



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 35/2014 August 2014

Zur Verfassungsbeschwerde der Herren V. gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 07.09.2011 – II R 68/09 wegen Besteuerung der Erwerbsvorgänge bei einer freiwilligen Umlegung 1 BvR 2880/11

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender (Berichterstatter)
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Prof. Dr. Michael Quaas
RA Dr. h.c. Gerhard Strate
RA und Notar Prof. Dr. Bernhard Stürer
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 163.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

I.

Gegenstand des Verfahrens

Mit der gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.9.2011 erhobenen Verfassungsbeschwerde wird die Gleichheitswidrigkeit der Besteuerung von Erwerbsvorgängen im Rahmen einer freiwilligen (städtebaulichen) Umlegung geltend gemacht. Die Beschwerdeführer beanspruchen Gleichbehandlung mit den Umlegungsbeteiligten einer amtlichen bzw. hoheitlichen Umlegung nach den §§ 45 ff. BauGB. In Fällen dieser Art ist der Übergang des Eigentums nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

Das Finanzgericht hat die deswegen von den Beschwerdeführern erhobene Klage abgewiesen. Auch die Revision hiergegen hatte keinen Erfolg; der Bundesfinanzhof hat sie durch sein mit der Verfassungsbeschwerde angefochtenes Urteil vom 07.09.2011 zurückgewiesen. Der eindeutige und keiner erweiternden Auslegung zugängliche Wortlaut der Norm des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG umfasse lediglich Grundstückserwerbe im amtlichen Umlegungsverfahren nach den §§ 45 ff. BauGB. Auch die Entstehungsgeschichte und der Gesetzeszweck sprächen für dieses Auslegungsergebnis. Die tatbestandliche Beschränkung der Grunderwerbsteuerbefreiung auf das amtliche Umlegungsverfahren nach den §§ 45 ff. BauGB verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

II.

Wortlaut und Gesetzgebungsgeschichte des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG

Die hier maßgebliche Bestimmung von § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) des Grunderwerbsteuergesetzes in der Bekanntmachungs-Fassung vom 26.2.1997 (BGBl. I S. 418, ber. 1804) lautet wie folgt:

- „(1) *Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:*
1. ...
 2. ...
 3. *der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. Ausgenommen sind*
 - a) ...
 - b) **der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist,**
 - c) ...“

Die Befreiung des Eigentumsübergangs von der Grunderwerbsteuer im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch ist in dieser Form geltendes Recht seit Erlass des Grunderwerbsteuergesetzes vom 17.12.1982 (BGBl. I S. 1770), das am 1.1.1983 in Kraft getreten ist. Bis dahin galt das reichs-

rechtliche Grunderwerbsteuergesetz vom 29.3.1940 (RGBl. I S. 585) als Landesrecht fort. Grundlage hierfür war Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG in der bis zum Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes vom 12.5.1969 (BGBl. I S. 359) geltenden Fassung, wonach die Länder die ausschließliche Gesetzgebung über die Grunderwerbsteuer hatten. Mit Inkrafttreten der Finanzreform am 1.1.1970 ist die entsprechende Gesetzgebungskompetenz als konkurrierende auf den Bund übergegangen. Hiervon hat er mit dem Grunderwerbsteuergesetz von 1982 Gebrauch gemacht.

Bereits die reichsrechtliche und bis 1982 im Wesentlichen unverändert als Landesrecht fortgeltende Fassung des Grunderwerbsteuergesetzes sah in ihrem § 4 Abs. 1 Nr. 3 eine Befreiung des Eigentumsübergangs von der Grunderwerbsteuer im Umlegungsverfahren vor, und zwar sowohl im förmlichen Umlegungsverfahren (Nr. 3 a), als auch bei dem – dort so bezeichneten – freiwilligen Austausch von Grundstücken zur besseren Gestaltung von Bauland, was allerdings voraussetzte, dass der Austausch von der zuständigen Behörde als zweckdienlich anerkannt wurde (Nr. 3 b). Im Rahmen der den Ländern bis 1970 zustehenden Regelungskompetenzen sind diese Befreiungsvorschriften z.T. abgelöst bzw. modifiziert worden (vgl. den Überblick bei Boruttau/Egly/Sigloch, Grunderwerbsteuergesetz, Komm., 11. Aufl. 1982, Rn. 65 zu § 4).

