



## Mehrfachbelastung von Bauherrn durch „fiktive“ Erwerbskosten

– Argumente gegen die BFH-Rechtsprechung zum einheitlichen Vertragswerk und den damit einhergehenden, gesetzlich nicht beabsichtigten Belastungscocktail aus Umsatz- und Grunderwerbsteuer –

– Dr. Michael Balke, RA, Finanzrichter a. D. –

Lehrbeauftragter der Dualen Hochschule BW in Villingen-Schwenningen, Gastdozent der Steuerseminare Graf –

### I. Belastungscocktail aus Grunderwerb- und Umsatzsteuer auf Baukosten

Wer schon mal einen Bauvertrag über eine noch zu erstellende Eigentumswohnung oder ein Reihenhaus oder eine Doppelhaushälfte und zeitgleich einen Notarvertrag über das noch zu bebauende Grundstück abgeschlossen hat, kennt den damit zusammenhängenden massiven steuerlichen Belastungscocktail. In der Regel muss der Bauherr nicht nur bis zu 6,5 % Grunderwerbsteuer (länderabhängig) auf den Kaufpreis des noch unbebauten Grundstücks zuzüglich der in den Baukosten enthaltenen 19%igen Umsatzsteuer stemmen, sondern obendrauf für die Baukosten nochmals Grunderwerbsteuer zahlen. Diese Grunderwerbsteuerliche Zusatzbelastung kann selbst bei einem bescheidenen Reihenhaus mehrere 10.000 € (bei 6,5 % von 400.000 € = 26.000 €) betragen, also oft die Jahres-Einkommensteuerlast einer Familie übersteigen.

Dies deshalb, weil der II. BFH-Senat (zuständig für die Grunderwerbsteuer), entgegen der Gesetzeslage, die Besteuerung der Baukosten, als gewichtigen Teil eines „fiktiven“ einheitlichen Leistungsgegenstandes, für gerechtfertigt ansieht, weil von vornherein das Ziel der Erwerb eines bebauten Grundstücks gewesen sei. Der II. BFH-Senat fasst also mehrere Verträge, zum einen den Bauvertrag (= Werkvertrag), zum zweiten den Grundstücks-Notarvertrag (= Kaufvertrag), zu einem der Grunderwerbsteuer komplett zu unterwerfenden Vertrag zusammen.

Da der II. Senat des Bundesfinanzhofs die beschriebene Mehrheit von Verträgen nicht offen leugnen will oder kann, beschreibt er die Vertrags-Vielheit diffus als „einheitliches Vertragswerk“, als „einheitlichen Erwerbsgegenstand“, als „einheitlichen Leistungsgegenstand“ oder mitunter verräterisch als „fiktiven“ einheitlichen Erwerbsgegenstand (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.2012, Az. II R 7/12

→ **ii 25/12-02**, Rz. 17: „Gegenstand des Erwerbs ist nämlich das Grundstück in seinem (fiktiv) bebauten Zustand“).

Also: Der II. BFH-Senat erkennt die Gebäudeherstellung als (unselbständigen) Teil eines Grundstückserwerbs! Man stelle sich vor, ein Käufer kauft keinen fertigen Anzug von der Stange, sondern erwirbt in dem einen Laden den Anzugsstoff, in einem anderen Geschäft lässt er so dann den Anzug nähen. Nach der Rechtsanschauung des II. BFH-Senats liegt auch hier ein steuerlich einheitlich zu beurteilender Erwerbsgegenstand vor, weil von vornherein aus dem Stoff ein Anzug werden sollte. Stofferwerb als (unselbständiger) Teil eines Anzugserwerbs!

Übrigens: Wer ein freistehendes Einfamilienhaus, eine Villa oder ein Schloss gebaut hat, hat gewöhnlich die beschriebenen Mehrfach-Steuerbelastungen der Baukosten nicht! Diese Bauherren haben in der Regel mehr Finanzmittel, damit mehr Gestaltungsfreiheit, und können leicht der fiskalischen Rechtsprechung des II. BFH-Senats entgegen. Wohlhabende Bauherren erwerben zuerst den Grund und Boden, lassen sich etwas Zeit, und schließen dann nach ein paar Wochen den Bauvertrag. Ergebnis: Kein einheitliches Vertragswerk; die Baukosten werden ausschließlich mit Umsatzsteuer, nicht zusätzlich mit der Grunderwerbsteuer belegt. Dagegen haben in der Regel Bauherren von Eigentumswohnungen, Reihenhäusern und Doppelhaushälften nach der Rechtsprechung des II. BFH-Senats das Nachsehen und die Zusatzbelastung „Grunderwerbsteuer auf Baukosten“ zu tragen!

