
Datum: 22.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 6375/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0122.5K6375.01.00

Tenor:

Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 09.03.2001 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 01.10.2001 werden 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

Die Parteien streiten darüber, ob der von der Klägerin getätigte Abschluss eines Immobilienleasingvertrages eine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ausgelöst hat, insbesondere, ob die Klägerin die notwendige Verwertungsbefugnis erlangt hat, die es ihr ermöglicht, das für Zwecke ihrer Bedürfnisse errichtete Logistikzentrum auf eigene Rechnung zu verwerten.

2

Dem Streit liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

3

Die Fa. I GmbH hat mit Kaufvertrag vom 14.12.2000 von der Stadt E ein Ankaufsrecht für den Grundbesitz C (hierauf Teilflächen) erworben. Dieses Ankaufsrecht ist nach Abschnitt VIII Ziffer. 4 des vorgenannten Kaufvertrages übertragbar und wurde mit notariellem Vertrag vom 09.01.2001 auf die Fa. Q KG übertragen. Am 18.01.2001 schloss die Klägerin mit der Q KG für den vorbezeichneten Grundbesitz eine notarielle Vereinbarung mit folgenden Vertragsteilen ab:

1. Immobilienleasingvertrag Nr. 2899 - 4488 (Anlage 3 zur notariellen Urkunde, Bl. 12 - 34 FG - Akte)

Danach ist Leasinggegenstand ein noch zu errichtendes Logistikzentrum mit oben genanntem Grundstück. Die Gesamtinvestitionskosten sollen sich voraussichtlich auf den Betrag von 28.700.000 DM belaufen. Die Mietzeit soll zunächst 10 Jahre betragen. Gemäß Zusatzvereinbarung Nr. 3 hat aber die Klägerin eine Mietverlängerungsoption, wonach sie den Vertrag sechs Monate vor Ablauf der Gesamtmietzeit um drei Jahre und danach um weitere drei Jahre verlängern kann. Zum Ende der ersten Mietperiode soll der voraussichtliche Restwert 18.350.000 DM, zum Ende der ersten Mietverlängerungsperiode 15.290.000 DM und zum Ende der zweiten Mietverlängerungsperiode 12.230.000 DM betragen. Während der vereinbarten Leasingdauer hat die Q KG der Klägerin das Leasingobjekt zur uneingeschränkten Nutzung zu überlassen. Einbauten und Veränderungen - auch Nutzungsänderungen - sind gemäß § 10 der Leasingvereinbarungen ohne Zustimmung der Q KG zulässig, sofern sie den Wert und die Funktionsfähigkeit des Leasingobjektes nicht beeinträchtigen. Nach § 7 des Leasingvertrages hat die Klägerin das Leasingobjekt auf ihre Kosten in einem guten, jederzeit funktionsfähigen, zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten. Die Betriebs-, Unterhaltungs- und Erhaltungskosten sowie alle Reparaturen einschließlich der Schönheitsreparaturen gehen zu ihren Lasten. Im Falle der ganzen bzw. teilweisen Zerstörung des Leasingobjektes ist die Klägerin zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau auf ihre Kosten verpflichtet, es sei denn, die ganze oder teilweise Zerstörung ist nicht von ihr zu vertreten. Die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasingobjektes trägt die Q KG. Bei langfristig ausgeschlossener Nutzungsmöglichkeit mindert sich gemäß § 5 Nr. 1 des Leasingvertrages die Leistungspflicht der Klägerin, wenn sie selbige nicht zu vertreten hat. Nach § 11 Nr. 5 und 6 des Leasingvertrages soll bei vorzeitiger, von der Klägerin nicht zu vertretender, Vertragsbeendigung keine Kostenerstattung erfolgen. Nach § 12 Nr. 1 des Leasingvertrages ist eine Untervermietung mit Zustimmung der Q KG, die nur aus wichtigem Grund versagt werden kann, gestattet; gleichzeitig wurden sämtliche bestehenden und künftigen Ansprüche aus dem Untermietverhältnis an die Leasinggeberin abgetreten. Ab Vertragsschluss trägt die Klägerin nach § 4 des Leasingvertrages sämtliche Nebenkosten. Ausdrücklich genannt sind die Kosten abgeschlossener Versicherungen, laufende Leistungen aus einem von der Q KG abgeschlossenen Grundstückskaufvertrag, sämtliche objektbezogenen Steuern (z. B. Grundsteuer, Grunderwerbsteuer), Abgabenbeiträge, Gebühren sowie sonstige aus dem Grundbesitz resultierende Lasten und Verpflichtungen aller Art, auch dann, wenn sie erst während der Mietzeit neu eingeführt werden. Die Q KG wurde gemäß § 9 des Leasingvertrages verpflichtet, unter anderem eine Feuerversicherung sowie eine Haus- und Grundbesitzhaftpflichtversicherung für das Leasingobjekt abzuschließen. Die Kosten dieser Versicherungen sollen wiederum der Klägerin als Nebenkosten gemäß § 4 des Leasingvertrages in Rechnung gestellt werden. Der Leasingvertrag ist, abgesehen von der Möglichkeit der fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund, gemäß § 11 grundsätzlich unkündbar. Nach § 12 Nr. 4 des Leasingvertrages ist die Klägerin nach Ablauf der Gesamtmietzeit verpflichtet, das Leasingobjekt an die Q KG in bezugsfertigem Zustand, frei von umweltschädlichen Stoffen zurückzugeben.

