

VOLLTEXTSERVICE

Grunderwerbssteuer: Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragung auf einen Kindergarten-Verein

FG Nürnberg, Urteil v. 16.10.2014 – Az. 4 K 1315/12

Tatbestand

Streitig ist, ob die Übertragung von Grundbesitz durch eine Gemeinde an einen gemeinnützigen Verein von der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgenommen ist.

Die Klägerin war Eigentümerin des in der Gemarkung A. gelegenen Grundbesitzes mit den Fl.Nrn. x und y mit einer Gesamtfläche von ca. 6.600 m². Auf einer Teilfläche hiervon mit rd. 5.000 m² (Fl.Nr. xy) betrieb die QQ seit 01.09.2009 den vor diesem Zeitpunkt gemeindlichen Kindergarten „Z“ als Betriebsträger; auf den „Übergabevertrag zur Bau- u. Betriebsträgerschaft für den gemeindlichen Kindergarten Z in A. an die QQ zum 01.09.2009“ vom 09.09.2009 wird verwiesen.

Mit notariellem Vertrag vom 02.12.2010 (URNr. B 1539/2010, Notar E) überließ die Klägerin der QQ den Grundbesitz mit den Fl.Nrn. xy. Beabsichtigt waren der Abriss des bestehenden Kindergartengebäudes und die Neuerrichtung einer Kindertagesstätte (Kinderkrippe, Kindergarten und Kinderhort) sowie einer gemeindlichen Bücherei auf dem Gelände durch die QQ.

Nach Ziff. II 2. des notariellen Vertrages vom 02.12.2010 diene die unentgeltliche Überlassung des Grundstücks an die QQ der Erfüllung einer kommunalen Pflichtaufgabe und war daher entsprechend der Bekanntmachung des bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 15. Mai 1992 Nr. I B 3 – 3036 – 29/5 zulässig. Ziff. VI.1. der Urkunde erläutert, dass die QQ mit der Verpflichtung, auf dem übertragenen Grundbesitz eine Kindertagesstätte mit integrierter Bücherei zu bauen und die Kindertagesstätte zu betreiben, eine Pflichtaufgabe der Klägerin im eigenen Wirkungskreis erfülle. Die QQ verpflichtete sich zur Rücküberreignung des Grundbesitzes für den Fall, dass sie die errichteten Gebäude nicht mehr als Kindertagesstätte nutzt (Ziff. VII). Nach Ziff. X. der Urkunde trug die Klägerin etwaige Erwerbsteuern samt Zuschlägen. Im Übrigen wird auf den Inhalt der notariellen Urkunde vom 02.12.2010 verwiesen. Der Gemeinderat genehmigte die Überlassung am 09.02.2011.

Nach Aufforderung durch die Grunderwerbsteuerstelle stellte die Bewertungsstelle des beklagten Finanzamts am 24.05.2012 einen Grundbesitzwert auf den 02.12.2010 in Höhe von 434.000 € fest.

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Mit Bescheid vom 12.07.2012 setzte das beklagte Finanzamt aus dieser Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer in Höhe von 15.190 € fest; der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO teilweise vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Heranziehung der Grundbesitzwerte i.S.d. § 138 BewG als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verfassungsgemäß ist.

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos.

Die Klägerin hat Klage erhoben und beantragt,

•den Bescheid über Grunderwerbsteuer vom 12.07.2012 und die Einspruchsentscheidung hierzu vom 27.07.2012 aufzuheben.Zur Begründung lässt sie im Wesentlichen vortragen:

