
Datum: 10.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 99/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0310.5K99.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch Bescheid vom 24.07.2006 zu Recht nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändert werden durfte.

2

Zunächst hatte der Beklagte aufgrund des unter UR-Nr. ... des Notars P beurkundeten Erbbaurechtsvertrages die Grunderwerbsteuer durch Bescheid vom 24.07.2006 auf 1.108,--€ festgesetzt, wobei nur der Kapitalwert des dem Kläger anteilig übertragenen Erbbaurechtes mit 31.675,--€ zugrunde gelegt worden war (99,3075/1.457 x 25.000 x Vervielfältiger 18,589).

3

Durch den Erbbaurechtsvertrag war unter anderem dem Kläger seitens der katholischen Kirchengemeinde T, an deren Grundstück Gemarkung H, Flur ... Nr...., G Straße ... ein Erbbaurecht zu 99,3075/1.457 Anteilen eingeräumt worden. Die Kirche war im Notartermin vollmachtlos vertreten durch U. Dieser ist Geschäftsführer der Baufirma D GmbH (D), deren Geschäftsgegenstand lautet "Architektur und Bauen, Entwicklung und Management". Der Grundstückskaufvertrag vom 30.06.2006 wurde am 04.07.2006 durch die Mitglieder des Kirchenvorstandes F, K und R genehmigt.

4

Unter II § 2 Nr. 5 dieses Vertrages war vereinbart worden, dass der Erbbauberechtigte (Kläger und andere) den Abriss des sich seinerzeit auf dem Erbbaugrundstück befindlichen Altgebäudes auf seine Kosten vorzunehmen habe. Mehrere Erbbauberechtigte - so wie im Streitfall - sollten als Gesamtschuldner haften. Nach III § 3 des Vertrages wurde das Erbbaurecht für 99 Jahre vereinbart. Nach § 4 Abs. 2 sollte das Erbbaurecht bestellt werden "für die Errichtung von 6 Reiheneinfamilienhäusern". Der Plan hierzu sollte dem

5

Grundstückseigentümer vorgelegt werden. Nach § 6 Abs.1 des Vertrages verpflichtete sich der Erbbauberechtigte, das in § 4 genannte Gebäude innerhalb von einem Jahr nach Abschluss des Vertrages bezugsfertig zu errichten. Nach § 6 Abs. 3 mussten dem Eigentümer des Grundstücks auf Verlangen die bei der Bauausführung zugrunde zu legenden und zugrunde gelegten Baupläne mit Baubeschreibungen vorgelegt werden. Nach § 6 Abs. 4 verpflichtete sich der Erbbauberechtigte, die von ihm errichteten Bauwerke einschließlich der Außenanlagen und der besonderen Betriebseinrichtungen in einem guten Zustand zu halten und die erforderlichen Reparaturen und Erneuerungen auf eigene Kosten vorzunehmen. Nach § 13 des Vertrages wurde eine Entschädigung und Räumungsverpflichtung bei Heimfall und Zeitablauf vereinbart. Nach Abs. 1 Satz 2 dieser Vereinbarung hat die Kirche als Grundstückseigentümer dem Erbbauberechtigten nach Zeitablauf für das Bauwerk eine Entschädigung in Höhe von (i.H.v.) $66 \frac{2}{3} \%$ des durch den Gutachterausschuss der Stadt A zu ermittelnden Verkehrswertes oder von 80 % des durch die Veräußerung des Erbbaurechtes durch den Grundstückseigentümer tatsächlich erzielten Erlöses zu gewähren. Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 wurde - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche - ein jährlicher Erbbauzins von insgesamt 25.000,66 € vereinbart. Nach Satz 3 konnte der in Satz 2 vereinbarte Erbbauzins auf $\frac{4}{5}$ reduziert werden, sofern der Erbbauberechtigte nachweisen würde, dass er das Bauwerk überwiegend zu eigenen Wohnzwecken nutze.

Nach Ergehen des ersten Grunderwerbsteuerbescheides vom 24.07.2006 wurde der Kläger mit Schreiben vom 09.11.2006 vom Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung A (Steufa) aufgefordert, den Erbbaurechtsvertrag, den Planungs- und Werkvertrag mit der D, Handwerkerverträge über die patentierten Leistungspakete, Preis- und Kalkulationsbogen der D, den Ablaufplan der D, den Projektanzahlungs- und Reservierungsbogen der D, den Bewerbungsbogen der D sowie Kontoauszüge über die geleisteten Zahlungen für die Erstellung des Gebäudes vorzulegen. 6

Daraufhin reichte der Kläger mit Schreiben vom 04.12.2006 diverse Unterlagen ein. 7

