

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.8.2017, II R 48/15
ECLI:DE:BFH:2017:U.300817.IIR48.15.0

Steuerschuld des Veräußerers bei einheitlichem Erwerbsvorgang - Auswahlermessen des FA bei der Heranziehung von Gesamtschuldnern zur Grunderwerbsteuer

Leitsätze

Der Veräußerer schuldet in den Fällen des einheitlichen Erwerbsvorgangs die Grunderwerbsteuer in voller Höhe auch dann, wenn nicht er selbst, sondern ein Dritter zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 20. August 2014 11 K 4018/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) verkaufte mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. Januar 2008 eine Teilfläche aus einem ihr gehörenden Grundstück für einen Kaufpreis von 82.500 EUR an die Eheleute ... (Erwerber). Diese sollten im Innenverhältnis die Grunderwerbsteuer und die aufgrund der Grundstücksteilung anfallenden Kosten tragen und außerdem die Maklercourtage an die F GmbH zahlen, die sie mit der Vermittlung des Kaufvertrags beauftragt hatten. Zudem wurde vereinbart, dass auf dem Grundstück unentgeltlich ein Wegerecht in der Form einer Grunddienstbarkeit zugunsten des jeweiligen Eigentümers der anderen Teilfläche des Grundstücks, die die Klägerin ebenfalls verkaufte, eingetragen werden solle. Ferner vereinbarten die Klägerin und die D GmbH, mit der sie einen Erwerberbenennungsvertrag geschlossen hatte, dass die D GmbH von dem Kaufpreis vorab 5.000 EUR erhalten solle.
- 2 Die Erwerber hatten bereits am 9. Januar 2008 mit der G KG einen schriftlichen Bauvertrag über die Errichtung eines Hauses für einen Werklohn von 204.200 EUR brutto geschlossen. Das zu bebauende Grundstück sollte "vom Bauherrn benannt" werden.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm an, das erworbene Grundstück sei in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen, und setzte demgemäß gegen die Erwerber mit Bescheiden vom 3. November 2008 jeweils ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 143.350 EUR (50 % des Kaufpreises und der Baukosten) Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.450 EUR fest. Die Erwerber entrichteten hierauf lediglich je 1.856 EUR.
- 4 Mit den Einspruchsentscheidungen vom 23. Mai 2011 erhöhte das FA die Steuer jeweils ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 160.572,23 EUR auf 7.225 EUR. Zugleich wies es darauf hin, dass die gewährte Aussetzung der Vollziehung (AdV) in Höhe von jeweils 4.594 EUR mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidungen ende.
- 5 Nachdem die Erwerber dem FA mit Schreiben ihrer Bevollmächtigten vom 30. Mai 2011 mitgeteilt hatten, sie wollten mit ihren Gläubigern eine einvernehmliche Einigung über bestehende Schulden erarbeiten, kam das FA zu dem Ergebnis, eine Beitreibung der Steuer bei den Erwerbern verspreche keine Aussicht auf Erfolg, und setzte nach vorherigem Hinweis mit zwei Bescheiden vom 5. März 2012 gegen die Klägerin Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 5.369 EUR (7.225 EUR abzüglich des gezahlten Betrags von 1.856 EUR) fest. Als Bemessungsgrundlage berücksichtigte das FA jeweils die Hälfte des Kaufpreises für das Grundstück (82.500 EUR), der Baukosten (204.200 EUR), der geschätzten Baunebenkosten (30.000 EUR), der Teilungs- und Vermessungskosten (1.444,45 EUR) und des Werts des Wegerechts (3.000 EUR). Zur Begründung der Steuerfestsetzung gegen die Klägerin führte das FA in dem Hinweisschreiben und in der Anlage zu den Steuerbescheiden aus, die Erwerber hätten die Grunderwerbsteuer nicht vollständig entrichtet. Die Angabe im Hinweisschreiben, weitere Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Erwerber seien ergebnislos verlaufen, wiederholte das FA in den Steuerbescheiden nicht.
- 6 Mit der Einspruchsentscheidung berücksichtigte das FA die geschätzten Baunebenkosten nicht mehr bei der Bemessungsgrundlage der Steuer und setzte diese demgemäß auf jeweils 4.694 EUR herab. Die Entscheidung, die insoweit entstandene, noch nicht entrichtete Steuer gegen die Klägerin festzusetzen, weise keinen Ermessensfehler auf. Aufgrund der Vorbereitungsmaßnahmen für ein Insolvenzverfahren und der Zwangsversteigerung des Grundstücks habe die Inanspruchnahme der Erwerber keine Erfolgsaussichten mehr gehabt.

- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, das Grundstück sei in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen. Die Veräußererseite sei zur Errichtung des Einfamilienhauses verpflichtet gewesen. Die G KG habe zur Veräußererseite gehört. Die Klägerin, die D GmbH, die F GmbH und die G KG hätten aufgrund von Absprachen bei der Veräußerung zusammengearbeitet und auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch des Bauvertrags hingewirkt. Zum Erwerb des Grundstücks sei nur zugelassen worden, wer zuvor einen Gebäudeerrichtungsvertrag mit der G KG, der Bauträgerin, abgeschlossen habe. Die Verknüpfung der von den verschiedenen Personen unterbreiteten Angebote auf der Veräußererseite zum Erwerb des Grundstücks sowie des Einfamilienhauses sei über die Unternehmensgruppe F GmbH/G KG erfolgt. Die G KG habe nicht nur als Bauunternehmen den Bauvertrag mit den Erwerbern abgeschlossen. Vielmehr habe sie die Erwerber über die F GmbH erstmals auf das Grundstück aufmerksam gemacht und sich damit nicht wie eine reine Bauunternehmung auf die Errichtung des Gebäudes beschränkt. Vielmehr habe sie auch dafür gesorgt, dass die Erwerber das für die Bebauung notwendige Grundstück hätten erwerben können. Die F GmbH sei mit der G KG eng verbunden und Sorge als Makler dafür, dass die G KG Gebäude und Grundstück zusammen anbieten könne. Beide Unternehmen arbeiteten mit übereinstimmendem Interesse zielgerichtet zusammen. Das erforderliche Zusammenwirken aller auf der Veräußererseite Beteiligten folge daraus, dass die Klägerin das Grundstück der D GmbH und diese es der F GmbH an die Hand gegeben habe. Damit habe die G KG den Erwerbern den Zugang zu dem Grundstück über die F GmbH eröffnen können, um das von ihr angebotene Einfamilienhaus darauf errichten zu können. Dies habe die Klägerin durch die Beauftragung der D GmbH akzeptiert. Unerheblich sei, ob die Klägerin die verschiedenen vertraglichen Vereinbarungen auf Seiten der G KG gekannt habe; denn sie habe das Grundstück der D GmbH zur freien Vermarktung an die Hand gegeben und im Grundstückskaufvertrag die Zahlung der vereinbarten Provision an diese veranlasst. Für die Erwerber sei die Einbeziehung des Grundstückskaufvertrags in ein auf die Verschaffung des Grundstücks in bebautem Zustand gerichtetes Vertragsgeflecht erkennbar gewesen.
- 8 Das FA habe die Klägerin zu Recht als Gesamtschuldnerin der gesamten noch nicht entrichteten Grunderwerbsteuer in Anspruch genommen. Ein Ermessensfehler i.S. des § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liege nicht vor. Da die noch nicht entrichtete Steuer von den Erwerbern nicht mehr zu erlangen gewesen sei, sei eine Ermessensentscheidung mangels Auswahlmöglichkeit entfallen. Das FA sei zur Geltendmachung des Steueranspruchs gegen die Klägerin verpflichtet gewesen. Die Klägerin habe die wirtschaftliche Situation der Erwerber gekannt. Sie habe das FA im Verwaltungsverfahren darauf aufmerksam gemacht, dass das Grundstück inzwischen versteigert worden sei.
- 9 Das FA habe den Steueranspruch gegenüber der Klägerin auch nicht verwirkt. Die Klägerin könne insoweit nicht mit Erfolg einwenden, das FA habe eine rechtzeitige Inanspruchnahme der Erwerber unterlassen. Selbst wenn das FA mögliche Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Erwerber unterlassen haben sollte, sei nicht ersichtlich, dass eine vorsätzliche oder besonders grobe Pflichtverletzung des zuständigen Mitarbeiters vorliege. Zudem habe die Klägerin nicht vorgetragen und es sei auch nicht ersichtlich, dass sie eine Vermögensdisposition getroffen habe oder aufgrund einer verzögerten Vollstreckung durch das FA an einer Durchsetzung ihres eigenen Ausgleichsanspruchs gegen die Erwerber gehindert gewesen sei. Das FA habe zudem keine Unbedenklichkeitsbescheinigung erteilt.