(1)Die QQ habe die Pflichtaufgabe der Klägerin, eine Kindertagesstätte zu betreiben, übernommen. Art. 4 Abs. 3 BayKiBiG sehe vor, dass Gemeinden von eigenen Maßnahmen absehen sollen, soweit Kindertageseinrichtungen in gleichermaßen geeigneter Weise wie von einem kommunalen Träger auch von freigemeinnützigen Trägern betrieben werden oder rechtzeitig geschaffen werden können. Die Vorschrift ziele darauf ab, finanziell angespannte Gemeinden durch die Übergabe von Kindertagesstätten an freigemeinnützige Träger zu entlasten und zudem eine ideologische Vielfalt von Betreuungsangeboten zu schaffen. Die QQ sei ein freigemeinnütziger Träger im Sinne des BayKiBiG, der Freistellungsbescheid des Finanzamts für sie datiere vom 20.05.2010.(2)De facto trete die QQ wie die Klägerin hoheitlich auf und sei von ihrer Funktion her betrachtet einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gleichgestellt.(3)Das Grundstück werde nicht überwiegend für einen Betrieb gewerblicher Art genutzt. Bereits die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 12.10.2004 (koordinierter Ländererlass S-2706-182-StO 241) sehe jedoch die Behandlung kommunaler Kindergärten und –tagesstätten als Betrieb gewerblicher Art vor. Nach § 68 Nr. 1 lit. b) AO seien Kindergärten Zweckbetriebe.(4)Durch die im notariellen Vertrag geregelte Rückübertragungsverpflichtung für den Fall, dass auf dem Grundstück keine Kindertagesstätte weiter betrieben werden sollte, sei sichergestellt, dass dieses ausschließlich zur Erfüllung kommunaler Pflichtaufgaben genutzt werde.(5)In § 4 Nr. 1 GrEStG bestehe eine Regelungslücke dahingehend, dass diese Steuerbefreiung ausschließlich juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten sei, obwohl es Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, mit dieser Vorschrift bestimmte förderungswürdige Projekte bevorzugt zu behandeln. Eine rechtliche Gleichstellung der QQ sei nicht gegeben, diese werde benachteiligt. Die Erhebung von Grunderwerbsteuer bei kirchlichen Trägern werde anders gehandhabt als bei privatrechtlichen Wohlfahrtsverbänden, obgleich beide dieselbe öffentliche Aufgabe der Kinderbetreuung nach dem BayKiBiG mit überlassenem Grund- und Gebäudevermögen einer Kommune erfüllten. Der Gleichheitssatz nach Art. 3 GG werde verletzt, da ein sachlicher Grund für diese ungleiche Behandlung in der Grunderwerbsteuerfestsetzung hinsichtlich der Überlassung einer Kindertagesstätte an die QQ oder an einen kirchlichen Träger nicht erkennbar sei.Das Finanzamt beantragt,

•die Klage abzuweisen,und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor:

(1)Der BFH habe mit Urteil vom 12.07.2012 I R 106/10 (DStR 2012, 1912) entschieden, dass ein kommunaler Kindergarten bzw. eine Kindertagesstätte einen Betrieb gewerblicher Art darstelle. Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts könnten bei einem Eigentumsübergang zwecks Errichtung eines Kindergartens bzw. einer Kindertagesstätte die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG nicht bzw. nicht mehr in Anspruch nehmen. Eine Ungleichbehandlung der Klägerin gegenüber juristischen Personen liege nicht vor, da auch deren Erwerbe nicht nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung auszunehmen seien.(2)Kindergärten von Religionsgemeinschaften seien keine Betriebe gewerblicher Art, da bei ihnen die pastorale Aufgabenwahrnehmung im Vordergrund stehe.In dem Verfahren ist

ein Gerichtsbescheid ergangen, gegen den die Klägerin Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt hat. Den Antrag, für den Fall des Unterliegens in der Hauptsache die festgesetzte Grunderwerbsteuer auf Grund sachlicher Unbilligkeit auf 0 € herabzusetzen, hat die Klägerin nicht aufrechterhalten.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Das Finanzamt hat zu Recht den steuerbaren Erwerb nicht gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG, § 4 Nr. 1 GrEStG oder § 4 Nr. 9 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Die Klägerin hat keine unter das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz fallende freigebige Zuwendung getätigt; es liegt kein Erwerb eines – nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dienenden – Grundstücks auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben vor; auch eine Öffentlich Private Partnerschaft ist nicht gegeben.

