Urteil vom 27. November 2013, II R 56/12

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8, GrEStG § 9

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Oktober 2011, Az: 11 K 11234/07

Leitsätze

Eine umfangreiche Vorplanung seitens der Veräußererseite reicht für sich allein nicht aus um anzunehmen, dass der Erwerber das --im Zeitpunkt des Erwerbs noch unbebaute oder unsanierte-- Grundstück im bebauten oder sanierten Zustand erwirbt. Hinzukommen muss, dass die auf der Veräußererseite handelnden Personen auch zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind.

Tatbestand

I.

1 Mit notariell beurkundetem Kaufangebot vom 12. März 2004 bot eine aus zwei Personen bestehende Erbengemeinschaft B an, ein Grundstück in Berlin zu einem feststehenden Kaufpreis zu erwerben oder Dritte als Käufer zu benennen. Gemäß einer Baubeschreibung der Architekten vom 20. Oktober 2004 sollte auf dem Grundstück ein Wohngebäude neu errichtet werden. Die Architekten berechneten die Gesamtbaukosten und erstellten einen Teilungsplan für die spätere Aufteilung des Gebäudes in Wohnungseigentum.

2 Mit Gesellschaftsvertrag vom 24. April 2005 errichteten der Kläger und Revisionskläger (Kläger), seine Ehefrau und weitere Personen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Nach dem Gesellschaftsvertrag sollten die Gesellschafter das Grundstück zu Miteigentum erwerben, gemeinsam bebauen und in Eigentumswohnungen aufteilen. Die Bebauung sollte sich an der Objektbeschreibung, der Baubeschreibung, dem Teilungsvertrag und der Kostenberechnung der Architekten orientieren. Die Baukosten waren im Vertrag ausdrücklich als Schätzung bezeichnet und sollten anteilig den Gesellschaftern zugerechnet werden. Die GbR sollte ohne weiteren Beschluss mit Abschluss aller Bauarbeiten beendet sein.

3 Zur Führung der Geschäfte bestellten die Gesellschafter B, zum Baubetreuer P. Mit notarieller Urkunde vom 27. April 2005 benannte B die Gesellschafter der GbR als Käufer des Grundstücks und nahm für diese Personen das Kaufangebot an. Am 9. Mai 2005 schloss die GbR, vertreten durch B und P, mit den Architekten einen Architektenvertrag. Am 12. Mai 2005 beantragte die GbR bei der zuständigen Aufsichtsbehörde die Erteilung einer Baugenehmigung zur Errichtung des Wohngebäudes. Von September 2005 (Rohbau) bis November 2006 (Dach, Sanitär, Wärmedämmung) schloss P im Namen und im Auftrag der GbR Einzelverträge mit unterschiedlichen Bauhandwerkern über die Ausführung der Gewerke zur Errichtung des Gebäudes ab.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gelangte auf der Grundlage der eingereichten Unterlagen zu der Auffassung, die Verträge zur Errichtung des Wohnhauses stünden im Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag und seien daher als sogenanntes einheitliches Vertragswerk zu beurteilen. Dementsprechend setzte das FA die Grunderwerbsteuer für den Kläger unter Einbeziehung seines Anteils an den Baukosten auf 3.790 € fest. Davon entfielen 286 € auf den anteiligen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück.

5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit der Begründung ab, es bestehe ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den zur Bebauung des Grundstücks führenden vertraglichen Vereinbarungen. Dem Kläger sei von der Veräußererseite ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten worden. Dieses Angebot habe er angenommen und sei damit an die Art und Weise der Bebauung gebunden gewesen. Die

Architekten seien verpflichtet gewesen, die angebotene Bebauung des Grundstücks zum vereinbarten Preis sicherzustellen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 543 veröffentlicht.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von Verfahrensvorschriften und des materiellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht bereits den Abschluss des Architektenvertrags genügen lassen, um die gesamten Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Es habe verkannt, dass die Architekten keine Bauerrichtung geschuldet hätten.

7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2007 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 286 € herabgesetzt wird.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur antragsgemäßen Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 23. Januar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. August 2007 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die anteiligen Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Es fehlt die dafür erforderliche Verpflichtung der Veräußererseite, das Grundstück körperlich zu verändern.

10 1. Nach § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) richtet sich die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung nach dem Gegenstand des Erwerbsvorgangs.

11 a) Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs 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. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Juli 2009 II R 58/07, BFH/NV 2010, 63, m.w.N.; vom 28. März 2012 II R 57/10, BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920; vom 27. September 2012 II R 7/12, BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, und vom 19. Juni 2013 II R 3/12, BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965).

