Urteil vom 25. Januar 2017, II R 19/15

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2017:U.250117.IIR19.15.0

BFH II. Senat

GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Oktober 2014, Az: 7 K 158/14

Leitsätze

1. Ist der Erwerber eines Grundstücks beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags hinsichtlich des "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden, wird das erworbene Grundstück erst dann im bebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs, wenn der Bauerrichtungsvertrag geschlossen wird.

2. Der Abschluss des Bauerrichtungsvertrags ist ein nachträgliches Ereignis, welches die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auf den Zeitpunkt des Grundstückserwerbs dahingehend verändert, dass zu den Kosten des Grundstückserwerbs nunmehr auch die Baukosten hinzutreten.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13. Oktober 2014 7 K 158/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erwarben mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30. Juli 2012 von der Stadt ein Grundstück, welches als eines von sieben Reihenhausgrundstücken von der Stadt auf der Grundlage eines entsprechenden Bebauungsplans erschlossen wurde. Der Kaufvertrag wurde --unter Gestattung eines Insichgeschäfts-- von den Klägern als Grundstückskäufer und gleichzeitig als Vertreter ohne Vertretungsmacht für die Stadt als Grundstücksverkäuferin sowie die X-GmbH als Bauunternehmerin der zu errichtenden Reihenhäuser geschlossen.

2 In der Vorbemerkung des Kaufvertrags war ausgeführt, der Rat der Stadt habe die Vergabe der Reihenhausgrundstücke an den Architekten A auf der Basis der vorgelegten Bauskizzen beschlossen. Die Vermarktung und Bauausführung führe für ihn die X-GmbH aus. Sie errichte nach den Plänen des Architekten A die Reihenhauszeile und trete in den Kaufverträgen als Beteiligte auf, damit gewährleistet sei, dass für den Fall, dass ein Kaufvertrag rückabgewickelt werde, das Bauprojekt insgesamt nicht verzögert werde. In einem solchen Fall sei vorgesehen, dass die X-GmbH entweder kurzfristig einen neuen Erwerber benenne oder selber als Erwerber auftrete. In dem Kaufvertrag war außerdem geregelt, dass der Kaufpreis für das Grundstück 36.936 € betrage und die Erwerber zur Bebauung mit einem Reihenhaus auf der Grundlage der dem Vertrag als Anlage beigefügten Bauzeichnungen des Architekten A innerhalb von zwei Jahren nach Vorliegen der Baureife verpflichtet seien.

3 Am 10. August 2012 teilte der Notar dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit, dass der Kaufvertrag am 1. August 2012 durch die X-GmbH und am 9. August 2012 durch die Stadt genehmigt worden war.

4 Mit Bescheiden vom 23. August 2012 setzte das FA gegen die Kläger Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Grundstücks in Höhe von jeweils 831 € fest. Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils die Hälfte des Kaufpreises zu Grunde gelegt.

5 Am 29. September 2012 schlossen die Kläger mit der X-GmbH als Generalunternehmerin einen Bauvertrag über die Errichtung eines Reihenhauses (Bauerrichtungsvertrag) gemäß der Leistungsbeschreibung und den Bauzeichnungen des Architekten A vom 15. August 2012 und einem Angebot der X-GmbH ebenfalls vom 15. August 2012 zu einem Festpreis von 211.635 €.

6 Nachdem das FA Kenntnis von dem Abschluss des Bauvertrags erhalten hatte, erließ es nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide vom 28. Februar 2013, in denen es die Baukosten für das Reihenhaus in die Bemessungsgrundlage einbezog und die Grunderwerbsteuer entsprechend erhöhte. Zur Begründung führte das FA aus, es bestehe ein derart enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen dem am 9. August 2012 rechtswirksam gewordenen Grundstückskaufvertrag und dem Abschluss des Bauvertrags am 29. September 2012, dass Erwerbsgegenstand das bebaute Grundstück gewesen sei. Der Abschluss des Bauvertrags sei ein rückwirkendes Ereignis.

7 Die hiergegen gerichteten Einsprüche waren erfolglos.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit der Begründung statt, die bestandskräftigen Bescheide vom 23. August 2012 seien nicht mehr änderbar gewesen. Es lägen weder die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO noch des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor. Bereits bei Abschluss des Kaufvertrags seien die Voraussetzungen des einheitlichen Vertragswerks gegeben und damit eine Einbeziehung der Baukosten in geschätzter Höhe in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer veranlasst gewesen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1741 veröffentlicht.

9 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Entgegen der Auffassung des FG durfte das FA die ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheide ändern und die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbeziehen.

13 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2016 II R 5/15, BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 12, m.w.N.).

14 a) Von einem solchen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und den Verträgen, die der Bebauung des Grundstücks dienen, ist auszugehen, 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28. März 2012 II R 57/10, BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12; vom 19. Juni 2013 II R 3/12, BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 11, und vom 3. März 2015 II R 22/14, BFH/NV 2015, 1270, Rz 14, jeweils m.w.N.). Eine derartige Einschränkung der sonst für einen Grundstückserwerber bestehenden Entscheidungsfreiheit kann sich aus vorherigen Absprachen oder aus faktischen Zwängen ergeben

(BFH-Urteile vom 6. März 1991 II R 133/87, BFHE 164, 117, BStBl II 1991, 532, und vom 13. August 2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663).

