
Datum: 05.10.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3654/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1005.5K3654.14.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand:

- 1
- 2 Streitig ist die Bemessungsgrundlage für die dem Grunde nach unstreitig entstandene Grunderwerbsteuer aufgrund des notariell beurkundeten Kaufvertrages vom04.2011, wodurch die Klägerin (C ... B.V.) von der A-D ... C GmbH & Co KG ein unbebautes Grundstück erworben hat.
- 3 Gesellschafter der Klägerin waren zu je 50% die D International B.V. und A, der auch alleiniger Gesellschafter der Mitgesellschafterin war. Bei Vertragsabschluss trat D auf, im eigenen Namen und als Vertreter für den Veräußerer ebenso wie für die Klägerin.
- 4 Gesellschafter der Veräußerin (A-D ... C GmbH & Co KG) waren die Kommanditisten A und die D Projektentwicklung GmbH mit den Geschäftsführern D und D1. Komplementärin der Veräußerin war die A-D Komplementär-GmbH, mit den Geschäftsführern D und A.
- 5 Gesellschafter der Kommanditistin D Projektentwicklung GmbH war die D Groep B.V. Gesellschafter der Komplementärin A-D Komplementär GmbH waren zu je 50% die D Projektentwicklung GmbH und A.
- 6 Das an die Klägerin veräußerte Grundstück hatte die Veräußerin, die A-D ... C GmbH & Co KG (vorher bezeichnet als A ... GmbH & Co KG), am11.2009 von der E AG erworben und sich dieser gegenüber verpflichtet, eine Baugenehmigung gemäß den als Anlage zum Kaufvertrag genommenen Plänen zu erwirken. Dementsprechend hatte die damalige Erwerberin und spätere Veräußerin am11.2010 einen Bauantrag zur Errichtung eines ...zentrums ... gestellt. Im Bauantrag wurde ausgeführt, dass der Bauherr an der F-Straße in

C den Neubau des ...zentrums „G“ mit einem ... plane.

Aus einem Zeitungsartikel der F vom ... hatte der Beklagte entnommen, dass der als Investor der „G“ bezeichnete A sich dahingehend geäußert hatte, dass Mitte Februar mit den Bauarbeiten begonnen werde. Im September solle das ...zentrum ... übergeben werden. 7

Der Baubeginn am02.2011 wurde der Baubehörde von der D ... GmbH & Co KG (der von der Klägerin später beauftragten Generalübernehmerin) mitgeteilt. 8

Am02.2011 war für das Projekt eine Teilbaugenehmigung erteilt worden; die umfassende Baugenehmigung erfolgte am03.2011, zwei Wochen vor Abschluss des streitgegenständlichen Kaufvertrages vom04.2011. In diesem Vertrag war unter § 6 vereinbart worden, dass die im Kaufvertrag vom11.2009 über den Vertragsgegenstand getroffenen Vereinbarungen über Rechte und Pflichten der (jetzigen) Veräußerin auf die Klägerin als Erwerber übertragen werden. 9

Die Veräußerin des streitigen Grundstückes hatte bereits vor Abschluss des streitgegenständlichen Kaufvertrages vom04.2011, nämlich am09./....10.2009, mit der Firma H einen Mietvertrag zum Betrieb eines ... auf dem streitgegenständlichen Grundstück abgeschlossen. Am11./....11.2010 folgte ein Mietvertragsabschluss zwischen der Veräußerin und dem K. Weitere Mietverträge wurden abgeschlossen ... 10

Nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages am04.2011 beauftragte die Klägerin am05.2011 die D ... GmbH und Co. KG als Generalübernehmerin mit der Bebauung des erworbenen Grundstückes. Gesellschafter der Generalübernehmerin waren als Komplementärin die D M GmbH mit dem Geschäftsführer D und als Kommanditistin die D Beteiligungsgesellschaft mbH, ebenfalls mit dem Geschäftsführer D. 11

Gesellschafter der Komplementärin der Generalübernehmerin, der D ... GmbH & Co KG, war die D Groep B.V. 12

Gesellschafter der Kommanditistin der Generalübernehmerin war ebenfalls die D Groep B.V. 13

Laut § 8 des Vertrages war als Beginn der Ausführung der Bauarbeiten Mai 2011 vorgesehen. Spätestens im November sollte das Objekt schlüsselfertig in betriebsbereitem Zustand übergeben werden. 14

Die Beklagte setzte aufgrund des Kaufvertrages vom04.2011 gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 18.05.2011 Grunderwerbsteuer i.H.v. ... € fest. Hierbei berücksichtigte er als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer den vereinbarten Grundstückskaufpreis i.H.v. ... € sowie ... € für eine eingeräumte Dienstbarkeit. Der Bescheid erging teilweise vorläufig, da die Klägerin gleichzeitig aufgefordert wurde, diverse Fragen des Beklagten, insbesondere zur Bebauung des Grundstückes, zu beantworten. 15

