

Urteil vom 23. February 2021, II R 44/17

Zurechnung eines Grundstücks für Zwecke der Grundsteuer

ECLI:DE:BFH:2021:U.230221.IIR44.17.0

BFH II. Senat

GrStG § 10, BewG § 19 Abs 4, BewG § 22 Abs 2, AO § 39, BGB § 464 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, BGB § 883

vorgehend FG Köln, 19. September 2017, Az: 4 K 801/14

Leitsätze

1. Für Zwecke der Grundsteuer ist das Grundstück gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ausnahmsweise dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen.
2. Grundstückseigentümer und Vorkaufsberechtigter können den Übergang von Nutzen und Lasten abweichend von den in dem ursprünglichen Kaufvertrag festgelegten Bedingungen auf einen späteren Zeitpunkt festlegen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20.09.2017 - 4 K 801/14, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 20.02.2014 sowie die Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide auf den 01.01.2007 vom 11.11.2010 und vom 10.12.2010 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Grundstückseigentümerin (A) schloss am ...01.2006 mit einer Grundbesitz GmbH & Co. KG (KG) einen notariell beurkundeten Kaufvertrag über ein aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehendes Grundstück zu einem fest vereinbarten Kaufpreis. Der Übergang von Nutzen und Lasten auf die KG sollte nach dem Kaufvertrag zum ...01.2006 erfolgen.
 - 2 Der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stand an dem Grundstück ein Vorkaufsrecht zu. Das Vorkaufsrecht wurde am ...04.2006 ausgeübt. Am ...07.2006 wurde zugunsten der Klägerin eine Eigentumsübertragungsvormerkung gemäß § 28 Abs. 2 Satz 3 des Baugesetzbuchs eingetragen. Gegen die Ausübung des Vorkaufsrechts klagte die KG erfolglos vor dem Verwaltungsgericht. Die Berufung wurde mit Urteil vom 19.04.2010 vom zuständigen Oberverwaltungsgericht abgewiesen, die Revision wurde nicht zugelassen.
 - 3 Die Klägerin erwarb nachfolgend mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom ...09.2010 das Grundstück. Als Tag des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten wurde abweichend vom ursprünglich zwischen der A und der KG geschlossenen Kaufvertrag der ...09.2010 vereinbart, da die KG bis zu diesem Datum im Besitz des Grundstücks gewesen sei.
 - 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte am 09.02.2007 Einheitswertbescheide und Grundsteuermessbescheide auf den 01.01.2007 gegenüber der KG erlassen. Nach Kenntnis von der rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts rechnete das FA mit Einheitswertbescheiden vom 11.11.2010 (...) und vom 10.12.2010 (...) die wirtschaftlichen Einheiten der Klägerin zu und erließ jeweils entsprechende Grundsteuermessbescheide (Neuveranlagung auf den 01.01.2007).

