Urteil vom 06. Dezember 2017, II R 26/15

Grundsteuerbefreiung bei Öffentlich Privater Partnerschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.061217.IIR26.15.0

BFH II. Senat

GrStG § 3 Abs 1 S 3, GrStG § 7, BewG § 92, GrStG § 3 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, AEUV Art 107 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Februar 2015, Az: 3 K 1637/13

Leitsätze

NV: Die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung, dass der Grundbesitz (Grundstück im zivilrechtlichen Sinn, Erbbaurecht) am Ende des Vertragszeitraums einer Öffentlich Privaten Partnerschaft auf den Nutzer (juristische Person des öffentlichen Rechts) übertragen wird, kann nicht durch ein bloßes Optionsrecht des Nutzers auf Übertragung des Grundbesitzes am Ende dieses Zeitraums ersetzt werden .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 10. Februar 2015 3 K 1637/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, an der die Z GmbH als Komplementär (ohne Kapitalbeteiligung) und der Kreis ... (Kreis) als Kommanditist beteiligt sind. Gesellschafter der Z GmbH sind die I GmbH und die L GmbH.

2 Am 9. September 2005 schlossen die Klägerin und der Kreis einen notariell beurkundeten Vertrag über Erbbaurechte. Danach beabsichtigte der Kreis, im Wege einer Sale-and-lease-back-Transaktion Erbbaurechte an Grundstücken mit aufstehenden Schulgebäuden einzuräumen und zurückzuleasen. Der Vertrag bezog sich auf mehrere Grundstücke, die der Kreis als Eigentümer und zuständiger Träger jeweils für den Betrieb einer Schule genutzt hatte, u.a. das Grundstück A. An den einzeln genannten Grundstücken bestellte der Kreis der Klägerin jeweils ein Erbbaurecht. Die Erbbaurechte sollten mit ihrer Eintragung im Grundbuch beginnen und jeweils nach dem Ablauf von 99 Jahren enden. Für die Einräumung der Erbbaurechte hatte die Klägerin an den Kreis als Einmalleistung einen Erbbauzins in Höhe von insgesamt 220.165.000 € zu zahlen. Davon entfielen auf das Erbbaurecht an dem Grundstück A 12.900.000 €. Dem Kreis wurde das Recht eingeräumt, vor Ablauf der vereinbarten Dauer der Erbbaurechte die Übertragung der Erbbaurechte an sich oder einen von ihm zu bezeichnenden Dritten zu verlangen, wenn der für die Erbbaurechte geplante Leasingvertrag nicht zustande kommen oder bestimmte Vertragsstörungen eintreten sollten (Heimfall).

3 Den geplanten Leasingvertrag ließen die Klägerin als Leasinggeber und der Kreis als Leasingnehmer am 14. Dezember 2005 notariell beurkunden. Leasinggegenstand sind die mit dem Vertrag vom 9. September 2005 bestellten Erbbaurechte einschließlich der Schulgebäude. Die Gesamtmietzeit begann am 1. Dezember 2005 und soll am 30. November 2023 enden.

4 Am 14. Dezember 2005 wurde ferner ein Vertrag zwischen der Klägerin und dem Kreis über ein Ankaufsrecht notariell beurkundet. Danach kann der Kreis oder eine von ihm zu benennende Körperschaft des öffentlichen Rechts

von der Klägerin unter der Voraussetzung, dass er seine Pflichten aus dem Immobilien-Leasing-Vertrag ordnungsgemäß erfüllt hat, den Abschluss eines Kaufvertrags über die Erbbaurechte (einschließlich der Gebäude) zum 30. November 2017 verlangen.

5 Zugleich wurde ein Vertrag über ein Andienungsrecht notariell beurkundet. Danach kann die Klägerin vom Kreis den Abschluss eines Kaufvertrags über die Erbbaurechte (einschließlich der Gebäude) zum 30. November 2023 verlangen.

