
Datum: 25.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 6705/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0625.5K6705.00.00

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Am ... schloss die Klägerin mit der X. für den Kreis B. GmbH (X.) einen notariell beurkundeten Vertrag, den die Vertragsschließenden als Public-Leasing-Vertrag bezeichneten. Durch notariell beurkundeten Vertrag vom selben Tag hatte die X. ein Grundstück erworben. Durch den Leasingvertrag verpflichtete sich die X., auf diesem Grundstück nach den Wünschen und Vorstellungen der Klägerin gewerblich nutzbare Gebäude (Leasingobjekt) zu errichten, und zwar ausgehend von einer Gesamtinvestitionssumme in Höhe von netto ca. ... DM. Während der vereinbarten Leasingdauer von 15 Jahren hatte die X. der Klägerin das Leasingobjekt zur uneingeschränkten Nutzung zu überlassen. Die Klägerin sollte sowohl hinsichtlich des Grundstücks als auch hinsichtlich der Gebäude wirtschaftliche Eigentümerin mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sein. Nach Ablauf der Leasingdauer von 15 Jahren war der Klägerin das (dinglich gesicherte) Recht eingeräumt, das Leasingobjekt lastenfrei zum Kaufpreis von 35 % der Gesamtinvestitionskosten zu Eigentum zu erwerben.

2

Im Einzelnen enthält der Leasingvertrag folgende Vereinbarungen:

3

Auf dem Grundbesitz sollen gewerbliche Gebäude in der Größe von ca. 800 qm nach den Wünschen und Vorstellungen des Leasingnehmers (LN) gemäß diesem Vertrag errichtet werden (Leasingobjekt). Die Gesamtinvestitionssumme für das geplante Leasingobjekt beträgt voraussichtlich nach den Planungen des LN netto ca. ... DM (§ 1 Abs. 3). Der Leasinggeber (LG) ist verpflichtet, Gewährleistungsansprüche gegen Dritte aus den oder in Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb sowie der Planung und Realisierung des Investitionsvorhabens nach Weisung des LN durchzusetzen, notfalls auch gerichtlich. Alternativ kann der LN verlangen, dass der LG Gewährleistungsansprüche an den LN abtritt oder den LN zur Geltendmachung solcher Ansprüche oder prozessualen Durchsetzung ermächtigt (§ 2 Abs. 9). Nach Übergabe auftretende Mängel an Grundstück oder den baulichen Anlagen gehen, soweit keine Gewährleistungsansprüche bestehen, zu Lasten des LN (§ 2 Abs. 10). Während der Leasingdauer überlässt der LG dem LN das Leasingobjekt zur uneingeschränkten Nutzung im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen und der für das Objekt getroffenen behördlichen Auflagen. Der LN übernimmt die Pflicht, das Gebäude als Büro, Produktions- und Lagerfläche zu betreiben (Betreiberpflicht) für die Dauer des Leasingvertrages für das gesamte Objekt. Eine Untervermietung des Objekts durch den LN darf nur nach Genehmigung des LG erfolgen (§ 3 Abs. 1). Der LN ist hinsichtlich des Grundstücks und der Gebäude ab Abschluss des Vertrages auch während der Bauzeit bis zum Ende der Leasingzeit wirtschaftlicher Eigentümer mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten (§ 3 Abs. 2 Satz 1). Der LN übernimmt während der Vertragslaufzeit die Kosten der Instandhaltung sowie die öffentlichen Steuern, Abgaben und Gebühren (§ 3 Abs. 2 Satz 2). Der LN verpflichtet sich, für das Objekt auf seine Kosten eine sog. "all-risks-Versicherung" gegen Feuer-, Strom- und Wasserschäden, Haftpflicht oder sonstige ungenannte Gefahren abzuschließen (§ 3 Abs. 3). In den Versicherungsverträgen ist vorzusehen, dass Versicherungsleistungen nur unmittelbar zur Schadensbeseitigung bzw. für die Rückzahlung der vom LG im Rahmen dieses Vertrages getätigten Investitionen Verwendung finden dürfen (§ 3 Abs. 4). Der LN ist verpflichtet, seinen Jahresabschluss bis spätestens zum 31.10. des jeweils darauf folgenden Jahres dem LG vorzulegen und diesen darüber hinaus jede gewünschte Auskunft über seine Vermögens-, Wirtschafts- und Gesellschaftsverhältnisse zu erteilen (§ 3 Abs. 6). Der LG ist während der Vertragsdauer berechtigt, jederzeit nach vorheriger Ankündigung, das Mietobjekt durch Beauftragte betreten zu lassen und die Vertragserfüllung zu überwachen (§ 3 Abs. 7).

