

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Dr. Hans Flick, Rechtsanwalt  
Dr. Max Rid, Vors. Richter am  
Bundesfinanzhof a. D.  
Paul G. Flockermann,  
Ministerialdirektor  
Karl-Heinz Mittelsteiner,  
Steuerberater

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 16 · Seiten 525–560  
30. Jahrgang · 17. April 1992

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Walter Ludwig Eckert, Steuerberater  
Dr. Walter Niemann,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:  
Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Begründer und Mitwirkende: Steuerberater Walter Ludwig Eckert · Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Volker Fasolt  
Rechtsanwalt Dr. Hans Flick · Richter am BVerfG Professor Dr. Paul Kirchhof · Präsident des BFH Professor Dr. Franz Klein  
Steuerberater Karl-Heinz Mittelsteiner · Steuerberater Dipl.-Volkswirt Dr. h. c. Heinz Sebiger · Professor Dr. Horst Vogel

## STEUERRECHT

### AUFSÄTZE

Dr. Hans Gunnar Fleischmann, Steuerberater, Lehrbeauftragter/Prof. Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg,  
Steuerberater, beide München

## Grunderwerbsteuer beim Fertig- und Reihenhausbau

### – Auswirkungen höchstrichterlicher Rechtsprechung –

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung v. 27. 12. 1991 (DStR 1992, 106) die Verfassungsmäßigkeit der Rechtsprechung des BFH zum Bauherrenmodell – GrESt auf Grundstücks- und Baukosten und zusätzliche Belastung mit USt – bestätigt. Jehner hat diese Entscheidung bereits in DStR 1992, 485 analysiert und dabei vor allem die vom BVerfG sanktionierte rückwirkende Anwendung der – immer strengeren – BFH-Rechtsprechung kritisiert. Die Verfasser beschreiben die Anwendung der höchstrichterlichen Bauherrenmodell-Rechtsprechung auf den Fertig- und Reihenhausbau. Hier strebt der BFH mit seiner jüngsten Rechtsprechung (u. a. DStR 1991, 614) eine differenzierte Beurteilung an.

### 1. Vorwort

Ein Machtwort ist gesprochen, der Tod des Bauherrenmodells (BHM) besiegelt. Und doch ist dieser Beitrag keine Grabrede. Strittig bleiben auch in Zukunft die Bemessungsgrundlage für die GrESt und die Anwendung der BHM-Rechtsprechung auf den Fertig- und Reihenhausbau. Hier läßt der BFH neue Auslegungsgrenzen aufscheinen. Auch zur Doppelbelastung von GrESt und USt gibt es einen Hoffnungsschimmer: der Finanzausschuß des Deutschen Bundestages hat die Bundesregierung zu einer Gesetzesänderung aufgefordert<sup>1</sup>.

### 2. Die GrESt-Rechtsprechung des BFH zum Bauherrenmodell

Der BFH gründet den Anfall von GrESt auf Grundstücks-, Baukosten und Teile der Dienstleistungskosten auf drei Argumente:

- Gegenstand des steuerpflichtigen Erwerbsvorgangs ist grundsätzlich das (zivilrechtliche) Verpflichtungsgeschäft. Das Verpflichtungsgeschäft kann auch aus mehreren an sich selbständigen Verträgen bestehen. Besteht zwischen den einzelnen Verträgen ein rechtlicher Zusammenhang (wird z. B. die Gültigkeit des Kaufvertrages ausdrücklich vom Zustandekommen des Bauvertrages abhängig gemacht), so liegt ein einheitliches Vertragswerk vor und das bebaute Grundstück ist Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Dem ist uneingeschränkt zuzustimmen.
- Ein rechtlicher Zusammenhang soll aber auch vorliegen, wenn die Verträge – ohne ausdrückliche Bestandsverknüpfung

– nach dem Willen der Parteien „miteinander stehen oder fallen sollen“ (= Verknüpfung durch Einheitswillen). Das ist bereits strittig<sup>2</sup>.

