Urteil vom 27. Mai 2020, II R 25/17

Einheitlicher Erwerbsgegenstand bei der Grunderwerbsteuer

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.IIR25.17.0

BFH II. Senat

FGO § 100 Abs 1 S 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, FGO § 135 Abs 1, GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 18. Oktober 2016, Az: 2 K 1332/13

Leitsätze

NV: Ergibt sich aus einem Rechtsgeschäft oder 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. Ein unbebautes Grundstück kann aber nur dann in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs sein, wenn der Veräußerer zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 19.10.2016 - 2 K 1332/13 und die Einspruchsentscheidung vom 04.10.2013 aufgehoben.

Die Grunderwerbsteuer wird unter Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheids vom 21.08.2012 auf 70.350 € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Auf den ursprünglich im Eigentum des S stehenden Grundstücken in ... sollte ein Outlet-Center errichtet werden. Die C-AG hatte Planungen erstellt und eine Baugenehmigung erwirkt; mit der Vermietung war begonnen worden.

2 Mit notariellem Kaufvertrag vom 06.09.2010 trat die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in das noch unvollendete Projekt ein. S verkaufte und übertrug der Klägerin den Grundbesitz mit aufstehenden Gebäulichkeiten, Bestandteilen und Zubehör. Er verpflichtete sich außerdem, den "Baukörper 5", der bereits vermietet war, herzustellen (II. § 8 Abs. 2 des Kaufvertrags). Die mitbeteiligte C-AG verkaufte und übertrug der Klägerin die Baugenehmigung, alle Mietverträge und alle Projektierungsunterlagen. Der Gesamtkaufpreis betrug 4.770.000 € (II. § 3 Abs. 1 des Kaufvertrags). Davon entfielen auf den Grundbesitz 1.240.000 €, auf den Baukörper 5 770.000 € sowie auf die von der C-AG veräußerten Wirtschaftsgüter 2.760.000 €. Die Klägerin übernahm sämtliche öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen und verpflichtete sich, das Outlet-Center entsprechend den Vorgaben der übernommenen Verträge herzustellen (II. § 26 Abs. 2 des Kaufvertrags).

3 Im Hinblick auf den Umstand, dass ein nahezu vollständig entwickeltes Projekt veräußert und eine weitere Beteiligung des Veräußerers gewünscht wurde (Präambel Abs. 9 des Kaufvertrags), hatten die Beteiligten über eine Kaufpreisherabsetzung zu verhandeln, wenn entweder die Baukosten für die noch zu errichtenden Gebäude den Betrag von 5.880.000 € überschreiten (II. § 25 Abs. 2a des Kaufvertrags) oder das "Gesamtnettomietvolumen" den Betrag von 865.000 € p.a. unterschreitet (II. § 25 Abs. 2b i.V.m. § 1 Abs. 4c des Kaufvertrags).

4 Im Falle einer Weiterveräußerung sollte der Veräußerer 30 % des Weiterveräußerungsgewinns erhalten (Präambel Nr. 9, II. § 27 Abs. 2 des Kaufvertrags).

5 Die Klägerin beauftragte die W-KG mit der Bebauung des Grundstücks. Die W-KG ihrerseits beauftragte einer Vorabvereinbarung entsprechend das Ingenieurbüro des S mit der Erbringung der Architektenleistungen.

6 Im Verlauf der Baumaßnahmen erhöhten sich die tatsächlichen Baukosten um 2.000.000 € auf somit insgesamt 7.880.000 €. Andererseits konnte für den Baukörper 5 eine um 72.000 € erhöhte Miete vereinbart werden. Mit Änderungsvertrag vom 16.08.2011 wurde der Kaufpreis auf 2.842.000 € herabgesetzt (§ 2 Abs. 4 des Änderungsvertrags), wovon noch 760.000 € auf die von der C-AG veräußerten Wirtschaftsgüter entfielen.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 21.08.2012 Grunderwerbsteuer in Höhe von 375.270 € fest. Dabei legte das FA eine Bemessungsgrundlage in Höhe von insgesamt 10.722.000 € zu Grunde. Dieser Betrag umfasste den neu vereinbarten Gesamtkaufpreis in Höhe von 2.842.000 € zzgl. Baukosten in Höhe von 7.880.000 €. Der Erwerbsvorgang unterliege gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) der Grunderwerbsteuer; als Vertragsgegenstand sei --so das FA-- das fertig errichtete Projekt anzusehen. Es handele sich um ein einheitliches Vertragswerk; die Baukosten gehörten damit zur Bemessungsgrundlage.

