

## Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

### **Hessisches FG vom 14.11.2008** (Az.: 3 V 1740/08)

#### *Grundsteuerbefreiung im Rahmen des Kommunalleasings*

##### **Leitsätze:**

1. Überträgt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Liegenschaften im Wege eines Erbbaurechtsvertrages auf eine private Immobiliengesellschaft, an der sie als alleiniger Kommanditist beteiligt ist und vermietet die Immobiliengesellschaft die Liegenschaften an die öffentliche Körperschaft zurück, liegen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG nicht vor.
2. § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 – 6 GrStG setzen voraus, dass der Grundbesitz vom Eigentümer selbst zu dem begünstigten Zwecken benutzt wird (sog. Eigentümer-Nutzer-Identität), es sei denn Eigentümer und Benutzer gehören zu den in § 3 Abs. 1 S. 1 GrStG begünstigten Rechtsträgern.
3. Die Steuerbefreiung nach dem Grundsteuergesetz greift in dem Fall, dass ein privater Rechtsträger als Betreiber eines Krankenhauses nach außen hin auftritt nur dann ein, wenn zwischen dem Krankenhausbetreiber und dem Rechtssubjekt, dem das Grundstück zuzurechnen ist, eine formale Rechtsträgeridentität besteht; es reicht nicht aus, wenn hinter den jeweiligen Rechtssubjekten ein und dieselbe natürliche Personen steht.

##### **Rechtsgrundlage:**

GrStG § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 3 Abs. 1 Satz 2

▶ <b>Sachverhalt:</b>
-----------------------

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen für die Befreiung von der Grundsteuer im Rahmen eines sog. „Sale-and-lease-back-Projekts“ gegeben sind für ein Erbbaurecht, das sich auf ein zu Schulzwecken genutztes Gebäude bezieht. Dem Rechtsstreit liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Antragstellerin ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH und Co KG. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die A Verwaltungsgesellschaft mbH mit Sitz in ... . Alleiniger Kommanditist der Gesellschaft ist der Landkreis ... (im Folgenden: Landkreis).

Die Antragstellerin und der Landkreis waren Beteiligte eines Vertragswerks, das unter der Bezeichnung „Sale-and-lease-back-Projekt im Landkreis ...“ durch den Notar ... mit Amtssitz in ... am ...12.2003 beurkundet wurde. Weitere Beteiligte des Vertragswerks waren die L Leasing GmbH und Co KG sowie die S Verwaltungsgesellschaft mbH und Co, beide ebenfalls mit Sitz in ....

Das Ziel des Projekts ist in der Präambel des Vertragswerks wie folgt umschrieben:

*„Der Landkreis ... ist Alleineigentümer von Liegenschaften, die mit Schul-, Verwaltungs- und Wohngebäuden bebaut sind. Er hat beschlossen, einen Teil dieser Liegenschaften im Wege eines Erbbaurechtsvertrages auf eine Immobiliengesellschaft zu übertragen, zu der er als alleiniger Kommanditist beigetreten ist. Die Immobiliengesellschaft wird die Liegenschaften an den Landkreis vermieten, so dass sie uneingeschränkt zur Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben auch zukünftig zur Verfügung stehen.“*

Das Vertragswerk gliedert sich in folgende Teile:

- Erbbaurechtsvertrag (Teil A)
- Immobilien-Mietvertrag (Teil B)
- Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft (Teil C)
- Ankaufsrechtsvertrag über Erbbaurechte (Teil D)
- Andienungsrechtsvertrag über Erbbaurechte (Teil E)
- Ankaufsrechtsvertrag über die atypisch stille Gesellschaft (Teil F)
- Andienungsrechtsvertrag über die atypisch stille Gesellschaft (Teil G)
- Ankaufsrechtsvertrag an GmbH-Anteilen (Teil H)

Im Teil A des Vertragswerks bestellte der Landkreis der Antragstellerin an einer Reihe von Grundstücken entsprechende Erbbaurechte. Die Laufzeit der Erbbaurechte sollte 70 Jahre betragen. Als Gesamtkaufpreis für die Einräumung der Erbbaurechte war ein Betrag von ... € vereinbart, wobei ein einmaliger Erbbauzins in Höhe von ... € gegen gerechnet werden sollte.

