Sollte dagegen die GmbH wegen besonderer Umstände nach Ablauf der festgelegten Vertragslaufzeit auf eine Übertragung der Restgrundstücke an die Klin. verzichten – etwa wegen eines beim Verkauf an Bauinteressenten zu erzielenden höheren Preises –, käme auch ein auf diese Weise von der GmbH erzielter Mehrerlös ausschließlich der Klin. über eine bei der Gesamtabrechnung höhere Überschussauskehrung oder eine geringere auszugleichende Unterdeckung zugute. In beiden Fällen – sowohl bei Rückübertragung der Restgrundstücke auf die Klin. als auch bei einem Weiterverkauf durch die GmbH selbst – erfolgt die Verwertung dieser Restgrundstücke ausschließlich auf Rechnung und entsprechend dem wirtschaftlichen Interesse der Klin., wobei nach wie vor die Klin. wegen der von der GmbH zu akzeptierenden Benennung von Käufern auch auf die Personen und damit den Kreis der Erwerber Einfluss nehmen kann. Selbst wenn die Rückübertragung bzw. die Auskehrung des Erlöses von Restgrundstücken an die Klin. erst nach Ablauf mehrerer Jahre nach Ablauf der im Vertrag genannten Laufzeit erfolgt, steht dies der Annahme einer Verwertungsbefugnis nicht entgegen. Denn bei einem Auftragserwerb wird die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG nicht dadurch gehindert, dass der Beauftragte erst nach Eintritt bestimmter Voraussetzungen, deren Herbeiführung nicht vom Willen des Anspruchsberechtigten abhängig sind, zur Herausgabe des durch Auftrag erlangten Grundstücks verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.1986, II R 105/85, BFH/NV 1987, 808 und vom 25.11.1992 II R 122/89 BFH/NV 1993, 688 und Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 07.12.2000 a. a. O.).

146

Nach der vertraglichen Regelung im Rahmenvertrag hat die GmbH auch nicht die Chance, Wertsteigerungen der erworbenen Grundstücke zu vereinnahmen. Zwar ist nach dem Wortlaut des Rahmenvertrages keine Regelung für die Abführung eines Überschusses der Erlöse über die Aufwendungen von der GmbH an die Klin. enthalten. Der Senat ist aber der Auffassung, dass sich eine derartige Vereinbarung konkludent aus den verschiedenen Regelungen im Rahmenvertrag, insbesondere aus der Rechnungslegungspflicht der GmbH gemäß § 6 Abs. 2 i. V. m. mit der Kostentragungspflicht der Klin. und der Verrechnung mit den Verkaufserlösen gemäß § 5 Abs. 1 des Rahmenvertrages ergibt (vgl. oben).

147

An diesem Ergebnis ändert auch die ausdrückliche Regelung in § 4 Abs. 1 Nr. 3 des Rahmenvertrages nichts, nach der die GmbH die Grundstücke auf eigene Rechnung erwirbt. Es kann sein, dass damit die Vertragsparteien fälschlicherweise gemeint haben, dass der Erwerb unter Einsatz von Darlehensverbindlichkeiten, die die GmbH selbst eingegangen ist, als Erwerb "auf eigene Rechnung" einzustufen ist. Letztlich kann dies dahinstehen. Dieser Regelung kommt keine entscheidende Bedeutung zu. Sie steht im nicht zu vereinbarenden Gegensatz zu den übrigen Regelungen im Rahmenvertrag. Die Auslegung dieser übrigen Regelungen und deren Handhabung durch die Vertragsbeteiligten ergibt, dass die GmbH die Grundstücke auf Kosten der Klin. erworben hat. Wie oben ausgeführt, ist der An- und Verkauf

148

der durch die GmbH erworbenen Grundstücke auf Rechnung der Klin. erfolgt, weil diese nicht nur die Kosten, sondern auch, das mit diesen Grundstücksgeschäften verbundene wirtschaftliche Risiko zu tragen hatte.

