
Datum: 26.02.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 7923/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0226.5K7923.98.00

Tenor:

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom ... und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom ... werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

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

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom ... in Höhe von ... DM zu Recht erfolgt ist. 1 2
- Dem Streit liegt folgender Sachverhalt zugrunde: 3
- Durch notariellen Vertrag vom ... UR-Nr. 1818/1994 des Notars Dr. A. ausE. hatte die L.I. AG (AG), deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin ist, das Grundstück mit aufstehendem ... B.-straße ... in B., eingetragen im Grundbuch beim Amtsgericht B. Bl...., Gemarkung B. Flur ..., Flurstück ... und ... zum Preis von ... DM zuzüglich ... DM Umsatzsteuer, das heißt für insgesamt ... DM an die L.Q. KG (KG) verkauft. Der Übergang von Nutzen und Lasten sollte am ..., gleichzeitig mit Fälligkeit des Kaufpreises, stattfinden. Die AG verpflichtete sich im Kaufvertrag, das seit dem ... auf dem Grundstück lastende Mietverhältnis mit der L.X. AG zum Tage des Besitzübergangs in ein Untermietverhältnis umzuwandeln. - Wegen weiterer 4

Einzelheiten des Grundstückskaufvertrages wird auf Anlage 1 der notariellen Urkunde vom ..., Bl. 46 - 53 der FG Akte, verwiesen.

Gleichzeitig mit dem Grundstückskaufvertrag vereinbarten die AG und die KG ein Ankaufsrecht der AG. Diese erhielt hierdurch gemäß § 1 des Ankaufsrechtsvertrages - bezeichnet als Anlage 2 zur notariellen Urkunde vom ... Urk.Nr. 1818/1994 - gegen die KG den Anspruch, den Abschluss eines Kaufvertrages bezüglich des von dieser erworbenen, der AG einen Tag zuvor durch Immobilienleasingvertrag (LV) vom ... zur Nutzung überlassenen, Grundstückes verlangen zu können. Verfügungen über das Ankaufsrecht wurden ausgeschlossen. Der Anspruch aus dem Ankaufsrecht soll nach dem Vertrag erlöschen, wenn über das Vermögen des Berechtigten - seinerzeit der AG - das Vergleichs- oder Konkursverfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgelehnt wird. Den Ankauf des Grundstückes sollte gemäß § 2 des Ankaufsrechtsvertrages die AG bzw. ein von ihr zu benennender Dritter zum ... oder zum ... verlangen können. Als Kaufpreis wurde für den Fall, dass eine Einigung hierüber nicht zustandekommt, unter § 3 des Ankaufsrechtsvertrages auf der Basis der Gesamtinvestitionskosten ein Betrag von ... DM zum Ende der ersten Mietperiode laut LV -...-errechnet; zum Ende der zweiten Mietperiode -...- soll der Kaufpreis ... DM betragen. Der Kaufpreis soll jedoch mindestens dem steuerlichen Restwert des Grundstückes nebst Baulichkeiten und Anlagen entsprechen, wie er sich beim (Ankaufs-)Verpflichteten nach Abzug der linearen Abschreibungen von 3% zum ... bzw. ... ergibt. Zum Kaufpreis sollte die gesetzliche Mehrwertsteuer hinzugerechnet werden, ebenso wie diverse Aufwendungen des Verpflichteten. Unter § 5 des Ankaufsrechtsvertrages bewilligte und beantragte die KG "zur Sicherung des bedingten Übereignungsanspruches" der AG eine Vormerkung zu deren Gunsten einzutragen. Die KG behielt sich jedoch vor, mit Rang vor der bewilligten Vormerkung Grundpfandrechte bis zur Höhe von ... DM nebst 16 % Jahreszinsen und 6% einmaligen Nebenleistungen eintragen zu lassen. - Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf den Ankaufsrechtsvertrag (Bl. 72-75 der FG-Akte) verwiesen.

5

Durch den LV vom ... - bezeichnet als Anlage 3 zur notariellen Urkunde vom ..., Urk.Nr.... - wurde der AG als Leasingnehmerin (LN), beginnend am ..., das von ihr am ... an die KG als Leasinggeberin (LG) verkaufte Grundstück zur Nutzung überlassen. Grundlage für die Berechnung der Mietzahlungen der AG an die KG sollten nach § 3 LV die Gesamtinvestitionskosten sein.

6

Berechnungsgrundlage für die Gesamtinvestitionskosten waren nach § 3 LV sämtliche Aufwendungen, die dem LG aus dem Erwerb des Grundstückes und der Beschaffung bzw. Errichtung des Leasinggegenstandes erwuchsen, unter anderem der Kaufpreis einschließlich Erwerbsnebenkosten sowie Baukosten einschließlich öffentlicher Gebühren sowie die dem LG von Dritten berechneten Kosten der Wertschätzung und Beleihung. Darüber hinaus wurden zu den Aufwendungen gerechnet die Grunderwerbsteuer und die Erschließungskosten. Ein Verwaltungskostenbeitrag von 0,1 % ist nach § 2 LV in den Gesamtinvestitionskosten enthalten. Die Gesamtinvestitionskosten wurden - ebenso wie im Ankaufsrechtsvertrag - in der Zusatzvereinbarung Nr. 1 zum LV Nr. 3.1. mit voraussichtlich ... DM beziffert, wovon nach Punkt III des LV ein Betrag in Höhe von ... DM auf das Grundstück, ein Betrag in Höhe von ... DM auf das Gebäude sowie ... DM auf sonstige Kosten entfallen. - Wegen der sich daraus ergebenden, jährlich von der AG zu erbringenden Mietzahlungen - errechnet aus einem zinsunabhängigen Mietanteil, einem Eigenkapital- und Fremdzinsanteil sowie unter Berücksichtigung des vertraglich vereinbarten Restwertes - wird auf die Zusatzvereinbarung Nr. 1 zum LV (Bl. 67 -- 70 der FG Akte) verwiesen. Nach Feststellung der endgültigen Gesamtinvestitionskosten schlossen die AG und die KG am ... einen Nachtragsvertrag zum LV unter Bezugnahme auf die Zusatzvereinbarung Nr. 1 zum LV vom

7

.... Danach gingen die Vertragsbeteiligten weiterhin von Gesamtinvestitionskosten in Höhe von ... DM aus, im übrigen von feststehenden Zinssätzen für die erste Mietperiode und drei variablen Zinssätzen für die zweite Mietperiode. Der Restwert des Grundstückes zum Ende der ersten Mietperiode verringerte sich jedoch auf ... DM, der Restwert zum ... blieb mit ... DM unverändert. - Wegen weiterer Einzelheiten insoweit wird auf Bl. 135 - 143 der FG Akte verwiesen.

Neben den auf der Grundlage der Gesamtinvestitionskosten errechneten Mietzahlungen sind nach § 4 LV vom LN gegen Nachweis durch den LG Mietnebenkosten zuzüglich Mehrwertsteuer zu zahlen. Hierzu zählen objektbezogene Steuern, Abgaben, Beiträge und Gebühren sowie sonstige objektbezogene Lasten und Verpflichtungen aller Art, insbesondere Grundsteuer, Müllabfuhr, Straßenreinigungs- Kanal- und Kaminfegergebühren, ebenso wie die beim LG bzw. dessen mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschaftern oder beim jeweiligen Organträger evtl. anfallende Gewerbesteuer, Vermögensteuer und Körperschaftssteuer. Zu den Mietnebenkosten zählen auch die Kosten für die in § 9 LV genannten, vom LN in Abstimmung mit dem LG für dessen Namen abgeschlossenen Versicherungen (Allgefahrenversicherungen, Haus- u. Grundbesitzerhaftpflichtversicherung, Gewässerschaden, Haftpflichtversicherung). Hinsichtlich dieser Versicherung ist in § 9 LV bestimmt, dass der LN alle Rechte und Ansprüche aus den Versicherungen dem LG abzutreten hat. 8