Im Teil B des Vertragswerks verpflichtete sich die Antragstellerin, die von den Erbbaurechten betroffenen Liegenschaften an den Landkreis für die Dauer von 15 Jahren zu vermieten. Der Landkreis seinerseits verpflichtete sich, an die Antragstellerin neben dem vereinbarten Mietzins die jeweils anfallenden Nebenkosten (einschließlich aller öffentlichen Abgaben wie Grundsteuer und Gebührenbeiträge) zu entrichten.

Die Teile C bis H des Vertragswerks betreffen im wesentlichen folgende Vorgänge: Die Antragstellerin räumte dem Landkreis das aufschiebend bedingte Ankaufsrecht ein, die Erbbaurechte nach Ablauf von 9 Jahren und 6 Monaten zu erwerben mit der Folge, dass zu dem betreffenden Zeitpunkt der Mietvertrag enden sollte. Des Weiteren errichtete sie zusammen mit der S Verwaltungsgesellschaft mbH und Co KG eine atypisch stille Gesellschaft. In diesem Zusammenhang räumte sie dem Landkreis – alternativ zu dem vorgenannten Ankaufsrecht – das Recht ein, die atypisch stille Beteiligung der S Verwaltungsgesellschaft mbH und Co KG nach Ablauf von 9 Jahren und 6 Monaten zum festgelegten Kaufpreis zu erwerben. Darüber hinaus erhielt sie ihrerseits das Recht, die ihr bestellten Erbbaurechte zum Ablauf des Mietvertrages dem Landkreis zum festgelegten Kaufpreis anzudienen. Alternativ hierzu erhielt der atypisch stille Gesellschafter das Recht, seine Beteiligung bei Ablauf des Mietvertrages zum festgelegten Kaufpreis dem Landkreis anzudienen.

Zu den in dem Vertragswerk genannten Liegenschaften gehört u.a. das Grundstück ... in ... . Das auf dem Grundstück stehende Gebäude wird derzeit für den Betrieb einer öffentlichen Schule genutzt.

Unter dem Datum vom 05.10.2007 erließ der Antragsgegner (das Finanzamt) einen Bescheid, in dem er gegenüber der Antragstellerin für das vorgenannte Grundstück unter der Bezeichnung „Erbbaurecht – Schulgebäude – Stellplatz“ im Wege der Nachfeststellung auf den Stichtag 01.01.2004 einen Einheitswert in Höhe von ... € feststellte und im Wege der Nachveranlagung einen Grundsteuermessbetrag in Höhe von ... € festsetzte. Den Einheitswert für das Grundstück als solches hob er auf den gleichen Stichtag mit Bescheid vom 09.10.2007 auf.

Die Prozessbevollmächtigte legte im Namen der Antragstellerin gegen den Bescheid vom 05.10.2007 Einspruch ein. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend: Der Landkreis nutze als Körperschaft des öffentlichen Rechts das Grundstück für Schulzwecke und damit für einen öffentlichen Gebrauch. Somit seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Grundsteuergesetzes (GrStG) erfüllt. Das hier zu beurteilende Vertragswerk stelle sicher, dass diese Nutzung jederzeit und dauerhaft gewährleistet sei.

Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es u. a. aus, die Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG hänge von zwei Voraussetzungen ab: Der Grundbesitz müsse erstens einem bestimmten Rechtsträger ausschließlich zuzurechnen sein und zweitens von dem Rechtsträger, dem er zuzurechnen sei, für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck unmittelbar genutzt werden. Zwar werde der hier betroffene Grundbesitz von dem Landkreis für einen steuerbegünstigten Zweck genutzt. Dies reiche jedoch nicht aus, weil das zu bewertende Erbbaurecht dem Landkreis nicht zugerechnet werden könne. An dieser Rechtslage ändere sich nichts durch den Umstand, dass die Vorschriften in § 3 Abs. 1 GrStG durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften vom 01.09.2005 (ÖPP-BeschlG, BGBl I 2005 S. 2676) um einen Satz 3 erweitert worden seien. Denn auch die in § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG normierten Voraussetzungen seien hier nicht gegeben (Einspruchsentscheidung vom 04.03.2008).

