

# Urteil vom 28. März 2012, II R 57/10

**Einheitlicher Erwerbsgegenstand bei 19 Monate nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossenem Generalübernehmervertrag - Keine durchgreifenden unionsrechtlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken - Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO - Unzutreffende Bezeichnung der Änderungsvorschrift**

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8, GrEStG § 9, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 401, EWGRL 388/77 Art 33 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. September 2010, Az: 5 K 5356/08

## Leitsätze

1. Das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands wird indiziert, wenn der Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt. Dies gilt auch, wenn das Angebot nach Abschluss des Kaufvertrags unwesentlich geändert wird .
2. Ein einheitlicher Erwerbsgegenstand kann aufgrund besonderer Umstände auch vorliegen, wenn der Käufer das Angebot erst 19 Monate nach Abschluss des Kaufvertrags annimmt .
3. Gegen die ständige Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht bestehen keine durchgreifenden unionsrechtlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken (entgegen Urteil des Niedersächsischen FG vom 26. August 2011 7 K 192/09, 7 K 193/09, EFG 2012, 730) .

## Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Februar 2004 erwarb der Kläger und Revisionskläger (Kläger) von der X AG ein mit einem mehrere Jahrzehnte alten Verwaltungs- und Produktionsgebäude und einer Tiefgarage bebautes Grundstück. Beim Abschluss des Kaufvertrags war es an einen Dritten vermietet. Der Mietvertrag endete zum 31. Dezember 2005.
- 2 Bereits am im Dezember 2003 hatte die X AG dem Kläger den Abschluss eines Generalübernehmervertrags zur Sanierung des Gebäudes und eines Generalmietvertrags angeboten. Als Vergütung war ein pauschaler Festpreis in Höhe von rund 8 Mio. € vorgesehen. Dieses Angebot war bis zum 30. Juni 2005 befristet.
- 3 Im Februar 2005 erstellte die X AG einen neuen Entwurf zur Sanierung des Gebäudes. Dieser sah u.a. vor, dass der Zugang zum Gebäude der Straßenseite aus erfolgen sollte. In der Folgezeit holte der Kläger zwei weitere Angebote anderer Baubetreuungsfirmen mit und ohne Generalmietvertrag ein, erteilte jedoch der X AG den Zuschlag. Im September 2005 schloss der Kläger mit der X AG einen Generalübernehmervertrag. Dieser Vertrag hat weitgehend den gleichen Wortlaut wie der am im Dezember 2003 angebotene Generalübernehmervertrag. Unterschiede bestehen u.a. hinsichtlich der angegebenen vermietbaren Flächen und der Stellplätze. Das nach diesem Vertrag zu errichtende Gebäude unterscheidet sich von dem ursprünglich geplanten Gebäude u.a. durch die Gestaltung der Fassade und des Haupteingangs, die Büroaufteilung, die Anordnung der Sanitärebereiche und den Einbau eines zusätzlichen Aufzugs. Die Parteien vereinbarten als Vergütung einen pauschalen Festpreis von rund 7,65 Mio. €.
- 4 Bereits im Februar 2004 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegen den Kläger die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Grundstücks fest. Nachdem das FA aufgrund einer Außenprüfung Kenntnis