Der Entwurf des Grunderwerbsteuergesetzes des Bundes vom 19.3.1981 hatte sich zunächst gegen die Steuerbefreiung für Maßnahmen nach dem Bundesbaugesetz, dem Städtebauförderungsgesetz und dem Flurbereinigungsgesetz ausgesprochen und gemeint, der Fortbestand entsprechender Steuervergünstigungen würde

„...ständig Anlass zu Berufungen und Anträgen auf Ausweitung der Befreiungstatbestände durch weitere Gesetzesänderung geben und die schon jetzt erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Anwendung des Gesetzes durch die Finanzämter noch verschärfen, so dass die erwartete Vereinfachung nicht eintritt. Die Grunderwerbsteuer würde weiterhin die Steuer bleiben, die durch Eingaben, Anträge und Rechtsmittel die Parlamente und ihre Ausschüsse, die Verwaltung und die Gerichte übermäßig belastet. Bei dem Umfang der noch verbleibenden Steuerbefreiungen würden schließlich auch die verfassungsmäßigen Bedenken gegen diese Steuer nicht ausgeräumt (vgl. BT-Drs. 9/251, S. 14 f.).

Auf Anregung des Finanzausschusses (s. dessen Bericht vom 22.11.1982, BT-Drs. 9/2114, S. 5 f.) sind dann aber doch wieder bestimmte Vorgänge im Rahmen von Flurbereinigungsverfahren sowie insbesondere der Eigentumsübergang im Umlegungsverfahren (nach dem Bundesbaugesetz) von der Steuerbarkeit ausgenommen worden, und zwar mit dem ausdrücklichen Argument, es handele sich dabei (auch) *„... um Vorgänge außerhalb des freien Marktgeschehens.“* Der Vorschlag des Finanzausschusses zu einer entsprechenden Ergänzung des § 1 Abs. 1 GrEStG(E) wurde in der bis heute geltenden Fassung (ausgenommen die Ersetzung des Wortes „Bundesbaugesetz“ durch „Baugesetzbuch“) vom Bundestag beschlossen und so per 1.1.1983 in Kraft gesetzt.

III.

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung zu § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG

Die Steuerbefreiung für den Übergang des Eigentums im städtebaulichen Umlegungsverfahren ist wiederholt Gegenstand der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit geworden. Die Ergebnisse dieser Rechtsprechung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Der Bundesfinanzhof hatte zunächst die Auffassung vertreten, dass die steuerliche Privilegierung von Eigentumsübergängen im Umlegungsverfahren nur insoweit gerechtfertigt sei, als das Zuteilungsgrundstück mit dem Einwurfsgrundstück identisch, d.h. flächengleich und deckungsgleich, sei (Urt. v. 29.10.1997, BFHE 183, 269). Das lag auf der Linie des BFH-Urteils vom 1.8.1990 (BFHE 162, 146), wonach Grundstückszuteilungen im Umlegungsverfahren, für die der neue Eigentümer deshalb eine Geldleistung zu erbringen hatte, da er keinen oder keinen wertgleichen Grundstücksverlust im Umlegungsgebiet erlitten hatte, nicht von der Steuerbarkeit nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgeschlossen waren.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 28.7.1999 (BFHE 190, 225) aufgegeben und entschieden, dass alle in einem förmlichen Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch durch Ausspruch einer Behörde erfolgenden Eigentumsänderungen an Grundstücken von der Grunderwerbsteuer befreit seien, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter sei. Umfasst waren damit erklärtermaßen auch Mehrzuteilungen im Umlegungsgebiet; eine Reduzierung des Anwendungsbereichs des Steuerprivilegs auf den jeweiligen Sollanspruch oder jedenfalls bis zur Höhe des sog. Spitzenausgleichs nach § 59 Abs. 2 Satz 3 BauGB war und ist seitdem grundsätzlich nicht mehr zulässig (vgl. dazu auch den im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangenen „Anwendungserlass“ des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 15.3.2000, NVwZ 2001, 658).

2. Kommt es zwischen den Umlegungsbeteiligten allerdings zu einer Zuteilung, die von den Bestimmungen des BauGB nicht vorgesehen ist, ist die Zuteilung nicht „umlegungsbedingt“, sondern nimmt den Charakter eines rechtsgeschäftlichen Grundstückserwerbs an. Nicht „umlegungsbedingt“ ist ein Grundstückserwerb, der sich nur verfahrensmäßig des förmlichen Umlegungsverfahrens bedient und sich ohne Bindung an die dort festgelegten Zuteilungsgrundsätze vollzieht, insbesondere dergestalt, dass der Umlegungsbeteiligte über ein ihm zugeteiltes Abfindungsgrundstück hinaus weitere Grundstücksmehrzuteilungen erhält oder wenn ein relativ kleines Grundstück in einem künftigen Umlegungsgebiet erworben wird, um damit später die steuerfreie Zuteilung eines gewünschten, erheblich größeren Grundstücks, etwa für die Zwecke der Errichtung einer Sportanlage, zu erlangen (FG Baden-Württemberg, Urt. v. 13.10.2004, EFG 2005, 1891; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 16.5.2013, EFG 2014, 64).