Der LN hat dem LG eine Sonderzahlung in Höhe von 3,5 % der Investitionssumme (zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer) zu zahlen (§ 4 Abs. 1). Bis zur Übergabe des Gebäudes zahlt der LN dem LG monatlich für das aufgewendete Kapital eine sog. Vormiete auf der Basis des Refinanzierungszinssatzes zuzüglich eines Aufschlages von 0,6 % p. a.. Die errechnete Vormiete versteht sich netto zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer (§ 4 Abs. 3). Von dem auf die Übergabe des Leasingobjekts folgenden Monat hat der LN nachschüssig bis zum 2. Werktag des folgenden Monats eine Leasingrate in Abhängigkeit von der Leasingssumme zu zahlen, und zwar 15 Jahre lang. Die monatliche Leasingrate errechnet sich aus der Refinanzierungskondition des LG zuzüglich eines Gewinn- und Risikoaufschlages in Höhe von 1 % p. a.. Die Leasingrate wird zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer berechnet (§ 4 Abs. 4). Bei der Berechnung der Leasingraten während der Vertragslaufzeit bis zum ... (15 Jahre) wird von einer 65 %igen Tilgung der Leasingssumme ausgegangen (§ 4 Abs. 10). Der LN verpflichtet sich, während der gesamten Laufzeit das Grundstück ausschließlich für Umsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dies gilt auch für eine Untervermietung (§ 4 Abs. 13). Für die Berechnung der Vormiete und der Leasingraten sind die Gesamtinvestitionskosten maßgeblich. Sämtliche nachweisbaren aktivierungsfähigen Bruttoanschaffungs- und Herstellungskosten einschließlich Erwerbsnebenkosten, öffentliche Gebühren, Versicherungsbeiträge, die Zwischenfinanzierungskosten, die

Bereitstellungsgebühren, die Kosten für die Beseitigung von Bodenverunreinigungen, Altlasten oder Kampfmitteln, ggfls. die dem LG von Dritten berechneten Kosten aus der Ausschöpfung von Rechtsschutzmöglichkeiten stellen die Mietbemessungsgrundlage der Gesamtinvestitionskosten dar. Dazu zählen auch die vom LG zu zahlende Grunderwerbsteuer sowie alle Vorleistungen für das Grundstück, unabhängig davon, wann sie entstanden sind, sowie alle Kosten für behördliche Dienstleistungen für diesen Vertrag abzüglich der öffentlichen Zuschüsse (§ 4 Abs. 14). Sofern zum Übergabezeitpunkt eine endgültige Berechnung der Leasingrate noch nicht möglich ist, wird eine vorläufige Leasingrate festgesetzt (§ 4 Abs. 18).

Dieser Vertrag endet nach 180 Monaten, gerechnet ab dem Übergabezeitpunkt (§ 5 Abs. 1). Der Vertrag ist während der vorgenannten Laufzeit unkündbar, sofern nichts anderes vereinbart ist. Der LG ist berechtigt, diesen Vertrag fristlos zu kündigen, wenn die zur vertragsgemäßen Nutzung der Gebäude notwendigen behördlichen oder privaten Genehmigungen endgültig nicht erteilt werden (§ 5 Abs. 2). Der LN ist berechtigt, während der Leasingdauer Umbauten, Änderungen und Erweiterungen im schriftlichen Einvernehmen mit dem LG im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen und der erforderlichen behördlichen Genehmigungen auf eigene Kosten auszuführen, sofern eine eventuelle anderweitige Nutzung des Objekts hierdurch nicht erheblich eingeschränkt wird (§ 7 Abs. 1). 6