Im Anschluss an die weitere Sachverhaltsaufklärung, erließ der Beklagte am 03.04.2013 einen geänderten Grunderwerbsteuerbescheid über ... €. Als Bemessungsgrundlage legte er den Grundstückskaufpreis sowie geschätzte Gebäudeerichtungskosten, zuzüglich Vermessungskosten und Dienstbarkeit (insgesamt ... €) zu Grunde, da er davon ausging, dass es sich bei dem Kaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag um ein so genanntes einheitliches Vertragswerk handele. 16

Die Klägerin hatte zuvor den Generalübernehmervertrag vom05.2011 vorgelegt, wonach gemäß § 6 eine vorläufige Vergütung von netto ... € als Pauschal festpreis vereinbart worden 17

war. Ausweislich der Anlage zum geänderten Grunderwerbsteuerbescheid hatte der Beklagte ausgeführt, dass er die Baukosten mit ... Millionen € geschätzt habe, da die Höhe der Herstellungskosten trotz Aufforderung nicht belegt worden sei.

Dagegen erhob die Klägerin Einspruch. Es liege kein einheitliches Vertragswerk vor, so dass die Einbeziehung von Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage rechtswidrig sei. Im Übrigen legte die Klägerin die Schlussrechnung über die Bauerrichtungskosten vor, aus denen sich ergebe, dass die Herstellungskosten nicht, wie vom Beklagten geschätzt, ... Millionen € betragen, sondern tatsächlich nur ... €, sodass die Grunderwerbsteuer auf ... € herabzusetzen sei. 18

Daraufhin erließ der Beklagte am 31.05.2013 einen geänderten Grunderwerbsteuerbescheid in beantragter Höhe, wobei er außer Acht ließ, dass die von der Klägerin beantragte Herabsetzung nur den Nettobetrag der Herstellungskosten beinhaltete. Der Bruttobetrag für die Herstellungskosten wurde in der vorgelegten Schlussrechnung mit ... € ausgewiesen. 19

Im Übrigen blieb der Beklagte bei seiner Rechtsauffassung, dass es sich bei dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag um ein einheitliches Vertragswerk handele und dementsprechend nicht nur der Grundstückskaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen sei. 20

Durch Einspruchsentscheidung vom 24.11.2014 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen Folgendes aus: Ein einheitliches Vertragswerk sei anzunehmen, 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 gewesen sei und deshalb festgestanden habe, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten bebauten Zustand aufgrund einer konkreten bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung erhalten würde. Im Streitfall sei die Klägerin aufgrund der abgeschlossenen Mietverträge, die wiederum auf einer konkreten Planung des Gebäudes und der Außenanlagen beruhten, praktisch gezwungen gewesen, das erworbene Grundstück in der vom Veräußerer geplanten Weise zu bebauen. Die Veräußerin habe in Mietverträgen mit H und K darauf hingewiesen, dass das Mietobjekt gegebenenfalls als Projektgesellschaft realisiert werden solle. Die jeweiligen Mieter hätten sich im Mietvertrag verpflichtet, eventuell erforderlich werdende Nachträge zum Mietvertrag, die im Zusammenhang mit der Einbringung des Mietobjektes in eine Objektgesellschaft oder mit einer Umfirmierung stünden, kurzfristig zu unterzeichnen. Mit den übrigen Mietern sei vereinbart worden, dass der Vermieter jederzeit berechtigt sei, seine Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag auf ein anderes Unternehmen zu übertragen. 21

Im Übrigen habe die Klägerin innerhalb eines knappen Monats nach Abschluss des Kaufvertrages einen Generalübernehmer „gefunden“, der aufgrund der von der Veräußerin vorgegebenen Planungen und Festlegungen in den Mietverträgen ein Angebot ausgearbeitet habe, welches von beiden Vertragsparteien innerhalb dieser kurzen Zeit unterschrieben worden sei. Dies sei bei der Größe des Objektes nur möglich gewesen, wenn der Generalunternehmer bereits vorher mit der Ausarbeitung des Vertrages beschäftigt gewesen sei. Dies lege nahe, dass der Generalunternehmer bereits vor der Veräußerung beauftragt worden sei, zumindest ein Angebot zu erstellen. - Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 22

Dagegen richtet sich die Klage, mit der die Klägerin geltend macht, der Beklagte habe zu Unrecht ein so genanntes einheitliches Vertragswerk angenommen. Zur Begründung im Einzelnen führt die Klägerin wie folgt aus: 23

