
Datum: 16.10.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1985/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1016.5K1985.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 38/14

Tenor:

Unter Änderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 28.12.2007 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Grunderwerbsteuer auf 11.067.196 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 85 % und der Beklagte zu 15 %.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen eines sog. einheitlichen Vertragswerks vorliegen und damit die Bauerrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen sind.

2

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom11.2003 gegründet. Gründungsgesellschafter waren Herr A, die A Fonds-Projekt GmbH und die B Immobilien treuhand GmbH. Gesellschaftszweck waren der Erwerb und die Bebauung des Geländes D in G. Das Investitionsvolumen sollte sich auf 330 Mio. € belaufen. In

3

entsprechender Höhe belief sich das Gesellschaftskapital. Die Gründungsgesellschafter hielten Gesellschaftsanteile von jeweils 50.000 €. Der restliche Investitionsbedarf von 329.850.000 € sollte durch Akquirierung von Gesellschaftern mit entsprechenden Einlagen erfolgen. Geschäftsführer waren die Gesellschafter A und die B Immobilien Treuhand GmbH. In der Anlage zum Gesellschaftsvertrag waren bereits bestimmte zur Verwirklichung des Bauvorhabens erforderliche Verträge mit den anbietenden Vertragspartnern aufgeführt. Im Einzelnen handelte es sich hierbei um folgende „disponible“ Verträge:

- Grundstücksvermittlungsvertrag mit der B-A Holding GbR in Bezug auf die Vermittlung des Ankaufs des streitigen Grundbesitzes 45
- Projektentwicklungsvertrag mit der A Fonds-Projekt GmbH 6
- Generalübernehmervertrag mit der A Wohnbaugesellschaft mbH 7
- Vertrag über die Projektsteuerung und Bauüberwachung mit der A Fonds-Projekt GmbH 8
- Vertrag über die steuerliche Beratung mit der C Treuhand GmbH 9
- Mietvermittlungsvertrag über die Vermittlung der vollständigen Erstvermietung durch die A Fonds-Projekt GmbH. 10

Bei Abhaltung der Gesellschafterversammlung am ...12.2003 waren bereits alle Gesellschaftsanteile mit dem Gesellschaftskapital von zusammen 330 Mio. € platziert worden. Insgesamt beteiligten sich 27 Gesellschafter. Diese beschlossen in der Gesellschafterversammlung vom ...12.2003, die Angebote zu den oben aufgeführten Verträgen – mit Ausnahme des Generalübernehmervertrages - mit den dort genannten Vertragspartnern anzunehmen und die Grundstückskaufverträge mit der S GmbH, der K AG, der H GmbH & Co. KG und der Stadt G1 abzuschließen. Das der Klägerin vorliegende Angebot der A Wohnbaugesellschaft mbH vom ...12.2003 auf Abschluss eines Generalübernehmervertrages belief sich auf netto 148.800.000 € (brutto 172.608.000 €) und war befristet bis zum 31.12.2005. Hierin war im Wesentlichen nur von den ...hallen die Rede. 11

Mit notariellem Kaufvertrag vom ...12.2003 (UR.-Nr. 1 des Notars E in F) erwarb die Klägerin den in der Urkunde näher bezeichneten Grundbesitz in G, M-Straße von der S GmbH mit einer Grundstücksfläche von 150.635 m² zum Kaufpreis von 67.402.820 € zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. An der S GmbH ist die Stadt G1 mit 79% beteiligt. Im Kaufvertrag war ausdrücklich aufgenommen, dass der Käufer die Bebauung des Grundbesitzes mit vier ...hallen mit ca. 76.000 m² Bruttogrundfläche und Verbindungsbauwerken, ... und Nebenflächen beabsichtige. Insoweit wurde auf das in der Anlage 2 des Kaufvertrages beigefügte städtebauliche Planungskonzept verwiesen. Ferner war in dem Kaufvertrag festgehalten, dass zur Realisierung des Bauvorhabens noch der Erwerb weiteren Grundbesitzes erforderlich sei, nämlich der Erwerb von Flächen von der K AG, der H GmbH & Co. KG sowie der Stadt G1. Die Gesamtfläche des Baugrundstücks sollte sich dann auf 170.814 m² belaufen. Nach den weiteren Ausführungen im Kaufvertrag sollte die Verwirklichung des Bauvorhabens von dem anhängigen Bebauungsplanverfahren abhängen. Dieses Bebauungsplanverfahren sollte bis zum06.2007 in Kraft getreten sein. Anderenfalls sollte die Klägerin als Käuferin berechtigt sein, vom Kaufvertrag zurückzutreten. Innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Inkrafttreten des Bebauungsplans sollte die Klägerin den Bauantrag stellen. In den Schlussbestimmungen des Kaufvertrages war darauf hingewiesen, 12

dass der Kaufvertrag in einem rechtlichen Zusammenhang mit den von der Käuferseite noch abzuschließenden Projektentwicklungsvertrag und Mietverschaffungsvertrag stehe. In der Anlage 1 zum Kaufvertrag waren die Gesellschafter der Klägerin im Einzelnen aufgeführt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die notarielle Urkunde vom ...12.2003 verwiesen.

Der Ankauf der weiteren Grundstücksflächen erfolgte bereits am Vortag (17.12.2003). Von der K AG erwarb die Klägerin ein Grundstück mit einer Fläche von 17.208 m² zum Kaufpreis von 1.505.000 €, von der H GmbH & Co. KG eine Grundstücksfläche von 1.694 m² zum Kaufpreis von 200.000 € und schließlich von der Stadt G1 eine Grundstücksfläche von 1.278 m² zum Preis von 300.000 €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die notariellen Verträge mit den UR.-Nrn. 2, 3 und 4 verwiesen. 13

Der Beklagte sah in der Verknüpfung der Kaufverträge mit den abgeschlossenen Verträgen zur Bebauung des Grundbesitzes Hinweise auf das Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks. Da die Sach- und Rechtslage noch nicht abschließend beurteilt werden könne, erließ er am 09.03.2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Grunderwerbsteuerbescheid über 2.784.444 €, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 79.555.548 € (Nettokaufpreis + Umsatzsteuer). Mit der Anlage zum Bescheid forderte er die Klägerin auf, den (amtlichen) Fragebogen zum einheitlichen Vertragswerk auszufüllen und zurückzusenden. 14

Am 08.12.2003 erließ die Stadt G1 an die S GmbH einen „Letter of Intent“. Danach bestehe Einvernehmen dahingehend, dass zur Aufrechterhaltung des bisherigen Geschäftsbetriebs ... bzw. zu dessen Fortentwicklung der Masterplan 2012 vorgezogen und in seinen wesentlichen Teilen bis zum 31.12.2005 umgesetzt werden müsse. Dies betreffe insbesondere die Schaffung von vier neuen Ausstellungshallen inklusive der notwendigen Infrastruktur. In einem weiteren „Letter of Intent“ vom 17.12.2003 sagte die Bank G1 der Stadt G1 und der S GmbH zu, über ihre Tochtergesellschaft R sicherzustellen, dass die Messehallen nach Maßgabe der übergebenen Planung und Begleitung der S GmbH errichtet, die ...hallen ab dem 01.12.2005 für die Dauer von 30 Jahren angemietet würden und die S GmbH ein dingliches Nutzungsrecht in Form einer Dienstbarkeit an den ...hallen für die Dauer der Mietzeit erhalten sollte. 15