- Schließlich wurde vom BFH der enge, sachliche Zusammenhang zwischen den Verträgen oder den Begleitumständen zu Hilfe genommen, um „bei objektiver Betrachtungsweise“ beim Erwerber ein bebautes Grundstück „ankommen“ zu lassen. – Schon bei oberflächlicher Betrachtung wird hier, wenn schon keine Verschärfung, so zumindest eine „Auslegungssteigerung“ und eine Überbetonung des Ergänzungstatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG (= Besteuerung der Verwertungsbefugnis) augenscheinlich. Das konnten und wollten einige Finanzgerichte und Berater nicht nachvollziehen<sup>3</sup>, knüpft doch das GrESt-Recht grundsätzlich an Vorgänge des Zivilrechtsverkehrs an.

### 3. Bestätigung durch das BVerfG

Drei Verfassungsbeschwerden wurden erhoben, über zwei ist bereits entschieden; sie wurden mangels Aussicht auf Erfolg verworfen<sup>4</sup>. Nun bleibt nur noch eine unter dem Aktenzeichen 2 BvR 795/89 – mit noch weniger Erfolgsaussichten. Das höchste Gericht stellt eindeutig fest, daß die Grenzen der Auslegung nicht deshalb überschritten sind,

- weil der BFH „den Gegenstand des Erwerbs nach dem Erfolg beurteilt, der ... in der Person des Erwerbers letztlich eintreten soll“,
- „weil Zivilrecht und Steuerrecht nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete sind, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen“ und
- weil „die Sachverhaltsgestaltung zu einem Erfolg führt, der nach der steuerrechtlichen Vorschrift eine Belastung rechtfertigt.“

1) BT-Drs. 12/562, 9.

2) Jehner, Bauherrenmodell und Grunderwerbsteuer, DStR 1989, 625 ff., 600 ff. und 169 ff. mit Anm. von Rid [175 f.].

3) Vgl. Brüggmann, Notwendige Änderung des GrESt-Rechts, DStR 1991, 1006 f. und u. a. das ausführliche begründete Urte. des FG Berlin v. 15. 11. 1990, EFG 1991, 496.

4) BVerfG-Beschl. v. 11. 1. 1988, 1 BvR 391/87, HFR 1989, 153 und v. 27. 12. 1991, 2 BvR 72/90, DStR 1992, 106.

## AUFsätze

Diese Sätze bedeuten den Abschied von der zivilrechtlichen Prägung und der zivilrechtlichen Tatbestandsbestimmtheit des GrESt-Rechts<sup>5</sup>. Letztlich kann so fast jeder sorgfältig geplante und erfolgreich beendete Hausbau mit den Grundstücks- und Baukosten der GrESt unterworfen werden.

Das BVerfG nimmt auch zum Vorwurf einer belastenden, rückwirkenden Änderung der BFH-Rechtsprechung Stellung, sieht aber die Entwicklung lediglich als „Konkretisierung der im Gesetz angelegten Wertungen“. Das sah sogar die Finanzverwaltung anders, die – außer in Hessen – zumindest bis zum 31. 12. 1982 (Auslauf des alten GrESt-Rechts mit 7% GrESt) eine Übergangsregelung verfügte<sup>6</sup>, und *Jehner* stellt zur rückwirkenden Anwendung der – immer strengeren – BFH-Rechtsprechung mit Recht die Frage nach der Fairneß im Steuerrecht<sup>7</sup>.

#### 4. Die GrESt-Rechtsprechung des BFH zum Fertighaus

In der Folgezeit hat der BFH seine Rechtsprechung konsequent auch auf ähnliche Fälle angewandt (der Autor schrieb hierzu einmal, daß – wie *Goethes* Zauberlehrling die Geister, die er rief, nicht wieder los wurde – den BFH nun die eigenen, zum BHM entwickelten Grundsätze verfolgen) und hat in zwei Entscheidungen v. 18. 10. 1989 das bebaute Grundstück der GrESt unterworfen,

- wenn ein Vertrag mit einem Fertighaushersteller über die Lieferung und Errichtung eines bestimmten Fertighauses und danach ein Kaufvertrag mit demselben Unternehmer (üblich in der Fertighausbranche) über das erforderliche Grundstück abgeschlossen wird<sup>8</sup>, oder
- wenn Fertighaushersteller und Grundstücksverkäufer zwar verschiedene Personen und die beiden Verträge völlig getrennt sind, aber von ein- und demselben Makler aufgrund einer „Vorplanung“ für ein bestimmtes Fertighaus vermittelt werden<sup>9</sup>.

