

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 7k333_06
letzte Aktualisierung: 16.10.2009

Niedersächsisches FG, 2.4.2008- 7 K 333/06

UStG § 4 Nr. 9a

**Vorlage zum EuGH wegen Unvereinbarkeit der Rechtsprechung zum einheitlichen
Vertragswerk mit Art. 401 MWSt-RL**

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT

BESCHLUSS

vom

02.04.2008

Az.: 7 K 333/06

Orientierungssatz: **Gründerwerbsteuer/Umsatzsteuer; EuGH-Vorlage zum nationalen "Belastungscocktail" aus Gründerwerbsteuer und Umsatzsteuer für Empfänger von Bauleistungen sowie zum europäischen Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie**

EuGH-Az.: C-156/08

- 1 Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) wird folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt: Verstößt die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks (sogenannter einheitlicher Leistungsgegenstand bestehend aus Bauleistungen sowie Erwerb des Grund und Bodens) gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (einst: Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie), wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?
- 2 Das Klageverfahren wird gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung bis zur Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs im vorliegenden Verfahren ausgesetzt.

Erheblichkeit der europäischen Rechtsfrage für den Ausgang des nationalen Rechtsstreits

- 3 Beantwortet der EuGH die gestellte Rechtsfrage in dem Sinne, dass die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen Umsatzsteuercharakter hat und demnach ein Verstoß gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot vorliegt, wird das vorlegende Gericht die Kosten der Bauleistungen aus der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage herausnehmen und der Klage stattgeben. Anderenfalls wird es die Klage abweisen.

Sach- und Streitstand

- 4 Streitig ist, ob künftige Baukosten dann nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen werden dürfen, wenn diese als eigenständige Leistungen zugleich der Umsatzsteuer unterliegen und die beiden Steuern vom Verbraucher, hier von der Klägerin, zu tragen sind.
- 5 Die Klägerin und ihr Ehemann beauftragten am 3. Dezember 2004 ein Bauunternehmen mit der Errichtung eines Einfamilienhauses zu einem Preis von 196.544 Euro. In dem Bauvertrag vom 3. Dezember 2004 wurde der genaue Bauort in Ronnenberg (Deutschland) festgelegt.
- 6 Die Klägerin und ihr Ehemann erwarben den damals noch zu bebauenden Grund und Boden mit Notarvertrag vom 20. Dezember 2004 von einer Grundstücksgesellschaft zu einem Kaufpreis von 73.870 Euro. Die Grundstücksgesellschaft hatte dieses, aber auch andere Baugrundstücke in Ronnenberg, mit Vertrag vom 22. Juni 2004 erworben. Dem Grundstückskaufvertrag vom 22. Juni 2004 war ein Bebauungsplan für die Baugrundstücke beigelegt, in dem das von der Klägerin und ihrem Ehemann beauftragte Bauunternehmen benannt ist.
- 7 Da der Gesellschafter-Geschäftsführer des Bauunternehmens zugleich Beteiligter der Grundstücksgesellschaft war, nimmt das beklagte Finanzamt eine personelle Verflechtung sowie ein Zusammenwirken der beiden Unternehmen auf der Veräußererseite an und folgt der Rechtsprechung des II. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach in solchen Fällen als Gegenstand des Grunderwerbsvorgangs das künftig bebaute Grundstück angesehen wird, und bezog die künftigen Baukosten in die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage mit ein.

- 8 Das beklagte Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 11. Februar 2005 bzw. vom 7. April 2005 die Grunderwerbsteuern für die Klägerin und ihren Ehemann auf je 4.732 Euro fest. Die insgesamt festgesetzten 9.464 Euro setzen sich wie folgt zusammen:

3,5 % von 73.870 Euro (Grundstück) = 2.585,45 Euro

und

3,5 % von 196.544 Euro (künftige Baukosten) = 6.879,04 Euro

sind zusammen (abgerundet) 9.464 Euro.