Die Beteiligten vereinbaren ein Ankaufsrecht hinsichtlich des streitigen Grundbesitzes (§ 9 Abs. 1). Das Ankaufsrecht gibt dem LN den Anspruch, von dem LG unter den nachfolgenden Voraussetzungen den Abschluss eines Kaufvertrages über das streitige Grundstück zu verlangen (§ 9 Abs. 2). Unter der Voraussetzung, dass der vereinbarte Public-Leasing-Vertrag vom LN bis dahin ordnungsgemäß erfüllt worden ist, kann der LN oder ein von ihm zu benennender Dritter von dem LG den Abschluss eines Kaufvertrages zum ... verlangen. Der LN hat sein Verlangen dem LG sechs Monate vor dem vorgenannten Zeitpunkt durch eingeschriebenen Brief mitzuteilen (§ 9 Abs. 3). Der Kaufpreis beträgt 35 % der Gesamtinvestitionskosten gemäß dem von dem LG aufzustellenden Annuitätenplan (§ 9 Abs. 4). Nutzungen, Lasten und Gefahr gehen mit dem in Abs. 3 Satz 1 genannten Zeitpunkt (...) auf den Berechtigten über (§ 9 Abs. 5 d). Der LG bewilligt und beantragt zu Lasten des streitigen Grundstücks und zu Gunsten des LN eine Eigentumsvormerkung zur Sicherung des bedingten Anspruchs auf Eigentumsübertragung an rangbereiter Stelle einzutragen (§ 9 Abs. 6 a). Der LG behält sich das Recht vor, mit Rang vor der vorstehend bewilligten Vormerkung Grundpfandrechte bis zur Höhe von ... DM bis zu 16 % Jahreszinsen und 6 % einmaliger Nebenleistungen seit dem Tage der Bewilligung eintragen zu lassen (§ 9 Abs. 6 b). Änderungen dieses Vertrages bedürfen der notariellen Beurkundung (§ 10 Abs. 2). Die mit dieser Urkunde verbundenen Kosten trägt der LN. Diese Kosten gehen in die Gesamtinvestitionskosten ein (§ 10 Abs. 3). -- Wegen der weiteren Einzelheiten des Leasingvertrages wird auf die notarielle Urkunde vom ... (UR.Nr. ... des Notars F.) Bezug genommen. 7

Durch Bescheid vom ... setzte der Beklagte gestützt auf § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) gegen die Klägerin Grunderwerbssteuer fest. Die Steuerfestsetzung erfolgte vorläufig nach § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Als (vorläufige) Bemessungsgrundlage zog der Beklagte die geplanten Gesamtinvestitionskosten in Höhe von ... DM heran, nachdem die Klägerin der Aufforderung des Beklagten nicht nachgekommen war, zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Abrechnungsunterlagen zur Sonderzahlung, Vormiete und den Leasingraten vorzulegen. Dies führte zu einer Grunderwerbsteuerfestsetzung in Höhe von ... DM (...,- DM x 3,5 %). 8

Hiergegen wendete sich die Klägerin mit dem Einspruch, mit dem sie geltend machte, bei dem streitigen Public-Leasing-Vertrag handle es sich nicht um einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG. Nach dieser Vorschrift würden der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge unterliegen, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall nicht vor. Denn sie, die Klägerin, habe durch den Abschluss des streitigen Public-Leasing-Vertrages nur eine beschränkte Nutzungs- bzw. Verwertungsbefugnis hinsichtlich des Leasingobjekts erhalten. Insoweit würden sich die getroffenen vertraglichen Abreden grundlegend von denjenigen unterscheiden, die dem Bundesfinanzhof (BFH) bei seiner Entscheidung vom 17.01.1996 - II R 47/93, BFH/NV 1996, 579 zu Grunde gelegen hätten. So unterliege sie, die Klägerin, während der gesamten Vertragsdauer einer Betreiberpflicht, die der Annahme einer uneingeschränkten und auch nicht durch Kündigung entziehbaren Nutzung des Objekts widerspreche. Für eine nur eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit spreche auch der Umstand, dass die X. ein uneingeschränktes Kontrollrecht zur Feststellung besitze, ob die Nutzung vertragsgerecht erfolge. Ferner spreche hierfür, dass sie, die Klägerin, das Leasingobjekt nur zur Realisierung von steuerpflichtigen Umsätzen nutzen bzw. untervermieten dürfe. Weiterhin seien Umbauten, Veränderungen und Änderungen der Räumlichkeiten nur mit der Genehmigung der X. zulässig. Eine Veränderung der Nutzung des Leasingobjekts als solches sei ihr grundsätzlich untersagt. Darüber hinaus habe sie, die Klägerin, sich der X. gegenüber zur Eintragung einer Grundsuld an erstrangiger Stelle verpflichtet. Schließlich falle das Leasingobjekt nach Ablauf der Vertragszeit von 15 Jahren an die X. zurück. Rechte stünden ihr, der Klägerin, in diesem Zusammenhang nicht zu. Sie könne lediglich durch Ausübung des vereinbarten Ankaufsrechts das Eigentum an dem Leasingobjekt erwerben. Dieser Erwerb sei jedoch an weitere Bedingungen geknüpft. So dürfe über ihr Vermögen weder ein Vergleichs- noch ein Konkursverfahren eröffnet worden sein. Auch müsse der Leasingvertrag von ihr in vollem Umfang ordnungsgemäß erfüllt worden sein. Schließlich müsse das Vorkaufsrecht spätestens 6 Monate vor Ablauf der Vertragsdauer geltend gemacht werden, ansonsten erlösche es. Insoweit unterscheide sich das Ankaufsrecht grundlegend von demjenigen, das der Entscheidung des BFH vom 07.01.1996 zu Grunde gelegen habe. Denn dort sei der Leasingnehmer jederzeit während der Vertragsdauer zur Ausübung des Vorkaufsrechts berechtigt gewesen.

