

# Urteil vom 08. März 2017, II R 38/14

**Kein einheitlicher Erwerbsgegenstand bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags - Bestimmtheitsgebot des § 119 Abs. 1 AO**

ECLI:DE:BFH:2017:U.080317.IIR38.14.0

BFH II. Senat

GrEStG § 1 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 8 Abs 1, GrEStG § 9 Abs 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1

vorgehend FG Köln, 15. Oktober 2013, Az: 5 K 1985/09

## Leitsätze

1. Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot und damit zugleich gegen das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern.
2. Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein aufgrund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.
3. Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Oktober 2013 5 K 1985/09 aufgehoben.

Der Grunderwerbsteuerbescheid des Beklagten vom 28. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2009 wird dahin geändert, dass die Grunderwerbsteuer auf 2.743.159 € herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1. Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR. Gesellschaftszweck waren der Erwerb, die Bebauung und die Vermietung eines Grundstücksareals in Z. Das Investitionsvolumen sollte sich auf 330 Mio. € belaufen.
2. Gesellschafter der Klägerin waren zunächst A, die P-GmbH und die I-GmbH mit jeweils 50.000 €. Das restliche Kapital sollte durch Einlagen weiterer Gesellschafter erbracht werden. Geschäftsführer der GbR waren A und die I-GmbH.
3. In den Anlagen zum Gesellschaftsvertrag waren die zu erwerbenden Grundstücke sowie Vertragsangebote mehrerer Unternehmen zur Durchführung des Bauvorhabens und zur Vermietung aufgelistet. Dazu gehörte u.a. ein Angebot

der W-GmbH auf Abschluss eines Generalübernehmervertrags. Die Entscheidung über die Abwahl oder den Abschluss sowie die näheren Inhalte dieser Verträge, über die Person des jeweiligen Vertragspartners und ggf. den Abschlusszeitpunkt sollte nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschafterversammlung nach Beitritt aller Gesellschafter treffen.