Hierzu gehörte eine Vereinbarung mit der D über eine "Projektanzahlung und Reservierung" betreffend das Grundstück A, G Straße Danach wollten der Kläger und seine Ehefrau in Erbpacht das "Mittelhaus D zum Preis von 220.000,00 € + 14.900,00 € Keller(Mittelhaus) resp. für 230.000,00 € + 14.900,00 DM Keller(Endhaus)" erwerben. Die D sollte das Angebot bis zur Unterzeichnung der Werkverträge bis zum 31.05.2006 reservieren. Die Reservierungsgebühr wurde mit 7.000 € festgesetzt. Die D verpflichtete sich, auf Rechnung des Klägers und seiner Ehefrau den Erbpachtvertrag von einem Notar vorbereiten zu lassen. Die Beurkundung sollte im Notariat P stattfinden. 8

Als zweiten Beleg legte der Kläger den am 07./08.06.2006 unterzeichneten Planungs- und Bauvertrag zwischen der D, ihm und seiner Ehefrau vor. In § 1 dieses Vertrages war vereinbart worden, dass der Kläger und seine Ehefrau Erbbauberechtigte hinsichtlich des Grundstücks in A, G Straße ... werden würden. Nach § 2 erteilten der Kläger und seine Ehefrau der D den Auftrag für die Planung, Lieferung und Errichtung eines Optima-Systemhauses, Typ Erdwärme G Straße, Mittelhaus D. In § 3 wurde vereinbart, dass sich die Rechte und Pflichten der Vertragspartner auch nach den dem Vertrag beigefügten Anlagen wie Baubeschreibung, Preis- und Kalkulationsbogen etc. bestimmten. Nach § 10 des Vertrages sollte für die in § 4 genannten Planungsleistungen ein Preis von 126.000,00 € gezahlt werden. 9

Als dritten Beleg legte der Kläger den Preis- und Kalkulationsbogen der D vor. Dieser war am 07.06.2006 unterschrieben worden und beinhaltete eine Kalkulation zum Haustyp 10

Reihenhaus A Haus B – E/Mittelhaus, G Straße, zum Gesamtpreis von 235.310,00 €.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen erstellte der Steuerverprüfer am 28.12.2006 einen "Verdachtprüfungsvermerk". Hierin führte er unter Punkt 2 zum Anlass der Vorermittlungen aus, dass die Erbbaurechtsbestellung auf dem Grundstück G Straße ... zum Zwecke der Bebauung des Grundstücks mit insgesamt 6 Einfamilienhäusern erfolgt sei. Die Grunderwerbsteuer für den Kläger und seine Ehefrau sei am 24.07.2006 lediglich auf der Grundlage des Wertes des kapitalisierten Grund und Bodens festgesetzt worden. Das Grundstück sei jedoch in der zweiten Jahreshälfte 2006 mit einem Gebäude bebaut worden. Es sei nicht klar, ob Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebaute Zustand gewesen sei. Dementsprechend sei der Steuerpflichtige nach § 208 Abs. 1 Nr. 3 AO aufgefordert worden, Unterlagen einzureichen. Ausweislich der vom Kläger vorgelegten Unterlagen seien zwar zwei selbständige Vereinbarungen über die Verpflichtung zur Grundstücksübertragung und über die Gebäudeerrichtung getroffen worden. Es handele sich jedoch um einen einheitlichen Vorgang. Aufgrund der rechtlichen Einheit der Verträge hätten beide Verträge notariell beurkundet werden müssen. Diese Beurkundung sei jedoch in § 13 des Planungs- und Bauvertrags ausdrücklich ausgeschlossen worden. Der Kläger hätte gemäß § 19 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) Anzeige über die Bebauung des Grundstücks erstatten müssen. Die Formulierungen im Erbbaurechtsvertrag sprächen dafür, dass der Steuerpflichtige habe verhindern wollen, dass das Finanzamt Grunderwerbsteuer für den Erwerber des Hauses festsetzt. Dementsprechend werde gegen den Kläger als Bauherr das Steuerstraßverfahren eingeleitet wegen des Verdachts der Grunderwerbsteuerhinterziehung. Aufgrund der Nacherklärung vom 04.12.2006 liege jedoch eine wirksame Selbstanzeige vor.

Der daraufhin gegenüber dem Kläger ergangene, nunmehr auf 5.226,--€ lautende, Änderungsbescheid vom 28.06.2007, der neben der Erbbauszinsverpflichtung i.H.v. 31.675,--€ auch die anteiligen Baukosten des Klägers i.H.v. 117.655,--€ (1/2 von 235.310,00 €) erfasste, wurde im Einspruchsverfahren am 08.08.2007 erneut geändert und auf 5.004,--€ reduziert, indem die Erbbauszinsbelastung wegen Selbstnutzung gemäß § 15 des Erbbaurechtsvertrages um 20 %, das heißt um 6.335,00 € gemindert wurde. Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch durch Entscheidung vom 15.12.2008 als unbegründet zurück.