Nachdem die Klägerin trotz weiterer Aufforderungen durch den Beklagten die streitigen Abrechnungsunterlagen der X. zur Ermittlung der Sonderzahlung, der Vormiete und den Leasingraten nicht vorlegte, erklärte der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom ... den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid nach § 165 Abs. 2 AO für endgültig und wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die vorliegende Vertragsgestaltung erfülle die Voraussetzung des § 1 Abs. 2 GrEStG. Denn nach dem Gesamtbild der Vertragsgestaltung sei die Klägerin als wirtschaftliche Eigentümerin des Leasingobjekts anzusehen. Sie könne nicht von der Nutzung des Leasingobjekts ausgeschlossen werden. Der Vertrag sei während der gesamten Laufzeit unkündbar. Ausnahmen würden nur gelten, wenn die Klägerin sich nicht an die vertraglichen Vereinbarungen halte, insbesondere, wenn sie in Zahlungsverzug gerate. Ferner habe die Klägerin die wirtschaftlichen Lasten zu tragen. Sie sei zu einer umfassenden wirtschaftlichen Nutzung des Objekts berechtigt, das alleine nach ihren Wünschen und Vorstellungen errichtet worden sei. Sie habe die Kosten der Instandhaltung, die Steuern, Abgaben, Gebühren und Versicherungsprämien zu übernehmen. Sie sei berechtigt, das Objekt - wenn auch nach Genehmigung durch die X. - unterzuvermieten und Einbauten/Umbauten vorzunehmen. Vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums seien auch die Vertragsparteien ausgegangen. Denn in den Public-Leasing-Vertrag werde die Klägerin ausdrücklich als wirtschaftliche Eigentümerin bezeichnet. Schließlich habe die Klägerin durch

den Abschluss des aufschiebend bedingten Kaufvertrages einen unentziehbaren Anspruch auf Übereignung des Grundstücks zu einem bereits bei Abschluss des Leasingvertrages feststehenden, vom Marktwert zum Ende der Mietzeit unabhängigen Kaufpreis erworben. Die Tatsache, dass die zivilrechtliche Übertragung des Leasingobjekts erst zum Ende der Mietzeit verlangt werden könne, sei vor diesem Hintergrund unerheblich. Alleine die fehlende formale Rechtsposition, das Grundstück jederzeit veräußern zu können, stehe der Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Leasingnehmers nicht entgegen. Denn eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG bedeute nicht nur Verwertung durch Veräußerung. Vielmehr bestehe eine Verwertungsmöglichkeit auch in der Nutzung und Substanzbeteiligung. Dies sei vorliegend der Fall. Entscheidend sei, dass die Leasingraten sich nicht nach dem Nutzungswert des Leasingobjekts richteten, sondern vielmehr nach den gesamten Investitionskosten. Die Klägerin erhalte und bezahle das Leasingobjekt. Der gesamte wirtschaftliche Wert fließe ihr zu, der gesamte Aufwand werde von ihr getragen. Dies erfülle die prägenden Bestandteile der Stellung eines Eigentümers.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid sei auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Denn er, der Beklagte, habe zu Recht an der vorgenommenen Schätzung der Gegenleistung festgehalten. Nach der Rechtsprechung des BFH seien alle Leistungen, die der Leasingnehmer nach dem Leasingvertrag zu erbringen habe, Gegenleistung im Sinne von § 9 GrEStG für die Einräumung der Verwertungsbefugnis. Dementsprechend seien im Streitfall alle Leistungen, die die Klägerin der X. nach dem Leasingvertrag zu erbringen habe, in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Hierzu gehörten die Sonderzahlung, die Vormiete sowie die (abgezinsten) Leasingraten. Da die Klägerin trotz Aufforderung die Abrechnungsunterlagen, aus denen sich die Sonderzahlung, die Vormiete und die Leasingraten ergeben würden, nicht vorgelegt habe, sei er, der Beklagte, zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO berechtigt gewesen. Dementsprechend sei er berechtigt gewesen, die im Leasingvertrag geplanten Gesamtinvestitionskosten als Gegenleistung anzusetzen. 11