von dem Generalübernehmervertrag erhalten hatte, setzte es mit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid die Grunderwerbsteuer neu fest und bezog in die Bemessungsgrundlage die Sanierungskosten mit ein. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, Gegenstand des Erwerbs sei das Grundstück mit kernsaniertem Gebäude gewesen. Der Geschehensablauf indiziere einen engen sachlichen Zusammenhang des Generalübernehmervertrags mit dem zuvor abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag. Die Indizwirkung entfalle nicht dadurch, dass der Generalübernehmervertrag in seiner letztlich vereinbarten Fassung gegenüber dem ursprünglichen Angebot modifiziert gewesen sei. Diese Modifikationen bewegten sich im Rahmen der regelmäßig jedem Käufer eines Grundstücks mit zu errichtendem Gebäude möglichen Änderungswünsche. Dass der Kläger den Generalübernehmervertrag erst etwa 19 Monate nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen habe, stehe der Annahme eines einheitlichen Vertragswerks nicht entgegen; denn das ursprüngliche Angebot der X AG vom Dezember 2003 habe einen engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag hergestellt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1644 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 8 und § 9 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Entgegen der Ansicht des FG habe kein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag zur Sanierung des Gebäudes bestanden. Zum einen habe er --der Kläger-- den Generalübernehmervertrag mit einer anderen Gebäudesanierungsmaßnahme als der ursprünglich angebotenen abgeschlossen. Denn es lägen wesentliche Unterschiede sowohl in der Grundrissinnenstruktur als auch bei der äußeren Gestaltung des Gebäudes vor. Zum anderen habe der Zeitraum zwischen Abschluss des Grundstückskaufvertrags und Abschluss des Generalübernehmervertrags 19 Monate betragen, so dass er --der Kläger-- die entsprechenden Angebote nicht einheitlich angenommen habe.
- 7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass das vom Kläger erworbene Grundstück zusammen mit dem sanierten Gebäude einen einheitlichen Erwerbsgegenstand bildet.
- 10 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Juli 2009 II R 58/07, BFH/NV 2010, 63, m.w.N.).
- 11 Zu Unrecht meint das Niedersächsische FG im Urteil vom 26. August 2011 7 K 192/09, 7 K 193/09 (EFG 2012, 730), die Rechtsprechung des BFH zum "einheitlichen Erwerbsgegenstand" finde im GrEStG keine Rechtsgrundlage, verstoße gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot und gegen Unionsrecht. Das Bundesverfassungsgericht (Kammerbeschluss vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212), der Gerichtshof der Europäischen Union (Beschluss vom 27. November 2008 C-156/08, Vollkommer, Slg. 2008, I-165) und der erkennende Senat (Urteile vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34; vom 27. Oktober 1999 II R 20/99, BFH/NV 2000, 349; vom 1. März 2000 II R 37/99, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2000, 732) haben bereits eingehend dargelegt, weshalb diese Bedenken nicht durchgreifen. Eine Divergenz zu der Rechtsprechung des V. Senats des BFH, der für Zwecke der Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls von einer einheitlichen Leistung ausgeht und die Umsatzsteuer durch die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung des Leistungsgegenstandes nicht betroffen sieht (vgl. BFH-Urteile vom 24.

Januar 2008 V R 42/05, BFHE 221, 316, BStBl II 2008, 697; vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78), besteht nicht.

- 12** 2. Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (BFH-Urteil vom 31. März 2004 II R 62/01, nicht veröffentlicht). Ein solcher Zusammenhang ist nicht nur 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 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. September 2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269). Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag wird vielmehr auch 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 auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot später annimmt (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 63, m.w.N.). Dabei ist es unerheblich, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können (BFH-Urteile vom 23. November 1994 II R 53/94, BFHE 176, 450, BStBl II 1995, 331, 334; vom 15. März 2000 II R 34/98, BFH/NV 2000, 1240). Abweichungen von der ursprünglichen Planung der Veräußererseite, die den üblichen Rahmen nicht überschreiten, schließen den objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen den Verträgen nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 26. August 1992 II R 100/89, BFH/NV 1993, 563, und vom 11. Mai 1994 II R 62/91, BFH/NV 1994, 901; Loose in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 9 Rz 182). Diese Grundsätze gelten auch für den Erwerb bebauter Grundstücke, bei denen es lediglich um die Modernisierung, Sanierung und/oder den Ausbau eines bereits vorhandenen Gebäudes geht (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 63, m.w.N.).
- 13** Für einen objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag ist es nicht erforderlich, dass das Angebot der Veräußererseite in einem Schriftstück und zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 63, m.w.N.). Entscheidend ist vielmehr, dass die Veräußererseite das Angebot zur Bebauung des Grundstücks oder zur Sanierung des darauf befindlichen Gebäudes bis zum Abschluss des Grundstückskaufvertrags abgegeben und der Erwerber das Angebot später unverändert oder lediglich vom Umfang her mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändern, angenommen hat.
- 14** Die Annahme des Angebots durch den Erwerber des Grundstücks muss regelmäßig im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss des Kaufvertrags erklärt werden. Aufgrund besonderer Umstände kann ein einheitlicher Erwerbsgegenstand jedoch auch dann vorliegen, wenn der Erwerber das Angebot erst längere Zeit nach Abschluss des Kaufvertrags unverändert oder mit unwesentlichen Änderungen angenommen hat, so etwa wenn das mit einem zu sanierenden Gebäude bebaute Grundstück beim Abschluss des Kaufvertrags noch für längere Zeit an einen Dritten vermietet war und daher mit der Sanierung erst nach Beendigung des Mietvertrags begonnen werden konnte.
- 15** Ob die nach Abschluss des Kaufvertrags vorgenommenen Abweichungen von dem ursprünglichen Angebot der Veräußererseite zur Bebauung des Grundstücks oder zur Sanierung des darauf befindlichen Gebäudes 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.
- 16** 3. Im Streitfall hat das FG den Sachverhalt dahin gewürdigt, dass das Grundstück zusammen mit dem sanierten Gebäude den Erwerbsgegenstand bildet. An diese Feststellungen ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Sie sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; sie widersprechen weder den Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen.
- 17** Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der auf der Grundlage des Angebots vom Dezember 2003 zwischen dem Kläger und der X AG am im September 2005 geschlossene Generalübernehmervertrag einen Erwerb des Grundstücks mit dem sanierten Gebäude indiziert. Die Indizwirkung entfällt nicht deshalb, weil der Generalübernehmervertrag in seiner letztlich vereinbarten Fassung gegenüber dem Angebot vom Dezember 2003 Abweichungen aufweist. Dieses unterscheidet sich nämlich nur unwesentlich von der letzten Fassung des Angebots, für das der Kläger der X AG im Juni 2005 den Zuschlag erteilt hat. Soweit das FG bei dieser Beurteilung berücksichtigt hat, dass die Veränderungen der Flächengrößen und Baukosten nicht mehr als 10 % betragen, bestehen hiergegen keine revisionsrechtlichen Bedenken.
- 18** Ebenso hält es einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand, dass das FG die Änderung der Fassadengestaltung, die Neugestaltung des Eingangsbereichs, die geänderte Raumaufteilung und den Einbau eines zusätzlichen Aufzugs als

