Urteil vom 03. März 2015, II R 9/14

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

BFH II. Senat

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

vorgehend FG Düsseldorf, 23. April 2013, Az: 7 K 3536/12 GE

Leitsätze

Verpflichtet sich der Grundstücksverkäufer lediglich zur Errichtung des Rohbaus und beauftragt der Erwerber Dritte mit den Ausbauarbeiten, setzt die Einbeziehung der hierfür aufgewendeten Kosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer voraus, dass die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von Abreden zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge über die Ausbauarbeiten hinwirken und die zu erbringenden Leistungen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufzuwendenden Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten hatten.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24. April 2013 7 K 3536/12 GE aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 2. Februar 2007 von einer GmbH ein Grundstück, auf dem die GmbH ein Einfamilienhaus mit Garage als Rohbau mit Verklinkerung, Dachstuhl, Dacheindeckung nebst Regenrinne und Regenfallrohren nach Maßgabe der als Anlage zum Vertrag genommenen Baubeschreibung und Pläne zu errichten hatte. Der Preis für das Grundstück einschließlich der Baumaßnahmen und Nebenkosten betrug 524.850 €. Den weiteren Ausbau bis zur Bezugsfertigstellung einschließlich Außenanlagen sollte die Klägerin nach dem Vertrag in eigener Regie, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung durchführen. Die GmbH zeigte dem Bauamt den Baubeginn auf den 23. April 2007 an und benannte als Bauleiter Z.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin zunächst mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 1. März 2007 auf der Grundlage des Kaufpreises von 524.850 € auf 18.369 € fest.

3 Die Klägerin teilte dem FA auf dessen Anfrage im April 2009 mit, dass die Ausschreibungen und die Beauftragung der Firmen für die einzelnen Innenausbaugewerke unter Einschaltung eines Bauleitungsbüros erfolgt seien, und übersandte eine Kopie des Baubetreuervertrags vom 6. August 2007, den ihr Ehemann (EM) mit dem Bauleitungsbüro Z geschlossen hatte. Danach oblagen dem Baubetreuer u.a. die Vorbereitung der Vergabe und die Objektüberwachung der Gewerke 4 bis 15 des Objekts. Als Vergütung wurde ein Pauschalfestpreishonorar in Höhe von 5.150 € einschließlich Umsatzsteuer vereinbart.

4 Das FA vertrat daraufhin die Ansicht, das wirtschaftlich gewollte Ergebnis des Erwerbs sei das bezugsfertige Haus

gewesen, und setzte mit Bescheid vom 8. März 2010 die Grunderwerbsteuer auf 24.669 € fest. Es schätzte dabei die zusätzlich angefallenen Baukosten auf 180.000 €. Der Einspruch blieb erfolglos.

5 Die Klägerin hat folgende Verträge vorgelegt, die sie und EM mit verschiedenen Unternehmen über die Ausbaumaßnahmen geschlossen haben und die folgende Preise (einschließlich Umsatzsteuer) ausweisen:

Fenster, Haustüren und Rollläden	46.000 €
Fliesenleger	6.000 €
Maler- und Tapezierarbeiten	5.000 €
Bodenbeläge	10.000 €
Elektroarbeiten	28.000 €
Sanitär, Heizung	50.000 €
Schlosserarbeiten	5.000 €
Außenanlagen	Seite mit Preisangaben fehlt

6 Das Finanzgericht (FG) wies die auf Aufhebung des Änderungsbescheids vom 8. März 2010 und der Einspruchsentscheidung gerichtete Klage unter Hinweis auf Kenntnisse aus anderen Verfahren mit der Begründung ab, Gegenstand des Erwerbs der Klägerin sei das Grundstück mit dem bezugsfertigen Gebäude. Die Klägerin habe aufgrund des tatsächlichen Zusammenwirkens zwischen der GmbH und dem Bauleiter Z, der der Klägerin die Handwerker für den Innenausbau empfohlen und diese überwacht habe, ein bezugsfertiges Gebäude erhalten. Dass den Baubetreuervertrag nicht die Klägerin, sondern EM abgeschlossen habe, ändere nichts an dieser Beurteilung. EM habe dabei nämlich im Auftrag der Klägerin gehandelt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1684, veröffentlicht.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin, das FG habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da es auf Kenntnisse aus anderen Verfahren verwiesen habe, ohne sie vorher davon zu unterrichten. Zudem lägen die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht vor. Die GmbH und Z hätten nicht zusammengewirkt. Die GmbH habe Z lediglich als Bauleiter empfohlen. Vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück habe es für den Innenausbau des Objekts keine konkrete Bauplanung und kein Angebot zu einem konkreten Preis gegeben. Der Innenausbau, dessen Kosten sich auf nahezu 160.000 € belaufen hätten, sei individuell gestaltet worden. Er habe weder inhaltlich noch in finanzieller Hinsicht dem Leistungsverzeichnis der GmbH entsprochen. Zudem habe nicht sie, die Klägerin, sondern EM den Baubetreuungsvertrag abgeschlossen, ohne von ihr damit beauftragt worden zu sein.