Der Änderungsbebauungsplan ist am ...08.2004 in Kraft getreten. Auf entsprechende Anträge der Klägerin vom 14.05. bzw. 01.09.2004 wurden die Baugenehmigung zur Errichtung der ...bauten am ...07.2004, die Baugenehmigung für das Konferenzgebäude am10.2004 und die Nachtragsgenehmigung für die ...hallen am10.2004 durch die Stadt G1 erteilt. Im Rahmen der Gesellschafterversammlung vom 05.08.2004 beschlossen die Gesellschafter eine erforderliche Erhöhung des Gesellschaftskapitals auf 375.000.000 € sowie den Abschluss des Generalübernehmervertrages und der Mietverträge. Daraufhin wurde noch am gleichen Tag der Generalübernehmervertrag mit der A Wohnbaugesellschaft mbH zum Preis von netto 166.830.000 € (brutto 193.522.800 €) unterzeichnet. Insoweit erfolgte am 20.09.2004 eine Vergütungsanpassung auf netto 166.660.000 €. 16

Im Rahmen einer bei der S GmbH im Jahr 2007 durchgeführten Betriebsprüfung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G1, die sich nicht auf die Grunderwerbsteuer erstreckte, ergaben sich weitere Anhaltspunkte für das Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks. Nach den Feststellungen des Prüfers sollten insbesondere die Stellung der Klägerin und die Initiative der Gründungsgesellschafter das einheitliche Vertragswerk belegen. Alle Gesellschafter hätten in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit keine Möglichkeit einer wesentlichen Einflussnahme auf den geplanten Geschehensablauf besessen. 17

Daraufhin erließ der Beklagte am 28.12.2007 einen geänderten Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem er die Grunderwerbsteuer auf 12.525.075 € erhöhte, indem er die grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung unter Einbeziehung der vorgenannten abgeschlossenen Verträge nunmehr mit 357.859.302 € ansetzte. Wegen der Einzelheiten wird insoweit Bezug genommen auf die Anlage zum Bescheid. 18

Hiergegen wendete sich die Klägerin mit dem Einspruch vom 17.01.2008 und machte geltend, die Voraussetzungen eines einheitlichen Vertragswerks lägen nicht vor. Im Zeitpunkt ihrer Gründung am11.2003 habe lediglich die Möglichkeit, nicht aber die Verpflichtung bestanden, die streitigen Grundstücke zu erwerben. Zwar sei der Erwerb der Grundstücke in der Absicht erfolgt, hierauf vier ...hallen und weitere ergänzende Bauwerke entsprechend des bei Vertragsabschluss in der Aufstellung befindlichen Änderungsbebauungsplans zu errichten. Weder vor noch bei Abschluss der Kaufverträge seien jedoch mit den Grundstücksveräußerern oder aber Dritten Vereinbarungen über die Bebauung getroffen worden. Lediglich mit der A Fonds-Projekt GmbH seien am ...12.2003 ein Vertrag über Objektentwicklungsleistungen und ein Vertrag über Projektsteuerung, Planprüfung und Bauüberwachung für die geplante Bebauung geschlossen worden. Die Grundstücksveräußerer hätten sich darauf beschränkt, unbebaute Grundstücke zu liefern. Sie habe sich nicht verpflichtet, die Grundstücke mit ...hallen zu bebauen. Vielmehr habe sie sich stets vorbehalten, erst nach erteilter Baugenehmigung zu entscheiden, ob und wie, vor allem aber von wem der Grundbesitz bebaut werden sollte. Aus diesem Grunde seien auch jegliche mietvertragliche oder mietvorvertragliche Bindungen abgelehnt worden. Es sei ausdrücklich betont worden, dass eine spätere Bebauung oder Vermietung nicht Geschäftsgrundlage für die Kaufverträge sei. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge sei sie hinsichtlich der Bebauung nicht gebunden gewesen. Vielmehr habe sie selbst erst die Planung erarbeiten lassen. Bei Abschluss der Grundstückskaufverträge habe keinerlei Planung bzw. Vorplanung für die beabsichtigte bauliche Nutzung vorgelegen. Es hätten lediglich einige wenige Eckpunkte existiert. Im Übrigen sei die bei Annahme eines einheitlichen Vertragswerks vorliegende doppelte Steuerbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer auf die Bauleistungen unzulässig. 19

Mit Entscheidung vom 28.05.2009 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Im Streitfall seien die Voraussetzungen für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks gegeben. Zwischen den Grundstückskaufverträgen und den der Bebauung dienenden Verträgen bestehe ein objektiv sachlicher Zusammenhang dergestalt, dass die Klägerin das Grundstück in bebautem Zustand erhalten sollte. Ein objektiv sachlicher Zusammenhang sei gegeben, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei sei und deshalb feststehe, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten werde. Würden in einem solchen Fall auf der Veräußererseite mehrere untereinander nicht verbundene Personen als Vertragspartner auftreten, liege ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen allerdings nur vor, wenn die Personen aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten oder durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl des Grundstückskaufvertrages als auch der Verträge, die der Bebauung des Grundstücks dienten, hinwirken würden. Eines schriftlichen Vertrages zwischen den auf der Veräußererseite verbundenen bzw. auftretenden Personen bedürfe es nicht. Vielmehr genüge dafür ein tatsächliches, einvernehmliches Zusammenwirken. Das sei bereits gegeben, wenn der im Übrigen passive Grundstücksverkäufer dem Bauunternehmer das Grundstück „an die Hand“ gebe. Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag liege zudem vor, wenn der Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis 20

(annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbiete und der Erwerber dieses Angebot annehme. Hierbei komme es nicht darauf an, ob die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden sei. Denn hinsichtlich der entscheidenden Frage, ob der Abschluss des Grundstückskaufvertrages an die Beauftragung eines bestimmten Bauunternehmens gekoppelt sei, mache es keinen Unterschied, ob der Erwerber das einheitliche Angebot der Veräußererseite unverändert übernehme oder der Veräußererseite konkrete Vorgaben mache, die dann zur Grundlage für das einheitliche, vom Erwerber akzeptierte Angebot über den Erwerb von Grundstück und Gebäude würden. Dass der Klägerin ein im Wesentlichen bereits fertig konzipiertes Bauvorhaben angeboten worden sei und sie im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr frei hätte entscheiden können, dafür würden bereits § 7 des Gesellschaftsvertrages und die hierzu vorliegenden Entwürfe der maßgebenden Verträge über die Bebauung und deren Durchführung sprechen. Es komme hinzu, dass die Verträge tatsächlich mit den im Gesellschaftsvertrag aufgeführten Vertragspartnern abgeschlossen worden seien. Dass die Gesellschafterversammlung hierüber tatsächlich noch zu befinden hatte und theoretisch andere Vertragspartner hätte wählen können, sei unerheblich. Entscheidend sei vielmehr, was tatsächlich geschehen sei. Bei den Vereinbarungen nach § 7 des Gesellschaftsvertrages handele sich auch nicht um bloße Willenserklärungen. Vielmehr handele es sich um das Ergebnis einer im Vorfeld der Gründung der Gesellschaft durchgeführten Verhandlung mit der S GmbH und der Stadt G1 als Grundstücksveräußerer. Die Basis der Verhandlung sei nicht die Überlassung von unbebautem Grundbesitz zur freien Bebauung gewesen, sondern der konkrete Wunsch der Grundstücksveräußerer an einer vorgegebenen Bebauung von ...hallen. Hierfür spreche auch das Protokoll der Sitzung des Ausschusses für Kommunalpolitik und Verwaltungsstrukturreform des Landtages NRW vom2006. Dort sei festgehalten, dass die ...hallen Objekte der S GmbH seien, die bei den zu treffenden Entscheidungen „Herr des Bauverfahrens“ gewesen sei. Zudem spreche hierfür die Stellungnahme des Dezernats ... der Stadt G1 vom2006 zum Wirtschaftlichkeitsvergleich zwischen dem hier gewählten Investorenmodell und der alternativ in Betracht kommenden Eigenfinanzierung des Baus der ...hallen durch die Stadt G1. Hieraus gehe hervor, dass das Investorenmodell offensichtlich in erster Linie aus Finanzierungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen gewählt worden sei, ohne die Einflussnahme auf den nach den Vorstellungen der Stadt G1 zu errichtenden ...hallenbau aus der Hand zu geben. Wäre die Festlegung der Bebauung der von der Klägerin erworbenen Grundstücke mit ...hallen von der Klägerin ausgeschlossen worden, wäre der Grundstückskauf nicht zustande gekommen. Hierfür spreche auch der „Letter of Intent“ vom 17.12.2003, mit dem der S GmbH einen Tag vor Abschluss der Grundstückskaufverträge vom Investor zugesagt worden sei, dass die ...hallen errichtet und für 30 Jahre angemietet werden könnten. Im Übrigen sei die Klägerin auch im Hinblick auf diese Festlegung gegründet worden. Denn das von der A Fonds-Projekt GmbH entwickelte Investorenmodell sei am 13.11.2003 der Stadt G1 übersandt worden. Dort sei am11.2003 inoffiziell entschieden worden, dass das vorgeschlagene Modell weiterverfolgt werden sollte. Vor diesem Hintergrund sei am11.2003 die Klägerin gegründet worden, die die finanzielle Basis für das vorgeschlagene Modell liefern sollte. Ferner sei der Vollzug der Gesellschafterbeitritte einen Tag nach der Entscheidung der S GmbH erfolgt, das Investorenmodell der A Fonds-Projekt GmbH anzunehmen. Unerheblich sei, dass die vorgeschlagenen Verträge inhaltlich noch hätten angepasst werden können. Für die Beurteilung eines einheitlichen Vertragswerks komme es nicht darauf an, ob der Erwerber das einheitliche Angebot unverändert annehme und ob er der Veräußererseite konkrete Vorgaben mache, die dann zur Grundlage für das einheitliche, vom Erwerber akzeptierte Angebot über den Erwerb von Grundstück und Gebäude würden. Entscheidend sei vielmehr,

