
Datum: 20.09.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 801/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0920.4K801.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 44/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Zurechnung zweier Grundstücke. 1
- Die Beteiligten streiten über die Zurechnung zweier Grundstücke. 2
- Die W (W) schloss mit der - zu diesem Zweck gegründeten - A Grundbesitz GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) einen notarielle Kaufvertrag vom01.2006 UR-Nr. 1 über das Gelände der A, Gemarkung S, Flur ..., Flurstück ... mit einer Größe von ... m². Der vereinbarte Kaufpreis betrug ... € und der Übergang von Nutzen und Lasten sollte zum01.2006 erfolgen. 3
- Der Beklagte führte daher zunächst mit Einheitswertbescheiden und Grundsteuer-Messbescheiden vom 09.02.2007 Zurechnungsfortschreibungen für die Einheiten „K, C?Straße ...“, EW-Nummer Alt 2 und „K, C1-Straße“ EW-Nummer Alt 3 zum 01.01.2007 auf die KG durch. 4
- Der Klägerin stand an dem Grundbesitz der Gemarkung S, Flur ..., Flurstück ... ein besonderes Vorkaufsrecht gemäß § 25 Abs. 1 Nr. 2 des Baugesetzbuches (BauGB) zu. Dieses Vorkaufsrecht wurde am04.2006 zum vereinbarten Kaufpreis von ... € ausgeübt. Die Eigentumsübertragungsvormerkung für die Klägerin wurde aufgrund deren Ersuchen vom04.2006 gemäß § 28 Abs. 2 S. 3 BauGB am07.2006 im Grundbuch eingetragen. 5

- Gegen die Ausübung des Vorkaufsrechts klagte die KG vor dem Verwaltungsgericht (VG). Die Klage wurde durch Urteil vom03.2008 abgewiesen. Die hiergegen eingelegte Berufung wurde vom Oberverwaltungsgericht (OVG) Münster mit Urteil vom04.2010 abgewiesen, die Revision wurde nicht zugelassen. 6
- Die Klägerin erwarb nachfolgend mit notariellem Vertrag vom09.2010 UR Nr. 4 den Grundbesitz S, Flur ..., Flurstück ... von der W. Als Tag der Übergabe wurde der09.2010 vereinbart, da die KG bis zum09.2010 um 14:00 Uhr im Besitz dieses Grundstücks gewesen sei. 7
- Der Beklagte führte - nachdem er von der rechtmäßigen und rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts Kenntnis erlangt hatte - mit Einheitswert- und Grundsteuermessbescheiden vom 11.11.2010 für die Einheiten „K, ... G“, EW-Nummer 5 und „K, C1-Straße P“, EW-Nummer 6 sowie mit Einheitswert- und Grundsteuermessbescheiden vom 10.12.2010 für die Einheiten „K, C-Straße ...“, EW-Nummer 7 und „K, C1-Straße“, EW-Nummer 8 Zurechnungsfortschreibungen auf den 01.01.2007 auf die Klägerin durch. Der Beklagte erläuterte, dass die Zurechnung unter Hinweis auf das Urteil des OVG Münster vom04.2010 aufgrund des bestandskräftig ausgeübten Vorkaufsrechts zum Notarvertrag vom01.2006 nach § 464 Abs. 2 BGB erfolgt sei. 8
- Die Klägerin legte hiergegen mit Schreiben vom 10.12.2010 (Eingang: 15.12.2010) bzw. 21.12.2010 (Eingang: 22.12.2010) Einspruch ein und verlangte die Aufhebung der Bescheide. Zur Begründung führte sie an, dass ihrer Ansicht nach Schuldner der Grundsteuer nach § 10 GrStG derjenige sei, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswerts zugerechnet werde. Dies sei zum einen der zivilrechtliche Eigentümer, zum anderen nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der wirtschaftliche Eigentümer. Die Klägerin sei erst zum 01.01.2011 zivilrechtliche Eigentümerin des betreffenden Grundbesitzes geworden. In der Zwischenzeit sei weiterhin die W zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks gewesen. Sie sei auch nicht durch die Ausübung des Vorkaufsrechts rückwirkend wirtschaftliche Eigentümerin geworden, sondern dies sei bis zum09.2010 die KG gewesen, da diese den Grundbesitz bis zum09.2010 in Eigenbesitz gehabt habe. 9
- Der Beklagte zog am 23.12.2011 die KG gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zu den Einspruchsverfahren der Klägerin hinzu. Zur Begründung führte er aus, dass die Hinzuziehung erfolge, damit die steuerlichen Folgerungen, die sich aus den Einspruchsverfahren ergeben, auch bei deren Besteuerung gezogen werden könnten. 10
- Die KG legte im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens verschiedene Beschlüsse und Urteile des VG vor. Sie wies insbesondere darauf hin, dass in einem Verfahren hinsichtlich der Entrichtung von Abwassergebühren das VG im Urteil vom11.2010, ausgeführt habe, dass die KG zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei. In einem weiteren Verfahren hinsichtlich der Straßenreinigungsgebühren sei mit Beschluss vom08.2011, das Verfahren eingestellt worden, nachdem die Klägerin erklärt habe, die Bescheide mit denen die KG zu Straßenreinigungsgebühren herangezogen worden war, aufzuheben und die Gebühren zu erstatten. 11
- Mit Einspruchsentscheidung vom 20.2.2014 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück und vertrat die Auffassung, dass mit der Ausübung des Vorkaufsrechts durch Verwaltungsakt ein Kaufvertrag zwischen dem Veräußerer und dem Vorkaufsberechtigten – hier der Klägerin – zu den im (ersten) Vertrag abgeschlossenen Konditionen zu Stande gekommen sei. Der Vorkaufsberechtigte habe alle kaufvertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen, z.B. die vom Erwerber übernommenen Kosten wie 12