### II. Aktuelle „Rüttel“-Rechtsprechung

In einem unanfechtbaren Kostenbeschluss des Niedersächsischen FG zugunsten der Kläger (also zugunsten der Steuerbürger) ist zum Abschluss eines Klageverfahrens aus dem Jahre 2018 Folgendes zu lesen:



„Das Gericht vertritt die Auffassung, dass die Rechtsprechung des II. Senats des Bundesfinanzhofs gegen das Grunderwerbsteuergesetz, gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, gegen das Verfahrensgrundrecht des Bürgers auf seinen gesetzlichen Richter und gegen europäisches Gemeinschaftsrecht verstößt (dazu näher die Urteile des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.3.2013 7 K 223/10, 7 K 224/10 sowie vom 20.3.2013 7 K 28/10, 7 K 29/10, mit weiteren Nachweisen, juris; vgl. auch Rutmöller, DStZ 2015, S. 778 ff., Klein, DB 2014, S. 208 ff.). Zum Wert der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes gehören nicht die künftigen Baukosten für ein unbebautes Grundstück; ein Bauvertrag vermittelt keinen 'Anspruch auf Übereignung' im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.“

Dieser (endgültige) Beschluss des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.3.2018 (Az. 7 K 150/17 → [ii 25/19-50](#)) hat zwar nicht die einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung des II. BFH-Senats revolvier, aber immerhin hat danach das beklagte Finanzamt die Kosten des Rechtsstreits „wegen versuchter Besteuerung einer Fiktion bei der Grunderwerbsteuer“ zu tragen.

Das obige Klageverfahren endete nicht mit einem Urteil, welches der II. BFH-Senat womöglich hätte aufheben können. Vielmehr hatten die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt. Deshalb war nach § 138 FGO durch Beschluss über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden. Die Kosten waren gemäß § 138 Abs. 2 FGO dem beklagten Finanzamt aufzuerlegen, da dem Begehren der Kläger durch die Änderungsbescheide mit Festsetzung auf jeweils 1.911 € (statt jeweils 4.723 €) bei der gütlichen Beilegung des Rechtsstreits in vollem Umfang stattgegeben worden war. Die ursprüngliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch die Baukosten eines Gebäudes (angeblich wegen Einheitlichkeit des Leistungsgegenstandes) hatte das beklagte Finanzamt im Klageverfahren rückgängig gemacht.

Die Kosten waren auch nicht nach § 138 Abs. 2 Satz 2, § 137 FGO den Klägern aufzuerlegen. Die Kostenfolge aus diesen Normen trifft die Steuerpflichtigen dann, wenn sie letztlich das Klagebegehren erreichen, obwohl sie die zur Abhilfe durch das beklagte Finanzamt führenden Tatsachen früher hätten geltend machen oder beweisen können und sollen. Nach Ansicht des beklagten Finanzamts habe die Klägerseite erstmals mit Klageerhebung den Sachverhalt offengelegt und in diesem Zusammenhang insbesondere Angaben zum tatsächlichen Ablauf des Grundstückskaufs gemacht. Erst hierdurch sei das beklagte Finanzamt in die Lage versetzt worden, das vormalige Einspruchs- und jetzige Klageverfahren sachgerecht zu bewerten und

mit objektiv nachvollziehbaren Unterlagen abzugleichen. Dagegen argumentierte die Klägerseite, ihnen sei die beantragte Akteneinsicht im Vorverfahren nicht gewährt worden, so dass sie nicht in der Lage gewesen seien, substantiiert vorzutragen.