dass der Initiator, der unstreitig in Absprache mit dem Grundstücksveräußerer gehandelt habe, dem Erwerber ein Vertragspaket angeboten und dieser das Vertragspaket entsprechend angenommen habe. Dies sei vorliegend der Fall. Schließlich stelle die Einbeziehung der umsatzsteuerbelasteten Bauleistungen in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage keinen Verstoß gegen das Gebot des Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Mehrfachbelastungen dar.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin die vorliegende Klage, die sie im Wesentlichen wie folgt begründet:

21

Der Beklagte gehe zu Unrecht vom Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerks aus. Bei einem im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages unbebauten Grundstück erhalte der Erwerber das Grundstück nur dann „bebaut“, wenn nach den Vereinbarungen der Vertragsparteien der Erwerber selbst oder ein mit ihm zusammenwirkender Dritter dem Verkäufer gegenüber eine Bebauungsverpflichtung übernehme. Sie, die Klägerin, habe bei Abschluss der Grundstückskaufverträge keine baurechtliche Herstellungsverpflichtung übernommen. Bei Abschluss der Grundstückskaufverträge habe keine konkrete, geschweige denn bis zu einer (annähernden) Baureife entwickelte Bauplanung vorgelegen, zu deren Verwirklichung sie sich baurechtlich verpflichtet habe. Im Gegenteil ließen die zivilrechtlichen Vereinbarungen im Kaufvertrag und die Vereinbarungen der Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag keine Zweifel darüber zu, dass sie, die Klägerin, bei Abschluss der Grundstückskaufverträge hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ der lediglich beabsichtigten späteren Bebauung der Grundstücke noch frei gewesen sei und die Veräußerer eine bestimmte Bebauung zivilrechtlich nicht hätten durchsetzen können. Hierfür seien folgende Umstände maßgebend:

22

Sie, die Klägerin, habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages schon aus gesellschaftsrechtlichen Gründen keine Bebauungsverpflichtung übernehmen können. Bei Gründung am11.2003, knapp vier Wochen vor Beurkundung der Grundstückskaufverträge, habe lediglich aufgrund der vorangegangenen Akquisitionstätigkeit der B-A Holding GbR für die Gründungsgesellschafter die Chance bestanden, in G mehrere Grundstücke mit der Möglichkeit der späteren Bebauung zu erwerben. Die Gründungsgesellschafter hätten im Gesellschaftsvertrag jedoch bewusst entschieden, noch keine verbindliche Entscheidung über die beabsichtigte Investitionsmaßnahme zu treffen. Diese sollte der späteren Beschlussfassung der Gesellschaft nach dem Beitritt aller Gesellschafter vorbehalten bleiben. Die Gesellschafter sollten hinsichtlich der vorzunehmenden baulichen Investitionen in jeder Hinsicht frei bleiben. Auch die Annahme der zum damaligen Zeitpunkt vorliegenden Angebote zum Abschluss der in § 7 des Gesellschaftsvertrages aufgeführten Verträge und zur Vornahme der dort genannten Rechtshandlungen sei noch offen gewesen. Angesichts dieser gesellschaftsvertraglichen Rechtslage seien die Geschäftsführer nicht ermächtigt gewesen, vor einer endgültigen Beschlussfassung der Gesellschafter, die erst nach erfolgtem Grundstückserwerb und nach Abschluss der Projektentwicklungs- und Planungsphase möglich gewesen sei, für die Gesellschaft bereits eine Bauverpflichtung einzugehen. Die Gesellschafter hätten von dem ihnen im Gesellschaftsvertrag eingeräumten Recht auch aktiv Gebrauch gemacht. In der Gesellschafterversammlung vom12.2003 sei zunächst festgestellt worden, dass alle Gesellschaftsanteile mit einem Gesellschaftskapital von zusammen 330 Mio. € platziert worden seien. Sodann hätten die Gesellschafter in dieser Gesellschafterversammlung Beschlüsse über die Annahme einzelner Angebote zum Abschluss der im Protokoll im Einzelnen genannten Verträge sowie zum Abschluss der vier Grundstückskaufverträge