8 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet zurück. Nach Auffassung des FG waren alle Bauerrichtungskosten, die Vergütung für die Bauplanung und die übrigen Dienstleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Die Klägerin sei mit Abschluss des Kaufvertrags vom 06.09.2010 in ihrer Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Bebauung nicht mehr frei gewesen. Es sei ein fast fertig entwickeltes Projekt veräußert worden; die KG sei gehalten gewesen, ein Grundstück nach den Vorgaben der Veräußererseite zu bebauen.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin einen Verstoß gegen die Rechtsgrundsätze zum einheitlichen Erwerbsgegenstand.

10 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.10.2013 aufzuheben und den Bescheid über Grunderwerbsteuer vom 21.08.2012 dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 70.350 € herabgesetzt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abänderung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG sind in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nur der Kaufpreis für die erworbenen Grundstücke und die Herstellungskosten des Baukörpers 5 einzubeziehen.

14 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. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.07.2016 - II R 5/15, BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 12; vom 25.01.2017 - II R 19/15, BFHE 257, 358, BStBl II 2017, 655, Rz 13, und vom 20.02.2019 - II R 28/15, BFHE 264, 343, BStBl II 2019, 555, jeweils m.w.N.).

15 2. Ein beim Abschluss des Kaufvertrags unbebautes Grundstück kann nur dann in bebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs sein, wenn der Veräußerer zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet ist (vgl. BFH-

Urteile vom 03.03.2015 - II R 9/14, BFHE 249, 323, BStBl II 2015, 660, Rz 15, und vom 30.08.2017 - II R 48/15, BFHE 259, 127, BStBl II 2018, 24, Rz 33, jeweils m.w.N.). Auf der Veräußererseite können dabei 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. Entscheidend ist dann, dass der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichem Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.2014 - II R 54/12, BFH/NV 2014, 1403, Rz 11, m.w.N.).

16 3. Zur Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands genügt es nicht, dass sich der Erwerber gegenüber dem Grundstücksverkäufer verpflichtet, das Gebäude zu errichten. Allein die Bindung des Erwerbers an eine bestimmte Bebauung des Grundstücks ("Ob" und "Wie" der Bebauung) reicht für sich genommen nicht aus, wenn diese nicht gegenüber der (zur Gebäudeerrichtung verpflichteten) Veräußererseite (d.h. dem Grundstücksverkäufer oder einem mit diesem verbundenen Dritten) besteht. Denn nur dann, wenn die Veräußererseite (auch) zur Errichtung des Gebäudes verpflichtet ist, entspricht eine solche Sachverhaltsgestaltung ihrem objektiven Inhalt nach dem Abschluss eines das bebaute Grundstück umfassenden Grundstückskaufvertrags (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 16.01.2002 - II R 16/00, BFHE 197, 308, BStBl II 2002, 431, unter II.1.). Fehlt eine solche Verpflichtung der Veräußererseite, ist die Bebauung vielmehr eine eigennützige Leistung des Erwerbers, die keine Gegenleistung für den Erwerb des (bebauten) Grundstücks darstellt. Selbst ein Eigeninteresse der Veräußererseite daran, dass die Bebauung des erworbenen Grundstücks zeitnah und in der gestalterisch durch sie vorgegebenen Weise erfolgt, führt nicht zu einer der Veräußererseite zuzurechnenden zivilrechtlichen Herstellungspflicht. Der Erwerber ist in diesen Fällen als Bauherr des unbebauten Grundstücks und nicht als Erwerber eines bebauten Grundstücks anzusehen.