Beurkundungs-, Vollzugs- und Schätzungskosten sowie auch die Maklerprovision, jedoch nur in üblicher Höhe. Auch für die Nebenleistungen habe der Vorkaufsberechtigte einzustehen. Für die Klägerin sei aufgrund deren Ersuchen vom 11.4.2006 gemäß § 28 Abs. 2 S. 3 BauGB am07.2006 im Grundbuch eine Eigentumsübertragungsvormerkung eingetragen worden. Eine Zurechnung auf die W scheide seiner Ansicht nach aus, da diese zwar ausweislich der Eintragung im Grundbuch zivilrechtliche Eigentümerin im Sinne des § 39 Abs. 1 AO gewesen sei, jedoch laut Vereinbarung im notariellen Kaufvertrag das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück aufgegeben habe. Bei der KG habe ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 AO vorgelegen. Denn sie sei weder als Eigentümerin noch als Vormerkungsberechtigte im Grundbuch eingetragen worden. Die Rechtsposition der KG sei somit zu keinem Zeitpunkt grundbuchrechtlich abgesichert gewesen und durch Einsichtnahme in das Grundbuch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zum01.2007 nicht zu erkennen gewesen. Dabei könne dahinstehen, ob die KG zu Unrecht Nutzungen aus dem Grundstück gezogen habe, und ob die erhaltenen Leistungen zurück zu gewähren seien. Auf die rechtliche Befugnis, über das Wirtschaftsgut zu verfügen, insbesondere es zu veräußern oder zu belasten, komme es nicht an; erforderlich sei lediglich, dass der Steuerpflichtige die grundsätzlich nicht einschränkbare Sachherrschaft ausübe, und dass ihm die Erträge aus dem Objekt zufließen und die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung zustehe (Verweis auf Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. November 1970 I 133/64, BFHE 100, 516, BStBl. II 1971, 133; vom 30. Mai 1984 I R 146/81, BFHE 141, 509, BStBl. II 1984, 825). Dies sei im Streitfall nicht gegeben gewesen. Dabei könne dahinstehen, ob die durch die Klägerin erteilten Untersagungsverfügungen vom12.2006 und12.2006, mit denen baurechtlich unzulässige Nutzungen untersagt wurden, ausschließlich dagegen sprächen, dass die KG eine baurechtskonforme Nutzung ausgeübt habe. Entscheidend sei hier, dass die KG die tatsächliche Sachherrschaft nicht in der beabsichtigten Weise habe ausüben können. Durch die Untersagungen sei die Rechtsposition der KG geschwächt gewesen, sie habe das Grundstück nicht in der geplanten Art und Weise nutzen können. Ergänzend sei anzumerken, dass selbst bei isolierter Betrachtung der wesentlichen Gesamtumstände nicht davon auszugehen sei, dass die KG das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundbesitz erlangt habe. Denn ihre aufgrund des Kaufvertragsabschlusses am01.2006 erlangte Stellung sei von Anbeginn mit dem gesetzlichen Vorkaufsrecht der Klägerin belastet gewesen, welches diese auch mit Bescheid vom04.2006 ausgeübt habe. Aufgrund der wirksamen Ausübung des Vorkaufsrechts sei davon auszugehen, dass die KG verpflichtet gewesen sei, nach den für das Eigentümer-Besitzer-Verhältnis geltenden Vorschriften der §§ 987 ff. BGB wie ein bösgläubiger Besitzer etwa gezogene Nutzungen herauszugeben (Hinweis auf Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 20. Mai 1983 V ZR 291/81, BGHZ 87, 296).

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Aufhebung der Bescheide. 13

Die Klägerin ist der Ansicht, dass ihr der streitgegenständliche Grundbesitz frühestens ab01.2011 zuzurechnen sei. Für die Zurechnung sei die Frage relevant, ob die Klägerin zum01.2007 zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Grundbesitzes geworden sei. Zivilrechtlicher Eigentümer sei die Klägerin zu diesem Zeitpunkt nicht geworden, was aus dem vorgelegten Grundbuchauszug hervorgehe. Zivilrechtlicher Eigentümer des Grundbesitzes sei bis09.2010 die W gewesen. Sie habe ihr Eigentum auch weder durch den notariellen Kaufvertrag noch durch die zu Gunsten der Klägerin eingetragene Auflassungsvormerkung verloren. Die Wirkung der Vormerkung sei nach § 883 Abs. 2 BGB darauf beschränkt, dass Verfügungen, die nach der Eintragung der Vormerkung erfolgten, insoweit unwirksam seien, als sie den durch die Vormerkung gesicherten Anspruch vereiteln oder beeinträchtigen würden. Eine Zurechnung des Grundbesitzes an die W nach § 39 Abs. 1 14

AO sei rechtmäßig, sofern nicht die Sonderregelung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO einschlägig wäre.