Zur Begründung führte er aus, im Streitfalle seien die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Es handele sich um den Fall eines einheitlichen Vertragswerkes. Die katholische Kirchengemeinde Q habe innerhalb des Projektes "B" beschlossen gehabt, den auf dem Grundstück G Straße ... in A angesiedelten Kindergarten zu schließen und zusammen mit dem benachbarten Pfarrhaus abzureißen, um dort Einfamilienhäuser im Wege des Erbbaurechts errichten zu lassen. Zu diesem Zwecke habe die Kirchengemeinde das Projekt für Bauträger ausgeschrieben. Unter verschiedenen Angeboten habe die Firma D am 17.03.2006 den Zuschlag für die Baumaßnahme erhalten. Das Erbbaurecht habe dabei nur erworben werden können, wenn die Bebauung des Grundstücks durch die Firma D erfolgen würde. Für die notarielle Beurkundung des Erbbaurechts am 30.06.2006 habe die katholische Kirchengemeinde ihren Vertreter, Herrn U, entsandt. Bei Herrn U handele es sich um den Vertreter der D, der die gesamten Verhandlungen über die Bebauung mit der Kirchengemeinde geführt habe. Hieraus werde deutlich, dass das ganze Projekt, das heißt die Grundstücksübertragung bzw. die Erstellung des Erbbaurechts einerseits und die Bebauung mit Einfamilienhäusern andererseits, nur aus einer Hand habe realisiert werden sollen. Zudem habe die D auch die notarielle Beurkundung vorbereitet. Nach den vorliegenden Unterlagen des Notariats P habe die D bereits vor Beurkundung die Bauunterlagen, das heißt das Werbematerial für die geplante Bebauung durch die D, die

Baupläne, die Abgeschlossenheitsbescheinigung etc., beim Notar eingereicht, damit dieser die notarielle Beurkundung habe vorbereiten können. Das Angebot der D, das in einer Verpflichtungserklärung von dieser gegenüber der katholischen Kirchengemeinde gemündet sei, habe so ausgesehen, dass 6 Einfamilienhäuser errichtet und die Abbruchkosten von den Bauherren übernommen werden sollten, die Baukosten mit 235.510,00 € für das Mittelhaus und 245.400,00 € für das Endhaus festgelegt wurden und die Erbbauberechtigten als Bauherren mit der D einen Planungs- und Werkvertrag abschließen sollten. Der D habe es auch obliegen, die jeweiligen Erwerber bzw. Bauherren auszusuchen. In dem Auswahlverfahren hätten die Vertreter der D möglichen Bauherren schon vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages konkrete Angaben zur Höhe der Erbpacht und den Bauplänen gemacht. So sei den Erwerbern der Bauplan vom 30.03.2006 bereits vorgelegt und gleichzeitig mitgeteilt worden, dass die monatliche Rate in einer bestimmten Höhe zu entrichten sei. Aus all diesen Umständen ergebe sich, dass der Kläger ein bebautes Grundstück erhalten habe. Alle seine Aufwendungen gehörten zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung, die vom Kläger für die Verschaffung des bebauten Grundstücks gewährt worden sei.

Die Änderungsbescheide hätten auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden dürfen, da erst nach Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheides vom 24.07.2006 aufgrund der Ermittlungen der Steufa die Tatsachen festgestellt worden seien, die zur Annahme eines sogenannten einheitlichen Vertragswerkes führten. - Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die in den Steuerakten befindliche Einspruchsentscheidung verwiesen. 14