- 5 Die Klägerin legte gegen die Bescheide jeweils Einspruch ein. Schuldner der Grundsteuer sei nach § 10 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes (GrStG) derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswerts zugerechnet werde. Eine Zurechnung könne nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) dem wirtschaftlichen Eigentümer gegenüber erfolgen. Sie, die Klägerin, sei zum 01.01.2007 aber noch nicht wirtschaftliche Eigentümerin gewesen. Mit Einspruchsentscheidung vom 20.02.2014 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Es vertrat die Auffassung, dass mit der Ausübung des Vorkaufsrechts ein Kaufvertrag zwischen dem Veräußerer und dem Vorkaufsberechtigten --hier der Klägerin-- zu den im (ersten) Vertrag abgeschlossenen Konditionen zustande gekommen sei. Die Klägerin als Vorkaufsberechtigte trete in alle kaufvertraglichen Verpflichtungen zwischen der A und der KG ein. Dies gelte auch für die Regelungen zum Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zum ...01.2006.
- 6 Die Klage, mit der die Klägerin weiterhin die Aufhebung der Bescheide begehrte, hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) hat das FA der Klägerin den Grundbesitz zu Recht (bereits) zum Stichtag 01.01.2007 nach § 22 Abs. 2 i.V.m. § 19 Abs. 3 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) zugerechnet. Zu diesem Zeitpunkt sei sie wirtschaftliche Eigentümerin gewesen. Ihr habe aufgrund der rechtskräftigen Ausübung des Vorkaufsrechts (rückwirkend) das Verwertungsrecht durch Nutzung oder Veräußerung des Grundbesitzes zugestanden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 6 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Sie habe im Zeitraum vom ...01.2006 bis ...09.2010 weder die Sachherrschaft über den Grundbesitz ausgeübt noch seien ihr die Erträge aus diesem Zeitraum zugeflossen. Auch die Chance der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung hätten ihr im vorbezeichneten Zeitraum nicht zugestanden. Bis zum ...09.2010 habe sie den Grundbesitz nicht in Besitz genommen, diesen dementsprechend auch nicht wirtschaftlich nutzen können. Erst im ergänzenden Vertrag zur Abwicklung des Vorkaufsrechts sei klargestellt worden, dass Besitz, Nutzen und Lasten, Gefahren und Verkehrssicherungspflichten am ...09.2010 auf sie, die Klägerin, übergegangen seien.
- 8 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide auf den 01.01.2007 vom 11.11.2010 und vom 10.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2014 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das FG sei bei wertender Betrachtung der Gesamtumstände zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin zum Stichtag 01.01.2007 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks gewesen sei. Aufgrund der rechtswirksamen Ausübung des Vorkaufsrechts habe ihr das Risiko der laufenden Nutzung und die Chance etwaiger Wertsteigerungen rückwirkend ab dem ...01.2006 zugestanden.
- 11 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Aufhebung der angefochtenen Bescheide (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat den streitgegenständlichen Grundbesitz der Klägerin zu Unrecht (bereits) zum 01.01.2007 zugerechnet.
- 13 1. Gemäß § 19 Abs. 4 BewG werden Einheitswerte für inländischen Grundbesitz nur festgestellt, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Einheitswerte haben lediglich für die Grundsteuer Relevanz. Die Vorschriften über die Einheitsbewertung dürfen nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 u.a. (BVerfGE 148, 147) weiter angewandt werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.09.2019 - II R 15/16, BFHE 266, 57, BStBl II 2021, 64, Rz 16).
- 14 2. Nach § 22 Abs. 2 BewG wird über die Art (§ 19 Abs. 3 Nr. 1 BewG) oder die Zurechnung des Gegenstands (§ 19 Abs. 3 Nr. 2 BewG) eine neue Feststellung getroffen (Artfortschreibung oder Zurechnungsfortschreibung), wenn sie von der zuletzt getroffenen Feststellung abweicht und es für die Besteuerung von Bedeutung ist. Fortschreibungszeitpunkt ist der Beginn des Kalenderjahres, das auf die Änderung folgt (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG).

