S. 918

Der einheitliche Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

Überblick, praxisrelevante Abgrenzungen und mögliche Absicherungsmethoden

StB Benjamin Schloßmann und StB Kai Döring *

Der Beitrag gibt neben den Grundlagen zum einheitlichen Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht auch einen Überblick über die zuletzt ergangene Rechtsprechung, die Verwaltungsauffassung sowie praxisrelevante Abgrenzungen und mögliche Absicherungsmethoden. Das „einheitliche Vertragswerk“ (bzw. der „einheitliche Erwerbsgegenstand“) ist ein zentrales Konzept des Grunderwerbsteuerrechts. Es beschreibt Konstellationen, in denen nicht nur das unbebaute Grundstück, sondern auch ein darauf noch zu errichtendes Gebäude zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht wird. Obwohl das Grundstück beim Kaufvertragsabschluss tatsächlich unbebaut ist, soll es grunderwerbsteuerlich so behandelt werden, als werde ein (künftiges) bebautes Grundstück erworben. Denn nicht selten soll ausschließlich das Grundstück, sondern ein bestimmter (bebauter oder sanierter) „Endzustand“ erworben werden. Um solche Fallgestaltungen sachgerecht zu erfassen, hat die Rechtsprechung das Institut des einheitlichen Vertragswerks bzw. des einheitlichen Erwerbsgegenstands entwickelt. Gemeint ist die Einbeziehung der Herstellungskosten für eine noch zu errichtende Immobilie in die Bemessungsgrundlage, wenn Grundstückskauf und Bau-/Sanierungsvertrag derart verknüpft sind, dass der Erwerber das Grundstück nach dem Gesamtwillen der Parteien im Ergebnis nur im fertigen Zustand erhält. Die Bedeutung für die Beratungspraxis kann erheblich sein. Bereits kleine Ungenauigkeiten in der Strukturierung können zu einer deutlich höheren Grunderwerbsteuer führen.

Geißler, Grunderwerbsteuer, Grundlagen, NWB EAAAB-14435

Kernfragen

- **Tritt der Erwerber als Käufer eines bebauten Grundstücks oder als Bauherr eines unbebauten Grundstücks auf?**
- **Besteht zwischen Grundstückskaufvertrag und Bauvertrag ein rechtlicher oder faktischer Zusammenhang, der eine wirtschaftliche Einheit begründet?**
- **Welche Gestaltungs- und Absicherungsmaßnahmen sind erforderlich, um eine Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu vermeiden?**

* Märkische Revision GmbH, Essen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

I. Grundlagen

1. Vorbemerkungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG führt der Kauf eines Grundstücks zur Grunderwerbsteuerbarkeit. Die **Bemessungsgrundlage** stellt nach § 8 Abs. 1 GrEStG grds. die vertragliche Gegenleistung (Kaufpreis) dar. Hierbei ist für die unter die vorliegende Betrachtung fallenden Gestaltungen allerdings entscheidend, was genau als „Gegenstand des Erwerbsvorgangs" anzusehen ist, die dann abweichend von § 8 Abs. 1 GrEStG nach § 8 Abs. 2 Satz 2 GrEStG zu bemessen ist.

Hofmann, Grunderwerbsteuer Kommentar, 12. Aufl. 2025, § 9, NWB CAAAJ-54437

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung richtet sich dies nach dem **Willen der Vertragsparteien**. Maßgeblich ist, in welchem Zustand das Grundstück vom Käufer erworben werden soll. [1] Haben die Parteien – ausdrücklich oder konkludent – ein bebautes Grundstück zum Gegenstand ihres Geschäfts gemacht, dann ist dieser (künftige) bebaute Zustand der Besteuerung zugrunde zu legen, auch wenn das Grundstück beim Vertragsschluss noch unbebaut ist. [2] In diesen Fällen spricht man vom einheitlichen Vertragswerk bzw. davon, dass Grundstückskaufvertrag und Bauvertrag als **einheitlicher Erwerbsgegenstand** zu behandeln sind. [3]

S. 919

Die Systematik ist teleologisch zu verstehen und dient der Verhinderung künstlicher Aufspaltungen eines wirtschaftlich einheitlichen Erwerbs in rechtlich getrennte Verträge.