Dagegen richtet sich die Klage. 15

Der ursprüngliche Grunderwerbsteuerbescheid habe nicht geändert werden dürfen, sodass die Änderungsbescheide hierzu aufzuheben seien. Bemessungsgrundlage für die festzusetzende Grunderwerbsteuer sei die Gegenleistung. Diese könne nur bestehen aus Leistungen, die vom Erwerber an den Veräußerer oder einen Dritten zu erbringen seien. Beim Erwerb von Erbbaurechten seien grundsätzlich solche Leistungen, die dem Erwerber selbst zugute kommen, keine Gegenleistung. Verpflichtete sich ein Erbbauberechtigter im Rahmen der Bestellung des Erbbaurechts zur Errichtung eines Gebäudes auf dem Erbbaugrundstück, sei davon auszugehen, dass die Baumaßnahme dem Erwerber als zukünftigem Inhaber des Erbbaurechts zugute komme. Schon nach § 12 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über das Erbbaurecht gelte, dass aufgrund des Erbbaurechts das auf dem Grundstück errichtete Bauwerk wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts werde. Enthalte der Erbbaurechtsvertrag eine Regelung, dass dem Grundstückseigentümer nach Beendigung des Erbbaurechts die vom Erbbauberechtigten vertragsgemäß auf dem Erbbaugrundstück geschaffenen Sachwerte entschädigungslos zufallen, könne hierin eine Gegenleistung im Sinne des § 9 Abs. 1 GrEStG liegen. Verpflichtete sich dagegen der Erbbauberechtigte in einem Erbbaurechtsbestellungsvertrag zur Errichtung eines bestimmten Gebäudes auf dem Erbbaugrundstück sowie zu dessen ordnungsgemäßer Unterhaltung während der Gesamtlaufzeit des Erbbaurechts und erhalte er dann bei Erlöschen desselben vom Grundstückseigentümer eine Entschädigung für das Gebäude in Höhe des Verkehrswertes, so kämen die Verwendungen auf das Erbbaugrundstück regelmäßig alleine dem Erbbauberechtigten dauerhaft zugute, sodass die Gebäudeherstellungsverpflichtung eine rein eigennützige Erwerberleistung und damit keine Gegenleistung im Sinne des § 9 GrEStG sei. Das auf dem Erbbaugrundstück stehende Bauobjekt behalte durch ständige Instandhaltungsverpflichtung seinen ursprünglichen Verkehrswert, sodass dieser am Ende der Erbbaupzeit dem ursprünglichen Verkehrswert bei Herstellung entspreche. In Höhe von 2/3 der Herstellungskosten sei somit eine eigennützige Erwerberleistung gegeben, sodass 16

die Grunderwerbsteuer entsprechend zu mindern sei.

Soweit der Beklagte die Entschädigung als unerheblich ansehe, da es sich im Streitfalle um ein einheitliches Vertragswerk handele, sei festzustellen, dass nach Aktenlage nicht ersichtlich sei, dass der Erbbaurechtsvertrag zwischen dem Kläger und der Kirchengemeinde nur Bestand haben sollte, wenn auch der Bauvertrag mit der D aufrechterhalten bliebe. Der Erbbaurechtsvertrag einerseits und der Werkvertrag andererseits sollten nicht miteinander stehen und fallen. Der tatsächliche Umstand, dass der Kläger das Erbbaurecht erworben habe mit der Auflage, auf dem Grundstück ein Wohnhaus zu errichten, reiche für eine rechtliche Verknüpfung beider Verträge nicht aus, weil allein der Bauvertrag vom Bestand des Erbbaurechtsvertrages abhängig gewesen sei, nicht aber umgekehrt. 17

Selbst wenn man von einem einheitlichen Vertragswerk ausgehe, sei dies im Streitfalle unbeachtlich, da nach der rechtlichen Prüfungsreihenfolge zunächst die Feststellung zu treffen sei, was Gegenstand des Erwerbsvorgangs sei. Danach sei zu prüfen, was als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung für den Erwerb des bebauten oder unbebauten Grundstücks zugrunde zu legen sei. Dementsprechend habe auch der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner in BStBl II 2003, 199 veröffentlichten Entscheidung im Anschluss an die Feststellung, dass Gegenstand des Erwerbsvorgangs nur das unbebaute Grundstück sei, die Frage gestellt, ob die Gebäudeerrichtungsverpflichtung Teil der Gegenleistung für den Erwerb des unbebauten Grundstücks sei. Diese Prüfungsreihenfolge ändere sich nicht, wenn festgestellt werde, dass Gegenstand des Erwerbsvorgangs das bebaute Grundstück sei. Auch in diesem Falle sei im zweiten Prüfungsschritt die Frage nach dem Umfang der Gegenleistung zu beantworten. 18

Der Kläger beantragt, 19
den Grunderwerbsteuerbescheid vom 28.06.2007 in Gestalt der Änderung vom 08.08.2007 20
und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 05.12.2008 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 21
die Klage abzuweisen. 22