- 10 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sei nur der Kaufpreis für das Grundstück. Das Grundstück sei nicht in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen. Die vom FG angenommene Verbindung zwischen der D GmbH einerseits und der F GmbH und der G KG andererseits habe es nicht gegeben. Zudem schulde der Veräußerer nach § 13 Nr. 1 GrEStG auch in Fällen des einheitlichen Erwerbsgegenstands "bebautes Grundstück" nur die auf den Kaufpreis für das tatsächlich unbebaute Grundstück entfallende Grunderwerbsteuer, wenn nicht er selbst, sondern ein Dritter zur Gebäudeerrichtung verpflichtet sei. Darüber hinaus sei die Steuerfestsetzung gegen sie, die Klägerin, ermessensfehlerhaft. Das FA habe gegen die Erwerber keine Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen. Es habe auch keine Ermittlungen zur Vermögenslage der Erwerber angestellt, nachdem diese nach den Einspruchsentscheidungen vom 23. Mai 2011 und der damit einhergehenden Beendigung der den Erwerbern gewährten teilweisen AdV dem FA ihre ungünstigen Vermögensverhältnisse mitgeteilt hätten. Zudem macht die Klägerin Verfahrensmängel geltend.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Grunderwerbsteuerbescheide vom 5. März 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Januar 2013 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Das Grundstück sei in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen. Die Klägerin schulde auch die auf das Haus entfallende Grunderwerbsteuer. Die Verzögerungen bei der Entscheidung über den Einspruch der Erwerber hätten nicht auf Nachlässigkeiten beim FA beruht, sondern auf Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung und einem anderweitigen Rechtsstreit.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend angenommen, dass die Grunderwerbsteuerbescheide vom 5. März 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtmäßig sind.

- 15 1. Das FA hat die Baukosten für das Haus der Erwerber zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Das von den Erwerbern gekaufte Grundstück war als einheitlicher Erwerbsgegenstand in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs.
- 16 a) Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. März 2017 II R 38/14, BFHE 257, 368, Rz 26, m.w.N.).
- 17 b) Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird zunächst durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (BFH-Urteil in BFHE 257, 368, Rz 27, m.w.N.). Dabei ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags abzustellen (BFH-Urteil vom 25. Januar 2017 II R 19/15, BFHE 257, 358, BStBl II 2017, 655, Rz 17).
- 18 c) Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren zur Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands führenden Vereinbarungen liegt u.a. vor, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten werde. Eine derartige Einschränkung der sonst für einen Grundstückserwerber bestehenden Entscheidungsfreiheit kann sich aus vorherigen Absprachen oder aus faktischen Zwängen ergeben (BFH-Urteil in BFHE 257, 368, Rz 34, m.w.N.). Sie liegt insbesondere vor, wenn der Bauvertrag bereits vor dem Abschluss oder Wirksamwerden des Kaufvertrags geschlossen wurde (BFH-Urteile vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34; vom 2. März 2006 II R 39/04, BFH/NV 2006, 1880, und vom 2. März 2006 II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509; BFH-Beschluss vom 2. April 2009 II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146).
- 19 d) Auf der Veräußererseite können mehrere Personen als Vertragspartner auftreten, so dass sich die Ansprüche des Erwerbers auf Übereignung des Grundstücks und auf Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist insoweit, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die auf der Veräußererseite auftretenden Personen personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von (nicht notwendigerweise vertraglichen) Abreden auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (BFH-Urteil in BFHE 257, 368, Rz 39, m.w.N.).
- 20 Anhaltspunkte für Abreden der Veräußererseite können z.B. ein gemeinsamer Vermarktungsprospekt oder ein gemeinsamer Internetauftritt des Grundstücksveräußerers und des Bauunternehmens bzw. der für sie handelnden Personen sein. Eine Abrede kann auch anzunehmen sein, wenn der Grundstücksveräußerer dem Erwerber Bauunternehmen benennt, die bereits Interesse an der Bebauung des zu veräußernden Grundstücks oder bei einem größeren Baugebiet der zu veräußernden Grundstücke bekundet haben und/oder den baurechtlichen Vorschriften entsprechende Haustypen für das Grundstück anbieten können. Nicht ausreichend ist insoweit der allgemeine Hinweis auf in der näheren Umgebung tätige Bauunternehmen, die noch nicht mit der möglichen Bebauung der zur Veräußerung bestimmten Grundstücke befasst waren (BFH-Urteile vom 6. Juli 2016 II R 5/15, BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 14, und vom 6. Juli 2016 II R 4/15, BFH/NV 2016, 1584, Rz 14).