Nach der Sichtweise der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung des BFH werden nachfolgende Fallkonstellationen, bei denen von einem Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag, und den Verträgen, die der Bebauung des Grundstücks dienen, auszugehen ist, differenziert:

2. Einheitliches Vertragswerk (sog. Vertragsgeflecht)

Es besteht ein **rechtlicher Zusammenhang** zwischen dem Erwerber des Grundstücks und der Erbringung der Bauleistung, so dass bereits nach zivilrechtlichen Grundsätzen Gegenstand des Erwerbsvorgangs das bebaute Grundstück ist. [4] Das sei der Fall, wenn mindestens **zwei Verträge** vorliegen, die entweder ausdrücklich voneinander abhängig sind oder sich die Abhängigkeit daraus ergibt, dass durch die Nichterfüllung nur eines Vertrags die Durchführung sämtlicher Verträge in Frage gestellt würde und daher bspw. eine Veräußerung nur an Erwerber, die vorher eine Treuhandvollmacht zum Abschluss der übrigen Verträge erteilt haben, erfolgt. [5] Diese Fallgruppe soll in der Praxis deutlich häufiger anzutreffen sein. [6]

3. Objektive Verknüpfung zwischen den Verträgen (sog. objektiv enger sachlicher Zusammenhang)

In der anderen Konstellation ist der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob" und „Wie" der Baumaßnahme

---

1 Vgl. Gleich lautende Erlasse zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs (Einheitliches Vertragswerk/Einheitlicher Erwerbsgegenstand) v. 20.9.2017 - S 4521 NWB VAAAG-62087, BStBl I 2017 S. 1328, Tz. 1.

2 Vgl. Gleich lautende Erlasse v. 20.9.2017 - S 4521 NWB VAAAG-62087, Tz. 2.

3 Vgl. Gleich lautende Erlasse v. 20.9.2017 - S 4521 NWB VAAAG-62087, Tz. 1.

4 Vgl. Gleich lautende Erlasse v. 20.9.2017 - S 4521 NWB VAAAG-62087, Tz. 3.3. Vgl. *Pahlke/Pahlke*, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 9 Rz. 16; BFH, Urteil v. 27.9.2012 - II R 7/12 NWB CAAAE-22194, BStBl 2013 II S. 86; BFH, Urteil v. 25.1.2017 - II R 19/15 NWB GAAAG-42490, BStBl 2017 II S. 655; BFH, Beschluss v. 10.12.2019 - II B 20/19 NWB YAAAH-42092, BFH/NV 2020 S. 362, st. Rechtsprechung.

5 Vgl. BFH, Urteil v. 28.10.1998 - II R 36/96 NWB IAAAA-63106, BFH/NV 1999 S. 667; vgl. auch Gleich lautende Erlasse v. 20.9.2017 - S 4521 NWB VAAAG-62087, Tz. 3.3.

6 Vgl . *Loose*, jurisPR-StEuerR 23/2017 Anm. 5.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht mehr frei, sondern derart gebunden, dass er das Grundstück nur in einem **bestimmten (bebauten) Zustand** erhalten wird. [7] Eine derartige Bindung setze nicht notwendigerweise voraus, dass der Erwerber die zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Verträge zivilrechtlich bindend bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags geschlossen habe. Eine derartige Einschränkung könne sich aus vorherigen Absprachen oder aus faktischen Zwängen ergeben, [8] oder auch daraus, dass auf Veräußererseite mehrere Personen auftreten, zwischen denen ein personelles, wirtschaftliches oder gesellschaftsrechtliches Näheverhältnis besteht. [9]

II. Schranken und aktuelle Entwicklungen

Die von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsfigur des einheitlichen Vertragswerks begegnet weder verfassungsrechtlichen [10] noch europarechtlichen [11] Bedenken und widerspricht auch nicht der Rechtsprechung der Umsatzsteuersenate [12] des BFH. [13] Auch wenn die jahrzehntelange Rechtsprechung und auch die „Gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder“ die Tendenz aufweisen, dass der Anwendungsbereich des Rechtsinstituts des einheitlichen Erwerbsgegenstands sehr umfassend erscheint, zeigt der II. Senat des BFH regelmäßig die Anwendungsschranken auf.