Nach § 2 Nr. 3 des Leasingvertrages sind nach Beginn der Gesamtmietzeit Mietzahlungen auf der Basis der endgültigen Gesamtinvestitionskosten im Sinne des § 3 zu leisten. Die näheren Einzelheiten zur Mietkalkulation und Fremdfinanzierung wurden von den Vertragsbeteiligten in der Zusatzvereinbarung Nr. 1 zum Leasingvertrag geregelt. In der Zusatzvereinbarung Nr. 2 unter Punkt 1 wurde klargestellt, dass Planung und schlüsselfertige Errichtung des Leasinggegenstandes durch die Q KG als Bauherr und Auftraggeber erfolgt. Gemäß Punkt 2 dieser Vereinbarung wurden der Klägerin das Recht und die Pflicht eingeräumt, die Q KG bei der Planung und der Errichtung des Leasinggegenstandes tatkräftig und ohne zeitliche Verzögerung zu unterstützen.	7
2. Ankaufsrechtsvertrag (Anlage 1 zur notariellen Urkunde, Bl. 35 - 38 FG - Akte)	8
Hier wurde u.a. folgendes vereinbart:	9
§ 2 Ausübung des Ankaufsrechts Unter der Voraussetzung, dass der erwähnte Immobilienleasingvertrag vom Leasingnehmer ordnungsgemäß erfüllt worden ist, kann der Berechtigte oder ein von ihm zu benennender Dritter vom Verpflichteten den Abschluss eines Kaufvertrages mit Wirkung zum Ablauf der Mietzeit des oben erwähnten Immobilienleasingvertrages, das heißt voraussichtlich zum 31.07.2011, verlangen. Macht der Leasingnehmer von seinen Mietverlängerungsoptionen gemäß Zusatzvereinbarung Nr. 3 des vorgenannten Immobilienleasingvertrages Gebrauch, so steht dem Berechtigten bzw. dem von ihm zu benennenden Dritten zusätzlich zum Ablauf des jeweiligen Verlängerungszeitraums, das heißt zum 31.07.2014 bzw. zum 31.07.2017 ein Ankaufsrecht zu diesem Zeitpunkt zu. Der Berechtigte hat sein Verlangen dem Verpflichteten sechs Monate vor den in Satz 1 bezeichneten Zeitpunkten durch eingeschriebenen Brief mitzuteilen. ...	10
§ 3 Kaufpreis Der Kaufpreis ist gleich dem in Ziffer III des vorerwähnten Immobilienleasingvertrages vereinbarten vertraglichen Restwert zum Ankaufszeitpunkt (das heißt zum Ende der 10jährigen Mietzeit 18.350.000 DM, zum 31.07.2014 15.290.000 DM, zum 31.07.2017 12.230.000 DM), mindestens aber dem steuerlichen Restbuchwert des Grundstücks nebst Baulichkeiten und Anlagen, wie er sich beim Verpflichteten nach Abzug der auf den in § 2 Satz 1 genannten Zeitpunkt berechneten linearen Abschreibungen ergibt. Der Kaufpreis erhöht sich	11
1. um alle Aufwendungen, die der Verpflichtete bis zum Ankaufszeitpunkt in Auswirkung	12
1.1. der Übernahme der Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasinggegenstandes oder	13
1.2. der Übernahme der Pflicht zur Wiederherstellung bzw. zum Wiederaufbau des Leasinggegenstandes bei ganzer oder teilweiser Zerstörung oder	14
1.3. einer Inanspruchnahme durch Dritte hinsichtlich des Leasinggegenstandes	15
getragen hat;	16
§ 5 Grundbucheklärungen	17
Der Verpflichtete bewilligt und beantragt, im Grundbuch zu Lasten des in der Vorbemerkung Ziffer I. bezeichneten Grundstücks und zur Sicherung des bedingten Übereignungsanspruchs des Berechtigten eine Vormerkung zugunsten des Berechtigten einzutragen.	18
	19

Der Verpflichtete behält sich vor, mit Rang vor der vorstehend bewilligten Vormerkung Grundpfandrechte bis zur Höhe von 28.700.000 DM nebst 20 % Jahreszinsen seit dem Tage der Bewilligung und 10 % einmaligen Nebenleistungen eintragen zu lassen. Die Eintragung eines entsprechenden Rangvorbehaltes wird bewilligt und beantragt.	
Die Anträge auf Eintragung der vorstehend bewilligten Vormerkung und des Rangvorbehaltes können unabhängig voneinander gestellt werden.	20
3. Vereinbarung über die Ausübung eines Ankaufsrechts (Anlage 2 zur notariellen Urkunde, Bl. 39 - 41 FG - Akte)	21
Hierzu wurde folgendes vereinbart:	22
II. 1	23
Der Berechtigte kann vom Verpflichteten verlangen, dass dieser das ihm übertragene Ankaufsrecht zum Erwerb des Eigentums an dem im Kaufvertrag zwischen der Stadt E und I GmbH bezeichneten Grundbesitz ausübt. Dieses Verlangen hat der Berechtigte dem Verpflichteten bis spätestens 6 Monate vor Ablauf der Bindungsfrist der Stadt E an das Angebot gemäß Ziffer VIII. 2 und 3 dieses Kaufvertrages, also bis zum Ablauf des 30.06.2003 bzw. 30.06.2007 durch eingeschriebenen Brief mitzuteilen.	24
II.2	25
Im Falle der Ausübung dieses Verlangens durch den Berechtigten ist der Verpflichtete nach Wahl des Berechtigten entweder zum Erwerb und zur unmittelbaren Weiterübertragung des Eigentums an dem betreffenden Grundbesitz an den Berechtigten gemäß nachfolgender Ziffer a) oder zum Erwerb des Eigentums an dem betreffenden Grundbesitz und Abschluss eines Leasingvertrages bezüglich des betreffenden Grundbesitzes mit dem Berechtigten unter den Voraussetzungen nachfolgender Ziffer b) berechtigt und verpflichtet. ...	26
III.	27
Sämtliche Kosten, die durch die Beurkundung und Durchführung dieses Vertrages, des späteren Kaufvertrages, der Auflassung und Grundbucheintragung sowie der Lastenfreistellung in Abteilung 3 des Grundbuches entstehen, sowie die Grunderwerbsteuer werden vom Berechtigten getragen.	28
In der streitigen Grunderwerbsteuerfestsetzung durch den Beklagten vom 09.03.2001 wurden als Besteuerungsgrundlage die Gesamtinvestitionskosten von 28.700.000 DM zu Grunde gelegt und die Grunderwerbsteuer auf 1.004.500 DM festgesetzt. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig, da die Höhe der Gesamtinvestitionen noch nicht feststand.	29
Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch verneinte die Klägerin die Grunderwerbsteuerpflicht wegen der ihrer Ansicht nach fehlenden Verwertungsbefugnis. Zur Begründung führte sie aus, dass allein aus dem Abschluss eines 10-jährigen Leasingvertrages die Erlangung einer Verwertungsbefugnis nicht gefolgert werden könne. Eine Übertragung des Grundstücks sei erst nach Ablauf der voraussichtlichen Grundmietzeit möglich. Die vorzeitige Grundstücksübertragung sei ausgeschlossen. Zudem belege auch der im Rahmen des Ankaufsrechts vorgesehene Kaufpreis in Höhe von 18.350.000 DM (63.94 % der geplanten Gesamtinvestitionskosten), dass eine vorzeitige Übergabe auch nicht gewollt sei. Unter Hinweis auf Rechtsgedanken in den Urteilen des BFH vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, 264; vom 26.05.1970 II R 184/66, BStBl II 1970, 673; vom 17.10.1990 II R 55/88,	30

