

Grunderwerbssteuer bei Baugruppen

RA Alfred Morlock

Telefon (07 11) 21 96-0
Telefax (07 11) 21 96-103
info@akbw.de
www.akbw.de



Inhalt:

Seite:

A. Einführung	2
B. Hierzu ergangene jüngere Rechtsprechung	3
C. Konsequenzen für von Architekten betriebene Baugemeinschaften	4
D. Steuerliche Behandlung: Kein Verstoß gegen EU-Recht	5
E. Fazit	6

A. Einführung:

Wird ein Grundstück unbebaut gekauft, so fällt die Grunderwerbssteuer nur auf den Wert des unbebauten Grundstücks an. Etwas anderes gilt, wenn sich Immobilienerwerber entscheiden, ein Grundstück mit einem fertigen Gebäude zu erwerben. In diesem Fall wird die Grunderwerbssteuer nicht nur auf den Grundstückspreis, sondern auch auf den Hauspreis erhoben. Das gleiche gilt, wenn eine Bauträgerbindung besteht. Auch in diesem Fall wird die Grunderwerbssteuer so berechnet, als ob das Grundstück bereits bebaut ist.

Verschiedene Finanzverwaltungen fordern auch von Baugruppen, die nicht von einem Bauträger komplett vermarktet, sondern von freien Architekten individuell betreut werden, die Grunderwerbssteuer sowohl für das Grundstück als auch für die Bauwerkskosten. Sie stützen sich dabei auf neuere Urteile des Bundesfinanzhofes. Diese Ausarbeitung legt dar, dass bei von Architekten betreuten Baugruppen die Grunderwerbssteuer nur auf das unbebaute Grundstück anfallen kann und sollte.



1. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) wird die Grunderwerbssteuer dann von der Gesamtsumme Kaufpreis und Herstellungskosten des Gebäudes berechnet, wenn bei objektiver Betrachtung das bebaute Grundstück als **einheitlicher Leistungsgegenstand** erworben wird. Das ist sogar dann der Fall, wenn der Bauherr auf Grund unterschiedlicher Verträge oder sogar von unterschiedlichen Personen zum einen den Grund und Boden erwirbt und zum anderen das Gebäude errichten lässt. Sofern beide Verträge miteinander „**stehen und fallen**“, der eine Vertrag also nicht ohne den anderen geschlossen worden wäre, wird die Grunderwerbssteuer auch vom Gebäudeanteil berechnet (BFH, Urteil vom 18.10.1989, BStBl. II 1990, Seite 181).

Das Gleiche gilt, wenn sich der Bauherr bereits bei Abschluss des Kaufvertrages über das unbebaute Grundstück hinsichtlich des „ob“ und „wie“ der Bebauung festgelegt hat (BFH, Urteil vom 14.02.1990, BStBl. II 1990, Seite 391).

2. Entscheidend hierfür ist, ob es sich um ein „Einheitliches Vertragswerk“ im grunderwerbssteuerlichen Sinne handelt. Dabei wird der für den Umfang der Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 Grunderwerbssteuergesetz (GrEStG) maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorgangs durch das von den Vertragsparteien **gewollte** wirtschaftliche Ergebnis bestimmt. Damit sollen die Bauherren mit denjenigen gleichgestellt werden, die ein Grundstück mit **bereits fertigem Haus** erwerben.

B. Hierzu ergangene jüngere Rechtsprechung:

In seiner Entscheidung hat der Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.09.2005, II R 49/04, folgende Leitsätze aufgestellt:

1. Die durch die Annahme eines einheitlichen – sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden – Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten.
2. Ein einheitliches Angebot im vorbezeichneten Sinne kann auch dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (Änderung der Rechtsprechung).

Diesem Urteil lag der Sachverhalt zu Grunde, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Grundstücks an eine Bauherren gemeinschaft zwischen dieser Bauherren gemeinschaft und einer **im Baugewerbe tätigen GmbH** die schlüsselfertige Herstellung eines Praxis- und Bürohauses auf diesem Grundstück vereinbart wurde.