Er bleibt bei seiner bisher vertretenen Auffassung, dass es sich im Streitfall um ein einheitliches Vertragswerk handele, so dass die Bemessungsgrundlage auch die Baukosten erfassen müsse. Die Tatsache, dass der Erbbaurechtsvertrag bei Ablauf der Pachtzeit eine Entschädigung für aufstehende Gebäude mit dem Verkehrswert vorsehe, alternativ eine Verlängerung auf die Restnutzungsdauer, sei nicht entscheidungserheblich. In dem BFH-Urteil BStBl II 2003, 199 sei ausgeführt, dass eine Gebäudeherstellungsverpflichtung des Erwerbers regelmäßig keine Gegenleistung für die Bestellung des Erbbaurechts darstelle, wenn bei Erlöschen des Erbbaurechts eine Entschädigung vereinbart sei. Hieraus sei jedoch nicht abzuleiten, dass bei Vereinbarung einer Entschädigung in einem Erbbaurechtsvertrag die Gebäudeerrichtung selbst stets als eigennützige Erwerberleistung anzusehen sei. Im übrigen werde auf die Entscheidung des BFH in BFH NV 2006, 1880 hingewiesen. Dieses Urteil sei auf den Streitfall anzuwenden. 23

Nachdem der Pfarrer der Kirchengemeinde am 03.06.2009 mitgeteilt hatte, dass zwischen Herrn U und der Kirchengemeinde keine finanziellen Absprachen getroffen worden seien, hat das Gericht die Mitglieder des seinerzeit verantwortlich zeichnenden Kirchenvorstandes dazu gehört, wie der notarielle Vertrag vom 30.06.2006 zustande gekommen sei. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf Bl. 121 bis 131 der FG-Akte verwiesen. 24

Im Beweistermin wurden dem Gericht weitere Schriftstücke vorgelegt, unter anderem vom 20.03.2006 (Schreiben D an Kirche im Anschluss an Zuschlag vom 17.03.2006), vom 10.04.2006 (Verpflichtungserklärung D gegenüber Kirche) und vom 13.04.2006 (Protokoll zur Besprechung im Generalvikariat vom 13.04.2006). - Wegen des Inhaltes im Einzelnen wird auf den in der FG-Akte befindlichen Hefter verwiesen. 25

Entscheidungsgründe: 26

Die Klage ist unbegründet. 27

Durch den notariellen Vertrag vom 30.06.2006 wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllt, da der Kläger hierdurch den Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks bzw. eines diesem gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG gleichstehenden Erbbaurechts (vgl. Urteil des BFH vom 28.11.1967 II R 37/66, BStBl II 1968, 223) erworben hatte. 28

Die Höhe der aufgrund dessen festzusetzenden Grunderwerbsteuer bemisst sich gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Gegenleistung ist jede Leistung, die der Erwerber eines Grundstücks bzw. - wie im Streitfalle - derjenige, dem an diesem Grundstück ein Erbbaurecht eingeräumt wird, als Entgelt für den Grunderwerb bzw. die Bestellung des Erbbaurechts gewährt und die der Grundstückseigentümer als Veräußerer oder Besteller für seine Leistung empfängt (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04, BFH/NV 2006, 1880 m.w.N.; Hofmann, Kommentar zum GrEStG, 8. Auflage, § 8 Anm. 2 u. 3 m.w.N.; Sack in Boruttau, Kommentar zum GrEStG, 16. Auflage, § 9 Anm. 553). Entscheidend ist dabei, was Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist. Maßgebend hierfür ist der tatsächliche Zustand des Grundstücks bzw. Erbbaurechts, wobei zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen des sogenannten einheitlichen Vertragswerks erfüllt sind (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.; Urteil des BFH vom 23.10.2002 II R 81/00, BStBl II 2003, 199 m.w.N.; Pahlke in Pahlke/Franz, Kommentar zum GrEStG, 3. Auflage, § 9 Anm. 168; Sack a.a.O.). 29

Ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs die Bestellung des Erbbaurechts an einem Grundstück mit *vom Veräußerer* noch herzustellenden Gebäude, also ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück, so sind neben den vom Erbbauberechtigten zu zahlenden Erbbauzinsen auch dessen Aufwendungen für die Errichtung des Gebäudes durch den Veräußerer Bestandteil der Gegenleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG (Sack a.a.O.). Ist dagegen Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Erbbaurecht nur an einem unbebauten Grundstück, so sind die vom Erbbauberechtigten daneben eingegangenen Verpflichtungen zur Veränderung des tatsächlichen Zustands des Grundstücks daraufhin zu untersuchen, ob sie Gegenleistungen im Sinne des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG darstellen. Dies ist der Fall, wenn es sich um Leistungen handelt, die dem Veräußerer oder einem Dritten zugute kommen. Handelt es sich dagegen um eigennützige Erwerberleistungen, das heißt um Leistungen, die nur dem Erwerber zugute kommen, so sind diese nicht unter § 9 GrEStG zu subsumieren (Urteil des BFH vom 23.10.2002 II R 81/00 a.a.O.; Sack a.a.O.). 30