1. Schranken

Nicht von einem einheitlichen Leistungsgegenstand „bebautes Grundstück“ sei auszugehen, wenn die Erwerberseite selbst initiativ wird [14] oder wenn es an einem Zusammenwirken mehrerer Personen auf der Veräußererseite fehle. [15] Auch könne allein aus dem Umstand, dass sich der Erwerber eines im Zustand der Bebauung befindlichen Grundstücks gegenüber dem Grundstücksverkäufer verpflichtet, an dessen Stelle in einen bestehenden Vertrag mit einem Dritten (Generalunternehmer) über die Errichtung des Bauvorhabens einzutreten, nicht gefolgert werden, er erwerbe ein Grundstück in bebautem Zustand. [16]

Zur Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands **genüge es nicht**, dass sich der Erwerber selbst gegenüber dem Grundstücksverkäufer verpflichtet, das Gebäude zu errichten. Die Bindung muss vielmehr gegenüber der **Veräußererseite** (d. h. dem Grundstücksverkäufer oder einem mit diesem verbundenen Dritten) bestehen. Fehle eine solche Verpflichtung der Veräußererseite, sei die Bebauung eine eigennützige Leistung des Erwerbers, die keine Gegenleistung für den Erwerb

---

7 Vgl. BFH, Urteil v. 28.3.2012 - II R 57/10 NWB PAAAE-13313, BStBl 2012 II S. 920; BFH, Urteil v. 19.6.2013 - II R 3/12 NWB JAAAE-45411, BStBl 2013 II S. 965; BFH, Urteil v. 3.3.2015 - II R 22/14 NWB YAAAE-94658, Rz. 14, BFH/NV 2015 S. 1270, jeweils m. w. N.

8 Vgl. *Viskorf/Loose*, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 9 Rz. 168; BFH, Urteil v. 13.8.2003 - II R 52/01 NWB HAAAB-13731, BFH/NV 2004 S. 663; BFH, Urteil v. 25.1.2017 - II R 19/15 NWB GAAAG-42490, BStBl 2017 II S. 655.

9 Vgl. *Viskorf/Loose*, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 9 Rz. 175.

10 Vgl. BVerfG, Beschluss v. 27.12.1991 - 2 BvR 72/90 NWB KAAAA-93963, BStBl 1992 II S. 212; BVerfG, Beschluss v. 20.5.2013 - 1 BvR 2766/12 NWB PAAAE-34286, n. v.

11 Vgl. EuGH, Beschluss v. 27.11.2008 - C-156/08 *„Vollkommer“* NWB YAAAD-10815.

12 Vgl. etwa BFH, Urteil v. 24.1.2008 - V R 42/05 NWB PAAAC-77913, BStBl 2008 II S. 697; BFH, Urteil v. 15.10.1992 - V R 17/89 NWB YAAAB-33469; BFH, Beschluss v. 12.2.2009 - XI B 76/08 NWB PAAAD-18987.

13 Vgl. *Hofmann*, GrEStG, § 8 Rz. 12 NWB SAAAJ-54436, Stand: 1.3.2025.

14 Vgl. BFH, Beschluss v. 9.8.1989 - II B 73/89 NWB CAAAB-30773, und BFH, Beschluss v. 9.8.1989 - II B 74/89 NWB MAAAB-30774; BFH, Urteil v. 13.9.1989 - II R 28/87 NWB VAAAA-93018, BStBl 1989 II S. 986.

15 Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.1992 - II R 67/89 NWB NAAAA-94425, BStBl 1993 II S. 308, betreffend die Zuweisung eines Grundstücks im Umlegungsverfahren an einen Dritten, das aus Grundstücken verschiedener als Eigentümer an diesem Verfahren Beteiligter gebildet wurde.