6 Schließlich wurde am 14. Dezember 2005 zwischen dem Kreis als Käufer einerseits und der I GmbH und der L GmbH als Verkäufer andererseits ein Ankaufsrechtsvertrag über Geschäftsanteile notariell beurkundet. Danach hat der Kreis unter bestimmten Voraussetzungen das Recht, die Geschäftsanteile der Verkäufer an der Z GmbH zum 30. November 2017 oder 30. November 2023 zu kaufen.

7 Mit Bescheid vom 18. März 2011 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin im Wege der Nachfeststellung auf den 1. Januar 2006 einen Einheitswert für das Erbbaurecht an dem Grundstück A fest. Zugleich setzte er gegen die Klägerin einen Grundsteuermessbetrag fest.

8 Mit dem Einspruch beanspruchte die Klägerin die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 des Grundsteuergesetzes (GrStG). Zur Begründung wies sie u.a. auf das Schreiben vom 5. September 2005 hin, mit dem der Kreis das Land Hessen als alleinigen unwiderruflich berechtigten Dritten zur Ausübung des Ankaufsrechts unter der Voraussetzung benannt hat, dass er selbst weder sein Ankaufsrecht ausübt noch stattdessen die Anteile der Komplementärin an der Objektgesellschaft übernimmt. Eine Verpflichtung zur Ausübung des Ankaufsrechts besteht nach dem Schreiben für das Land Hessen nicht.

9 Der Einspruch der Klägerin hatte nur insoweit Erfolg, als das FA mit Bescheid vom 20. Juni 2012 den Einheitswert auf 1.587.305 € und den Grundsteuermessbetrag auf 5.555,56 € herabsetzte. Das FA erklärte die Feststellung des Einheitswerts und des Grundsteuermessbetrags gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) für vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens verfassungsgemäß sind.

10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Voraussetzungen für die Grundsteuerbefreiung seien nicht erfüllt. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1014 veröffentlicht.

11 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG. Das Erbbaurecht sei ihr zwar als zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen. Dies sei aber aufgrund des Bestehens einer Öffentlich Privaten Partnerschaft (ÖPP) zwischen ihr und dem Kreis gemäß § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG unschädlich. Die Übertragung des Erbbaurechts auf den Kreis am Ende des Vertragszeitraums sei im Sinne dieser Vorschrift vereinbart. Zum einen werde der Grundbesitz am Ende der Laufzeit des Erbbaurechts wieder auf den Kreis übertragen. Zum anderen genüge es den Anforderungen des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG, wenn es am Ende des Vertragszeitraums voraussichtlich zu einer Zurechnung des Grundbesitzes zum begünstigten Rechtsträger kommen werde. Dies treffe vorliegend zu.

12 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2013 und die Bescheide vom 18. März 2011 und 20. Juni 2012 aufzuheben.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat für das Erbbaurecht zu Recht gegenüber der Klägerin auf den 1. Januar 2006 den Einheitswert festgestellt und den Grundsteuermessbetrag festgesetzt. Das Erbbaurecht war nicht gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG von der Grundsteuer befreit.

15 1. Einheitswerte werden nach § 19 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) für inländischen Grundbesitz, und zwar u.a. für Grundstücke (§§ 68 und 70 BewG) festgestellt. Feststellungen nach dieser Vorschrift erfolgen gemäß § 19 Abs. 4 BewG nur, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Steht fest, dass ein Grundstück von

der Grundsteuer befreit ist, ist kein Einheitswert festzustellen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. September 2017 II R 13/15, Rz 12, m.w.N.).

16 Handelt es sich wie im Streitfall um eine Nachfeststellung (§ 23 Abs. 1 BewG), sind der Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Grundsteuer vorliegen, nach § 23 Abs. 2 Satz 1 BewG die tatsächlichen Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt (§ 23 Abs. 2 Satz 2 BewG) zugrunde zu legen. Unter tatsächlichen Verhältnissen (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG) sind dabei die Verhältnisse zu verstehen, die nicht zu den --bei der Prüfung der Steuerbefreiung irrelevanten-- Wertverhältnissen i.S. des § 27 BewG rechnen (BFH-Urteil vom 27. September 2017 II R 13/15, Rz 13, m.w.N.).