23

gefasst. In der Gesellschafterversammlung vom12.2003 hätten die Gesellschafter die Geschäftsführung dagegen nicht ermächtigt, im Zusammenhang mit den Grundstückskaufverträgen eine wie auch immer geartete bauliche Herstellungsverpflichtung einzugehen. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei sie, die Klägerin, im Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge hinsichtlich der Bebauung der Grundstücke im Verhältnis zu Dritten, insbesondere der Initiatoren, weder zivilrechtlich noch faktisch gebunden gewesen. Das ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass der streitige Bauvertrag zeitlich erst rund acht Monate nach Abschluss der Grundstückskaufverträge geschlossen worden sei. Vereinbarungen, Absprachen oder sonstige Umstände, die sie, die Klägerin, auf den Abschluss des Bauvertrages festgelegt haben könnten, lägen nicht vor. Die neuen Gesellschafter hätten erst durch Gesellschafterbeschluss über die Bebauung entschieden. Der Umstand, dass die Initiatoren den Gesellschaftsvertrag vorformuliert und damit den beitretenden Gesellschaftern einen bestimmten Gesellschaftszweck und einen kalkulierten Investitionsplan vorgegeben hätten, sei nicht entscheidungserheblich. Denn bei der Festlegung des Gesellschaftszwecks handele es sich um einen internen Willensbildungsakt der Gesellschaft, aufgrund dessen Verpflichtungen gegenüber Dritten nicht entstehen könnten. Erst durch den ausdrücklichen Beschluss der Gesellschafter vom12.2003 seien die vier Kaufverträge am12. bzw.12.2003 beurkundet worden. Die Kaufverträge selbst enthielten keine Herstellungsverpflichtung. Vielmehr enthielten die Grundstückskaufverträge Regelungen, die die Annahme ausschließen würden, dass zum damaligen Zeitpunkt bereits gegenüber den Veräußerern eine Herstellungsverpflichtung übernommen worden sei. Im Kaufvertrag vom12.2003 mit der S GmbH sei lediglich die Absicht begründet, die Bebauung des Grundbesitzes mit vier ...hallen mit rund 76.000 m² Bruttogrundfläche vorzunehmen und das Bauvorhaben mit den dort genannten Eckdaten zu realisieren. Diese bloße Absichtserklärung begründe keine rechtliche Verpflichtung zur Bebauung des Grundstücks gegenüber dem Veräußerer. Die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages noch bestehende bauplanungsrechtliche Unsicherheit sei ausdrücklich zum Gegenstand der Vereinbarungen gemacht worden. Hierfür spreche auch das insoweit vereinbarte Rücktrittsrechts. Der streitige Änderungsbebauungsplan sei am08.2004 in Kraft getreten. Sie, die Klägerin, habe die Projektentwicklung und Projektplanung des Bauvorhabens durch die nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages beauftragten Vertragspartner nach Maßgabe des jeweiligen Planungsstandes des Baugenehmigungsverfahrens vorangetrieben und sodann ab Mai 2004 die entsprechenden Bauanträge gestellt. Nach Erteilung der Baugenehmigung für die Errichtung der ...hallen am07.2004 sei der Generalübernehmervertrag mit der Firma A Wohnbaugesellschaft mbH am 05.08.2004 geschlossen worden. Dies sei erst aufgrund des Beschlusses der Gesellschafterversammlung vom gleichen Tage geschehen. Mithin stehe fest, dass in den Grundstückskaufverträgen keine baurechtliche Herstellungsverpflichtung von ihr, der Klägerin, übernommen worden sei. Vielmehr sei im Gegenteil aus den dargestellten Gründen die Realisierung des Bauvorhabens noch offen gewesen. Der vom Beklagten unternommene Versuch, aus verschiedenen, ihr, der Klägerin, zum Teil nicht einmal bekannten Umständen ein einheitliches Vertragswerk zu konstruieren, gehe fehl. Denn das von der W GmbH im Vorfeld entwickelte Exposé, das im Auftrag und in alleiniger Verantwortung der Geschäftsführung der S GmbH zusammengestellt worden sei, enthalte keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass sie, die Klägerin, später im zeitlichen Zusammenhang mit den Grundstückskaufverträgen eine Bauverpflichtung übernommen habe. Nachdem die Stadt G1 in eigener rechtlicher Prüfungsverantwortlichkeit zu dem Ergebnis gekommen sei, dass für das beabsichtigte Projekt eine öffentliche Ausschreibung nach geltendem Vergaberecht nicht erforderlich sei, habe die W GmbH im Auftrag der S GmbH ein privates eingeschränktes Auswahlverfahren für das Investorenmodell der Neubauentwicklung der ...hallen durchgeführt. Ob und inwieweit dieses Exposé der W GmbH und/oder die damalige

Vorplanung der O Projektmanagement GmbH & Co. KG überhaupt als Grundlage einer Bauverpflichtung ermöglichenden Vorplanung geeignet gewesen seien, bedürfe keiner vertieften Betrachtung. Die Vorplanung der O Projektmanagement GmbH & Co. KG sei im Auftrag der S GmbH erstellt worden. Sie sei nicht zur Grundlage der Vertragsbeziehungen zwischen ihr, der Klägerin, und den Grundstücksverkäufern gemacht worden. Sie, die Klägerin, habe diese Vorplanung gerade nicht übernommen, unter anderem auch deswegen nicht, weil sie nach der vorliegenden Kostenschätzung mit deutlich zu hohen Herstellungskosten verbunden gewesen sei. Entsprechendes gelte auch für den vom Beklagten angeführten „Letter of Intent“ vom 17.12.2003. Bei dem „Letter of Intent“ handele es sich ohnehin nicht um eine rechtlich verbindliche Zusage, sondern lediglich um eine Absichtserklärung. Diese Absichtserklärung sei nicht von ihr, der Klägerin, sondern von der Bank G1 abgegeben worden. Sie, die Klägerin, habe sich diese Erklärung auch nicht zu Eigen gemacht. Ebenso sei die Dringlichkeitsentscheidung der Stadt G1 vom 17.12.2003 für den Streitfall ohne jede Bedeutung. Entgegen der Behauptung des Beklagten lasse die Regelung in § 7 des Gesellschaftsvertrages auch nicht die Vermutung aufkommen, dass ihr, der Klägerin, ein im Wesentlichen bereits fertig konzipiertes Bauvorhaben angeboten worden sei und sie im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr hätte frei entscheiden können. § 7 des Gesellschaftsvertrages enthalte keine Ermächtigung der Geschäftsführung, irgendwelche Verträge mit bauvertraglicher Herstellungsverpflichtung abzuschließen. Hierfür spreche auch der Umstand, dass ein Projektentwicklungsvertrag, in dessen Rahmen die Planung des Bauvorhabens erfolgen sollte, überhaupt keinen Sinn gemacht hätte, wenn ein im Wesentlichen bereits fertig konzipiertes Bauvorhaben von der Veräußererseite angeboten worden wäre. Das seinerzeit im Auftrag der S GmbH von der O Projektmanagement GmbH & Co. KG entwickelte Konzept sei von ihr, der Klägerin, gerade nicht als Grundlage der eigenen Planung und Realisierung des Bauvorhabens gemacht, sondern ausdrücklich verworfen worden. Letztlich ergebe sich auch aus dem eigenen Sachvortrag des Beklagten, dass eine Bauverpflichtung weder im Grundstückskaufvertrag noch in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb durch die Klägerin übernommen worden sei. Der vom Beklagten behauptete konkrete Wunsch der Grundstücksveräußerer an einer vorgegebenen Bebauung der ...hallen könne sich nur auf einseitige Vorstellungen der Veräußererseite beziehen und beinhalte gerade keine damit korrespondierende Bauverpflichtung der Grundstückserwerberin. Ein einheitlicher Erwerbsvorgang lasse sich auch nicht aus der Stellungnahme des Dezernats 31 der Stadt G1 vom 03.11.2006 konstruieren. Es sei durchaus möglich, wenn nicht gar wahrscheinlich, dass die Stadt G1 dem Investorenmodell gegenüber einer alternativ in Betracht kommenden Eigenfinanzierung den Vorzug gegeben habe, weil damit das mit dieser eigenfinanzierten Baumaßnahme verbundene Kostenrisiko auf den Investor abgewälzt worden sei. Dies besage jedoch nichts dazu, ob sie, die Klägerin, mit Abschluss des Grundstückskaufvertrages bereits eine eigene konkretisierte Herstellungsverpflichtung übernommen habe. Ohne Bedeutung sei auch die Zusage der Bank G1 vom 17.12.2003, durch Ihre Tochtergesellschaft R sicherzustellen, dass der Investor die Neubauten nach Maßgabe der der R übergebenen und im Zusammenhang mit der S GmbH noch weiter zu entwickelnden Planung errichten und ab dem 01.12.2005 auf die Dauer von 30 Jahren zu den bereits verhandelten Konditionen an die Stadt G1 vermieten sollte. Denn über die Eckdaten hinausgehende Verpflichtungen seien von ihr, der Klägerin, gerade nicht übernommen worden. Aus alledem ergebe sich, dass sie, die Klägerin, die hier fraglichen Grundstücke zwar zum Zwecke einer späteren Bebauung nach Maßgabe ihrer eigenen nachfolgenden Projektentwicklung und Projektplanung und nach Maßgabe des noch zu verabschiedenden Bebauungsplans erworben, diese aber zum Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge nicht als bereits „bebaut“ im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) erhalten habe.