16 Vgl. BFH, Urteil v. 2.9.1993 - II B 71/93 NWB IAAAA-94872, BStBl 1994 II S. 48; BFH, Urteil v. 17.9.1997 - II R 24/95 NWB JAAAA-96029, BStBl 1997 II S. 776.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

des (bebauten) Grundstücks darstelle. Der Erwerber sei in diesen Fällen als Bauherr des unbebauten Grundstücks und nicht als Erwerber eines bebauten Grundstücks anzusehen. [17]

Eine umfangreiche Vorplanung seitens der Veräußererseite reiche für sich allein nicht aus, um anzunehmen, dass der Erwerber das im Zeitpunkt des Erwerbs noch unbebaute oder unsanierte Grundstück im bebauten oder sanierten Zustand erwirbt. Hinzukommen müsse, dass die auf der Veräußererseite handelnden Personen auch zur **Veränderung des körperlichen Zustands des**
S. 920 **Grundstücks** verpflichtet seien. [18]

Entscheidendes Abgrenzungskriterium für die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands soll zudem sein, ob der Erwerber als Käufer oder als Bauherr agiert. Daher erwerbe derjenige, der auf der Veräußererseite bestimmenden Einfluss auf das Bauvorhaben hat, das Grundstück nicht im bebauten, sondern im unbebauten Zustand und sorge in diesem Fall durch seine Stellung für die maßgebliche Verbindung der einzelnen Verträge. [19]

2. Aktuelle Entwicklungen

Das **FG München** hat in diesem Jahr zwei Mal zur Rechtsfigur des einheitlichen Erwerbsgegenstandes Stellung bezogen.

Neben einem verfahrensrechtlich geprägten Urteil vom 25.6.2025 [20] bezieht der Senat in seinem Urteil vom 21.5.2025 [21] materiell-rechtlich Stellung zum einheitlichen Erwerbsgegenstand und grenzt klar ab, dass die Bindung eines Erwerbers an ein einheitliches Vertragswerk nicht allein dadurch beendet werde, dass er zivilrechtlich wieder frei in der Wahl des Bauunternehmers sei. Es komme vielmehr zusätzlich darauf an, ob sich der Erwerber auch in **tatsächlicher Hinsicht (faktisch)** von dem einheitlichen Vertragswerk **gelöst habe**, und nicht in Fortführung des ursprünglich einheitlich angenommenen Angebots gehandelt hat, weil ihm durch diese Lösung bspw. durch Änderung der ursprünglichen Baubeschreibung in Form von veränderten Grundrissen, abweichender Wohnfläche und hierdurch ggf. erforderlich gewordener neuer Beantragung einer Baugenehmigung Mehrkosten entstanden sind.

Der vom FG München getroffenen Entscheidung, [22] dass es sich schon dann um ein einheitliches Vertragswerk handeln soll, wenn das mit dem Grundstücksverkäufer nicht verbundene Bauunternehmen ohne aktives Zutun lediglich seine Zustimmung zur Einbeziehung eines weiteren Auftraggebers in den bereits ausgehandelten Bauvertrag erteilt, und dieser aufgrund seines späten Hinzutretens in der Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr frei sein konnte, ist der BFH in seiner Revisionsentscheidung [23] insoweit nicht gefolgt, dass ein einheitliches Vertragswerk jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn dem weiteren Auftraggeber eine Einflussnahme auf das „Ob“ und „Wie“ über eine bestehende teilweise Gesellschafteridentität bei beiden Auftraggebern zugerechnet werden kann.

---

17 Vgl. *Viskorf/Loose*, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 9 Rz. 181; BFH, Urteil v. 27.5.2020 - II R 25/17 NWB RAAAH-64923; BFH, Beschluss v. 7.2.2022 - II B 6/21 NWB HAAAI-59194.

18 Vgl. *Viskorf/Loose*, GrEStG, 21. Aufl. 2024, § 9 Rz. 182; BFH, Urteil v. 27.11.2013 - II R 56/12 NWB MAAAE-54615, BStBl 2014 II S. 534.

19 Vgl. BFH, Urteil v. 25.4.2018 - II R 50/15 NWB CAAAG-90274, BStBl 2018 II S. 602; *Pahlke/Pahlke*, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 9 Rz. 41.