8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 22. August 2012 aufzuheben und die Grunderwerbsteuer unter Änderung des Steuerbescheids vom 8. März 2010 auf 18.369 € festzusetzen.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) tragen nicht seine Entscheidung, dass die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind.

11 1. Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (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. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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; vom 19. Juni 2013 II R 3/12, BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965; vom 27. November 2013 II R 56/12, BFHE 243, 415, BStBl II 2014, 534; vom 1. Oktober 2014 II R 32/13, BFH/NV 2015, 230, Rz 11, und vom 4. Dezember 2014 II R 22/13, BFH/NV 2015, 521, Rz 9).

12 a) Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (BFH-Urteile in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12; in BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 10; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 11; in BFH/NV 2015, 230, Rz 12, und in BFH/NV 2015, 521, Rz 10). Ein solcher Zusammenhang ist u.a. 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.

13 b) Darüber hinaus wird ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag auch dann indiziert, wenn der Veräußerer selbst oder Dritte, die mit dem Veräußerer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von Abreden zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (BFH-Urteile in BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 13, und in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 13), 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 oder bestimmte Bauleistungen, die zu der planmäßigen Veränderung des tatsächlichen Zustands des Grundstücks führen sollen, zusammen mit dem Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatten und der Erwerber dieses Angebot oder die Angebote später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen hat (BFH-Urteile in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12, 17 f.; in BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 10; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 11; vom 26. Februar 2014 II R 54/12, BFH/NV 2014, 1403, Rz 10, und in BFH/NV 2015, 230, Rz 12, jeweils m.w.N.). Unerheblich ist es, wenn tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können, aber nicht vorgenommen wurde (BFH-Urteile in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12, und in BFH/NV 2014, 1403, Rz 10).

14 Nicht erforderlich ist es, dass das Angebot oder die Angebote in einem Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wurde bzw. wurden (BFH-Urteile in BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 11; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 12, und in BFH/NV 2014, 1403, Rz 10). Die Angebote müssen aber stets die vom Grundstücksverkäufer oder --bei einer Personenmehrheit-- die von der Veräußererseite zu erbringenden Bauleistungen und die dafür zu zahlenden Entgelte konkret benennen. Die bloße Werbung mit einem bebauten Grundstück in der Presse, im Internet oder auf Bautafeln genügt dafür nicht. Diesen Umständen kommt allenfalls eine indizielle Bedeutung zu.

15 Vorplanungen des Grundstücksveräußerers oder Dritter begründen als solche keinen einheitlichen Erwerbsgegenstand "bebautes Grundstück". Vielmehr muss der Veräußerer oder die mit ihm verbundene Veräußererseite zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet sein. Bloße Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellenden Gebäude, die Lieferung beweglicher Gegenstände (z.B. Baumaterialien)

und die Bereitstellung von Planungsunterlagen unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer (BFH-Urteil in BFHE 243, 415, BStBl II 2014, 534, Rz 12, m.w.N.).

16 Unerheblich ist es, wenn beim Abschluss des Bauvertrags oder der Bauverträge nicht nur der Grundstückserwerber, sondern (auch) sein Ehegatte oder eine andere Person tätig wird und der Erwerber dies zumindest hinnimmt. Dies ändert nämlich nichts daran, dass das aus Grundstückskauf- und Bauvertrag bestehende Vertragsgeflecht darauf gerichtet ist, dem Grundstückserwerber, der gemäß §§ 93, 94 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) Eigentümer des Gebäudes und der zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen wird, das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen.

17 c) Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn wie im Streitfall der Grundstückskäufer den Grundstücksverkäufer mit der Errichtung des Rohbaus und nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags Dritte mit dem weiteren Ausbau des Gebäudes beauftragt hat. Die Ausbaukosten sind in diesem Fall in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, soweit die vom Erwerber mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen bereits beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehörten und dem Erwerber vor diesem Zeitpunkt die Ausbauarbeiten konkret benannt und zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatten und der Erwerber dieses Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen hat. Bei der Entscheidung, ob die Abweichungen von dem ursprünglichen Angebot der Veräußererseite nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen und daher als nur unwesentlich anzusehen sind, kommt es stets auf das gesamte angebotene Bauvorhaben und nicht lediglich auf den Ausbau oder einzelne Ausbauleistungen an.