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. Maßgebend ist, dass dem Erwerber ein Eigentumsverschaffungsanspruch zusteht.

Im Streitfall hatte die QQ als Erwerberin mit notariellem Überlassungsvertrag vom 02.12.2010 einen Eigentumsverschaffungsanspruch an den in der Gemeinde gelegenen Fl.Nrn. x und y erlangt, auch erklärten die Klägerin und die QQ die Auflassung des Grundbesitzes. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG wurde dadurch verwirklicht.

2. Das Rechtsgeschäft ist nicht von der Besteuerung ausgenommen gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG.

2.a. Gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG sind Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz ausgenommen. Unentgeltliche Vermögensübertragungen von Trägern öffentlicher Verwaltung erfolgen jedoch regelmäßig nicht freigebig. Sie stellen daher in der Regel keine solchen unter das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz fallenden Schenkungen unter Lebenden dar (BFH-Urteil vom 27.11.2013 II R 11/12, BFH/NV 2014, 579; BFH-Urteil vom 29.03.2006 II R 15/04, BStBl. II 2006, 557). Im Regelfall ist anzunehmen, dass die Träger öffentlicher Verwaltung bei unentgeltlicher Übertragung von Vermögen in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und damit nicht freigebig handeln. Regelmäßig steht daher einer Vermögensübertragung durch einen Träger öffentlicher Verwaltung gegenüber die Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben. Lediglich bei eindeutiger Überschreitung seines Aufgabenrahmens durch einen Träger öffentlicher Verwaltung kommt eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

Nach Art. 5 Abs. 1 BayKiBiG sollen die Gemeinden im eigenen Wirkungskreis und in den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit gewährleisten, dass die nach der Bedarfsfeststellung notwendigen Plätze in Kindertageseinrichtungen und in Tagespflege rechtzeitig zur Verfügung stehen.

2.b. Im Streitfall diene die unentgeltliche Überlassung des Grundbesitzes nach den Ausführungen in der notariellen Überlassungsurkunde vom 02.12.2010 und den Vereinbarungen im Übergabevertrag vom 09.09.2009 der Erfüllung einer kommunalen Pflichtaufgabe, nämlich der gemeindlichen Aufgabe der öffentlichen Wohlfahrtspflege einschließlich der Jugendhilfe, insbesondere der Betreuung von Kindern in Kinderkrippen, Kindergärten und –horten. Sie war daher nicht freigebig. Anhaltspunkte für eine Überschreitung des Rahmens ihrer Aufgaben durch die Klägerin liegen nicht vor. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG scheidet somit aus.

3. Auch eine Ausnahme von der Besteuerung nach § 4 Nr. 1 GrEStG ist nicht gegeben.

3.a. Nach § 4 Nr. 1 GrEStG ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere juristische Person übergeht und nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient.

3.b. § 4 Nr. 1 GrEStG in der Fassung bis zur Änderung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 sah vor, dass der Erwerb eines Grundstücks durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts von der Besteuerung ausgenommen war, wenn das Grundstück aus Anlass des Übergangs von Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von der einen auf die andere Körperschaft überging.

Nach der Kommentierung in Boruttau (GrEStG, 10. Auflage, 1977, § 4 Rn. 124) fanden in der Vergangenheit Grenzänderungen der größeren Gebietskörperschaften und eine umfassende Verlagerung von Aufgaben (zuerst von den Ländern auf das ehemalige Reich und dann auf die Länder) statt, welche einen Wechsel im Eigentum von Grundstücken zur Folge hatten. Solche Grundstücksübergänge infolge organisatorischer Änderungen öffentlicher Aufgaben sollten – unabhängig davon, ob ein Grundstücksübergang kraft Gesetzes erfolgte oder eine Übereignung erforderlich war – von der Besteuerung ausgenommen sein.