Mit Schreiben vom 07.04.2008 hat die Prozessbevollmächtigte im Namen der Antragstellerin gegen den Einheitswert- und Grundsteuermessbescheid vom 05.10.2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.03.2008 Klage erhoben. Des Weiteren hat sie mit Schreiben vom 04.06.2008 (in Gestalt der Klarstellung in dem Schreiben vom 13.08.2008) den Antrag gestellt, für den Grundsteuermessbescheid die Vollziehung aufzuheben. Zur Begründung hat sie zunächst vorgetragen: Für die im Einspruchsverfahren dargelegte Auffassung, dass für den Landkreis jederzeit und dauerhaft die bisherige Nutzungsmöglichkeit sichergestellt sei, sprächen verschiedene Aspekte. Der Landkreis sei Grundstückseigentümer, Erbbauberechtigter, Mieter sowie Ankaufsberechtigter für das Objekt und für die atypische stille Beteiligung. Darüber hinaus sei er alleiniger Kommanditist „der Klägerin (hier: Antragstellerin), der als Erbbauberechtigter, Vermieterin und Andienungsberechtigter das Grundstück, zuzurechnen' sei (§ 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG)“. Nach regulärem Geschehensablauf werde das Grundstück auch nach dem Ablauf des Mietvertrages vom Landkreis weiterhin genutzt werden können. Es sei davon auszugehen, dass eine der Optionen ausgeübt werde. Andernfalls bestehe der Erbbaurechtsvertrag fort. Der Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG sei auch für Zeiträume anwendbar, die von der Rechtsänderung durch das ÖPP-Beschleunigungsgesetz nicht erfasst seien. Nach dem Sinn und Zweck des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG solle die Benutzung eines Gebäudes für Schulzwecke nicht mit Grundsteuer belastet werden. Allerdings solle sichergestellt werden, dass die Entlastung von dem Kostenfaktor „Grundsteuer“ nur einem begünstigten Rechtsträger zugute komme. Aus diesem Grund werde in § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG die Identität von Nutzer und Eigentümer gefordert. Im vorliegenden Fall werde die Grundsteuer zwar formal von der Antragstellerin entrichtet, jedoch wirtschaftlich von dem Landkreis getragen. Für die hier begehrte Grundsteuerbefreiung sprächen im Übrigen die Ausführungen des FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 23.05.2005 (11 K 3234/03 BG - EFG 2005 S. 1248).

Später hat die Prozessbevollmächtigte im Namen der Antragstellerin folgendes vorgebracht: Die gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG erforderliche „Zurechnung“ ergebe sich im vorliegenden Fall aus der Stellung des Landkreises

- a) als Eigentümer des Grundstücks und Erbbaurechtsgeber,
- b) als hundertprozentigen Kommanditisten der Erbbauberechtigten und Vermieterin der Immobilie, der Antragstellerin,
- c) als Mieter des Objekts im Rahmen eines unkündbaren Mietvertrages,
- d) als Ankaufsberechtigten nach einer Mietdauer von 9 Jahren und 6 Monaten oder alternativ als Verpflichteten aus dem Andienungsrecht der Antragstellerin nach einer Mietdauer von 15 Jahren,
- e) als Kostenträger für die Grundsteuer als Teil der vertraglich geschuldeten Nebenkosten.

**Die Antragstellerin beantragt,**

für den Grundsteuermessbescheid auf den 01.01.2004 vom 05.10.2007 ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Grundsteuer die Vollziehung aufzuheben.

**Das Finanzamt beantragt,**

den Antrag abzulehnen.