- 21 Eine Abrede auf der Veräußererseite muss für den Erwerber nicht erkennbar sein. Es ist vielmehr ausreichend, wenn sie anhand äußerer Merkmale objektiv festgestellt werden kann. Ob eine Abrede auf der Veräußererseite vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (BFH-Urteile in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 14, und in BFH/NV 2016, 1584, Rz 14).
- 22 Ein aktives Verhalten des Grundstückseigentümers ist dabei nicht erforderlich. Es genügt vielmehr, wenn der Eigentümer das Grundstück dem Bauunternehmer, der die Bebauung angeboten hat, lediglich "an die Hand" gegeben, d.h. zur Vermarktung überlassen hat. Dabei kann für den Eigentümer ein als Mittelsperson eingeschalteter Dritter gehandelt haben. Die Abgabe eines auf den Kauf des Grundstücks und dessen Bebauung gerichteten Angebots des Bauunternehmers ist kaum denkbar, ohne dass dem eine Abstimmung mit dem Grundstückseigentümer persönlich oder mit einer für diesen handelnden Person zugrunde liegt oder das Grundstück dem Bauunternehmer vom Eigentümer anderweitig "an die Hand" gegeben worden ist (BFH-Urteile vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, und vom 26. Februar 2014 II R 54/12, BFH/NV 2014, 1403, Rz 12, m.w.N.). Dies genügt für das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands "bebautes Grundstück". Dem steht es nicht entgegen, wenn der Eigentümer im Übrigen passiv ist (BFH-Urteile in BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, und in BFH/NV 2014, 1403, Rz 12). Abreden zwischen der für den Eigentümer handelnden Person und dem Bauunternehmer müssen dem Eigentümer persönlich auch nicht bekannt gewesen sein. Es kommt auch nicht darauf an, durch wen der Erwerber zuerst auf das Grundstück

aufmerksam gemacht wurde.

- 23 Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für die Tatsachen, die die Einbeziehung der Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer rechtfertigen, trägt das Finanzamt (BFH-Urteile in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 14, und in BFH/NV 2016, 1584, Rz 14).
- 24 e) Das FG ist nach diesen Grundsätzen aufgrund der von ihm getroffenen Tatsachenfeststellungen zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass das Grundstück in bebaute Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen ist.
- 25 aa) Die Erwerber waren beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme nicht mehr frei; denn sie hatten den Bauvertrag bereits zuvor abgeschlossen. Es stand deshalb fest, dass sie das Grundstück nur in bebaute Zustand erhalten werden. Die G KG gehörte zur Veräußererseite. Es ist kaum denkbar und geht auch aus dem Vorbringen der Klägerin nicht substantiiert hervor, dass die Erwerber bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags von der G KG ein Angebot zur Bebauung des Grundstücks erhalten haben könnten, ohne dass das Grundstück der G KG "an die Hand" gegeben worden war. Dabei genügt ein entsprechendes Tätigwerden der D GmbH, die die Klägerin mit der Vermarktung des Grundstücks beauftragt hatte, und der F GmbH als Mittelpersonen. Dieses Tätigwerden der Mittelpersonen ist der Klägerin als Veräußerin zuzurechnen, auch wenn sie sich selbst passiv verhalten hat, lediglich an einer Veräußerung des Grundstücks interessiert war und das Tätigwerden für sie nicht erkennbar gewesen sein sollte.
- 26 bb) An die vom FG getroffenen Tatsachenfeststellungen ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Zulässige und begründete Revisionsgründe sind insoweit nicht vorgebracht. Die Feststellungen sind möglich. Sie verstoßen weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze und sind auch nicht erfolgreich mit einer Verfahrensrüge angegriffen worden. Eine weitergehende Prüfung der Tatsachenfeststellungen ist revisionsrechtlich nicht zulässig (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 V R 32/15, BFH/NV 2016, 1554, Rz 23, m.w.N.).