Nach § 5 LV sind die Zahlungen seitens des LN grundsätzlich ohne Rücksicht auf den Zustand und die Gebrauchsfähigkeit des Leasinggegenstandes zu leisten. Auch bei Mangelhaftigkeit oder Unbenutzbarkeit des Leasinggegenstandes ist der LN nicht berechtigt, Zahlungen ganz oder teilweise zu mindern, zurückzubehalten oder gegen diese aufzurechnen, es sei denn, es handelt sich um unbestrittene oder rechtskräftig festgestellte Forderungen. Der LN kann aber Minderung seiner Leistungspflicht verlangen, wenn der zufällige Untergang des Leasinggegenstandes oder die (teilweise) Zerstörung von ihm nicht zu vertreten ist oder wenn die Nutzung des Leasinggegenstandes aufgrund von ihm nicht zu vertretender Umstände langfristig ausgeschlossen ist. 9

Nach § 7 LV hat der LN den Leasinggegenstand auf seine Kosten in einem guten, jederzeit funktionsfähigen, zum vertragsfähigen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten. Betriebs-, Unterhaltungs- und Erhaltungskosten sowie alle Reparaturen einschließlich der Schönheitsreparaturen gehen zu Lasten des LN. Dieser ist auch bei ganzer oder teilweiser Zerstörung des Leasinggegenstandes zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf seine Kosten verpflichtet, es sei denn die Zerstörung ist von ihm nicht zu vertreten. Die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstandes trägt der LG. Der LN hat den LG von allen Ansprüchen Dritter einschließlich staatlicher Institutionen freizustellen, die während der Besitzdauer des LN oder während der Dauer des Vertrages in Zusammenhang mit der Planung, Herstellung, dem Besitz und der Nutzung des Leasinggegenstandes entstehen. 10

Nach § 8 LV kann der LN weder wegen Mängeln noch wegen mangelnder Nutzbarkeit des Leasinggegenstandes Ansprüche gegen den LG geltend machen, es sei denn, dieser hätte sie vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht. Der LG seinerseits tritt die ihm gegen Dritte zustehenden Gewährleistungsansprüche sowie Ansprüche aus positiver Vertragsverletzung an den LN ab. Der LG ist verpflichtet, die bei ihm eingegangenen Zahlungen aus Gewährleistungsansprüchen und aus positiver Vertragsverletzung entweder zur Wiederherstellung des Leasinggegenstandes zu verwenden oder die Zahlungen des LN neu festzusetzen. 11

- Nach § 9 LV muss der LN im Schadensfalle den LG unverzüglich unterrichten und näher bezeichnete Maßnahmen zur Schadensbegrenzung bzw. -beseitigung treffen. Der LG ist verpflichtet, den vom Sachversicherer erlangten Ersatz in voller Höhe für die Wiederherstellung des Leasinggegenstandes zu verwenden oder ihn nach seiner Wahl dem LN zu diesem Zweck zur Verfügung zu stellen. Die zusätzlich zu den Versicherungsleistungen für eine vollständige Wiederherstellung des Leasinggegenstandes noch erforderlichen Kosten trägt der LN, es sei denn, er hat die ganze oder teilweise Zerstörung des Leasinggegenstandes nicht zu vertreten. 12
- Nach § 10 LV sind Einbauten und Veränderungen ebenso wie Nutzungsänderungen ohne Zustimmung des LG zulässig, sofern sie den Wert und die Funktionsfähigkeit des Leasinggegenstandes nicht beeinträchtigen und alle erforderlichen öffentlich rechtlichen Genehmigungen vor Ausführung vorliegen. Die Zustimmung zum Bau einer Einkaufsmall wurde unter der Bedingung erteilt, dass beim LG keine Aktivierung hierdurch ausgelöst wird. In allen sonstigen Fällen hat der LN die vorherige schriftliche Zustimmung des LG einzuholen, die nur aus wichtigem Grunde versagt werden kann. 13
- Nach § 11 LV ist dieser grundsätzlich unkündbar. Sowohl der LN als auch der LG sind jedoch berechtigt, den LV aus wichtigem Grunde fristlos zu kündigen. Ein solcher liegt nach § 11 Nr.2 a) LV insbesondere dann vor, wenn der Erwerb oder die Errichtung des Leasinggegenstandes endgültig unterbleibt aus Gründen, die der Kündigende nicht zu vertreten hat, sowie nach § 11 Nr.2 b) LV, wenn die andere Partei ihre Zahlungen einstellt oder über das Vermögen der anderen Partei das Vergleichs- oder Konkursverfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgelehnt oder ein anderes, der Schuldenregulierung dienendes gerichtliches oder außergerichtliches Verfahren eingeleitet wird. Des weiteren ist nach § 11 Nr.2 c) LV eine fristlose Kündigung möglich, wenn eine wesentliche Beeinträchtigung der Haftungsbasis der anderen Partei gegenüber dem bei Vertragsabschluss gegebenen Zustand eingetreten ist und dadurch Ansprüche der kündigenden Partei gefährdet werden. Darüber hinaus ist der LG nach § 11 Nr.3 LV berechtigt, den Vertrag fristlos zu kündigen, wenn der LN mit seinen Zahlungsverpflichtungen aus diesem Vertrag in Höhe von mindestens einer Mietrate trotz schriftlicher Mahnung mehr als zwei Monate in Rückstand ist. Unter § 11 Nr. 5 LV ist für den Fall der fristlosen Kündigung vor Übernahme des Leasinggegenstandes geregelt, dass der LN, sofern er die Kündigung zu vertreten hat, dem LG die in Durchführung des Vertrages entstandenen bzw. noch entstehenden Investitionskosten erstattet. Desweiteren kann der LG vom LN verlangen, dass dieser in alle vom LG in Erfüllung dieses Vertrages mit Dritten abgeschlossenen Verträge eintritt und den LG von allen damit zusammenhängenden Verpflichtungen freistellt. Nach § 11 Nr. 6 LV ist für den Fall der Kündigung nach Übernahme des Leasinggegenstandes vereinbart, dass der LN dem LG bis zum Ablauf der vereinbarten Gesamtmietzeit zum Schadensersatz verpflichtet ist, der aus der vorzeitigen Beendigung des Vertrages entsteht. 14
- Nach § 12 Nr.1 LV ist dem LN die Untervermietung ohne vorherige Zustimmung des LG gestattet. Der LN hat jedoch den LG diesbezüglich zu informieren. Zur Sicherung aller Ansprüche des LG aus dem LV hat der LN seine gegenwärtigen und zukünftigen Ansprüche aus Untermietverhältnissen, auch Gestaltungsrechte wie das Recht zur Kündigung und auch das Vermieterpfandrecht abgetreten. Nach § 12 Nr.3 LV hat der LG das Recht, den Leasinggegenstand zu üblichen Geschäftszeiten zu besichtigen. Nach § 12 Nr.4 LV ist der LN verpflichtet, einen dem Leasinggegenstand entsprechenden Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten. 15

In § 12 Nr.5 LV ist vereinbart, dass der Leasinggegenstand bei Beendigung des LV in bezugsfertigem Zustand und - soweit der LN das Vorhandensein zu vertreten hat - frei von umweltschädlichen Stoffen an den LG zurückzugeben ist. Nach § 12 Nr.6 LV überreicht der LN dem LG jährlich seinen Geschäftsbericht. Wesentliche Veränderungen seiner Vermögens-, Wirtschafts- und Gesellschaftsverhältnisse sind dem LG unaufgefordert und rechtzeitig bekanntzugeben.