- 4 Nachdem das Gesellschaftskapital gezeichnet war, beschlossen die Gesellschafter der Klägerin in der Versammlung am 16. Dezember 2003, die auf den gleichen Tag datierten Vertragsangebote --mit Ausnahme des Angebots auf Abschluss des Generalübernehmervertrags mit der W-GmbH-- anzunehmen und die Grundstückskaufverträge mit der M-GmbH, der B-AG, der E-GmbH & Co. KG sowie der Stadt X abzuschließen. Die Stadt X ist an der M-GmbH mit 79 % beteiligt.
- 5 Das Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003 auf Abschluss eines Generalübernehmervertrags, das die von der Klägerin zu erwerbenden Grundstücksflächen im Einzelnen bezeichnete, war auf die schlüsselfertige und funktionsgerechte Erstellung von mehreren Hallen sowie u.a. einem Konferenz-/Pressebereich, Technikräumen, Nebenflächen, Außenanlagen und oberirdischen Einstellplätzen gerichtet. Für die Bebauung einschließlich der Planungsleistungen war eine Vergütung von 148.800.000 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer (23.808.000 €), also insgesamt von 172.608.000 € vorgesehen. Darin war die Vergütung für die Erstellung der Gebäude mit 116.064.000 € und der Außenanlagen mit 10.416.000 €, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer enthalten. Das Angebot war befristet bis zum 31. Dezember 2005.
- 6 Am 17. Dezember 2003 kaufte die Klägerin die Grundstücke von der B-AG (UR-Nr. 1330/2003), von der E-GmbH & Co. KG (UR-Nr. 1333/2003) und von der Stadt X (UR-Nr. 1334/2003).
- 7 Mit notariellem Kaufvertrag vom 18. Dezember 2003 (UR-Nr. 1341/2003) erwarb die Klägerin von der M-GmbH Grundstücke mit einer Fläche von insgesamt 150 635 qm zum Kaufpreis von 67.402.820 € zuzüglich Umsatzsteuer. Die Vertragsbeteiligten waren sich darüber einig, dass die Ermittlung der Höhe der Umsatzsteuer entsprechend Abschn. 149 Abs. 7 Satz 5 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 erfolgen sollte. Der Gesamtkaufpreis belief sich laut Rechnung vom 18. Dezember 2003 einschließlich Umsatzsteuer von 10.973.179 € auf 78.375.999 €. Im Kaufvertrag war das beabsichtigte Bauvorhaben der Klägerin genauso beschrieben wie im Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003 auf Abschluss des Generalübernehmervertrags.
- 8 Nachdem der zur Verwirklichung des Bauvorhabens erforderliche Änderungsbebauungsplan am 4. August 2004 in Kraft getreten war, wurden die von der Klägerin beantragten Baugenehmigungen für ein Konferenzgebäude und mehrere Hallen erteilt.
- 9 In der Gesellschafterversammlung vom 5. August 2004 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, das Gesellschaftskapital auf 375.000.000 € zu erhöhen sowie einen Generalübernehmervertrag mit der W-GmbH und die Mietverträge abzuschließen.
- 10 Noch am gleichen Tag schloss die Klägerin mit der W-GmbH einen Generalübernehmervertrag über die Errichtung von mehreren Hallen, einem Konferenzgebäude, weiteren gesondert angeführten Bauwerken, Außenanlagen und Parkplätzen. Die Vergütung sollte 166.830.000 € (darin enthalten 130.127.400 € für die Gebäude und 11.678.100 € für die Außenanlagen) zuzüglich 16 % Umsatzsteuer (26.692.800 €), also insgesamt 193.522.800 € betragen. Sie wurde am 20. September 2004 auf 193.325.600 € (166.660.000 € zuzüglich 16 % Umsatzsteuer) reduziert.
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb der Grundstücke von der M-GmbH mit Bescheid vom 9. März 2004 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 79.555.548 € zunächst Grunderwerbsteuer von 2.784.444 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.
- 12 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA davon aus, dass die von der Klägerin insgesamt erworbenen Grundstücke nach den Grundsätzen über den einheitlichen Erwerbsgegenstand in bebautem Zustand Gegenstand der Erwerbsvorgänge gewesen seien. Die Grunderwerbsteuer wurde im geänderten Bescheid vom 28. Dezember 2007 auf 12.525.075 € erhöht. Als Erwerbsvorgänge waren im Änderungsbescheid die Kaufverträge vom 17. und 18. Dezember 2003 (UR-Nrn. 1341/2003, 1330/2003, 1333/2003 und 1334/2003) sowie vom 15. Oktober 2004 (UR-Nr. 982/2004, weiterer Grundstückserwerb von der Stadt X) angegeben.
- 13 Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ermittelte das FA unter Einbeziehung der Bauerrichtungskosten für alle Gebäude aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung mit 357.859.302 €. Aus der als Anlage zum Steuerbescheid beigefügten Aufstellung der Grunderwerbsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ist ersichtlich,

dass das FA hierbei die Bemessungsgrundlagen der unter anderen Steuernummern bereits besteuerten Grundstückserwerbe von der Stadt X, der E-GmbH & Co. KG, der B-AG und von einem weiteren Veräußerer abgezogen hat. In der Erläuterung zur Steuerfestsetzung führte das FA aus, dass ihm eine Zuordnung der Bauerrichtungskosten zu den einzelnen Grundstücken nicht möglich gewesen sei und deshalb in diesem Bescheid die insgesamt zu versteuernden Gesamtkosten erfasst worden seien.