Dies berücksichtigend war im Streitfall zunächst zu prüfen, ob der Kläger an dem im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 30.06.2006 noch unbebauten Grundstück ein Erbbaurecht mit einem vom Veräußerer noch herzustellenden Gebäude erworben hatte, das heißt die Voraussetzungen für ein einheitliches Vertragswerk erfüllt sind, was nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung zu bejahen ist. 31

Entscheidend für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes ist nicht, ob sich der Erwerb in bebautem Zustand aus *einem* Vertrag ergibt. Auch aus einer Mehrheit von Verträgen lässt sich ein entsprechender Erwerb feststellen, wenn zwischen den Verträgen ein 32

rechtlicher oder ein so enger tatsächlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise ein bebautes Grundstück erhält (vgl. nur Urteil des BFH vom 23.11.1994 II R 53/94, BStBl II 1995, 331 m.w.N.). Dies setzt voraus, dass nach den getroffenen Vereinbarungen entweder der Grundstücksveräußerer bzw. der Besteller des Erbbaurechts selbst oder ein mit ihm zusammen wirkender Dritter dem Erwerber gegenüber verpflichtet ist, den tatsächlichen Grundstückszustand zu verändern, das heißt das Grundstück zukünftig in einen bebauten Zustand zu versetzen (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.). Dazu ist neben dem Abschluss des Grundstückskauf- bzw. Erbbaurechtsvertrages auch der Abschluss eines Bauvertrages mit der Veräußererseite, das heißt mit dem Grundstückseigentümer bzw. mit einem mit ihm in o.a. Sinne zusammenwirkenden Dritten erforderlich. Diese sogenannte Veräußererseite muss zivilrechtlich zur Übereignung bzw. Erbbaurechtsbestellung und Bebauung verpflichtet sein (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.).

Zwischen mehreren Verträgen besteht über den Fall einer rechtlichen Bestandsverknüpfung kraft Parteiwillens hinaus zum einen dann ein so enger sachlicher Zusammenhang, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtung ein bebautes Grundstück erhält, wenn dieser im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages bzw. Erbbaurechtsvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in bebaute Zustand erhalten würde (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.). Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag wird zum anderen dadurch indiziert, dass 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 einheitlich anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt (Urteil des BFH vom 23.11.1994 II R 53/94 a.a.O.). Eine entsprechende Bindung gegenüber der Veräußererseite liegt insbesondere vor, wenn mit dieser vor dem Abschluss oder Wirksamwerden des Grundstückskaufvertrages oder Erbbaurechtsvertrages ein Bauvertrag geschlossen wird. Die Bindung des Erwerbers kann sich aber auch aus sonstigen vorherigen Absprachen mit der Veräußererseite oder aus faktischen Zwängen ergeben, soweit sie bei Abschluss oder Wirksamwerden des Grundstückskaufvertrages bereits vorhanden waren (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.).

33

Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen aber nur dann vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrages als auch der Verträge, die der Bebauung dienen, hinwirken. Eines schriftlichen Vertrages zwischen den auf der Veräußererseite verbundenen bzw. auftretenden Personen bedarf es nicht. Vielmehr genügt ein tatsächliches, einvernehmliches Zusammenwirken. Der bloße Hinweis auf eine Kaufgelegenheit oder einen Generalübernehmer oder Bauunternehmer reicht hingegen nicht aus (Urteil des BFH vom 02.03.2006 II R 39/04 a.a.O.).

34

Nach diesen von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien, denen sich der erkennende Senat anschließt, ist im Streitfall von einem einheitlichen Vertragswerk in o.a. Sinne und damit vom Erwerb eines Erbbaurechts in bebaute Zustand auszugehen.

35

So wurde der Bauvertrag zwischen dem Kläger, seiner Ehefrau und der D über die Bebauung des Grundstücks G Straße ... bereits am 07./08.06.2006, also Wochen vor Abschluss des

36

notariellen Erbbaurechtsvertrages, abgeschlossen. Durch diesen Bauvertrag hatte die D dem Kläger und seiner Ehefrau verbindlich die Bebauung eines bestimmten Hauses auf dem Grundstück G Straße ... in A zugesagt, also auf dem Grundstück, das dann später unter anderem zugunsten des Klägers und seiner Ehefrau mit dem streitgegenständlichen Erbbaurecht belastet wurde.