Zu den übrigen Rechten und Pflichten des LN einerseits und des LG andererseits wird auf den dem Gericht vorliegenden LV, Bl. 54 - 71 der FG Akte, verwiesen. 17

Nachdem der Beklagte vom Abschluss des notariellen Vertrages vom ... Kenntnis erhalten hatte, erließ er am... gegenüber der KG einen Grunderwerbsteuerbescheid, wobei er als Steuerbemessungsgrundlage die Gegenleistung in Höhe des Kaufpreises zuzüglich Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt ... DM zugrunde legte. Der entsprechende, auf ... DM lautende Steuerbescheid wurde bestandskräftig. 18

Am ... erließ der Beklagte darüber hinaus gegenüber der AG, nach deren vorheriger Anhörung, einen Grunderwerbsteuerbescheid, weil nach seiner Auffassung durch den Abschluss des LV vom ..., verbunden mit dem Abschluss des Ankaufsrechtsvertrages vom ..., Grunderwerbsteuer entstanden ist. Unter Ansatz einer Gegenleistung von ... DM setzte der Beklagte die Grunderwerbsteuer insoweit auf ... DM fest. Diesen Bescheid hob der Beklagte durch Verfügung vom ... auf. Dabei ging er davon aus, dass die Bekanntgabe des Bescheides vom ... gegenüber der AG unwirksam war, weil diese im Zeitpunkt der Bekanntgabe nicht mehr existierte, da zwischen der AG und der Klägerin eine mit Eintragung im Handelsregister am ... wirksame Verschmelzung stattgefunden hatte. 19

Der Beklagte erließ daraufhin am ... einen inhaltsgleichen Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der AG. Der Bescheid erging im Hinblick auf die bei der Steuerermittlung zugrundegelegten Gesamtinvestitionskosten nach § 165 Abs.1 der Abgabenordnung vorläufig. 20

Der dagegen eingelegte Einspruch wurde wie folgt begründet: Der LV vom ... stelle ein sogenanntes Teilamortisationsleasing dar, bei dem die vom LN in der Grundmietzeit zu leistenden Leasingraten die Investitionskosten des LG nicht voll abdeckten. Der LV habe auch nicht zum Übergang wirtschaftlichen Eigentums auf den LN geführt. Der Verbleib wirtschaftlichen Eigentums beim LG sei aber Indiz dafür, dass eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) nicht verschafft worden sei. Diese Rechtsauffassung werde gestützt durch das Urteil des Bundesfinanzhofes -BFH- vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH NV 1996, 579. Im Streitfalle sei dem LN zwar die Nutzungsberechtigung an dem streitigen Grundstück übertragen worden. Es fehle jedoch an der erforderlichen Substanzbeteiligung durch eine rechtliche oder wirtschaftliche Verwertungsbefugnis. Eine rechtliche Verwertungsbefugnis fehle, weil der LN das Objekt nicht weiter veräußern könne, da er nicht Eigentümer geworden sei. Eine wirtschaftliche Verwertungsbefugnis fehle, da der LN nicht in die Lage versetzt worden sei, sich den vollen Wert des Grundstückes nutzbar zu machen. Eine Verwertungsbefugnis ergebe sich auch nicht aus dem Ankaufsrecht des LN. Eine Verwertungsbefugnis des LN setze voraus, dass diesem ein Kaufangebot ohne hinausgeschobenen Anfangstermin gemacht wird, was diesem ermögliche, das Nutzungsverhältnis jederzeit durch Annahme des Kaufangebotes zu beenden und rechtliches Eigentum zu erwerben. Im Streitfalle habe der LN die Möglichkeit zum Abschluss eines Kaufvertrages aber erstmals zum ..., dann erst wieder zum ... gehabt. Im Übrigen werde auf die Ausführungen der Großbetriebsprüfungsstelle E. (GroßBp) in deren Bericht vom ... über eine Prüfung bei der KG für das Jahr ... verwiesen (Bl.76, 77 der FG- 21

Akte), worin ausdrücklich festgestellt worden sei, dass eine Zurechnung des verleasteten Grundstücks auf den LN nicht in Betracht komme, da dieser mit der KG als LG einen Teilamortisationsvertrag abgeschlossen habe (Bl.76, 77 der FG-Akte).

Der Beklagte wies den Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom ... durch Einspruchsentscheidung vom ... als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, die Klägerin schulde die Grunderwerbsteuer, da sie wirtschaftlicher Eigentümer des verleasteten Grundstückes geworden sei. Die für das wirtschaftliche Eigentum sprechenden Gründe der Verwertungsbefugnis durch unentziehbare Nutzung, Übergang von Lasten und Gefahren und wirtschaftliche Zahlung eines Kaufpreises durch Tragen der Gesamtinvestitionskosten gäben dem Gesamtvertragswerk das entscheidende Gepräge. Dementsprechend seien die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt. Die Klägerin übe die wesentlichen Rechte wie ein Eigentümer über das für ihre Zwecke hergerichtete ... aus und habe deshalb die dem Eigentümer wesentlichen Verfügungsrechte. Die Klägerin sei zur uneingeschränkten Nutzung des Objektes berechtigt und letztlich in der Lage, über das ... nach ihrem Belieben zu verfügen. Sie sei berechtigt, Grundstück und Gebäude für ihre Zwecke zu nutzen, es zu verwalten und unterzuvermieten. Insoweit stehe der KG lediglich ein Informationsrecht zu. Zudem sei festzustellen, dass die AG zuvor Eigentümerin des nunmehr von ihr geleasteten Grundstückes gewesen sei. Das Grundstück sei auf die besonderen Bedürfnisse des LN, der schon seit vielen Jahren ein ... in dem Objekt betreibe, zugeschnitten. Alle weiteren Investitionen und damit verbundenen Veränderungen des LG könnten nur mit Zustimmung des LN als Nutzungsberechtigtem erfolgen. Aufgrund der speziellen Bedürfnisse des LN und dessen langjähriger Nutzung des Objektes sei dieses für die Nutzung durch einen Dritten ungeeignet.

22

Dementsprechend sei die Klägerin als heutiger LN als wirtschaftlicher Eigentümer des streitigen Grundstückes anzusehen. Hinzu komme, dass der LV grundsätzlich unkündbar sei und die Klägerin auch die wirtschaftlichen Lasten aus der Nutzung des Grundstückes zu tragen verpflichtet sei. Die Klägerin müsse dem LG nicht nur alle Nebenkosten erstatten, sondern auch die das Objekt betreffenden Versicherungen abschließen bzw. die hieraus entstehenden Belastungen tragen. Auch die Kosten für einen jederzeit funktionsfähigen und vertragsgemäßen Gebrauch des Grundstückes sowie alle Betriebs-, Unterhaltungs- und Erhaltungskosten und Reparaturen seien von der Klägerin zu übernehmen. Diese könne grundsätzlich keine Ansprüche gegen die KG wegen Mängeln oder mangelnder Nutzbarkeit des Objektes gelten machen. Die Klägerin habe somit nicht die Stellung eines Mieters, dessen Entgelt sich nach dem Nutzungswert der Sache richte und dementsprechend nur auf Zeit das Recht zum unmittelbaren Besitz habe. Im vorliegenden Falle richte sich das Entgelt, das die Klägerin für das Leasingobjekt zu entrichten habe, alleine nach den Gesamtinvestitionskosten der KG. Unbeachtlich sei demgegenüber, dass die Klägerin das Ankaufsrecht frühestens zum ... ausüben könne. Die sofortige Verfügungsbefugnis in Form der jederzeitigen Veräußerungsbefugnis sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zwingendes Erfordernis für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG. In dem sogenannten Ankaufsrechtsvertrag sei für den Fall, dass eine Einigung über den Kaufpreis nicht zustande komme, der Restkaufpreis ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Marktwert im Zeitpunkt der Beendigung der Mietzeit festgelegt, für den Fall, dass eine Einigung über den Kaufpreis nicht zustande komme. Die Klägerin solle das Gebäude voll bezahlen, voll nutzen und anschließend veräußern können. Dementsprechend enthielten die Verträge zwischen der AG und der KG auch keine Vereinbarungen darüber, was bei Nichtausübung des Ankaufsrechtes seitens des LN gelten solle. Bei Gewichtung einerseits der Tatsache, dass der LN die Gesamtinvestitionskosten als Gegenleistung zu erbringen habe und andererseits der, dass der LN während der ersten Mietperiode von 10

23

Jahren kein Erwerbsrecht habe, müsse letzteres zurückstehen.