- 9 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhebt die Klägerin Klage und trägt im Wesentlichen vor, dass die Grunderwerbsteuer nicht die Baukosten, sondern allein den Erwerb des Baugrundstücks, also den Grunderwerb, erfassen darf. Der Ehemann der Klägerin hat - aus vorverfahrensrechtlichen Gründen - keine Klage erhoben.
- 10 Im Klageverfahren legt die Klägerin Nachweise vor, wonach sie und ihr Ehemann Umsatzsteuern in einer Gesamthöhe von 27.109,52 Euro (= 16 % von 169.434,48 Euro) als Teil der Baukosten von insgesamt 196.544 Euro zu tragen hatten.
- 11 In der mündlichen Verhandlung vom 2. April 2008 kennzeichnet der Prozessbevollmächtigte der Klägerin die Rechtsprechung des II. BFH-Senats zum sogenannten einheitlichen Vertragswerk (bzw. einheitlichen Leistungsgegenstand) bei der Grunderwerbsteuer als Auslöser für Wettbewerbsverzerrungen. Denn das BFH-Kriterium „Zusammenwirken mehrerer Anbieter auf der Veräußererseite“ dränge den Erwerber des Grund und Bodens wegen drohender grunderwerbsteuerlicher Mehrbelastung dazu, einen Bauvertrag möglichst nicht mit einem Bauunternehmen abzuschließen, das mit dem Veräußerer des Grund und Bodens zusammenarbeite, obwohl dieses Bauunternehmen womöglich das günstigste Bauvertragsangebot mache.
- 12 Die Klägerin beantragt, die ihr gegenüber festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.732 Euro auf 1.292 Euro (= 3,5 % von 73.870 Euro, davon ½) herabzusetzen. Dagegen beantragt das beklagte Finanzamt, die Klage abzuweisen.
- 13 Das vorliegende Gericht hat die Bauakte der Stadt Ronnenberg und die Grunderwerbsteuerakte des beklagten Finanzamts beigezogen.

Rechtslage nach deutschem Steuerrecht

- 14 Für die Beurteilung des Streitfalles werden die einschlägigen deutschen Vorschriften wiedergegeben.

§ 4 Nummer 9a des Umsatzsteuergesetzes (UStG):

Von den unter § 1 Absatz 1 Nummer 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei, die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

§ 1 Absatz 1 Nummer 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG):

Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen: ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

§ 8 GrEStG:

(1) Die Steuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung.

(2) Die Steuer wird nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes bemessen:

1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist;

2. bei Umwandlungen auf Grund eines Bundes- oder Landesgesetzes, bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage;

3. in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3.

Erstreckt sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude oder beruht die Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne des § 1 Abs. 2a auf einem vorgefaßten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 2 Bewertungsgesetz nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

§ 9 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG:

Als Gegenleistung gelten bei einem Kauf: der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

§ 11 GrEStG

(1) Die Steuer beträgt 3,5 vom Hundert.

(2) Die Steuer ist auf volle Euro nach unten abzurunden.

Heranziehung der oben wiedergegeben Einzelvorschriften so anzuwenden, dass in Fällen wie hier, die Grunderwerbsteuer über den Grunderwerb hinaus auf künftige Bauleistungen ausgedehnt wird (dagegen das Urteil des 7. Senats des Niedersächsischen Finanzgerichts - NFG - vom 19. September 1998 VII (III) 371/92 EFG 1999, 443). Die künftigen Bauleistungen werden nach Ansicht des II. BFH-Senats als nicht eigenständiger Teil eines angeblich einheitlichen Leistungsgegenstandes, bestehend aus Grundstückserwerb zuzüglich künftiger Bauleistungen, bewertet (so etwa das Urteil des BFH vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl. II 2000, 34, das das Urteil des 7. Senats des NFG vom 19. September 1998 aufhob); der BFH führte u.a. aus:

- 16 *„Ergibt sich ... die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstücks und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorgangs das Grundstück in bebautem Zustand u.a. dann sein, wenn ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (ständige Rechtsprechung ...). Diese Voraussetzungen liegen u.a. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluß des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das ‚Ob‘ und ‚Wie‘ einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei war. (...), und - bei einer Personenmehrheit auf der Veräußererseite - die auf der Veräußererseite auftretenden Personen aufgrund von Abreden bei der Veräußerung - für den Erwerber erkennbar - zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluß aller Verträge (Übereignung des Grundstücks und Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstücks gerichteten Vertrags bedarf es nicht; vielmehr reicht ein Zusammenwirken der Veräußererseite aus ...“.*
- 17 Nach der ständigen Rechtsprechung des II. Senats des BFH reicht es für die Annahme eines einheitlichen Leistungsgegenstandes - und damit für die zusätzliche Grunderwerbsteuerpflicht der Bauleistungen - bereits aus, dass der Grundstücksverkäufer und das Bauunternehmen - mit oder ohne Kenntnis des Erwerbers - zusammenwirken, das Bauunternehmen ein Angebot für die Bebauung macht, welches der Erwerber - vor oder nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages - tatsächlich annimmt, und zwar auch dann, wenn er *„tatsächlich und rechtlich in der Lage gewesen wäre, ein anderes, mit dem Grundstücksveräußerer nicht verbundenes Unternehmen mit der Bebauung zu beauftragen oder sich für eine andere, wesentlich vom Angebot abweichende Bebauung zu entscheiden, und ggf. auch entsprechende Angebote eingeholt hatte.“* (Urteil vom 2. März 2006, II R 47/04, BFH/NV 2006, 1509, 1511). Dies gilt selbst dann, wenn der Grundstückserwerber die Bauplanung *„inhaltlich maßgebend ... mit beeinflusst oder gar veranlasst“* hat (Beschluss vom 3. August 2006 II B 153/05, BFH/NV 2006, 2129, 2130).
- 18 Diese vom deutschen Bundesverfassungsgericht bisher nicht beanstandete Rechtsprechung (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des 2. Senats vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212) des II. BFH-Senats beherrscht das deutsche Grunderwerbsteuerrecht bis heute, obwohl der EuGH mit seinem Urteil vom 8. Juli 1986 Rs. 73/85 (HFR 1986, 487, NJW 1986, 3016) und der für Umsatzsteuer zuständige V. Senat des BFH (etwa Urteile vom 7. Februar 1991 V R 53/85, BFHE 164, 482, BStBl. II 1991, 737 und vom 10. September 1992 V R 99/88, BFHE 169, 255, BStBl. II 1993, 316) die Bauleistungen, die zu den vom steuerpflichtigen Verbraucher zu tragenden Baukosten führen, regelmäßig als eigenständige umsatzsteuerpflichtige Leistung ansehen und folglich die deutsche Umsatzsteuerbefreiung für Erwerbsvorgänge, die dem deutschen Grunderwerbsteuergesetz unterliegen, nicht auf Bauleistungen (Baukosten) ausdehnen. Von einem einheitlichen Geschäft könne ausnahmsweise nur gesprochen werden - so der EuGH in seinem Urteil vom 8. Juli 1986

- , "wenn die beiden Arten von Lieferungsgegenständen, nämlich das Gebäude und der Grund und Boden, kaufrechtlich Gegenstand ein und derselben Lieferung eines bebauten Grundstücks sind".

- 19 Diese Aussage des EuGH entspricht in etwa der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH), wonach auch grunderwerbsteuerlich nur dann von einem einheitlichen Kaufvertrag auszugehen war, wenn für Grundstück und Gebäude die kaufrechtlichen Bestimmungen des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuchs (§§ 433 ff. BGB) gelten sollten; erfolgte dagegen die Errichtung des Gebäudes nach werkvertraglichen Regelungen (§§ 631 ff. BGB) ging der RFH von zwei selbständigen Verträgen aus, von einem Kaufvertrag für das Grundstück und einem - grunderwerbsteuerlich nicht relevanten - Werkvertrag für das Gebäude (vgl. etwa RFH-Urteil vom 10. November 1931 II A 321/31, RFHE 30, 321, 326; dazu ausführlich Fischer, UR 1986, 283 - er stellt die Leitgedanken des RFH zusammen und verweist darauf, dass der II. Senat des BFH an diesen RFH-Leitgedanken ausdrücklich bis zu seinem Urteil vom 20. Juni 1967, II 73/63, BFHE 90, 82, BStBl. III 1967, 794, festhielt). Der II. Senat des BFH sieht das (spätestens) seit seinem Urteil vom 25. Juli 1979 (II R 105/77, BFHE 128, 544, BStBl. II 1980, 11) anders; seitdem nimmt er als einheitliches Vertragswerk auch ein zivilrechtliches Gemisch aus einem Grundstückskaufvertrag und einem Gebäudewerkvertrag mit der beschriebenen grunderwerbsteuerlichen Zusatzbelastung an.
- 20 Die Mehrfachbelastung der Empfänger von Bauleistungen entsteht erstens durch die anfallende Umsatzsteuer und zum zweiten wegen der gemeinschaftsrechtlich bedenklichen Anwendung des nationalen Grunderwerbsteuergesetzes auf die Bauleistungen durch den in Deutschland allein zuständigen II. Senat des BFH sowie aufgrund der zusätzlich anfallenden "Steuer auf die Steuer" (Grunderwerbsteuer auf die Umsatzsteuer - dazu BFH-Beschluss vom 13. Februar 1998 II B 69/97, BFH/NV 1998, 1256), die der betroffene Verbraucher ebenfalls zu tragen hat.