Auch die logische Reihenfolge, zuerst Abschluß des Grundstücksvertrages, danach Abschluß des Fertighausvertrages, wird vom BFH gleich negativ behandelt<sup>10</sup>.

Die „junge Familien-Entscheidung“<sup>11</sup> brachte dann im Schrifttum sogar die harsche Reaktion eines Autors, dem man keine Nähe zur „Branche“ nachsagen kann<sup>12</sup>: Eine junge Familie, die von einer Stadt im Rahmen eines sozialen Wohnungsbauprogramms ein Grundstück erworben hatte – mit der Auflage, ihr Häuschen nach der Lösung eines von der Stadt durchgeführten Architektenwettbewerbs mit einem von drei ausgesuchten Bauunternehmern zu errichten – mußte GrESt auch auf die Baukosten und somit die ca. zehnfache Steuer zahlen. Der BFH hat sich diese „unsoziale“ Entscheidung bestimmt nicht leicht gemacht, doch vor dem Gesetz – wie es der BFH nun ständig und jetzt mit Billigung des BVerfG auslegt – sind hochbesteuerte Bauherr und sozialbedürftiger Fertighauserrichter eben gleich.

#### 5. Einschränkungen des „faktischen Zwangs“

Sieht man einmal vom „Freundeskreis-“ oder „eigeninitiierten-“ BHM ab (ein kleiner Bekanntenkreis plant, baut und verteilt unter sich die errichteten Eigentumswohnungen)<sup>13</sup>, so löst – dieses Zwischenergebnis muß sich aufdrängen – jedes von dritter Seite (Initiator, Makler, Fertighaushersteller, soziales Wohnungsbauprogramm) vorgeplante oder zwischen Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer abgestimmte (Modell-) Angebot GrESt auf Grundstücks- und Baukosten aus.

Erfreulich ist jedoch, daß diese Schlußfolgerung eben nur ein Zwischenergebnis ist, da neue, einschränkende Tendenzen, zumindest aber Auslegungsgrenzen erkennbar sind. Hierzu enthält das BFH-Urteil v. 6. 3. 1991<sup>14</sup> unseres Erachtens entscheidende Hinweise. Der – vereinfachte – Fall: ein Initiatorenunternehmen bot 32 Einzelgrundstücke an und erbot sich über ein verbundenes Unternehmen gleichzeitig, darauf jeweils – vorgeplante – Atriumhäuser zu einem Festpreis zu errichten. Grundsätzlich war es auch möglich, *nur* das Grundstück zu erwerben und das vorgeschlagene oder ein anderes Atriumhaus mit Architekten und Unternehmern *eigener* Wahl zu errichten. Alle Käufer mußten sich aber verpflichten, den Bebauungsplan einzuhalten und sich der Nachbarbebauung anzupassen.

In der Tat schlossen alle Käufer mit der Initiatorengruppe – zum Teil unter demselben Datum – die Grundstückskauf-, Bau- und Betreuungsverträge. Finanzamt und Finanzgericht nahmen daher ein einheitliches Vertragswerk an, der BFH hob die FG-Entscheidung auf und verwies die Sache zurück.

Um dieses (erstaunliche ?!) Ergebnis zu verstehen, wiederholt der BFH sehr dezidiert seine drei (eingangs aufgezählten) Argumente für ein einheitliches Vertragswerk:

- Zivilrechtliche Verknüpfung der Verträge,
- Verknüpfung durch Einheitswillen oder
- so enger sachlicher Zusammenhang, daß der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise ein bebauten Grundstück erhält.

Gerade zum letzten Argument konkretisiert der BFH weiter: Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn dem Erwerber aufgrund einer „bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im wesentlich feststehenden Preis angeboten wird und“ (jetzt kommt die entscheidende Einschränkung) „der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann“, der Erwerber also für das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr frei ist. Entscheidend ist also die Entscheidungsfreiheit, und diese Freiheit kann – so fährt der BFH fort – durch (Neben-)Absprachen oder aus faktischen Zwängen eingeschränkt sein.