Gegen die Entscheidung des Finanzamtes, das auch die angefallenen Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbssteuer eingestellt hat, wurde Rechtsmittel eingelegt. Das Finanzgericht gab der Klage statt und führte aus, dass es keinen engen sachlichen Zusammenhang zwischen Kauf- und Werkvertrag habe feststellen können. Die hiergegen eingelegte Revision beim BFH hatte Erfolg. Der BFH hat den Fall zurückverwiesen und dabei **bestimmte Grundsätze** aufgestellt.

Diese sind in einem Erlass der OFD Rheinland vom 15.05.2006, S 4521 – 1006 – St 2, wie nachfolgend dargestellt, präzisiert worden. Bei getrennten Verträgen ist eine Besteuerung des Grundstücks in bebautem Zustand vorzunehmen, wenn

- a.) **eine zivilrechtliche Verknüpfung** des Grundstücksvertrags und des Bauvertrags vorliegt

Ein einheitliches Vertragswerk liegt vor, wenn der Parteiwillen dahingehend geht, dass die Vereinbarungen miteinander „stehen und fallen“ sollen. Die Ermittlung des Parteiwillens erfolgt aus der Interessenslage der Parteien, aus dem Verhalten vor und nach Vertragsabschluss und dem tatsächlichen Geschehensablauf.

(Indizien: Baubeginn vor Vertragsschluss; Grundstücksverkäufer veräußert nur an Erwerber, die vorher eine Treuhandvollmacht zum Abschluss der übrigen Verträge erteilt haben)

und/oder

- b.) **ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang** zwischen dem Grundstücksvertrag und dem Bauvertrag gegeben ist.

Dieses kann vorliegen, wenn der Erwerber spätestens mit Abschluss des Grundstückskaufvertrags in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war, z.B. durch rechtliche oder faktische Bindung an ein Bebauungskonzept (= konkrete und annähernd bis zur Baureife gediehenen Vorplanung für bestimmtes Gebäude auf bestimmtem Grundstück zu im wesentlichen feststehenden Preis.)

Ein einheitliches Vertragswerk liegt vor, wenn der

- aa) Abschluss des Bauvertrages vor oder zeitgleich mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages
- oder
- bb) ein einheitliches Angebot aufgrund qualifizierter Vorplanung (Bebauungskonzept) vorliegt und die Entscheidungsfreiheit des Erwerbers faktisch eingeschränkt wird **oder** ein von der Veräußererseite vorbereiteter Geschehensablauf hingenommen wird.

Stehen auf der **Veräußererseite mehrere** Personen, muss zusätzlich eine Verflechtung der Personen oder ein objektiv erkennbar abgestimmtes Verhalten der Veräußererseite hinzu treten. Eine Verflechtung liegt vor, wenn die Personen personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng miteinander verbunden sind. Ein Zusammenwirken liegt vor, wenn der im Übrigen passive Grundstückseigentümer dem Bauunternehmer das Grundstück „an die Hand“ gibt (z.B. durch mündliche Absprache).



Hiefür sprechen folgende Indizien: **Bauunternehmer** wirbt in Anzeigen/Prospekten unter Angabe des Grundstücks; die von einem Grundstückseigentümer verkauften Grundstücke eines Baugebiets werden von demselben Unternehmen bebaut, das Bauunternehmen wurde dem Kunden vom Grundstückseigentümer benannt.