Vereinbarkeit mit europäischem Gemeinschaftsrecht

- 21 Die beschriebene Rechtsprechungspraxis des II. BFH-Senats führt auf der Ebene des steuerpflichtigen Verbrauchers zu einem nationalen "Belastungscocktail", der - nach Ansicht des vorlegenden Gerichts - dem Gebot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union vom 11. Dezember 2006 L 347) und seiner Vorgängervorschrift, Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977), wonach umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungen zu vermeiden sind, widersprechen könnte.
- 22 Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie: *„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“*
- 23 Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie: *„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern,*

Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.“

- 24 Zwar kommen im nationalen wie internationalen Bereich immer wieder steuerliche Mehrfachbelastungen vor. Dennoch ist das europäische Gebot, umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungen zu unterlassen, Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens, der das nationale und internationale Steuerrecht prägt (vgl. etwa die vielen Anti-Doppelbesteuerungsabkommen zwischen autonomen Staaten weltweit). Über das umsatzsteuerliche Gebot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hinaus empfiehlt der dortige Art. 58 den Mitgliedstaaten weitere Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (auch zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen).
- 25 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts steht die Entscheidung des EuGH vom 8. Juli 1986 Rs. 73/85 (HFR 1986, 487, NJW 1986, 3016 - dazu kritisch Fischer in Borruttau, Kommentar zum GrEStG, 16. Auflage 2007, Vorb, Randnummern 133 ff.), wonach - im Rahmen eines Bauherrenmodells - grundsätzlich eine zusätzliche Belastung mit weiteren Verkehrsteuern, wie der Grunderwerbsteuer des deutschen Rechts, möglich ist, dem Vorabentscheidungsersuchen nicht entgegen.
- 26 Denn der EuGH betont in seiner Entscheidung vom 8. Juli 1986, die zusätzliche Grunderwerbsteuerbelastung dürfe nicht den Charakter einer Umsatzsteuerbelastung haben. Zwar sieht der EuGH in der damaligen komplizierten Konstellation (Bauherrenmodell) die deutsche Grunderwerbsteuerbelastung der Bauleistungen nicht als zusätzliche Umsatzsteuerbelastung der Verbraucher an. Diese damalige spezielle EuGH-Einschätzung zur deutschen Grunderwerbsteuer könnte sich im Hinblick auf die Fortentwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Annahme der Gleichartigkeit einer sonstigen Steuer mit der Umsatzsteuer sowie zur Begrifflichkeit des „Charakters von Umsatzsteuern“, aber auch mit Blick auf die hier gegebene Fallstruktur (Errichtung eines Einfamilienhauses), ändern. Davon geht das vorlegende Gericht aus.
- 27 Der EuGH bestimmt mit Urteil vom 26. Juni 1997 u.a. C-370/95 (zu finden unter www.curia.europa.eu; vgl. auch HFR 1997, 781), dass nach dem einschlägigen Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot *„eine Steuer nicht nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer haben (kann), wenn ihre Abwälzung auf die Verbraucher in einer Rechnung oder einem an deren Stelle tretenden Dokument festgehalten ist. Bei der Anwendung dieser Bestimmung ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die streitige Abgabe geeignet ist, den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise zu belasten, und dabei zu untersuchen, ob sie deren wesentliche Merkmale aufweist. Dies ist dann der Fall, wenn sie allgemeinen Charakter hat, proportional zum Preis der Dienstleistungen ist, auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird und sich auf den Mehrwert der Dienstleistungen bezieht“* – vgl. auch EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 Rs. C-475/03 Randnummer 28, zu finden unter www.curia.europa.eu .
- 28 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts gibt es hinreichend Anlaß für eine Neubewertung der Frage, ob das deutsche Grunderwerbsteuergesetz mit seiner höchstrichterlichen Anwendung durch den Grunderwerbsteuersenat des BFH bezüglich künftiger Bauleistungen Sonderumsatzsteuercharakter hat, mithin die beschriebene umsatzsteuerliche Mehrfachbelastung des Verbrauchers möglicherweise gemeinschaftswidrig ist.
- 29 Da es sich bei den sowohl mit Umsatzsteuer als auch mit Grunderwerbsteuer belasteten Bauleistungen zivilrechtlich gerade nicht um einen Grunderwerb handelt, könnte die

Grunderwerbsteuer auf die Bauleistungen ihrem Charakter nach eine zusätzliche Sonderumsatzsteuer darstellen.

