

**BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)**

27. November 2008(\*)

„Art. 104 § 3 der Verfahrensordnung – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 33 Abs. 1 – Begriff der Umsatzsteuer – Grunderwerbsteuer“

In der Rechtssache C-156/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Niedersächsischen Finanzgericht (Deutschland) mit Entscheidung vom 2. April 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 16. April 2008, in dem Verfahren

**Monika Vollkommer**

gegen

**Finanzamt Hannover-Land I**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas (Berichterstatte), der Richter A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues und U. Löhmus sowie der Richterin P. Lindh,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: R. Grass,

gemäß Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach der Gerichtshof durch mit Gründen versehenen Beschluss entscheiden kann,

nach Anhörung des Generalanwalts

folgenden

**Beschluss**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), der Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) entspricht.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Vollkommer und dem Finanzamt Hannover-Land I über die Zahlung von Grunderwerbsteuer.

**Rechtlicher Rahmen**

## *Gemeinschaftsrecht*

3 Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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.“

4 Mit der Richtlinie 2006/112 wurde nach deren erstem Erwägungsgrund die Sechste Richtlinie neu gefasst. Diese Richtlinie wurde am 28. November 2006 erlassen und trat nach ihrem Art. 413 am 1. Januar 2007 in Kraft.

5 Art. 401 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„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.“

## *Nationales Recht*

6 § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (im Folgenden: GrEStG) bestimmt:

„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“.

7 § 8 GrEStG sieht vor:

„(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;

...

3. ...

Erstreckt sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude ..., ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 2 Bewertungsgesetz nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.“

8 § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bestimmt:

„Als Gegenleistung gelten ... bei einem Kauf: der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer

übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen“.

9 § 11 GrEStG sieht einen Steuersatz von 3,5 % vor.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

10 Am 3. Dezember 2004 beauftragten Frau Vollkommer und ihr Ehemann ein Bauunternehmen mit der Errichtung eines Einfamilienhauses in Ronnenberg (Deutschland) zu einem Preis von 196 544 Euro.

11 Mit notariellem Vertrag vom 20. Dezember 2004 erwarben sie von einer Grundstücksgesellschaft ein zum damaligen Zeitpunkt noch zu bebauendes Grundstück zu einem Preis von 73 870 Euro. Letztere hatte dieses Grundstück sowie weitere Baugrundstücke in Ronnenberg mit Vertrag vom 22. Juni 2004 erworben. Dem Vertrag über den Kauf des genannten Grundstücks war ein Bebauungsplan beigelegt, in dem das von Frau Vollkommer und ihrem Ehemann beauftragte Bauunternehmen angegeben war.

12 Nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts nahm das Finanzamt aufgrund der Tatsache, dass der Geschäftsführer des Bauunternehmens zugleich Gesellschafter der Grundstücksgesellschaft war, an, dass auf Veräußererseite eine Verflechtung und ein Zusammenwirken der beiden Unternehmen vorliege; es folgte der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der in einem solchen Fall als Gegenstand des Grunderwerbsvorgangs das künftig bebaute Grundstück angesehen wird, und bezog die künftigen Baukosten in die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage ein.

13 Mit Bescheid vom 11. Februar bzw. vom 7. April 2005 setzte das Finanzamt die Höhe der von Frau Vollkommer und ihrem Ehemann zu zahlenden Grunderwerbsteuer auf insgesamt 9 464 Euro fest, wobei 2 585 Euro 3,5 % des Grundstückswerts und 6 879 Euro 3,5 % der Baukosten entsprachen.

14 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob Frau Vollkommer Klage und trug im Wesentlichen vor, dass die Grunderwerbsteuer nicht die Baukosten, sondern allein die Kosten des Erwerbs des Baugrundstücks, also lediglich den Grunderwerb, erfassen dürfe.