17 2. Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, bilden das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück einerseits und das Erbbaurecht andererseits bewertungsrechtlich zwei selbständige Grundstücke, die je für sich der Grundsteuer unterliegen (§ 2 Nr. 2 GrStG i.V.m. § 68 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie § 70 Abs. 1 BewG). Beträgt die Dauer des Erbbaurechts in dem für die Bewertung maßgebenden Zeitpunkt wie im Streitfall noch 50 Jahre oder mehr, so entfällt der Gesamtwert (§ 92 Abs. 1 BewG) gemäß § 92 Abs. 2 BewG allein auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts. Schuldner der Grundsteuer ist nach § 10 Abs. 1 GrStG der Erbbauberechtigte, dem das Erbbaurecht bei der Feststellung des Einheitswerts zugerechnet ist.

18 3. Das der Klägerin zustehende Erbbaurecht war am 1. Januar 2006 nicht gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG von der Grundsteuer befreit.

19 a) Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG ist Grundbesitz von der Grundsteuer befreit, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch in dem durch § 3 Abs. 2 und 3 GrStG umschriebenen Sinn benutzt wird. Der Grundbesitz muss dabei nach § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG ausschließlich demjenigen, der ihn für den begünstigten Zweck benutzt, oder einem anderen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 6 GrStG begünstigten Rechtsträger zuzurechnen sein. Das GrStG knüpft mit § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG ausdrücklich an das formale Kriterium der Rechtsträgeridentität von Eigentümer des Grundstücks und unmittelbar Nutzendem an (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 II R 29/08, BFHE 228, 154, BStBl II 2010, 829, Rz 9 f., und vom 27. September 2017 II R 13/15, Rz 15).

20 § 7 Satz 1 GrStG verlangt zudem eine unmittelbare Nutzung für den steuerbegünstigten Zweck (BFH-Urteile in BFHE 228, 154, BStBl II 2010, 829, Rz 9, und vom 27. September 2017 II R 13/15, BFH/NV 2018, 136, Rz 16). Unter der unmittelbaren Nutzung wird die tatsächliche Zuführung des Steuergegenstandes an den Benutzungszweck verstanden. Die bloße Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung an einen anderen genügt nicht (BFH-Urteile in BFHE 228, 154, BStBl II 2010, 829, Rz 15, und in BFH/NV 2018, 136, Rz 16).

21 b) Diese Voraussetzungen erfüllt das Erbbaurecht der Klägerin nicht.

22 aa) Die Klägerin ist als KG ein privater Rechtsträger und somit kein begünstigter Rechtsträger i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG, der nur inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts begünstigt. Unerheblich ist, dass der Kreis an der Klägerin als Kommanditist beteiligt ist. Selbst wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts alle Anteile an einer juristischen Person des privaten Rechts hält, wird der private Rechtsträger nicht zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und damit nicht selbst zum begünstigten Rechtsträger (BFH-Urteil vom 9. November 2016 II R 12/15, BFHE 255, 540, BStBl II 2017, 211, Rz 22). Gleiches gilt auch für Personengesellschaften, an denen eine juristische Person des öffentlichen Rechts beteiligt ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 19).

23 bb) Davon abgesehen nutzte die Klägerin das Erbbaurecht nicht unmittelbar für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch. Sie überließ den Grundbesitz vielmehr dem Kreis zur Nutzung.

24 4. Die von der Klägerin begehrte Steuerbefreiung für das Erbbaurecht kann auch nicht auf § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG gestützt werden.

25 a) Nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG, der durch Art. 6 des Gesetzes zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften (ÖPPBeschlG) vom 1. September 2005 (BGBl I 2005, 2676) in das GrStG eingefügt wurde, gilt § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG nicht, wenn der Grundbesitz von einem nicht begünstigten Rechtsträger im Rahmen einer ÖPP einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch überlassen wird und die Übertragung auf den Nutzer am Ende des Vertragszeitraums vereinbart ist.