C. Konsequenzen für von Architekten betriebene Baugemeinschaften:

Gelegentlich wird von Finanzverwaltungen die Auffassung vertreten, dass auch bei den von Architekten betreuten Baugruppen eine ähnliche Verflechtung vorliegt mit der Konsequenz, dass die Grundstückserwerber nicht nur die Grunderwerbssteuer für das unbebaute Grundstück, sondern auch für das vom Architekten geplante und ausgeschriebene Gebäude heranziehen. Aus folgender Überlegung ist diese Auffassung unrichtig:

- a.) Die Entscheidungen der Finanz Rechtsprechung über das Vorliegen eines „einheitlichen Vertragswerkes“ beziehen sich ausschließlich auf Geschehensabläufe, bei denen **Bauunternehmer und Bauträger beteiligt** waren. Entscheidungen, die sich allein auf die Initiative von durch Architekten initiiertem Bauherengemeinschaft beziehen, gibt es nicht.
- b.) Vertragsgegenstand des Architektenvertrages auch im Rahmen der Bauherrenmodelle ist der typische Geschehensablauf bei Beauftragung eines Architekten, nämlich Planung, Ausschreibung, Vergabe und Bauüberwachung. Die Entscheidung über die Errichtung des Gebäudes wird durch Verträge zwischen Bauherren und Unternehmer/Handwerker getroffen; demgegenüber schuldet der Architekt **keine „Bauerrichtung“ der Gebäude**. Deshalb sollte es der Architekt vermeiden, als bevollmächtigter Vertreter der Bauherengemeinschaft auch für den Abschluss der Bauverträge aufzutreten. Er kann damit die Finanzverwaltung, die die unzutreffende Auffassung vertritt, dass der Baugruppen-Architekt auch Bauerrichtungsverträge „wie ein Bauträger“ abschließt, beeinflussen.

- c.) Der Abschluss des Bauerrichtungsvertrages **erhöht den Wert** des unbebauten Grundstücks, der Architektenvertrag dagegen **nicht**. Der Architektenvertrag ist auf „geistig-schöpferische Leistungen“ gerichtet, die auf das Entstehen eines Bauwerkes hinauslaufen, jedoch nicht auf das „körperliche Erstellen“ des Bauwerks, was der Bauunternehmer/Bauräger schuldet.
- d.) Die Veranlagung zur Grunderwerbssteuer auch auf das noch zu erstellende Gebäude soll die Erwerbsvorgänge von Bauherren gleichstellen, die statt einem Grundstückskauf mit einem bereits fertigen Gebäude ein Grundstück erwerben, auf das vom Verkäufer (oder aufgrund eines Zusammenwirkens von Verkäufer des Grundstücks und Erstellers des Gebäudes) ein Gebäude errichtet wird. **Der Architektenvertrag ist kein Bauerrichtungsvertrag.**
- e.) Das unbebaute Grundstück ist allein Besteuerungsgegenstand, wenn sich die Tätigkeit des (gewerblichen) Baubetreuers darauf beschränkt, die Bauplanung zu erstellen, die Baugenehmigung zu beantragen und die Finanzierung zu besorgen (s. Punkt 2.6 Erlass des OFD Rheinland a. a. O). Dann muss **dies erst recht für den Architekten** gelten, der mit Planungs- und Überwachungsleistungen beauftragt ist. Dies gilt sogar, wenn der Architekt umfassend mit allen Architektenleistungen einschließlich Ausschreibungen und Bauüberwachung beauftragt wird, weil er diese Leistung gegenüber seinem Bauherren schuldet und dieser ihm nicht, wie ein gewerblicher Bauräger, zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet kann.



D. Steuerliche Behandlung: Kein Verstoß gegen EU-Recht

Zur Berechnung der Grunderwerbssteuer zieht das Finanzamt sowohl das unbebaute Grundstück als auch das vom Bauräger zu errichtende Bauwerk heran. Dieses Vorgehen verstößt nicht gegen das europäische Verbot einer Mehrwertsteuer-Mehrfachbelastung, wie der Europäische Gerichtshof in seiner Entscheidung vom 15.01.2009 (AZ: C – 156/08) entschieden hat. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofes handelt es sich bei der Grunderwerbsteuer – im Gegensatz zur Umsatzsteuer – **nicht um eine allgemeine Steuer**, da sie nur Immobilien betreffe und somit nicht darauf abziele, „die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen“. Die Grunderwerbsteuer weise nicht die anderen Merkmale der Umsatzsteuer auf und dürfe daher neben dieser erhoben werden. Die Mehrfachbelastung von Bauherrn mit Grunderwerb und Umsatzsteuer verstößt demnach nicht gegen das gemeinschaftliche Mehrfachbelastungsverbot und ist insoweit zulässig.