Zur Begründung trägt es u. a. vor: Es sei an der Auffassung festzuhalten, dass der hier betroffene Grundbesitz weder dem Landkreis noch einem anderen begünstigten Rechtsträger im Sinne des § 3 Abs. 1 GrStG zuzurechnen sei. Zurechnungsobjekt sei aufgrund der

gesamten vertraglichen Gestaltung des Projekts die Antragstellerin. Im Übrigen sei die Regelung in § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG weder unmittelbar noch analog anzuwenden.

<p><b>► Entscheidungsgründe:</b></p>
--------------------------------------

Der Antrag ist unbegründet.

**1. Die Voraussetzungen für eine Aufhebung der Vollziehung liegen nicht vor.**

Nach § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts aussetzen. Auf Antrag soll die Aussetzung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Ist der Verwaltungsakt zum Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht die Aufhebung der Vollziehung anordnen (§ 69 Abs. 2 Satz 3 FGO).

Ernstliche Zweifel in dem vorgenannten Sinne sind gegeben, wenn bei der – überschlägigen – Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts im Verfahren der Aussetzung bzw. der Aufhebung der Vollziehung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unsicherheit und Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Für die Frage, ob und inwieweit die Voraussetzungen einer Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung vorliegen, hat das Gericht wegen der Eilbedürftigkeit und der Vorläufigkeit des Verfahrens lediglich eine summarische Prüfung vorzunehmen. Hinsichtlich der Überprüfung des Prozessstoffs findet daher eine Beschränkung auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen sowie auf die sog. präsenten Beweismittel statt. Dabei gelten auch hier die Regeln der Feststellungslast (ständige Rechtsprechung, vgl. die Nachweise bei Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 69 FGO Anm. 87, 121).

Aufgrund seines summarischen Charakters wird das Verfahren der Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung – anders als das Klageverfahren – beherrscht vom Beibringungs- und Darlegungsgrundsatz. Es ist Sache der Beteiligten, die entscheidungserheblichen Tatsachen schriftsätzlich darzulegen und durch die Beibringung von Beweismitteln glaubhaft zu machen. Zudem hat der Antragsteller in sich schlüssig die Gründe darzulegen, aus denen sich ergibt, dass ein Anspruch auf Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung besteht (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 09.12.1997 -VII B 223/97-, BFH/NV 1998 S. 714; Gräber/Koch, a.a.O., § 69 Anm. 62).

Die Tatsachenangaben, die die Prozessbevollmächtigte im bisherigen Verfahren gemacht hat, ergeben nicht in sich schlüssig die (behauptete) Rechtsfolge, dass die Antragstellerin die Aufhebung der Vollziehung des hier betroffenen Grundsteuermessbescheids beanspruchen kann. Es fehlen in tatsächlicher Hinsicht geeignete Darlegungen zu der Frage, ob für das streitbefangene Erbbaurecht die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 GrStG gegeben sind.

Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 GrStG ist Grundbesitz, der von verschiedenen Rechtsträgern für einen bestimmten, näher bezeichneten Zweck benutzt wird, von der Grund-

steuer befreit. Hierzu gehört nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG der Grundbesitz, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird. Der in Abs. 1 Satz 1 GrStG genannte Grundbesitz muss nach Satz 2 der Vorschrift ausschließlich demjenigen, der ihn für die begünstigten Zwecke benutzt, oder einem nach Satz 1 Nr. 1 bis 6 der Vorschrift begünstigten Rechtsträger zuzurechnen sein.

Durch Art. 6 des ÖPP-BeschlG sind die Regelungen in § 3 Abs. 1 GrStG um einen neuen Satz 3 ergänzt worden. Danach gilt die Einschränkung des § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG nicht, wenn der Grundbesitz von einem nichtbegünstigten Rechtsträger im Rahmen einer Öffentlich Privaten Partnerschaft 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. Mit der Neuregelung will der Gesetzgeber private Rechtsträger, auch soweit diese unter Beteiligung der öffentlichen Hand zur besseren Bewirtschaftung öffentlicher Grundstücke gegründet worden sind, vor einer Diskriminierung schützen (vgl. BT-Drs. 15/5668 S. 17). Das ÖPP-Beschleunigungsgesetz ist gemäß seinem Art. 10 am Tag nach seiner Verkündung, und zwar am 08.09.2005, in Kraft getreten (vgl. hierzu: Fleckenstein, Deutsches Verwaltungsblatt – DVBl – 2006 S. 75).