26 b) Der Begriff ÖPP ist gesetzlich nicht definiert. ÖPP heißt nach der Begründung des Entwurfs des ÖPPBeschlG Kooperation von öffentlicher Hand und privater Wirtschaft beim Entwerfen, bei der Planung, Erstellung, Finanzierung, dem Management, dem Betreiben und dem Verwerten von bislang in staatlicher Verantwortung erbrachten öffentlichen Leistungen (BTDrucks 15/5668, S. 10). Im Rahmen einer ÖPP verpflichtet sich ein privater Unternehmer gegenüber der öffentlichen Hand typischerweise dazu, eine bestimmte Investition durchzuführen und das Investitionsobjekt über einen gewissen Zeitraum zu betreiben und zu erhalten (BFH-Urteil vom 27. September 2017 II R 13/15, Rz 23, m.w.N.). Eine ÖPP liegt danach nicht allein deshalb vor, weil eine juristische Person des öffentlichen Rechts Gesellschafterin einer Kapital- oder Personengesellschaft ist. Dass die juristische Person des öffentlichen Rechts Gesellschafterin des privaten Partners ist, steht dem Vorliegen einer ÖPP andererseits auch nicht entgegen (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 23, m.w.N.). Das Bestehen eines Erbbaurechts an einem Grundstück, das einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts gehört, begründet für sich genommen keine ÖPP (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 23).

27 c) Der Begriff des Grundbesitzes i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG wird nicht gesondert definiert und ist daher übereinstimmend mit § 2 GrStG auszulegen. Er umfasst somit auch Erbbaurechte (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 24).

28 d) Nutzer i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist die juristische Person des öffentlichen Rechts, der der Grundbesitz im Rahmen einer ÖPP für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch überlassen wird. Eine Vereinbarung, nach der der Grundbesitz am Ende des Vertragszeitraums auf einen Dritten übertragen wird, genügt selbst dann nicht den sich aus dem Wortlaut ergebenden Anforderungen der Vorschrift, wenn es sich dabei um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt.

29 e) Die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung, dass der Grundbesitz am Ende des Vertragszeitraums auf den Nutzer übertragen wird, kann nicht durch ein bloßes Optionsrecht der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf Übertragung des Grundbesitzes am Ende des Vertragszeitraums ersetzt werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 25, m.w.N.). Bei einem solchen Optionsrecht bleibt offen, ob es am Ende des Vertragszeitraums zu einer Rückübertragung kommen wird. Unter Vertragszeitraum i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist der Zeitraum zu verstehen, in dem die vertraglich vereinbarte ÖPP besteht (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 25).

30 § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist insoweit übereinstimmend mit § 4 Nr. 5 Satz 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in der ab 30. Juni 2013 geltenden Fassung --GrEStG-- (bzw. § 4 Nr. 9 Satz 1 GrEStG a.F.) auszulegen, der die Gewährung der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung u.a. davon abhängig macht, dass zwischen dem privaten Partner der ÖPP und der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Rückübertragung des Grundbesitzes auf diese am Ende des Vertragszeitraums vereinbart worden ist. Ein bloßes Optionsrecht der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf Rückübertragung genügt nicht (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 26, m.w.N.).

31 f) Diese Grundsätze gelten auch für Erbbaurechte. Die Anwendung des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG setzt bei der Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück des öffentlich-rechtlichen Partners einer ÖPP zugunsten des privaten Partners u.a. die Vereinbarung voraus, dass das Erbbaurecht am Ende des Vertragszeitraums der ÖPP auf den öffentlich-rechtlichen Partner übertragen wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 27).