24

Ebenso wenig könne davon ausgegangen werden, dass sie, die Klägerin, im Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge faktisch an die Vorgaben der Stadt G1 und der S GmbH gebunden gewesen sei. Diese Behauptung des Beklagten sei rechtlich irrelevant und tatsächlich falsch. Der Beklagte habe diese Behauptung in keiner Weise substantiiert. Im Übrigen gehe es nicht darum, ob eine konkrete Bebauung nicht mehr habe ausgeschlossen werden können. Maßgebend sei allein, dass sie, die Klägerin, keine rechtliche Verpflichtung hierzu eingegangen sei. Eine faktische Bindung könne auch nicht aus dem „Letter of Intent“ vom 17.12.2003 hergeleitet werden. Bereits begriffsnotwendig handele es sich bei einem „Letter of Intent“ - wie bereits ausgeführt - nicht um eine rechtliche Verpflichtung, sondern lediglich um eine unverbindliche Absichtserklärung. Im Übrigen sei nicht nachvollziehbar, auf welche Weise Handlungsabsichten, die die S GmbH und die Stadt G1 im „Letter of Intent“ dokumentiert hätten, zu einer wie auch immer gearteten Bindung beim Erwerb des Grundstücks hätten führen können. Ebenso unsubstantiiert sei die Behauptung des Beklagten, sie, die Klägerin, hätte den Grundstückskaufvertrag nur abschließen können, wenn die Bebauung aufgrund der angeblich bereits im Vorfeld angelaufenen und zum überwiegenden Teil bereits konkretisierten Planungen erfolgen würde, so dass sie, die Klägerin, die beabsichtigte Bebauung faktisch nicht mehr hätte ausschließen können. Es verbleibe dabei, dass es keine wie auch immer geartete Bereitschaft gegeben habe, den Grundbesitz nach den Planungen der S GmbH bzw. der Stadt G1 zu bebauen. Zu Unrecht verweise der Beklagte in diesem Zusammenhang auch auf die durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gerügte Vergabepaxis der Stadt G1 im Zusammenhang mit dem Bau der ...hallen. In seinem Urteil vom 29.10.2009 C-536/07 habe der EuGH zwar das Vergabeverfahren durch die Stadt G1 gerügt. Das Vergabeverfahren habe jedoch allein den mit ihr, der Klägerin, abgeschlossenen Mietvertrag vom 06.08.2004 betroffen. Das Urteil des EuGH sei damit für die hier zu beurteilenden Grundstückskaufverträge ohne Belang.

25

Entgegen der Auffassung des Beklagten habe zum Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge auch kein Angebot der Veräußererseite auf Abschluss eines Generalübernehmervertrages vorgelegen. Zu diesem Zeitpunkt habe lediglich ein Angebot der A Wohnbaugesellschaft mbH auf Abschluss eines Generalübernehmervertrages vom12.2003 existiert. Dies sei jedoch kein Angebot der Veräußererseite. Ebenso wenig handele es sich hierbei um ein Angebot eines mit der Veräußererseite zusammenwirkenden Dritten. Das eingeholte Angebot der A Wohnungsbaugesellschaft mbH habe ausschließlich der Orientierung der Gesellschafter bei Abschluss der Grundstückskaufverträge gedient. Es stelle einen üblichen Vorgang dar, dass sich ein Investor vor Erwerb eines Grundstücks mit den Möglichkeiten einer Bebauung des Grundstücks beschäftige und etwaige für eine Bebauung notwendigen Kosten grob ermitteln lasse. Es komme hinzu, dass das Bauvorhaben, das dem Angebot der A Wohnungsbaugesellschaft mbH vom ...12.2003 zu Grunde gelegen habe, mit dem Bauvorhaben, das tatsächlich verwirklicht worden sei, nicht vergleichbar sei. Das Bauvolumen nach dem Angebot der A Wohnungsbaugesellschaft mbH vom ...12.2003 habe eine Bruttogeschossfläche von 76.000 m² vorgesehen. Die tatsächlich errichtete Bruttogeschossfläche, die Gegenstand des abgeschlossenen Generalübernehmervertrages vom 05.08.2004 sei, belaufe sich jedoch auf 105.527 m². Dass es sich tatsächlich um ein „aliud“ handele, werde auch durch den Umstand bestätigt, dass ein neuer Generalübernehmervertrag abgeschlossen worden und in diesem Generalübernehmervertrag auf ein früheres Angebot vom12.2003 nicht Bezug genommen sei.

26

Mithin sei der streitige Grundbesitz zum Zeitpunkt des Abschlusses der Grundstückskaufverträge nicht bereits als „bebaut“ im Sinne der BFH-Rechtsprechung

erworben worden. Im Übrigen bestünden Bedenken gegen die ständige Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand. Mit seiner Rechtsprechung zum „fiktiven einheitlichen Vertragswerk“ verstoße der BFH gegen das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), gegen die Einheit der Steuerrechtsordnung, gegen das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot sowie gegen europäisches Gemeinschaftsrecht. Insoweit verweist die Klägerin auf das anhängige Revisionsverfahren II R 22/13 gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 20.03.2013 7 K 223/10, 7 K 224/10.

Schließlich sei der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid auch der Höhe nach zu beanstanden. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei auch grunderwerbsteuerrechtlicher Teil der Gegenleistung. Wegen der wechselseitigen Abhängigkeit der Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer und die Grunderwerbsteuer seien die obersten Finanzbehörden der Länder jedoch damit einverstanden, dass die Umsatzsteuer bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nur insoweit hinzugerechnet werde, als sie in ihrer Höhe noch nicht durch die Grunderwerbsteuer beeinflusst sei. Im Übrigen gehörten in die Bemessungsgrundlage keinesfalls die Grunderwerbsteuer selbst, die Notargebühren und die Gerichtskosten. Das gleiche gelte für die Aufwendungen des Konferenzgebäudes, das bei Abschluss der Kaufverträge in die ersten Planungsüberlegungen noch nicht einbezogen gewesen sei. Schließlich betrügen die Aufwendungen für die Außenanlagen nicht 16.450.513 €, sondern lediglich 15.878.834 €.

Die Klägerin beantragt, 28

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 28.12.2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28.05.2009 zu ändern und die Grunderwerbsteuer auf 2.736.554 € herabzusetzen; 29

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Der Beklagte verweist auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er Folgendes aus: Ungeachtet des Bestehens von vertraglichen Verpflichtungen sei die Klägerin bei der beabsichtigten Ausführung der Bebauung mit den ...hallen faktisch an die Vorgaben der Stadt G1 und der S GmbH gebunden gewesen. Bereits vor Abschluss der Grundstückskaufverträge hätten Gespräche bzw. Verhandlungen zwischen der Stadt G1 und der S GmbH stattgefunden. Letztendlich seien die Stadt G1 und die S GmbH übereingekommen, zur Aufrechterhaltung und Fortentwicklung des ...betriebs durch Schaffung der neuen ...hallen den Masterplan 2012 vorzuziehen. Bei Abschluss der Grundstückskaufverträge habe die Festlegung auf eine konkrete Bebauung durch die Klägerin als Grundstückserwerberin nicht mehr ausgeschlossen werden können. Das zeige insbesondere der „Letter of Intent“ vom 17.12.2003, in dem die Bank G1 der S GmbH und der Stadt G1 zugesagt habe, durch ihre Tochtergesellschaft R sicherzustellen, dass die ...hallen nach Maßgabe der übergebenen Planung und Begleitung der S GmbH errichtet würden. Dies mache deutlich, dass die Klägerin bei Erwerb des Grundbesitzes zumindest faktisch an die bestehende Bauplanung gebunden gewesen sei, auch wenn diese zu einem späteren Zeitpunkt noch angepasst worden sei. Ohne die Bereitschaft, den erworbenen Grundbesitz nach den Planungen der S GmbH bzw. der Stadt G1 zu bebauen, hätte die Klägerin den Grundbesitz nicht erwerben können. Dementsprechend sei im Kaufvertrag konkret festgehalten, dass der Grundbesitz 33