15 Das vorlegende Gericht stellt fest, dass die Baukosten im Ausgangsverfahren doppelt besteuert würden, da sie sowohl der Mehrwertsteuer, als auch der Grunderwerbsteuer unterlägen. Es fragt sich, ob diese Kumulierung von Steuern nicht dem Gemeinschaftsgrundsatz einer Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen zuwiderlaufe, der Ausdruck eines im Steuerrecht und im internationalen Recht geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatzes sei.

16 Das Gericht verweist auf das Urteil vom 8. Juli 1986, Kerrutt (73/85, Slg. 1986, 2219), in dem der Gerichtshof für Recht erkannt hat, dass das Gemeinschaftsrecht einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, einen der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern, wie der im deutschen Recht vorgesehenen Grunderwerbsteuer, zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Es ist jedoch der Ansicht, dass dieses Urteil der erneuten Vorlage einer Frage über die im Ausgangsverfahren betroffene deutsche Steuer nicht im Wege stehe, und zwar zum einen, weil der tatsächliche Hintergrund insoweit ein anderer sei, als dem Urteil Kerrutt eine komplizierte Konstellation zugrunde gelegen habe (Bauherrenmodell) und es im vorliegenden Fall um die Errichtung eines Einfamilienhauses gehe, und zum anderen wegen der Fortentwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 33 der Sechsten Richtlinie.

17 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf die

Baukosten den Wettbewerb verzerren könne, da Bauinteressenten es vorziehen könnten, ein Bauunternehmen zu beauftragen, das keinerlei Verbindung zum Verkäufer des Grundstücks aufweise. Diese Erhebung würde auch dazu führen, dass Personen, die zum Zweck der Errichtung eines Hauses ein Grundstück erwürben, in wirtschaftlich vergleichbaren Situationen ungleich behandelt würden, da die Erhebung der Steuer davon abhinge, ob zwischen dem Verkäufer des Grundstücks und dem Bauunternehmen eine Verbindung bestehe oder nicht.

18 Ein Teil der Finanzverwaltung und verschiedene Steuerrechtswissenschaftler gingen davon aus, dass es sich bei der Mehrwertsteuer und der Grunderwerbsteuer, wenn sie sich auf die Kosten für den Bau eines Gebäudes bezögen, um vergleichbare Steuern handle und daher eine Doppelbesteuerung vorliege.

19 Angesicht dieser verschiedenen Erwägungen hat das Niedersächsische Finanzgericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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 Richtlinie 2006/112 (einst: Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie), wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?

#### **Zur Vorlagefrage**

20 Nach Art. 104 § 3 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof, wenn eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage offensichtlich mit einer Frage übereinstimmt, über die er bereits entschieden hat, nach Anhörung des Generalanwalts durch Beschluss entscheiden, der mit Gründen zu versehen ist und auf das frühere Urteil verweist.

21 Diese Bestimmung ist im vorliegenden Fall anzuwenden.

22 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Erhebung der fraglichen Steuer auf künftige Bauleistungen durch die Einbeziehung des diesen entsprechenden Betrags in die Bemessungsgrundlage dieser Steuer beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks Art. 401 der Richtlinie 2006/112, der Art. 33 der Sechsten Richtlinie entspricht, zuwiderläuft, wenn die mit dieser Steuer belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Mehrwertsteuer unterliegen.

23 Vorab ist festzustellen, dass die Richtlinie 2006/112 zum im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt noch nicht erlassen war. Daher ist nur auf die Sechste Richtlinie Bezug zu nehmen.

24 Nach Art. 33 dieser Richtlinie kann ein Mitgliedstaat u. a. Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein Steuern, Abgaben und Gebühren auf Warenlieferungen, Dienstleistungen oder Einfuhren beibehalten oder einführen, sofern diese Steuern, Abgaben oder Gebühren nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.

25 Wie der Gerichtshof in Randnr. 22 des Urteils Kerrutt für Recht erkannt hat, ist diese Bestimmung dahin gehend auszulegen, dass derartige Steuern auch dann erhoben werden können, wenn dies zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Vorgang führt. In derselben Randnummer dieses Urteils hat der Gerichtshof ferner ausgeführt, dass das

Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand konkurrierende Abgabenregelungen zulässt.