BFH/NV 1991, 556; vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH/NV 1996, 579; vom 27.11.1996 X R 92/92, BStBl II 1998, 97 und vom 30.09.1998 II R 13/96, BFH/NV 1999, 666 könne nicht auf eine Übertragung der Verwertungsbefugnis geschlossen werden. Die Gefahr des zufälligen Untergangs trage der Leasinggeber bei entsprechender Leistungsminderung durch sie, als Leasingnehmer. Ebenso sei sie als Leasingnehmerin nicht zum Wiederaufbau verpflichtet, soweit sie die Zerstörung des Leasinggegenstandes nicht zu vertreten habe. Zudem spreche die Höhe des Restwertes nach Ablauf der Grundmietzeit sowie die Höhe der Leasingraten, die sich beide an den Verkehrswerten orientierten, dafür, dass eine vorzeitige Übergabe nicht gewollt sei. Eine Teilhabe an der Substanz schon während des Leasingzeitraums sei auszuschließen.

Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 01.10.2001 als unbegründet zurückgewiesen. 31
Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die vorliegende Vertragsgestaltung die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG erfülle. Es genüge, wenn eine Verwertungsbefugnis durch unentziehbares Nutzungsrecht mit dem Anspruch auf anschließenden Erwerb erlangt worden sei, auch wenn das eine oder andere der genannten Rechte dem Leasingnehmer nicht eingeräumt worden sei oder ihm nicht zustehe. Die Klägerin übe jedoch die wesentlichen Rechte wie ein Eigentümer über das für ihre Zwecke erstellte Logistikzentrum aus und habe deshalb die dem Eigentümer wesentlichen Verfügungsrechte. Sie sei zur uneingeschränkten Nutzung des Objektes berechtigt und letztlich in der Lage, über das Logistikzentrum nach ihrem Belieben zu verfügen. Sie sei auch berechtigt, Grundstück und Gebäude für ihre Zwecke zu nutzen, es zu verwalten und unterzuvermieten. Dem Leasinggeber stehe lediglich ein Informationsrecht über eine evtl. Untervermietung zu. Weiterhin sei festzuhalten, dass die Klägerin schon bei Errichtung des Logistikzentrums eine dem Eigentümer bzw. Bauherren des zu errichtenden Gebäudes vergleichbare Position innegehabt habe. Die Planung und schlüsselfertige Errichtung des Leasinggegenstandes sei nicht, wie für die mietweise Überlassung üblich, nach dem Interesse des Vermieters, sondern ausschließlich nach den betrieblichen Belangen der Klägerin erfolgt, wie sich aus der Zusatzvereinbarung Nr. 2 zum Immobilienleasingvertrag ergebe. Es liege Herstellung nur für den Leasingnehmer, also ein sogenanntes Spezialleasing vor. Die Tatsache, dass ein Teil der Rechte noch beim Eigentümer verbleibe, sei unbeachtlich. Gegenüber dem exklusiven Verfügungs- und Nutzungsrecht am Grundstück im Sinne des § 903 des Bürgerlichen Gesetzbuches lasse § 1 Abs. 2 GrEStG ein im Vergleich zum Eigentum geringeres Maß an Einwirkungsbefugnissen genügen und ausreichen, wenn dem Verwertungsberechtigten einzelne der Rechtspositionen eines Eigentümers fehlen (BFH-Urteile vom 26.05.1976 II R 128/71, BStBl II 1976, 724; vom 17.10.1990 II R 55/88, BFH/NV 1991, 556 und vom 27.07.1994 II R 67/91, BFH/NV 1995, 269). Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen habe die Q KG auch nur an die Klägerin vermieten können. Die Klägerin könne somit über die gesamte Dauer des Mietvertrages nicht von der Nutzung ausgeschlossen werden. Außerdem habe die Klägerin auch die wirtschaftlichen Lasten zu tragen (vgl. § 7 des Leasingvertrages), u.a. sämtliche Erhaltungs- und Reparaturkosten und sei auch bei Gebrauchsunfähigkeit zur Zahlung der Raten verpflichtet. Darüber hinaus müsse die Klägerin der Q KG als Leasinggeberin alle Nebenkosten erstatten (vgl. § 4 des Leasingvertrages). Durch das ihr vertraglich eingeräumte und grundbuchmäßig abgesicherte Ankaufsrecht sei die Klägerin auch in die Lage versetzt, letztlich über das Grundstück zu verfügen. Dass sie die Übereignung des Grundstücks gemäß § 2 des Ankaufsrechtsvertrages nicht jederzeit, sondern vielmehr erst mit Ablauf der Mietzeit verlangen könne, sei insoweit unerheblich, da die Gesamtumstände den Übergang der Verwertungsbefugnis zuerst in der Verwertung durch Nutzung wie ein Eigentümer und anschließend durch mögliche Nutzung und Veräußerung ergäben. Deshalb enthielten die Verträge auch keine Vereinbarungen darüber, was bei Nichtausüben der Ankaufsbefugnis gelten solle; das Nichtausüben gebe es praktisch nicht,