unter Bezugnahme auf das beigelegte städtebauliche Planungskonzept mit vier ...hallen und Nebengebäuden zu bebauen sei. Jedenfalls sei die Klägerin hinsichtlich der geplanten Bebauung in ihrer Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ nicht frei gewesen. Für eine faktische Bindung spreche im Übrigen auch der vom EuGH aufgegriffene Verstoß der Stadt G1 gegen europaweite Ausschreibungsverpflichtungen. Die Form der Auftragsvergabe mache im Streitfall erkennbar, dass die bereits im Vorfeld des Vertragsabschlusses konkretisierten Bebauungspläne nur wie vorgegeben durch die Klägerin übernommen werden konnten. Zutreffend sei der Hinweis der Klägerin, dass die Grunderwerbsteuer, die Notargebühren und die Gerichtskosten nicht in die Bemessung der grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung einzubeziehen seien. Unzutreffend sei demgegenüber die Auffassung der Klägerin, die Errichtungskosten für das Konferenzgebäude seien nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Die Klägerin verkenne, dass bereits im Kaufvertrag vom12.2003 festgehalten sei, dass beabsichtigt sei, den Grundbesitz mit vier ...hallen, Verbindungsbauwerken usw. sowie einem Konferenz- /...bereich zu bebauen. Insoweit sei es unerheblich, dass die vorgesehenen Verträge inhaltlich noch hätten angepasst werden können. Denn für die Beurteilung des einheitlichen Leistungsgegenstands komme es nicht darauf an, ob das vorliegende Angebot unverändert angenommen werde oder ob durch den Erwerber des Grundstücks konkrete Vorgaben gemacht würden, die dann zur Grundlage für den tatsächlich abgeschlossenen Bauvertrag würden. Im Übrigen stelle das Konferenzzentrum auch keine wesentliche Abweichung dar. Auch bei dem von der Klägerin angeführten Unterschiedsbetrag von 21 Mio. € handele es sich angesichts der Gesamtsumme nicht um eine wesentliche Abweichung. Bei einem Bauprojekt dieser Größenordnung seien Änderungen während der Bauphase die Regel. Hierbei von einem völlig neuen Vertrag auszugehen, sei lebensfremd. Hinsichtlich des Ansatzes der Außenanlagen ergebe sich aus dem Betriebsprüfungsbericht ein Betrag von 15.878.884 €. Dieser Betrag müsse im Rahmen einer Änderung des Grunderwerbsteuerbescheids berücksichtigt werden.

Entscheidungsgründe

34

Die Klage ist nur zum Teil begründet.

35

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin ein „bebautes“ Grundstück erworben hat und dementsprechend auch die Bauerrichtungskosten in die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind. Der Beklagte hat jedoch zu Unrecht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auch die Aufwendungen für das ...center berücksichtigt.

36

Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. mit § 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 Kaufvertrages unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 29.07.2009 II R 58/07, BFH/NV 2010, 63 und vom 28.03.2012 II R 57/10, BFH/NV 2012, 1549).

37

Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (vgl.

38

BFH-Urteil vom 27.10.1999 II R 17/99, BStBl II 2000, 34). Ein solcher Zusammenhang ist nicht nur gegeben, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrages gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahmen nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten (bebauten) Zustand erhalten werde. Ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag wird vielmehr auch indiziert, wenn der Veräußerer beim Erwerber vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages über das Grundstück 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 anbietet und der Erwerber dieses Angebot später annimmt (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2012 II R 7/12, BStBl II 2013, 86).

Für einen objektiv sachlichen Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag ist es nicht erforderlich, dass das Angebot der Veräußererseite in einem Schriftstück oder zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wird (vgl. BFH-Urteil vom 28.03.2012 II R 57/12, BFH/NV 2012, 1549). Entscheidend ist vielmehr, dass die Veräußererseite das Angebot zur Bebauung des Grundstücks bis zum Abschluss des Grundstückskaufvertrages abgegeben und der Erwerber das Angebot später unverändert oder lediglich vom Umfang her mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahmen nicht verändern, angenommen hat. 39

Auf der Veräußererseite können dabei auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten. Nicht ausschlaggebend ist, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht mit einbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (vgl. BFH-Urteile vom 23.11.1994 II R 53/94, BStBl II 1995, 331 und vom 21.09.2005 II R 49/04, BStBl II 2006, 269). 40

Treten auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner auf, liegt ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen nur vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich verbunden sind (vgl. BFH-Urteile vom 06.12.1989 II R 72/87, BFH/NV 1991, 344 und vom 23.08.2006 II R 42/04, BFH/NV 2007, 360) 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 des Grundstücks dienen, hinwirken (vgl. BFH-Urteile vom 13.08.2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663; vom 21.09.2005 II R 49/04, BStBl II 2006, 269 und vom 23.08.2006 II R 42/04, BFH/NV 2007, 760). 41

Der erkennende Senat folgt diesen Rechtsgrundsätzen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung. Danach ist im Streitfall unter Berücksichtigung aller Umstände vom Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands auszugehen. 42

Allerdings hat die Klägerin im Streitfall den Generalübernehmervertrag über die Errichtung der ...bauten erst am08.2004 abgeschlossen. Zwischen den Grundstückskaufverträgen und dem Generalübernehmervertrag liegt damit ein Zeitraum von rund acht Monaten. Ein derartiger Zeitraum ist nicht von vornherein schädlich; denn erforderlich ist nur ein gewisser zeitlicher Zusammenhang zwischen Abschluss des Grundstückskaufvertrages und Abschluss des Gebäudeerrichtungsvertrages (vgl. BFH-Urteil 28.03.2012 II R 57/10, BStBl II 2012, 920). Vorliegend besteht ein objektiver sachlicher Zusammenhang zwischen dem Abschluss der 43

Grundstückskaufverträge und dem Abschluss des Generalübernehmervertrages, weil der Klägerin bereits bei Abschluss der Grundstückskaufverträge am .../....12.2003 ein verbindliches Angebot der A Wohnbaugesellschaft mbH zum Abschluss eines Generalübernehmervertrages und damit eine bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung zur Errichtung bestimmter Baulichkeiten auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis vorgelegen hat.

Das Angebot auf Abschluss eines Generalübernehmervertrages datierte vom12.2003. Das Angebot war auch verbindlich; denn in dem Angebot war ausdrücklich festgehalten, dass der Auftragnehmer hieran unwiderruflich bis zum 31.12.2005 gebunden sein sollte. In dem dem Angebot beigefügten Entwurf des Generalübernehmervertrages war der Vertragsgegenstand, der zu bebauende Grundbesitz, im Einzelnen genau bezeichnet. Ferner war ausgeführt, dass die Klägerin beabsichtige, den Grundbesitz mit vier ... hallen, Verbindungsbauwerken, ... zu bebauen. Hinsichtlich der Gestaltung und Ausstattung der ...hallen war in dem Generalübernehmervertrag auf ein Vergleichsobjekt, nämlich die ...hallen P, verwiesen. Mit dieser Bezugnahme auf das Vergleichsobjekt P stand zugleich fest, wie die ...bauten aussehen und wie sie ausgestattet sein sollten. Das Vergleichsobjekt, die ...hallen P, war dem Auftraggeber sowie dem Auftragnehmer auch bekannt, was sich aus den weiteren Ausführungen in dem Generalübernehmervertrag ausdrücklich ergibt. Auch wenn zu diesem Zeitpunkt – zwischen den Beteiligten nicht weiter streitig – weder ein wirksamer Bebauungsplan vorlag noch eine Baugenehmigung erteilt war, war mit der Bezugnahme auf das Vergleichsobjekt P eine bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung vorhanden. Das Angebot beinhaltete darüber hinaus nicht nur einen im Wesentlichen feststehenden Preis. Vielmehr war mit 172.608.000 € brutto ein konkreter (Pauschal-)Festpreis vereinbart. Dieser Festpreis war auf die Baulichkeiten, die Betriebsvorrichtungen, die Ladeneinbauten und die Außenanlagen im Einzelnen aufgeteilt. Das bestätigt zugleich, dass dem Angebot im Streitfall nicht nur eine vage Planung, sondern vielmehr eigene, bis ins Einzelne konkretisierte Planung zugrunde gelegen hat. 44