Letztlich konnte der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts mit seinem Beschluss vom 22.3.2018 den Streit um angeblich verspätetes Vorbringen der Kläger dahinstehen lassen. Denn nach den **gesetzlichen** Vorschriften hätte das beklagte Finanzamt den Einsprüchen der Kläger in den Vorverfahren folgen und die Grunderwerbsteuer – wie im Klageverfahren erfolgt – herabsetzen müssen. Denn nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag, der sich auf ein inländisches Grundstück bezieht und den Anspruch auf Übereignung begründet. Als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer ist nach § 8 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung maßgeblich; danach gilt bei einem Kauf als Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG). Dazu gehören nicht künftige Baukosten für ein unbebautes Grundstück; ein Bauvertrag vermittelt keinen „Anspruch auf Übereignung“ im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

Nur der Gesetzgeber könnte Bauaufwendungen zur Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer machen, was er bislang nicht getan hat und angesichts der Anti-Doppelbelastungsvorschrift des § 4 Nr. 9a UStG auch nicht zu erwarten ist. Das beklagte Finanzamt hatte zu Unrecht die Kosten für das nach Erwerb des unbebauten Grundstücks hergestellte Wohngebäude in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Schon deshalb waren die von den Klägern angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide rechtswidrig. Dass das beklagte Finanzamt bei der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Rechtsprechung des für Grunderwerbsteuer zuständigen II. BFH-Senats zum sogenannten „fiktiven“ einheitlichen Leistungsgegenstand (auch „*einheitliches Vertragswerk*“ oder „*einheitlicher Erwerbsgegenstand*“ genannt) gefolgt ist, ändert daran nichts. Denn das Finanzgericht ist nach Art. 20 Abs. 3 GG an „*Gesetz und Recht*“ gebunden, nicht aber an die gesetzes- und rechtswidrige Rechtsprechung des II. BFH-Senats, die in dem Auslegungsergebnis eines „fiktiven“ einheitlichen Erwerbsgegenstands gipfelt.

Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts vertritt dagegen – wie oben ausgeführt – die Auffassung, die Rechtsprechung des II. BFH-Senats verstoße gegen das Grunderwerbsteuergesetz, gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot, gegen das Verfahrensgrundrecht des

Bürgers auf seinen gesetzlichen Richter und gegen europäisches Gemeinschaftsrecht (dazu näher die Urteile des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.3.2013, Az. 7 K 223/10 u. 7 K 224/10 sowie vom 20.3.2013, Az. 7 K 28/10 u. 7 K 29/10, mit weiteren Nachweisen).

Auch der ehemalige Spitzenbeamte Hartmut Hahn (Ministerialrat i.R., zuletzt Referatsleiter im Thüringer Finanzministerium) kann im Gesetz keinen Anhaltspunkt für die BFH-Theorie vom einheitlichen Erwerbsgegenstand erblicken; es handele sich um eine „schlichte Erfindung der Rechtsprechung“ (BB 2013, Heft 35, S. 1). Kritisch zum Thema auch Klaus Tipke; es sei zu fragen: „Welches Ergebnis würde sich einstellen, wäre die Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer inkorporiert?“, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage, 2003, S. 1026.

### III. Der Rechtsprechungs-Widerstand hat Tradition

Zwar wurden die genannten Urteile des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts (**Hinweis:** an denen der Autor als Finanzrichter beteiligt war) durch den II. BFH-Senat mit seinen Urteilen vom 4.12.2014 (II R 22/13) und vom 1.10.2014 (II R 32/13) aufgehoben. **Überzeugend und richtig waren die höchstrichterlichen Urteile jedoch nicht.** So führt der II. BFH-Senat in seiner Entscheidung vom 4.12.2014 (Az. II R 22/13) aus, 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 Grunderwerbsteuerliche 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)“, bestehe angeblich nicht (mit Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 230, 154, BStBl. II 2013, 86, Rz. 14).