- 27 cc) Die Rüge der Klägerin, das FG habe den Sachverhalt entgegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht hinreichend aufgeklärt, ist unzulässig. Ihre Begründung entspricht nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO. Soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, muss die Revisionsbegründung nach dieser Vorschrift die Tatsachen bezeichnen, die den Mangel ergeben.
- 28 Da die Verletzung der Sachaufklärungspflicht ein verzichtbarer Verfahrensmangel ist (§ 155 FGO i.V.m. § 295 Abs. 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--), hätte die Klägerin zur schlüssigen Rüge eines solchen Mangels vortragen müssen, dass sie den Fehler in der mündlichen Verhandlung vor dem FG, in der sie durch einen Rechtsanwalt sach- und fachkundig vertreten war, gerügt habe oder weshalb ihr eine solche Rüge nicht möglich gewesen sei (z.B. BFH-Urteil vom 13. November 2014 III R 38/12, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 584, Rz 31; BFH-Beschluss vom 12. Mai 2016 III B 5/16, BFH/NV 2016, 1292, Rz 4, m.w.N.). Dies ist nicht geschehen.
- 29 Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG erfordert darüber hinaus 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 (BFH-Beschlüsse vom 25. Oktober 2016 VIII B 50/16, BFH/NV 2017, 57, Rz 2, und vom 2. März 2017 XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28, jeweils m.w.N.). Derartige substantiierte Ausführungen hat die Klägerin nicht gemacht.
- 30 Mit der Rüge, das FG habe den ihm vorliegenden Akteninhalt fehlerhaft gewürdigt, macht die Klägerin keinen Verfahrensverstoß, sondern einen aus ihrer Sicht gegebenen materiell-rechtlichen Fehler geltend (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 748, Rz 34, m.w.N.).
- 31 2. Die Ansicht des FG, die Klägerin schulde nicht nur die auf das unbebaute Grundstück entfallende Grunderwerbsteuer, ist ebenfalls zutreffend. Der Veräußerer schuldet die Grunderwerbsteuer gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG auch dann in voller Höhe, wenn das beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags tatsächlich unbebaute Grundstück in bebaute Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist.
- 32 a) Nach § 13 Nr. 1 GrEStG sind Steuerschuldner regelmäßig die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen. Sie sind Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Soweit nichts anderes bestimmt ist, schuldet jeder der Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 Satz 2 AO die gesamte Leistung. Die Annahme, Veräußerer und Erwerber könnten materiell-rechtlich Grunderwerbsteuer in unterschiedlicher Höhe schulden, ist mit dieser Vorschrift nicht vereinbar. Sie lässt eine derartige Unterscheidung nicht zu.
- 33 b) Dies gilt auch in den Fällen des einheitlichen Erwerbsvorgangs, bei denen nicht der Veräußerer, sondern ein Dritter zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist (Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl., § 13 Rz 13; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 13 Rz 6; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 13 Rz 6; Weilbach, Grunderwerbsteuergesetz, § 13 Rz 6; Bruschke, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht 2003, 168, 170; a.A. Gottwald/Behrens, Grunderwerbsteuer, 5. Aufl., Rz 891).

- 34 Dies ist sachlich gerechtfertigt. Das beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags tatsächlich unbebaute Grundstück kann nur dann in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs sein, wenn der Dritte beim Abschluss oder Wirksamwerden des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehört (BFH-Urteile in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 15; in BFH/NV 2016, 1584, Rz 15, und in BFHE 257, 368, Rz 40). Dies setzt ein entsprechendes Verhalten des Veräußerers voraus. Zumindest muss er selbst oder eine für ihn handelnde Person das Grundstück dem Dritten "an die Hand" gegeben haben. Aufgrund dieses Verhaltens ist die durch die Bebauung herbeigeführte tatsächliche Veränderung des Grundstücks seiner Sphäre zuzurechnen. Der Einbeziehung der Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der gegenüber dem Veräußerer festgesetzten Grunderwerbsteuer steht es deshalb nicht entgegen, wenn für diesen die Einheitlichkeit des aus Grundstücks- und Bauvertrag bestehenden Vertragswerks --etwa aufgrund des Tätigwerdens des von ihm beauftragten Maklers-- objektiv nicht erkennbar war (Weilbach, a.a.O., § 13 Rz 6).