**a)** Unschlüssig ist bereits das Vorbringen der Prozessbevollmächtigten, der Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG sei auch für Zeiträume anwendbar, die von der Rechtsänderung durch das ÖPP-Beschleunigungsgesetz nicht erfasst seien.

Die Prozessbevollmächtigte ist sich zwar offenkundig bewusst, dass das ÖPP-Beschleunigungsgesetz für den hier betroffenen Stichtag 01.01.2004 noch keine rechtliche Bedeutung haben kann. Insofern ist ihr Hinweis auf den zeitlichen Rahmen der gesetzlichen Neuregelung nur als Einwand gegen das – unerhebliche – Vorbringen des Finanzamts zu verstehen, die Merkmale des § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG seien im Streitfall nicht gegeben. Dass die Steuerbefreiungsmerkmale des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 GrStG erfüllt seien, lässt sich diesem Hinweis jedoch nicht entnehmen.

**b)** Unschlüssig ist weiter das Vorbringen der Prozessbevollmächtigten, (1) das streitbefangene Erbbaurecht sei zwar der Antragstellerin „zuzurechnen“, der Landkreis sei jedoch alleiniger Kommanditist der Antragstellerin, (2) die Grundsteuer werde zwar „formal“ von der Antragstellerin entrichtet, wirtschaftlich jedoch von dem Landkreis getragen, deshalb komme es hier auf die gesetzlich geforderte Identität von Nutzer und Eigentümer nicht an.

Die Vorschriften in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 GrStG gehen davon aus, dass der Grundbesitz vom Eigentümer selbst zu den begünstigten Zwecken benutzt wird (sog. Eigentümer-Nutzer-Identität). § 3 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 GrStG stellt im Verhältnis dazu lediglich eine klarstellende Regelung dar. Eine Ausnahme zum Grundsatz der Eigentümer-Nutzer-Identität bildet dabei die Regelung in § 3 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 GrStG. Danach brauchen Eigentümer und Benutzer nicht identisch zu sein. Beide müssen aber die subjektiven Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 GrStG erfüllen, also zu den dort begünstigten Rechtsträgern gehören (vgl. Troll/Eisele, Grundsteuergesetz, 9. Aufl., § 3 Rdnr. 60; Eisele, Der Gemeindehaushalt 2007 S. 25).

Eine Entsprechung zu § 3 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 GrStG enthält das Gesetz in den Regelungen des § 4 Nr. 5 Satz 2 und Nr. 6 Satz 2 GrStG. § 4 Nr. 5 Satz 1 GrStG stellt den Grundbesitz steuerfrei, der unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der Wissenschaft, des Unter-

richts oder der Erziehung benutzt wird. § 4 Nr. 6 Satz 1 GrStG gewährt Steuerbefreiung für den Grundbesitz, der unter bestimmten Voraussetzungen für die Zwecke eines Krankenhauses benutzt wird. Nach Satz 2 der jeweiligen Vorschrift ist dabei stets erforderlich, dass der Grundbesitz ausschließlich demjenigen, der ihn benutzt, oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zuzurechnen ist.

Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 6 GrStG hat der BFH das Erfordernis der sog. Rechtsträgeridentität in jüngerer Zeit mehrfach klargestellt. Hierzu hat er ausgeführt: Die Steuerbefreiung greife in dem Fall, dass ein privater Rechtsträger als Betreiber des Krankenhauses nach außen hin auftrete, nur dann ein, wenn zwischen dem Krankenhausbetreiber und dem Rechtssubjekt, dem das Grundstück zuzurechnen sei, eine sog. Rechtsträgeridentität bestehe. Dabei komme es nicht darauf an, ob hinter den jeweiligen Rechtssubjekten dieselben natürlichen Personen stünden. Maßgebend sei, welches Rechtssubjekt aufgrund einer formalen Betrachtung in dem jeweiligen Zusammenhang als Nutzer oder als Zurechnungsadressat angesprochen sei (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.1987 -II R 223/83-, BStBl II 1988 S. 298; vom 26.02.2003 -II R 64/00-, BStBl II 2003 S. 485, und vom 25.04.2007 -II R 14/06-, BFH/NV 2007 S. 1924; letzteres Urteil entgegen Hagen/Lucke, Steuern und Bilanzen – StuB – 2006 S. 837).