weil die Klägerin wirtschaftliche Eigentümerin sein solle. Das bürgerlich - rechtliche Eigentum sei bei der vorliegenden Vertragsgestaltung so gut wie ohne wirtschaftlichen Wert, die Stellung des Leasingnehmers erfülle - wie vorstehend dargelegt -, wirtschaftlich alle Merkmale der Stellung des Eigentümers, sodass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG gegeben seien. Die bloßen Hinweise auf einzelne Urteile in der BFH-Rechtsprechung ohne konkreten Bezug, welche spezielle Aussage denn im einzelnen die jeweilige Rechtsmeinung der Klägerin stützen solle, genügten nicht, die von ihm, dem Beklagten, vertretene Rechtsauffassung zu entkräften.

Mit der gegen die Einspruchsentscheidung gerichteten Klage trägt die Klägerin bezugnehmend auf ihren außergerichtlichen Vortrag ergänzend vor, dass ihr durch den Leasingvertrag keine Rechtsposition übertragen worden sei, aufgrund derer sie über das Grundstück wie ein Eigentümer verfügen, es besitzen, verwalten, nutzen, belasten und schließlich veräußern könne. Eine Übertragung des Grundstückes vor Ablauf der Grundmietzeit sei ausgeschlossen. Die Gefahr des zufälligen Unterganges trage der Leasinggeber. Ebenso sei sie nicht zum Wiederaufbau bzw. Wiederherstellung verpflichtet, soweit sie die Zerstörung nicht zu vertreten habe. Sie könne dann Minderungen ihrer Leistungspflicht geltend machen, wenn entweder der zufällige ganze oder teilweise Untergang des Leasingobjektes, oder die ganze oder teilweise Zerstörung, die nicht von ihr zu vertreten sei, vorliege, oder wenn die Nutzung des Leasinggegenstandes aufgrund eines nicht von ihr zu vertretenden Umstandes langfristig ausgeschlossen sei. Zudem sei bei vorzeitiger Vertragsbeendigung durch den Leasinggeber eine Erstattung der bislang nicht gedeckten Kosten durch sie nicht ausbedungen. Das Ankaufsrecht sei auch beschränkt auf den Zeitpunkt mit Wirkung zum Ablauf der Mietzeit bzw. des entsprechenden Mietverlängerungszeitraumes; eine jederzeitige Ausübung sei daher ausgeschlossen. Nach dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf könne jedoch tatsächlich nicht mit einer Ausübung des Ankaufsrechts gerechnet werden. Im übrigen spreche auch die Höhe des voraussichtlichen Restwerts nach Ablauf der Grundmietzeit sowie die Höhe der Leasingraten in den Mietverlängerungszeiten, die sich beide an den Verkehrswerten orientierten, dafür, dass eine vorzeitige Übereignung nicht gewollt sein könne. Eine Teilhabe an der Substanz schon während des Leasingzeitraumes sei nach diesen Berechnungsdaten daher auszuschließen. Deshalb liege der vorliegende Sachverhalt auch anders als der, welcher vom BFH im Urteil vom 17.01.1996 II R 47/93, BFH/NV 1996, 579 zu beachten gewesen sei. Entgegen der Auffassung des Beklagten zeichneten sich Leasing und Mietvertrag gerade dadurch aus, dass der Leasingnehmer bzw. Mieter zur uneingeschränkten Nutzung des Leasing - bzw. Mietobjektes berechtigt sei. Ebenfalls stelle auch die Berechtigung, Grundstück und Gebäude für seine Zwecke zu nutzen, keine Besonderheit dar. Entgegen der Behauptung des Beklagten sei es allerdings unzutreffend, dass dem Leasinggeber bei einer Untervermietung lediglich ein Informationsrecht zustünde. Ausweislich des § 12 des Leasingvertrages sei ein Vetorecht des Leasinggebers ausbedungen; erst nach dessen vorheriger Zustimmung sei eine Untervermietung statthaft. In der Zusatzvereinbarung Nr. 2 zum Leasingvertrag sei ausdrücklich festgelegt, dass die Planung und schlüsselfertige Errichtung des Leasinggegenstandes allein durch den Leasinggeber als Bauherrn und Auftraggeber erfolge. Ihr als Leasingnehmerin seien lediglich Mitwirkungsrechte und Mitwirkungspflichten zugestanden worden. Beim Immobilienleasing würden regelmäßig Planung und Errichtung der Gebäude auf die Wünsche und Bedürfnisse des Leasingnehmers ausgerichtet, insbesondere bezüglich Standort, Bauweise, Größe und Ausstattung. Keinesfalls könne hieraus, wie durch den Beklagten geschehen, ein sogenanntes Spezialleasing abgeleitet werden. Dieses liege nach der Rechtsprechung des BFH nur dann vor, wenn der Leasinggegenstand speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sei und

nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei ihm eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden könne. Jede Möglichkeit einer anderweitigen Verwendung oder Verwertung, einschließlich der Möglichkeit der Verschrottung bei entsprechendem Schrottwert, schließe die Annahme eines Spezialleasing aus. Das von ihr geleaste Logistikzentrum könne jedoch jederzeit weiter verwendet werden. Das Gebäude bestehe ausweislich der zu den Akten gereichten Grundstückszeichnungen aus drei Hallenmodulen, die um fünf Module erweitert und für sich unabhängig betrieben werden könnten. Denn alle Elemente seien standardisiert und könnten nach Demontage in anderen Betriebsstätten weiter verwendet werden. Die Gebäudesubstanz werde durch den Einbau der technischen Gewerke weder verändert noch beeinträchtigt. Als mögliche Drittverwender kämen zum Beispiel jederzeit Speditionen, Auslieferungslager, Industriemontage von Maschinen usw. in Betracht. Das Argument, dass der Leasingnehmer nach den vertraglichen Vereinbarungen über die gesamte Dauer des Mietvertrages nicht von einer Nutzung ausgeschlossen werden könne, sei ebenfalls nicht überzeugend. Denn wesentlichste Grundvoraussetzung für die Annahme von Finanzierungsleasing sei die Vereinbarung einer Grundmietzeit, in deren Verlauf eine Kündigung stets ausgeschlossen sei. Es sei nicht nachvollziehbar, in welcher Weise hierdurch Rückschlüsse auf eine wirtschaftliche Eigentümerstellung möglich sein könnten. Auch die Behauptung des Beklagten, dass sie gemäß § 7 des Vertrages die wirtschaftlichen Lasten zu tragen habe und auch bei Gebrauchsunfähigkeit zur Zahlung der Raten verpflichtet sei, sei unzutreffend. Der Passus bezüglich der Zahlungsmodalitäten und etwaiger Leistungsminderungen sei nicht in § 7, sondern in § 5 des Vertrages enthalten. In Nr. 1 sei hierzu explizit ausgeführt, dass Leistungsminderung gerade im Falle von nicht zu vertretenden Gebrauchsunfähigkeiten verlangt werden könne. Die Ausführungen des Beklagten, dass das Ankaufsrecht letztlich die Verfügungsmöglichkeit darstelle und dass im Ankaufsrechtsvertrag keine Vereinbarung darüber enthalten sei, was bei Nichtausüben der Ankaufsbefugnis gelten solle, könnten nicht nachvollzogen werden. Zum einen unterliege nicht die Einräumung und Annahme des Ankaufsrechtes, sondern erst dessen tatsächliche Ausübung der Steuer. Zum anderen sei es wohl unstreitig, dass bei Nichtausüben des Ankaufsrechtes das Grundstück nicht übertragen werde. Hieraus aber eine wirtschaftliche Eigentümerstellung und die wirtschaftliche Wertlosigkeit des bürgerlich - rechtlichen Eigentums zu folgern, sei nicht möglich. Die Klausel bezüglich der Untervermietung in § 12 Nr. 1 entspreche normalen Mietgepflogenheiten, wie sie jedem gewöhnlichen Wohnraummietvertrag zu entnehmen seien. Das Veto des Vermieters könne regelmäßig nur aus wichtigem und nicht beliebigem Grund ausgesprochen werden. Hieraus könne eine nahezu uneingeschränkte Verwertungsmöglichkeit des Grundstückes für sie als Leasingnehmerin nicht hergeleitet werden. Nach dieser Rechtsauffassung müsste dann nämlich jeder Miet-, Pacht- und Leasingvertrag stets eine Zurechnung beim Mieter, Pächter bzw. Leasingnehmer zur Folge haben. Es sei zutreffend, dass sich die Mieten im Mietverlängerungszeitraum und auch der Kaufpreis bei Ausübung des Ankaufsrechtes um die Kosten eines zufälligen Unterganges bzw. der Wiederherstellung erhöhen würden. Diese Regelungen könnten allerdings nicht dahingehend ausgelegt werden, dass sie als Leasingnehmerin von Anfang an die Gefahr des zufälligen Unterganges zu tragen habe. Vielmehr würden diese Regelungen nur bei Ausübung der Mietverlängerungsoption und bei Ausübung des Ankaufsrechtes gelten. Beide Optionen seien jedoch erst nach Ablauf der Grundmietzeit anwendbar. Während der zehnjährigen Grundmietzeit habe einzig und allein der Leasinggeber die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Unterganges zu tragen und sie, die Klägerin, könne ihre Leistungspflichten entsprechend mindern. Es seien keine zusätzlichen Regelungen getroffen worden, die eine wirtschaftliche Zurechnung des Leasinggegenstandes bei ihr rechtfertigen würden. Eine Erlangung der Verwertungsbefugnis und damit eine Grunderwerbsteuerbarkeit könne aufgrund der Ausgestaltung des Leasingvertrages nicht gefolgert werden.