- 14 Der Einspruch, mit dem sich die Klägerin gegen die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks wandte, wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 15 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging zwar ebenfalls davon aus, dass die Klägerin die Grundstücke in bebautem Zustand erworben habe. Sie habe das schon vor Abschluss der Grundstückskaufverträge abgegebene Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003 auf Abschluss des Generalübernehmervertrags am 5. August 2004 angenommen. Der Generalübernehmervertrag betreffe das dem ursprünglichen Angebot zugrundeliegende Bauvorhaben.
- 16 Die Bemessungsgrundlage sei aber unzutreffend. Die Errichtung des Konferenzgebäudes sei abweichend von dem bei Abschluss der Grundstückskaufverträge vorliegenden Angebot zusätzlich vereinbart worden. Da das Konferenzgebäude nicht in den ersten Planungen und damit auch nicht im Angebot vom 16. Dezember 2003 enthalten gewesen sei, müsse die Bemessungsgrundlage um die Kosten für die Errichtung des Gebäudes gekürzt werden. In die Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheids seien die Grundstückskaufverträge mit der B-AG und der E-GmbH & Co. KG nicht miteinzubeziehen, weil es in Bezug auf diese Grundstücksveräußerer keine Anhaltspunkte für ein abgestimmtes Verhalten gebe. Das FA habe die Grundstückserwerbe von der B-AG und der E-GmbH & Co. KG gesondert besteuert. Insoweit sei unerheblich, dass die Grundstücksflächen zur Durchführung des Bauvorhabens erforderlich gewesen seien. Das FG ermittelte die Bemessungsgrundlage --nach Abzug der Baukosten des Konferenzgebäudes und weiterer vom FA fehlerhaft einbezogener Grundstücksnebenkosten und Aufwendungen für die Außenanlagen-- mit 316.205.608 €. Die Grunderwerbsteuer wurde auf 11.067.196 € herabgesetzt. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1806 veröffentlicht.
- 17 Mit der Revision rügt die Klägerin Verfahrensmängel und die Verletzung von § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG). Das FG habe zu Unrecht einen einheitlichen Erwerbsgegenstand angenommen. Sie --die Klägerin-- habe nicht das Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003, sondern ein neues, inhaltlich davon erheblich abweichendes Angebot vom 5. August 2004 angenommen. Das FG habe auch ein objektives Zusammenwirken der Veräußererseite nicht festgestellt. Zudem sei die Bemessungsgrundlage fehlerhaft ermittelt.
- 18 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 28. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2009 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer auf 2.736.554 € herabgesetzt wird.
- 19 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Grunderwerbsteuer wird auf 2.743.159 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Entgegen der Auffassung des FG hat die Klägerin die Grundstücke von der M-GmbH in unbebautem Zustand erworben. Die Bauerrichtungskosten sind nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Ein einheitliches Vertragswerk liegt nicht vor, weil es an einem objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag fehlt. Als Bemessungsgrundlage ist der in Rechnung gestellte Kaufpreis einschließlich der ausgewiesenen Umsatzsteuer anzusetzen; ein niedrigerer Ansatz der Umsatzsteuer kommt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht in Betracht.
- 21 1. Der geänderte Steuerbescheid vom 28. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist dahin zu verstehen, dass er als Erwerbsvorgang i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG den Kaufvertrag der Klägerin mit der M-GmbH vom 18. Dezember 2003 erfasst.