- 30 Das vorliegende Gericht neigt dazu, die das deutsche Grunderwerbsteuerrecht prägende Rechtsprechung des II. BFH-Senats, wonach in vielen Fällen wie hier Grunderwerbsteuer auf Bauleistungen vom Verbraucher zu zahlen ist, der gleichzeitig die Belastung mit Umsatzsteuer zu tragen hat, wegen möglicher europäischer Gemeinschaftswidrigkeit nicht anzuwenden. Denn die Erhebung der deutschen 3,5 prozentigen Grunderwerbsteuer wirkt im Kern wie eine der Mehrwertsteuer vergleichbare proportionale, sich auf den geschaffenen Mehrwert beziehende allgemeine Abgabe im Bereich der Errichtung von Gebäuden. Sie wirkt wie die zusätzliche Erhebung einer besonderen Grundstücksumsatzsteuer, die Erhebung einer sonstigen Teil-Umsatzsteuer (kurz: Sonderumsatzsteuer auf Bauleistungen). Und die Erhebung der Grunderwerbsteuer kann - wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 2. April 2008 betont hat - wettbewerbsverzerrend wirken. Denn womöglich werden bestimmte Bauunternehmen, die auf der Veräußererseite mit dem Verkäufer des Grund und Bodens zusammenwirken, trotz bester Vertragsangebote wegen drohender Grunderwerbsteuer-Zusatzbelastungen von steuerlich gut beratenen Bauinteressenten nicht berücksichtigt.
- 31 Auch der deutsche Gesetzgeber geht im Umsatzsteuergesetz ausdrücklich von der Gleichartigkeit der Grunderwerbsteuer mit der Umsatzsteuer und davon aus, dass auf eine Leistung entweder die Umsatzsteuer oder die Grunderwerbsteuer anfallen soll, nicht beide Steuern zugleich. Entsprechend wird nach der nationalen Anti-Doppelbelastungsvorschrift des oben abgebildeten § 4 Nr. 9a UStG bestimmt, dass die „Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen“, umsatzsteuerfrei sind. Allerdings widerspricht der deutsche Gesetzgeber sich selbst, wenn er es im Anschluß an die jahrzehntelange Rechtsprechung des II. BFH-Senats in § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG (seit BGBl. I 1999, 408) für möglich hält, dass sich der grunderwerbsteuerliche Erwerbsvorgang „auf ein noch zu errichtendes Gebäude“ erstreckt.
- 32 Auch ein Teil der deutschen Finanzverwaltung (Oberfinanzdirektion Hannover) geht von der grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Grunderwerbsteuer mit der Umsatzsteuer aus, wenn sie ausführt, dass der Sinn des § 4 Nr. 9a UStG gerade darin bestehe, *„eine Heranziehung unternehmerischer Leistungen zur Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer zu vermeiden. Dies könnte es rechtfertigen, die Besteuerung der Bauleistungen zu überdenken; es könnte auch eine Vorlage gemäß § 11 Abs. 4 FGO in Betracht kommen ... Die Revisionsbeteiligten können eine Entscheidung durch den Großen Senat jedoch weder herbeiführen noch beantragen“* (Anweisung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 12. Mai 1999, S 4544 – 227 – StH 563, S 4500 – 171 – StO 243, an verschiedene Finanzämter, wie eingelegte Revisionen zum BFH zu begründen waren); trotz der Anregung der Finanzverwaltung gegenüber dem II. BFH-Senat wegen der Divergenz-Rechtsprechung zwischen dem II. und V. BFH-Senat die Rechtsfrage dem Großen BFH-Senat vorzulegen, ist dies nicht geschehen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1999 II R 17/99, BFHE 189, 550, BStBl. II 2000, 34).
- 33 Auch in der deutschen Steuerrechtswissenschaft wird mit Hinweis auf die benannte nationale Umsatzsteuervorschrift der zum Teil vorhandene Sonderumsatzsteuercharakter der deutschen Grunderwerbsteuer hervorgehoben, so etwa von Klaus Tipke:
- 34 *„Dadurch, daß der Gesetzgeber Grundstücksumsätze für umsatzsteuerfrei erklärt hat (§ 4 Nr. 9a UStG), hat er immerhin zu erkennen gegeben, daß er die beiden Steuern für gleichartig hält. Gleichartigkeit ergibt sich nicht aus der technischen Anknüpfung, sondern aus der Steuerwirkung“* (Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, 1017 ff., 1021; vgl. auch Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Auflage 2005, 611 f.). In diesem

Zusammenhang betont Klaus Tipke, dass es zwar gerechtfertigt sei, wenn zunächst eine Steuer an das entstandene Einkommen anknüpft und danach – zeitversetzt – eine allgemeine Steuer an die Einkommensverwendung. Es verstoße allerdings gegen das Gebot folgerichtig gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wenn Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer (als Steuern auf die Einkommensverwendung) sich bei einzelnen Vorgängen überlappen (StuW 2007, 201, 207).