Die Klägerin beantragt,	33
den Grunderwerbsteuerbescheid 2001 vom 09.03.2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 01.10.2001 aufzuheben und hilfsweise für den Fall der vollen oder teilweisen Ablehnung des Klageantrages die Revision zuzulassen.	34
Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen und hilfsweise die Revision zuzulassen.	36
Er bezieht sich auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass der Leasinggeber für den Fall der beabsichtigten Untervermietung zwar ein Vetorecht habe. Hierzu sei aber anzumerken, dass der Leasinggeber der Untervermietung durch die Klägerin nur aus wichtigem Grunde, welcher nicht näher definiert sei, widersprechen dürfe. Die Einflussnahme durch den Leasinggeber sei dadurch äußerst gering, so dass eine Verwertung des Grundstücks im Wege der Vermietung durch die Klägerin nahezu uneingeschränkt möglich gewesen sei. Entgegen der Ansicht der Klägerin, sie trage im Falle der Gebrauchsunfähigkeit nicht die gleichen Lasten bzw. Risiken wie ein Grundstückseigentümer, sei anzumerken, dass sich aus der Zusatzvereinbarung Nr. 3 zum Leasingvertrag ergebe, dass solche Leistungsminderungen, genau wie die beim Leasinggeber entstandenen Kosten wegen des zufälligen Untergangs des Leasinggegenstandes, erhöhend bei der Bemessung der Miete im Falle der Mietverlängerung berücksichtigt würden. Die dem Leasinggeber in diesem Zusammenhang entstandenen Finanzierungskosten erhöhten ebenfalls die Miete. Gleiches gelte bei der Bemessung des Kaufpreises im Falle der Ausübung des Ankaufsrechtes durch die Klägerin. Faktisch sei eine Leistungsminderung damit sowohl im Falle der Mietverlängerung als auch im Falle des Kaufs ausgeschlossen. Weiterhin trage die Klägerin durch diese Vereinbarung auch in beiden Fällen die Gefahr des zufälligen Untergangs. Sie trage damit eindeutig wesentliche Risiken, welche üblicherweise ein Grundstückseigentümer und nicht ein Mieter zu tragen habe. Zwar werde die Gefahr des zufälligen Untergangs des Leistungsgegenstandes während der Grundmietzeit grundsätzlich vom Leasinggeber getragen. Die Risiken würden aber auf die Klägerin verlagert. Sowohl im Falle der Mietverlängerung als auch im Falle des Ankaufes, würden sämtliche, dem Leasinggeber durch den zufälligen Untergang entstandenen Aufwendungen, zuzüglich der dadurch während der Grundmietzeit einbehaltenen Leistungsminderungen der Klägerin berechnet. Sie trage daher das Risiko schon während der Grundmietzeit, selbst wenn daraus erst später Kosten entstehen würden. Die Klägerin könne diesem Risiko nur entgehen, indem sie weder von der Mietverlängerungsoption noch von dem Ankaufsrecht Gebrauch mache, selbst wenn dies für sie zum Ablauf der Grundmietzeit erhebliche wirtschaftliche Nachteile bedeuten würde. Die Klägerin trage daher schon von Beginn an Risiken, die üblicherweise nur einen Grundstückseigentümer, aber nicht einen Mieter treffen.	37
Der Antrag der Q KG, sie als Leasinggeberin zum Klageverfahren ihrer Leasingnehmerin, der Klägerin, beizuladen, wurde durch Beschluss des erkennenden Senats vom 19.01.2004 abgelehnt. Die dagegen zugelassene Beschwerde wurde nicht erhoben.	38
<u>Entscheidungsgründe</u>	39
I.	40
Die Klage ist begründet.	41
	42

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 18.01.2001 keine Grunderwerbsteuerpflicht aus. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 GrEStG, der allein als gesetzliche Grundlage in Betracht kommt, 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 müssen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 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 (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 dadurch verwirklicht werden, dass einem Nichteigentümer eine Kombination aus Nutzungs- und Verfügungsbefugnis an einem Grundstück gewährt wird, die noch nicht dem rechtlichen Eigentum gleicht, diesem aber wirtschaftlich nahe kommt (vgl. 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, das heißt, 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 Übertragung 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, BFH/NV 1996, 579; vom 30.09.1998 II R 13/96, BFH/NV 1999, 666 und vom 05.02.2003 II R 15/01, BFH/NV 2003, 818). Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, denen der Senat folgt, besteht eine von § 1 Abs. 2 GrEStG erfasste Rechtsposition nur dann, wenn dem Leasingnehmer Befugnisse an einem Leasingobjekt eingeräumt werden, die über die Befugnisse eines Pächters deutlich hinausgehen und ihm hinsichtlich Nutzung, Substanz, Beteiligung bzw. Veräußerung eine einem Eigentümer nahekommende Stellung geben.

Der zwischen der Klägerin und der Q KG im Jahre 2001 abgeschlossene Immobilien-Leasingvertrag erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

Zwar kann die Klägerin als Leasingnehmerin das Leasingobjekt aufgrund des Leasingvertrages besitzen, verwalten und nutzen. Hierbei handelt es sich jedoch lediglich um Rechte, die ein obligatorisches Nutzungsrecht ausmachen. Eine nicht mehr entziehbare Rechtsposition hat die Klägerin dagegen durch den Leasingvertrag nicht erworben.

Hierbei ist von besonderer Bedeutung, dass die Q KG als Leasinggeberin der Klägerin im Zeitpunkt des Vertragsschlusses selbst noch gar nicht Eigentümerin des streitigen Grundstückes war. Sie hatte ihrerseits von der I GmbH lediglich ein Ankaufsrecht zum (späteren) Erwerb des Eigentums am streitigen Grundstück gegenüber der Stadt E erworben, wobei die Ausübung dieses Ankaufsrechtes zum 30. Juni 2003 bzw. 30. Juni 2007 möglich war bzw. ist. Die Klägerin hat auf die Ausübung des Ankaufsrechts durch die Q KG keinen unmittelbaren Einfluss. Sie muss daher ihrerseits, um Eigentum an dem streitigen Grundstück erwerben zu können, zunächst von der Q KG die Ausübung deren Ankaufsrechts gegenüber der Stadt E verlangen, was in Ziffer II. der Vereinbarung über die Ausübung des Ankaufsrechts geregelt ist. Gegebenenfalls muss sie ihr Recht gegenüber der Q KG auf gerichtlichem Wege geltend machen.