Dagegen richtet sich die Klage. Zur Begründung führt die Klägerin folgendes aus:

24

Der mit dem Abschluss des LV verfolgte wirtschaftliche Zweck diene der Unternehmensfinanzierung. Das sogenannte Sale-and-lease-back-Geschäft sei erforderlich gewesen, da die AG zur Finanzierung ihres operativen Geschäfts erhebliche liquide Mittel benötigt habe. Diese Mittel hätten zwar auch am Kapitalmarkt beschafft werden können. Das Darlehen hätte dann aber nur durch Immobiliarsicherheiten besichert werden können. Dabei wäre zu berücksichtigen gewesen, dass die Darlehensgewährung niemals 100 % des Wertes der Immobiliarsicherheit entspreche, in der Praxis vielmehr davon auszugehen sei, dass bei hypothekarisch oder durch Grundschuld gesicherten Darlehen lediglich ca. 60 - 65 % des sogenannten Beleihungswertes besichert werden könnten. Für eine angestrebte Darlehenssumme von 100 Geldeinheiten wären mithin Immobiliarsicherheiten in Höhe von mindestens 154 bzw. 176 Geldeinheiten als Kreditsicherheit zur Verfügung zu stellen gewesen. Demgegenüber sei bei einem Sale-and-lease-back-Geschäft eine nahezu 100 %ige Liquidität im Verhältnis zum Verkehrswert zu erreichen. Das Objekt werde zum Marktwert veräußert und stehe in vollem Umfang ab dem Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung zur Verfügung. Da die weitere Nutzung des Objektes für das Unternehmen von Bedeutung sei, erfolge gleichzeitig der Abschluss eines Leasingvertrages, der über die gesamte Laufzeit zu einer Liquiditätsbelastung des Unternehmens führe. Diese eventuell über 30 Jahre bestehende Belastung könne jedoch regelmäßig aufgebracht werden, da das dem Unternehmen aus dem Verkauf zur Verfügung stehende Kapital entsprechend eingesetzt werde und hieraus in den Folgejahren idealtypisch entsprechende Erträge generiert würden. Die im Unternehmen erzielbare Eigenkapitalrendite lasse eine Investition in den operativen Bereichen des Unternehmens rentabler erscheinen als eine Investition im Bereich der Immobilien. Aufgrund der Struktur ihrer Kapitalgeber habe die KG im Vergleich zum Marktzinssatz auch eine Finanzierung zu günstigeren Konditionen anbieten können. Ferner sei zu berücksichtigen, dass Sale-and-lease-back-Transaktionen im Jahr der Veräußerung des Objektes regelmäßig das handelsbilanzielle Ergebnis des Unternehmens erhöhten, da die in den Objekten vorhandenen stillen Reserven realisiert würden. Sale-and-lease-back-Transaktionen als bilanzpolitische Maßnahmen würden auch als Instrument zur Pflege des Aktienkurses genutzt. Darüber hinaus erfolge ein Sale-and-lease-back-Geschäft zur Risikoverlagerung auf den LG. Der Wert eines Objektes hänge entscheidend von seiner Nutzung ab. Der Marktwert einer gewerblichen Immobilie orientiere sich weniger an der Substanz des Objektes, sondern am Mietertrag. Es mache daher häufig Sinn, ein Objekt zu einem Zeitpunkt zu veräußern, in dem die Nutzung in vollem Umfange erfolge. Die Situation würde sich demgegenüber verschlechtern, wenn die Umsätze im Einzelhandel sinken, was unmittelbar Einfluss auf den Wert des Objektes habe. Auswirkungen auf die Attraktivität des Standortes trage der LG durch das Risiko der Wertentwicklung des Objektes. Demgegenüber könne der LN bei positiver Standortentwicklung sein Ankaufsrecht ausüben. Der Rückerwerb des Grundstücks durch die Klägerin sei derzeit aber keineswegs geplant bzw. sicher. Ob die durch den Ankaufsrechtsvertrag eingeräumte Kaufoption ausgeübt werde, entscheide sich unmittelbar erst vor dem Ende der ersten bzw. zweiten Mietperiode. Die Ausübung der Option hänge davon ab, wie sich der Standort aus betriebswirtschaftlicher Sicht entwickle bzw. ob der Rückerwerb des Grundstückes durch die Klägerin wirtschaftlich vertretbar erscheine. Nach Auskunft der KG hätten gerade im Geschäftsjahr ... einige LN mit vergleichbaren LV von ihren Ankaufsoptionen keinen Gebrauch gemacht. Dementsprechend sehe auch der in Streit stehende LV in § 12 Regelungen zur Rückgabe des Leasingobjektes vor.

25

26

Entgegen der Auffassung des Beklagten habe die Klägerin durch den LV in Verbindung mit dem Ankaufsrecht keine Verwertungsbefugnis am Leasinggegenstand erlangt. Der BFH habe in ständiger Rechtsprechung, zuletzt in seinem Urteil vom 28.05.1989 II B 75/97, BFH/NV 1998, 1523, entschieden, dass ein Rechtsvorgang dann der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliege, wenn er es einem anderen ohne Begründung eines direkten Anspruches auf Übereignung ermögliche, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, das heißt, wenn es ihm ermöglicht werde, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, es zu nutzen, zu verwalten, zu belasten und zu übertragen. Dabei sei es nicht erforderlich, dass dem Dritten jeweils alle für das juristische Eigentum charakteristischen Rechte übertragen würden. Es reiche aus, wenn er von den, einem Eigentümer zustehenden Verwertungsmöglichkeiten so viele und weitreichende Verwertungsmöglichkeiten erhalte, dass er eine der Rechtsstellung des Eigentümers ähnliche rechtliche oder wirtschaftliche Stellung in Bezug auf das Grundstück erlange. Dies sei regelmäßig der Fall, wenn jemand an der Substanz eines Grundstückes beteiligt sei und an diesem Grundstück Nutzungs- und Besitzrechte habe. Der Berechtigte müsse zumindest an den Wertsteigerungen und -minderungen teilhaben und es müsse insoweit für ihn eine gesicherte Realisierungsmöglichkeit bestehen. Dementsprechend könne - auch nach Auffassung des erkennenden Senats - ein Rechtsvorgang nur dann unter § 1 Abs. 2 GrEStG subsumiert werden, wenn eine rein obligatorische Nutzung weit überschritten werde.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei das Urteil des BFH vom 30.09.1998 II R 13/96, BFH/NV 1999, 666 auf den Fall der Klägerin nicht übertragbar, da der vom BFH zu beurteilende Sachverhalt ein völlig anderer sei als im Streitfalle. In dem vom BFH zu beurteilenden Falle sei der LN konzeptionell nach dem LV wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes geworden, was im Streitfalle nicht zutrefte. Im Falle des BFH habe der LN alle mit dem Grundstück verbundenen wirtschaftlichen Vor- und Nachteile zu tragen gehabt, was im Streitfall ebenfalls nicht gegeben sei. So sei zum Beispiel der Freistellungsanspruch des LG bezüglich Umweltschäden stark eingeschränkt; die Klägerin trage als LN nicht das wirtschaftliche Risiko einer möglichen früheren Kontamination. Die Klägerin habe auch Gewährleistungsansprüche wegen Mängeln und mangelnder Nutzbarkeit des Leasinggegenstandes. Die Klägerin habe auch keine Kostentragungspflicht, wenn die ganze oder teilweise Zerstörung des Leasinggegenstandes nicht von ihr zu vertreten sei. Die Gefahr des zufälligen Untergangs liege nicht bei der Klägerin, sondern bei der KG. Diese habe auch das Recht, bei Beendigung des Mietvertrages die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes zu verlangen. Im BFH - Urteil sei der LN zu uneingeschränkter, nicht durch Kündigung entziehbarer Nutzung berechtigt gewesen. Demgegenüber könne der Klägerin das Nutzungsrecht zwar nicht durch ordentliche, wohl aber durch außerordentliche, fristlose Kündigung entzogen werden. nur nicht durch ordentliche Kündigung entzogen werden. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grunde sei dem LG vorbehalten. Im BFH-Falle habe der LN zudem aufgrund einer vormerkungsgesicherten Option das Leasingobjekt am Ende der Mietzeit lastenfrei zum Kaufpreis von nur ... DM zu Eigentum erwerben können. Demgegenüber müsse die Klägerin das Objekt nach 10 Jahren zu einem Kaufpreis von rund ... DM zuzüglich Umsatzsteuer, nach 30 Jahren zu einem Preis von ... DM zuzüglich Umsatzsteuer erwerben, mindestens müsse aber der jeweilige steuerliche Restbuchwert gezahlt werden. 27

Im Streitfalle werde der LV eindeutig von mietvertraglichen Komponenten bestimmt. Aus § 7 LV ergebe sich, dass der LN den LG nur hinsichtlich der Ansprüche freistelle, die aus seinem Verantwortungsbereich resultieren. Auch bei einem normalen Mietvertrag habe der Mieter nur die Zuführung von schädlichen Stoffen zu verantworten, die aus seinem Verantwortungsbereich resultierten. Hätte die Klägerin eine einem Eigentümer ähnliche 28

wirtschaftliche Position inne, hätte sie auch das wirtschaftliche Risiko einer möglichen Kontamination als einer der größten Gefahren einer gewerblich genutzten Fläche zu tragen.