15 b) Der objektiv sachliche Zusammenhang wird ebenfalls 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 zusammen mit dem Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatte und der Erwerber dieses Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändert haben, angenommen hat (BFH-Urteile vom 27. September 2012 II R 7/12, BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 10; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 11, und vom 26. Februar 2014 II R 54/12, BFH/NV 2014, 1403, Rz 10, jeweils m.w.N.).

16 c) Dabei können auf der Veräußererseite 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 13, m.w.N.).

17 d) Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1270, Rz 14, m.w.N.). Dabei ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags abzustellen. Wird der Grundstückskaufvertrag durch einen Vertreter ohne Vertretungsmacht abgeschlossen, ist für die Beurteilung, ob ein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Bauerrichtungsvertrag besteht, der Zeitpunkt der Genehmigung maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 1995 II R 13/94, BFHE 177, 217, BStBl II 1995, 542). Zu dem jeweils maßgebenden Zeitpunkt muss der Erwerber entweder an das "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden sein oder die Veräußererseite dem Erwerber ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten haben.

18 e) Das erworbene Grundstück wird jedoch erst dann im bebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs, wenn die auf der Veräußererseite handelnden Personen auch zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind (vgl. BFH-Urteile vom 27. November 2013 II R 56/12, BFHE 243, 415, BStBl II 2014, 534, Rz 12, und in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 15, m.w.N.). Dies setzt den Abschluss eines entsprechenden Bauerrichtungsvertrags voraus.

19 Bei einem Angebot der Veräußererseite, ein bestimmtes Gebäude auf dem erworbenen Grundstück zu errichten, ist der sachliche Zusammenhang von Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag nur gegeben, wenn der Erwerber das Angebot annimmt, also den Bauerrichtungsvertrag abschließt. Ist der Grundstückserwerber aufgrund von Absprachen oder aus faktischen Zwängen an das "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden, ist das Grundstück ebenfalls erst mit dem Abschluss des Bauerrichtungsvertrags in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand. Wird nach dem Kauf eines unbebauten, zur Bebauung vorgesehenen Grundstücks ein Bauerrichtungsvertrag nicht oder noch nicht geschlossen, ist Erwerbsgegenstand nur das unbebaute Grundstück, selbst wenn beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags eine Bindung des Erwerbers an das "Ob" und "Wie" der Bebauung vorgelegen haben sollte.

20 f) Mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags steht fest, dass das Grundstück in bebautem Zustand Erwerbsgegenstand ist und damit die Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Vor Abschluss des Bauerrichtungsvertrags kommt eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den Kauf des Grundstücks um die Baukosten nicht in Betracht. Bis dahin ist das Grundstück in seinem tatsächlichen, unbebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Erst mit Abschluss des Bauerrichtungsvertrags verändert sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs nachträglich, und zwar i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erwerbs (BFH-Urteil in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 22).

21 2. Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.

22 Das Grundstück war sowohl beim Wirksamwerden des Kaufvertrags durch Erteilung der erforderlichen Genehmigungen als auch beim Erlass der Bescheide vom 23. August 2012 in seinem tatsächlichen, unbebauten Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Die Kläger waren zwar nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) beim Wirksamwerden des Kaufvertrags gegenüber der Veräußererseite an das "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden. Dies genügte aber nicht für die Annahme, das Grundstück sei bereits in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs gewesen. Die auf der Veräußererseite handelnden Personen waren nämlich noch nicht zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet.

23 Vielmehr haben sich die Vertragsparteien in dem Grundstückskaufvertrag lediglich verpflichtet, einen entsprechenden Bauerrichtungsvertrag zu schließen, und Schadenersatz-, Rücktritts- und Eintrittsrechte/-pflichten vereinbart, falls es nicht zum Abschluss dieses Vertrags kommen würde. Die endgültige zivilrechtliche Verpflichtung der X-GmbH zur Bebauung des Grundstücks und damit zur körperlichen Veränderung des unbebauten Grundstücks trat erst durch den Abschluss des Bauerrichtungsvertrags am 29. September 2012 ein. Erst in diesem Vertrag wurde vereinbart, dass die X-GmbH das Grundstück mit der Reihenhauszeile zu dem von den Klägern zu entrichtenden Festpreis von 211.635 € bebauen werde. Mit Abschluss dieses Vertrags veränderte sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs dahingehend, dass das Grundstück nunmehr in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs war, und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 14 Nr. 2 GrEStG).

24 Die Klage war somit abzuweisen. Die angefochtenen Änderungsbescheide vom 28. Februar 2013 sind sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht rechtmäßig. Das FA hat in den Bescheiden die Baukosten zu Recht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

25 3**.** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de