Die Klin. kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass im Streitfall nicht alle Sachverhaltsumstände, die dem Senatsurteil vom 03.06.2004 8 K 5275/01 GrE zugrunde lagen gegeben sind. Entscheidend ist, ob aufgrund der Umstände des hier zu entscheidenden Falles davon ausgegangen werden kann, dass bei der Klin. die Verwertungsbefugnis gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG gegeben ist. Da dies zu bejahen ist, kommt es nicht darauf an, ob die Umstände des vorliegenden Falles mit denjenigen Umständen vergleichbar sind, die in einem anderen beim Senat anhängig gewesenen Verfahren 8 K 5514/01 GrE zugrunde gelegen haben, wobei jenes Verfahren einverständlich mit einer Hauptsacheerledigung geendet hatte. Der Senat hat deshalb davon abgesehen, die Gerichtsakten der Verfahren 8 K 5514/01 GrE und 8 K 5275/01 GrE zum vorliegenden Verfahren beizuziehen.

149

Soweit die Klin. in den Schriftsätzen vom 13.01.2009 und vom 20.01.2009 sowie in der mündlichen Verhandlung hilfsweise beantragt hat, Frau C von der Klin. sowie Herrn S von der GmbH als Zeugen zu den dort genannten Beweisthemen zu vernehmen, hat der Senat diesen Beweisanträgen deshalb nicht entsprochen, weil es sich dabei nicht um zu berücksichtigende substantiierte Beweisanträge handelt. Nach der Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, muss ein Beweisantrag das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angeben (vgl. BFH-Beschluss vom 21.11.2002 VII B 58/02 BFH/NV 2003, 485 sowie vom 30.04.2002 X B 132/00 BFH/NV 2002, 1457). Die Beweisanträge dürften nicht zu allgemein sein, dass sie zur Ausforschung "ins Blaue" hinein gestellt werden oder die Rechtsfolgen unter Beweis stellen. So sind aber die Beweisanträge der Klin. in ihren Schriftsätzen vom 13.01.2009 und vom 20.01.2009 formuliert. Hierauf ist die Klin. in der mündlichen Verhandlung am 22.01.2009 hingewiesen worden. Bei den Beweisanträgen werden lediglich Fragen zum Sachverhalt gestellt, aber keine entscheidungserheblichen Tatsachen behauptet, zu denen die Zeugen befragt werden könnten. Der in der mündlichen Verhandlung am 22.01.2009 substantiiert gestellte Beweisantrag, Frau C zu den dort genannten Tatsachen als Zeugin zu vernehmen, war nicht zu entsprechen, weil die dort genannten Tatsachen als unstreitig zugrunde zu legen sind (vgl. oben).

150

Der Hilfsantrag der Klin. ist ebenfalls unbegründet.

151

Die vom FA festgesetzten GrESt-Beträge in den 11 angefochtenen Bescheiden vom 00.00.0000 sind auch der Höhe nach zutreffend.

152

Die Klin. meint zu Unrecht, dass die GrESt nicht in Höhe von insgesamt xxx EUR, sondern lediglich in Höhe von xxx EUR festzusetzen sei. Sie trägt hierzu vor, die GrESt-Bescheide würden als Bemessungsgrundlage die Kaufpreise aus den Verträgen für die gesamten Flächen, die anfallenden Vermessungskosten sowie die von der GmbH gezahlte GrESt ausweisen. In den Flächen seien jedoch Anteile für öffentliche Verkehrsflächen und Grünanlagen enthalten. Nach einer Grundsatzentscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf sei keine GrESt für Erschließungsanlagen zulässig, auch wenn diese erst nach dem Grundstückserwerb errichtet würden. Bei dem Baugebiet B würden von der erworbenen Fläche von 37.629 qm insgesamt 6.818 qm und beim Baugebiet N würden von der erworbenen Fläche (unter Einbeziehung der durch die GmbH von der Klin. erworbenen Fläche) in Höhe von 110.805 qm insgesamt 23.257 qm auf öffentliche Verkehrs- und Grünflächen entfallen. Diese Flächen seien bei der Bemessungsgrundlage nicht zu

153

berücksichtigen.