Die Klägerin sei nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Grundstücke i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zum Stichtag gewesen. Insbesondere werde wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO entgegen der Auffassung des Beklagten weder durch den Erlass privatrechtsgestaltender Verwaltungsakte noch dadurch begründet, dass eine Eintragung im Grundbuch als Eigentümer oder Vormerkungsberechtigter erfolge. Wie die Einspruchsentscheidung zutreffend darlege, sei der Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers nach der Rechtsprechung des BFH dadurch geprägt, dass der Steuerpflichtige die grundsätzlich nicht einschränkbare Sachherrschaft ausübe und ihm die Erträge aus dem Objekt zufließen und ihm die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung zustehe. Ergänzend sei jedoch darauf hinzuweisen, dass der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums in der neueren Rechtsprechung des BFH durch Bildung von Fallgruppen und wertende Zuordnung gehandhabt worden sei, was zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt habe. So habe der BFH immer wieder betont, dass nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsgutes auch anzunehmen sein könne, wenn die von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt seien (Drüen in Tipke/Kruse AO § 39 Rn. 22 unter Hinweis auf BFH-Rechtsprechung). Hierbei setze die Abweichung von der Regelzurechnung voraus, dass ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne. Dies sei dann zu bejahen, wenn dem zivilrechtlichen Eigentümer kein oder nur ein praktisch bedeutungsloser Herausgabeanspruch zustehe, was sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall bestimme. Wirtschaftlicher Eigentümer sei mithin derjenige, der den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließe. Diese Position sei zunächst unabhängig von der Eintragung als Eigentümer im Grundbuch. Diese begründe vielmehr zivilrechtliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 1 AO, nicht aber hingegen wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Diese Position sei zudem unabhängig von einer dinglichen Sicherung, insbesondere von der Eintragung als Vormerkungsberechtigter. Die Sicherungswirkung der Vormerkung schütze nach § 883 Abs. 2 BGB vor Verfügungen, die den durch die Vormerkung gesicherten Anspruch vereiteln oder beeinträchtigen würden. Hingegen begründe die Vormerkung weder die Sachherrschaft über den Grundbesitz noch die Berechtigung zum Zufluss der Erträge. Entsprechend begründe sie auch nicht die Eigenschaft als wirtschaftlicher Eigentümer. Dies gelte umso mehr, als die Vormerkung auch zukünftige oder bedingte Ansprüche sichern könne. Vielmehr sei die Eigenschaft als wirtschaftlicher Eigentümer von Grundbesitz von einer Eintragung als Vormerkungsberechtigter in das Grundbuch unabhängig.

Im Streitfall hätten damit im Zeitraum vom ...01.2007 bis ...09.2010 nicht die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Eigentümers in der Person der Klägerin vorgelegen. Diese habe weder die Sachherrschaft über den Grundbesitz ausgeübt noch seien ihr die Erträge aus diesem zugeflossen. Auch die Chance der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung hätten im vorbezeichneten Zeitraum nicht der Klägerin, sondern ausschließlich der KG zugestanden. Konkret sei die KG Besitzerin des Grundbesitzes gewesen und habe diesen durch Vermietung an Dritte genutzt. Sie habe die hieraus erzielten Erträge einbehalten und die Klägerin wirtschaftlich von der Nutzung des Wirtschaftsgutes ausgeschlossen. Auch die bauaufsichtlichen Ordnungsverfügungen, die seitens der Klägerin als untere Bauaufsichtsbehörde rein öffentlich-rechtlich erlassen worden seien, sprächen

entgegen der Auffassung der KG und den Erwägungen in der Einspruchsentscheidung nicht dagegen, dass die KG wirtschaftliche Eigentümerin des Grundbesitzes gewesen sei. Sie seien vielmehr Beleg dafür, dass der KG das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung des Grundbesitzes zugestanden hätten. Die baurechtlichen Nutzungsbeschränkungen eines Grundstücks seien zulässige Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums im Sinne des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG. Dem zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer stehe es frei, sein Eigentum in diesen Schranken beliebig zu nutzen. Weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum berechtigten den Eigentümer aber dazu, auf dem Grundbesitz unzulässige Nutzungen auszuüben. Eine Untersagungsverfügung, spreche damit nicht gegen die Position des wirtschaftlichen Eigentümers, sondern ausschließlich dagegen, dass dieser eine baurechtskonforme Nutzung ausübe. Die KG habe den Grundbesitz durch Vermietung an Dritte genutzt; die von den Mietern ausgeübten Nutzungen hätten sich sämtlich als baurechtlich illegal erwiesen, weswegen gegen diese bauordnungsrechtlich eingeschritten worden sei. Beispielsweise habe die KG Teile des Grundbesitzes an eine Firma vermietet, die Paletten lagerte, auch Wanderzirkussen seien Teile des Objektes als Winterquartier vermietet worden. Die Tatsache, dass die KG diese Schranken missachtet habe und daher ordnungsbehördlich eingeschritten worden sei, bedeute keine Beeinträchtigung des (wirtschaftlichen) Eigentums. In absolut identischer Weise wäre eingeschritten worden, wenn der zivilrechtliche Eigentümer unzulässige Nutzungen ausgeübt hätte. Auch dies hätte keine Beeinträchtigung seiner Rechtsposition dahingehend bedeutet, dass der zivilrechtliche Eigentümer in dieser Position beschränkt worden wäre, sondern in gleicher Weise die Ausübung hoheitlicher Befugnisse dargestellt. Die bauaufsichtlichen Ordnungsverfügungen stünden auch mit der Ausübung des Vorkaufsrechts in keinem Zusammenhang, sondern stellten hiervon unabhängige Maßnahmen einer Ordnungsbehörde dar. Seitens der KG sei dies deswegen vermischt worden, weil beide agierenden Behörden kraft gesetzlicher Zuständigkeitsordnung bei der Klägerin angesiedelt seien. Dies führe jedoch nicht dazu, dass eine hoheitlich ordnungsbehördliche Maßnahme der Bauaufsicht Auswirkungen auf die zivilrechtliche Rechtsposition in einer von einem anderen Fachbereich ausgeübten Vorkaufsrechtsangelegenheit hätte. Ebenso sei für die Frage des wirtschaftlichen Eigentümers nicht von Bedeutung, ob die KG zivilrechtlich dazu verpflichtet wäre, die gezogenen Nutzungen herauszugeben. Maßgeblich sei vielmehr, dass die KG diese im in Rede stehenden Zeitraum vom01.2007 bis09.2010 gezogen habe und ihr diese zugeflossen seien.

