

# Urteil vom 03. March 2015, II R 22/14

## 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, 08. October 2013, Az: 7 K 3467/12 GE

## Leitsätze

NV: 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 Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9. Oktober 2013 7 K 3467/12 GE aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarben durch notariell beurkundeten Vertrag vom 15. April 2009 von einer GmbH ein Grundstück, auf dem diese 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 der Architektenleistungen betrug 423.000 €. Architekt war der Ehemann (E) der Geschäftsführerin der GmbH. Den weiteren Ausbau bis zur Bezugsfertigstellung einschließlich Außenanlagen sollten die Kläger nach dem Vertrag in eigener Regie, auf eigenen Namen und eigene Rechnung durchführen. Dazu machte ihnen E Vorschläge einschließlich einer Kalkulation für die finanzierende Bank.
- 2 Die GmbH beauftragte den selbständig tätigen Bauleiter Z, der seit vielen Jahren Geschäftspartner der GmbH war, mit der Bauaufsicht für den Rohbau. Die Kläger beauftragten Z auch mit der Bauleitung für den Innenausbau.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Grunderwerbsteuer gegen die Kläger zunächst mit den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden vom 13. Mai 2009 auf der Grundlage des vereinbarten Kaufpreises von 423.000 € auf je 7.402 € fest.
- 4 Das FA vertrat nach weiterer Prüfung die Ansicht, dass die Kosten des Innenausbaus einschließlich der an Z gezahlten Vergütung für die Bauleitung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien, und setzte demgemäß in den Änderungsbescheiden vom 15. April 2010 gegen die Kläger jeweils Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.817 € fest. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Die Klage hatte nur insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) die Grunderwerbsteuer auf jeweils 9.786 € herabsetzte. Zur Begründung führte das FG aus, Ausbaukosten in Höhe von 136.200 € seien zu Recht in die

Bemessungsgrundlage der Steuer einbezogen worden. Gegenstand des Erwerbs der Kläger sei das Grundstück mit bezugsfertigem Gebäude gewesen. Den Klägern sei 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 angeboten worden, welches sie durch Abschluss des Kaufvertrags über den veredelten Rohbau, des Bauleitervertrags mit Z und der Verträge über die Innenausbauten angenommen hätten. Der Rohbau sei bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags fertig gewesen. Die GmbH, der für diese tätige Architekt E und Z hätten bei der Veräußerung zusammengearbeitet und durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge über den Innenausbau hingewirkt. Den Innenausbau habe Z aufgrund der Vorgaben des E bereits vor dem Verkauf des Rohbaus an die Kläger geplant und Kosten für einen Standardausbau kalkuliert. Bei der Vermittlung der Handwerker für den Innenausbau habe Z auf einen Stamm an Handwerkern zurückgreifen können, mit denen er bereits bei vergleichbaren Bauvorhaben zusammengearbeitet und vorab die Preise im Wesentlichen ausgehandelt habe. Die Kläger hätten somit durch das Zusammenwirken der GmbH, des E und des Z das fertige Objekt erworben. Die Aufwendungen für einen von den Klägern selbst beauftragten Bausachverständigen seien allerdings nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen.

- 6 Das FA erließ am 22. Oktober 2013 Änderungsbescheide, durch die es die Grunderwerbsteuer dem finanzgerichtlichen Urteil entsprechend auf jeweils 9.786 € herabsetzte.
- 7 Mit der Revision machen die Kläger geltend, die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Steuer seien nicht erfüllt. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum einheitlichen Erwerbsgegenstand sei zudem mit dem Grundgesetz nicht vereinbar. Ferner rügen die Kläger, das FG habe bei seiner Überzeugungsbildung gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen. Zudem sei das Urteil des FG nicht hinreichend mit Gründen versehen.
- 8 Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 22. August 2012 und die Änderungsbescheide vom 15. April 2010 und 22. Oktober 2013 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 FGO). An die Stelle der angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide vom 15. April 2010, über die das FG entschieden hat, sind nach Ergehen des finanzgerichtlichen Urteils die Änderungsbescheide vom 22. Oktober 2013 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (BFH-Urteile vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266, Rz 12; vom 17. April 2013 II R 12/11, BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 9, und vom 24. April 2013 II R 65/11, BFHE 240, 404, BStBl II 2013, 633, Rz 9, je m.w.N.).
- 11 Dies ändert aber nichts daran, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen die Grundlage für die Entscheidung des BFH bilden. Die Feststellungen sind trotz der Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils wegen der ergangenen Änderungsbescheide nicht weggefallen (BFH-Urteile in BFHE 240, 191, BStBl II 2014, 266, Rz 13; in BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 9, und in BFHE 240, 404, BStBl II 2013, 633, Rz 10, je m.w.N.).