12 b) Ein solcher einheitlicher Erwerbstatbestand ist auch gegeben, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen aufgrund eines abgestimmten Verhaltens auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (vgl. dazu BFH-Urteile vom 13. August 2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663; vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, und in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965) und diese zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind (BFH-Urteile vom 27. Oktober 2004 II R 12/03, BFHE 208, 51, BStBl II 2005, 220; vom 2. März 2006 II R 39/04, BFH/NV 2006, 1880, und vom 8. September 2010 II R 3/10, BFH/NV 2011, 303). Fehlt es jedoch an einer solchen Verpflichtung, betrifft die vom Erwerber geschuldete Vergütung aus den geschlossenen Verträgen nicht den Erwerb des bebauten Grundstücks, sondern lediglich Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellenden Gebäude, die Lieferung beweglicher Gegenstände (z.B. Baumaterialien) oder die Bereitstellung von Planungsunterlagen (BFH-Urteil in BFHE 208, 51, BStBl II 2005, 220). Solche Leistungen unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer (BFH-Urteile vom 25. November 1992 II R 67/89, BFHE 169, 533, BStBl II 1993, 308; vom 17. Juni 1998 II R 35/96, BFH/NV 1998, 1527, und vom 9. November 1999 II R 54/98, BFHE 189, 557, BStBl II 2000, 143). Auf die Frage, ob das Grundstück sowie die sonstigen Dienst- und Sachleistungen von der Veräußererseite einheitlich angeboten wurden, kommt es beim Fehlen einer Herstellungs- oder Sanierungsverpflichtung der Veräußererseite ebenso wenig an wie darauf, ob die Verträge in einem objektiv engen sachlichen Zusammenhang stehen und der Erwerber bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags hinsichtlich der konkreten Bebauung des Grundstücks rechtlich oder auch nur wirtschaftlich gebunden war (BFH-Urteil in BFHE 208, 51, BStBl II 2005, 220).

13 2. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG im Streitfall zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Kläger das Grundstück im bebauten Zustand erworben hat und die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die

Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

14 Der Senat ist zwar grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Vertragsauslegung des FG gebunden. Das gilt jedoch nicht, wenn die Auslegung den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs widerspricht oder gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N.). Die Feststellung des FG, wonach die Architekten verpflichtet gewesen seien, die Bebauung zu dem vereinbarten Preis sicherzustellen, findet in den vertraglichen Vereinbarungen keine Grundlage. Die Erwerber haben sich in Form einer GbR zusammengeschlossen, gemeinschaftlich das Grundstück erworben, die Architekten mit Planungs- und Betreuungsleistungen beauftragt und P bevollmächtigt, die entsprechenden Werkverträge in ihrem Namen zu schließen. Die Architekten haben lediglich --wenn auch weitgehende-- Dienstleistungen erbracht und das Bauvorhaben initiiert. Die Erwerber haben sich im Gesellschaftsvertrag gegenseitig verpflichtet, ihren Beitrag zur Errichtung des Gebäudes zu erbringen. Im Vertrag sind die Baukosten ausdrücklich als Schätzung und nicht als endgültig verbindlich bezeichnet worden. Bei Leistungsstörungen, etwa erhöhten Baukosten oder der Zahlungsunfähigkeit eines Erwerbers, hätten dem Kläger und den anderen Erwerbern keine Ansprüche gegen die Architekten oder den Baubetreuer auf Fertigstellung des Gebäudes zum vorher festgelegten Preis zugestanden. Die anderweitige Auffassung des FG lässt sich nicht begründen. Hierin liegt ein Rechtsfehler, der zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führt.

15 Die Sache ist spruchreif. Der Grunderwerbsteuer unterliegt lediglich der auf den Kläger entfallende Anteil am Kaufpreis für das unbebaute Grundstück. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG war die Veräußererseite nicht zur Errichtung des Gebäudes verpflichtet. Eine solche Verpflichtung zur Bebauung bestand lediglich für die vom Kläger und den anderen Erwerbern beauftragten Bauhandwerker. Dafür, dass diese mit den Architekten und der Erbengemeinschaft als Grundstückseigentümerin in der Weise zusammengewirkt hätten, dass der Kläger und die anderen Erwerber das Grundstück nur im Zustand der späteren Bebauung erwerben konnten, bestehen keine Anhaltspunkte. Der Abschluss einzelner Werkverträge mit einer Vielzahl von Bauhandwerkern im zeitlichen Abstand zum Erwerb des unbebauten Grundstücks spricht vielmehr dagegen.

16 3. Da das Urteil des FG aus den vorstehenden Gründen aufzuheben war, erübrigen sich Ausführungen zu dem vom Kläger gerügten Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de