Durch koordinierten Ländererlass (vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg vom 5.7.2010, DStR 2010, 2310) sind den Finanzbehörden Prüfungskriterien an die Hand gegeben worden, auf deren Grundlage darüber zu entscheiden ist, ob bei wesentlichen Mehrzuteilungen im Rahmen gesetzlicher Baulandumlegungen das entscheidungserhebliche Kriterium „umlegungsbedingt“ erfüllt ist. Damit sollen offensichtlich missbräuchliche Gestaltungen im Rahmen einer gesetzlichen Baulandumlegung eingedämmt werden.

3. Für freiwillige Umlegungen, d.h. für Umlegungen, die außerhalb des förmlichen Verfahrens nach den §§ 45 ff. BauGB zwischen den Beteiligten vereinbart werden, kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG nicht aktiviert werden. Das deswegen vorliegend mit der Verfassungsbeschwerde angefochtene Urteil des BFH vom 08.09.2011 verweist insoweit auf seine vorangegangenen Entscheidungen vom 26.11.1986 (BStBl. II 1987, 135 = BFH/NV 1988, 392), vom 24.02.1988 (BFHE 151, 272), vom 06.09.1988 (BFHE 154, 240 = BStBl. II 1988, 1008) und vom 17.02.2005 (BFH/NV 2006, 365). Der eindeutige und keiner erweiternden Auslegung zugäng-

liche Wortlaut der Befreiungsnorm umfasse, so der Tenor dieser Entscheidungen, lediglich Grundstückserwerbe im amtlichen Umlegungsverfahren im Sinne der §§ 45 ff. BauGB; der BFH sei nicht befugt, den Anwendungsbereich dieser Ausnahmegvorschrift zu erweitern.

Eine deswegen unmittelbar gegen die gesetzliche Bestimmung eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom **BVerfG** durch Beschluss vom 14.2.1985 (DB 1985, 945) als unzulässig nicht zur Entscheidung angenommen und der Beschwerdeführer auf die vorrangige Inanspruchnahme fachgerichtlichen Rechtsschutzes verwiesen. Ebenfalls nicht zur Entscheidung angenommen wurde – mangels Grundrechtsfähigkeit und Beschwerdebefugnis – die Verfassungsbeschwerde einer Gemeinde gegen das vorgenannte Urteil des BFH vom 06.09.1988 (BVerfG, Beschl. v. 7.2.1990, HFR 1990, 580 = juris).

IV.

Das Urteil des BFH v. 07.09.2011 und das Beschwerdevorbringen

1. Der Bundesfinanzhof hat zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der auf die amtliche Umlegung beschränkten Grunderwerbsteuer-Befreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG maßgeblich auf die Merkmale „hoheitlicher Zwang“ einerseits und „Freiwilligkeit“ andererseits abgestellt. Dies seien insoweit geeignete Anknüpfungspunkte für die Bestimmung des Steuergegenstandes; denn sie bezeichnen mit Blick auf die angesprochenen Umlegungsverfahren Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht, dass sie die unterschiedliche Belastung rechtfertigten. Der Gesetzgeber habe sich also dazu entschieden, nur solche Umlegungsverfahren von der Grunderwerbsteuer auszunehmen, die außerhalb des normalen Marktgeschehens stünden. Dem liege die zutreffende Annahme zugrunde, dass der Eigentumsübergang im förmlichen Umlegungsverfahren nicht dem gewöhnlichen Marktgeschehen entspreche, weil eine zwangsweise Durchsetzung der öffentlich-rechtlich angeordneten Umlegungsmaßnahmen möglich sei. Dementsprechend gehe der Gesetzgeber umgekehrt davon aus, dass auf freiwilliger Basis abgeschlossene Grundstückstauschverträge sich deshalb innerhalb des normalen Marktgeschehens bewegten, weil kein Vertragspartner zum Abschluss eines entsprechenden Vertrages gezwungen werden könne. Dies bewege sich innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, auch im Blick auf das Bestreben, die Zahl der Besteuerungsausnahmen möglichst klein zu halten, um eine Steuervereinfachung zu gewährleisten und den Steuersatz zu senken.
2. Die Beschwerdeführer des vorliegenden Verfahrens haben gegenüber der Argumentation des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 7.9.2011 im Wesentlichen Folgendes eingewandt:
 - Die amtliche und die freiwillige Umlegung dienten dem gleichen Zweck, nämlich dazu, zur Erschließung oder Neugestaltung von Baugebieten Grundstücke in der Weise neu zu ordnen, dass nach Lage, Form und Größe für die bauliche oder sonstige Nutzung zweckmäßig gestaltete Grundstücke entstünden, entweder im Rahmen des einseitig-hoheitlichen Verfahrens nach § 45 ff. BauGB oder auf der Grundlage eines städtebaulichen Vertrages nach § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BauGB. Die Identität der Umlegungszwecke komme in besonderer Weise dadurch zum Ausdruck, dass die einvernehmliche die amtliche Umlegung verdränge.