III.

- 12 Die Sache ist nicht spruchreif. Die vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) tragen nicht seine Entscheidung, dass die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Die Sache war daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, § 127 FGO).
- 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. BFH-Urteile 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).

- 14** 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.
- 15** 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).
- 16** 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.
- 17** Vorplanungen des Grundstücksveräußerers oder Dritter begründen als solche keinen einheitlichen Erwerbgegenstand "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.).
- 18** 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 Ausbaurkosten 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 Ausbaurarbeiten 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.
- 19** 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).

- 20 d) Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für die Tatsachen, die die Einbeziehung der Bau- bzw. Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer rechtfertigen, trägt das Finanzamt, das sich auf deren Vorliegen beruft.
- 21 e) Die Rechtsprechung des BFH zum "einheitlichen Erwerbsgegenstand" verstößt weder gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung noch gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot oder gegen Unionsrecht und weicht auch nicht von der Rechtsprechung des V. Senats des BFH zur Umsatzsteuer ab (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 230, Rz 14 f., m.w.N.).
- 22 2. Das FG hat rechtsfehlerfrei erkannt, dass hinsichtlich der von der GmbH als Grundstücksverkäuferin zu erbringenden Rohbauleistungen beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags eine Bindung der Kläger an das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahmen bestanden hat und deshalb der für die Rohbauerrichtung zu zahlende Werklohn Teil der Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung ist.
- 23 Dafür, dass auch die Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, fehlen aber ausreichende Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO). E und Z sind zwar aufgrund ihrer engen Verbindungen mit der GmbH der Veräußererseite zuzurechnen. Da sie und die GmbH aber nicht zur Durchführung der Ausbaumaßnahmen verpflichtet waren, rechtfertigt ihr Zusammenwirken nicht die Einbeziehung der Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Steuer. Gleiches gilt auch für die von E erstellte Kostenkalkulation für die finanzierende Bank.
- 24 Vielmehr ist es erforderlich, dass die mit den Ausbaumaßnahmen beauftragten Unternehmen bereits beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehört haben und den Klägern schon vor diesem Zeitpunkt die zur Herstellung des Gebäudes erforderlichen Ausbaugewerke konkret und zu im Wesentlichen feststehenden Preisen angeboten hatten und die Kläger diese Angebote später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen haben. Dazu hat das FG noch keine konkreten Feststellungen getroffen.
- 25 Das FG wird nunmehr entsprechende Feststellungen nachzuholen haben.
- 26 Ergeben die Feststellungen, dass die Ausbaurkosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, gilt dies unter der Voraussetzung, dass Z den Klägern die Bauleitung für den Gebäudeausbau bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags auf hinreichend konkrete Art und Weise und zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatte, auch für die dem Z für die Bauleitung geschuldete Vergütung. Z war zwar nicht selbst zur Durchführung von Baumaßnahmen verpflichtet. Seine Stellung als Bauleiter 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 Bauleitung 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.
- 27 Ob die GmbH ein eigenes Interesse daran hatte, dass der Bauleitervertrag mit Z und die Bauverträge mit den von den Klägern beauftragten Unternehmen abgeschlossen wurden, ist unerheblich.
- 28 3. Da die Sache bereits aus materiell-rechtlichen Gründen an das FG zurückzuverweisen ist, kommt es auf die Verfahrensrügen der Kläger nicht an.
- 29 4. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.