Die Grundsätze zum einheitlichen Vertragswerk seien nicht einschlägig bzw. nicht anwendbar. Es liege zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag kein rechtlicher Zusammenhang vor, ebenso wenig ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang. Es habe keine Bauverpflichtung auf Seiten der Veräußerin bestanden. Die unstreitig bestehenden vertraglichen Verpflichtungen aus den Mietverträgen, die die Veräußerin bereits im Vorfeld abgeschlossen habe, rechtfertigten keine abweichende Bewertung. Die Bauverpflichtung, die tatsächlich zwischen der Klägerin und dem Bauunternehmer bestanden habe, könne nicht der Veräußerin zugerechnet werden, weil das Kriterium der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung bei dem vorliegenden Sachverhalt einer faktischen Personenidentität auf Veräußerer- und Erwerberseite nicht greife. Der Beklagte habe im Übrigen ein tatsächliches abgestimmtes Verhalten zwischen der Veräußerin und dem Bauunternehmer nicht nachgewiesen.

24

Selbst wenn man hypothetisch die zwischen der Klägerin und dem Bauunternehmer bestehende Bauverpflichtung der Veräußerin zurechne, habe tatsächlich kein konkretes Bebauungskonzept auf Seiten der Veräußerin vorgelegen, an welches die Klägerin rechtlich oder faktisch gebunden gewesen sei.

25

Ein rechtlicher Zusammenhang bestehe im Streitfalle nicht, da der Grundstücksübertragungsvertrag und der Bauerrichtungsvertrag nicht in einer Vertragsurkunde zusammengefasst seien. Zudem seien beide Verträge in ihrer Gültigkeit weder ausdrücklich noch durch konkludenten Willen der Vertragspartner voneinander abhängig gemacht worden, so dass sie miteinander stehen oder fallen sollten. Die Veräußerin habe gemäß § 9 des Grundstückskaufvertrages vom ...04.2011 der geplanten Errichtung des ...zentrums lediglich zugestimmt und sich verpflichtet, gegen die bereits erteilte Baugenehmigung, den Bebauungsplan oder den Betrieb, soweit er den öffentlichen Vorschriften entspreche, keinerlei Widersprüche oder Klagen zu erheben.

26

Es bestehe aber auch kein enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Generalübernehmervertrag. Es habe keine Bauverpflichtung auf Seiten der Veräußerin bestanden. Die vertraglichen Verpflichtungen aus den Mietverträgen rechtfertigten keine abweichende Bewertung. Die Bauverpflichtung, die tatsächlich zwischen der Klägerin und dem Bauunternehmer bestand, könne der Veräußerin nicht zugerechnet werden, weil das Kriterium der gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung auf Veräußerer und Erwerberseite nicht greife und auch kein tatsächlich abgestimmtes Verhalten zwischen Veräußerin und Bauunternehmer nachgewiesen sei. Jedenfalls sei ungeachtet der Zurechnung der Bauunternehmerin zur Veräußerin die Erwerberin weder durch rechtlichen noch durch faktischen Zwang im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages an ein hinreichend konkretes Bebauungskonzept gebunden gewesen. Es habe keine Bauverpflichtung der Veräußerin gegenüber der Erwerberin bestanden. Entsprechend sei die Veräußerin im Grundstückskaufvertrag gegenüber der Klägerin auch nicht zur Gebäudeerrichtung verpflichtet gewesen. Die Verpflichtung der Veräußerin gegenüber Dritten im Rahmen der Mietverträge stelle keine Verpflichtung im Sinne des einheitlichen Vertragswerks dar. Dass die Klägerin als Erwerberin selbst die Verpflichtungen aus den Mietverträgen mittels Nachträgen hierzu übernommen habe, sei unerheblich. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerks entscheidend, dass der Veräußerer eine Bauverpflichtung gegenüber dem Erwerber eingegangen sei. Eine solche Verpflichtung sei im Streitfalle nicht gegeben. Die tatsächlich bestehende Bauverpflichtung zwischen der Klägerin und dem Bauunternehmer aus dem Generalübernehmervertrag könne nicht der Veräußererseite zugerechnet werden. Bei den Bauerrichtungskosten handele es sich um nicht zu berücksichtigende

27

Eigenleistungen der Erwerberin an sich selbst.

Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Bauerrichtungsvertrag sei nur anzunehmen, wenn der Bauunternehmer aufgrund einer personellen oder gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Veräußererseite zuzurechnen sei und der Veräußerer und der Bauunternehmer gemeinsam auf den Abschluss des Grundstückskaufvertrages sowie des Bauvertrages hingewirkt hätten. 28

Im Streitfalle sei unbestritten, dass sowohl an der A-D ... C GmbH & Co. KG als Veräußerin als auch an der D ... KG als Bauunternehmerin die D Groep B.V. als Muttergesellschaft mittelbar und A zu jeweils 50 % beteiligt gewesen sei. Der Beklagte scheine aufgrund dieser gesellschaftsrechtlichen Verflechtung die Bauunternehmerin der Veräußererseite und nicht hingegen der Erwerberseite zurechnen zu wollen. Dabei werde verkannt, dass die Klägerin als Erwerberin ebenfalls mit gleicher Beteiligungsquote gesellschaftsrechtlich mit der Bauunternehmerin verflochten sei. Denn auch an der Klägerin sei die D Groep B.V. als Muttergesellschaft mittelbar zu 50 % beteiligt. Folglich stehe die Klägerin als Erwerberin in genau demselben gesellschaftsrechtlichen Näheverhältnis zu der Bauunternehmerin wie die Veräußerin. Das Argument des Beklagten zur gesellschaftsrechtlichen Verflochtenheit mit der Veräußerin sei folglich nicht schlüssig. Infolge derselben gesellschaftsrechtlichen Verflochtenheit der Erwerberin mit der Bauunternehmerin könne diese auch der Erwerberseite zugerechnet werden. Es sei offensichtlich, dass die gesellschaftsrechtliche Verflechtung im vorliegenden Falle einer faktischen Personenidentität auf Veräußerer- und Erwerberseite kein geeignetes Kriterium für ein einheitliches Vertragswerk sei. 29

Im Übrigen habe auch kein abgestimmtes Verhalten zwischen Veräußerin und der Generalübernehmerin vorgelegen. Es sei zwar zutreffend, dass die Veräußerin bereits vor dem Verkauf der unbebauten Grundstücke mit der Planung des ...zentrums begonnen und insbesondere Mietverträge mit den zukünftigen Mietern ... geschlossen habe. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages zwischen der Veräußerin und der Klägerin habe jedoch keine vertragliche Bauerrichtungsverpflichtung der Generalübernehmerin gegenüber der Klägerin bestanden. Die Generalübernehmerin habe auf den Grundstücksverkauf keinerlei Einfluss gehabt. Ein abgestimmtes Verhalten auf Veräußererseite scheidet daher aus. Die Verschiebung der unbebauten Grundstücke sei innerhalb des Konzerns erfolgt. Die Generalübernehmerin habe sich somit nicht in einer Stellung befunden, wie sie Dritten zukomme, die nach den Grundsätzen der Rechtsprechung zum einheitlichen Vertragswerk der Veräußererseite zuzurechnen seien. Sie habe kein eigenes besonderes Interesse an dem Verkauf der Grundstücke gehabt. 30

Das „Ob“ und „Wie“ einer Bebauung habe zudem im Streitfalle bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages nicht festgestanden. Die Klägerin sei nicht durch faktischen Zwang an ein hinreichend bestimmtes Bebauungskonzept gebunden gewesen. Faktische Zwänge seien nach objektiven Kriterien zu bestimmen. Aufgrund der bereits abgeschlossenen Mietverträge, die wiederum auf der konkreten Planung des Gebäudes und der Außenanlagen beruhten, sei die Klägerin nicht gezwungen gewesen, das erworbene Grundstück in der vom Veräußerer geplanten Weise zu bebauen. In allen Mietverträgen sei ein Rücktrittsrecht vereinbart und der jeweilige Vertrag aufschiebend bedingt geschlossen worden. In Fällen des vertraglich vereinbarten Rücktrittsrechtes sei als Rücktrittsgrund für die Veräußerin die Nichterteilung der Baugenehmigung genannt worden. Im Falle des Rücktritts seien Schadensersatzansprüche jedweder Art ausgeschlossen gewesen. Sofern die Herstellung des Mietobjektes gescheitert wäre, habe für die Veräußerin kein wirtschaftlicher Schaden entstehen sollen. Einige Mietverträge seien unter der Bedingung geschlossen worden, dass 31

die Veräußerin als Vermieter das Grundstück käuflich erwerben und die erforderliche Baunutzungsgenehmigung bis zu einem bestimmten Datum erteilt werde. Der Mietvertrag habe keine Rechtskraft entfalten sollen, wenn die genannten Bedingungen nicht eingetreten wären. Es habe dann auch keine Verpflichtung der Veräußerin zur Erfüllung der Mietverträge bestanden. Es sei durchaus üblich, Mietverträge bereits während der Planungsphase eines noch herzustellenden Gebäudes abzuschließen, auch bevor das Grundstück durch den Vermieter erworben werde. Das unternehmerische Risiko mit der Vermietung erst nach Fertigstellung oder während der Bauphase zu beginnen, sei bei Objekten dieser Größenordnung nicht zu tragen.