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin mit Schriftsatz vom ... die vorliegende Klage erhoben, mit der sie die Aufhebung des streitigen Grunderwerbsteuerbescheides begehrt. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, die Schätzung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage sei vom Beklagten fehlerhaft vorgenommen worden, weil die Schätzung unberücksichtigt lasse, dass der Kaufpreis - falls dies tatsächlich ein Kaufpreis sein sollte - über insgesamt 15 Jahre entrichtet werde. Angesichts der langen Zahlungszeit sei der Kaufpreis aufzuteilen in einen Barwert und einen Zinsanteil. Dies sei dem Beklagten auch bekannt. Er lehne die erforderliche Abzinsung jedoch mit der Begründung ab, bislang seien nicht alle erforderlichen Abrechnungsunterlagen vorgelegt worden. Zur Vorlage der streitigen Abrechnungsunterlagen sei sie, die Klägerin, jedoch nicht in der Lage. Denn eine Endabrechnung der X. liege bis heute nicht vor. Ferner müsse die Steuerfestsetzung erneut vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO vorgenommen werden. Dies folge schon daraus, dass ungewiss sei, ob sie, die Klägerin, nach Ablauf der 15jährigen Leasingzeit von ihrem Optionsrecht überhaupt Gebrauch mache. 12

Im Verlauf des Klageverfahrens hat die Klägerin die endgültige Abrechnung des Leasingobjekts durch die X. vom ... vorgelegt. Danach belaufen sich die Gesamtinvestitionskosten für das Objekt auf netto ... DM. Abzüglich der erhaltenen Zuschüsse ist die Leasingsumme mit ... DM ausgewiesen. Die ab ... zu zahlende Leasingrate ist mit monatlich ... DM netto berechnet. Für den Zeitraum Dezember ... bis Februar ... belief sich die Leasingrate auf monatlich ... DM netto. Als Sonderzahlung ist ein Betrag von ... DM brutto ausgewiesen. Die gezahlten Vormieten (.../99 - ../99) belaufen sich ausweislich der 13

beigefügten Rechnungen auf ...,- DM brutto (... DM ./... DM). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Abrechnung der X vom ... sowie auf den beigefügten Annuitätenplan verwiesen.

Ergänzend trägt die Klägerin vor, die Gesamtinvestitionskosten könnten auch deshalb nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden, weil diese auch Aufwendungen beträfen, die sich auf Mobilien sowie die bereits gezahlte Grunderwerbsteuer beziehen würden. Aus diesem Grunde seien aus den Gesamtinvestitionskosten folgende Positionen herauszunehmen: Bauwesenversicherung, Anwaltskosten, Aufwendungen für die Theke im Empfangsbereich des Gebäudes, Aufwendungen für die Ausstattung und den Anstrich im Chefbüro und in den Empfangsräumen, Beurkundungskosten des Notars, Aufwendungen für die Stellwände sowie die Alarmanlage. Wegen der weiteren Einzelheiten wird insoweit auf das Schreiben der Klägerin vom ... verwiesen. Dementsprechend sei nicht von einer Netto-Leasingsumme von ... DM, sondern lediglich von ... DM auszugehen. Bei einer Abzinsung von 5,5 % und einer Laufzeit von 15 Jahren ergebe sich damit ein zu berücksichtigender Barwert von ... DM. Von diesem Barwert sei die Grunderwerbsteuer zu ermitteln.

Die Klägerin beantragt,
den Grunderwerbsteuerbescheid vom ... in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung aufzuheben; hilfsweise, die Grunderwerbsteuerfestsetzung für vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO zu erklären und die Grunderwerbsteuer auf ... DM (... DM x 3, 5 %) festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen; hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist zur Begründung zunächst auf seine Ausführungen in der angefochtenen Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass eine Aufspaltung der Gesamtkosten in Aufwendungen, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, und solche, die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, nicht zulässig sei. Nach der BFH-Rechtsprechung gehörten alle Leistungen, zu denen sich in einem Leasingvertrag der Leasingnehmer gegenüber dem Leasinggeber verpflichte, zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Dies seien vorliegend die Sonderzahlung (... DM), die Vormieten (... DM) sowie die abgezinsten Leasingraten ab dem 01.... bis ... mit monatlich jeweils ... DM zuzüglich Umsatzsteuer.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Entgegen der Auffassung des Beklagten löst der Leasingvertrag vom ... keine Grunderwerbsteuerpflicht aus. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG - nur diese Vorschrift kommt als gesetzliche Grundlage ernsthaft in Betracht - sind nicht erfüllt.