Auch die Entscheidungen in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergäben nichts anderes. 17
In der von der KG zitierten Entscheidung des VG vom11.2010, sei die Begründung im wesentlichen darauf gestützt worden, dass der nach der Gebührensatzung zur Kanalanschlusssatzung der Stadt K erforderliche Eigentumswechsel nicht erfolgt sei. Die weiteren Ausführungen des Gerichts, nach denen „viel dafür spräche“, dass die KG nicht wirtschaftlicher Eigentümer sei, seien in der Sache nicht streitentscheidend gewesen und würden von der Klägerin nicht geteilt. Entsprechend seien nach der vertraglichen Regelung in den notariellen Verträgen vom01.2006 und09.2010 auch die Lasten von der KG zu tragen.

Die Klägerin sei auch deshalb nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks geworden, 18
da sie den Grundbesitz bis zum ...09.2010 noch nicht einmal in Besitz genommen habe und diesen dementsprechend auch nicht wirtschaftlich habe nutzen können. Sie sei insbesondere durch die Ausübung des Vorkaufsrechts nicht rückwirkend zum01.2007 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundbesitzes geworden, denn dies sei bis zum09.2010 die KG gewesen, welche den Grundbesitz in Eigenbesitz gehabt habe. Auf die Rechtmäßigkeit des

Eigenbesitzes komme es nicht an, der Eigenbesitz könne auch auf einem Irrtum - im vorliegenden Fall über die vermeintliche Rechtswidrigkeit der Ausübung des Vorkaufsrechts - beruhen. Eigenbesitz werde dadurch erworben, dass die Herrschaft über das Wirtschaftsgut erlangt und der Herrschaftswille gebildet werde, er könne nicht rückwirkend erworben oder beseitigt werden. Zudem sei bei der Veräußerung im Vertrag vom01.2006 in § 8 festgelegt worden, dass Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten mit dem Datum der Beurkundung auf die KG übergängen. Weiterhin sei geregelt, dass auch die Verkehrssicherungspflichten ab dem Tag des Besitzübergangs der Käuferin obliegen sollten. Diese Regelungen seien nach klägerischer Ansicht so zu verstehen, dass der Besitzer unabhängig von einer späteren Eigentümerstellung ebenfalls die Lasten zu tragen habe sowie die Nutzungen ziehen dürfe. Erst im ergänzenden Vertrag zur Abwicklung des Vorkaufsrechts vom09.2010 sei klargestellt worden, dass Besitz, Nutzen und Lasten, Gefahren und Verkehrssicherungspflichten nunmehr am09.2010 auf die Klägerin übergegangen seien. Dagegen habe vom01.2006 bis zum09.2010 die KG tatsächlich den Besitz an dem Kaufgegenstand innegehabt und aus diesem auch Nutzungen gezogen. Die Übertragung des Besitzes an die Klägerin habe nach der erfolgreichen Ausübung des Vorkaufsrechts erst dann erfolgen können, nachdem die KG den Besitz an die W zurückübertragen habe.

Auch der Umstand, dass nach § 28 Abs. 1 S. 2 BauGB i.V.m. § 464 Abs. 2 BGB bei Ausübung des Vorkaufsrechts der Kaufvertrag zwischen Berechtigtem und Verpflichteten unter den Bedingungen zu Stande komme, welche der Verpflichtete mit dem Dritten vereinbart habe (sogenannter Grundsatz der Vertragsidentität) spreche – entgegen der Auffassung des Beklagten – weder gegen wirtschaftliches Eigentum noch gegen Eigenbesitz der KG. In diesem Zusammenhang sei folgendes zu berücksichtigen: Es sei in der Rechtsprechung des BGH anerkannt, dass dieser Grundsatz der Vertragsidentität nur dazu führen dürfe, dass die Vertragsbedingungen auch nach dem neuen Vertrag noch erfüllbar seien, so dass insbesondere Fälligkeitsregelungen entsprechend anzupassen seien. Nach Auffassung der Klägerin seien ebenso auch Regelungen zum Besitzübergang und zu Verkehrssicherungspflichten anzupassen. Aus § 8 des notariellen Vertrags vom01.2006 zwischen der W und der KG sei auch zu entnehmen, dass etwaige von der W noch gezahlten Abgaben und Gebühren auf Antrag durch die KG zu erstatten waren. Weiterhin sei auch geregelt worden, dass auch die Verkehrssicherungspflicht ab dem Tage des Besitzübergangs der Käuferin obliegen sollte. Im ergänzenden Vertrag vom09.2010 zur Abwicklung des Vorkaufsrechts sei lediglich klargestellt worden, dass Besitz, Nutzungen und Lasten, Gefahren und Verkehrssicherungspflichten des Kaufgrundbesitzes erst am09.2010 auf die Klägerin übergegangen sind. Nach Auffassung der Klägerin sei die ursprüngliche vertragliche Regelung vom01.2006 so zu verstehen, dass nicht etwa der endgültige Erwerber – gegebenenfalls nach Ausübung des Vorkaufsrechts auch für einen Zeitraum, in dem dieser weder Besitzer des Grundstücks gewesen sei noch Nutzungen aus diesem habe ziehen können – Nutzungen und Lasten tragen sollte. Die Regelung sei vielmehr dahin zu verstehen, dass der tatsächliche Besitzer die Nutzungen aus dem Grundstück ziehen sollte und gleichzeitig auch die Lasten zu tragen habe. Hierfür spreche insbesondere die Tatsache, dass der Übergang des Besitzes und der Verkehrssicherungspflichten in derselben Vertragsklausel geregelt sei. Ein rückwirkender Eintritt des Vorkäufers in die Verkehrssicherungspflichten sei nicht möglich und damit von den Beteiligten sicherlich nicht gewollt gewesen. Ebenso sei ein rückwirkender Eintritt in den Besitz des Grundstücks nicht möglich. Bei Auslegung der Verträge ergebe sich, dass die Nutzungen und Lasten des Grundstücks dem tatsächlichen Besitzer gebührten bzw. zur Last fallen sollten und nicht etwa der Verkäufer in diese Rechtsposition rückwirkend eintreten sollte. Weiterhin sei in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass erst mit dem Vollzug des Vorkaufs ein neuer selbstständiger Kaufvertrag zwischen den Beteiligten des Vorkaufs zustande gekommen sei.