Selbst wenn man unterstelle, die Klägerin sei aufgrund der Mietverträge faktisch gehalten gewesen, die zu vermietenden Gebäude zu erbauen, könne daraus nicht gefolgert werden, dass die Klägerin an ein hinreichend bestimmtes Bebauungskonzept der Veräußerin gebunden gewesen sei. Es habe keinen feststehenden Preis für die Bebauung gegeben und damit kein hinreichend bestimmtes Bebauungskonzept. Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, die Angaben im Mietvertrag mit H zur Höhe der Herstellungskosten über ... € netto pro Quadratmeter, reiche dies nicht aus, um klare Vorstellungen bezüglich der Herstellungskosten anzunehmen. Die Ausführungen in diesem Mietvertrag seien geschätzte Baukosten und von allgemeiner Natur und nicht auf das konkrete Grundstück, sondern auf ein anderes Bauprojekt bezogen. Die Festschreibung der Annahme von Herstellungskosten diene der Sicherung der langfristigen Wirtschaftlichkeit des Objektes. Insbesondere Vertragspartner wie H stellten besondere Anforderungen an die gemieteten Objekte, die an spezielle Bedürfnisse des Vertragspartners angepasst werden müssten. - Wegen weiterer Einzelheiten der Klagebegründung wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 15.04.2015 verwiesen.

32

Nach richterlichem Hinweis ergänzte die Klägerin ihren Vortrag wie folgt:

33

Unstreitig seien gegenüber der Erwerberseite zwei Personen aufgetreten, einmal die A?D ... C GmbH & Co. KG als Veräußerin und die D ... KG als Bauunternehmerin. Mit beiden Parteien habe die Klägerin zwei separate Verträge abgeschlossen. Ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen könne nicht angenommen werden, da die Verflechtung nicht nur zwischen der Grundstücksveräußerin und der Bauunternehmerin, sondern in gleicher Weise, quasi spiegelbildlich, zwischen der Klägerin als Erwerberin und der Bauunternehmerin bestehe. Sowohl an der erwerbenden als auch der veräußernden Gesellschaft sowie an der Bauunternehmerin sei die D Groep B.V. als Muttergesellschaft zu je 50 % beteiligt. Darüber hinaus sei an der erwerbenden und der veräußernden Gesellschaft jeweils A beteiligt gewesen. In einem derartigen Fall könnten die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Verflechtung nicht herangezogen werden.

34

Selbst wenn man unterstellte, dass ein Zusammenwirken im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Vertragswerk trotz der identischen Verflechtung auf Veräußerer- und Erwerberseite mit der beauftragten Bauunternehmerin zu bejahen sei, seien die Herstellungskosten für das Gebäude dennoch nicht in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, weil die erbrachten Bauleistungen als eigennützige Erwerberleistungen der Klägerin zu qualifizieren seien. Dies seien Leistungen, die ausschließlich dem Erwerber selbst zu Gute kämen. Bei solchen Leistungen des Erwerbers mangle es schon begrifflich an einer Gegenleistung. Im Streitfalle habe die Klägerin zwar Bauleistungen nicht unmittelbar selbst erbracht. Bei dem beauftragten Bauunternehmen handele es sich aber um eine 100%ige Tochter der D Groep B.V., die ihrerseits 50 % der Anteile an der Klägerin halte.

35

Die Klägerin beantragt,	36
den Grunderwerbsteuerbescheid vom 03.04.2013, geändert durch Bescheid vom 31.05.2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2014 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer ohne Berücksichtigung der Baukosten i.H.v. ... € im Rahmen der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage festgesetzt wird,	37
hilfsweise die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen	38
Der Beklagte beantragt,	39
die Klage abzuweisen.	40
Er bleibt im Wesentlichen bei seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Argumentation der Klägerin hinsichtlich des faktisch bestehende Zwangs durch die abgeschlossenen Mietverträge sei nicht schlüssig. Die vollumfängliche Baugenehmigung für das ...zentrum sei bereits am03.2011, also vor Abschluss des Kaufvertrages, erteilt worden. Ein vertragliches Rücktrittsrecht der Veräußerin sei damit im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses nicht mehr gegeben gewesen. Die Gesamtschau der Umstände unter Berücksichtigung der personellen Verflechtung aller Beteiligten und der zeitlichen Nähe zwischen Abschluss des Kaufvertrages, Abschluss des Generalübernehmervertrages und Beginn der Bauarbeiten lasse nur den Schluss zu, dass die Klägerin im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses nicht mehr frei war in der Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung.	41
Entgegen der Auffassung der Klägerin sei der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch nicht zu entnehmen, dass ein einheitliches Vertragswerk nicht angenommen werden könne, wenn nicht nur zur Veräußererseite, sondern auch zur Erwerberseite eine Verflechtung gegeben sei.	42
Die Bauleistungen im Streitfall stellten auch keine eigennützige Erwerberleistung dar. Nach dem Sachverhalt habe die Generalübernehmerin nicht ohne Auftrag mit dem Bau begonnen, habe aber bereits vor Abschluss des Kaufvertrages den Baubeginn mitgeteilt, so dass die Veräußerin bereits zu diesem Zeitpunkt mit der Generalübernehmerin einen Vertrag abgeschlossen haben müsse. Die Veräußererseite unter Einbeziehung der Bauunternehmerin sei somit nicht nur zur Übereignung, sondern auch zur Bebauung verpflichtet gewesen, so dass die Klägerin mit dem Erwerb des Grundstückes auch Rechtsbeziehungen hinsichtlich der Bebauung des Grundstückes eingegangen sei, mithin eine eigennützige Erwerberleistung nicht vorliege.	43
<u>Entscheidungsgründe:</u>	44
Die Klage ist unbegründet.	45
Der Beklagte hat zu Recht die Kosten für die Bebauung des von der Klägerin am04.2011 erworbenen Grundstückes in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 9 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) einbezogen.	46
Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich gemäß § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird zunächst durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder	47

