

Mehrfachbelastung von Bauherren mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer nicht europarechtswidrig

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Beschluss vom 27. November 2008 entschieden, dass Grunderwerbsteuer zusätzlich zur Umsatzsteuer auf Bauleistungen erhoben werden darf.

Ein Verstoß gegen EU-Vorschriften, insb. das gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuer-Mehrfachbelastungsverbot (Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie bzw. Art. 33 (1) der 6. EG-Richtlinie), liegt somit nicht vor.

1. Hintergrund

Der Grunderwerbsteuer (GrESt) unterliegen Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes zum Gegenstand haben. Die Steuer bemisst sich mit 3,5 % (in Berlin und Hamburg mit 4,5 %) des Wertes der Gegenleistung, zumeist des Kaufpreises.

Sofern ein **objektiv enger und sachlicher Zusammenhang** zwischen dem Erwerb des unbebauten Grundstückes und einer anschließenden Bebauung besteht, sieht der Bundesfinanzhof (BFH) in gefestigter Rechtsprechung darin ein sog. „einheitliches Vertragswerk“ mit der Folge, dass Gegenstand der Besteuerung das bebaute Grundstück ist. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sind somit die Kosten für das Grundstück und die Bauleistungen.

Ein enger sachlicher Zusammenhang liegt u.a. vor, wenn Grundstückskaufvertrag und Vertrag über die Errichtung des Gebäudes zwar zwei an sich selbständige Verträge darstellen, die jedoch derart miteinander verbunden sind, dass ihre Gültigkeit ausdrücklich voneinander abhängt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mit demselben Verkäufer ein Bebauungsvertrag abgeschlossen wurde. Bei dieser Gestaltung erhält der Erwerber bei objektiver Betrachtung ein bebautes Grundstück, da er hinsichtlich „... seiner Entscheidung über das ‚ob‘ und ‚wie‘ der Baumaßnahme gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war und deshalb feststand, dass er das Grundstück nur in bebautem Zustand erhalten würde ...“ (zusammenfassend zuletzt BFH-Urteil vom 21. September 2005, II R 49/04).

Treten verschiedene Personen als Veräußerer des Grundstückes und als Bauunternehmen auf, liegt dennoch ein enger sachlicher Zusammenhang vor, wenn die Personen entweder personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind oder aufgrund von Abreden – mit und ohne Kenntnis des Erwerbers – einvernehmlich auf den Abschluss des Grundstückskauf- und des Bebauungsvertrages hinwirken.

Darüber hinaus wird ein enger sachlicher Zusammenhang angenommen, wenn der Erwerber ein vom Veräußerer vorgelegtes umfassendes, konkretes und bis zur Baureife gediehenes Angebot zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis annimmt.

2. Problem der Doppelbelastung

Der Erwerb eines unbebauten Grundstückes sowie die anschließende Bebauung durch einen Unternehmer, der nicht mit dem Verkäufer des Grundstückes identisch ist, unterliegen bei engem sachlichen Zusammenhang somit der Grunderwerbsteuer.

Zusätzlich werden die o.g. Bauleistungen mit Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz von derzeit 19 % belastet, während für die Anschaffungskosten des Grundstückes die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9a Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt.

Das niedersächsische Finanzgericht (FG) hat in der Grunderwerbsteuerlichen Sonderbelastung von umsatzsteuerpflichtigen Bauleistungen einen möglichen Verstoß gegen Europarecht gesehen und diese Bedenken dem EuGH vorgelegt.

Art. 33 (1) der 6. EG-Richtlinie bzw. Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie berechtigen die Mitgliedstaaten zur Erhebung von Steuern, u.a. auch der Grunderwerbsteuer, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuer haben.

Fraglich ist bzw. war daher, ob die Erhebung von Grunderwerbsteuer eine zusätzliche Gebäude-Sonderumsatzsteuer darstellt.

Das FG vertrat die Auffassung, dass die Grunderwerbsteuer „... im Kern wie eine der Mehrwertsteuer vergleichbare proportionale, sich auf den geschaffenen Mehrwert beziehende allgemeine Abgabe im Bereich der Errichtung von Gebäuden ...“ wirkt, und zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. (Niedersächsisches FG vom 2. April 2008, 7 K 333/06).

3. Die Entscheidung des EuGH

Der EuGH sieht in der Besteuerung der Bauleistungen mit Grunderwerbsteuer keinen Verstoß gegen das Verbot der verdeckten Umsatzbesteuerung.

Die deutsche Grunderwerbsteuer erfüllt nach Ansicht des EuGH nicht sämtliche der vier Merkmale, die die Umsatzsteuer auszeichnen.

Zwar ermittelt sich die Grunderwerbsteuer, wie vom FG Niedersachsen festgestellt, proportional zum Preis, den der Veräußerer für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, jedoch fehlt es an dem erforderlichen allgemeinen Charakter. Die Steuer zielt nicht darauf ab, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge zu belasten, sondern knüpft nur an die Übertragung von unbeweglichen Sachen an.

Außerdem wird die Grunderwerbsteuer nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe auf den jeweiligen Mehrwert erhoben, sondern auf den Gesamtwert der Leistung. Ein System, wonach die auf vorhergehenden Stufen gezahlten Beträge wieder abgezogen werden können (Vorsteuerabzug), fehlt bei der Grunderwerbsteuer ebenfalls.

4. Fazit

Trotz der vorhandenen Doppelbelastung der Bauleistungen mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer fehlt es an einer europäischen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit. Bislang gem.

§ 165 AO vorläufig festgesetzte Grunderwerbsteuerbescheide werden nunmehr endgültig veranlagt.

Will man die Besteuerung der Gebäudekosten mit Grunderwerbsteuer vermeiden, hat der Bauherr darauf zu achten und sich ggfs. versichern zu lassen, dass die Anschaffung des Grundstücks und die anschließende Bebauung unabhängig voneinander erfolgen, insb. keine gemeinsame Vermarktungsstrategie von Grundstückseigentümer und Bauunternehmen vorliegt.

Kiel, 22. April 2009

Denise Fricke
Steuerberaterin