Nach dieser Vorschrift unterliegen der Grunderwerbsteuer Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn es einem Dritten (=Nichteigentümer) rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht wird, über ein bestimmtes Grundstück wie ein Eigentümer zu

verfügen. Verfügungsmöglichkeit in diesem Sinne bedeutet, dass er das Grundstück mit Auswirkung zu seinen Lasten und Gunsten besitzen, verwalten, nutzen, belasten und schließlich veräußern kann, ohne dass jeweils alle für das juristische Eigentum charakteristischen Rechte übertragen werden müssten (vgl. BFH-Urteil vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH/NV 1996, 579). Dem "Erwerber" des Grundstücks müssen diesbezügliche Einwirkungsmöglichkeiten gewährt werden, die über die diejenigen eines Pächters hinausgehen, aber andererseits nicht die Stellung eines Eigentümers erreichen, was nur dann gegeben ist, wenn dem "Erwerber" über die bloßen Besitz- und Nutzungsrechte hinaus Einwirkungsmöglichkeiten auf den ganzen Substanzwert des Grundstücks gewährt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1998 II R 71/96, BStBl II 1999, 796). Dem (unbeschränkten) Eigentümer eines Grundstücks stehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Verwertung zur Verfügung, nämlich die Nutzung und die Veräußerung. Dementsprechend kann der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG auch dadurch verwirklicht werden, dass einem Nichteigentümer eine Kombination aus Nutzungs- und Verfügungsbefugnis an einem Grundstück gewährt wird, die noch nicht dem rechtliche Eigentum gleicht, diesem aber wirtschaftlich nahe kommt (BFH-Urteil vom 12.12.1973 II R 29/69, BStBl II 1974, 251). Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG kann daher durch Umstände begründet werden, die teilweise dem einen, teilweise dem anderen Bereich der Verwertungsbefugnis zuzuordnen sind. Vereinbaren "Veräußerer" und "Erwerber" des Grundstücks (ausdrücklich oder konkludent), dass letztgenannter wirtschaftlicher Eigentümer sein soll, d.h., dass er alle wirtschaftlichen Vor- und Nachteile wie Lasten- und Gefahrtragung sowie alle Instandsetzungskosten zu tragen hat, so kann dies ein Indiz für die Übertragung der Verwertungsbefugnis sein. Kann dem insoweit Berechtigten und Verpflichteten zudem die Nutzung des Grundstücks nicht durch Kündigung entzogen werden und kann er seinerseits jederzeit die Übereignung des von ihm benutzten Grundstücks verlangen, so ist regelmäßig § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt (vgl. BFH-Urteile vom 17.01.1996 II R 47/93 a.a.O. und vom 30.09.1998 II R 13/96, BFH/NV 1999, 666).

Der erkennende Senat folgt diesen Rechtsgrundsätzen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung. Übertragen auf die hier vorliegende Vertragsgestaltung des Immobilien-Leasing bedeutet dies, dass eine von § 1 Abs. 2 GrEStG erfasste Rechtsposition nur dann besteht, wenn dem Leasingnehmer Befugnisse an einem Leasingobjekt eingeräumt werden, die über die Befugnisse eines Pächters deutlich hinausgehen und ihm hinsichtlich Nutzung, Substanzbeteiligung bzw. Veräußerung eine einem Eigentümer nahekommende Stellung geben.

24

Dies berücksichtigend erfüllt der zwischen der Klägerin und der X. im Jahr ... abgeschlossene Public-Leasing-Vertrag diese Voraussetzungen nicht.

