Beschluss vom 10. Dezember 2019, II B 20/19

Einheitlicher Erwerbsgegenstand bei der Grunderwerbsteuer

ECLI:DE:BFH:2019:BA.101219.IIB20.19.0

BFH II. Senat

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

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. Dezember 2018, Az: 5 V 1489/18

Leitsätze

NV: Ergibt sich bereits aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen, dass Gegenstand des Erwerbs nicht das unbebaute, sondern das Grundstück in seinem (zukünftig) bebauten Zustand ist, sind die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Sie bilden zusammen mit dem Kaufpreis für das (noch) unbebaute Grundstück die Gegenleistung für den Erwerb des (zukünftig) bebauten Grundstücks .

Tenor

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) erwarb neben Frau K mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 17.03.2017 die Hälfte eines Bruchteils von 348,70/1 000 eines unbebauten Grundstücks zu einem Kaufpreis in Höhe von 174.350 €. Der Erwerb erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung, dass mit einer GmbH ein Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes auf dem unbebauten Grundstück geschlossen wird. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30.03.2017 schlossen der Antragsteller und K mit der GmbH einen Werkvertrag über die Errichtung einer Doppelhaushälfte auf dem zuvor erworbenen Grundstück. Die vereinbarte Vergütung für die Gebäudeerrichtung belief sich auf 395.000 €.

2 Mit Bescheid vom 22.05.2017 setzte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) gegen den Antragsteller Grunderwerbsteuer in Höhe von 17.080 € fest. Die Bemessungsgrundlage ermittelte das FA, indem es zu den Kosten des unbebauten Grundstücks in Höhe von 174.350 € die Kosten der Gebäudeerrichtung in Höhe von 395.000 € hinzurechnete und davon dem Antragsteller die Hälfte (284.675 €) zurechnete. Gegen diesen Bescheid erhob der Antragsteller Einspruch, der derzeit beim FA anhängig ist.

3 Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids lehnte das FA am 17.09.2018 ab. Der Antragsteller zahlte die Grunderwerbsteuer und beantragte am 24.10.2018 beim Finanzgericht (FG) die Aufhebung der Vollziehung. Seiner Meinung nach sind die Kosten der Bauerrichtung nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Aufgrund umfangreicher Änderungen gegenüber der ursprünglichen Bauplanung könne nicht von einem einheitlichen Erwerbsvorgang ausgegangen werden. Unter anderem sei im Keller gegenüber der ursprünglichen Planung durch den Einbau eines größeren Fensters mit Lichthof, eines Heizkörpers und diverser Steckdosen ein zusätzlicher Wohnraum von ca. 20 qm geschaffen worden. Ein weiterer Kellerraum sei umgelegt worden. Im Erdgeschoss sei eine Wand gegenüber der ursprünglichen Planung entfernt und ein Kamin zusätzlich eingebaut worden. Das Obergeschoss werde nunmehr --anders als geplant-- mit einer Fußbodenheizung beheizt. Im Elternschlafzimmer sei eine zusätzliche Wand

eingebaut worden. Die Kinderzimmer seien mit großflächigeren Dachfenstern ausgestattet worden. Im Dachgeschoss seien Vorbereitungen für ein Bad und ein Dachfenster eingebaut worden. Alle Änderungen zusammen hätten zu Mehrkosten in Höhe von 51.298 € geführt. Das ursprüngliche Angebot habe mit der späteren Realisation des Bauvorhabens nichts mehr zu tun gehabt. Das Gebäude stimme nicht mehr mit dem im ursprünglichen Werkvertrag beschriebenen Gebäude überein. Es bestünde daher kein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Werkvertrag.

4 Das FG lehnte den Antrag ab. Es bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Zutreffend habe das FA die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen. Zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Werkvertrag habe bereits eine rechtliche Verknüpfung bestanden. Daraus folge, dass das Grundstück im Zustand seiner späteren Bebauung Gegenstand des Erwerbs war. Insoweit komme es nicht darauf an, ob wegen der umfangreichen Änderungen kein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen bestanden habe. Das FG hat die Beschwerde zugelassen.

5 Der Antragsteller beantragt, die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 22.05.2017 aufzuheben.

6 Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die nach § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde ist unbegründet und war daher zurückzuweisen. Die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 22.05.2017 ist nicht aufzuheben.

