

Urteil vom 27. September 2012, II R 7/12

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht - Einbeziehung von Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage - Keine unionsrechtlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8, GrEStG § 9, UStG § 4 Nr 9 Buchst a, GG Art 3 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 33 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. August 2011, Az: 7 K 192/09

Leitsätze

1. Ergibt sich aus weiteren Vereinbarungen, die mit einem Grundstückskaufvertrag in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebaute Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand (Festhalten an der ständigen Rechtsprechung) .
2. Gegen die ständige Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht bestehen keine unionsrechtlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken. Sie steht nicht im Widerspruch zu der Rechtsprechung der Umsatzsteuersenate des BFH .

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erwarben durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 16. November 2005 je zur Hälfte ein unbebautes Grundstück zu einem Kaufpreis in Höhe von 46.314 €. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden vom 18. Januar 2006 die Grunderwerbsteuer zunächst in Höhe von jeweils 810 € fest.
- 2 Aufgrund weiterer Ermittlungen des FA stellte sich heraus, dass die Kläger am 30. November 2005 einen Bauerrichtungsvertrag mit dem Bauunternehmen T-GmbH über die Errichtung einer Doppelhaushälfte auf dem erworbenen Grund und Boden zu einem Gesamtpreis für ein künftiges "schlüsselfertiges Haus" in Höhe von 120.013 € abgeschlossen hatten. In den Erwerb des Grundstücks und die Bauplanung war das Baubetreibungsunternehmen E-GmbH einbezogen. In einer gemeinsamen Werbebroschüre traten die T-GmbH und die E-GmbH in Bezug auf die Bauplanung und Bauerrichtung unter einem gemeinsamen Logo als "ein starkes Team" auf, das Baupartner zusammen bringe, die sich sonst nicht finden würden. Die E-GmbH hatte von den Grundstückseigentümern die Erlaubnis erhalten, das unbebaute Grundstück am Markt anzubieten. Anlässlich eines Termins am 20. Oktober 2005 besprachen die Kläger mit der T-GmbH den auf dem Grundstück zu errichtenden Haustyp und den Kaufpreis. Die Grundstücksveräußerer lernten die Kläger erstmalig beim Notartermin kennen.
- 3 Das FA sah anhand der gesamten Umstände und auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum sogenannten einheitlichen Leistungsgegenstand einen objektiv engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem im zeitlichen Zusammenhang damit abgeschlossenen Bauerrichtungsvertrag als gegeben an. Es betrachtete das bebaute Grundstück als Gegenstand des Erwerbs und setzte für die Kläger die Grunderwerbsteuer durch geänderte Bescheide vom 3. Februar 2009 unter Berücksichtigung der Bauerrichtungskosten in Höhe von 120.013 € auf jeweils 2.910 € fest.
- 4 Die nach erfolglosen Einsprüchen erhobene Klage hatte Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) hat das FA zu Unrecht die Kosten für das nach Erwerb des unbebauten Grundstücks hergestellte Wohngebäude in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Allein der Grundstückskaufvertrag begründe einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks. Die Verpflichtung zur Ausführung der Bauerrichtungsleistungen sei

nicht in § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) als steuerbarer Vorgang bezeichnet. Folglich falle hierfür keine Grunderwerbsteuer, sondern allein Umsatzsteuer an. Der Bauerrichtungsvertrag sei auch kein unselbständiger Teil des notariellen Grundstückskaufvertrags oder Teil eines Einheitsvertrags. Beide Verträge seien nicht nur an verschiedenen Tagen, in verschiedenen Urkunden, sondern auch von verschiedenen Vertragspartnern über verschiedene Leistungsgegenstände abgeschlossen worden. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 730 veröffentlicht.

- 5 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Seiner Ansicht nach sind im Streitfall ein "einheitlicher Leistungsgegenstand" anzunehmen und die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.
- 6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG war im Streitfall das Grundstück mit noch zu errichtendem Gebäude Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Zu Recht hat daher das FA die Aufwendungen der Kläger für das Gebäude in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG einbezogen.
- 9 1. 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 2009 II R 58/07, BFH/NV 2010, 63, m.w.N., und vom 28. März 2012 II R 57/10, BFH/NV 2012, 1549).
- 10 Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1549, m.w.N.). Ein solcher Zusammenhang ist nicht nur gegeben, 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1549, m.w.N.). Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag wird vielmehr auch indiziert, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot später annimmt (BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 63, und in BFH/NV 2012, 1549, jeweils m.w.N.).
- 11 Für einen objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag ist es nicht erforderlich, dass das Angebot der Veräußererseite in einem Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wird (BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 63, und in BFH/NV 2012, 1549, jeweils m.w.N.). Entscheidend ist vielmehr, dass die Veräußererseite das Angebot zur Bebauung des Grundstücks bis zum Abschluss des Grundstückskaufvertrags abgegeben und der Erwerber das Angebot später unverändert oder lediglich vom Umfang her mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändern, angenommen hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1549, m.w.N.).
- 12 Auf der Veräußererseite können dabei auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, 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 bebaute Zustand zu verschaffen (BFH-Urteile vom 23. November 1994 II R 53/94, BFHE 176, 450, BStBl II 1995, 331, und vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, jeweils m.w.N.).