Erst hierdurch werde der neue Kaufvertrag begründet (Verweis auf BGH-Urteil vom 8. Oktober 1982 V ZR 147/81, NJW 1983, 682). Durch die Ausübung des Vorkaufsrechts werde nach allgemeiner Auffassung ein selbstständiger, neuer Kaufvertrag begründet, dessen Inhalt sich lediglich nach den Bedingungen des Ausgangsvertrages bestimme (Verweis auf: BGH-Urteil vom 11.02.1977 V ZR 40/72, BGHZ 67, 395). Der Vorkaufsberechtigte trete also nicht in den bestehenden Kaufvertrag ein. Ebenso wie Regelungen betreffend die Fälligkeit (vergleiche hierzu BGH-Urteil vom 08.10.1982 V ZR 147/81, NJW 1983, 682) anzupassen seien, seien nach Auffassung der Klägerin auch Regelungen im Erstvertrag über den Besitzübergang und den Übergang der Verkehrssicherungspflichten entsprechend anzupassen, weil sowohl der Besitzübergang als auch die Übernahme der Verkehrssicherungspflichten vom Vorkäufer erst nach dem Zustandekommen des weiteren Kaufvertrages tatsächlich übernommen bzw. ausgeübt werden könnten.

Zwar treffe es zu, dass nach dem BGH-Urteil vom 13. März 2009 (V ZR 157/08, NJW-RR 2009, 1172) bereits die Ausübung des Vorkaufsrechts als privatrechtsgestaltender Verwaltungsakt einen inhaltsgleichen Kaufvertrag zwischen Verkäufer und Vorkaufsberechtigtem entstehen lasse. Die Einspruchsentscheidung übersehe jedoch vollständig die aufschiebende Wirkung der von der KG erhobenen Anfechtungsklage nach § 80 Abs. 1 VwGO. Diese ende nach § 80 Buchst. b Abs. 1 S. 1 2. Alt. VwGO 3 Monate nach der Begründungsfrist des gegen die abweisende Entscheidung gegebenen Rechtsmittels. Gegen das Urteil des VG vom03.2008 sei der Antrag auf Zulassung der Berufung statthaft gewesen. Diese sei gemäß § 124 Buchst. a Abs. 3 VwGO binnen 2 Monaten nach Zustellung des Urteils zu begründen. Entsprechend habe die aufschiebende Wirkung der von der KG erhobenen Anfechtungsklage fünf Monate nach Zustellung des erstinstanzlichen Urteils an die KG geendet. Da das Urteil vom03.2008 datiere, könne dies frühestens am08.2008 der Fall gewesen sein; aller Wahrscheinlichkeit nach werde es wegen der für die erfolgte Zustellung erforderlichen Zeit einige Tage später der Fall gewesen sein. Hieraus ergebe sich zunächst, dass die Ausübung des Vorkaufsrechts zwar ein privatrechtsgestaltender Verwaltungsakt sei, dieser jedoch bis August 2008 wegen der von der KG erhobenen Anfechtungsklage in seiner Wirksamkeit suspendiert gewesen sei. Entsprechend könne sich für diesen Zeitraum kein wirtschaftliches Eigentum der Klägerin durch die Ausübung des Vorkaufsrechts ergeben.

Bestätigt sehe sich die Klägerin auch daraus, dass nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 3. Alt. das Wirtschaftsgut dem Eigenbesitzer zuzurechnen sei. Die KG habe in dem in Rede stehenden Zeitraum den Grundbesitz im Eigenbesitz und den entsprechenden Herrschaftswillen gehabt. Weiterhin sei die KG auch im Zeitraum vom01.2007 bis jedenfalls zur Verkündung des Urteils des OVG NRW am 19.04.2010 in Erwartung des Eigentumserwerbs Besitzerin des Grundbesitzes gewesen. Sie habe bis dahin den positiven Ausgang der von ihr gegen die Ausübung des Vorkaufsrechts gerichteten Anfechtungsklage erwartet und in dieser Eigenschaft den Besitz am Grundbesitz ausgeübt.

Die Klägerin beantragt,

die Einheitswert- und Grundsteuer-Messbescheide auf den 01.01.2007 vom 11.11.2010 für die Einheiten „K, ... G“, EW-Nummer 5 und „K, C1-Straße P“, EW-Nummer 6 sowie die Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide auf den 01.01.2007 vom 10.12.2010 für die Einheiten „K, C-Straße ...“, EW-Nummer 7 und „K, C1-Straße“, EW-Nummer 8 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2014 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

25

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung und hält weiterhin an seiner Auffassung fest, dass die Klägerin wirtschaftliche Eigentümerin zum 01.01.2007 geworden sei. Die Einwendungen der Klägerin, die Ausübung des Vorkaufsrechts sei wegen der von der KG erhobenen Anfechtungsklage nach den §§ 80, 80 Buchst. b VwGO in seiner Wirkung suspendiert, so dass sich bis zu diesem Zeitpunkt kein wirtschaftliches Eigentum der Klägerin ergeben könne, überzeugten ihn nicht. Die aufschiebende Wirkung von Widerspruch und Anfechtungsklage betreffe letztlich die formelle Unanfechtbarkeit. Bis zu dieser Unanfechtbarkeit sei grundsätzlich jedoch nur die Vollziehbarkeit einer gerichtlichen oder behördlichen Entscheidung durch die aufschiebende Wirkung geschützt. Die gegebenenfalls rückwirkende Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts bzw. die Frage der Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum werde durch die aufschiebende Wirkung einer Anfechtungsklage nicht berührt. 26