Dieses Angebot ist von der Klägerin auch am08.2004 angenommen worden. Hieran ändert nichts der Umstand, dass am08.2004 ein „neuer“ Generalübernehmervertrag geschlossen worden ist. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei dem Generalübernehmervertrag vom08.2004 nicht um ein „aliud“ gegenüber dem Angebot vom12.2003. Vielmehr umfasst der Generalübernehmervertrag vom08.2004 das dem Angebot vom12.2003 zugrunde liegende Bauvorhaben, allerdings erweitert um das Konferenzgebäude. Die Errichtung des Konferenzgebäudes war von dem Angebot vom12.2003 noch nicht umfasst. Dies wird deutlich durch den Umstand, dass in dem Generalübernehmervertrag vom08.2004 ein höherer Pauschalfestpreis vereinbart ist. Denn als pauschaler Festpreis ist dort eine Vergütung von nunmehr brutto 193.522.800 € vereinbart. Die Differenz von rund 21 Mio. € entfällt offensichtlich auf die Errichtung des Konferenzgebäudes. In dem Generalübernehmervertrag vom08.2004 ist das Konferenzgebäude unter § 2 des Vertrages als Vertragsbestandteil ausdrücklich erwähnt. Demgegenüber ist in dem Angebot vom ...12.2003 nur die Rede von den ...hallen. Es kommt hinzu, dass Gegenstand des Exposés der A Fonds-Projekt GmbH nur die vier ...hallen sind. Auch belaufen sich die vermieteten Flächen nach dem Exposé auf rund 76.000 m² sowie die kalkulierten Mietansätze auf rund 21,5 Mio. € per anno. Dieses Exposé war Grundlage für den Beitritt der Gesellschafter im November/Dezember 2003. Dass das Angebot vom12.2003 ursprünglich nur auf die Errichtung der ...hallen gerichtet war, wird auch durch den Umstand deutlich, dass die Vermietung der ...hallen sowie des Konferenzgebäudes durch gesonderte Verträge erfolgt ist. Ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom08.2004 wurden die Geschäftsführer der Klägerin ermächtigt, die Ausstellungsflächen zum Mietzins 45

von netto 20,7 Mio. € per anno zuzüglich Nebenkosten und gesetzlicher Mehrwertsteuer zu vermieten. Hinsichtlich des Konferenzgebäudes, wofür zu diesem Zeitpunkt noch keine Baugenehmigung vorgelegen hat, sollte ein weiterer Mietvertrag über einen Mietzins von 2,1 Mio. € per anno zuzüglich Nebenkosten und Mehrwertsteuer erfolgen. Dementsprechend geht der Hinweis der Klägerin, wonach im Ergebnis eine deutlich größere Fläche vermietet worden sei, fehl. Die größere Vermietungsfläche ist allein dem Umstand geschuldet, dass das Konferenzgebäude hinzugekommen ist. Unabhängig davon, dass die von der Klägerin angeführte Bruttogeschossfläche nicht mit der Bruttogrundfläche gleichgesetzt werden kann, ergibt sich aus dem Internetauftritt der S GmbH eine Ausstellungsfläche für die hier streitigen vier ...hallen (Hallen ...) von zusammen 67.979 m² (vgl. www....). Die Ausstellungsfläche der vier ...hallen kommt damit der im Angebot vom12.2003 aufgeführten Bruttogrundfläche sehr nahe. Im Übrigen spricht hierfür auch das eigene Vorbringen der Klägerin, wonach das Konferenzgebäude nicht Gegenstand des einheitlichen Erwerbsgegenstands sein könne, weil das Konferenzgebäude bei Abschluss der Kaufverträge in die ersten Planungsüberlegungen noch nicht einbezogen gewesen sei. Hieraus folgt, dass das Konferenzgebäude nicht Gegenstand des einheitlichen Erwerbsvorgangs sein kann und dementsprechend bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer keine Berücksichtigung finden durfte.

Dass die Klägerin bei Abschluss der Grundstückskaufverträge zivilrechtlich nicht verpflichtet war, den Generalübernehmervertrag mit der A Wohnbaugesellschaft mbH abzuschließen, darauf kommt es nicht an. Maßgebend ist allein, dass die Klägerin auf das Angebot der A Wohnbaugesellschaft mbH zurückgekommen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 04.10.2005 II B 29/05, BFH/NV 2006, 123).

46

Entgegen der Auffassung der Klägerin steht der Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands im Streitfall auch nicht der Umstand entgegen, dass auf der Veräußererseite mehrere Personen als Vertragspartner aufgetreten sind. Hierbei handelt es sich zum einen um die S GmbH bzw. die Stadt G1 und zum anderen um die Firmen der A-Gruppe, insbesondere der A Wohnbaugesellschaft mbH als Generalübernehmer. Es bedarf keiner weiteren Auseinandersetzung dazu, dass die Personengruppen auf der Veräußererseite weder personell noch wirtschaftlich noch gesellschaftsrechtlich verbunden waren. Unter Berücksichtigung aller Umstände im Streitfall ist der erkennende Senat jedoch davon überzeugt, dass die hier genannten Personengruppen auf der Veräußererseite aufgrund von Abreden bei der Veräußerung zusammengearbeitet, zumindest aber durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss sowohl der Grundstückskaufverträge als auch des Generalübernehmervertrages hingewirkt haben. Seine Überzeugung stützt der Senat dabei auf folgende Erwägungen:

47

Die Stadt G1 bzw. die S GmbH beabsichtigte, auf dem streitigen Grundstücksareal neue ...hallen zu errichten. Angesichts einer Beteiligung von 79 % der Stadt G1 an der S GmbH sowie gleichgerichteter Interessen kann insoweit von einer Person ausgegangen werden. Weder die Stadt G1 noch die S GmbH verfügten über die ausreichende Liquidität, das Bauvorhaben auf eigene Kosten zu errichten. Sie hatten sich deshalb für ein Investorenmodell entschieden. Diese Entscheidung ist verbindlich in der Ratssitzung am12.2003 gefallen. Dem lag die Überlegung zu Grunde, dass die Eigenfinanzierung bei wirtschaftlicher Betrachtung gegenüber dem Investorenmodell mit Nachteilen verbunden war. Insoweit wird auf die Stellungnahme des Dezernats ... vom11.2006 verwiesen. Benötigt wurde mithin ein entsprechender Investor, der das Bauvorhaben fertig erstellen und anschließend die ...bauten langfristig an die S GmbH bzw. die Stadt G1 vermieten sollte. Die Kaufverträge bezweckten damit allein die Bebauung des streitigen Grundstücksareals mit