Der BFH grenzt dazu weiter ab: Keine faktischen Zwänge bestehen in der

- Bindung an den Bebauungsplan bzw.
- Bindung an die Nachbarbebauung bzw.
- Beauftragung eines bestimmten (vorgeschlagenen) kostengünstigen Bauunternehmens, wenn dies wirtschaftlicher Vernunft entspricht.

An dieser Stelle könnte man fast wieder Hoffnung für das BHM schöpfen, wenn nicht der Nachsatz käme: „Da der jeweilige Grundstückskäufer auch nicht bei der Errichtung des Gebäudes darauf angewiesen war, mit anderen Bauwilligen zu-

5) Vgl. hierzu und insb. zur verfassungsrechtlichen Kritik resignierend *Wagner*, Grunderwerbsteuerrechtsprechung des BFH verfassungsgemäß, BB 1992, 245 ff.

6) Vgl. Erl. Rheinl.-Pf. v. 25. 1. 1983, S 4509 A – 442, DStR 1983, 172.

7) Vgl. *Jehner*, Zum Begriff der Fairneß im Steuerrecht und zum wirtschaftlichen Ergebnis als Gegenstand der Grunderwerbbesteuerung, DStR 1992, 485.

8) Ur. v. 18. 10. 1989, BStBl. II 1990, 181, DStR 1990, 84.

9) Ur. v. 18. 10. 1989, BStBl. II 1990, 183, DStR 1990, 84.

10) Ur. v. 6. 12. 1989, BFH/NV 1991, 342.

11) Beschl. v. 12. 2. 1990, BStBl. II 1990, 391.

12) Vgl. *Flume*, GrESt beim Verkauf eines Baugrundstücks im Zusammenhang mit dem Vertrag über eine Gebäudeherstellung, DB 1990, 1432 ff.

13) Vgl. *Fleischmann*, Bauherrenmodell: Anmerkungen zur neuesten BFH-Rechtsprechung, DStR 1990, 108 ff.

14) BStBl. II 1991, 532, DStR 1991, 614.

## AUFsätze

sammenzuwirken, wie dies beispielsweise der Fall ist bei der Errichtung von Eigentumswohnungen nach dem WEG, bestand auch insofern kein faktischer Zwang zum Abschluß der Verträge mit der B-GmbH“ (= Bau-GmbH).

Wenn also Lockerung oder besser: Grenzziehung der BFH-Rechtsprechung, dann nur für den Einfamilien-, Reihen- und Fertighausbau. Hierbei wird entscheidend darauf abgestellt, daß jeder Bauwillige auf einer eigenen Parzelle bauen kann, also nicht etwa eine Wohnung im 3. Stock errichten will, was zwangsläufig (= faktischer Zwang) nur mit den anderen „Mitbauherren“ erfolgen kann. Die wenig befriedigende „junge Familien-Entscheidung“ hätte man also durch die freie, zeitlich ungebundene Bauunternehmerwahl verhindern können.

Doch nicht nur durch faktische Zwänge, die Einschränkung der Entscheidungsfreiheit kann auch durch (Neben-)Abreden erfolgen. Da hierfür im Urteilsfall zwar Indizien, aber keine Beweise vorlagen, wurde die Sache zurückverwiesen.

Die Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil blieb nicht aus. Die OFD München<sup>15</sup> stellt klar, daß man die Abgrenzung des Begriffs „faktischer Zwang“ (genauer: das Nichtvorliegen eines faktischen Zwangs) verwaltungsmäßig voll akzeptiert, im übrigen aber daran festhält, daß bei der Errichtung von Eigentumswohnungen, also beim BHM, ein faktischer Zwang hinsichtlich desselben Bauunternehmers gegeben ist und (Neben-)Absprachen durch Indizien nachgewiesen werden können.