Auch die Auffassung der Klägerin, dass der Grundbesitz in dem Zeitraum vom01.2007 bis09.2010 der KG als Eigenbesitzerin zuzurechnen sei, könne aus Sicht des Beklagten nicht geteilt werden. § 39 Abs. 2 S. 1 AO verlange die tatsächliche Ausübung der Herrschaft über das Wirtschaftsgut. Die bloße Möglichkeit, die Herrschaft ausüben zu können, reiche alleine nicht. Für dieses Verständnis sprächen neben dem Wortlaut der Vorschrift der Ausnahmecharakter der von der normalen Regel des § 39 Abs. 1 AO abweichenden Zurechnungsnorm des § 39 Abs. 2 AO. Eine solche tatsächliche Ausübung der Sachherrschaft habe bei der KG gefehlt. Ab dem Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts durch die Klägerin sei sie rechtlich und wirtschaftlich nicht in der Position gewesen, die tatsächliche Herrschaft auszuüben. Sie habe sich daher auch folgerichtig – wie die Entscheidung des Verwaltungsgerichts vom11.2010 beweise – gegen die Erhebung von Benutzungsgebühren im fraglichen Zeitraum erfolgreich widersetzt. Im Übrigen sei die Nutzung des Areals seitens der Klägerin durch den Erlass bauordnungsrechtlicher Verfügungen weitestgehend unterbunden worden. Hinsichtlich eventuell dennoch gezogenen Nutzungen bestehe zudem ein Herausgabeanspruch der Klägerin. Nach der wertenden Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse sei die KG nicht als Eigenbesitzerin anzusehen. Für das Entstehen eines Vorkaufsrechts knüpfe das Gesetz allein an das Zustandekommen eines rechtswirksamen Kaufvertrages an. Das Vorkaufsrecht biete einer Gemeinde die Möglichkeit, in den Vertrag zwischen Verkäufer und Käufer zu denselben Konditionen einzutreten. Damit sei der Eintritt in den gesamten Vertrag gemeint. Gemäß § 28 Absatz 1 S. 2 BauGB i.V.m. § 464 Abs. 2 BGB komme der Kauf mit der Ausübung des Vorkaufsrechts zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten unter den Bestimmungen zu Stande, welche der Verpflichtete mit dem Dritten (Vorkaufsfall) vereinbart habe. Aufgrund des rechtskräftigen Urteils des OVG Münster vom04.2010 stehe fest, dass die Klägerin ihr Vorkaufsrecht wirksam ausgeübt habe. Somit sei der Kaufvertrag zwischen dem Veräußerer und der Klägerin als Vorkaufsberechtigter mit den im Vorkaufsfall geschlossenen Vereinbarungen einschließlich der Regelung zum Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentumsübergangs bestätigt. Der Grundsatz der Identität der Vertragsbestimmungen führe dazu, dass der Berechtigte alle kaufvertraglichen Leistungen zu erbringen habe. Die klarstellende ergänzende Urkunde vom09.2010 könne entgegen der Auffassung der Klägerin somit keine nachträgliche Wirkung entfalten. Im Gegensatz zum zivilrechtlichen Vorkaufsrecht, das auf einer rechtsgeschäftlichen Verpflichtung beruhe und insoweit eine doppelte Veräußerung von vornherein verbiete, beruhe das Vorkaufsrecht des BauGB auf einer gesetzlichen Beschränkung des Eigentums, die von den Vertragsparteien in öffentlichem Interesse hingenommen werden müsse. Der entscheidende Unterschied sei evident: Übe die Gemeinde das Vorkaufsrecht in vollem Umfang aus, so wickele sich das 27

Vertragsverhältnis zwischen Verkäufer und Käufer nach §§ 440, 323 BGB ab. Die nach dem Vertrag zu erbringenden Leistungen seien dem Verkäufer gegenüber dem Käufer unmöglich geworden. Ebenso wenig bestehe eine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen dem Käufer und der vorkaufsberechtigten Gemeinde. Wohl aber könne der Käufer, wenn er seinerseits bereits Leistungen erbracht habe, diese unter dem Gesichtspunkt der ungerechtfertigten Bereicherung von der vorkaufsberechtigten Gemeinde zurückfordern. Die Klägerin müsse daher ihre Ansprüche (z.B. die zwischenzeitlich gezogenen Nutzungen durch den Käufer) notfalls ebenfalls im Zivilrechtswege durchsetzen.

Die KG wurde am12.2014 aufgelöst und nach Beendigung der Liquidation am02.2016 mit Erlöschen der Firma aus dem Handelsregister gelöscht. 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist unbegründet. 30

I. Der Senat kann ohne vorherige Beiladung der A Grundbesitz GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) in der Sache entscheiden. Die KG, welche zum Zweck des Erwerbs und der Entwicklung der streitgegenständlichen Grundstücke gegründet worden war, ist nach Auflösung der Gesellschaft am12.2014 und nach Beendigung der Liquidation am02.2016 im Handelsregister gelöscht worden. Der Löschung im Handelsregister kommt indizielle Wirkung für die Vollbeendigung der KG zu (BFH-Urteile vom 26. Oktober 1989 IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333, und vom 19. April 1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84). Im Hinblick auf den gescheiterten Ankauf der Grundstücke und Wegfalls des Zwecks für die Gründung der KG kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass das Gesamthandsvermögen der KG zwischenzeitlich durch Verteilung des Aktivvermögens abgewickelt und damit die Gesellschaft handelsrechtlich voll beendet worden ist. Mit der handelsrechtlichen Vollbeendigung ist deren Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. FGO entfallen, so dass auch deren Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO nicht mehr in Betracht kommt. 31

II. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat der Klägerin den streitgegenständlichen Grundbesitz zu Recht (bereits) zum Stichtag01.2007 gemäß § 22 Abs. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 Nr. 2 BewG zugerechnet. Nach diesen Vorschriften ist eine Zurechnungsfortschreibung vorzunehmen, wenn die Eigentumsverhältnisse des Gegenstands im Feststellungszeitpunkt von der zuletzt getroffenen Feststellung abweichen und für die Besteuerung von Bedeutung sind. Grundsteuerlich führt auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zu einer Zurechnungsfortschreibung (vgl. Halaczinsky in Gürsching/Stenger Bewertungsrecht 21. Ergänzungslieferung (11/2014) § 22 Rn. 41). 32

1. Der Senat hat aus dem Gesamtbild der Verhältnisse die Überzeugung gewonnen, dass entgegen der zivilrechtlichen Zurechnung des Grundstücks steuerlich davon auszugehen ist, dass die Klägerin als wirtschaftliche Eigentümerin in eigener Person den im Gesetz umschriebenen Tatbestand erfüllt hat (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). 33

Die Zurechnungsregelung des § 39 AO bestimmt in ihrem Absatz 1 den Grundsatz, dass Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen sind. Ausnahmsweise kann ein Wirtschaftsgut gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO einem anderen als dem Eigentümer zugerechnet werden, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen vermag, so dass der 34

Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1999 I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527; vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264; vom 18. November 1970 I 133/64, BFHE 100, 516, BStBl II 1971, 133; vom 14. November 1974 IV R 3/70, BFHE 114, 22, BStBl II 1975, 281 und vom 8. März 1977 VIII R 180/74, BFHE 122, 64, BStBl II 1977, 629). Je nach den Umständen des Falls und der Art des Wirtschaftsguts kann die Herrschaft über das Wirtschaftsgut i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO mit dem Übergang des Besitzes, der Gefahr, der Nutzungen und der Lasten erlangt werden (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1972 I R 213/69, BFHE 107, 418, BStBl II 1973, 209, BFH-Urteil vom 02. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820; BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97 BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527; BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04 BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296). Ob diese Voraussetzungen vorliegen ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall wertend zu beurteilen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820 und BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 I R 29/97 BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527; vgl. Drüen in Tipke-Kruse AO/FGO, 148. Lieferung (04.2017) § 39 AO Tz 29, Ratschow in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 39 Rdnr. 15 m.w.N.; Schmieszek in Beermann/Gosch Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung 1. Auflage 1995, 132. Lieferung § 39 AO Rz. 22ff m.w.N). Darum kann wirtschaftliches Eigentum auch dann bestehen, wenn einzelne seiner Merkmale nicht oder nicht vollen Umfangs gegeben sind (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 07.2017, § 39 AO, Rn. 29 und Schmieszek in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 132. Lieferung, § 39 AO Tz. 12, 23 jeweils mit Verweis auf BFH-Urteil vom 12. Dezember 2007 X R 17/05, BStBl. 2008, 579).

Die in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO enthaltene Definition des wirtschaftlichen Eigentümers umfasst eine Mehrzahl ungleichartiger zivilrechtlicher Rechtslagen, die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO erfordert deshalb die Bildung von Fallgruppen und eine wertende Zuordnung. Entscheidend ist danach, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer eine – auch rechtlich abgesicherte – Position hat, die es ihm ermöglicht, diesen dauerhaft derart von der Einwirkung auf den betreffenden Gegenstand auszuschließen, dass seinem Herausgabeanspruch bei dem für die gewählte Gestaltung typischen Verlauf zumindest tatsächlich keine nennenswerte praktische Bedeutung zukommt. 35

Bei Grundstücken erlangt der Erwerber wirtschaftliches Eigentum regelmäßig ab dem Zeitpunkt, von dem ab er nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann. Das ist der Fall, sobald u.a. Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteil vom 02. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl. II 1984, 820). Die tatsächlichen Voraussetzungen eines derartigen Ausnahmefalles hat derjenige darzutun, der sich auf das wirtschaftliche Eigentum beruft. 36

2. Die Klägerin ist bei wertender Betrachtung der Gesamtumstände wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks zum Stichtag01.2007 geworden. Denn ihr stand aufgrund der rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts (rückwirkend) das Verwertungsrecht durch Nutzung oder Veräußerung des Grundbesitzes zu und ihr gebührte die Chance bzw. das Risiko aus der laufenden Nutzung und die Chance etwaiger Wertsteigerungen sowie das Risiko der Wertminderung bzw. des Verlusts einschließlich der Gefahr des zufälligen Untergangs; dies betraf auch insbesondere etwaige Wertveränderungen in der Zeit ab01.2006 bis09.2010. Denn mit Urteil des OVG Münster vom04.2010 wurde die von der KG eingelegte Berufung gegen das erstinstanzliche Urteil des VG abgewiesen. Zwar ist 37