29

Aus § 8 LV ergebe sich, dass die Klägerin im Falle des vom LG zu verantwortenden Nutzungsausfalles keiner Leistungspflicht unterliege. Die Klägerin habe im Falle der grob fahrlässigen oder vorsätzlichen Verursachung von Mängeln einen vertraglichen Anspruch gegen den LG. Hätte sie die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers inne, hätte sie allenfalls die gesetzlichen Ansprüche gegen den Veräußerer. Zwar sei die Klägerin auch bei einem vom LG zu verantwortenden Nutzungsausfall verpflichtet, ihre Leistungen zu erbringen. Diese Leistungspflicht sei aber wirtschaftlich dadurch gemindert, dass der LG der Klägerin alle gegen Dritte zustehenden Ansprüche aus Gewährleistung oder positiver Vertragsverletzung abtrete. Im Ergebnis führe dies daher zu einer verminderten Leistungspflicht der Klägerin im Falle des Nutzungsausfalles. Die Klägerin sei auch nach § 5 LV bei zufälligem ganzen oder teilweisen Untergang oder der Zerstörung des Objektes zur Minderung ihrer Leistungspflicht berechtigt. Auch aus § 8 Ziffer 3 Abs. 2 LV ergebe sich, dass die Klägerin sich nicht wie ein Eigentümer verhalten könne. Danach stehe es im Belieben des LG, wahlweise den alten Zustand wieder herzustellen oder aber die Leasingraten an die veränderten Gegebenheiten anzupassen. Wie mit dem Leasinggegenstand zu verfahren sei, das entscheide also letztlich der LG. Auch die Regelungen in § 9 LV könnten nicht als Anhaltspunkt für eigentümerähnliche Rechte der Klägerin herangezogen werden. Hintergrund für diese Regelung sei, dass die Klägerin bei den entsprechenden Versicherungen bessere Konditionen aufgrund der Größe des Unternehmens erhalte als der LG. Würde dieser entsprechende Versicherungen abschließen, wären die dabei anfallenden Kosten auf die Klägerin umlagefähig. Wirtschaftlich hätte die Klägerin die Kosten daher ohnehin zu tragen, so dass die Regelung in § 9 lediglich eine Zahlungswegverkürzung darstelle. Gleichzeitig trete aber die Klägerin alle Rechte und Ansprüche aus dem Versicherungsverhältnis an den LG ab. Auch ein Mieter sei in der Regel gezwungen, die Kosten der Objektversicherung durch eine entsprechende Umlage wirtschaftlich zu tragen. Hinsichtlich Schadensersatzleistungen aus dem Versicherungsverhältnis bleibe jedoch der Eigentümer rechtlich und wirtschaftlich Berechtigter. Hätte die Klägerin eine eigentümerähnliche Position inne, würde sie auch das Risiko einer vollständigen Zerstörung der Sache durch einen nicht zu ermittelnden Schädiger tragen. Im Streitfalle habe die Klägerin jedoch nach § 9 Nr.4 LV nur dann die die Versicherungsleistungen übersteigenden Kosten zu tragen, wenn sie das schadensstiftende Ereignis haftungsrechtlich zu vertreten habe. Nach § 7 Nr.1 LV trage der LG die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstandes. Dieses Risiko würde der Klägerin aufgebürdet werden, wenn sie wirtschaftliche Eigentümerin wäre. Nach § 10 Nr.1 LV sei die Klägerin zu Veränderungen nur insoweit berechtigt, als diese den Wert und die Funktionsfähigkeit des Grundstückes nicht berührten, sodass sie nur die Position eines Nutzungsberechtigten habe. Nach § 10 Nr. 4 LV sei die Klägerin verpflichtet, bei Beendigung des Leasingvertrages, den ursprünglichen Zustand auf ihre Kosten wieder herzustellen. Derjenige, der eigentümerähnliche Rechtspositionen habe, könne aber nach seinem Belieben mit dem Gegenstand verfahren. Auch die Regelung in § 11 LV spreche gegen eine eigentümerähnliche Position der Klägerin, da ihr jederzeit aus wichtigem Grunde gekündigt werden könne. Auch aus § 12 Nr.1 LV ergebe sich, dass die Klägerin nicht wirtschaftliche Eigentümerin sei, da sie hierdurch alle gegenwärtigen und zukünftigen Ansprüche aus einem Untermietverhältnis an den LG abgetreten habe. Insbesondere das Recht zur Kündigung des Untermietverhältnisses und auch das Vermieterrecht stehe damit dem LG zu, was typische eigentümerähnliche Positionen seien. Im übrigen sei die Klägerin nach § 12 Nr. 3 LV verpflichtet, dem LG ein Besichtigungsrecht zu gewähren, was der Position einer Eigentümerin widerspreche. Auch aus § 12 Nr.4 LV ergebe sich, dass die Klägerin nicht die Position einer Eigentümerin innehabe, da der Eigentümer voll über die

Nutzung des Objektes entscheiden könne, die Klägerin aber eine Betreiberpflicht habe. § 12 Nr.5 LV entspreche einer typischerweise in Mietverträgen verwendeten Regelung, wonach nach Ablauf der Nutzungszeit das Objekt in bezugsfertigem Zustand und frei von umweltschädlichen Stoffen zurückzugeben sei.

Dies berücksichtigend habe die Klägerin aufgrund der abgeschlossenen Verträge mit der KG 30 keine Verwertungsbefugnis erhalten. Eine rechtliche Verwertungsbefugnis scheide bereits deshalb aus, weil die Klägerin das Grundstück mangels Eigentums nicht veräußern könne. Eine wirtschaftliche Verwertungsbefugnis in Form einer Substanzbeteiligung sei nicht gegeben, da die Klägerin sich die Substanz des Grundstückes, das heißt dessen vollen Wert, nicht nutzbar machen könne. Insbesondere könne die Klägerin das Grundstück nicht als Sicherheit verwenden, es belasten oder beleihen. Auch das Ankaufsrecht habe zu keiner Verwertungsbefugnis geführt. Die Klägerin könne das Ankaufsrecht nicht jederzeit ausüben. Zudem sei der Klägerin das Grundstück nicht zu einem festen Kaufpreis angeboten worden. Dieser müsse gesondert ausgehandelt werden. Nur bei Nichtzustandekommen einer diesbezüglichen Einigung sei eine Kaufpreisberechnung auf Basis der Gesamtinvestitionskosten möglich. Die Klägerin könne weder die Übereignung an sich bewirken und das Grundstück dauerhaft in ihr Vermögen eingliedern oder es als Sicherheit nutzen, noch könne sie sich die möglicherweise enthaltenen stillen Reserven durch einen Weiterverkauf aneignen.

Eine Verwertungsbefugnis sei auch nicht durch Übertragung wirtschaftlichen Eigentums 31 entstanden. Wirtschaftliches Eigentum sei dem Grunderwerbsteuerrecht grundsätzlich fremd, da dieses im Kern an bürgerlich rechtliche Vorgänge anknüpfe. Im übrigen sei auch wirtschaftliches Eigentum nicht entstanden, da der abgeschlossene LV als sogenannter Teilamortisationsleasingvertrag zu qualifizieren sei, was nach Auffassung des BFH und auch des Finanzgerichts Köln nicht ausreiche.