Hinzu kommt, dass das Ankaufsrecht der Klägerin bezüglich des Gesamtobjekts, das heißt des bebauten Grundstücks, lediglich ermöglicht, mit der Q KG nach Ablauf der vereinbarten jeweiligen Mietzeiten einen entsprechenden Ankaufsrechtsvertrag abzuschließen. Die Klägerin hat keinen unmittelbaren Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dem streitigen Grundstück, und die Eigentumsübertragung hängt nicht allein von einer Willensbildung ihrerseits ab. Vielmehr ist die Klägerin aufgrund der getroffenen Vereinbarungen darauf angewiesen, nach Ausübung des Ankaufsrechts, die Q KG möglicherweise auf dem Zivilrechtsweg auf Abschluss eines Ankaufsrechtsvertrages zu verklagen, sollte diese freiwillig einen Ankaufsrechtsvertrag mit ihr nicht abschließen. 47

Auch ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin ihr eigenes Ankaufsrecht nur zu bestimmten Zeitpunkten ausüben kann, nämlich zum Ende der vereinbarten Mietzeit mit Ablauf des 10. Jahres nach Mietbeginn oder bei Inanspruchnahme der Mietverlängerungsoption gemäß Zusatzvereinbarung Nr. 3 nach Ablauf der Mietverlängerungszeiträume von jeweils drei weiteren Jahren. 48

Von einer jederzeit möglichen Eigentumsübertragung, als Indiz für die bereits während der Leasingzeit bestehende eigentumsähnliche Nähe zum Leasingobjekt, kann daher nicht gesprochen werden. 49

Zu beachten ist auch, dass der Klägerin kein außerordentliches Ankaufsrecht zusteht für den Fall, dass über das Vermögen der I GmbH oder der Q KG ein Vergleichs- oder Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung mangels Masse abgelehnt wird. Damit läuft die Klägerin Gefahr, das Leasingobjekt unabhängig von bisher geleisteten Aufwendungen zu verlieren, sollte während der Leasingzeit über das Vermögen der I GmbH oder der Q KG ein Vergleichs- oder Insolvenzverfahren eröffnet werden. 50

Der Umstand, dass das Ankaufsrecht durch Vormerkung dinglich gesichert ist, rechtfertigt ebenfalls nicht die Annahme einer nicht mehr entziehbaren eigentümerähnlichen Rechtsposition. Denn das Ankaufsrecht steht unter dem Rangvorbehalt einer Grundschuldbestellung durch die Q KG als Leasinggeberin. Der Q KG ist hierdurch das Recht eingeräumt worden, erstrangige Grundpfandrechte bis zu einer Höhe von 28.700.000 DM nebst bis zu 20 % Zinsen und 10 % einmaligen Nebenleistungen eintragen zu lassen. Danach kann die Q KG zur Finanzierung des Leasingobjektes das Grundstück mit einer Grundschuld belasten, die im Rang vor der Vormerkung zu Gunsten der Klägerin steht. Dies bedeutet aber für die Klägerin, dass ihr Recht aus der Vormerkung möglicherweise wegen vorrangiger Rechte anderer Gläubiger an dem streitigen Grundstück entwertet wird. 51

Es bestehen auch keine Anhaltspunkte für die Annahme, die Vertragsbeteiligten seien bei Abschluss des Leasingvertrages davon ausgegangen, die Klägerin werde das ihr 52

eingräumte Ankaufsrecht ohne weiteres zum Ablauf der vereinbarten Mietzeit nach 10 Jahren, spätestens nach 16 Jahren ausüben, sodass die Übernahme des Leasingobjektes in das Vermögen der Klägerin bei Abschluss des Leasingvertrages als sicher gelten konnte, was Indiz für eine in Kürze eintretende Änderung in Bezug auf die Eigentümerstellung und damit für die Unterscheidung zum einfachen Miet-/Pachtverhältnis hätte sein können. Gegen eine sichere Übernahme spricht schon die Höhe der vereinbarten Ankaufspreise zum Ende der Mietzeit bzw. zum jeweiligen Optionszeitpunkt. Diese Preise lassen deutlich erkennen, dass die Klägerin eben nicht durch ihre Leasingzahlungen verdeckte Kaufpreiszahlungen erbracht hat und damit die Leasingzeit letztlich der Vollarmortisation und damit der sicheren Realisierung des Eigentumsübergangs auf die Klägerin dienen soll. So soll der Ankaufspreis zum Ende der Mietzeit nach 10 Jahren bei 18.350.000 DM liegen, das heißt bei ca. 64 % der Gesamtinvestitionen. Für den Fall, dass die Klägerin von der Mietverlängerungsoption Gebrauch macht, sollen die Ankaufspreise zum Ende des ersten Mietverlängerungszeitraums noch ca. 53 %, also 15.290.000 DM und zum Ende des zweiten Mietverlängerungszeitraumes noch ca. 43 %, also 12.230.000 DM der Gesamtinvestitionskosten betragen. Diese Ankaufspreise, die unter Berücksichtigung des ertragsteuerlichen Restwertes des Objektes unter Berücksichtigung der linearen AfA nach § 7 Abs.4 Einkommensteuergesetz (EstG) ermittelt wurden, bedürfen bei der Klägerin, anders als in den vom BFH entschiedenen Fällen, in denen Vollarmortisation zugrunde lag und dementsprechend der Kaufpreis nur noch symbolische Bedeutung hatte, einer erneuten Überlegung zur Wirtschaftlichkeit eines Eigentumsübergangs.