20 Vgl. FG München, Urteil v. 25.6.2025 - 4 K 1196/22 NWB VAAAJ-98286.

21 Vgl. FG München, Urteil v. 21.5.2025 - 4 K 895/23 NWB HAAAJ-99215.

22 Vgl. FG München, Urteil v. 20.4.2022 - 4 K 1857/19 NWB QAAAJ-16695.

23 Vgl. BFH, Urteil v. 2.7.2025 - II R 19/22 NWB SAAAK-05327.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

III. Hinweise zur Vermeidung der Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands

Damit bei der Grunderwerbsteuer kein einheitlicher Erwerbsgegenstand im Sinne eines sog. „einheitlichen Erwerbs von Grundstück und Bebauung“ angenommen wird, ist eine **saubere Trennung** zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem späteren Bauvertrag erforderlich, um den Anschein einer „wirtschaftlichen Einheit“ von Grundstück und Bebauung zu vermeiden. Für diese Trennung sind neben den Vertragsparteien und den zu schließenden Verträgen auch der zeitliche Ablauf sowie die **Dokumentation** der Entscheidungen zu betrachten.

1. Vertragsparteien

Auf der Hand liegt, dass zwischen Verkäufer und Bauunternehmer **keine Identität** bestehen darf. Darüber hinaus ist aber auch eine rechtliche oder wirtschaftliche Verflechtung zwischen den auf Veräußererseite handelnden Beteiligten als kritisch einzustufen. Insbesondere sollten keine Mutter-/Tochterverhältnisse oder Gesellschafter- oder Geschäftsführeridentität bestehen.

Auch ein koordiniertes Handeln, ein gemeinsamer Auftritt (z. B. einheitliche Werbung, ein gemeinsames Büro oder Vertriebspersonal) oder Absprachen zwischen den Parteien der Veräußererseite sollten nicht vorliegen.

2. Verträge

Ebenso wie die Trennung der Vertragsparteien auf Veräußererseite darf **keine Verbindung** zwischen Grundstückskauf- und Bauerrichtungsvertrag bestehen.

Diese könnte etwa durch eine unmittelbar übernommene Verpflichtung oder Zusicherung zur Bebauung im Kaufvertrag oder auch nur durch Hinweise auf eine zukünftige Bebauung in Form von bestimmten Bauleistungen oder mögliche ausführende Bauunternehmen im Kaufvertrag hergestellt werden.

Ebenso ist von Verweisen auf Bebauungspläne mit konkretem Baukonzept durch ein bestimmtes Unternehmen **abzuraten**, da hierdurch ein vorbereiteter Geschehensablauf angenommen wird, der bei der Prüfung zur Anwendung des einheitlichen Erwerbsgegenstands führen kann. In diesem Zusammenhang ist auch ein im Vergleich zur Marktlage überhöhter Grundstückskaufpreis zu sehen, der den Erwerber dazu zwingt, auch einen dann ggf. günstigeren Bauvertrag abzuschließen; sich also in einem faktischen Zwang äußert. Bleibt der Erwerber „Bauherr“, weil er die gestalterischen Vorgaben über das zu errichtende Gebäude unabhängig trifft, sind seine Zahlungen an Bauunternehmen nicht Teil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. [24]

Allerdings können wesentliche Abweichungen bzw. Änderungen nach Grundstückskauf, die den Charakter der Baumaßnahme verändern, die **Indizwirkung** eines bereits bestehenden Bauangebots widerlegen. Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung nehmen bei Veränderungen der Parameter Fläche und Baukosten von über 10 % oder bei der Planung zusätzlicher Gebäude i. d. R. wesentliche Änderungen an. [25] Allein der Einbau höherwertiger Materialien führt hingegen grds. nicht zu einer Veränderung des Charakters einer Baumaßnahme.