48

...bauten sowie entsprechenden Anmietung dieser ...bauten. Auch wenn in dem streitigen Kaufvertrag vom ...12.2003 keine ausdrückliche Bauverpflichtung des Erwerbers vereinbart worden ist, bestehen keine Zweifel daran, dass ein Grundstückserwerb ohne Bebauung des erworbenen Areals mit ...hallen nicht zu Stande gekommen wäre. Dementsprechend ist auch im Grundstückskaufvertrag ausdrücklich die Absicht des Erwerbers festgehalten, den erworbenen Grundbesitz mit ...hallen sowie einem Konferenzbereich zu bebauen. Es kommt hinzu, dass auf dem streitigen Grundstücksareal keine andere Bebauung genehmigt worden wäre. Die Stadt G1 hatte es in der Hand, als „Herrin“ des Bebauungsplanverfahrens sowie des Baugenehmigungsverfahrens die tatsächliche Bebauung des veräußerten Areals zu bestimmen. Ferner machte die geplante Bebauung nur Sinn bei entsprechender langfristiger Vermietung der ...bauten an die S GmbH. Dies gilt auch für die Klägerin; denn nur durch die langfristige Vermietung der erstellten Baulichkeiten war die geplante Investition gesichert. Da der Masterplan 2012 vorgezogen werden sollte (U benötigte Räumlichkeiten auf dem Gelände), war Eile geboten. Dementsprechend musste die Stadt G1 bzw. die S GmbH auf vertraute Partner zurückgreifen. Das war im Streitfall die B/A-Gruppe. Die B/A-Gruppe war erfahren im Auflegen von Immobilienfonds für größere Immobilienprojekte. Das Geschäftsmodell vieler A-Fonds bestand darin, Immobilienprojekte mit dem oft (kreditfinanzierten) Kapital von Fondskunden zu verwirklichen und die Einnahmen durch Mietgarantien der öffentlichen Hand bzw. Sparkassen absichern zu lassen. Zu den bekanntesten Projekten der A-Fonds zählten damals die Errichtung der Fernsehstudios in G1 und X sowie der T Arena in G (vgl. Die ZEIT ...). Die B/A-Gruppe war darüber hinaus in der Lage, kurzfristig Investoren für ein derartiges Bauvorhaben zu akquirieren. Dies wird durch den Umstand bestätigt, dass es der Klägerin gelungen ist, in dem kurzen Zeitraum von ihrer Gründung (...11.2003) bis zur Gesellschafterversammlung am ...12.2003 das Gesellschaftskapital von zusammen 330 Mio. € zu platzieren. Hierbei wäre eine öffentliche Ausschreibung, möglicherweise europaweite Ausschreibung nur hinderlich gewesen. Der Verstoß gegen europarechtliche Ausschreibungsrichtlinien ist zwischenzeitlich auch vom EuGH mit der Entscheidung vom 29.10.2000 C-536/07 (Slg. 2009, I-10355) bestätigt worden, auch wenn die Entscheidung tatsächlich nur zu dem zwischen der Klägerin und der Stadt G1 abgeschlossenen Mietvertrag ergangen ist. Denn der EuGH hat in seiner Entscheidung im Ergebnis bestätigt, dass es sich bei der Errichtung der ...hallen um einen öffentlichen Bauauftrag gehandelt hat, der wegen Überschreitung der maßgebenden Schwellenwerte europaweit hätte ausgeschrieben werden müssen. Die Stadt G1 hat im Übrigen im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH zwischenzeitlich auch die Mietzahlung eingestellt und zahlt vorübergehend lediglich eine Nutzungsentschädigung in Höhe von rund 75 % des ursprünglich vereinbarten Mietzinses (vgl. www....). Dieses Zusammengreifen ist nur denkbar, wenn zwischen der Stadt G1 bzw. der S GmbH und der B/A-Gruppe konkrete Abreden getroffen worden sind bzw. ein abgestimmtes Verhalten vorgelegen hat.

Nicht mit einzubeziehen in den einheitlichen Erwerbsgegenstand sind jedoch die Grundstückskaufverträge, die mit der K AG und der H GmbH & Co. KG am12.2003 abgeschlossen worden sind. Zwar war der Neubau der ...hallen ohne diese Grundstücksteilflächen offensichtlich nicht zu verwirklichen. Vorliegend fehlt es jedoch an Anhaltspunkten dafür, dass auch die K AG und die H GmbH & Co. KG in das Vertragsgeflecht mit einbezogen waren. Ein abgestimmtes Verhalten auf der Veräußererseite wird auch vom Beklagten insoweit nicht behauptet. Auch hat der Beklagte die beiden Grundstückserwerbe nicht in die Besteuerung mit einbezogen. Sie sind gesondert besteuert worden und – wie aus der Anlage zum Bescheid vom 28.12.2007 ersichtlich - konkret aus der Ermittlung der Bemessungsgrundlage herausgenommen worden.

49

50

Die Klägerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 20.03.2013 7 K 223/10, 7 K 224/10 berufen. Danach soll ein Bauerrichtungsvertrag, der im Zusammenhang mit dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks abgeschlossen wird und der für den Erwerber eine Umsatzsteuerbelastung auslöst, regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, sofern Grundstückslieferung und Bauleistung von unterschiedlichen Personen erbracht werden. Die vom Niedersächsischen FG vertretene Rechtsauffassung widerspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der BFH aufgrund der vorliegenden Revision unter den Az. II R 22/13 seine ständige Rechtsprechung ändern wird. Das Niedersächsische FG hat in der Vergangenheit mehrfach ohne Erfolg den Versuch unternommen, die Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand zu ändern. Insoweit wird auf das BFH-Urteil vom 27.09.2012 II R 7/12, BStBl II 2013, 86 verwiesen. In dieser Entscheidung hat der BFH sich auch ausführlich zu der angesprochenen Umsatzsteuerproblematik geäußert. Er hat die Doppelbelastung des Steuerpflichtigen mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer bei Bauerrichtungsleistungen als gesetzeskonform angesehen. Auch der erkennende Senat folgt in ständiger Rechtsprechung den Rechtsgrundsätzen des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand.

Nach alledem hat der Beklagte die Voraussetzungen für die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands im Streitfall zu Recht bejaht. Allerdings bedarf die Höhe der vom Beklagten angesetzten Bemessungsgrundlage noch der weiteren Korrektur.

51

Der Beklagte hat die Bemessungsgrundlage anhand des Betriebsprüfungsberichts des Finanzamts für Groß- und Konzernprüfung G1 vom 13.12.2007 ermittelt. Die Einzelheiten ergeben sich hierbei aus der Anlage 7 des Berichts. Bei der Übernahme der Werte aus der Anlage 7 ist dem Beklagten offensichtlich ein Fehler unterlaufen. Der Ansatz für die Außenanlagen beläuft sich nach dem Bericht auf 15.878.884 €. Demgegenüber hat der Beklagte in dem angefochtenen Bescheid den Wert für die Außenanlagen mit 16.450.513 € angesetzt. Hierbei handelt es sich um den Wert für die Betriebsvorrichtungen. Soweit die Klägerin den Wert der Außenanlagen mit 14.419.277 € beziffert, handelt es sich um den Ansatz der Betriebsprüfung vor „Nachaktivierung“. Zutreffend ist jedoch der Ansatz nach „Nachaktivierung“ mit 16.450.513 €. Die Bemessungsgrundlage ist mithin um die Differenz von 571.629 € (16.450.513 € ./. 15.878.884 €) zu kürzen. Die bereits angesprochene Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Aufwendungen für die Errichtung des Kongressgebäudes beläuft sich auf 31.867.185 €. Was die Notargebühren, die Gerichtskosten sowie die Grunderwerbsteuer selbst anlangt, so ist zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig, dass diese – anders als im Betriebsprüfungsbericht vom 13.12.2007 dargestellt - nicht in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind. Ausgehend von der Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch die Klägerin mit der Anlage zum Schreiben vom 22.10.2009, die der Beklagte über die angesprochenen Punkte hinaus nicht beanstandet hat, berechnet sich die Bemessungsgrundlage mithin wie folgt:

52

Bemessungsgrundlage bisher		357.859.302 €
abzüglich Grundstücksnebenkosten laut Betriebsprüfung	./.	4.116.130 €
abzüglich Konferenzgebäude einschließlich Umsatzsteuer	./.	36.965.935 €
Differenz Außenanlagen	./.	571.629 €

53

Bemessungsgrundlage laut Urteil		316.205.608 €
---------------------------------	--	---------------

Unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 3,5 % (§ 11 Abs. 1 GrEStG) war dementsprechend Grunderwerbsteuer auf 11.067.196 € neu festzusetzen.

54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

55

Die Revision war nicht zuzulassen. Dem Streitfall kommt angesichts der ständigen Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu.

56