- 13** Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1989 II R 72/87, BFH/NV 1991, 344; vom 6. Dezember 1989 II R 145/87, BFH/NV 1991, 345, und vom 23. August 2006 II R 42/04, BFH/NV 2007, 760) oder aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (BFH-Urteile vom 13. August 2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663, und in BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, jeweils m.w.N.).
- 14** 2. Zu Unrecht geht das FG in der Vorentscheidung davon aus, die Rechtsprechung des BFH zum "einheitlichen Erwerbsgegenstand" finde im GrEStG keine Rechtsgrundlage, verstoße gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot und gegen Unionsrecht. Das Bundesverfassungsgericht (Kammerbeschluss vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212), der Gerichtshof der Europäischen Union (Beschluss vom 27. November 2008 C-156/08, Vollkommer, Slg. 2008, I-165) und der erkennende Senat (Urteile vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34; vom 27. Oktober 1999 II R 20/99, BFH/NV 2000, 349; vom 1. März 2000 II R 37/99, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2000, 732) haben bereits eingehend dargelegt, weshalb diese Bedenken nicht durchgreifen.
- 15** 3. Eine Divergenz zu der Rechtsprechung des V. Senats des BFH, der für Zwecke der Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls von einer einheitlichen Leistung ausgeht und die Umsatzsteuer durch die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung des Leistungsgegenstandes nicht betroffen sieht (vgl. BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 42/05, BFHE 221, 316, BStBl II 2008, 697; vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78), besteht ebenfalls nicht.
- 16** Nach § 4 Nr. 9 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sind zwar Umsätze umsatzsteuerfrei, die unter das GrEStG fallen. Die Vorschrift behandelt jedoch nur die Frage, unter welchen Voraussetzungen steuerbare Umsätze von der Umsatzsteuer befreit sind. Sie grenzt somit umsatzsteuerpflichtige von umsatzsteuerfreien Vorgängen ab, enthält jedoch kein Gesetzesgebot, ob und inwieweit in bestimmten Fällen Grunderwerbsteuer zu erheben ist. Ob ein Vorgang grunderwerbsteuerpflichtig ist, entscheidet sich allein nach den Regeln des GrEStG (BFH-Urteil in BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34).
- 17** Aus § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG ergibt sich auch kein allgemeiner Rechtsgedanke, der eine andere grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung der Erwerbsvorgänge erfordern würde, bei denen nach objektiven Maßstäben das bebaute Grundstück als einheitlicher Erwerbsgegenstand anzusehen ist (BFH-Urteil in BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34). Die Sachverhalte, die von der Rechtsprechung des BFH zum "einheitlichen Erwerbsgegenstand" erfasst werden, sind nicht mit dem Erwerb unbebauter Grundstücke, die vom Erwerber später in eigener Regie bebaut werden, vergleichbar. Sie sind vielmehr zu vergleichen mit dem Erwerb bereits bebauter Grundstücke. Gegenstand des Erwerbs ist nämlich das Grundstück in seinem (fiktiv) bebauten Zustand. Bei einem bereits bebauten Grundstück ist die für die Leistungen zur Errichtung des Gebäudes (früher) gezahlte Umsatzsteuer ebenfalls Teil der für das bebaute Grundstück insgesamt zu erbringenden und nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Gegenleistung. Nicht anders verhält es sich, wenn die Verträge darauf gerichtet sind, dass der Erwerber das Grundstück im (zukünftig) bebauten Zustand erhält.
- 18** 4. Da die Vorentscheidung von einer anderen Rechtsauffassung ausgeht, war sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Im Streitfall haben die Kläger ein Angebot der Veräußererseite angenommen, dessen Gegenstand aufgrund einer bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf dem von den Klägern erworbenen Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis war.
- 19** Die Kläger haben bereits im Oktober 2005 und damit vor Abschluss des Kaufvertrags die Einzelheiten für die schlüsselfertige Errichtung des zu errichtenden Haustyps auf dem noch zu erwerbenden Grundstück mit der T-GmbH besprochen. Bei dem errichteten Gebäude handelt es sich um eine Doppelhaushälfte, deren Errichtung nur vor dem Hintergrund der Errichtung der anderen Haushälfte auf dem benachbarten Grundstück wirtschaftlich vernünftig und bautechnisch sinnvoll ist und daher bereits im Vorfeld eine Bauplanung für beide Grundstücke voraussetzt. Bereits vierzehn Tage nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags haben die Kläger den

Bauerrichtungsvertrag mit der T-GmbH abgeschlossen. Der zeitliche Zusammenhang lässt den Schluss zu, dass die Planungen für die Bebauung bereits im Zeitpunkt des Kaufvertrags im Wesentlichen abgeschlossen waren.

- 20** Dass die Kläger das Grundstück von Privatpersonen erworben haben und den Bauerrichtungsvertrag mit der T-GmbH als Bauunternehmen geschlossen haben, steht der Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands nicht entgegen. Dabei kann letztlich dahinstehen, ob die handelnden Personen wirtschaftlich, gesellschaftsrechtlich oder personell miteinander verbunden waren. Ausreichend ist, dass die Grundstückseigentümer und das Bauunternehmen durch ein abgestimmtes Verhalten auf den gemeinsamen Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch des Bauerrichtungsvertrags hingewirkt haben. Sie haben das Grundstück einerseits und die Bebauung andererseits gemeinsam über die E-GmbH am Markt angeboten. Die E-GmbH hatte von den Grundstückseigentümern die Erlaubnis, das Grundstück am Markt anzubieten. Die E-GmbH und die T-GmbH wiederum sind am Markt mit einer gemeinsamen Werbebroschüre und unter einem gemeinsamen Logo als "ein starkes Team" aufgetreten und haben gerade damit geworben, Baupartner, d.h. Grundstückseigentümer, Bauunternehmen und Bauherren, zusammenzubringen. Die Geschäftsinteressen aller auf der Veräußererseite Beteiligten waren darauf gerichtet, ihre Leistungen im Hinblick auf Grundstücke im bebauten Zustand gemeinsam anzubieten. Dieses gemeinschaftliche Angebot haben die Kläger angenommen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de