18 Nicht erforderlich ist indes, dass die mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen selbst die Angebote dem Erwerber unterbreitet hatten. Es genügt vielmehr, wenn der Grundstücksverkäufer die Angebote eingeholt und vor dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags unter Benennung der einzelnen Unternehmen an den Erwerber weitergeleitet hat. Aufwendungen für Ausbaumaßnahmen, bei denen es an einem derartigen in personeller, inhaltlicher und finanzieller Hinsicht konkreten Angebot vor Abschluss des Kaufvertrags fehlt, können ebenso wie Eigenleistungen nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1999 II R 3/97, BFH/NV 2000, 883, und vom 15. Dezember 2010 II R 41/08, BFHE 232, 210, BStBl II 2011, 363).

19 d) Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für die Tatsachen, die die Einbeziehung der Bau- bzw. Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer rechtfertigen, trägt das Finanzamt, das sich auf deren Vorliegen beruft.

20 2. Das FG hat rechtsfehlerfrei erkannt, dass hinsichtlich der von der GmbH als Grundstücksverkäuferin zu erbringenden Rohbauleistungen beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags eine Bindung der Klägerin an das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahmen bestanden hat und deshalb der für die Rohbauerrichtung zu zahlende Werklohn Teil der grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung ist.

21 Dafür, dass auch die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, fehlen aber ausreichende Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO). Diese ergeben nicht, dass die Klägerin vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags von der Veräußererseite die zur Herstellung des Gebäudes erforderlichen Ausbaugewerke konkret und zu im Wesentlichen feststehenden Preisen angeboten erhalten hatte und sie die diesbezüglichen Angebote später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen hat.

22 Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

23 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

24 Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen kann der Klage entgegen der Ansicht der Klägerin nicht stattgegeben werden. Weder die von ihr vorgebrachten noch sonstige Gründe stehen unabhängig von den Feststellungen, die das FG nachzuholen haben wird, der Einbeziehung der Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer entgegen. Z ist schon deshalb der Veräußererseite zuzurechnen, weil ihn die GmbH als Bauleiter für den Rohbau bestellt und der Klägerin für die Baubetreuung für den Ausbau empfohlen hat. Z war somit wirtschaftlich eng mit der GmbH verbunden und arbeitete aufgrund von Abreden bei der Veräußerung mit dieser zusammen. Ob die GmbH ein eigenes Interesse daran hatte, dass der Baubetreuungsvertrag mit Z und die Bauverträge mit den von der Klägerin beauftragten Personen oder Unternehmen abgeschlossen wurden, ist unerheblich.

25 Es spielt auch keine Rolle, dass nicht die Klägerin, sondern EM den Baubetreuungsvertrag abgeschlossen hat und beide Eheleute Partner der mit den Bauunternehmen vereinbarten Verträge waren; denn die Klägerin wurde gemäß §§ 93, 94 BGB Eigentümerin des Gebäudes und der zu dessen Herstellung eingefügten Sachen und war ersichtlich mit dem Vorgehen des EM einverstanden.

26 4. Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass die mit den Ausbauarbeiten beauftragten Unternehmen die Arbeiten der Klägerin bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags in der erforderlichen konkretisierten Weise angeboten hatten, wird es zu prüfen haben, ob etwaige spätere Abweichungen von den Angeboten so erheblich sind, dass sie der Einbeziehung der Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer insgesamt entgegenstehen.

27 Sind nach dem Ergebnis dieser Prüfung die Ausbaukosten (ggf. einschließlich der noch nicht bekannten Kosten für die Außenanlagen) in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, wird das FG zu prüfen haben, ob es bei dem vom FA geschätzten Betrag von 180.000 € verbleiben kann oder ob der Betrag herabgesetzt werden muss. Die dem Z für die Baubetreu-ung geschuldete Vergütung ist dabei unter der Voraussetzung, dass er der Klägerin die Baubetreuung für den Gebäudeausbau bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags auf hinreichend konkrete Art und Weise und zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatte, ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Z war zwar nicht selbst zur Durchführung von Baumaßnahmen verpflichtet. Seine Stellung als Baubetreuer für den Ausbau rechtfertigt es aber, auch die an ihn gezahlte Vergütung in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen. Insofern kann nichts anderes gelten wie wenn der Aufwand für die Baubetreuung als kalkulatorischer Posten in den Gesamtpreis für eine Baumaßnahme wie etwa die Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses auf einem gekauften Grundstück einbezogen wird und somit Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist.

28 5. Da die Sache bereits aus materiell-rechtlichen Gründen an das FG zurückzuverweisen ist, kommt es auf die Verfahrensrüge der Klägerin nicht an. Die Klägerin wird im II. Rechtsgang Gelegenheit zur Äußerung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht haben.

29 6. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de