Da in dem Bauvertrag auf diverse Anlagen als Vertragsinhalt verwiesen wurde, stand bei Vertragsabschluss auch fest, zu welchem Preis der Kläger und seine Ehefrau das für sie seit dem 28.05.2006 gegen Gebühr reservierte Objekt auf dem konkret bezeichneten Grundstück erwerben würden. Danach stand spätestens mit Abschluss des Bauvertrages fest, dass der Kläger und seine Ehefrau an dem bezeichneten Grundstück der Kirchengemeinde T ein Erbbaurecht erhalten würden, das nach konkreten Plänen zu einem Preis von 234.900,00 € bebaut sein würde. 37

Der Bestand des Bauvertrages war zwar nicht ausdrücklich vom Abschluss des Erbbaurechtsvertrages am 30.06.2006 abhängig gemacht worden. Dies war jedoch für den Kläger ohne Risiko möglich, weil die konkrete Bebauung des Grundstücks der Kirche zwischen dieser und der D schon zu diesem Zeitpunkt verbindlich geregelt worden war. 38

Die Kirche und die D hatten auf dieses Ziel in enger Abstimmung gemeinsam hingewirkt und durch vielfältige Absprachen vor Unterzeichnung des Erbbaurechtsvertrages zwischen der Kirche und den an einem bebauten Erbbaurecht Interessierten die Umsetzung des gemeinsam geplanten Projektes sichergestellt. So hatte sich die Kirche gegenüber der D schon Monate vor Abschluss des Bau- und Erbbaurechtsvertrages dazu verpflichtet, ihr Grundstück nach den Vorstellungen bzw. Planungen der D durch diese bebauen zu lassen. Dementsprechend hatte die D bereits am 17.03.2006 von der Kirche den entsprechenden Zuschlag erhalten. Auch aus dem Schreiben der D an die Kirche vom 20.03.2006, der Verpflichtungserklärung der D gegenüber der Kirche vom 10.04.2006 sowie dem Protokoll des die Kirche vertretenden Vorstandes vom 13.04.2006 über die projektbezogene Besprechung im Generalvikariat darüber, dass und wie das Projekt im Einvernehmen mit der Kirche umgesetzt werden sollte, ist das Zusammenwirken von Grundstückseigentümerin und Erbbaurechtsbestellerin einerseits und Bauerrichter andererseits ersichtlich. 39

Bestätigt wird dies auch durch die Aussagen der Zeugen. Hieraus ergibt sich eindeutig, dass das Bauprojekt auf dem Grundstück der Kirche mit der D aufgrund entsprechender Vereinbarungen lange vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages verbindlich geplant war und feststand, dass nur derjenige ein Erbbaurecht an dem Kirchengrundstück würde erlangen können, der mit der D bauen würde, das heißt, der sich den vorangegangenen verbindlichen gemeinsamen Planungen von Kirche und D unterwerfen würde. 40

So bestätigte der Zeuge R, dass es bei der Art der Bebauungsplanung - 6 Reiheneinfamilienhäuser - kaum vorstellbar gewesen wäre, dass ein Erbbauberechtigter mit einer anderen Baufirma das Grundstück der Kirche hätte bebauen können. Er bestätigte auch, dass bei dem Projekt "B" die Kirche nur das Grundstück zur Verfügung stellen wollte und die D die Bauabwicklung regeln sollte, wobei diese sich an das vorher mit der Kirche Vereinbarte halten müssen. 41

Der Zeuge K bestätigte, dass die Kirche kein Erbbaurecht an Interessenten übertragen hätte, die nicht mit der D hätten bauen wollen. Die Kirche hätte sich auch nicht auf mehrere Bauträger oder Unternehmen eingelassen, um die Grundstücksfläche bebauen zu lassen. Die Kirche und die D hätten abgestimmt gehandelt, was sich deutlich aus der Verpflichtungserklärung der D gegenüber der Kirche ergebe. 42

Wenngleich dem Kläger nicht durch die Kirche als Grundstückseigentümer selbst zugesagt worden war, das Grundstück, an dem der Kläger ein Erbbaurecht erhalten sollte, zu bebauen, so hatte diese Verpflichtung doch die D als vom Grundstückseigentümer autorisierter Dritter übernommen, was jenem zuzurechnen ist. In Anbetracht des zeitlichen Ablaufes bei der Vorbereitung und Durchführung des Projektes und der bereits vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages vom Kläger unterzeichneten diversen Erklärungen und Vereinbarungen, stand somit objektiv und subjektiv auch für den Kläger fest, dass er im Ergebnis von der Kirche im Zusammenwirken mit der D ein Erbbaurecht in bebautem Zustand erhalten würde, was durch die Übernahme der Vertretung der Kirche im Notartermin durch den Geschäftsführer der D, Herrn U, unterstrichen wurde. 43