Nach Auffassung des Senats sind die vorstehend dargelegten Grundsätze zu § 4 Nr. 6 S. 2 GrStG ohne weiteres auf die Regelung in § 3 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 GrStG zu übertragen. Danach kann es – entgegen der Darstellung der Prozessbevollmächtigten – für die Beurteilung des Streitfalles nicht darauf ankommen, dass der Landkreis als Nutzer des hier betroffenen Grundbesitzes auch teilweise hinter der Zurechnungsadressatin, der Antragstellerin, steht. Maßgebend kann insofern nur die Frage sein, welcher Rechtsträger nach formaler Betrachtung die vorgenannten Funktionen in Bezug auf den Grundbesitz erfüllt. Wegen dieser formalen Betrachtung kann es mithin auch nicht darauf ankommen, welcher Rechtsträger im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise mit den Kosten einer Grundsteuererhebung belastet wäre.

Von der formalen Betrachtungsweise bei der Anwendung des § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG, wie sie vorstehend dargelegt ist, geht offenkundig auch der Gesetzgeber in seiner Begründung zu Art. 6 ÖPP-BeschlG aus. Dort ist nämlich die Rede davon, dass „private Rechtsträger, auch soweit diese unter Beteiligung der öffentlichen Hand zur besseren Bewirtschaftung öffentlicher Grundstücke gegründet worden sind, vor einer Diskriminierung“ geschützt werden sollen (BT-Drs. 15/5668 S. 17). Dieser Hinweis wäre nicht notwendig gewesen, wenn die Beteiligung eines öffentlichen Rechtsträgers an einer privatrechtlich organisierten Immobiliengesellschaft unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zur Befreiung von der Grundsteuer hätte führen können.

c) Insbesondere als un schlüssig erscheint im Hinblick auf den Grundsatz der Eigentümer-Nutzer-Identität der Hinweis der Prozessbevollmächtigten auf das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf in EFG 2005 S. 1248.

In diesem Urteil ist zum einen ausgesprochen, dass die Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG nicht zu gewähren ist, wenn der Inhaber des betreffenden Erbbaurechts und derjenige, der dieses Erbbaurecht für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke als Pächter nutzt, nicht identisch sind. Zum anderen kommt dort zum Ausdruck, dass eine bestimmte Vertragskonstruktion im Hinblick auf gewisse Optionsrechte

bei dem Pächter des Erbbaurechts nicht die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum begründen kann.

Die Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf sprechen in ihrer Gesamtheit ganz offenkundig gegen die von der Prozessbevollmächtigten dargelegten Rechtsauffassung. Anhaltspunkte für eine andere Betrachtungsweise lassen sich dem Vorbringen der Prozessbevollmächtigten nicht entnehmen.

**d)** An dem vorstehend dargelegten Ergebnis ändert sich nichts durch den Umstand, dass die Prozessbevollmächtigte im Laufe des weiteren Verfahrens an ihrer Auffassung, die Antragstellerin sei Zurechnungsadressatin des hier betroffenen Erbbaurechts, nicht weiter festgehalten, sondern ihr Vorbringen dahingehend abgeändert hat, die nach § 3 Abs. 1 GrStG erforderliche „Zurechnung“ sei auf den Landkreis zu beziehen. Denn die Gründe, die die Prozessbevollmächtigte für ihre neuere Auffassung anführt, ergeben gleichfalls kein schlüssiges Bild. So bestehen die von ihr angeführten Gründe aus einer zusammenhanglosen Aneinanderreihung von Einzelaspekten, wie sie sich aus dem hier vorliegenden Vertragswerk ergeben. Bezüge zu den Grundsätzen, die nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und der daran anknüpfenden, langjährigen Anwendungspraxis der Finanzverwaltung für die steuerrechtliche Beurteilung von Leasingverträgen – insbesondere im Hinblick auf die Frage der Zurechnung – maßgebend sind, fehlen jedenfalls vollständig.