- 22** a) Das FA hat zwar im Bescheid neben dem Kaufvertrag mit der M-GmbH (UR-Nr. 1341/2003) weitere Kaufverträge (UR-Nrn. 1330/2003, 1333/2003, 1334/2003 und 982/2004) als Erwerbsvorgänge bezeichnet. Aus der dem Bescheid als Anlage beigefügten Begründung und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird jedoch hinreichend deutlich, dass das FA nur den Kaufvertrag mit der M-GmbH vom 18. Dezember 2003 besteuert hat. In der Begründung ist ausgeführt, dass es dem FA nicht möglich war, die im Zusammenhang mit der Bebauung entstandenen Kosten den einzelnen Grundstücken zuzuordnen und deshalb in diesem Bescheid die insgesamt zu versteuernden Baukosten erfasst wurden. Diese Ausführungen weisen darauf hin, dass der streitige Steuerbescheid --entgegen den Angaben zum Erwerbsvorgang-- nicht weitere von der Klägerin abgeschlossene Kaufverträge betrifft. Wären alle Grundstückserwerbe erfasst worden, hätte sich die Frage der Zuordnung der Gebäude zu den einzelnen Grundstücken nicht gestellt. Wegen eines (vermeintlich) fehlenden Aufteilungsmaßstabs hat das FA sämtliche Baukosten in die Bemessungsgrundlage für den Kauf des Grundstücksareals von der M-GmbH einbezogen, und zwar unabhängig davon, auf welchen Grundstücksflächen sich die errichteten Gebäude befinden. Zudem wurden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in dem angefochtenen Steuerbescheid die Bemessungsgrundlagen zu den anderen bereits besteuerten Erwerbsvorgängen, die durch einzeln aufgeführte Steuernummern gekennzeichnet waren, abgezogen. Nach dem objektiven Erklärungsinhalt konnte die Klägerin den Bescheid dahin verstehen, dass das FA damit die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Grundstücksareals von der M-GmbH festsetzt.
- 23** b) Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 28. Dezember 2007 ist hinreichend bestimmt i.S. des § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung, obwohl der Kaufvertrag der Klägerin mit der M-GmbH vom 18. Dezember 2003 mehrere Grundstücke und damit zugleich mehrere Erwerbsvorgänge betrifft.
- 24** Bei einem Erwerb mehrerer Grundstücke zu einem einheitlichen Kaufpreis ist dem Bestimmtheitsgebot Genüge getan, wenn sich durch ausdrückliche Bezugnahme auf den Kaufvertrag, in dem der Erwerb mehrerer Grundstücke zu einem einheitlichen Kaufpreis beurkundet ist, ergibt, für welche Erwerbsvorgänge die aus dem Gesamtkaufpreis festgesetzte Steuer erhoben worden ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 2007 II R 28/07, BFHE 220, 537, BStBl II 2008, 487, unter II.1.b).
- 25** Dem geänderten Grunderwerbsteuerbescheid ist zu entnehmen, dass als Erwerbsvorgang der Kaufvertrag vom 18. Dezember 2003 besteuert wurde. In dem Kaufvertrag sind die erworbenen Grundstücke im Einzelnen aufgelistet. Insoweit kann dahinstehen, ob die im Kaufvertrag angeführten Grundstücke nach § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörten.
- 26** 2. 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 (vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 2004 II R 49/02, BFH/NV 2005, 911, und vom 9. Dezember 2009 II R 33/08, BFH/NV 2010, 838).
- 27** a) 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. BFH-Urteile vom 3. März 2015 II R 9/14, BFHE 249, 323, BStBl II 2015, 660, Rz 11, und vom 6. Juli 2016 II R 5/15, BFHE 254, 77, BStBl 2016, 895, Rz 12, m.w.N.). Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 323, BStBl II 2015, 660, Rz 12, und vom 3. März 2015 II R 22/14, BFH/NV 2015, 1270, Rz 14, m.w.N.).
- 28** b) 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-Urteile vom 27. September 2012 II R 7/12, BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 10; vom 19. Juni 2013 II R 3/12,

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.).