32 Es genügt somit nicht den Anforderungen des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG, wenn dem öffentlich-rechtlichen Partner am Ende des Vertragszeitraums lediglich eine Kaufoption zusteht (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 28). Dadurch wird nicht sichergestellt, dass das Erbbaurecht am Ende des Zeitraums der vertraglich vereinbarten ÖPP auf den öffentlich-rechtlichen Partner (Grundstückseigentümer, Nutzer i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG) übertragen wird. Es ist nämlich offen, ob der Grundstückseigentümer die Kaufoption ausübt. Bloße Wahrscheinlichkeitserwägungen genügen den gesetzlichen Anforderungen nicht.

33 g) Im Streitfall kann auf sich beruhen, ob es der Übertragung des Erbbaurechts am Ende des Vertragszeitraums gleichzustellen ist, wenn die vereinbarte Kooperationsdauer in der ÖPP und die Laufzeit des Erbbaurechts übereinstimmen und das Erbbaurecht daher gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 der am 1. Januar 2006 geltenden Verordnung über das Erbbaurecht (jetzt § 27 Abs. 1 Satz 1 des Erbbaurechtsgesetzes) am Ende des Vertragszeitraums erlischt (so zu § 4 Nr. 5 GrEStG Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 18. Aufl., § 4 Rz 54; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 4 Rz 18; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., § 4 Rz 41; a.A. Troll/ Eisele, Grundsteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., § 3 Rz 60a). Jedenfalls genügt es nicht, wenn eine derartige zeitliche Übereinstimmung nicht besteht, sondern das Erbbaurecht erst zu einem nach Ende des vereinbarten Vertragszeitraums liegenden Zeitpunkt durch Zeitablauf erlischt (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 29).

34 h) Eine erweiternde Anwendung des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG auf von seinem Wortlaut nicht erfasste Sachverhalte scheidet aus.

35 aa) "Teleologische Extension" setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Ihre Unvollständigkeit muss sich vielmehr aus dem gesetzesimmanenten Zweck erschließen und kann auch bei einem eindeutigen Wortlaut vorliegen. Die Gesetzeslücke ist in einer dem Gesetzeszweck, der Entstehungsgeschichte und der Gesetzessystematik entsprechenden Weise durch Analogie, teleologische Extension oder Reduktion zu schließen. Dies ist Aufgabe der Fachgerichte (BFH-Urteile vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, Rz 37, m.w.N., und in BFH/NV 2018, 136, Rz 31).

36 bb) Diese Voraussetzungen für eine über den Wortlaut des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG hinausgehende Anwendung der Vorschrift bei Erbbaurechten sind nicht erfüllt. Es fehlt an einer Regelungslücke. Die Norm ist gemessen an ihrem Zweck nicht unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig. Ihr Anwendungsbereich ist vielmehr auf die von ihrem Wortlaut erfassten Fälle beschränkt (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 32). Wie aus der Begründung des Entwurfs des Art. 6 ÖPPBeschlG (BTDrucks 15/5668, S. 17) hervorgeht, sollten mit der Einfügung des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG die finanziellen Auswirkungen für die Gemeinden gering gehalten werden. § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG wurde daher nicht gestrichen, sondern lediglich eingeschränkt. Er gilt nicht für hoheitlich genutzten Grundbesitz, der der öffentlichen Hand im Rahmen einer ÖPP überlassen wird und dessen Übertragung auf diese zum Ende der Vertragslaufzeit vorgesehen ist. In der Begründung wurde weiter ausgeführt, in vielen Fällen könne hier angenommen werden, dass die öffentliche Hand aufgrund des Vertragsinhalts bereits wirtschaftliche Eigentümerin sei (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) und ihr das jeweilige Grundstück deshalb bereits während der Vertragslaufzeit steuerlich zuzurechnen sei. Insoweit diene die Änderung des § 3 Abs. 1 GrStG der Klarstellung.

37 Die Vereinbarung, dass der Grundbesitz am Ende des Vertragszeitraums auf die juristische Person des öffentlichen Rechts übertragen wird, ist somit eine unverzichtbare Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG. Eine erweiternde Auslegung dieser Vorschrift ist mithin ausgeschlossen (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 33).