Dass Teilamortisationsleasing gegeben sei, ergebe sich aus den dem Gericht vorliegenden 32 Berechnungen der Zahlungsverpflichtungen der Klägerin. Danach sei die Summe der einzelnen Leasingraten deutlich geringer als die Gesamtinvestitionskosten. In den ersten 10 Jahren seien Leasingraten mit nominal insgesamt ... DM zu zahlen, was bei einer Abzinsung mit 7,642 % einem Barwert der

Leasingrate von ... DM entspreche. Dies seien nur ... % der Gesamtinvestitionskosten. Die 33 Leasingraten für die zweite Mietperiode betrügen jährlich ... DM. Nach Abzinsung der Leasingraten mit 7,642 % ergebe sich nach 30 Jahren ein Barwert der Leasingraten von insgesamt ... DM, das heißt... % der Gesamtinvestitionskosten. - Wegen der Berechnungen im einzelnen werde auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen (Bl.143 der FG-Akte) verwiesen. Es dürften jedoch nur die zu erbringenden Leasingraten für die ersten 10 Jahre herangezogen werden, da bei Abschluss des LV nicht festgestanden habe, dass die Klägerin auch nach der ersten Mietperiode weitere Leasingraten werde erbringen müssen. Da jedenfalls die Summe der Barwerte der Leasingraten nicht den Gesamtinvestitionskosten entspreche, sei ein Vollamortisationsleasing zu verneinen. Hinzu komme, dass die Klägerin nach Ablauf der ersten bzw. zweiten Mietperiode ihr Optionsrecht nur gegen Zahlung von rd. ... DM bzw. ... DM ausüben könne.

Die Klägerin beantragt, 34

den Grunderwerbsteuerbescheid vom ... und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung 35 vom ... aufzuheben,

hilfsweise die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen,	38
hilfsweise die Revision zuzulassen.	39
Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	40
Er stellt jedoch klar, dass das streitige Objekt nicht von der Klägerin bzw. zuvor von der AG als ... genutzt werde bzw. genutzt worden sei, sondern von einer anderen Gesellschaft, an die das Objekt (unter-)vermietet worden sei.	41
Im Übrigen hat sich der Beklagte zur Frage der Gegenleistung dahingehend geäußert, es sei zutreffend, dass die Leasingraten abzuzinsen seien. Die ungewisse Tatsache, ob die Klägerin das Ankaufsrecht zum Ablauf der ersten Mietperiode nach 10 Jahren bereits ausübe oder nicht, könne durch eine insoweit vorläufige Steuerfestsetzung berücksichtigt werden. Im übrigen bleibt der Beklagte dabei, dass eine Verwertungsbefugnis der Klägerin anzunehmen sei.	42
<u>Entscheidungsgründe:</u>	43
Die Klage ist begründet.	44
Entgegen der Auffassung des Beklagten löst der Abschluss des LV vom ... in Verbindung mit dem Ankaufsrechtsvertrag vom ... keine Grunderwerbsteuerpflicht aus.	45
Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG - nur diese Vorschrift kommt als gesetzliche Grundlage ernsthaft in Betracht - sind nicht erfüllt. Voraussetzung für die Annahme einer Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG ist ein Rechtsvorgang, der es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn es einem Dritten, der durch den maßgeblichen Rechtsvorgang keinen Anspruch auf Eigentumsübertragung erhält, 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 Eigentum charakteristischen Rechte übertragen werden müssten (Urteil des BFH vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH/NV1996, 579). Dem "Erwerber" des Grundstücks müssen diesbezügliche Einwirkungsmöglichkeiten gewährt werden, die über 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 (Urteil des BFH vom 29.07.1998 II R 71/96, BStBl II 1999, 796 m.w.N.). Ausgehend davon, dass einem unbeschränkten Grundstückseigentümer grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Verwertung, nämlich die Nutzung und Veräußerung, zur Verfügung stehen, kann der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG dadurch verwirklicht werden, dass einem Nicht-eigentümer eine Kombination aus Nutzungs- und Veräußerungsbefugnis an einem Grundstück gewährt wird, welche noch nicht dem rechtlichen Eigentum gleicht, diesem aber wirtschaftlich nahekommt. Vereinbaren "Veräußerer" und "Erwerber" des Grundstücks - ausdrücklich oder konkludent -, dass letztgenannter wirtschaftlicher Eigentümer sein soll, das	46

heißt, dass er alle wirtschaftlichen Vor- und Nachteile wie die Lasten- und Gefahrtragung sowie alle Instandhaltungskosten 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, das heißt nur gegen Erbringung eines geringen oder symbolischen, jedenfalls weit unter dem Wert des Leasinggegenstandes liegenden, Kaufpreises Übereignung des von ihm genutzten Grundstückes verlangen, so ist in der Regel § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt (Urteil des BFH vom 17.01.1996 II R 47/93 a.a.O.; Urteil des BFH vom 30.09.1998 II R 13/96, BFH/NV 1999, 666).

Dies berücksichtigend gilt für einen vordergründig auf Gebrauchsüberlassung gerichteten LV grundsätzlich folgendes: Enthält der Vertrag mehr Elemente eines Miet-/Pachtvertrages als solche, die auf eine Teilhabe/Einwirkungsmöglichkeit des LN an der Substanz des Grundstückes gerichtet sind, dürfte § 1 Abs. 2 GrEStG in der Regel nicht erfüllt sein. Erlangt demgegenüber der LN aufgrund des LV eine ihm nicht entziehbare, nur aufgrund der eigenen Gefahrtragung eingeschränkte Position dahingehend, jederzeit und ohne weiteres verlangen zu können, als Eigentümer eingesetzt zu werden, spricht alles für eine, bereits bei Abschluss des LV eingeräumte, mit einem Eigentümer vergleichbare Stellung des LN. 47

Die ertragsteuerliche Bewertung eines Vorgangs durch die Finanzbehörde ist für die grunderwerbsteuerliche Behandlung des betroffenen Grundstückes unerheblich, weil eine Bindung insoweit nicht besteht (Urteil des BFH vom 02.07.1975 II R 49/74, BStBl II 1975, 863). Sie kann für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung eines Vorgangs allenfalls als Indiz verwertet werden. 48

Dies vorausgeschickt, kann im Streitfalle keine Verwertungsbefugnis der Klägerin im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG festgestellt werden. Dabei geht der erkennende Senat davon aus, dass der von der Klägerin dargestellten, vom Beklagten, nicht bestrittenen ertragsteuerlichen Behandlung des streitigen Grundstückes keine maßgebliche indizielle Bedeutung zukommt. Denn abgesehen davon, dass das Gericht an die im Erlass des Bundesministers der Finanzen IV B 2/F 2170/115/91 vom 23.12.1991, BStBl I 1992, Seite 13 niedergelegten, von den für die ertragsteuerliche Bewertung zuständigen Finanzbehörden zugrunde gelegten Verwaltungsvorschriften nicht gebunden ist, hängt danach die nach Ansicht der Klägerin indizielle ertragsteuerliche Zurechnung einer Immobilie nicht alleine von der Frage ab, ob ein Teilamortisationsleasingvertrag abgeschlossen wurde. Die im Erlass genannten, für eine ertragsteuerliche Zurechnung maßgeblichen weiteren Kriterien sollen aber eine an der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung ermöglichen, was für die im anhängigen Klageverfahren streitige Grunderwerbsteuer als Verkehrssteuer unbeachtlich ist. 49

Der erkennende Senat sieht jedoch unabhängig von der von der Finanzverwaltung vorgenommenen ertragsteuerlichen Zurechnung des streitigen Grundstückes auf die KG die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG als nicht erfüllt an. Ausgehend von den zuvor dargestellten, von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur grunderwerbsteuerlich relevanten Verwertungsbefugnis sind die Einwirkungsmöglichkeiten der Klägerin auf das von ihr genutzte Grundstück eher mit denen eines Mieters/Pächters vergleichbar als mit denen eines Eigentümers. 50