grundsätzlich eine (zivilrechtlich mögliche) rückwirkende Regelung von Vertragsangelegenheiten steuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36. Auflage 2017, § 2 Rz. 50 mit weiteren Nachweisen). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nach der Rechtsprechung des BFH jedoch in bestimmten Fällen bei streitigen oder ungewissen Rechtsverhältnissen. Wird nämlich ein Streit nachträglich durch ein Urteil klargestellt, sind die Wirkungen dieses Rechtsakts bereits für die Vergangenheit zu beachten (BFH-Urteile vom 18. Januar 1990 IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21 mit Nachweisen aus der früheren Rechtsprechung; vom 26. Juni 2002 IV R 55/01, BFHE 199, 529, BStBl II 2003, 13; vom 16. Mai 2013 IV R 6/10, BFH/NV 2013, 1584, zum umgekehrten Fall der Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36. Auflage 2017, § 2 Rz. 52). Der BFH betrachtet dies als ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 16. 5. 2013 IV R 6/10, BFH/NV 2013, 1584).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, ist die Klägerin mit steuerlicher Wirkung mit rechtskräftiger Ausübung des Vormerkungsrechts im Jahr 2006 wirtschaftliche Eigentümerin des streitigen Grundbesitzes zum nachfolgenden Stichtag01.2007 geworden. Denn zwischen der Klägerin und der KG bestand Streit über die Wirksamkeit der am04.2006 ausgeübten Vormerkung. Dieser Streit wurde nachträglich durch das Urteil des OVG Münster entschieden. Da die Ausübung des Vormerkungsrechts wirksam war, sind die Wirkungen des öffentlich-rechtlichen Urteils entsprechend der zitierten Rechtsprechung des BFH für die Vergangenheit zu beachten. Auf den Zeitpunkt des „Vollzugs“ des Urteils, wie die Klägerin meint, kommt es demgegenüber nicht an. Denn durch die Ausübung des Vorkaufsrechts am04.2006 ist ein neuer Kaufvertrag zu den bisherigen - ggf. anzupassenden - Bedingungen mit dem Vorkäufer (der Klägerin) zustande gekommen und gleichzeitig ist (automatisch) der Erfüllungsanspruch der KG erloschen, da der Erstkäufer bei wirksamer Ausübung des gesetzlichen Vorkaufsrechts wegen Eintritts einer auflösenden Bedingung (§ 158 Abs. 2 BGB) im Kaufvertrag nicht mehr dessen Erfüllung verlangen kann (vgl. BGH-Urteil vom 13. März 2009 V ZR 157/08, NJW-RR 2009, 1172-1175). Wertveränderungen - dies betraf auch insbesondere etwaige Wertveränderungen in der Zeit ab01.2006 bis09.2010 - standen nun rückwirkend der Klägerin als Vorkäufer zu und etwaig gezogene Nutzungen waren nach den Regelungen des Eigentümer-Besitzer-Verhältnisses (§§ 987 ff BGB) herauszugeben. Auch wenn sich zunächst ein Schwebezustand durch die Anfechtung(sklage) der KG ergeben hatte, wirkte nach Auffassung des Senats jedenfalls die Rechtskraft der verwaltungsgerichtlichen Entscheidung über die Wirksamkeit des Vorkaufsrechts im Sinne von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zurück. Der notarielle Kaufvertrag vom09.2010 hatte dagegen bezogen auf Übergang von Erfüllungsanspruch, Nutzungen und Lasten rein deklaratorische Wirkungen.

Demgegenüber hatte der Herausgabeanspruch der Veräußererin (W) nach den vorgenannten Grundsätzen keine wirtschaftliche Bedeutung mehr. Denn die W konnte nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags und nach Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten nicht mehr über das Grundstück verfügen. Sie war an den geschlossenen Vertrag gebunden, welcher einseitig nicht mehr geändert werden konnte. Die Klägerin hatte dagegen eine - auch durch die zu ihren Gunsten eingetragene Auflassungsvormerkung - rechtlich abgesicherte Position inne, die es ihr ermöglichte, die W dauerhaft von der Einwirkung auf den betreffenden Gegenstand auszuschließen.

Dem steht nicht entgegen, dass mit dem Kaufvertrag vom01.2006 zunächst Besitz, Nutzungen und Lasten auf die KG als Erstkäufer übergegangen sind und diese das streitgegenständliche Grundstück vorerst in Erwartung des Eigentumserwerbs besaß. Insoweit misst der Senat dem von der Klägerin maßgeblich in den Vordergrund gerückten

Umstand, dass die KG das Grundstück im Zeitraum01.2006 bis09.2010 im (unmittelbaren) Besitz hatte - unter Beachtung der übrigen Umstände - keine entscheidende Bedeutung zu, sondern hält für eine Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums primär für maßgebend, dass Substanz und Ertrag des Grundstücks wirtschaftlich dem Berechtigten zustehen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 27. September 2001 X R 67/00, BFH/NV 2002, 327). Auch war das Grundstück nicht alleine aufgrund des Besitzes der KG zuzurechnen. Denn in der Rechtsprechung ist jedenfalls geklärt, dass sich aus dem Besitz eines Wirtschaftsgutes alleine nicht zwangsläufig auch wirtschaftliches Eigentum ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 2011 VIII R 14/10, BFH/NV 2011, 1512). Insoweit mag dahingestellt bleiben, ob die Rechtsposition und damit auch der Besitz der KG – wie es der Beklagte ausgedrückt hat – ohnehin von Anfang an wegen des bereits im April 2006 ausgeübten Vorkaufsrechts und des sich anschließenden laufenden Gerichtsverfahrens „(ab)geschwächt“ war. Denn seit Ausübung des Vorkaufsrechts stand fest, dass der Erfüllungsanspruch der KG erlöschen wird, wenn der Ausübungsbescheid vom04.2006 rechtskräftig werden sollte. Auch durfte das Grundbuchamt gemäß § 28 Abs. 1 S. 2 BauGB die KG nicht als Eigentümerin im Grundbuch eintragen, solange ihm nicht die Nichtausübung oder das Nichtbestehen des Vorkaufsrechts nachgewiesen wird. Damit war eine etwaige Rechtsposition der KG zu keinem Zeitpunkt rechtlich abgesichert. Demgegenüber ist - im Hinblick auf den von der Klägerin hervorgehobenen fehlenden unmittelbaren Besitz - geklärt, dass eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung auch dann anzunehmen sein kann, wenn die o.a. Voraussetzungen zum wirtschaftlichen Eigentum nicht in vollem Umfang erfüllt sind (sog. Gesamtbildbetrachtung, vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 32/04 BFHE 214, 326, BStBl II 2007, 296).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

41

Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Frage, ob wirtschaftliches Eigentum an einem Grundstück bei wirksamer Ausübung eines gesetzlichen Vorkaufsrechts auch ohne Besitz anzunehmen ist, ist höchstrichterlich – soweit ersichtlich – noch nicht geklärt und hat eine über den entschiedenen Einzelfall hinausgehende allgemeine Bedeutung.

42