Neben diesen zuvor dargestellten, gegen eine eigentümerähnliche Position der Klägerin sprechenden Umständen, sind weitere Gesichtspunkte anzuführen, die deutlich für eine mieter-/pächterähnliche Position der Klägerin sprechen und somit die Argumentation gegen die eigentümerähnliche Position stützen. So deckt sich die vereinbarte Gesamtmietzeit von längstens 16 Jahren nicht mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasingobjektes. Ausgehend von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG beläuft sie sich vielmehr auf lediglich ca. 46 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gewerblicher Objekte, wobei noch nicht berücksichtigt ist, dass die Klägerin nach § 7 Nr. 2 des Leasingvertrages verpflichtet ist, das Leasingobjekt in einem guten, jederzeit funktionsfähigen, zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten, was zu einer deutlich verlängerten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gegenüber der gesetzlichen Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG führen dürfte.

53

Für eine Mieter-/Pächterstellung der Klägerin spricht auch der Umstand, dass die Gefahr des zufälligen ganzen oder teilweisen Untergangs des Leasingobjektes die Q KG trägt. Eine einem Eigentümer vergleichbare Rechtsposition hätte vorausgesetzt, dass die Gefahrtragung bereits mit Abschluss des Leasingvertrages auf die Klägerin übergegangen wäre. Dies sollte jedoch nach § 4 des Ankaufsrechtsvertrages erst bei Ausübung des Ankaufsrechts durch die Klägerin geschehen. Die Regelung hinsichtlich der Kostenübernahme nach § 3 des Ankaufsrechtsvertrages ist in diesem Zusammenhang unschädlich, da die Kostenübernahme erst eintritt, wenn die Klägerin ihr Ankaufsrecht ausgeübt hat, nicht jedoch bereits mit Abschluss des Leasingvertrages bzw. während der folgenden Leasingzeit.

54

Die Vergleichbarkeit der Stellung der Klägerin mit der eines Mieters/Pächters wird auch dadurch deutlich, dass die Klägerin das geleaste Objekt nach § 12 des Leasingvertrages nur mit vorheriger Zustimmung der Q KG untervermieten darf. Eine eigentümerähnliche Position überließe der Klägerin eine diesbezügliche Entscheidung, während der Mieter/Pächter insoweit mit dem Eigentümer eine Vereinbarung treffen müsste.

55

56

Gegen eine eigentümerähnliche Stellung und für eine mieter-/pächterähnliche Stellung der Klägerin spricht auch, dass die Klägerin gemäß § 12 Nr. 3 des Leasingvertrages verpflichtet ist, Kontrollen durch die Q KG zu dulden, ein Eingriff, den derjenige, der am Objekt wie ein Eigentümer berechtigt ist, nicht hinnehmen müsste bzw. hinnehmen würde.

Zudem kann die Klägerin nach § 10 des Leasingvertrages das Leasingobjekt weder nach eigenem Belieben in seiner Nutzung ändern, noch sind Umbauten, Änderungen und Erweiterungen uneingeschränkt möglich. Diese Maßnahmen sind, soweit sie den Wert oder die Funktionsfähigkeit des Leasingobjektes beeinträchtigen, ebenso wie im Rahmen eines Miet-/Pachtverhältnisses, nur mit Zustimmung der Q KG als Leasinggeberin zulässig.

Der Beklagte kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, es handele sich um einen Fall des sogenannten Spezialleasings. Ein Spezialleasing liegt nur vor, wenn der Leasinggegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei ihm sinnvolle Verwendung finden kann. Erforderlich ist, dass der Leasinggegenstand in einem solchen Maße auf die speziellen Anforderungen und Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist, dass eine wirtschaftlich sinnvolle anderweitige Nutzung oder Verwertung nicht mehr möglich erscheint (BFH -Urteile vom 26.01.1970 IV R 144/66, BStBl II 1970, 264; vom 30.11.1989 IV R 97/86, BFH/NV 1991, 432 und vom 15.02.2001 IV R 130/95, BFH/NV 2001, 1041). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht gegeben.

Zwar ist die Errichtung des auf dem Grundstück zu bauenden Logistikzentrums laut Vertragslage unter Mitwirkung der Klägerin erfolgt. Nach Ansicht des Senates ist es unter heutigen Verhältnissen jedoch durchaus üblich, dass in der Errichtungsphase eines größeren gewerblichen Bauprojektes wie dem vorliegenden eine Abstimmung mit dem späteren Nutzer erfolgt. Hieraus allein lässt sich jedenfalls nicht die Schlussfolgerung ziehen, dass ein spezieller Zuschnitt im Sinne der genannten Rechtsprechung erfolgt ist. Vielmehr spricht gegen ein Spezialleasing die Tatsache, dass das Logistikzentrum auch nach Ablauf der Mietzeit anderweitig genutzt werden kann. Dieses besteht ausweislich der vorliegenden Unterlagen und Pläne vor allem aus Büro - und Sozialräumen sowie Hallen. Das Objekt ist also nicht derart spezifisch auf die Bedürfnisse der Klägerin zugeschnitten, dass eine Nutzung durch andere Mieter ausscheidet. Dies gilt umso mehr, als speziell die Hallen in Modulbauweise errichtet wurden, die jederzeit eine Änderung ermöglicht, um eine Anpassung an andere Bedürfnisse zu gewährleisten.

Im Ergebnis kann somit nicht festgestellt werden, dass der Klägerin durch den Abschluss der streitigen Verträge eine Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG verschafft worden ist. Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung waren daher aufzuheben.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

III.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV.

Die Revision war nicht zuzulassen; denn der Rechtssache kommt keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu. Die Frage, unter welchen 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, Kommentar zum GrEStG, 15.Auflage, Vorb. 170).