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 Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH-, vgl. nur Urteile vom 28.03.2012 II R 57/10, BFHE 237, 460, BStBl II 2012, 920, vom 27.09.2012 II R 7/12, BFHE 239, 154, BStBl II 2013, 86 und vom 19.06.2013 II R 3/12, BFHE 242, 173, BStBl II 2013, 965), allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Veräußererseite zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet ist (Urteil des BFH vom 27.11.2013 II R 56/12, BFH/NV 2014, 454).

Ob ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren Vereinbarungen besteht, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln (Urteile des BFH in BStBl II 2012, 920, in BStBl II 2013, 86 und in BStBl II 2013, 965). Ein solcher Zusammenhang ist zum einen gegeben, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrages gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in einem bestimmten bebauten Zustand erhalten werde (Urteile des BFH in BStBl II 2012, 920, in BStBl II 2013, 86 und in BStBl II 2013, 965).

48

Zum anderen wird ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen Kauf- und Bauvertrag indiziert, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf dem Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten und der Erwerber dieses Angebot später unverändert oder mit geringen Abweichungen, die den Charakter der Baumaßnahme nicht verändert haben, angenommen hat. Es ist dabei nicht erforderlich, dass das Angebot der Veräußererseite dem Erwerber in einem Schriftstück oder zu einem einheitlichen Gesamtpreis unterbreitet wurde (Urteile des BFH in BStBl II 2012, 920, BStBl II 2013, 86 und in BStBl II 2013, 965).

49

Auf der Veräußererseite können auch mehrere Personen als Vertragspartner auftreten, so dass sich die Ansprüche des Erwerbers auf Übereignung des Grundstücks und auf Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist insoweit, dass auch der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Erwerbsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (Urteile des BFH vom 23.11.1994 II R 53/94, BFHE 976, 450, BStBl II 1995, 331, vom 21.09.2005 II R 49/04, BFHE 211, 530, BStBl II 2006, 269, in BStBl II 2013, 86 und in BStBl II 2013, 965). Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die auf der Veräußererseite auftretenden Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind (Urteil des BFH in der BStBl II 2013, 965) 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 (Urteile des BFH vom 13.8.2003 II R 52/01, BFH/NV 2004, 663, in BStBl II 2006, 269 und in BStBl II 2013, 86). Eines schriftlichen Vertrages zwischen den auf der Veräußererseite verbundenen bzw. auftretenden Personen bedarf es nicht (Urteil des BFH in BStBl II 2006, 269). Das abgestimmte Verhalten auf der Veräußererseite muss für den Erwerber nicht erkennbar sein. Es ist ausreichend, wenn es anhand äußerer Merkmale objektiv festgestellt werden kann (Urteil des BFH in BStBl II 2013, 965).

50

51

Dies berücksichtigend ist im Streitfalle vom Vorliegen eines einheitlichen Vertragswerkes auszugehen.

Zwischen dem Grundstückskaufvertrag vom04.2011 und dem Bauvertrag mit der Generalübernehmerin vom05.2011 bestand zwar kein rechtlicher Zusammenhang dergestalt, dass der eine Vertrag ausdrücklich nur dann Bestand haben sollte, wenn und solange der andere Bestand haben würde. Es bestand jedoch ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen beiden Verträgen.