- 15** 3. Schuldner der Grundsteuer ist derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswerts zuzurechnen ist (§ 10 Abs. 1 GrStG).
- 16** a) Grundsätzlich ist der Gegenstand dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO). Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, ist ihm das Wirtschaftsgut ausnahmsweise zuzurechnen (sog. wirtschaftlicher Eigentümer; vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Eine Zurechnungsfortschreibung ist auch dann vorzunehmen, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht (so bereits BFH-Urteil vom 12.12.1952 - III 47/51 S, BFHE 57, 157, BStBl III 1953, 62; Brusckke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 22 BewG Rz 149).
- 17** b) Ein Wirtschaftsgut kann nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ausnahmsweise einem anderen als dem Eigentümer zugerechnet werden, wenn dieser die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen vermag, sodass der Herausgabeanspruch des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.12.1999 - I R 29/97, BFHE 190, 446, BStBl II 2000, 527, unter B.II.1.b, m.w.N., und vom 12.12.2007 - X R 17/05, BFHE 220, 107, BStBl II 2008, 579, unter II.2.b bb aaa).
- 18** Der Erwerber eines Grundstücks erlangt wirtschaftliches Eigentum regelmäßig ab dem Zeitpunkt, ab dem er nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann, sodass er den nach bürgerlichem Recht Berechtigten im Regelfall, d.h. in dem für die Situation typischen Fall, auf die Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann, der Herausgabeanspruch des Eigentümers also keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Das ist der Fall, sobald Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteile vom 02.05.1984 - VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820, unter II.2.a; vom 12.09.1991 - III R 233/90, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182, unter 2., und vom 12.10.2006 - II R 26/05, BFH/NV 2007, 386, unter II.2.a aa, jeweils m.w.N.). Dahinter steht die Überlegung, dass der wirtschaftliche Eigentümer objektiv diejenige wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist (BFH-Urteil vom 12.04.2000 - X R 20/99, BFH/NV 2001, 9, unter II.2.e). Ausgehend davon, dass Eigentum neben der Sachherrschaft, d.h. der Befugnis zum Besitz und zur Verwaltung, das Recht auf die Erträge und die Substanzbeteiligung, also das Recht zur Belastung und Veräußerung auf eigene Rechnung als wesentliche Merkmale umfasst, sind Sachherrschaft und Nutzungsrecht, also das Recht auf den Ertrag einschließlich eines Gebrauchsvorteils, wesentliche Merkmale des wirtschaftlichen Eigentums (detaillierte Darstellung: Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 39 AO Rz 75, m.w.N.). Insofern kommt im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Verfügungsbefugnis über das Wirtschaftsgut, dem Ziehen der Nutzungen und dem Tragen der Lasten wesentliche Bedeutung zu (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 386, unter II.2.a aa, m.w.N.).
- 19** c) Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Danach kann wirtschaftliches Eigentum unter Umständen auch dann anzunehmen sein, wenn einzelne seiner Merkmale nicht in vollem Umfang vorliegen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 220, 107, BStBl II 2008, 579, unter II.2.b bb aaa, m.w.N.; vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz 29; Klein/Ratschow, AO, 15. Aufl., § 39 Rz 15; Fu in Gosch, AO, § 39 Rz 51). Allerdings sind für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums jedenfalls der Besitz des Erwerbers bzw. dessen Recht, die Nutzungen zu ziehen --vor allem im Vorstadium eines geplanten zivilrechtlichen Eigentumserwerbs-- unerlässlich (Fischer in HHSp, § 39 AO Rz 103; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 22 Rz 41a).
- 20** 4. Mit der Ausübung eines Vorkaufsrechts kommt der Kauf zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten unter den Bestimmungen zustande, welche der Verpflichtete mit dem Dritten vereinbart hat (§ 464 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Die Bestimmungen des Kaufvertrags, der durch die Abgabe der Vorkaufserklärung zwischen dem Berechtigten und dem Verpflichteten zustande kommt, werden nicht zwischen diesen beiden ausgehandelt, sondern dem Vertrag des Verpflichteten mit dem Dritten entnommen (Staudinger/Schermaier [2013] § 464 BGB Rz 14). Allerdings wird die Vertragsfreiheit durch § 464 Abs. 2 BGB nicht eingeschränkt (vgl. Staudinger/Schermaier [2013] § 464 BGB Rz 18, m.w.N.). Grundstückseigentümer und Vorkaufsrechtsberechtigter können vereinbaren, dass für das Kaufverhältnis zwischen diesen beiden Personen andere Bestimmungen als für das ursprünglich mit dem Dritten geschlossene Geschäft gelten sollen. Das gilt z.B. für Vereinbarungen über die Fälligkeit des Kaufpreises, die ungeachtet der Bestimmungen im ursprünglichen Vertrag immer erst nach der Ausübung des Vorkaufsrechts eintreten kann (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 08.10.1982 - V ZR 147/81, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1983, 682, unter 1., und vom 05.05.1988 - III ZR 105/87, NJW 1989, 37, unter II.1.c).