- 29** aa) Abweichungen von der ursprünglichen Planung der Veräußererseite, die den üblichen Rahmen nicht überschreiten, schließen den objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen den Verträgen nicht aus (BFH-Urteil vom 28. März 2012 II R 57/10, BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 12, m.w.N.).
- 30** Beruht der Vertrag zur Bebauung eines Grundstücks auf einem Angebot der Veräußererseite, das nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags geändert wurde, ist ein Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot, dass sich dadurch die Flächengrößen und/oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern. Der BFH hat zum Verkauf eines bebauten Grundstücks und dem damit zusammenhängenden Angebot zur Sanierung des darauf befindlichen Gebäudes bereits entschieden, dass es gerechtfertigt sein kann, eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu verneinen, wenn die Veränderungen der Flächengrößen und Baukosten nicht mehr als 10 % betragen (BFH-Urteil in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 17). Daraus ergibt sich zugleich, dass eine wesentliche Abweichung vorliegen kann, wenn sich eine der Bezugsgrößen um mehr als 10 % ändert.
- 31** bb) Entsprechendes gilt, wenn der tatsächlich abgeschlossene Vertrag zur Bebauung des Grundstücks nicht nur ein Gebäude mit einer geänderten Fläche oder höheren Baukosten aufweist, sondern abweichend vom ursprünglichen Angebot ein zusätzliches Gebäude umfasst. Die Errichtung eines zusätzlichen Gebäudes kann ebenfalls als Indiz für eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Angebot zu werten sein. Ist das zusätzliche Bauwerk derart prägend oder maßgebend für das gesamte Bauvorhaben, dass sich dadurch der Charakter der Baumaßnahme ändert, kann allein aufgrund des zusätzlichen Bauwerks eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Angebots vorliegen, selbst wenn durch das zusätzliche Gebäude die 10 %-Grenze für die Flächen und die Baukosten nicht überschritten wird.
- 32** cc) Ändert sich die ursprünglich angebotene Baumaßnahme nach dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags durch zusätzliche Bauten wesentlich, ist insgesamt ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob daneben die weiteren, im ursprünglichen Angebot bereits enthaltenen Gebäude im Wesentlichen wie geplant errichtet werden. Zu vergleichen sind das ursprüngliche Angebot zur Bebauung und der spätere Vertragsabschluss. Bei diesem Vergleich sind die im Vertrag zusätzlich aufgenommenen Bauten zu berücksichtigen. Sie führen, wenn sie den Charakter der ursprünglich angebotenen Baumaßnahme wesentlich verändern, zur Besteuerung des Kaufs eines unbebauten Grundstücks und nicht nur --wie das FG angenommen hat-- zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für den Kauf eines bebauten Grundstücks.
- 33** dd) 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-Urteil in BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, Rz 15).
- 34** c) Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren zur Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands führenden Vereinbarungen liegt auch vor, 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, vgl. BFH-Urteile vom 8. Februar 1995 II R 19/92, BFH/NV 1995, 823; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 11; in BFH/NV 2015, 1270, Rz 14; vom 25. Januar 2017 II R 19/15, juris, 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).
- 35** aa) Eine Bindung wegen vorheriger Absprachen des Grundstückserwerbers mit der Veräußererseite erfordert, dass der Grundstückserwerber zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags in seiner Entscheidung, ob er einen Bauvertrag mit dem der Veräußererseite zuzurechnenden Auftragnehmer abschließt, nicht mehr frei war (BFH-Urteil in BFHE 164, 117, BStBl II 1991, 532, unter 3.).
- 36** bb) Faktische Zwänge, die zu einer Einschränkung der Entscheidungsfreiheit des Grundstückskäufers in Bezug auf die Annahme der auf die Errichtung des Gebäudes bezogenen Verträge führen, können sich daraus ergeben, dass der jeweilige Grundstückserwerber bei der Errichtung des Gebäudes darauf angewiesen war, mit anderen Bauwilligen

zusammenzuwirken, wie dies beispielsweise bei der Errichtung von Eigentumswohnungen nach dem Wohnungseigentumsgesetz der Fall ist (BFH-Urteil in BFHE 164, 117, BStBl II 1991, 532, unter 3.). Sie können aber nicht in der Bindung des Bauvorhabens des Erwerbers an die Vorgaben des Bebauungsplans gesehen werden (BFH-Urteil in BFHE 164, 117, BStBl II 1991, 532, unter 3.).