- Auch die freiwillige Umlegung könne entgegen der Annahme des Bundesfinanzhofs nicht dem „normalen Marktgeschehen“ zugeordnet werden. Sie diene den gleichen Zwecken wie die amtliche Umlegung. Ihr Vorteil liege im Wesentlichen in der Verkürzung der Verfahrensdauer. Außerdem bestehe, wie die Praxis zeige, auch im amtlichen Umlegungsverfahren zumeist Einverständnis zwischen den Beteiligten über die Neuordnung der Grundstücke, insbesondere bei der „vereinbarten amtlichen Umlegung“ (unter Bezugnahme auf Dieterich, Baulandumlegung, 5. Aufl. 2006, Rn. 498 b) ff.), bei der Grunderwerbsteuer jedoch nicht anfalle.
- Ausweislich der grundlegenden Entscheidung des BVerfG zur städtebaulichen Umlegung vom 22.5.2001 (BVerfGE 104, 1) stelle die freiwillige Umlegung in Ansehung des durch die Bodenordnung betroffenen Grundrechts aus Art. 14 Abs. 1 GG gegenüber der gesetzlichen Umlegung den geringeren Eingriff dar. Dementsprechend sei die Gemeinde auch verpflichtet, sich an der freiwilligen Umlegung zu beteiligen (unter Bezugnahme auf BGH, Urt. v. 2.4.1981, NJW 1981, 2124). Unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung sei es geboten, die Regelung des Sachgesetzgebers und die des Steuergesetzgebers abzustimmen (unter Bezugnahme auf BVerfG, Urt. v. 7.5.1998, BVerfGE 98, 106 [125 ff.], sowie Urt. v. 16.12.1997, BVerfGE 98, 83 [101 f.]). Dabei müsse bei einem Widerstreit der Abgabengesetzgeber die umlegungsrechtlichen Vorgaben beachten, wonach als Ausfluss der Eigentumsgarantie die freiwillige Umlegung gegenüber der amtlichen Umlegung Vorrang genieße.
- Gegenüber dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Vorrang der freiwilligen Umlegung müsse auch der vom Bundesfinanzhof vorliegend geltend gemachte Vereinfachungsaspekt zurücktreten. Die Feststellung, ob ein zur Grundstücksneuordnung geschlossener Tauschvertrag die Merkmale eines freiwilligen Umlegungsvertrages nach § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BauGB erfülle, d.h., ob der Tausch auf eine Erschließungs- oder Neuordnungsumlegung im Sinne der Begriffsbestimmung des § 45 Abs. 1 BauGB gerichtet sei, erfordere keinen erheblichen Verwaltungsaufwand. Und Lenkungsziele würden mit der Steuerfreistellung für Erwerbsvorgänge im Rahmen der amtlichen Umlegung ersichtlich nicht verfolgt.
- Die steuerrechtliche Gleichbehandlung der freiwilligen Umlegung mit der amtlichen Umlegung sei schließlich auch sachgerecht. Mit der Kodifizierung des städtebaulichen Vertrages in § 11 BauGB verfolge der Gesetzgeber das Ziel, kooperatives Verwaltungshandeln zu erleichtern. Gerade bei der Bewältigung komplexer Situationen seien verwaltungsrechtliche Verträge vielfach von Vorteil. Ergäben sich aus dem Abschluss von Umlegungsverträgen steuerliche Nachteile, würde man die Beteiligten letztlich dazu zwingen, trotz erzielter Einigung ein amtliches Umlegungsverfahren durchzuführen, was zu nicht unerheblichen Kosten und in der Regel zu Zeitverzögerungen führe. Im Ergebnis verursache die derzeitige steuerliche Behandlung der Umlegungsvorgänge lediglich Nachteile, denen – wegen der Möglichkeit der vereinbarten amtlichen Umlegung – letztlich auch keine steuerlichen Mehreinnahmen gegenüberstünden.