- 21** Diese Grundsätze können auf eine von dem ursprünglichen Vertrag abweichende Vereinbarung über den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten übertragen werden. Insbesondere, wenn aufgrund des ursprünglich zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Dritten geschlossenen Vertrags Besitz, Nutzen und Lasten bereits vor der Ausübung des Vorkaufsrechts auf den Dritten übergegangen sind, können der Grundstückseigentümer und der Vorkaufsberechtigte den Übergang abweichend von dem in dem ursprünglichen Kaufvertrag festgelegten Bedingungen auf einen späteren Zeitpunkt festlegen.
- 22** 5. Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Auch die Feststellung wirtschaftliches Eigentum ist Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung und daher wegen § 118 Abs. 2 FGO nur eingeschränkt revisibel (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz 29; Klein/Ratschow, a.a.O., § 39 Rz 15). Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.07.2019 - II R 4/17, BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 13, und vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 23** 6. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht erkannt, dass die wirtschaftlichen Einheiten der Klägerin bereits am ...01.2006 zuzurechnen waren.
- 24** a) Die Entscheidung darüber, ob die Klägerin zu diesem Zeitpunkt bereits nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftliche Eigentümerin war, unterliegt zwar der Gesamtwürdigung aller Tatsachen, die grundsätzlich im Revisionsverfahren nicht überprüfbar ist. Das FG hat bei der Gesamtwürdigung jedoch nicht berücksichtigt, dass der Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten durch den Kaufvertrag zwischen der A und der Klägerin abweichend von den in dem Kaufvertrag zwischen der A und der KG getroffenen Bestimmungen rechtlich anders festgelegt werden durfte und auch tatsächlich wurde. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 25** b) Die Sache ist spruchreif. Ausgehend von den Feststellungen des FG ist die Klägerin nicht bereits zum ...01.2006 oder im Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts am ...04.2006 wirtschaftliche Eigentümerin geworden.
- 26** Im Ansatz zutreffend weist das FG in seinen Urteilsgründen darauf hin, dass mit der Ausübung des Vorkaufsrechts am ...04.2006 ein neuer Kaufvertrag zwischen der A und der Klägerin zu den Bedingungen des Kaufvertrags zwischen der A und der KG zustande gekommen und gleichzeitig der Erfüllungsanspruch der KG erloschen ist. Es kann dahingestellt bleiben, wie im Streitfall die Rechtsbeziehungen zwischen der Klägerin, der KG und A abzuwickeln gewesen wären, falls die Klägerin und A die ursprünglichen Vertragsbestimmungen über den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten mit dem notariell beurkundeten Kaufvertrag vom ...09.2010 nicht ausdrücklich geändert und angepasst hätten. Denn die Vertragsparteien regeln im notariell beurkundeten Vertrag vom ...09.2010 ausdrücklich in Abweichung vom ursprünglichen Kaufvertrag, dass der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten auf die Klägerin ungeachtet des Zeitpunkts der Ausübung des Vorkaufsrechts erst am ...09.2010 erfolgen sollte. Daher wurde sie erst zu diesem Zeitpunkt wirtschaftliche Eigentümerin.
- 27** Unerheblich ist, dass die Klägerin ihre Rechte durch Eintragung einer Eigentumsübertragungsvormerkung hat sichern lassen. Die Eigentumsübertragungsvormerkung allein verschaffte ihr nicht die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin. Die Wirkung der Vormerkung war vielmehr nach § 883 Abs. 2 BGB darauf beschränkt, dass Verfügungen, die nach der Eintragung der Vormerkung erfolgten, insoweit unwirksam waren, als sie den durch die Vormerkung gesicherten Anspruch vereitelten oder beeinträchtigten.
- 28** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung richtet sich nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de