26 Art. 33 der Sechsten Richtlinie ist in der vorliegenden Rechtssache nicht anders auszulegen.

27 Erstens ist zwar der Wortlaut dieser Bestimmung durch die Richtlinie 91/680 geändert worden; ihr Inhalt ist jedoch seit Erlass der Sechsten Richtlinie gleich geblieben.

28 Zweitens rechtfertigt der vom nationalen Gericht angeführte Unterschied zwischen der Sach- und Rechtslage im Ausgangsverfahren in der Rechtssache Kerrutt und derjenigen im vorliegenden Ausgangsverfahren keine andere Auslegung von Art. 33 der Sechsten Richtlinie. Für die Frage, ob die Grunderwerbsteuer den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 33 der Sechsten Richtlinie hat, ist dieser Unterschied nämlich nicht relevant, da für deren Beantwortung die wesentlichen Merkmale der Steuer zu untersuchen sind, die sich nicht je nach dem Fall, in dem diese Anwendung findet, ändern.

29 Jedenfalls ähnelte der im Urteil Kerrutt beurteilte Fall dem im vorliegenden Ausgangsverfahren beschriebenen insoweit, als er ebenfalls durch eine Kumulierung von Grunderwerbsteuer und Mehrwertsteuer auf den Preis bestimmter Waren und Dienstleistungen gekennzeichnet war.

30 Was schließlich die jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs angeht, führt die Beurteilung der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf die verschiedenen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht zu einem anderen Ergebnis als dem, zu dem der Gerichtshof im Urteil Kerrutt gelangt ist.

31 Der Gerichtshof hat im Einzelnen ausgeführt, welches die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind. Aus seiner Rechtsprechung ergeben sich vier solche Merkmale, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C?283/06 und C?312/06, Slg. 2007, I?8463, Randnr. 37, und die dort zitierte Rechtsprechung).

32 Der Gerichtshof hat in Bezug auf nach französischem Recht auf den Erwerb von Baugrundstücken erhobene Eintragungsgebühren entschieden, dass solche Gebühren keine allgemeinen Steuern sind, da sie nur entgeltlich übereignete unbewegliche Sachen betreffen, deren Übertragung mit einer Reihe von Formalitäten verbunden ist, und somit nicht darauf abzielen, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen (Urteil vom 16. Dezember 1992, Beaulande, C?208/91, Slg. 1992, I?6709, Randnr. 16).

33 Da dies auch auf die deutsche Grunderwerbsteuer zutrifft, weist diese folglich nicht das in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils genannte erste Merkmal der Mehrwertsteuer auf.

34 Außerdem wird diese Steuer nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Es handelt sich nämlich um eine Steuer, die nur dann erhoben wird, wenn eine unbewegliche Sache in das Vermögen eines Erwerbers übergeht, und die nicht auf den dieser Sache hinzugefügten Wert, sondern auf deren

Gesamtwert erhoben wird, ohne dass ein Abzug der gezahlten Steuer aufgrund eines eventuellen vorangegangenen Umsatzes möglich wäre. Diese Steuer weist demnach auch nicht die anderen Merkmale der Mehrwertsteuer auf.

35 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 33 der Sechsten Richtlinie dahin gehend auszulegen ist, dass er einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks künftige Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung von Verkehrsteuern wie die „Grunderwerbsteuer“ des deutschen Rechts einzubeziehen und somit einen nach der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit diesen weiteren Steuern zu belegen, sofern diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.

### **Kosten**

36 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der Fassung der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 ist dahin gehend auszulegen, dass er einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks künftige Bauleistungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung von Verkehrsteuern wie die „Grunderwerbsteuer“ des deutschen Rechts einzubeziehen und somit einen nach der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit diesen weiteren Steuern zu belegen, sofern diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Deutsch.