V. Verfassungsrechtliche Würdigung durch die Bundesrechtsanwaltskammer

Vorbemerkung:

Das Bundesverfassungsgericht hat die Zustellung der Verfassungsbeschwerde an die Anhörungsbeteiligten gem. § 27 a BVerfGG mit der Bitte verbunden, in einer etwaigen Stellungnahme insbesondere auf folgende Fragen einzugehen:

- Welche Gründe sind der Praxis typischerweise dafür ausschlaggebend, ob eine freiwillige Umlegung nach § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BauGB oder eine amtliche Umlegung nach § 45 ff. BauGB durchgeführt wird?
- Welches sind die in der Praxis gängigen Formen der freiwilligen Umlegung? Aus welchen Gründen werden sie gewählt? Beinhalten sie auch Regelungen hinsichtlich der Grunderwerbsteuer?
- Wie verfährt die Praxis, wenn Verhandlungen über eine freiwillige Umlegung scheitern?
- Wer sind die Initiatoren freiwilliger Umlegungen (Kommunen, Eigentümer, Bauträger)?

Die Bundesrechtsanwaltskammer sieht sich mangels einschlägiger Erfahrung und Sachkenntnis leider nicht in der Lage, die vom Senat im Zustellungsschreiben formulierten Fragen in einer Weise zu beantworten, die als repräsentativ oder statistisch signifikant bezeichnet werden kann.

Die Bundesrechtsanwaltskammer beschränkt sich deshalb darauf, die durch das angefochtene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.9.2011 und durch die Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen vor dem Hintergrund der gesetzlichen Regelung des Umlegungsverfahrens und der hierbei möglichen Gestaltungsformen wie folgt zu beantworten:

1. Die Bundesrechtsanwaltskammer erinnert zunächst an die einschlägige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, aus der sich für die verfassungsrechtliche Beurteilung steuerlicher Vergünstigungen aus Gemeinwohlgründen folgende Leitlinien ergeben:
 - Der Gesetzgeber des Steuerrechts ist grundsätzlich nicht gehindert, bestimmte Personen, Gruppen oder Sachverhalte aus Gründen des Gemeinwohls steuerlich zu begünstigen. Mit anderen Worten: Der Gesetzgeber darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung mit Hilfe des Steuerrechts auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen (BVerfG, Urt. vom 7.5.1998, BVerfGE 98, 106 [117 ff.]; Beschl. v. 7.1.2006, BVerfGE 117, 1 [31 f.]; Beschl. v. 17.4.2008, BVerfGE 121, 108 [120]; Urt. v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 [231 f.]). Nur dann jedoch, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie auch geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern (BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73 [112 f.]; Urt. v. 20.4.2004, BVerfGE 110, 274 [293]; Beschl. v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 [182]; Beschl. v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 [32]; Urt. v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 [232]). Weiterhin muss der Förderungs- und Lenkungszweck gleichheitsgerecht ausgestaltet sein

(BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995, BVerfGE 93, 121 [148]; Beschl. v. 11.11.1998, BVerfGE 99, 280 [296]; Urt. v. 20.4.2004, BVerfGE 110, 274 [293]; Beschl. v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 [181]; Beschl. v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 [32]; Urt. v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 [232]) und auch Vergünstigungstatbestände müssen jedenfalls ein Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung aufweisen (vgl. BVerfG, Urt. v. 6.3.2002, BVerfGE 105, 73 [113]; Beschl. v. 7.11.2006, BVerfGE 117, 1 [33]; Urt. v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 [232]).