S. 921

Vergütungen für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche beim Erwerb eines Grundstücks mit noch zu errichtendem Gebäude unterliegen als **zusätzliche Leistungen** ebenfalls der Grunderwerb-

24 Vgl. BFH, Urteil v. 6.7.2016 - II R 5/15 NWB ZAAAF-81838, BStBl 2016 II S. 895, Leitsatz und Gründe.
25 Vgl. BFH, Urteil v. 8.3.2017 - II R 38/14 NWB UAAAG-45663, BStBl 2017 II S. 1005.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuer, sofern sie in einem rechtlichen Zusammenhang mit dem Erwerb stehen; nicht erfasst sind demgegenüber echte Drittleistungen (z. B. unmittelbar gegenüber Handwerkern). [26]

3. Zeitlicher Ablauf

Neben dem Verhältnis der Vertragsparteien und den Verträgen selbst kann auch der zeitliche Ablauf bzw. der zeitliche Abstand zwischen Abschluss des Grundstückskaufvertrags und des Bauvertrags zur Annahme eins einheitlichen Vertragswerks führen. So sollte die Konkretisierung der Bauplanung möglichst **erst nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags** erfolgen. Der Baubeginn sollte nicht vor dem Vertragsabschluss liegen.

4. Dokumentation

Die Einhaltung der vorstehenden Punkte sollte zu Beweiszwecken dokumentiert werden; hier vor allem die freie Wahlmöglichkeit und unabhängige Entscheidungsfindung des Käufers sowie die fehlende Bebauungsverpflichtung der Verkäuferpartei.

Sofern in zeitlicher Nähe zum Grundstückskaufvertrag doch eine Bauplanung existierte, sollte eine Dokumentation etwaiger wesentlicher Änderungen der Bauplanung nach dem Grundstückskauf erfolgen.

Die **Beweislast** für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage trägt das FA. [27]

Übersicht: Checkliste	
Vertragsparteien	**Keine Identität zwischen Verkäufer und Bauunternehmer:** ► Keine bzw. möglichst geringe rechtliche oder wirtschaftliche Verflechtung (z. B. Mutter-/Tochterverhältnis, gleiche Gesellschafter oder Geschäftsführer) ► Kein bzw. möglichst wenig koordiniertes Handeln oder gemeinsamer Auftritt (z. B. keine einheitliche Werbung, kein gemeinsames Büro oder Vertriebspersonal) ► Keine wesentlichen Absprachen zwischen mehreren Parteien auf Veräußererseite
Verträge	**Keine rechtliche Verknüpfung* zwischen Grundstückskauf und Bauvertrag, d. h. insbesondere:** ► Keine Hinweise auf Bebauung im Kaufvertrag ► Keine Verpflichtung oder Zusicherung zur Bebauung im Kaufvertrag ► Keine Hinweise auf bestimmte Bauleistungen oder Bauunternehmen** ► Kein überhöhter Grundstückskaufpreis (Vermeidung faktischer Zwänge, einen Bauvertrag abzuschließen) ► Kein Verweis auf Bebauungspläne mit konkretem Baukonzept (= vorbereiteter Geschehensablauf) durch ein bestimmtes Unternehmen

26 Vgl. BFH, Urteil v. 30.10.2024 - II R 18/22 NWB QAAAJ-86696, BStBl 2025 II S. 398 (Sonderwünsche als zusätzliche Leistungen i. S. des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG, sofern rechtlicher Zusammenhang).

27 Vgl. BFH, Urteil v. 6.7.2016 - II R 5/15 NWB ZAAAF-81838, BStBl 2016 II S. 895, Rz. 14.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

	► Kein zeitlicher oder inhaltlicher Zusammenhang mit/keine Abhängigkeit von einem Bauvertrag (auch keine Anhänge, Skizzen etc.).
Zeitlicher Ablauf	► Erst Abschluss des Grundstückskaufvertrags, dann Abschluss des Bauerrichtungsvertrags (es wird ein möglichst großer zeitlicher Abstand empfohlen) ► Konkretisierung der Bauplanung möglichst erst nach Grundstückskauf ► Kein Baubeginn vor Vertragsabschluss
Dokumentation	► Dokumentation der freien Wahlmöglichkeit und unabhängigen Entscheidungsfindung des Käufers ► Dokumentation einer fehlenden Bebauungsverpflichtung der Verkäuferpartei ► Keine Dokumentation etwaiger Absprachen zwischen den Parteien der Verkäuferseite ► Keine Dokumentation von Vorgesprächen mit dem Bauunternehmer ► Keine Dokumentation einer fortgeschrittenen Bauplanung/eines konkreten Bauangebots ► Dokumentation etwaiger wesentlicher Änderungen der Bauplanung nach dem Grundstückskauf