8 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Ist der Verwaltungsakt bereits vollzogen, tritt an die Stelle der AdV die Aufhebung der Vollziehung (§ 69 Abs. 2 Satz 7 FGO). Die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.02.2018 - II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, Rz 31, und vom 05.07.2018 - II B 122/17, BFHE 262, 163, BStBl II 2018, 660, Rz 10).

9 2. Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des mit dem Einspruch angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids. Das FA hat zutreffend sowohl die Grundstückskosten als auch die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für den nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) steuerbaren Erwerbsvorgang einbezogen.

10 a) Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung u.a. der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Danach gehören alle Leistungen des Erwerbers zur grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage), die dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen gewährt, um das Grundstück zu erwerben (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 16, m.w.N., und vom 25.04.2018 - II R 50/15, BFHE 262, 169, BStBl II 2018, 602, Rz 13).

11 b) 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 (BFH-Urteil vom 08.03.2017 - II R 38/14, BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 27). Ergibt sich bereits aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen, dass Gegenstand des Erwerbs nicht das unbebaute, sondern das Grundstück in seinem (zukünftig) bebauten Zustand ist, sind die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Sie bilden zusammen mit dem Kaufpreis für das (noch) unbebaute Grundstück die Gegenleistung für den Erwerb des (zukünftig) bebauten Grundstücks.

12 c) Nur für den Fall, dass es an einer solchen rechtlichen Verpflichtung fehlt, hat der BFH in ständiger Rechtsprechung schon bei einem objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Vertrag über den Erwerb des unbebauten Grundstücks und dem Werkvertrag angenommen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält und sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand bezieht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 17, m.w.N.). Der objektiv sachliche Zusammenhang wird 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-Urteil in BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 28).

13 d) In diesem Zusammenhang hat der BFH entschieden, dass Abweichungen von der ursprünglichen Planung der Veräußererseite, die den üblichen Rahmen nicht überschreiten, den objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen den Verträgen nicht ausschließen (BFH-Urteile vom 28.03.2012 - II R 57/10, BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12, und in BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 29). Maßgeblich ist, ob sich durch die Änderungen gegenüber der ursprünglichen Planung der Charakter der Baumaßnahme ändert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 31). Ob die nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags vorgenommenen Abweichungen von dem ursprünglichen Angebot der Veräußererseite zur Bebauung des Grundstücks nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen und daher als nur unwesentlich anzusehen sind, hat in einem Klageverfahren das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen festzustellen (BFH-Urteile in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 15, und in BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 31). Dabei sind Veränderungen bei den Baukosten und/oder bei der Flächengröße von mehr als 10 % jeweils nur Indizien für eine wesentliche Änderung (BFH-Urteil in BFHE 257, 368, BStBl II 2017, 1005, Rz 30).

14 e) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind im Streitfall die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

15 Gegenstand des Grundstückskaufvertrags war nicht das unbebaute Grundstück, sondern das Grundstück im Zustand der (zukünftigen) Bebauung. Der Grundstückskaufvertrag stand unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Werkvertrag über die Errichtung der Doppelhaushälfte auf dem betreffenden Grundstück geschlossen wird. Damit hing die Wirksamkeit des Grundstückskaufvertrags unmittelbar an dem Abschluss des Werkvertrags. Der Antragsteller konnte das Grundstück aufgrund der aufschiebenden Bedingung nur in dem Zustand erwerben, den es durch die spätere Bebauung erfahren würde. Die Gegenleistung dafür setzt sich aus dem Kaufpreis für das unbebaute Grundstück und den Bauerrichtungskosten zusammen.

16 Auf das Bestehen eines objektiv sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Werkvertrag kommt es daher nicht mehr an. Gleichwohl haben der Antragsteller und K das vor Abschluss des Kaufvertrags über das Grundstück vorliegende Angebot wenige Tage später durch Abschluss des Werkvertrags unverändert angenommen. Es kann dahinstehen, ob allein die Umsetzung von Sonderwünschen während der Baumaßnahme den Charakter des ursprünglich geplanten Gebäudes als Einfamilienhaus in Form einer Doppelhaushälfte wesentlich verändert haben. Allein der veränderte Zuschnitt einzelner Räume, der Einbau größerer Fenster und eines Kamins, sowie eine geänderte Kellernutzung dürften dafür auch dann nicht zu einer wesentlichen Veränderung des Charakters führen, wenn die Kosten für die Änderungen mehr als 10 % der ursprünglichen Planung betragen.

17 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de