- Unabhängig davon, ob mit einer Steuernorm allein Fiskalzwecke oder auch Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden, ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten, was bedeutet, dass generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen grundsätzlich nicht allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstoßen. Der Gesetzgeber darf sich also grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Allerdings darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrundelegen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 8.10.1991, BVerfGE 84, 348 [359]; Beschl. v. 10.4.1997, BVerfGE 96, 1 [6]; Beschl. v. 21.6.2006, BVerfGE 116, 164 [182 f.]; Urt. v. 9.12.2008, BVerfGE 122, 210 [232 f.]; Beschl. v. 4.2.2009, BVerfGE 123, 1 [19]).
3. Dies vorangeschickt, ist die Bundesrechtsanwaltskammer durch ihren Verfassungsrechtsausschuss im vorliegenden Fall zu folgendem Ergebnis gelangt:
- a) Das Steuerprivileg des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG ist von der erkennbaren gesetzgeberischen Motivation getragen, die Bodenordnung im Rahmen städtebaulicher Umlegungen zu erleichtern und damit zur Gewinnung von Bauland aufgrund entsprechender Planungen (seit 1993 unter bestimmten Voraussetzungen auch nach Maßgabe des § 34 BauGB) beizutragen. Diese gesetzgeberische Zielsetzung lag ersichtlich auch bereits der Vorgängerbestimmung des § 4 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG 1940 (und der Vorgängerbestimmung des § 8 Nr. 7 GrEStG 1919) zugrunde, allerdings mit dem Unterschied, dass die seinerzeit vorgesehene Grunderwerbsteuer-Befreiung auch dem freiwilligen Grundstücksaustausch zur Baulandgewinnung zuerkannt wurde, wenn der Austausch von der zuständigen Behörde als zweckdienlich anerkannt worden ist (vgl. dazu die Amtl. Begründung des GrEStG 1940, abgedruckt in: RStBl. 1940, 387 [396]).

Allerdings ist in das Grunderwerbsteuergesetz 1982 nur die Umlegung nach den Bestimmungen des (seinerzeitigen) Bundesbaugesetzes als steuerbefreiend aufgenommen worden und auch dies nur auf Intervention des Finanzausschusses, ohne sich mit der Frage zu befassen, ob die gleichen Erwägungen, mit denen die Steuerbefreiung für die amtliche Umlegung begründet wurde („Vorgänge außerhalb des freien Marktgeschehens“), im Ergebnis nicht auch für die freiwillige Umlegung gelten.

Im Ergebnis lässt sich aber jedenfalls feststellen, dass die hier interessierende Steuerbefreiung für den Eigentumsübergang im Rahmen der Umlegung nach den Bestimmungen des Baugesetzbuchs von erkennbaren gesetzgeberischen Erwägungen getragen und durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigt ist.

- b) Das Rangverhältnis von freiwilliger Umlegung einerseits und amtlicher Umlegung andererseits ist in der höchstrichterlichen und verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung wie folgt geklärt worden:

Die dafür zuständige Gemeinde muss sich in Ansehung des hierdurch betroffenen Grundrechts der Umlegungsbeteiligten aus Art. 14 Abs. 1 GG grundsätzlich für dasjenige bodenordnende Mittel entscheidend, das für die Eigentümer mit den geringsten Belastungen verbunden ist (BGH, Urt. v. 10.11.1983, NVwZ 1984, 750 [751]). Das gilt auch und gerade zunächst für die freiwillige Umlegung, weshalb sich die Gemeinde auch nicht von vornherein weigern darf, sich an einem solchen Verfahren zu beteiligen (BGH, Urt. v. 2.4.1981, NJW 1981, 2124 sowie etwa Urt. v. 12.3.1987, BGHZ 100, 148 [151]). Erst dann, wenn eine freiwillige Umlegung nicht zustande kommt oder nicht geeignet erscheint, die anstehenden bodenordnungsrechtlichen Probleme sachgerecht zu bewältigen, darf die Gemeinde die Durchführung eines Umlegungsverfahrens nach den §§ 45 ff. BauGB anordnen (OLG Nürnberg, Urt. v. 6.7.2001, ZfIR 2002, 307).

Dieses Rangverhältnis von freiwilliger Umlegung einerseits und amtlicher Umlegung andererseits hat das **BVerfG** in seiner Grundsatzentscheidung zur städtebaulichen Umlegung vom 21.05.2001 – unter gleichzeitiger Bezugnahme auf die vorstehend zitierte BGH-Rechtsprechung – ausdrücklich bestätigt (BVerfGE 104, 1 [10 ff.]). Damit steht fest, dass der freiwilligen Umlegung zur Verwirklichung der in § 45 Abs. 1 BauGB genannten Umlegungszwecke (zunächst) eindeutig Vorrang vor der amtlichen Umlegung zukommt.