## 6. Einschränkung der Bemessungsgrundlage

Auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (= Gegenleistung) ergeben sich in der neueren BFH-Rechtsprechung erfreuliche Lockerungstendenzen:

- Im Urteil v. 18. 10. 1989<sup>16</sup> hat der BFH deutlich gemacht, daß Aufwendungen für Bauleistungen, die nicht in dem erforderlichen engen sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks stehen, aus der Bemessungsgrundlage der GrESt auszuschneiden sind. Der BFH führte aus: „Nicht erfaßt von dem engen sachlichen Zusammenhang wird im Streitfall allerdings der Vertrag über den Kellerausbau. Nach den Feststellungen des FG besteht keine Verbindung der auf der Veräußererseite auftretenden Person zu dem ausführenden Unternehmen. Es ist auch keine rechtliche oder faktische Bindung des Klägers zum Abschluß gerade dieses Vertrages festgestellt. Die revisionsgerichtliche Überprüfung hat daher davon auszugehen, daß die Kläger bezüglich des Kellerausbaus völlig freie Hand behalten haben. Dies schließt zwar nicht aus, daß insgesamt das bebaute Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist, die Aufwendungen für den Keller selbst sind jedoch nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wie Eigenleistungen sind sie vielmehr aus der Gegenleistung herauszunehmen.“
- Die vorstehenden Ausführungen werden im Urteil v. 18. 7. 1990<sup>17</sup> bekräftigt. Es wurde zwar ein einheitliches Vertragswerk festgestellt, der Kläger war aber zu umfangreichen Eigenleistungen verpflichtet und hatte diese auch erbracht. Diese Eigenleistungen wurden aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.
- Im Urteil v. 9. 10. 1991<sup>18</sup> wird der Teil des Kaufpreises, der beim Erwerb einer Eigentumswohnung auf die angesammelte Instandhaltungsrückstellung entfällt, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Unter den Rückbesinnungen, daß nur der Rechtsverkehr mit Grundstücken der GrESt unterliegt und daß der bürgerlich-rechtliche Grundstücksbegriff Anknüpfungspunkt ist, wird – so der BFH – eine nicht steuerbare Vermögensposition erwor-

ben. Vergleichbares dürfte dann aber auch für zahlreiche Dienstleistungsgebühren beim „Erwerb im BHM“ gelten. Denn beim Erwerb einer langfristig finanzierten, vermieteten und durch Mietgarantie abgesicherten Wohnung werden ebenfalls gesondert Vermögenspositionen erworben, die nicht unter den Grundstücksbegriff fallen. Die entsprechenden Gebühren müßten also über den bisher von Rechtsprechung<sup>19</sup> und Verwaltung<sup>20</sup> zugelassenen Umfang hinaus aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden, auch wenn sie Teil eines einheitlichen Vertragswerks und eines einheitlichen, nicht abwählbaren Anteils am Kaufpreis sind. Die Autoren werden zumindest so argumentieren. Liegt eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der GrESt unterliegende Gegenstände ist, so ist diese „aufzuteilen“. Dies bestätigt das o. g. Urteil v. 9. 10. 1991 ausdrücklich.

## 7. Zur Doppelbelastung mit GrESt und USt

Der BFH – hier der USt-Senat (V. Senat) – hat in nunmehr ständiger und mit Urteil v. 29. 8. 1991<sup>21</sup> nochmals ausführlich begründeter Rechtsprechung klargestellt,

- daß das USt-Recht streng und formal auf die einzelne Leistungsbeziehung abstellt,
- daß allenfalls unselbständige Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung und somit deren Steuerpflicht oder -befreiung teilen und
- daß eine „Bündelung von Leistungen durch rechtsgeschäftliche Vereinbarung oder durch grunderwerbsteuerrechtliche Verbindung ausscheidet“.

Wenn demgegenüber der GrESt-Senat (II. Senat) aus *wirtschaftlicher* Betrachtungsweise bei Bauherren- bzw. vergleichbaren Modellangeboten das einheitliche Vertragswerk annimmt, wird offensichtlich, daß die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9a UStG (= Umsätze, die unter das GrESt-Gesetz fallen, sollen USt-frei sein), ins Leere läuft<sup>22</sup>. Mit der feinsinnigen Unterscheidung, hier Besteuerung eines Leistungsbündels, dort Besteuerung der einzelnen Leistungsbeziehung, wird die Identität der Leistungen und damit deren Doppelbelastung verneint – mit dem Ergebnis, daß die Leistungen der Bauhandwerker doppelt besteuert werden. Um dieses – logische, aber nicht einsichtige – Ergebnis zu verstehen, sei nochmals klargestellt:

- Beim Kauf vom Bauträger wird im Rahmen einer einzigen Leistungsbeziehung eine fertige Wohnung erworben. Der Erwerb ist im vollen Umfang GrESt-pflichtig, aber USt-frei.
- Wenn dagegen Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer unterschiedliche Unternehmen sind, die Verträge aber in irgendeiner Weise in Beziehung zueinander stehen, fällt auf den Bauvertrag USt an und zusätzlich auf beide Verträge GrESt (genauer: GrESt auf die Grundstücks- und die Baukosten und deren USt).