Die Rechtsauffassung der Klin. ist nicht zutreffend. Es ist bereits nicht nachvollziehbar, in welcher Weise der Sachverhalt im vorliegenden Fall mit dem Sachverhalt vergleichbar sein soll, der der einverständlichen Regelung (entgegen der Behauptung der Klin. handelt es sich nicht um eine Grundsatzentscheidung) in dem beim Finanzgericht Düsseldorf anhängig gewesenen Fall zugrunde lag. Letztlich ging es dort – soweit erkennbar – um die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken mit Erschließungsanlagen auf Gebietskörperschaften (vgl. dazu OFD Münster Vfg vom 29.12.1999, Bl. 93 der GrESt-A). Darin hatte die OFD Münster verfügt, dass der Erlass des Finanzministers Nordrhein-Westfalen vom 13.05.1998 (vgl. Blatt 92 GrESt-A) – darin ging es um die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken mit Erschließungsanlagen auf Gebietskörperschaften – auf die unentgeltliche Übertragung von noch nicht mit Erschließungsanlagen bebauten Grundstücken auf Gebietskörperschaften nicht anwendbar sei. 154

Insoweit geht es hier zwar gemäß § 2 Abs. 7 des Rahmenvertrages auch darum, dass die Erschließung durch die Klin. erfolgen solle und außerdem ist in § 4 Abs. 1 Nr. 8 des Rahmenvertrages geregelt, dass die GmbH zur unentgeltlichen Übertragung der für die öffentliche Nutzung bestimmten Grundstücksteile auf die Klin. verpflichtet sei. Insoweit ist allerdings nur im Ansatz eine Vergleichbarkeit erkennbar. Im vorliegenden Fall kommt es jedoch entscheidend darauf an, dass die Klin. als Geschäftsherrin gegenüber der GmbH als Beauftragte verpflichtet ist, dieser all das zu ersetzen, was die GmbH im Rahmen des Auftrages aufgewendet hat. Dazu gehören auch die Kaufpreise für die Grundstücke nebst Nebenkosten, und zwar auch für Grundstücke, die später teilweise mit Erschließungsanlagen bebaut worden sind. Diese Aufwendungen sind entsprechend von der GmbH durchzuführenden Abrechnung von der Klin. gegenüber der GmbH ersetzt worden. Deshalb ist das FA zu Recht davon ausgegangen, dass die Kosten als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der GrESt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG zugrunde zu legen sind (vgl. zur Gegenleistung bei Erwerb der Verwertungsbefugnis bei Geschäftsbesorgung, BFH-Urteil vom 26.07.2000, II R 33/98 BFH/NV 2001, 206). Danach zählen zur Gegenleistung bei einem Auftragserwerb der Kaufpreis und alle sonstigen Aufwendungen im Sinne des § 670 BGB, die dem Auftragnehmer entstehen, um das Grundstück zu erwerben. Derartige Aufwendungen liegen hier vor, weil der Kaufpreis und die GrESt in die Schlussrechnung gemäß § 5 Abs. 1 i. V. m. § 6 Abs. 2 des Rahmenvertrages über die von der Klin. zu tragenden Objektkosten einfließen (vgl. dazu die Abrechnung der GmbH vom 00.00.0000 gegenüber der Klin. (Bl. 215 bis 217 der GA)). 155

Soweit die Klin. meint, dass die GrESt-Bescheide aufzuheben seien, weil es sich dabei um eine (ungerechtfertigte) doppelte GrESt handele, kann dies keinen Erfolg haben (vgl. Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 07.06.2007 3 K 71/07 EFG 2008, 152 und die dort aufgeführte Rechtsprechung des BFH und des Bundesverfassungsgerichts). 156

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 157

Die Revision war nicht zuzulassen, weil keine der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Voraussetzungen hierfür vorliegen. Es handelt sich um die Entscheidung eines Einzelfalles auf der Grundlage der feststehenden Rechtsgrundsätze der BFH-Rechtsprechung. 158

---