25

Zwar kann die Klägerin als Leasingnehmerin das Leasingobjekt aufgrund des Leasingvertrages besitzen, verwalten und nutzen. Hierbei handelt es sich jedoch lediglich um Elemente, die ein obligatorisches Nutzungsrecht ausmachen. Eine nicht mehr entziehbare Rechtsposition hat die Klägerin dagegen durch den Leasingvertrag nicht erworben. Auch wenn der Klägerin durch § 9 des Leasingvertrages ein dinglich gesichertes Ankaufsrecht eingeräumt worden ist, kann diesem Ankaufsrecht nicht die Qualität einer nicht mehr entziehbaren Rechtsposition zuerkannt werden. Dies gilt zum einen, weil das Ankaufsrecht von der Klägerin nur zum Ablauf der vereinbarten Grundmietzeit ausgeübt werden kann. Insoweit unterscheidet sich die hier vorliegende Vertragsgestaltung deutlich von derjenigen, die dem BFH bei seiner Entscheidung vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH/NV 1996, 579 zu Grunde gelegen hat. Denn dort konnte der Leasinggeber *jederzeit* die Übereignung des Grundstücks mit dem aufstehenden Leasingobjekt verlangen. Zum anderen ist zu

26

berücksichtigen, dass das vereinbarte Ankaufsrecht der Klägerin lediglich das Recht einräumt, nach Ablauf der Grundmietzeit mit der X. einen entsprechenden Ankaufsrechtsvertrag abzuschließen. Die Klägerin hat damit weder einen unmittelbaren Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dem streitigen Grundstücks nach Ablauf der Grundmietzeit erworben, noch ist zur Entstehung des Eigentumsübertragungsanspruchs lediglich die Ausübung eines Gestaltungsrechts erforderlich. Vielmehr ist die Klägerin auf Grund der getroffenen Vereinbarungen darauf angewiesen, nach Ablauf der Grundmietzeit die X. gegebenenfalls auf dem Zivilrechtsweg auf Abschluss eines Ankaufsrechtsvertrages zu verklagen, sollte diese freiwillig einen Ankaufsrechtsvertrag mit ihr nicht abschließen. Es kommt hinzu, dass der Klägerin kein außerordentliches Ankaufsrecht eingeräumt worden ist für den Fall, dass z.B. über das Vermögen der X. ein Vergleichs- oder Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgelehnt wird. Damit läuft die Klägerin Gefahr, das Leasingobjekt zu verlieren, sollte über das Vermögen der X. während der vereinbarten Grundmietzeit ein Vergleichs- oder Insolvenzverfahren eröffnet werden.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass bis zum Ablauf der Grundmietzeit das von der X. eingesetzte Kapital durch die Leasingraten noch nicht voll amortisiert ist. Denn für den Ankauf des Leasingobjekts nach Ablauf der Grundmietzeit haben die Vertragsparteien nicht lediglich einen symbolischen bzw. ganz geringen Kaufpreis vereinbart, sondern einen Kaufpreis in Höhe von 35 % der Gesamtinvestitionskosten. Auch insoweit unterscheidet sich die vorliegende Vertragsgestaltung deutlich von derjenigen, die dem BFH in seiner bereits zitierten Entscheidung vom 17.01.1996 zu Grunde gelegen hat. Denn der BFH hatte über eine Fallgestaltung zu entscheiden, der eine so genannte Vollamortisation nach Ablauf der Grundmietzeit zu Grunde lag. Dort war ein Kaufpreis von 1,00 DM vereinbart. 27

Dass die von der Klägerin mit dem abgeschlossenen Leasingvertrag erworbene Rechtsposition nur mit derjenigen eines Pächters vergleichbar ist, folgt auch daraus, dass sich die vereinbarte Grundmietzeit nicht mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjekts deckt bzw. nahezu deckt. Im Streitfall haben die Vertragsbeteiligten nur eine Grundmietzeit von 15 Jahren vereinbart. Eine Verlängerungsoption sieht der Leasingvertrag nicht vor. Ausgehend von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gewerblicher Objekte von 25 Jahren (vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) beläuft sich die vereinbarte Grundmietzeit damit auf lediglich 60 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des streitigen Leasingobjekts. Damit kann nicht davon ausgegangen werden, dass während der vereinbarten Nutzungszeit der wirtschaftliche Wert der Baulichkeiten aufgezehrt sein wird. 28

Für eine Pächterstellung der Klägerin spricht auch der Umstand, dass Nutzungen, Lasten und Gefahr nach § 9 Abs. 5 d des Leasingvertrages erst nach Abschluss des Ankaufsrechtsvertrages zum Juni ... auf die Klägerin übergehen sollen. Eine einem Eigentümer vergleichbare Rechtsposition hätte vorausgesetzt, dass die Gefahrtragung bereits mit Abschluss des Leasingvertrages auf die Klägerin übergegangen wäre. Dies sollte jedoch offensichtlich nicht der Fall sein. Die von der Klägerin erworbene Rechtsposition kann damit nur mit derjenigen eines Fremdbesitzers (Mieter/Pächter) vergleichbar sein. Insoweit kann der Senat auch nicht nachvollziehen, aus welchen Gründen die Vertragsbeteiligten die Klägerin im streitigen Leasingvertrag als wirtschaftliche Eigentümerin bezeichnet haben. Unabhängig davon, welche Bedeutung dem wirtschaftlichen Eigentum im Rahmen des § 1 Abs. 2 GrEStG zukommt, ist entscheidend für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum, dass die Gefahrtragung bei Abschluss des Vertrages auf den wirtschaftlichen Eigentümer übergeht. 29