52

Im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses stand für die Klägerin fest, dass das von ihr erworbene Grundstück bebaut werden und in welcher Form dies geschehen würde. Zum einen war im Kaufvertrag zwischen der Klägerin und der Grundstücksveräußerin in § 9 des Vertrages die Absicht formuliert, auf dem erworbenen Grundstück ein ...zentrum zu errichten. Zum anderen wurde diese Absicht dadurch als fester Plan manifestiert, dass in § 6 des Grundstückskaufvertrages vom 07.04.2011 auf den vorangegangenen Grundstückskaufvertrag mit der E vom11.2009 Bezug genommen und vereinbart wurde, dass die in diesem Vertrag vereinbarten Rechte und Pflichten der damaligen Erwerberin und jetzigen Veräußerin auf die Klägerin übertragen würden und diese die Übertragung annehme. Da die jetzige Veräußerin sich im Vertrag vom11.2009 dazu verpflichtet hatte, eine Baugenehmigung für das ...zentrum gemäß den als Anlage zum Vertrag genommenen Plänen zu erwirken, was im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses zwischen der Klägerin und der Grundstücksveräußerin durch Baugenehmigung vom03.2011 bereits umgesetzt worden war, führte die vertragliche Verpflichtung der Klägerin vom04.2011 dazu, dass sie entsprechend den Vorgaben der Veräußerin bzw. der durch diese zu diesem Zeitpunkt bereits erwirkten Baugenehmigung das streitgegenständliche Grundstück zu bebauen hatte. Die Klägerin war daher im Zeitpunkt des Grunderwerbs hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr frei, sodass ein objektiv sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grunderwerb und der Bebauung bestand.

53

Im Übrigen stand für die Klägerin bei Abschluss des Kaufvertrages nicht nur das „Ob“ und „Wie“ fest, sondern auch, mit welchen Bauerrichtungskosten sie zu rechnen hatte. Der Einwand der Klägerin, die konkreten Bauerrichtungskosten hätten im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages noch nicht festgestanden, überzeugt nicht. Denn die Bebauung sollte nach einem konkreten Konzept der Veräußerin und entsprechender Baugenehmigung erfolgen, was auch eine konkrete Kostenberechnung beinhalten musste. Es ist abwegig anzunehmen, am04.2011 habe für das Bauprojekt noch nicht festgestanden, wie hoch die Bauerrichtungskosten annähernd sein würden, wenn schon einen Monat später im Generalübernehmervertrag eine vorläufige Vergütung in Höhe von ... € vereinbart werden konnte. Auch wenn es sich nur um eine „vorläufige“ Vergütung handeln sollte, so stellt diese unter Berücksichtigung der tatsächlichen Bauerrichtungskosten offensichtlich keine vereinbarte Vergütung dar, die fernab der Realität der Baukosten lag.

54

Hierfür spricht auch die Tatsache, dass die Generalübernehmerin schon ca. zwei Monate vor Abschluss des Kaufvertrages der Baubehörde gegenüber den Baubeginn auf dem von der Klägerin noch zu erwerbenden Grundstück mitgeteilt hatte. Ohne konkrete Baupläne und ohne eine konkret erwartbare Bauerrichtungsvergütung wäre die Generalübernehmerin - abgesehen von ihren rechtlichen Befugnissen - im Zweifel nicht tätig geworden. Das Gericht musste daher davon ausgehen, dass bei Abschluss des Kaufvertrages für die Klägerin auch feststand, dass das von der Baubehörde bereits genehmigte und von ihr laut Vertrag umzusetzende Projekt zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis errichtet werden würde. Tatsächlich differierten die vorläufige Vergütung und die endgültigen

55

Herstellungskosten nur unwesentlich voneinander.

Unbeachtlich ist, dass sich die Veräußerin nicht selbst gegenüber der Klägerin vertraglich zur Bebauung verpflichtet hatte. Denn nach Lage der Akten beruhte die Bebauungsverpflichtung der Generalübernehmerin gegenüber der Klägerin auf einem zuvor abgestimmten Verhalten zwischen der Generalübernehmerin und der Veräußerin, sodass die Bauverpflichtung dieser zuzurechnen ist. Der Grundstückskaufvertrag und der Bebauungsvertrag waren dergestalt miteinander verflochten, dass im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses am04.2016 sowohl die Veräußerin als auch die Generalübernehmerin davon ausgingen, dass das von der Klägerin erworbene Grundstück in der schon von der Veräußerin geplanten Art und Weise, also insbesondere unter Einbeziehung der Generalübernehmerin, bebaut werden würde. 56

Hierfür spricht zum einen die zeitliche Planung zwischen Grunderwerb einerseits und Bebauung andererseits. Die Bebauung sollte laut Generalübernehmervertrag im Mai 2011 beginnen, also nur knapp einen Monat nach Grunderwerb und quasi zeitgleich mit Abschluss des Bauvertrages am05.2011. Eine solche Planung lässt nur den Schluss zu, dass bereits lange vor Beurkundung des Grunderwerbs feststand, dass die Bebauung durch die Generalübernehmerin nach Vorgaben der Voreigentümerin, der jetzigen Veräußerin, bestimmt worden war. 57