Stellt das Finanzamt eine personelle Verflechtung sowie ein Zusammenwirken des Grundstücksveräußerers und des Bauunternehmens fest, wird es weiterhin die Grunderwerbsteuer von den Grundstücks- und Bauerrichtungskosten insgesamt erheben.



E. Fazit:

Die Entscheidungen der Finanzgerichte über das Vorliegen eines einheitlichen Leistungsgegenstandes beziehen sich auf Geschehensabläufe, bei denen Bauunternehmer/Bauträger beteiligt waren. Eine Entscheidung, die eine durch Architekten initiierte Bauherrengemeinschaft zum Gegenstand hat, liegt nicht vor. Den von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen lagen ausschließlich Fälle des Erwerbs eines unbebauten Grundstücks und der Erbringung von Bauleistungen (Erstellung eines Gebäudes) zugrunde. **Da der freie Architekt keine Bauleistungen erbringt, sind die bisher entschiedenen Fallkonstellationen mit denen der Baugruppen nicht vergleichbar.**

Ein wesentlicher Unterschied zu den „Bauträgerfällen“ ist bei den Baugruppen darin zu sehen, dass der Grundstückserwerber **gerade nicht** an ein bestimmtes Bauunternehmen/Handwerker, der das Gebäude errichtet soll, gebunden ist. Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist dann das bebaute Grundstück, wenn erworben wird

- a.) ein bebautes Grundstück
- b.) ein unbebautes Grundstück mit Bauträgerbindung in einem einheitlichen notariellen Vertrag
- c.) ein unbebautes Grundstück mit (faktischer) Bauträgerbindung in verschiedenen Verträgen: die Verträge „stehen und fallen“ miteinander.

Hierzu passt **nicht der Grundstückserwerb mit Bebauungsvorgabe**, aber ohne Bindung an ausführende Unternehmen.

Verträge mit den bauausführenden Unternehmen oder der Bauerrichtungsvertrag sind nicht mit dem Architektenvertrag gleichzusetzen. Der Abschluss eines Bauerrichtungsvertrags erhöht den Wert des unbebauten Grundstücks, der Architektenvertrag nicht. **Aus diesem Grunde besteht auch kein einheitliches „Vertragswerk“ zwischen einem Grundstückskaufvertrag und einem Architektenvertrag sondern nur zwischen einem Grundstückskaufvertrag und einem Errichtungsvertrag.**

Der eine Baugruppe betreuende Architekt sollte jedoch bei Kontaktanbahnung der Interessenten darauf achten, **nicht ein einheitliches Angebot**, (Grundstück und Gebäude) abzugeben. Der Architekt sollte ferner **nicht als Bevollmächtigter der Bauherren die Werkverträge mit den Bauunternehmern/Handwerkern abschließen**. Er kann zwar die Architektenleistungen der Leistungsphase 6 und 7 erbringen, sollte aber das Auftreten als Vertreter des Bauherren bei Vertragsabschluss vermeiden. Andernfalls könnte die irreführende Auffassung entstehen, der Architekt habe die Bauerrichtungsverträge maßgeblich beeinflusst.

Unschädlich ist es, wenn der Architekt Bebauungsvorschläge z. B. initiiert von der Veräußererseite (bspw. eine Kommune) macht, sofern die Bauherren bei der Bauerrichtung in der Wahl der Handwerker bzw. Bauunternehmer frei sind. **Der objektive, sachliche Zusammenhang auf der Veräußererseite** durch eine Bindung an ein bestimmtes Bebauungskonzept reicht für die Grundsteuerveranlagung des Grundstücks in bebauten Zustand nicht aus.

Stuttgart, den 04.05.2010