17 4. Unter Beachtung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin das Grundstück --in vollem Umfang-- im bebauten Zustand erworben hat und damit alle Bauerrichtungskosten, die Kosten für die Baugenehmigung, für die Mietverträge und für die sonstigen Projektierungsunterlagen in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

18 a) Nach den Feststellungen des FG waren weder der Veräußerer noch die Mitbeteiligte zivilrechtlich zur Herstellung der Gebäude verpflichtet.

19 Dass die Klägerin auf die Fertigstellung der Gebäude praktisch keinen Einfluss mehr nehmen konnte, führt nicht zu einer solchen Verpflichtung. Eine etwaige vom Erwerber geschuldete Vergütung für Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem vom Erwerber selbst herzustellenden Gebäude oder die Bereitstellung von Planungsunterlagen unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch dann, wenn die Veräußererseite das Grundstück sowie die sonstigen Dienst- und Sachleistungen einheitlich angeboten hatte. Schließlich begründet auch ein finanzielles Einstehen des Veräußerers für die Verwirklichung des Projekts keinen einheitlichen Erwerbsgegenstand. Zwar hat die Vorinstanz zutreffend auf die möglicherweise ungewöhnliche Risikoverteilung in den geschlossenen Verträgen hingewiesen. Eine bloß wirtschaftliche Verantwortlichkeit ersetzt bei der Prüfung des einheitlichen Erwerbsgegenstands indessen keine zivilrechtlichen Verpflichtungen.

20 b) Auch der Umstand, dass die Klägerin die W-KG mit der Bebauung des Grundstücks beauftragte und diese das Ingenieurbüro des S zur Erbringung der Architektenleistungen verpflichtete, schafft keine zivilrechtliche Verpflichtung der Veräußererseite.

21 Der vom FG zur Begründung seiner Rechtsauffassung herangezogene Fall (BFH-Urteil vom 30.04.2003 - II R 29/01, BFH/NV 2003, 1446) unterscheidet sich insoweit vom Streitfall. Denn dort hatte die Eigentümerin dem Kläger die Generalunternehmerin benannt. Diese beauftragte der Kläger dann auf der Grundlage des von der Grundstückseigentümerin ausgearbeiteten Generalübernehmerwerkvertrags, der genehmigten Bauplanung und der dem Verkaufsprospekt beigefügten Baubeschreibung mit der schlüsselfertigen Erstellung des Gebäudes auf dem Grundstück zum Festpreis. Im Streitfall fehlen Feststellungen, wonach die Klägerin an einen bestimmten Generalunternehmer --nämlich die W-KG-- verwiesen wurde.

22 5. Die Sache ist spruchreif.

23 Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 21.08.2012 ist rechtswidrig, soweit das FA in die grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung auch andere Kosten als die Gegenleistung für die Übertragung von Grundbesitz und die Herstellung des Baukörpers 5 einbezogen hat. Der angefochtene Verwaltungsakt ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO entsprechend zu ändern. Als Gegenleistung für den Grundbesitz ist unter Berücksichtigung des Änderungsvertrags

vom 16.08.2011 ein Kaufpreis in Höhe von 1.240.000 € anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage erhöht sich um die Herstellungskosten für die Errichtung des Baukörpers 5 in Höhe von 770.000 € gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG auf 2.010.000 €. Die "Erhöhung" des Kaufpreises um 72.000 € im Änderungsvertrag spielt bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer keine Rolle. Denn es handelt sich tatsächlich nicht um eine Erhöhung, sondern um eine Gegenrechnung zur Herabsetzung des Kaufpreises. Dies lässt die Festlegung der Einzelpreise auch im Änderungsvertrag unberührt. Die Grunderwerbsteuer ist auf 70.350 € (2.010.000 € x 3,5 %) festzusetzen.

24 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de