- 35 Eine Aufteilung der Grunderwerbsteuer auf der Veräußererseite auf den bisherigen Eigentümer und den Dritten, der zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet ist, scheidet aus. Ein solcher Dritter ist nicht am Erwerbsvorgang als Vertragsteil beteiligt i.S. des § 13 Nr. 1 GrEStG, und zwar auch dann nicht, wenn aufgrund objektiv sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Abschluss des Gebäudeerrichtungsvertrags als Gegenstand des Erwerbs das bebaute Grundstück anzusehen ist (BFH-Urteile in BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34, unter II.1.b, und vom 27. Oktober 1999 II R 20/99, BFH/NV 2000, 349, unter II.1.b).
- 36 3. Zu Recht wurden auch die von der Klägerin übernommenen, aufgrund der Grundstücksteilung anfallenden Kosten, insbesondere die Vermessungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Es handelt sich dabei um eine sonstige Leistung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Nach § 448 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs trägt der Verkäufer die Kosten der Übergabe der Sache. Zu diesen Kosten gehören auch die Vermessungskosten (Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 448 Rz 7). Übernimmt der Käufer die Kosten der Übergabe der Sache, so übernimmt er Leistungen, die gesetzlich dem Verkäufer obliegen, und erbringt somit eine zusätzliche Gegenleistung (BFH-Urteile vom 21. November 1974 II R 61/71, BFHE 114, 507, BStBl II 1975, 362, und vom 23. August 1995 II R 93/92, BFH/NV 1996, 354).
- 37 Eine sonstige Leistung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ist auch die von den Erwerbern unentgeltlich erteilte Zustimmung zur Belastung des von ihnen erworbenen Grundstücks mit dem Wegerecht.
- 38 4. Die Entscheidung des FA, die von den Erwerbern noch nicht entrichtete Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festzusetzen, ist nicht ermessensfehlerhaft.
- 39 a) Die Entscheidung, gegen welchen der Gesamtschuldner das Finanzamt die Grunderwerbsteuer festsetzt, ist nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu treffen und gemäß § 102 Satz 1 FGO gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Es entspricht pflichtgemäßem Ermessensgebrauch, dass das Finanzamt zunächst denjenigen zur Grunderwerbsteuer heranzieht, der im Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer übernommen hat, und den anderen Vertragsteil erst dann, wenn die Steuer von jenem nicht zu erlangen ist (BFH-Urteil vom 26. Juni 1996 II R 31/93, BFH/NV 1997, 2). Verspricht die Durchsetzung des Steueranspruchs gegen den zunächst in Anspruch zu nehmenden oder genommenen Gesamtschuldner infolge dessen wirtschaftlicher Situation keinen Erfolg, entspricht es aufgrund der Verpflichtung des Finanzamts zur Geltendmachung des nach dem Gesetz entstandenen Steueranspruchs (§ 85 AO) pflichtgemäßer Ermessensausübung, die Steuer gegen den anderen Gesamtschuldner festzusetzen (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 2).
- 40 Ebenso wie bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners auf Zahlung gemäß § 219 Satz 1 AO genügt es dabei, wenn anzunehmen ist, dass die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Gesamtschuldners, der im Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer übernommen hat, aussichtslos sein würde. Es ist danach ausreichend, dass die Finanzbehörde zu der Annahme gelangt, eine Vollstreckung werde ohne Erfolg sein. Eine an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit der Erfolglosigkeit von Vollstreckungsversuchen braucht nicht vorzuliegen. Ebenso wenig bedarf es des Nachweises der Aussichtslosigkeit der Vollstreckung, etwa durch erfolglose Vollstreckungsversuche (BFH-Beschluss vom 24. April 2008 VII B 262/07, BFH/NV 2008, 1448).
- 41 Die Ermessensausübung bedarf in einem solchen Fall nach Maßgabe des § 121 Abs. 1 AO einer Begründung, soweit diese zum Verständnis des Steuerbescheids erforderlich und die Begründung nicht nach § 121 Abs. 2 AO entbehrlich ist. Die Begründung kann nach Maßgabe von § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO und § 102 Satz 2 FGO im Einspruchsverfahren und bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt werden.