unwesentliche Abweichungen vom ursprünglichen Angebot betrachtet hat. Bei einer Kernsanierung kommt es maßgeblich auf die Herrichtung des Gebäudes im Hinblick auf die spätere Nutzung, hier als Bürogebäude, an. Der Senat vermag nicht auszuschließen, dass in seltenen Einzelfällen auch die Veränderung der optischen Gestaltung eines Gebäudes zu einer wesentlichen Änderung des Angebots führen kann. Im Streitfall besteht dafür jedoch unter Berücksichtigung des Gesamtumfangs der vereinbarten Baumaßnahmen kein Anhaltspunkt.

- 19** Dem Vorliegen eines einheitlichen, aus Grundstück und saniertem Gebäude bestehenden Erwerbsgegenstands steht auch nicht entgegen, dass der Generalübernehmervertrag erst rund 19 Monate nach dem Grundstückskaufvertrag und somit nicht in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Abschluss des Kaufvertrags abgeschlossen wurde. Mit der Sanierung konnte und sollte nämlich aufgrund des beim Abschluss des Kaufvertrags bestehenden, noch bis zum 31. Dezember 2005 laufenden Mietvertrags mit einem Dritten erst nach diesem Zeitpunkt begonnen werden. Dies erklärt auch die Länge der Frist bis zum 30. Juni 2005, die die X AG dem Kläger zur Annahme des ursprünglichen Angebots vom Dezember 2003 eingeräumt hatte.
- 20** 4. Das FA war auch berechtigt, den ursprünglichen Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu ändern und in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die Kosten der Sanierung des Gebäudes einzubeziehen. Rechtsgrundlage dafür ist jedenfalls § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
- 21** Während die Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nur möglich ist, wenn die steuererhöhenden Tatsachen bei Erlass des Steuerbescheids der Besteuerung hätten zugrunde gelegt werden können, verlangt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, dass das Ereignis nachträglich eingetreten und (nachträglich) bekannt geworden ist (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 175 AO Rz 23, m.w.N.).
- 22** Im Streitfall wurde der Sanierungsvertrag erst nach der ursprünglichen Steuerfestsetzung abgeschlossen. Mit Abschluss des Sanierungsvertrags trat ein Ereignis ein, das auf den Zeitpunkt des Erwerbs zurückwirkte und den Gegenstand des Erwerbsvorgangs nachträglich veränderte. Zwar beruht die Änderung auch auf dem nachträglichen Bekanntwerden des Sanierungsangebots vom Dezember 2003, das im Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerfestsetzung bereits vorlag. Ob dies allein jedoch eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO rechtfertigen würde, weil das FA bei Kenntnis von dem Angebot voraussichtlich die Steuerfestsetzung vorläufig (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) durchgeführt hätte (vgl. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl., § 173 Rz 71), kann dahinstehen. Die insoweit ggf. unzutreffende Bezeichnung der Änderungsvorschrift im angefochtenen Änderungsbescheid ist unerheblich. Sie betrifft lediglich die Begründung dieses Bescheids (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1981 VIII R 85/80, BFHE 134, 1, BStBl II 1981, 778). Es kommt allein darauf an, dass im Zeitpunkt des Ergehens des Berichtigungsbescheids dieser durch eine Änderungsnorm, hier § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, materiell gedeckt war (BFH-Urteil in BFHE 134, 1, BStBl II 1981, 778).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)