* Da es sich bei dem Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands um eine Steuerschuld begründende bzw. erhöhende Tatsache handelt, trägt die Finanzverwaltung grds. die Beweislast. Beweismaß ist eine den Sachverhalt bestätigende, an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit. Dies erfordert eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls (BFH, Urteil v. 19.6.2013 - II R 3/12 NWB JAAAE-45411 , BStBl 2013 II S. 965, m. w. N.). Beweiserleichterungen zugunsten der Finanzverwaltung könnten sich aus der Indizwirkung eines einheitlichen Angebots ergeben.

** Die BFH-Rechtsprechung hat zusätzlich dazu für die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands auch das Erfordernis betont, dass auch der Veräußerer zivilrechtlich zur Gebäudeerrichtung verpflichtet sein muss (vgl. BFH, Urteil v. 27.5.2020 - II R 25/17 NWB RAAAH-64923; BFH, Beschluss v. 7.2.2022 - II B 6/21 NWB HAAAI-59194). Der Anwendungsbereich der Rechtsprechung ist entsprechend enger gefasst.

IV. Möglichkeiten zur Absicherung

Beim einheitlichen Erwerbsgegenstand handelt es sich um eine durch die Rechtsprechung entwickelte Rechtsfigur, so dass die Prüfung der Voraussetzungen stets streng **einzelfallbezogen** zu erfolgen hat. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der erheblichen monetären Folgen muss es ein Ziel der steuerlichen Beratung sein, derartige Fallkonstellationen möglichst rechtssicher zu gestalten. Neben der Orientierung an den oben unter III. skizzierten Hinweisen werden nachfolgend Überlegungen angestellt, welche darüberhinausgehende Absicherungen praxistauglich erscheinen.

1. Verbindliche Auskunft

Grundsätzlich ist zur Erlangung von Rechtssicherheit durch die Finanzverwaltung die Einholung einer kostenpflichtigen verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) in Betracht zu ziehen. Neben der Fra-
S. 922 ge, ob Alternativgestaltungen existieren, falls die Finanzverwaltung entgegen dem Antrag einen einheitlichen Erwerbsgegenstand annimmt, ist insbesondere der **zeitliche Faktor** in die Abwägung mit einzubeziehen. Denn Immobilientransaktionen finden regelmäßig unter Zeitdruck statt, so dass die Absicherung durch eine verbindliche Auskunft wegen der nicht kalkulierbaren Bearbeitungsdauer des FA regelmäßig nicht in Betracht kommen dürfte. Zudem ist der konkrete noch

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht verwirklichte Sachverhalt im Rahmen der verbindlichen Auskunft darzustellen und dieser muss zur Erlangung von Bindungswirkung auch zur Umsetzung kommen. Mithin müssten die endgültig abgestimmten Vertragsentwürfe Gegenstand der verbindlichen Auskunft sein und anschließend zur Umsetzung gelangen. Auch insoweit lässt die Praxis vor dem Hintergrund von bis zur Beurkundung andauernden Vertragsverhandlungen wenig Raum für den Einsatz einer verbindlichen Auskunft.

2. Rückabwicklungsklausel

Eine alternative Absicherungsmöglichkeit stellt die Aufnahme einer Rückabwicklungsklausel im notariellen Kaufvertrag dar. Neben der juristischen Ausgestaltung ist insbesondere eine detaillierte Prüfung der möglichen Tatbestände gem. § 16 GrEStG von Bedeutung, damit die Nichtfestsetzung bzw. Aufhebung der Grunderwerbsteuer im Falle der „Rückgängigmachung“ sichergestellt ist. In der Praxis fragwürdig erscheint, ob eine derartige Klausel der Interessenlage der Veräußererseite entspricht. Diese Absicherungsmethode hat das Potenzial, zu einem relevanten Vertragsverhandlungsaspekt zu werden.