3.c. Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (vgl. BT-Drs. 14/443, S. 42 f.) griff das bislang in der Vorschrift des § 4 Nr. 1 GrEStG nicht erkennbare Bewusstsein der Unterscheidung innerhalb der juristischen Personen des öffentlichen Rechts zwischen Körperschaft, Anstalt und Stiftung (vgl. BFH-Urteil vom 18.07.1990 II R 40/87, BStBl. II 1990, 793) auf und ordnete aus Gründen der Klarstellung und Vereinheitlichung die Geltung des § 4 Nr. 1 GrEStG nunmehr für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts (mit Rückwirkung für alle nach dem 31.12.1997 verwirklichten Erwerbsvorgänge) an. Es schränkte darüber hinaus die Anwendung der Regelung auf solche Grundstücke ein, die überwiegend öffentlich-rechtlichen Aufgaben und nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dienen.

3.d. Im Streitfall erfolgte die Übertragung weder (1) aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben (2) noch von der einen juristischen Person auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts noch (3) diente das Grundstück überwiegend öffentlich-rechtlichen Aufgaben, sondern einem Betrieb gewerblicher Art.

(1) Ein Übergang öffentlich-rechtlicher Aufgaben liegt vor, wenn der Übernehmende infolge organisatorischer Änderungen genau die öffentlich-rechtlichen Funktionen wahrnimmt, welche bisher der Übergebende wahrgenommen hatte (BFH-Urteil vom 01.09.2011 II R 16/10, BStBl. II 2012, 148; Viskorf in Boruttau, GrEStG, 17. Auflage 2011, § 4 Rn. 14; Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 5/2012 Anm. 4; Hofmann, GrEStG, 9. Auflage 2010, § 4 Rn. 4).

(a) Nach dem Urteil des FG München vom 27.10.1999 4 K 1558/95 (juris) wird für die Bestellung eines – ein Altenheim umfassenden – Erbbaurechts eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 GrEStG nicht gewährt, weil die Aufgabe der Altenpflege nicht übergeht, sondern eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in Erfüllung ihrer Aufgaben lediglich die Dienste Dritter durch eine entsprechende Verpflichtung in Anspruch nimmt; es handelte sich um eine nicht begünstigte freiwillige Erfüllung einer – weiterhin der bestellenden Körperschaft obliegenden – öffentlich-rechtlichen Aufgabe anlässlich einer privatrechtlichen Grundstücksübertragung (Erbbaurechtsbestellung).

Mit Urteil vom 10.03.2004 4 K 2439/03 (EFG 2005, 63) entschied das FG München, dass ein Grundstückserwerb nach § 4 Nr. 1 GrEStG begünstigt ist, der anlässlich des Überganges des Betriebs eines Kindergartens von einer Kirchenstiftung auf eine erfolgt; gemäß Art. 5 Abs. 1 Satz 2 BayKiG (gültig bis 31.07.2005) hat dort die Aufgabe des Kindergartenbetriebes durch die originär verpflichtete Kirchenstiftung – als Ersatzträgerin (Hofmann, GrEStG, 9. Auflage 2010, § 4 Rn. 4) – diesen Betrieb der dazu zunächst nur subsidiär verpflichteten zur selbst zu erfüllenden Pflichtaufgabe werden lassen.