- 42 Ist die Steuer von demjenigen der Gesamtschuldner, der sie nach den getroffenen Vereinbarungen zu tragen hat, aus Rechtsgründen, etwa wegen Festsetzungsverjährung, nicht mehr zu erlangen, so entfällt mangels einer Auswahlmöglichkeit eine Ausübung des Ermessens bei der Auswahl des in Anspruch zu Nehmenden (BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897).
- 43 b) Die Ermessensentscheidung des FA, die von den Erwerbern noch nicht entrichtete Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festzusetzen, ist danach nicht zu beanstanden. Das FA war aufgrund der gegebenen Umstände zu der Annahme gelangt, eine Vollstreckung dieser Steuerschuld gegen die Erwerber werde ohne Erfolg sein. Das FA hat die Ermessensentscheidung in den angefochtenen Steuerbescheiden und der Einspruchsentscheidung hinreichend begründet. Daraus ging deutlich die Annahme des FA hervor, die Vollstreckung gegen die Erwerber werde erfolglos sein. Erfolglos gebliebene Vollstreckungsversuche bei den Erwerbern waren nicht erforderlich. Die Angabe im Hinweisschreiben, weitere Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Erwerber seien ergebnislos verlaufen, wiederholte das FA in den Steuerbescheiden nicht. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen hat die Klägerin zudem die

wirtschaftliche Situation der Erwerber gekannt.

- 44 c) Ein Ermessensfehlgebrauch lässt sich auch nicht aus den von der Klägerin angeführten BFH-Urteilen vom 21. Dezember 1961 II 33/58 U (BFHE 74, 425, BStBl III 1962, 160) und vom 16. Mai 1962 II 67/61 U (BFHE 75, 128, BStBl III 1962, 315) herleiten. Anders als in dem Fall, der dem BFH-Urteil in BFHE 74, 425, BStBl III 1962, 160 zugrunde lag, hat das FA den Erwerbern die Unbedenklichkeitsbescheinigung (§ 22 GrEStG) nicht erteilt und es ihnen somit auch nicht ermöglicht, das erworbene Grundstück zu veräußern.
- 45 Nach dem BFH-Urteil in BFHE 75, 128, BStBl III 1962, 315 stellt die Inanspruchnahme des Veräußerers eines Grundstücks als Gesamtschuldner in aller Regel einen Verstoß gegen die für die Ausübung des Ermessens maßgebenden Grundsätze von Recht und Billigkeit dar, wenn das Finanzamt die Einziehung der zunächst entsprechend der Regelung im Grundstückskaufvertrag nur vom Erwerber geforderten Grunderwerbsteuer schuldhaft verzögert hat und dieser inzwischen zahlungsunfähig geworden ist. Zur Begründung verwies der BFH auf § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der seinerzeit geltenden Grunderwerbsteuer-Durchführungsverordnung (GrEStDV). Danach war in den Fällen des § 15 Nr. 1 GrEStG a.F. (jetzt § 13 Nr. 1 GrEStG) ein einheitlicher Steuerbescheid zu erteilen, der sich an den Erwerber und den Veräußerer als Gesamtschuldner richtete, und war der Steuerbescheid jedem Gesamtschuldner bekanntzugeben. Allerdings durfte das Finanzamt nach § 8 Abs. 2 Satz 3 GrEStDV in Abweichung von dieser Regel den Steuerbescheid nach seinem Ermessen auch nur einem Gesamtschuldner bekannt geben. Wenn aber dieser Gesamtschuldner am Fälligkeitstag keine Zahlung leistete, musste das Finanzamt darauf bedacht sein, den Bescheid unverzüglich auch dem Veräußerer als Gesamtschuldner zur Kenntnis zu bringen, um diesem die Durchsetzung seines Rückgriffsrechts gegen den Erwerber zu ermöglichen.
- 46 Das Urteil ist zu einer überholten Rechtslage ergangen. Soweit die GrEStDV als Landesrecht fortgegolten hatte, wurde sie durch § 25 GrEStG (BGBl I 1982, 1777) aufgehoben. Eine dem § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 2 GrEStDV entsprechende Regel ist in dem seither geltenden Grunderwerbsteuerrecht nicht mehr vorgesehen. Vielmehr entspricht es nach der gegenwärtigen Rechtslage pflichtgemäßem Ermessensgebrauch, dass das Finanzamt zunächst denjenigen zur Grunderwerbsteuer heranzieht, der im Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer übernommen hat, und den anderen Vertragsteil erst dann, wenn die Steuer von jenem nicht zu erlangen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 2). Maßgebend sind nunmehr die allgemeinen Grundsätze über die Verwirkung von Steueransprüchen (vgl. unten II.5.).