Dies wird bestätigt durch die Mitteilung der Generalübernehmerin an die Baubehörde, wonach bereits am02.2011 - also vor Abschluss des Kaufvertrages - mit den Bauarbeiten begonnen wurde, was laut öffentlicher Äußerung von A als Investor offenbar auch planmäßig war. Da es lebensfremd wäre anzunehmen, dass die Generalübernehmerin ohne vorherige rechtliche Einbindung durch die Veräußerin noch vor Abschluss des Kaufvertrages mit der Klägerin als neue Grundstückseigentümerin mit den Bauarbeiten begonnen haben könnte, muss davon ausgegangen werden, dass sie schon vor dem Grunderwerb durch die Klägerin von der Veräußerin mit der Bauausführung beauftragt worden war. Die Generalübernehmerin trug insoweit auch kein Risiko, weil offenbar klar war, dass sich die Klägerin in Kürze zur geplanten Bebauung durch die Generalübernehmerin vertraglich verpflichten würde, was denn auch durch Vertrag vom04.2004 geschehen ist. 58

Hinzu kommt, dass es unter Berücksichtigung der unstreitig bestehenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen der Klägerin, der Veräußerin und der Generalübernehmerin, die auch aus dem von der Klägerin im Klageverfahren vorgelegten Darstellung der diesbezüglichen Beteiligungsverhältnisse ersichtlich sind, bei lebensnaher Betrachtung undenkbar erscheint, dass die Bauarbeiten durch die Generalübernehmerin bereits vor Abschluss des Kaufvertrages ohne entsprechende Direktiven seitens der Veräußerin begonnen haben könnten bzw., dass der Baubeginn bei Unsicherheit hinsichtlich des Grunderwerbs durch die Klägerin am04.2011 einerseits und der Beauftragung der Generalübernehmerin durch jene am05.2011 andererseits möglich gewesen wäre. Dies spricht eindeutig für ein abgestimmtes Verhalten zwischen der Generalübernehmerin und der Veräußerin, sodass dieser die Bauverpflichtung zuzurechnen ist. 59

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages stand daher nicht nur fest, dass und wie und zu welchem im Wesentlichen bestimmten Preis die Klägerin das erworbene Grundstück bebauen würde, sondern auch, dass die Bebauung mit einem bestimmten - zum Firmenkonglomerat der D Groep B.V. gehörenden - Bauunternehmen umgesetzt werden würde. 60

Dementsprechend bildeten der Grundstückskaufvertrag und der Generalübernehmervertrag ein einheitliches Vertragswerk, das darauf gerichtet war, der Klägerin durch Zusammenwirken der Veräußerin und der Generalübernehmerin ein bebautes Grundstück zu verschaffen.

Ob und inwieweit die Klägerin rechtlich an die von der Veräußerin bereits abgeschlossenen Mietverträge gebunden war (vgl. hierzu § 566 des Bürgerlichen Gesetzbuches), oder ob hiervon im Einzelfall hätte abgewichen werden können, kann daher für die Beurteilung der Frage, ob der Kauf- und der Bauvertrag ein einheitliches Vertragswerk darstellen, dahinstehen. 62

Der Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes steht nicht entgegen, dass die von der Klägerin in Auftrag gegebenen Bauleistungen in ihrem Interesse erfolgt sind. Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich hieraus keine sogenannte „eigennützige“ Leistung in Bezug auf die Bebauung. Eine eigennützige Leistung ist nicht Teil der Gegenleistung für den Grunderwerb. Sie liegt vor, wenn der Erwerber ohne Bindung an die Veräußererseite die Bebauung des erworbenen Grundstücks durchführt oder durchführen lässt. Führt dagegen - wie im Streitfalle - die Bewertung der vom Grunderwerber abgeschlossenen Verträge unter Berücksichtigung der Grundsätze zum einheitlichen Vertragswerk zu der Feststellung, dass der Erwerber vom Veräußerer des Grundstücks ein bebautes Grundstück erworben hat, erübrigt sich die Frage nach der Eigennützigkeit der Bebauung (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 16.01.2002 II R 16/00, BFHE 197, 308, BStBl II 2002, 431). 63

Die Aufwendungen für die Bebauung des von der Klägerin erworbenen Grundstückes sind daher zu Recht vom Beklagten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen worden. 64

Die Höhe der zugrunde gelegten Bauerrichtungskosten ist zwar im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid fehlerhaft angesetzt, nämlich mit dem Nettobetrag anstatt zutreffend mit dem Bruttobetrag (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 27.10.1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl II 2000, 34). Im Hinblick auf das Verböserungsverbot im Klageverfahren (§ 96 FGO) führte dies jedoch nicht zur Änderung des Bescheides. 65

Die Klage war daher abzuweisen. 66

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 67

Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO sind nicht gegeben, da der erkennende Senat unter Berücksichtigung der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung entschieden hat. 68