**Diese Aussage des II. BFH-Senats ist falsch!** Denn die umsatzsteuerrechtliche Rechtsprechung des V. und XI. BFH-Senats weicht erkennbar von der Rechtsprechung des für Grunderwerbsteuer zuständigen II. BFH-Senats ab. Während nach Auffassung des II. BFH-Senats eine Einheit zwischen dem Grundstückskauf- und Bauerrichtungsvertrag auch angenommen werden kann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten, kann ein einheitliches Vertragswerk nach Auffassung des V. sowie des XI. Senats nur vorliegen, soweit **Personenidentität** zwischen dem Veräußerer und dem Bauunternehmer besteht (so BFH vom 30.1.2008, Az. V B 120/07, mit weiteren Nachweisen und 12.2.2009, Az. XI B 76/08). Die zwei vom

II. BFH-Senat herangezogenen Urteile des V. BFH-Senats zum Beweis der angeblichen Nicht-Divergenz sind Ausnahmeentscheidungen; hier hatte der V. BFH-Senat ausnahmsweise keine Umsatzsteuer auf Baukosten anfallen lassen, weil auf der Veräußererseite nicht mehrere, sondern nur ein Veräußerer bzw. eine Organschaft handelte.

Die divergierende BFH-Rechtsprechung führt dazu, dass in sehr vielen Fällen die nachfolgenden Baukosten beim Erwerb eines (noch) unbebauten Grundstücks sowohl mit **Umsatzsteuer (zu Recht)** und mit **Grunderwerbsteuer m. E. (zu Unrecht)** belastet werden. Mit Recht folgt der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts der höchstrichterlichen Rechtsprechung des V. und XI. BFH-Senats, nicht aber der höchstrichterlichen Rechtsprechung des II. BFH-Senats, die die Grunderwerbs-Besteuerung einer Fiktion („fiktiver“ einheitlicher Erwerbsgegenstand) zulässt und die die dazu divergierende höchstrichterliche Rechtsprechung der ebenfalls mit der hier einschlägigen Rechtsfrage (im Rahmen der Beurteilung von Umsätzen, „die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen“ – vgl. § 4 Nr. 9a UStG) befassten Umsatzsteuersenate (V. und XI. BFH-Senat) unzutreffend darstellt.

Der Vollständigkeit wegen sei erwähnt, dass sich der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts durch seinen Vorlagebeschluss vom 2.4.2008 (7 K 333/06) die Unterstützung durch den Gerichtshof der Europäischen Union erhoffte; die Frage zur Vorabentscheidung lautete: „Verstößt die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks (sogenannter einheitlicher Leistungsgegenstand bestehend aus Bauleistungen sowie Erwerb des Grund und Bodens) gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (einst: Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie), wenn die Grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?“ Vergebens. Vgl. Beschluss des EuGH vom 27.11.2008 (C-156/08).

Der 7. Senat des Niedersächsischen Finanzgerichts bewertet diesen Vorgang so: „Die rechtswidrige, enorm steuerverschärfende Rechtsprechung des II. Senats des Bundesfinanzhofs, durch die ein nationaler 'Belastungscocktail' aus Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer (= Sonderumsatzsteuer) entsteht, verstößt auch gegen europäisches Gemeinschaftsrecht, auch wenn der Gerichtshof der Europäischen Union dies bisher (noch) nicht wahrhaben will“, so ausdrücklich in seinem Urteil vom 20.3.2013 (Az. 7 K 223/10 u. 7 K 224/10).

## IV. Warum verharret der II. BFH-Senat auf seiner profiskalischen Position?

Diese Frage hat sich der Verfasser dieses Beitrags oft gestellt, eine Antwort hat er bisher nicht gefunden. Mit einer Rückkehr zu der Grunderwerbsteuer-Rechtsprechung vor den 1980er Jahren, als auch der II. BFH-Senat einen Grundstücks-Kaufvertrag und einen Bau(werk)-Vertrag zu Recht nicht als einheitliches Vertragswerk angesehen hatte, würde der II. BFH-Senat nicht allein einem „kleinen“ Finanzgericht folgen, sondern auch der Bundesrechtsprechung der Umsatzsteuersenate, die immer wieder (zu Recht) Umsätze bezüglich der Baukosten mit der Umsatzsteuer belegen, weil diese Umsätze eben nicht im Sinne des § 4 Nr. 9a UStG „unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen“.