- c) Im Gegensatz zur vereinbarten amtlichen Umlegung, nach Dieterich (a.a.O.) der „*Königsweg zum Bauland*“, ist die freiwillige Umlegung nach allgemeiner Auffassung, wie sie auch in dem angefochtenen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.9.2011 zum Ausdruck kommt, nicht grunderwerbsteuerbefreit. Allerdings lässt sich insoweit bereits die Frage aufwerfen, ob die in § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG als Voraussetzung für die entsprechende Grunderwerbsteuerbefreiung gewählte Formulierung:

„... der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist“,

spätestens seit der ausdrücklichen Aufnahme der freiwilligen Umlegung („Neuordnung der Grundstücksverhältnisse“, vgl. § 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BauGB) in den Katalog zulässiger städtebaulicher Verträge aufgrund des Bau- und Raumordnungsgesetzes 1998 (BauROG v. 18.8.1997, BGBl. I S. 2081) bei verfassungskonformer Interpretation nicht auch auf die gegenüber der amtlichen Umlegung vorrangige freiwillige Umlegung erstreckt werden kann oder gar erstreckt werden muss. Das gilt insbesondere auch für den insoweit verwandten Begriff des (Umlegungs-) Verfahrens. Denn nach der Legaldefinition des § 9 VwVfG schließt der Begriff des Verwaltungsverfahrens den Erlass eines Verwaltungsaktes oder den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages ein.

Nach Meinung der Bundesrechtsanwaltskammer wäre eine solche (verfassungskonforme) Auslegung des hier interessierenden Privilegierungs-Tatbestandes eigentlich naheliegend. Unabhängig davon bzw. darüber hinaus wäre eine Erstreckung der Steuerbefreiung auf freiwillige Umliegungen über den Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG hinaus nach Meinung der Bundesrechtsanwaltskammer in Ansehung des Gleichheitssatzes in seiner eigentumsrechtlichen Dimension (vgl. BVerfG, Beschl. v. 10.2.1987, BVerfGE 74, 203 [217] sowie dazu Berkemann, in: Umbach/Clemens, GG, Mitarbeiterkomm., Bd. I 2002, Rn. 96 zu Art. 14) jedoch sogar aus folgenden Gründen geboten.

- (1) Es ist auch und gerade in der Rechtsprechung des BVerfG zu Steuerbefreiungen und den daran unter Gleichheitsgesichtspunkten zu stellenden Anforderungen anerkannt, dass sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen, unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber ergeben können. Dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers sind danach umso engere Grenzen gesetzt, je stärker sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann (vgl. Beschl. v. 18.7.2012, BVerfGE 132, 179 [188 f. m.w.Nw.] – Gleichbehandlung von eingetragenen Lebenspartnern mit Ehegatten bei der Befreiung von der Grunderwerbsteuer).

Betroffen ist im vorliegenden Fall bzw. beim Umliegungsverfahren das durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Eigentum der von der Bodenordnung betroffenen Grundeigentümer. Die Neuordnung der Grundstücksverhältnisse im Geltungsbereich eines Bebauungsplans oder innerhalb der im Zusammenhang bebauten Ortsteile durch Umliegung mit dem Ziel, nach Lage, Form und Größe für die bauliche und sonstige Nutzung zweckmäßig gestaltete Grundstücke entstehen zu lassen (§ 45 Abs. 1 BauGB), ist vom BVerfG als grundsätzlich zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG eingestuft worden (vgl. erneut Beschl. v. 22.5.2001, BVerfGE 104, 1 [9 ff.]). Allerdings setzt, wie bereits erwähnt, die Wahrnehmung der entsprechenden Inhalts- und Schrankenbestimmung im konkreten Fall erklärtermaßen voraus, dass die Eigentümer sich selbst auf die zur Verwirklichung der Bebaubarkeit ihrer Grundstücke notwendige Neuordnung ihrer Eigentumsrechte nicht einigen können. Kommt es demgegenüber zu einer entsprechenden einvernehmlichen Regelung, wird der Umliegungszweck also durch privatautonome Gestaltung der beteiligten Eigentümer verwirklicht, entfällt die Befugnis der hierfür zuständigen Gemeinde zur hoheitlichen bzw. amtlichen Durchführung des Verfahrens.