Durch das sog. Leasing-Urteil vom 26.01.1970 -IV R 144/66- (BStBl II 1970 S. 264) hat der BFH allgemeingültige Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter aufgestellt. Dabei hat er insbesondere klargelegt, unter welchen Voraussetzungen das betreffende Wirtschaftsgut nach dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. An den Grundsätzen des Leasing-Urteils hat er seither in ständiger Rechtsprechung festgehalten, und zwar auch zur steuerlichen Beurteilung von Leasing-Verträgen bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Immobilien). So hat er zur Frage der steuerrechtlichen Zurechnung bei einem sog. Miet-Kaufvertrag über ein Grundstück in seinem Urteil vom 12.09.1991 - III R 233/90- (BStBl II 1992 S. 182 ) u. a. ausgeführt: Die steuerrechtliche Zurechnung richte sich nach der Regelung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO, nach der ein Wirtschaftsgut demjenigen zuzurechnen sei, der, ohne rechtlicher Eigentümer zu sein, die tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen könne. Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers in diesem Sinne werde nach der Rechtsprechung angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr habe. Ob diese Voraussetzungen vorlägen, sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

Anknüpfend an die Grundsätze des o. g. Leasing-Urteils hat die Finanzverwaltung mehrere Anwendungsregelungen erlassen, die unter der Bezeichnung „Leasing-Erlasse“ bis heute Gültigkeit haben (vgl. Einkommensteuer-Handbuch 2007, Anhang 21). Hierbei handelt es sich um das BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I 1971 S. 264) über die ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter, das BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I 1972 S. 188) über die ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter, das BMF-Schreiben vom 22.12.1975 über die steuerliche Zurechnung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber sowie das BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl I 1992 S. 13) über die er-



tragsteuerliche Behandlung von Teilamortisations-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter. Die in den vorstehenden Leasing-Erlassen enthaltenen Einzelregelungen sind im Schrifttum ausführlich kommentiert worden. Dies gilt insbesondere im vorliegenden Zusammenhang für das sog. Immobilienleasing, das sog. Sale-and-lease-back-Konzept und das sog. Kommunalleasing (vgl. z.B.: Graf von Westphalen, Der Leasingvertrag, Abschn. R. Immobilien-Leasing; Bordewin/Tonner, Leasing im Steuerrecht, 5. Aufl., 5. Kap., III. Sale-and-lease-back, V. Kommunalleasing; Wied in Blümich, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, § 4 EStG Rdnr. 309 betr. Immobilien-Leasing-Verträge, Rdnr. 311 betr. Erbbaurecht, Rdnr. 312 betr. Kommunalleasing, Rdnr. 295 ff. zum Leasing allgemein).

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich (Kommunalleasing) hat sich in jüngerer Zeit insbesondere die Oberfinanzdirektion (OFD) München geäußert. In ihrer Verfügung vom 28.01.2005 (Steuereildienst – StED – 2005 S. 187) nimmt sie Bezug auf ein entsprechendes Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen. Dort ist zu den wirtschaftlichen Hintergründen von Projekten des Kommunalleasing (siehe unten 1) sowie zur verfahrensmäßigen Behandlung solcher Projekte (siehe unten 2) u.a. ausgeführt:

(1) Private Kapitalanleger strebten als Leasinggeber bei Leasingmodellen zum Bau und Betrieb kommunaler Einrichtungen zur Verbesserung der Rendite auch steuerliche Vorteile an. Die Vorteile beständen in der Minderung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer, ggf. auch Gewerbesteuer) durch den sofortigen Abzug von Anlaufkosten und durch Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung oder erhöhte Absetzungen, zusätzliche Sonderabschreibung). Sei bei betrieblicher Kapitalanlage aus der Veräußerung des Objekts nach Ablauf der Mietzeit (des Leasingszeitraums) ein Gewinn zu versteuern, ergäben sich Zinsvorteile und bei der Einkommensteuer ggf. eine Steuerersparnis durch die ermäßigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns (mit dem halben Steuersatz). Zu den steuerlichen Vorteilen könne es nur dann kommen, wenn das Leasingobjekt (die kommunale Einrichtung) den privaten Kapitalanlegern als Leasinggeber (in der Regel über eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft) zugerechnet werde. Dies setze voraus, dass die Personengesellschaft (zumeist Fondsgesellschaft in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft) oder Gemeinschaft als Leasinggeber nicht nur bürgerlich-rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingobjekts sei.

(2) Über die Frage, wem im Einzelfall das Leasingobjekt zuzurechnen sei, entscheide das für den Leasinggeber (Fondsgesellschaft, Objektgesellschaft) zuständige Finanzamt. Die Beurteilung durch dieses Finanzamt habe grundsätzlich Vorrang gegenüber einer vom Finanzamt des Leasingnehmers – möglicherweise abweichend – vertretenen Auffassung. Vor der abschließenden Entscheidung des Finanzamts im Rahmen der Veranlagung (Festlegung der Einkünfte) sei in einem verwaltungsinternen Verfahren der Einzelfall von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu erörtern, wenn es sich bei dem Leasingobjekt um ein kommunales Bauobjekt handele.

Die vorgenannten Grundsätze hat die Prozessbevollmächtigte bei ihrer Rechtsbehauptung, das streitbefangene Erbbaurecht sei dem Landkreis (als wirtschaftlichem Eigentümer) zuzurechnen, offenkundig nicht berücksichtigt. Sie äußert sich nämlich mit keinem Wort zu den Anwendungsregeln, die von der Rechtsprechung sowie der Finanzverwaltung zur steuerlichen Beurteilung von Leasingverträgen entwickelt worden sind. Sie teilt auch nicht

mit, wie das streitbefangene Sale-and-Lease-back-Projekt in ertragsteuerlicher Hinsicht von dem für die Antragstellerin zuständigen Finanzamt beurteilt worden ist.

Unter den gegebenen Umständen hätte die Prozessbevollmächtigte sich in besonderer Weise veranlasst sehen müssen, die von ihr neu aufgestellte Rechtsbehauptung nachvollziehbar zu belegen und dabei insbesondere das BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (dazu im folgenden unter a) sowie das o. g. Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen (dazu im folgenden unter b) heranzuziehen. (a) Es handelt sich hier offenkundig um einen Fall des sog. Teilamortisations-Leasings im Sinne der Tz. 2 des vorgenannten BMF-Schreibens. Denn der zwischen der Antragstellerin und dem Landkreis geschlossene Mietvertrag (Teil B des Vertragswerks) sieht nur eine bestimmte Laufzeit vor und nach dem äußeren Anschein decken die von dem Landkreis als Leasingnehmer bzw. als Mieter zu entrichtenden Vergütungen die Kosten, die bei der Antragstellerin für die Renovierung und Instandhaltung des Gebäudes anfallen, nur zum Teil. Für diesen Fall wäre laut Tz. 6 des BMF-Schreibens der Leasinggegenstand grundsätzlich dem Leasinggeber, also der Antragstellerin, zuzurechnen. Eine Zurechnung an den Landkreis als Leasingnehmer käme nur in Betracht, wenn die in Tz. 7 ff. umschriebenen Ausnahmetatbestände gegeben wären. (b) Es spricht viel für die Annahme, dass die Antragstellerin bestrebt gewesen ist, entsprechend dem Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen als Inhaberin des wirtschaftlichen Eigentums möglichst viele steuerliche Vorteile geltend zu machen. Dies liegt schon deshalb nahe, weil das hier zu beurteilende Vertragswerk als Sale-and-lease-back-Projekt ausgestaltet ist. Denn gerade Leasingsprojekte dieser Art sind typischerweise auf das Erreichen bestimmter Steuervergünstigungen hin angelegt (vgl. hierzu: Bordewin/Tonner, a. a. O., S. 157 f.).

**2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.**