Das BVerfG hat es nicht für würdig befunden, dieses Problem mit mehr als einem einzigen Satz anzusprechen; ihm genügt die lapidare Feststellung, daß dieses Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist<sup>23</sup>. Auch in seiner früheren

15) Vfg. v. 27. 11. 1991, DStR 1992, 112.

16) A. a. O. (FN 9).

17) BStBl. II 1990, 921, DStR 1990, 601.

18) DStR 1992, 26.

19) BFH-Urt. v. 19. 7. 1989, BStBl. II 1989, 685, DStR 1989, 609.

20) Erl. FinMin Nordrh.-Westf. v. 30. 11. 1989, S 4521-17-V A 2, DStR 1990, 120.

21) DStR 1992, 216.

22) *Bach*, USt-Pflicht von Bauleistungen im Rahmen von Bauherrenmodellen, DStR 1992, 65 ff.

23) A. a. O. (FN 5).

Entscheidung<sup>24</sup> sieht unser höchstes Gericht hier keinen Verfassungsverstoß, da die Bauleistungen (einschließlich USt) „nur wertmäßig Teil der Bemessungsgrundlage bei der GrESt“ sind, also nicht tatsächlich unter das GrESt-Gesetz fallen. Die Verfasser beschleicht ein ungutes Gefühl ob solcher Dialektik, ein Gefühl, das wohl auch maßgebliche Politiker teilen, denn der Finanzausschuß<sup>25</sup> hat die folgende Empfehlung beschlossen:

„Der Deutsche Bundestag bittet die Bundesregierung zu prüfen, auf welche Weise bei Schaffung oder Erwerb von Wohneigentum eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer vermieden werden kann. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Beurteilung von wirtschaftlich verbundenen Grundstücks- und Bauverträgen führt in vielen Fällen zu unbefriedigenden Ergebnissen. Eine evtl. notwendige Regelung sollte möglichst bereits im geplanten Steueränderungsgesetz 1992 getroffen werden.“

Dem ist leider nur hinzuzufügen, daß das neue Gesetz die gewünschte Änderung noch nicht enthält.

24) A. a. O. (FN 5).

25) A. a. O. (FN 1).

## 8. Zusammenfassung

Das BVerfG hat dem BFH einen sehr großzügigen Auslegungsspielraum für das GrESt-Gesetz zugestanden, fast möchte man sagen, einen „Freibrief“ erteilt: es genügt ein Erfolg, der eine Belastung rechtfertigt. Damit kann jeder, zwischen Grundstücksveräußerer und Bauunternehmer abgestimmte oder sonst von dritter Seite vorgeplante und erfolgreich beendet, Einfamilien-, Reihen- oder Fertighausbau der GrESt für das bebaute Grundstück unterworfen werden. Erfreulicherweise läßt die jüngste BFH-Rechtsprechung erkennen, daß dieser Auslegungsspielraum nicht ausgenutzt werden wird. So wurden insbesondere die faktischen Zwänge für die Verknüpfung der Verträge eingeschränkt. Eines ist aber sicher: Die Lockerungstendenzen gelten nicht für das Bauherrenmodell. Das klassische, planungsgemäß durchgeführte BHM unterliegt einschließlich der Baukosten der GrESt. Diese Rechtsprechung ist als abgeschlossen zu bezeichnen. Lediglich Teile der Dienstleistungsgebühren sind als Entgelt für den Erwerb gesonderter Vermögenspositionen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Regierungsdirektor Dieter Carl und Regierungsobererrat Joachim Klos, beide Saarbrücken