- (2) Damit stellt sich die entscheidende Frage, ob der Qualifizierung einer Umliegung als „hoheitlich“ einerseits und als „freiwillig“ andererseits tatsächlich, wie es der Bundesfinanzhof in seinem hier angefochtenen Urteil vom 07.09.2011 angenommen hat, eine für die Gewährung oder Nichtgewährung des Steuerprivilegs nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG maßgebliche Unterscheidungskraft beigemessen werden kann, die vor Art. 14 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG Bestand hat. Oder, anders formuliert: Kann, wie der BFH meint, allein die Option, die Umliegung ggf. zwangsweise bzw. einseitig-hoheitlich durchzusetzen, die Grunderwerbsteuer-Befreiung der amtlichen Umliegung und die Ablehnung der Erstreckung der Steuerbefreiung auf die freiwillige Umliegung rechtfertigen, wenn doch die freiwillige Umliegung in Ansehung des Art. 14 Abs. 1 GG

die vorrangige Form der Bodenordnung ist und im Übrigen dem gleichen Zweck dient wie die amtliche Umlegung?

Die Frage stellen heißt sie verneinen. Das gilt auch und gerade im Blick auf die vereinbarte amtliche Umlegung, die grundsätzlich ebenfalls grunderwerbsteuerbefreit ist. In all diesen Fällen handelt es sich entgegen der Auffassung des BFH jedenfalls nicht um Vorgänge „innerhalb des normalen Marktgeschehens“. Denn entsprechende Bodenneuordnungen sind regelmäßig vor dem Hintergrund einer gemeindlichen, also hoheitlich veranlassten Erschließungs- bzw. Neugestaltungsplanung zu sehen; und an einer solchen Bodenordnung sind, ob freiwillig oder gezwungen, regelmäßig mehrere Eigentümer beteiligt, die nicht nur Gleichbehandlung im Umlegungsverband beanspruchen können, sondern vor allem auch durch Flächenabgaben dazu beitragen müssen, dass sich die gemeindliche Planung, und damit ein dem Gemeinwohl dienendes Ziel, tatsächlich verwirklichen lässt. Dass ein bestandskräftiger und in Kraft gesetzter Umlegungsplan ggf. einseitig-hoheitlich von der Gemeinde durchgesetzt werden kann (vgl. § 72 Abs. 2 BauGB), während ein (nicht in das „Gewand“ einer amtlichen Umlegung „gekleideter“) Umlegungsvertrag ggf. gerichtlich durchgesetzt bzw. vollstreckt werden muss, betrifft die nachrangige Frage der Vollziehung und hat mit den Gründen für die Einräumung des Steuerprivilegs des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG grundsätzlich nichts zu tun, zumal dieses ja tatsächlich erst mit dem Übergang des Eigentums zum Tragen kommt.

- (3) Dem können letztlich auch nicht Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse entgegengehalten werden. Entscheidend ist – entgegen der Auffassung des BFH – nicht, ob eine hoheitliche oder eine freiwillige Umlegung erfolgt ist, sondern dass überhaupt eine Umlegung stattgefunden hat, die dem Leitbild der §§ 45 ff BauGB entspricht. Das vereinfacht die Prüfung, ob die Befreiungsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 b) GrEStG vorliegen, erheblich, unabhängig davon, dass die finanzgerichtliche Rechtsprechung bisher schon selbst hoheitlich durchgeführten Umlegungen dann die Grunderwerbsteuerbefreiung versagt hat, wenn sich die Beteiligten des Umlegungsverfahrens nicht aus vorrangig städtebaulichen, sondern anderen Gründen bedienten, insbesondere nicht „umlegungsbedingte“ Mehrzuteilungen zum Gegenstand des Umlegungsplans machten (s.o. III Nr. 2). Diese Prüfung lässt sich genauso bei freiwilligen Umlegungen durchführen bzw. praktizieren.

Nicht ausschließlich mit der amtlichen Umlegung verbunden ist, um dies noch vorsorglich anzufügen, die Abschöpfung des Umlegungsvorteils, zumindest in Höhe des Vorwegabzugs nach § 55 Abs. 2 BauGB für Erschließungsanlagen etc. Denn auch bei der freiwilligen Umlegung ist man auf diesen Flächenabzug zur Erschließung des jeweiligen Umlegungsgebiets angewiesen; und darüber hinaus lehrt die Erfahrung, dass bei freiwilligen Umlegungen häufig noch größere Abzüge als bei der amtlichen Umlegung gemacht werden und dies von den Gemeinden bzw. von den von ihr beauftragten Erschließungsträgern mit der Verkürzung der Aufschließungsdauer gegenüber der langwierigeren amtlichen Umlegung gerechtfertigt wird.

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die Verfassungsbeschwerde nach alledem für **begründet**.