Der Makel einer jahrzehntelangen uneinheitlichen BFH-Rechtsprechung, die es nach dem Rechtsgedanken des § 11 FGO (Zuständigkeit des Großen Senats des BFH in Sachen abweichender BFH-Rechtsprechung unter einzelnen Senaten) gar nicht geben dürfte, wäre behoben. Auch ein großer Schritt zur Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung (der größte Streitkomplex im Grunderwerbsteuerrecht wäre beseitigt!) wäre getan. Auch die Grunderwerbsteuer-Kommentare könnten wesentlich schlanker werden.

Warum macht der II. Senat des BFH nicht endlich diesen Schritt? Höhere Erkenntnis? Unvermögen? Selbstbewusste Diktion der „Rüttelurteile“ des Niedersächsischen Finanzgerichts (dazu Hans Mundorf, Doppelte Steuer, Handelsblatt vom 6.12.1999, S. 53; Matthias Roche, Grunderwerbsteuer auf Baukosten, F.A.Z. vom 3.3.2000, S. 55)? Sturheit? Grunderwerbsteuer-Kommentare sollen dick bleiben? Ich weiß es nicht!

Immerhin sind neuerdings (wahrscheinlich durch einen Wechsel auf der Richterbank des II. Senats des Bundesfinanzhofs) Aufweichungstendenzen des starren Festhaltens an einer falschen höchstrichterlichen Grunderwerb-Steuerrechtsprechung in Entscheidungen des II. BFH-Senats erkennbar. So nimmt der II. BFH-Senat mit seinem Urteil vom 8.3.2017 (Az. II R 38/14) keinen einheitlichen Erwerbsgegenstand an bei wesentlicher Änderung des ursprünglich angebotenen Generalübernehmervertrags nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags; einer der Leitsätze lautet:

„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“.

## V. Fazit und Ausblick

Zu hoffen bleibt, dass sich bei künftigen Verfahren die Vernunft neuer Richter im II. BFH-Senat durchsetzen möge und insgesamt senatsintern eine Rückbesinnung auf Sinn und Zweck des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG stattfinden wird. Dann wird von der Grunderwerbbesteuerung nur das erworbene Grundstück erfasst werden und nicht das Grundstück in seinem „fiktiv“ bebauten Zustand.

Steuerbürger und ihre Prozessbevollmächtigten sollten sich von der derzeitigen Rechtsprechung des II. BFH-Senats zur Besteuerung eines „fiktiven“ Grundstückszustandes, die immer wieder zur Begründung auf ihre „ständige Rechtsprechung“ zum Grunderwerbsteuerlichen einheitlichen Erwerbsgegenstand verweist, nicht abhalten lassen zu prozessieren. Denn auch eine ständige BFH-Rechtsprechung – wie hier nachgewiesen – kann falsch sein und kann (endlich) aufgegeben werden.

Das Thema „Zusatzbelastung Grunderwerbsteuer auf künftige, bereits umsatzsteuerbelastete Baukosten“ durch die profiskalische Rechtsprechung des II. BFH-Senats beschäftigt inzwischen auch Teile des Gesetzgebers. Möglicherweise erfüllt sich demnächst die „Erwartung eines ausformulierten Gesetzesantrags, der dem Grunderwerbsteuerlichen Konstrukt den Garaus macht“ von Hartmut Hahn (BB 2013, Heft 35, S. 1). Gut unterrichtete Kreise aus Berlin berichten von der derzeitigen Vorbereitung eines entsprechenden Gesetzesvorhabens durch die AfD-Bundestagsfraktion.



© Dr. Michael Balke

Rechtsanwalt, Finanzrichter a.D., Lehrbeauftragter der Dualen Hochschule Baden-Württemberg in Villingen-Schwenningen, Diplom-Finanzwirt, Fachautor, „Kustos des Mittelständischen Unternehmertums 2012“ – ausgezeichnet durch den 'markt intern'-Verlag; beruflicher Werdegang: Tätigkeit als Finanzbeamter (Steuerinspektor) in Nordkirchen/Wuppertal, Studium der Rechtswissenschaften und Assistententätigkeiten an der Universität zu Köln, Tätigkeit als Steuerjurist in der Zentrale eines Industriekonzerns in Düsseldorf, von 1990 bis 2018 Tätigkeit als Richter in verschiedenen Senaten des Niedersächsischen Finanzgerichts in Hannover, ab 2019 Tätigkeit als Rechtsanwalt in Dortmund.