38 Verfolgen Partner einer ÖPP mit einer Vertragsgestaltung, die die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG nicht erfüllt, ertragsteuerrechtliche Ziele, kann dies nicht zu einer über dessen Wortlaut hinausgehenden Auslegung führen (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 136, Rz 34).

39 i) Die Voraussetzungen für eine Befreiung des der Klägerin zustehenden Erbbaurechts gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 3 GrStG von der Grundsteuer waren somit am 1. Januar 2006 nicht erfüllt. Es lag zwar eine Nutzung des Grundbesitzes für Schulzwecke und somit für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch i.S. des § 3 Abs. 2 GrStG vor. Die Klägerin und der Kreis haben aber nicht vereinbart, dass das Erbbaurecht am Ende des Vertragszeitraums auf den Kreis übertragen wird. Es ist auch nicht vereinbart, dass der Kooperationszeitraum erst mit Ablauf des auf 99 Jahre bestellten Erbbaurechts endet. Vielmehr soll die Gesamtmietzeit bereits am 30. November 2023 enden.

40 Das dem Kreis zustehende Recht, das Erbbaurecht zum 30. November 2017 zu kaufen, kann die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung, dass das Erbbaurecht am Ende des Vertragszeitraums auf den Kreis übertragen wird, nicht ersetzen. Wie bereits dargelegt, genügen ein bloßes Ankaufsrecht und die mehr oder minder große Wahrscheinlichkeit, dass dieses zum Ende des Vertragszeitraums ausgeübt wird, den gesetzlichen Anforderungen nicht.

41 Davon abgesehen steht das Ankaufsrecht dem Kreis nur zum 30. November 2017 und nicht zum Ende der vorgesehenen Gesamtmietzeit am 30. November 2023 zu. Dass die Ausübung des Ankaufsrechts zum 30. November 2017 wahrscheinlich sei, hat weder das FG festgestellt noch bringt dies die Klägerin substantiiert vor. Zudem kann nach den getroffenen Vereinbarungen auch eine vom Kreis benannte Körperschaft des öffentlichen Rechts, die den Grundbesitz nicht genutzt hat und daher nicht Nutzer i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist, das Ankaufsrecht ausüben.

42 Das der Klägerin zum 30. November 2023 zustehende Andienungsrecht und der am 14. Dezember 2005 zwischen dem Kreis als Käufer einerseits und der I GmbH und der L GmbH als Verkäufer andererseits geschlossene Ankaufsrechtsvertrag über Geschäftsanteile können die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Vereinbarung,

dass das Erbbaurecht am Ende des Vertragszeitraums auf den Kreis übertragen wird, ebenfalls nicht ersetzen. Es ist nämlich offen, ob die Berechtigten von diesen vertraglichen Möglichkeiten Gebrauch machen.

43 Das dem Kreis im Erbbaurechtsvertrag eingeräumte Recht, vor Ablauf der vereinbarten Dauer der Erbbaurechte unter bestimmten Voraussetzungen die Übertragung der Erbbaurechte an sich oder an einen von ihm zu bezeichnenden Dritten zu verlangen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Zum einen war am 1. Januar 2006 offen, ob diese Voraussetzungen eintreten und ob der Kreis gegebenenfalls von diesem Recht Gebrauch macht. Zum anderen kann der Kreis auch die Übertragung der Erbbaurechte an einen von ihm zu bezeichnenden Dritten verlangen, der nicht der Nutzer i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist.

44 Aus welchen Gründen die Vertragspartner von einer den Anforderungen dieser Vorschrift entsprechenden Vereinbarung abgesehen haben, ist unerheblich.

45 j) Es kann danach auf sich beruhen, ob die von der Klägerin mit dem Kreis vereinbarte Sale-and-lease-back-Transaktion eine ÖPP i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG ist (ablehnend Troll/ Eisele, a.a.O., § 3 Rz 60a; Drosdzol, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2006, 21) und ob es sich bei dieser Vorschrift um eine Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Mai 2017 II R 62/14, BFHE 257, 381, BStBl II 2017, 916).

46 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de