So kann die Klägerin als LN das Grundstück zwar besitzen, verwalten und nutzen. Ein Recht, im Vorgriff auf das ihr eingeräumte Ankaufsoptionsrecht das Grundstück zu belasten bzw. zu veräußern, steht ihr jedoch nicht zu. Der LV sieht weder vor, dass die Klägerin das Grundstück kraft eigenen vertraglich eingeräumten Rechts belasten oder veräußern können soll, noch soll dies mit Zustimmung oder Genehmigung des LG möglich sein. Auch die 51

zugunsten der Klägerin im Grundbuch eingetragene Vormerkung im Hinblick auf das ihr eingeräumte Ankaufsrecht ist nicht mit der Berechtigung verbunden, das Grundstück schon während der Laufzeit des LV zu ihren Gunsten belasten zu können. Belasten kann das Grundstück nach § 5 des Ankaufsrechtsvertrages vielmehr in nicht unbeachtlichem Umfang nur die KG. Die insoweit fehlende Einwirkungsmöglichkeit der Klägerin berücksichtigt offenbar die Tatsache, dass sie -als Rechtsnachfolgerin der AG- nur eine Option erworben hat, unter weiteren Voraussetzungen vom LG den Abschluss eines Kaufvertrages über das Grundstück verlangen zu können, nicht dagegen ein Recht, das es ihr ermöglichen würde, durch einseitige Erklärung den Kaufvertrag, verbunden mit einem Grundstücksübereignungsanspruch, zur Entstehung gelangen zu lassen. Die KG als LG hat durch die Nichteinräumung einer Belastungs-/Veräußerungsbefugnis an die Klägerin einerseits und dem Vorbehalt in § 5 des Ankaufsrechtsvertrages andererseits, wonach sie das der Klägerin zur Nutzung überlassene Grundstück mit Grundpfandrechten in großem Umfang belasten kann, deutlich gemacht, dass der Klägerin eine Einwirkungsmöglichkeit und damit eine Teilhabe an der Substanz des Grundstückes nicht gewährt werden sollte, der substantielle Grundstückswert vielmehr allein ihr als Eigentümerin zustehen soll. Insoweit ist die Rechtsposition der Klägerin vergleichbar mit der eines Mieters/Pächters, dem Nutzungs- aber keine Substanzeinwirkungs- oder Verwertungsrechte eingeräumt werden.

Für eine Mieter/Pächterstellung der Klägerin spricht auch die Tatsache, dass die KG während der Laufzeit des LV -neben dem Belastungs-/Veräußerungsrecht- hinsichtlich des Leasinggegenstandes Entscheidungen treffen kann, die die Klägerin nicht akzeptieren müsste, wenn sie wie ein Eigentümer auf eigene Rechnung über das Grundstück verfügen könnte. 52

So hat im Schadensfalle nicht ausschließlich die Klägerin das Recht, darüber zu entscheiden, ob sie den Leasinggegenstand für ihre Nutzungszwecke wiederherstellt. Nach § 9 Nr. 4 LV ist vielmehr die KG berechtigt, wahlweise zu entscheiden, ob sie den vom Sachversicherer erlangten Ersatz selbst für die Wiederherstellung verwendet, oder aber ob sie den Ersatz der Klägerin Verfügung stellt, damit diese die Wiederherstellung vornehmen kann. Ein diesbezügliches Bestimmungsrecht der KG ist Ausdruck deren Befugnis, mit dem in ihrem Eigentum stehenden Grundstück nach Überlegungen zu verfahren, auf die die Klägerin keinen Einfluss hat. 53

Das gilt auch in Bezug auf von der Klägerin geplante Veränderungsmaßnahmen am Grundstück. Nach § 10 Nr. 1 LV sind Einbauten und Veränderungen am Leasinggegenstand nur dann ohne Zustimmung der KG zulässig, wenn sie den Wert und die Funktionsfähigkeit des Leasinggegenstandes nicht beeinträchtigen. Zwar kann die ansonsten einzuholende Zustimmung der KG nur aus wichtigem Grund versagt werden. Letztlich führt aber auch dies dazu, dass die Klägerin bei wesentlichen Bau- oder Veränderungsmaßnahmen von der Entscheidung der KG abhängig ist und nicht wie ein Eigentümer mit dem ihr zur Nutzung überlassenen Grundstück verfahren kann. 54

Auch kann die Klägerin des geleasten Objektes nicht nach Belieben untervermieten bzw. den einmal abgeschlossenen Untermietvertrag im eigenen Interesse durchführen. Zwar ist nach § 12 Nr. 1 LV die Untervermietung ohne vorherige Zustimmung der KG gestattet. Neben der Pflicht der Klägerin, die KG insoweit zu informieren, musste aber bereits bei Abschluss des LV die AG als Rechtsvorgängerin der Klägerin der KG im voraus alle Ansprüche aus dem Untermietvertrag einschließlich der Gestaltungsrechte, wie zum Beispiel das Recht zur Kündigung, zur Sicherheit abtreten. Die Klägerin ist somit zwar in Bezug auf den Akt der Untervermietung frei. Die KG wurde jedoch im voraus in die Untervermietung umfassend 55

eingebunden bzw. faktisch in die (Unter-) Vermieterposition eingesetzt, um deren Ansprüche gegen die Klägerin abzusichern. Hierdurch wird deutlich, dass die KG als LG der Klägerin als LN zwar ein mehr oder weniger selbstbestimmtes Nutzungsrecht am Grundstück eingeräumt hat, jedoch nur unter gleichzeitiger Absicherung ihrer Ansprüche auf Grund der Grundstücksnutzung durch die Klägerin, das heißt unter Sicherstellung des aus der Grundstücksnutzung erzielbaren Ertrages zu ihren Gunsten. Auch dieses spricht gegen die Annahme, die (Substanz-) Verwertungsbefugnis der KG als Eigentümerin sei bereits während der Dauer des LV auf die Klägerin übergegangen.

Soweit die KG nach § 12 Nr.3 LV ein Besichtigungsrecht geltend machen kann, führt dies bei der Klägerin zur Beobachtung/Kontrolle durch ihren Leasingvertragspartner, wofür grundsätzlich nur dann Anlass besteht, wenn die KG eine Nutzung des Leasinggegenstandes in ihrem Sinne dauerhaft sicherstellen will, was wiederum nur dann gerechtfertigt ist, wenn Substanz- und Wertminderungen zu ihren, nicht dagegen zu Lasten, das heißt auf Rechnung der Klägerin gehen. Auch dies spricht gegen eine Verwertungsbefugnis der Klägerin, vielmehr für deren, einem Mieter/Pächter vergleichbare Stellung. Ein Mieter/Pächter muss sich regelmäßig -nach vorheriger Ankündigung- auf Besichtigungen seitens des Vermieters/Verpächters einstellen, um es diesem zu ermöglichen, grundstücksbezogene Eigentümerdispositionen treffen zu können. 56

Die konsequente Fortsetzung bzw. Bestätigung der Vermieter-/Verpächterposition der KG ergibt sich aus § 12 NR. 4 LV. Danach ist die Klägerin als LN verpflichtet, einen dem Leasinggegenstand entsprechenden Geschäftsbetrieb aufrechtzuerhalten. Die Klägerin kann also nicht eigenmächtig über die Art der Nutzung des Grundstücks entscheiden. Sie ist vielmehr durch den LV an die Nutzung gebunden, die die KG aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten bei Abschluss des LV erwartet hat bzw. auch weiterhin erwartet, welche den Ertrag und den Wert des Grundstücks nicht beeinträchtigen. 57

Darüber hinaus ist die Klägerin nach § 12 Nr. 6 LV verpflichtet, der KG ihren jährlichen Geschäftsbericht vorzulegen. Sie muss zudem nach dieser Vereinbarung wesentliche Veränderungen ihrer Vermögens-, Wirtschafts- und Gesellschaftsverhältnisse der KG unaufgefordert und rechtzeitig bekanntgeben. Es ist bereits bei einem Miet-/Pachtverhältnis grundsätzlich nicht üblich, dass der Mieter/Pächter dem Vermieter/Verpächter regelmäßig seine geschäftlichen Aktivitäten bzw. das hieraus resultierende Ergebnis, sowie seine finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse offenlegen muss, jedenfalls nicht, solange keine Gefahr für die Erfüllung der Miet-/Pachtzinszahlungen besteht. Erst recht dürfte eine entsprechende Vereinbarung dann nicht ernsthaft in Betracht kommen, wenn dem Grundstücksnutzer eine Position eingeräumt wäre, die es diesem ermöglichte, jederzeit die Verschaffung des Vollrechts verlangen zu können. 58