Dass die Klägerin mit dem ihr zur Nutzung überlassenen Grundstück nicht wie ein Eigentümer verfahren kann, wird auch dadurch deutlich, dass die Klägerin das geleaste Objekt nicht nach Belieben untervermieten kann und es nur zur Erzielung steuerpflichtiger Umsätze verwenden darf. Es kommt hinzu, dass die Klägerin Umbauten, Änderungen und Erweiterungen nur im schriftlichen Einvernehmen mit der X. ausführen darf. Auch ist sie verpflichtet, insoweit jederzeitige Kontrollen durch die X. zu dulden. Schließlich kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass der X. mit dem Leasingvertrag das Recht eingeräumt worden ist, erstrangige Grundpfandrechte bis zu einer Höhe von ... DM zuzüglich Zinsen auf dem Grundbesitz eintragen zu lassen.

Demgegenüber kann sich der Beklagte nicht mit Erfolg darauf berufen, der Klägerin sei mit dem streitigen Leasingvertrag wirtschaftliches Eigentum an dem Leasingobjekt eingeräumt worden. Wie bereits ausgeführt, liegen die Voraussetzungen für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums im Streitfall nicht vor. Dass das Leasingobjekt nach den Wünschen und Vorstellungen der Klägerin errichtet worden ist, kann alleine die Annahme der Verschaffung einer Verwertungsbefugnis nicht begründen. Dass gewerbliche Mietobjekte nach den Vorstellungen des künftigen Mieters erstellt werden, ist nach den Erkenntnissen des Senats häufig der Fall. Damit müssen stets weitere Abreden hinzukommen, die aus einem Miet-/Pachtvertrag eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG entstehen lassen können. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Klägerin durch das vereinbarte Optionsrecht auch kein unentziehbarer Anspruch auf Übereignung des streitigen Grundstücks eingeräumt worden. Denn entgegen den Ausführungen des Beklagten ist das Optionsrecht im Streitfall nicht als aufschiebend bedingter Kaufvertrag ausgestaltet worden. Wie bereits ausgeführt, hat die Klägerin durch den Leasingvertrag nur das Recht erworben, bei Ablauf der Grundmietzeit den Abschluss eines Kaufvertrages zu verlangen. Damit kann auch dem Argument des Beklagten nicht gefolgt werden, der Klägerin fließe der gesamte wirtschaftliche Wert des Leasingobjekts zu. Dies ist allenfalls der Fall, wenn keine außergewöhnlichen Umstände während der Grundmietzeit eintreten. Auch aus dem Umstand, dass sich die Leasingraten an den Gesamtinvestitionskosten und nicht an der üblichen Marktmiete orientieren, folgt nichts Gegenteiliges. Die Vereinbarung einer Kostenmiete ist bei der Vermietung von gewerblichen Objekten nichts Außergewöhnliches, zumal dann, wenn das Objekt - wie im Streitfall - nach den Wünschen und Vorstellungen des künftigen Mieters errichtet worden ist.

31

Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung vom 25.11.1999 5 V 6529/99, mit dem der erkennende Senat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des streitigen Grunderwerbsteuerbescheides verneint hat. Dies ergibt sich schon daraus, dass es sich hierbei lediglich um eine summarische Prüfung der Sach- und Rechtslage gehandelt hat, der Bindungswirkung für das Hauptsacheverfahren nicht zukommen kann.

32

Nach alledem ist der Klägerin durch den Abschluss des streitigen Leasingvertrages keine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG verschafft worden. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung war aufzuheben. Auf die Frage, welche Leistungen bei der Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind, brauchte der Senat damit nicht einzugehen.

33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

34

Die Revision war nicht zuzulassen; denn der Rechtssache im Streitfall kommt keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 155 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. Die Frage, unter welchen

35

Umständen eine Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG verschafft wird, ist höchstrichterlich geklärt. Insoweit handelt es sich vorliegend um die Würdigung eines Einzeltatbestandes unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. *Fischer* in Boruttau, GrESt, 15. Aufl., Vorb. 170).