- 37** cc) Sind die Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht nur untereinander, sondern auch im Verhältnis zu einem Dritten auf die Verfolgung eines bestimmten Gesellschaftszwecks festgelegt und insoweit an ein Vertragswerk gebunden, wirkt die derart bestehende Bindung der Gesellschafter auf die Entscheidungsmöglichkeiten der Gesellschaft ein, denn die Gesellschaft kann in diesen Fällen nicht mehr Entscheidungsfreiheit haben, als die Gesamtheit ihrer Gesellschafter (BFH-Urteile vom 10. August 1994 II R 32/91, BFH/NV 1995, 262, zur Einverständniserklärung in Bezug auf das gesamte Vertrags-, Bebauungs- und Finanzierungskonzept gegenüber einem Treuhänder, und in BFH/NV 1995, 823, zur Einverständniserklärung in Bezug auf ein detailliert vorbereitetes Bebauungskonzept bei Zeichnung von Immobilien-Fonds). Allein der Zusammenschluss mehrerer Personen in einer Gesellschaft zur Verwirklichung eines Bauprojekts genügt nicht, um eine faktische Bindung anzunehmen. Hinzukommen muss der Abschluss weiterer Verträge, die die Entscheidungsfreiheit der Gesellschafter und damit auch der Gesellschaft hinsichtlich des "Ob" und "Wie" der Bebauung einschränken.
- 38** dd) Gibt der Grundstücksveräußerer oder ein zur Veräußererseite gehörender Bauunternehmer vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags ein bindendes Angebot zur Bauerrichtung ab, wird dadurch das "Wie" der Bebauung konkretisiert. Wird nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags das ursprüngliche Angebot wesentlich geändert und nimmt der Grundstückserwerber das geänderte Angebot zur Bauerrichtung an, ist dies ein Indiz dafür, dass er bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags an das "Wie" der Bebauung nicht gebunden war.
- 39** d) Auf der Veräußererseite können 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 insoweit, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (BFH-Urteile in BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86, Rz 12; in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 13, und in BFH/NV 2014, 1403, Rz 11, jeweils m.w.N.). Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die auf der Veräußererseite auftretenden Personen personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind (BFH-Urteile in BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965, Rz 13; in BFH/NV 2014, 1403, Rz 11, und vom 1. Oktober 2014 II R 32/13, BFH/NV 2015, 230, Rz 13) oder aufgrund von (nicht notwendigerweise vertraglichen) Abreden auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrags als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienen, hinwirken (vgl. BFH-Urteil in BFHE 254, 77, BStBl II 2016, 895, Rz 13, m.w.N.).
- 40** e) Die an die Veräußererseite zu stellenden Voraussetzungen für die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands gelten auch beim Kauf mehrerer Grundstücke von verschiedenen Veräußerern. In diesem Fall liegen so viele getrennt zu behandelnde Steuerfälle vor, wie Grundstücke gekauft werden (vgl. Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl., § 2 Rz 281). Die Grundstücke sind in unbebautem Zustand Gegenstand des Kaufvertrags, wenn der jeweilige Veräußerer weder in die Veräußererseite personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eingebunden ist noch aufgrund von Abreden auf den Erwerb eines bebauten Grundstücks hinwirkt. Ein einheitlicher Erwerbsgegenstand liegt dagegen vor, soweit die auf der Veräußererseite handelnden Personen die genannten Voraussetzungen erfüllen. Zur Veräußererseite können alle Grundstücksveräußerer und der zur Gebäudeerrichtung verpflichtete Bauunternehmer gehören.
- 41** Zählen bei einem Bauvorhaben, bei dem unbebaute Grundstücke von verschiedenen Veräußerern erworben werden, einzelne Grundstücksveräußerer mangels personeller, wirtschaftlicher oder gesellschaftsrechtlicher Einbindung oder wegen des fehlenden Zusammenwirkens mit dem zur Bauerrichtung Verpflichteten nicht zur Veräußererseite, hat dies zur Folge, dass der Gegenstand des Erwerbs von diesen Veräußerern jeweils ein unbebautes Grundstück ist. Demgegenüber ist hinsichtlich der in das Vertragsgeflecht eingebundenen Grundstücksveräußerer davon auszugehen, dass Erwerbsgegenstand jeweils ein bebautes Grundstück ist.
- 42** 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die Klägerin das Grundstücksareal in Z --entgegen der Auffassung des FG-- in unbebautem Zustand erworben, mit der Folge, dass die Bauerrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks fehlt es nach den im Streitfall maßgeblichen Umständen an einem objektiv sachlichen

Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag mit der M-GmbH und dem Generalübernehmervertrag mit der zur Bauerrichtung verpflichteten W-GmbH. Der Generalübernehmervertrag beruht auf einem erst nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags wesentlich geänderten Angebot. Die Änderung des Angebots ergibt sich aus der Aufnahme des Konferenzgebäudes und aus der Erhöhung der Baukosten um rund 12 %.

- 43 a) Nach den Feststellungen des FG war die Errichtung des Konferenzgebäudes von dem ursprünglichen Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003 nicht mitumfasst. Dies werde u.a. dadurch deutlich, dass das ursprüngliche Angebot nur die Hallen, nicht aber das Konferenzgebäude bezeichne, dagegen in dem später abgeschlossenen Generalübernehmervertrag vom 5. August 2004 das Konferenzgebäude ausdrücklich erwähnt werde und ein höherer Pauschalpreis vereinbart worden sei. Auch im Exposé der P-GmbH, das Grundlage für den Beitritt der Gesellschafter der Klägerin gewesen sei, seien nur die Hallen und nicht das Konferenzgebäude aufgeführt. Da diesbezüglich keine Revisionsrügen erhoben wurden und die Auslegung des ursprünglichen Angebots nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstößt, ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO daran gebunden.
- 44 Demgegenüber bezog sich der Generalübernehmervertrag vom 5. August 2004 auch auf die Erstellung des Konferenzgebäudes, für das von der Klägerin noch ein Bauantrag einzureichen war. Das Konferenzgebäude, das nach der erteilten Baugenehmigung Räume für mehr als 200 Personen umfassen sollte und nach der Errichtung eine Bruttogrundfläche von ... qm aufwies, ist ein gänzlich anderes Gebäude als die ursprünglich angebotenen und letztendlich auch errichteten Hallen. Es unterscheidet sich in der Konzeption und im Verwendungszweck wesentlich von den Hallen und kann daher nicht als bloßes Nebengebäude zu den Hallen angesehen werden. Durch die Errichtung des Konferenzgebäudes wurde die Baumaßnahme auf den von der M-GmbH erworbenen Grundstücken in entscheidender Weise mitgeprägt.
- 45 b) Zudem weicht das Angebot der W-GmbH vom 16. Dezember 2003 mit einem Pauschalpreis für die schlüsselfertige und funktionsgerechte Erstellung der Gebäude und Außenanlagen von 146.716.800 € (Gebäude 116.064.000 €, Außenanlagen 10.416.000 €, 16 % Umsatzsteuer 20.236.800 €) wesentlich von dem am 5. August 2004 abgeschlossenen Generalübernehmervertrag ab.
- 46 Der Generalübernehmervertrag sah eine Vergütung für Gebäude und Außenanlagen von insgesamt 164.326.760 € vor. Diese setzte sich zusammen aus den Baukosten für das Gebäude (130.127.400 € = 78 % des gesamten ursprünglich vereinbarten Nettopreises von 166.830.000 €) und für die Außenanlagen (11.678.100 € = 7 % des gesamten ursprünglich vereinbarten Nettopreises von 166.830.000 €) und war wegen der um 170.000 € (166.830.000 € ./ 166.660.000 €) herabgesetzten Vergütung um 144.500 € (= 85 % von 170.000 €) zu vermindern sowie um die darauf entfallende Umsatzsteuer von 22.665.761 € (130.127.400 € + 11.678.110 € ./ 144.500 € = 141.661.010 €; 16 % von 141.661.010 € = 22.665.761 €) zu erhöhen.
- 47 Die im Generalübernehmervertrag vereinbarte Vergütung, die auf die Erstellung der für die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Gebäude und Außenanlagen entfiel, war um 17.609.960 € (164.326.760 € ./ 146.716.800 €) und damit um rund 12 % höher als die im ursprünglichen Angebot enthaltene Vergütung. Auch der Vertreter des FA ist in der mündlichen Verhandlung von dieser Erhöhung der Vergütung ausgegangen. Insoweit kann nicht eingewendet werden, dass Projekte in dieser Größenordnung häufig mit großen Preissteigerungen in der Bauphase verbunden seien. Denn hier geht es allein um die Frage, ob das ursprüngliche Angebot und der nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags vereinbarte Vertrag zur Bebauung des Grundstücksareals erheblich voneinander abweichen.
- 48 Nachdem die tatsächlich vereinbarte Vergütung für die Errichtung der Gebäude und der Außenanlagen mehr als 10 % vom ursprünglichen Angebot abweicht, kann dahinstehen, wie hoch die Abweichung bei den Bruttogeschossflächen ist.
- 49 c) Die Klägerin war auch nicht an das "Ob" und "Wie" der Bebauung gebunden. Sie hat nicht das ursprüngliche Angebot der W-GmbH auf Abschluss des Generalübernehmervertrags vom 16. Dezember 2003, sondern das wesentlich geänderte Angebot vom 5. August 2004 angenommen.
- 50 Vertragliche Vereinbarungen der Gesellschafter der Klägerin mit einem Dritten, die die Entscheidungsfreiheit der Gesellschafter im Hinblick auf die Bebauung eingeschränkt hätten, wie z.B. Treuhandvereinbarungen oder Einverständniserklärungen mit dem beabsichtigten Baukonzept, hat das FG nicht festgestellt.
- 51 d) Da die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks schon aus den vorgenannten Gründen ausscheidet, ist unerheblich, ob die Veräußererseite zur Bebauung des Grundstücksareals verpflichtet war. Eine personelle,

wirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen dem Grundstücksveräußerer, der M-GmbH, und dem Generalübernehmer, der W-GmbH, bestand jedenfalls nicht. Es kann daher dahinstehen, ob Abreden zwischen der M-GmbH und der W-GmbH, durch die auf den Abschluss des Grundstückskaufvertrags und des Generalübernehmervertrags hingewirkt wurde, den Feststellungen des FG hinreichend deutlich zu entnehmen sind.

- 52** Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 53** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Grunderwerbsteuer ist auf 2.743.159 € herabzusetzen. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.
- 54** Die von der M-GmbH erworbenen Grundstücke sind in unbebautem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Als Bemessungsgrundlage sind deshalb der Kaufpreis und sonstige von der Klägerin übernommene Leistungen anzusetzen. Der Kaufpreis für das Grundstücksareal belief sich laut Rechnung vom 18. Dezember 2003 auf insgesamt 78.375.999 € (67.402.820 € zuzüglich Umsatzsteuer von 10.973.179 €). Ein niedrigerer Ansatz der in Rechnung gestellten und von der Klägerin bezahlten Umsatzsteuer entsprechend einer damals geltenden Verwaltungsanweisung (Erlass des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 23. Mai 1984, GrESt-Kartei NW § 9 GrEStG Karte 3 I, aufgehoben durch Erlass vom 1. Februar 2008), ist nicht gerechtfertigt. Eine Verwaltungsvorschrift ist keine Rechtsgrundlage für eine von § 8 Abs. 1 und § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG abweichende Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Für weitere Leistungen der Klägerin sind keine Anhaltspunkte ersichtlich.
- 55** Die Grunderwerbsteuer ist dementsprechend auf 2.743.159 € ( $78.375.999 \text{ €} \times 3,5 \%$ , abgerundet nach § 11 Abs. 2 GrEStG) herabzusetzen.
- 56** 5. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen sind für die Entscheidung des Streitfalls nicht von Bedeutung. Von einer Begründung wird abgesehen (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 57** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

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