Die Regelung des § 12 Nr. 6 LV kann denn auch nur im Zusammenhang gesehen werden mit § 11 LV, in dem die vorzeitige Beendigung des Vertrages geregelt ist, was gegen eine, auf unentziehbare Nutzung gegründete Verwertungsbefugnis der Klägerin spricht. Nach § 11 Nr. 2 b) LV kann jede Partei fristlos kündigen, nicht nur bei Zahlungseinstellung oder Eröffnung des Vergleichs-/Konkursverfahrens - heute Insolvenzverfahren - des anderen, sondern nach § 11 Nr. 2 c) LV auch bei wesentlicher, die Ansprüche des Kündigenden gefährdenden Beeinträchtigung der Haftungsbasis. Das bedeutet für die Klägerin, dass ihr Nutzungsrecht von ihrer wirtschaftlichen Situation abhängig ist. Stellt die KG - nach entsprechender Information nach § 12 Nr.6 LV - eine, aus ihrer Sicht wesentliche Beeinträchtigung ihrer Gläubigerposition fest, so kann sie fristlos kündigen, ohne dass die Klägerin Rechte am Grundstück geltend machen kann. Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang die Tatsache, 59

dass die Klägerin der KG nach § 11 LV ihrerseits fristlos kündigen kann. Denn auch in diesem Falle wäre die Nutzungsberechtigung der Klägerin beendet, ohne dass ihr grundstücksbezogene Rechte zustehen. Sie hat im Falle der fristlosen Kündigung auch keinen vertraglichen Anspruch auf Ersatz etwaiger, auf das Grundstück getätigter Aufwendungen. Hier bleiben allenfalls gesetzliche Ansprüche aus dem Eigentümer-/Besitzerverhältnis. Im Gegenteil ist die Klägerin nach § 11 Nr. 6 LV bei fristloser Kündigung, die sie zu vertreten hat, - wobei sich die Frage stellt, ob und inwieweit veränderte wirtschaftliche Verhältnisse zu vertreten sind - zum Ersatz des der KG entstandenen Schadens wegen vorzeitiger Beendigung des Vertrages verpflichtet. Auch hieraus ergibt sich, dass die Klägerin keine grundstücksbezogenen unerziehbaren Rechte hat. Sie steht vielmehr wie ein Mieter/Pächter unter Aufsicht bzw. Kontrolle der KG, um dieser die Möglichkeit zu geben, das Leasingverhältnis außerhalb der ersten oder zweiten Mietperiode - aus deren Sicht - schadensverhütend zu beenden.

Hinzu kommt, dass die Klägerin nach § 7 LV bei ganzer oder teilweiser, von ihr nicht zu vertretender, Zerstörung des Leasinggegenstandes auch nicht zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf ihre Kosten verpflichtet ist. Sie kann in diesem Falle -nicht zu vertretende/r Zerstörung/Untergang des Leasinggegenstandes- auch Minderung ihrer Leistungspflicht verlangen, § 5 Nr. 1 Abs. 2 LV. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein - auch nur wirtschaftlicher - Eigentümer die Last der Zerstörung bzw. des Untergangs immer zu tragen hat, spricht auch diese Regelung klar für eine, einem Mieter/Pächter vergleichbare Stellung der Klägerin.

60

Aber nicht nur die vorangegangenen, am LV selbst ausgerichteten Ausführungen zur Vergleichbarkeit der Stellung der Klägerin mit der eines Mieters/Pächters sprechen für das Fehlen einer Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG. Auch das im Ankaufsrechtsvertrag der Klägerin eingeräumte Optionsrecht lässt nicht den Schluss auf die Verschaffung einer Verwertungsbefugnis zu. Die Klägerin kann die ihr aufgrund des LV zugewiesene Position in Bezug auf das von ihr genutzte Grundstück nach dem Ankaufsrechtsvertrag nicht jederzeit und ohne weiteres durch Wechsel in die Eigentümerposition überführen. Sie kann erstmals nach Ablauf von 10 Jahren, danach erst wieder 20 Jahre später, von der KG verlangen, mit ihr einen Grundstückskaufvertrag abzuschließen. Dieser Kaufvertrag ist zudem kein Rechtsgeschäft, das ohne weitere Hindernisse zur Entstehung gelangen könnte, insbesondere nur die Zahlung eines nur symbolischen Kaufpreises erforderte. Vielmehr liegt der Kaufpreis nach 10 Jahren bei rund ... DM, nach 30 Jahren immerhin noch bei ... DM, muss aber nach § 3 des Ankaufsrechtsvertrages mindestens dem steuerlichen Restbuchwert, das heißt mindestens, sofern die aufstehenden Gebäude nach 30 Jahren abgeschrieben sein sollten, dem Anschaffungswert für den Grund und Boden von rund ... Mio. DM entsprechen. Trotz einer nicht unbeachtlichen Zahlungsbelastung von nominal rund ... DM in den ersten 10 Jahren und weiteren ... DM in den nächsten 20 Jahren kann die Klägerin somit eine Eigentümerposition hinsichtlich des Grundstückes erst erlangen, wenn sie zu den laufenden Leasingraten über 10 bzw. 30 Jahre mit einem von der KG für Zwecke ihrer Amortisationsüberlegungen berechneten Barwert von ... % bzw. ... % der Gesamtinvestitionskosten von rund ... DM zusätzlich rund ... % bzw. rund ... % der Gesamtinvestitionskosten der KG aufbringt. Der Abschluss des LV einerseits und des Ankaufsrechtsvertrages andererseits haben somit der Klägerin keine Position verschafft, die ihr nach 10 bzw. 30 Jahren eine Teilhabe an der Grundstückssubstanz der Gestalt vermitteln sollte, dass unter Hinweis auf die bereits erbrachten Leasingratenzahlungen der Akt der Vollrechtsübertragung nur noch Symbolcharakter haben sollte. Die Position der Klägerin ist vielmehr auch insoweit der eines Mieters/Pächters vergleichbar, dem nach jahrelanger Nutzung die Möglichkeit zum Erwerb

61

des Miet-/Pachtgegenstandes eingeräumt wird, ohne dass der Vermieter/Verpächter Anlass hat, die bereits erfolgten Miet-/Pachtzahlungen auf den Preis für den Erwerb ganz oder überwiegend anzurechnen. Die Klägerin wird nach 10 bzw. 30 Jahren Laufzeit des LV vor die Wahl gestellt, den im Ankaufsrechtsvertrag vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, oder aber das Leasingvertragsverhältnis zu verlängern (nach 10 Jahren) bzw. auslaufen zu lassen (nach 30 Jahren), wobei in letztgenanntem Falle nach § 12 Nr. 5 des LV -wie beim Miet-/Pachtverhältnis- der Leasinggegenstand in bezugsfertigem Zustand zurückzugeben ist.

Der Verneinung einer Verwertungsbefugnis der Klägerin steht nicht die Tatsache entgegen, dass diese neben den Leasingraten nicht unerhebliche sogenannte Mietkosten im Sinne des § 4 LV, insbesondere die der KG aus dem LV möglicherweise entstehenden (Mehr-) Belastungen im Sinne des § 4 Nr. 4 LV zu zahlen, im Übrigen nach § 4 Nr.1 i.V.m. § 9 LV mögliche Risiken der KG durch umfassende Versicherungen abzudecken verpflichtet ist. Dasselbe gilt, soweit in § 5 LV die Klägerin bei Mangelhaftigkeit oder Unbenutzbarkeit des Leasinggegenstandes in Bezug auf ihre Rechte, Zahlungen zu mindern, zurückzubehalten oder aufzurechnen, eingeschränkt ist. Wenngleich sich diese Regelungen mit Sicherheit von den Mietkostenvereinbarungen bzw. Vereinbarungen für den Fall der Mangelhaftigkeit des Miet- oder Pachtgegenstandes in üblichen Miet- oder Pachtverträgen erheblich unterscheiden, so reichen diese, im wesentlichen auf Zahlungsbelastungen der Klägerin beschränkte, nicht mit Substanzteilhaberechten verbundenen, Vereinbarungen alleine im Verhältnis zu den zuvor dargestellten schwerwiegenden Kriterien, die gegen eine Verwertungsbefugnis sprechen, nicht aus, diese bei Gesamtbewertung der Umstände zu bejahen.

62

Im Ergebnis ist daher das Vorliegen einer Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs.2 GrEStG zu verneinen, so dass der Klage stattzugeben war.

63

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

64

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozeßordnung.

65

Die Revision war nicht zuzulassen, da die hierfür erforderlichen Voraussetzungen gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Der erkennende Senat weicht nicht von der Rechtsprechung des BFH ab, im Übrigen beruht die Entscheidung auf der Beurteilung von einzelfallbezogenen Verträgen, hat also keine grundsätzliche Bedeutung.

66