Das FG Hamburg vertrat in seinem Urteil vom 05.11.2009 3 K 71/09 (EFG 2010, 1154) die Auffassung, ein Übergang öffentlich-rechtlicher Aufgaben liege vor anlässlich der Veräußerung eines Grundstücks durch eine Religionsgemeinschaft an eine andere konfessionsverschiedene Religionsgemeinschaft für sakrale Zwecke (Gottesdienst und Seelsorge). Im Revisionsverfahren II R 16/10 entschied der BFH mit Urteil vom 01.09.2011 (BStBl. II 2012, 148), dass entgegen der Ansicht des FG Hamburg keine öffentlich-rechtlichen Aufgaben übergegangen waren, da die veräußernde Kirchengemeinde ihre öffentlich-rechtliche Aufgaben weiterhin selbst wahrnahm und allein der mit dem Grundstücksgeschäft verfolgte Zweck, den sakralen Charakter des Kirchengebäudes durch eine weitere (konfessionsverschiedene) Nutzung für religiöse Zwecke zu bewahren, nicht den Übergang einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe begründet. Das FG Hamburg seinerseits vertrat wiederum in einem neueren Urteil vom 05.02.2013 3 K 74/12 (EFG 2013, 956 - Revision beim BFH wurde eingelegt und zurückgenommen (Az.: II R 11/13)) die Auffassung, dass es für einen Aufgabenübergang i.S.d. § 4 Nr. 1 GrEStG genüge, wenn (nur) die auf dem übertragenen Grundstück ausgeübte Aufgabe übergehe, und kein abstrakter Übergang eines gesamten Aufgabenbereiches erforderlich sei. Eine nur grundstücksgezogene und vom Aufgabenübergang absehende Betrachtung scheidet jedoch aus (Pahlke, GrEStG, 5. Auflage 2014, § 4 Rn. 10; Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 5/2012 Anm. 4). Soweit die Klägerin in ihrem Schreiben vom 20.02.2014 auf das finanzgerichtliche Urteil vom 05.02.2013 und die Grundstücksbezogenheit der öffentlich-rechtlichen Aufgabe verweist, steht diesem die Rechtsprechung des BFH sowie maßgebende Ansichten in der Kommentarliteratur entgegen. Daneben hat das FG Hamburg mit Beschluss vom 31.08.2012 3 V 129/12 (EFG 2013, 140 mit Anm. Fumi) entschieden, dass die Besteuerung des Grundstückserwerbs mit der Absicht der Errichtung einer Kindertagesstätte durch einen gemeinnützigen Verein, der Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, nicht gegen das GG verstößt und nicht von den engen Befreiungstatbeständen des § 4 GrEStG erfasst ist.

(b) Gemäß Art. 5 Abs. 1 BayKiBiG obliegt den Gemeinden als öffentliche Pflichtaufgabe im eigenen Wirkungskreis die Bereitstellung der erforderlichen Plätze in Kindertageseinrichtungen im Rahmen ihrer Leistungsfähigkeit. Nach Art. 4 Abs. 3 BayKiBiG sollen die Gemeinden von eigenen Maßnahmen absehen, soweit Kindertageseinrichtungen in gleichermaßen geeigneter Weise wie von einem kommunalen Träger auch von freigemeinnützigen Trägern betrieben werden oder rechtzeitig geschaffen werden können.

Eine Gemeinde erfüllt mit dem Abschluss einer Vereinbarung über die Betriebsträgerschaft für einen Kindergarten ihre Verpflichtung aus Art. 5 Abs. 1, Art. 7 BayKiBiG, die nach dem Bedarfsplan erforderlichen Kindergärten zu errichten und erforderlichenfalls zu betreiben (VG München Beschluss vom 01.08.2005 M 9 E 05.2437 (juris)).

(c) Im Streitfall ist mit dem „Übergabevertrag zur Bau- u. Betriebsträgerschaft für den gemeindlichen Kindergarten Z in A. (...) zum 01.09.2009“ nicht eine öffentlich-rechtliche Aufgabe der Klägerin auf die QQ übergegangen.

So führt dieser Vertrag in § 1 Abs. 1 ausdrücklich aus, dass die Klägerin der QQ den Grundbesitz „zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgabe der öffentlichen Wohlfahrtspflege (...) im Wege der Übergabe der Betriebsträgerschaft zum 01.09.2009“ überlässt. Weiter erläutert die Klägerin selbst mit Schreiben vom 11.03.2011 an das Finanzamt, „die Aufgabe selbst jedoch ist unabhängig von deren Erfüllung weiterhin Sache der Gemeinde“. Die notarielle Urkunde

vom 02.12.2010 gibt als Grund für die Zulässigkeit der unentgeltlichen Grundstücksüberlassung an die QQ an, dass dies der Erfüllung einer kommunalen Pflichtaufgabe diene (Ziff. II.2.) und führt weiter aus, dass die QQ damit eine Pflichtaufgabe der Klägerin im eigenen Wirkungskreis erfülle (Ziff. VI.1.).