- 47 d) Die Festsetzung der Steuer gegen die Klägerin verstößt auch nicht gegen das Übermaßverbot. Die gegen die Klägerin festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 9.388 EUR beträgt lediglich gut 11 % des Kaufpreises von 82.500 EUR.
- 48 5. Das FA hat das Recht, die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festzusetzen, auch nicht verwirkt.
- 49 a) Verwirkung ist ein Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Tuns, das Ausfluss des die gesamte Rechtsordnung beherrschenden Grundsatzes von Treu und Glauben ist. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment (zeitweilige Untätigkeit des Anspruchsberechtigten) sowohl ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten voraus, demzufolge der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Vertrauensstatbestand), als auch, dass der Anspruchsverpflichtete tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf eingerichtet hat (BFH-Urteil vom 21. Februar 2017 VIII R 45/13, BFHE 257, 256, Rz 42).
- 50 Das Finanzamt verwirkt den Steueranspruch demgemäß nicht schon, wenn es ihn über längere Zeit hinweg nicht geltend macht. Vielmehr müssen weitere Umstände hinzutreten, die die verspätete Rechtsausübung durch die Behörde als Verstoß gegen Treu und Glauben erscheinen lassen. Solche Umstände liegen nur vor, wenn sich das Finanzamt über seine Untätigkeit hinaus in einer Weise verhält, die auf eine Aufgabe des Steueranspruchs schließen lässt (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2006 I R 90/05, BFH/NV 2007, 849, unter III.1.d, m.w.N.).
- 51 b) Diese Grundsätze gelten auch für die Gesamtschuldner bei der Grunderwerbsteuer gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG. Das Finanzamt kann innerhalb der Verjährungsfrist grundsätzlich jeden, der nach dem GrEStG Steuerschuldner ist, als Gesamtschuldner in Anspruch nehmen. Bis zum Eintritt der Verjährung muss jeder Gesamtschuldner grundsätzlich mit dieser Inanspruchnahme rechnen (BFH-Beschlüsse vom 2. Dezember 1987 II R 172/84, BFH/NV 1989, 455, und vom 17. Mai 1990 II B 8/90, BFH/NV 1991, 481). Durch bloßen Zeitablauf (innerhalb der Verjährung) und die vorherige (erfolglose) Inanspruchnahme des Erwerbers wird der Anspruch gegen den Veräußerer als Gesamtschuldner nicht verwirkt. Eine Verwirkung des Anspruchs setzt vielmehr regelmäßig voraus, dass das Finanzamt durch ein bestimmtes Verhalten im Steuerschuldner das Vertrauen darauf geweckt hat, dass das Recht nicht mehr ausgeübt werde (BFH-Beschluss in BFH/NV 1991, 481). Ein solches Vertrauen ist insbesondere nicht gerechtfertigt, solange das Finanzamt die Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht erteilt hat und der Erwerber eines Grundstücks deshalb gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht in das Grundbuch eingetragen wurde (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 1989, 455). Eine Ausnahme hiervon könnte nur dann bestehen, wenn die fehlgeschlagene Beitreibung der Steuerforderung gegen den zunächst in Anspruch genommenen Erwerber auf einer vorsätzlichen oder sonstigen besonders groben Pflichtverletzung des Finanzamts beruht (BFH-Urteil vom 4. Juli 1979 II R 74/77, BFHE 129, 201, BStBl II 1980, 126; BFH-Beschluss in BFH/NV 1991, 481).
- 52 c) Dass im Streitfall diese Voraussetzungen für eine Verwirkung des Steueranspruchs des FA gegenüber der Klägerin vorlägen, hat weder das FG festgestellt noch geht dies aus dem Vorbringen der Klägerin substantiiert hervor. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung hatte das FA den Erwerbern nicht erteilt. Eine vorsätzliche oder sonstige besonders grobe Pflichtverletzung des FA ist nicht ersichtlich. Während der Dauer der gewährten Adv war eine Vollstreckung gegen

die Erwerber gemäß § 251 Abs. 1 Satz 1 AO ausgeschlossen.

53 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.