3. Verteilung der Mehrsteuer unter den Parteien

Nach dem Gesetz schulden die Grunderwerbsteuer im Falle eines Grundstückskaufvertrags (*asset deal*) die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 Nr. 1 GrEStG), d. h. sowohl Veräußerer als auch Erwerber sind Steuerschuldner. In der Praxis sind fast ausschließlich Regelungen im Kaufvertrag anzutreffen, die die Steuerschuld auf die Erwerberseite verlagern. Denkbar wäre in einem Fall, in dem eine höhere Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands zu befürchten ist, eine Teilung der (Mehr-)Steuer unter Parteien zu regeln. Auch diese Absicherungsalternative birgt aufgrund des Abweichens von der Standardregelung Streitpotenzial in den Vertragsverhandlungen.

Hinsichtlich der eigenen Haftungsabsicherung lautet die deutliche Empfehlung an die Beraterschaft, alle in Betracht kommenden Absicherungsmethoden zu prüfen, dem Mandanten vorzustellen und diese mit ihm gemeinsam abzuwägen.

V. Fazit

Die Rechtsfigur des einheitlichen Erwerbsgegenstands hat im Grunderwerbsteuerrecht nach wie vor erhebliche praktische Relevanz. Sie führt dazu, dass Erwerber nicht nur den Kaufpreis für das Grundstück, sondern auch die Kosten der Bebauung in die Bemessungsgrundlage einbezogen sehen können, wenn Grundstückskauf und Bauvertrag in einem rechtlichen oder engen sachlichen Zusammenhang stehen.

Die Rechtsprechung des BFH sowie die Verwaltungsauffassung legen die Voraussetzungen hierfür weit aus, zeigen aber zugleich klare Abgrenzungskriterien: Entscheidend ist, ob der Erwerber des Grundstücks im Ergebnis als Käufer eines bebauten Grundstücks oder als Bauherr eines unbebauten Grundstücks auftritt. Maßgeblich bleibt dabei die Bindung an die Veräußererseite.

Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass Gestaltungen mit Blick auf die Grunderwerbsteuer sorgfältig geplant und dokumentiert werden müssen. Eine saubere Trennung von Grundstückskauf und Bauvertrag, der Verzicht auf rechtliche oder wirtschaftliche Verflechtungen der Beteiligten sowie eine klare zeitliche Staffelung sind wesentliche Faktoren zur Vermeidung der Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstands.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Da die steuerlichen Folgen erheblich sein können, empfiehlt es sich zudem, ergänzende Absicherungen – etwa durch verbindliche Auskünfte, Rückabwicklungsklauseln oder eine vertragliche Steuerverteilung – zumindest in Erwägung zu ziehen. Insgesamt bleibt es Aufgabe der steuerlichen Beratung, Mandanten für die Risiken zu sensibilisieren und rechtssichere Strukturen zu entwickeln.

Kernaussagen

- Der einheitliche Erwerbsgegenstand führt zur Einbeziehung der Baukosten in die Grunderwerbsteuer, wenn der Erwerber gegenüber der Veräußererseite an den Erwerb eines bebauten Grundstücks gebunden ist.
- Zur Auflösung eines einheitlichen Vertragswerks bedarf es im Fall einer rechtlichen Trennung vom Bauunternehmer auch der faktischen Trennung vom ursprünglichen Bebauungsvertrag.
- Rechtssicherheit erfordert eine konsequente Trennung von Grundstückskauf und Bauvertrag, eine sorgfältige Dokumentation sowie ggf. ergänzende Absicherungen (z. B. verbindliche Auskunft oder Rückabwicklungsklausel).

AUTOREN

Dipl.-Finanzwirt StB Benjamin Schloßmann
ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Märkische Revision GmbH in Essen. Er verantwortet den Bereich Steuerberatung der Märkischen Revision GmbH. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Unternehmensnachfolge- sowie Umstrukturierungsberatung mittelständischer Unternehmen.

Dipl.-Kfm. StB Kai Döring
ist als Prokurist bei der Märkische Revision GmbH in Essen tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen von Kapital- und Personengesellschaften sowie in der Beratung zu Grundsatzfragen im Steuerrecht.

Fundstelle(n):
StuB 23/2025 Seite 918
NWB AAAAK-05641

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.