- 35 Wilfried Wagner (ehemals BFH-Vizepräsident und Richter im für Umsatzsteuer zuständigen V. Senat des BFH) schreibt von „*der gefestigten, aber am Sinne der Kollisionsvorschrift des § 4 Nr. 9a UStG vorbeigehenden Rechtsprechung*“ (NWB vom 29. Juli 1996, Fach 7a, 365, 379), beklagt, dass „*die Rechtsprechung nicht auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung*“ abstelle, und bedauert, dass der EuGH bislang „*keine Bedenken gegen diese Doppelbesteuerung*“ geäußert habe (UR 1999, 361, 362).
- 36 Im Übrigen: Das vorliegende Gericht (Instanzgericht) hat in den letzten Jahren anlässlich vieler Beweisaufnahmen die Erfahrung gemacht, dass viele Bauherren, insbesondere die von bescheidenen Reihen-Einfamilienhäusern, es nicht nachvollziehen können, warum sie - nach der Rechtsprechung des II. BFH-Senats – zusätzlich Grunderwerbsteuern auf umsatzsteuerpflichtige Bauleistungen tragen müssen, obwohl in wirtschaftlich vergleichbaren Fällen (aber ohne ein Zusammenwirken auf der Ver-äußererseite) keine Grunderwerbsteuern anfallen. Auf diese Weise zahle der Reihenhause-Bauherr (mit einer Ansammlung von Kauf- und Werkverträgen und zudem einer vollen Fremdfinanzierung der Baukosten) erheblich mehr Grunderwerbsteuer als der wirklich leistungsfähige Immobilienerwerber, der sich nach und nach ein Grundstück mit später erstelltem Wohnhaus zulegen könne.
- 37 Die Betroffenen können auch nicht nachvollziehen, warum überhaupt künftige Bauleistungen Teil eines Grunderwerbs sein sollen, weil der noch unbebaute Grund und Boden bei anderen Steuerarten (beispielsweise bei der Umsatzsteuer, bei der Grundsteuer oder bei der Einkommensteuer) als unbebautes Grundstück angesehen werde; eine Harmonisierung der Steuerrechtsordnung könne national wie international so nicht entstehen.
- 38 Nach alledem und unter Beachtung der nach der EuGH-Rechtsprechung zu prüfenden Kriterien neigt das vorliegende Gericht dem Ergebnis zu, dass die höchstrichterliche ausdehnende Anwendung des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes auf künftige Bauleistungen Umsatzsteuercharakter hat. Das vorliegende Gericht meint deshalb, dass die grunderwerbsteuerliche Sonderbelastung der umsatzsteuerpflichtigen Bauleistungen gegen das umsatzsteuerliche Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (und seiner Vorgängervorschrift) verstoßen könnte.
- 39 Zur Klarstellung: Es geht dem vorlegenden Gericht nicht um die Frage, ob generell neben der deutschen Umsatzsteuer eine Grunderwerbsteuer erhoben werden darf, sondern es geht um die für den Verbraucher nach dem europäischen Gemeinschaftsrecht zu vermeidende steuerverschärfende Überlappung von deutschem Grunderwerbsteuer- und Umsatzsteuerrecht.

Vorlage an den EuGH

- 40 Das vorlegende Gericht setzt das Klageverfahren deshalb gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem EuGH die im Tenor gestellte Rechtsfrage gemäß Art. 234 Abs. 2 EG-Vertrag zur Vorabentscheidung vor.
- 41 Mit Blick auf die amtlichen EuGH-Hinweise "zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen durch die nationalen Gerichte" (vgl. Amtsblatt der Europäischen Union vom 11. Juni 2005 C 143 Randnummer 23), die u.a. das vorlegende Gericht ermuntern, seine Vorstellungen über eine mögliche EuGH-Antwort zu äußern, kann sich das vorlegende Gericht die EuGH-Antwort auf die gestellte Rechtsfrage wie folgt vorstellen:
- 42 *Die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bauleistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks (sogenannter einheitlicher Leistungsgegenstand bestehend aus Bauleistungen sowie Erwerb des Grund und Bodens) verstößt gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (einst: Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie), wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen.*