## Rechtsschutzprobleme bei steuerlichen Spontanauskünften an ausländische Finanzbehörden

*Steuerliche Kontrollmitteilungen sind auf nationaler wie internationaler Ebene eine zulässige, wenn auch mit rechtlichem Argwohn betrachtete Form des Informationsaustausches zwischen Finanzbehörden. – Die Verfasser zeigen unter Darstellung des aktuellen Diskussionsstandes in Rechtsprechung und Literatur auf, in welchem Umfang der betroffene deutsche Steuerbürger Rechtsschutz gegen die entsprechenden Maßnahmen der Finanzverwaltung erlangen kann.*

### 1. Die Interessen von Finanzverwaltung und Wirtschaft als Ausgangspunkt

#### 1.1 Die Sicht der deutschen Finanzverwaltung

Die weiter voranschreitende Internationalisierung der Wirtschaft bringt es mit sich, daß zunehmend grenzüberschreitende Vorgänge von den beteiligten Personen oder Unternehmen zur Steuervermeidung, Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung ausgenutzt werden. Genauso wie im nationalen Bereich ist es auf internationaler Ebene für die deutsche Finanzverwaltung außerordentlich schwierig<sup>1</sup>, gemäß den steuerlichen Geboten der Gleichgesetzmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 AO) die in diesem Bereich entstehenden beträchtlichen Steuerverkürzungen aufzudecken, obwohl die deutsche Betriebsprüfung<sup>2</sup> und auch Steuerfahndung – aus Sicht der deutschen Wirtschaft<sup>3</sup> – gegenüber der Steuerkontrolle der ausländischen Finanzverwaltungen als besonders effektiv angesehen wird. Die Bundesregierung hat die „internationale Steuerflucht“ – ein Dauerthema in der internationalen steuerpolitischen Diskussion<sup>4</sup> – als Problem im Spannungsfeld zwischen der Wahrung der außenwirtschaftlichen Wettbe-

werbsneutralität und der Gleichmäßigkeit der deutschen Besteuerung zwar erkannt, allerdings mit der entdramatisierenden Einschätzung, daß es sich hierbei – ähnlich wie bei der allgemeinen Wirtschaftskriminalität – um Erscheinungen am Rande des normalen Wirtschaftslebens handele<sup>5</sup>. Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzminister als Zielvorgabe ein Bündel von gesetzgeberischen und administrativen Maßnahmen in folgenden Bereichen vorgesehen:

- Weiterentwicklung des Außensteuerrechts,
- Simultane Betriebsprüfungen im In- und Ausland,
- Verstärkung der „Informationszentrale Ausland“ (IZA) beim Bundesamt für Finanzen (BfF)<sup>6</sup>, auch durch Entwicklung ei-

1) Vgl. Menck in: Vogel (Hrsg.), Internationale Steuerauskunft und deutsches Verfassungsrecht, München 1987, 1 ff.; dazu Mönius, INF 1988, 14 ff.

2) Zu deren Effektivität im internationalen Vergleich aus Sicht der deutschen Wirtschaft vgl. die rechtsvergleichende Studie von Neddermeyer, BB Beilage 19 zu Heft 27 (1991).

3) Etwa Ritter in: Vogel (FN 1), 21 ff.; 24 ff.; Reuter, StJb 1975/76, 440 f.

4) Zum Diskussionsstand vgl. etwa Koch, DStZ 1979, 4; Runge, JbFSt 1980/81, 122; Fischer, DB 1984, 738; Friauf, StJb 1984/85, 317; Eilers/Heintzen, RIW 1986, 619; Eilers, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, Köln 1987; Ritter, BB 1987, 65; Helfrich-Laubrock, BB 1987, 1224; Vogel (FN 1); Werra, BB 1988, 1160; Heidner, DStR 1989, 526; Selling, StBp 1988, 237; Bohnert, IWB Fach 1, IFA-Mitteilungen, S. 1259; Klos, StWa 1991, 88; umfassend Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Komm. zur AO (Okt. 1988), § 117.

5) Siehe Stellungnahme der Bundesregierung BT-Drs. 10/5159 auf die große Anfrage der SPD-Bundestagsfraktion v. 6. 3. 1986; kritisch dazu Ritter, BB 1987, 65 f.

6) Vgl. Drefler, StBp 1986, 73; 1982, 205, 233; Klos in: Raatz/App,