Zwischen dem Erbbaurechtsvertrag des Klägers mit der Kirche und dem Bauvertrag mit der D bestand somit ein enger sachlicher Zusammenhang, aufgrund dessen für alle an dem Bauprojekt Beteiligten bei Abschluss des Erbbaurechtsvertrages am 30.06.2006 aufgrund abgestimmten Verhaltens zwischen der Kirche und der D verbindlich feststand, dass, wie und mit welchem Unternehmen das Grundstück, an dem der Kläger ein anteiliges Erbbaurecht erwerben würde, bebaut werden würde. 44

Damit sind im Streitfalle die Voraussetzungen für ein sogenanntes einheitliches Vertragswerk erfüllt, sodass als Erwerbsgegenstand ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück festzustellen ist. Die Gegenleistung hierfür ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG und § 9 Abs.1 Nr.1 GrEStG nicht nur der vom Kläger zu erbringende Erbbauzins, sondern zusätzlich die von ihm anteilig aufgewendeten Bauerrichtungskosten. 45

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG erfolgte daher durch den Beklagten zu Recht nicht nur durch den Ansatz des - unstreitigen - Wertes des Erbbauzinses i.H.v. 31.675,00 € (§ 13 des Bewertungsgesetzes, Anlage 9a/wiederkehrende Leistung 99 Jahre, Vervielfältiger 18,589), sondern unter Berücksichtigung auch der anteiligen Baukosten des Klägers in Höhe von 117.655,00 €. 46

Entgegen der Auffassung des Klägers kommt dem Umstand, dass ihm gemäß § 13 des Erbbaurechtsvertrages bei Heimfall oder nach Ablauf der vereinbarten Erbbaurechtszeit von 99 Jahren ein Anspruch auf Entschädigung i.H.v. 66 2/3 % des dann maßgeblichen Verkehrswertes des aufstehenden Bauwerks zusteht, keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu. Zwar hat der BFH entschieden, dass unter Berücksichtigung des zivilrechtlich maßgeblichen Gegenleistungsbegriffs eine Gegenleistung nicht anzunehmen ist, wenn sich der Erwerber zu einer Leistung verpflichtet hat, die nur ihm selbst zugute kommt (Urteil des BFH vom 23.10.2002 II R 81/00 a.a.O.). Im Streitfalle hatte sich aber der Kläger - wie bereits ausgeführt - gegenüber der Veräußererseite verpflichtet, neben dem Erbbauzins die anteiligen Baukosten zu zahlen, um im Ergebnis ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück zu erlangen. Die vom Kläger zugesagten Leistungen für die Bebauung kamen nicht nur ihm selbst zugute, sondern in erster Linie der aus Kirche und D bestehenden Veräußererseite, die sich zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet hatte. Demgegenüber hatte sich in dem vom Kläger für sich vereinnahmten Urteil des BFH vom 23.10.2002 der Erwerber eines unbebauten Erbbaurechtes verpflichtet, *selbst* ein unbebautes Grundstück zu bebauen, sodass die von ihm aufgewendeten Baukosten nur ihm und nicht der - nicht zur Bebauung verpflichteten - Veräußererseite zugute kamen. 47

Die erhöhte Grunderwerbsteuerfestsetzung vom 24.07.2006, erneut geändert am 08.08.2006, konnte auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt werden. Bei Erlass des Erstbescheides am 24.07.2006 war nicht bekannt, dass der Kläger bereits vor Abschluss des Erbbaurechtsvertrages am 30.06.2006 einen Bauvertrag mit der D als einem mit der Kirche 48

zusammenwirkenden Dritten abgeschlossen hatte. Da dies zur Annahme eines sogenannten einheitlichen Vertrages führte und dies wiederum zur Heranziehung einer erhöhten Bemessungsgrundlage, sind die Änderungsvoraussetzungen im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt.

Einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stand nicht entgegen, dass der Beklagte vor Erlass des ersten Grunderwerbsteuerbescheides keine Nachforschungen hinsichtlich der Durchführung der im Erbbaurechtsvertrag angekündigten Bebauung angestellt hatte. Denn selbst wenn insoweit dem Beklagten eine Verletzung seiner Aufklärungspflicht im Sinne des § 88 AO vorgehalten werden könnte, scheiterte eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht an Treu und Glauben, da der Kläger seinerseits seine Erklärungspflichten verletzt hat, indem er nicht alle für die zutreffende Festsetzung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Unterlagen, insbesondere nicht den vor Beurkundung des Erbbaurechtsvertrages abgeschlossenen Bauvertrag, vorgelegt hatte (vgl. nur Urteil des BFH vom 26.02.2009 II R 4/08, BFH/NV 2009, 1599). 49

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 50

Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO sind nicht gegeben. 51