Damit nimmt die Klägerin die Dienste der QQ durch eine entsprechende Verpflichtung lediglich zur Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben in Anspruch. Die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe ist nicht gleichzusetzen mit dem Übergang der entsprechenden Aufgabe i.S.d. § 4 Nr. 1 GrEStG. Denn der Klägerin obliegt weiterhin die Gewährleistung der Bereitstellung der nach dem Bedarfsplan ermittelten Kinderbetreuungsplätze in ihrem Gemeindegebiet. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass in dem Gemeindegebiet der Klägerin weitere Kindertageseinrichtungen betrieben werden können und tatsächlich auch ein weiterer Kindergarten durch einen anderen Träger betrieben wird.

(2) Die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG gilt nur für den Erwerb durch eine „juristische Person des öffentlichen Rechts“, nicht jedoch für den Erwerb durch eine rechtsfähige Körperschaft des privaten Rechts (Viskorf in Boruttau, GrEStG, 17. Auflage 2011, § 4 Rn. 12; BFH-Urteil vom 21.01.2004 II R 1/02, BFH/NV 2004, 1120).

Im Streitfall ist die in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins auftretende Erwerberin, die QQ, keine Körperschaft des öffentlichen Rechts, sondern eine rechtsfähige Körperschaft des privaten Rechts. Gleichwohl ihr in anderen Steuergesetzen wie dem Grundsteuergesetz und dem Gewerbesteuergesetz wegen Gemeinnützigkeit Vergünstigungen gewährt werden mögen, ist dies für die Auslegung des Grunderwerbsteuergesetzes ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.2004 II R 1/02, BFH/NV 2004, 1120) und findet sich dort nicht.

Soweit der Prozessbevollmächtigte die Auffassung vertritt, die als eingetragener Verein organisierte Klägerin werde gegenüber juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen des § 4 Nr. 1 GrEStG benachteiligt, obwohl es – so die Ausführungen des Klägervertreters – Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, mit dieser Vorschrift bestimmte förderungswürdige Projekte bevorzugt zu behandeln, ist dies nicht zutreffend. (a) Der Gesetzgeber verfolgte mit der Regelung des § 4 Nr. 1 GrEStG zu keinem Zeitpunkt das Ziel, abgestellt auf die Förderungswürdigkeit bestimmter Projekte einzelne Grundstücksübertragungen zu begünstigen. (b) Zwar sah vor 1983 eine landesrechtliche Sondervorschrift Bayerns in § 4 Abs. 1 Nr. 7 GrEStG vor, dass Erwerbe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, von Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts waren, sowie von Körperschaften oder Vereinigungen, die den Zwecken einer solchen Religionsgesellschaft dienten, oder von kirchlichen oder gleichgestellten Stiftungen für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke von der Besteuerung ausgenommen waren; in den Bereich der „Erziehung“ fielen auch Kindergärten (Boruttau/Egly/Sigloch, GrEStG, 11. Auflage 1982, Anh. 708, 755). Eine entsprechende Regelung wurde jedoch in das GrEStG 1983 – mit dessen Verabschiedung eine Vielzahl damals bestehender Grunderwerbsteuerbefreiungen aufgegeben wurde – nicht aufgenommen. (c) Mit der Änderung des § 4 Nr. 1 GrEStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ordnete der Gesetzgeber lediglich die Gleichbehandlung der verschiedenen Organisationsformen innerhalb der juristischen Personen des öffentlichen Rechts an (s.o.). (d) Soweit durch das AmtshilfeRLUmsG mit § 4 Nr. 4 GrEStG – gültig ab 30.06.2013 – eine Vorschrift in das Gesetz aufgenommen wurde, welche auch die dem gewerblich genutzten kommunalen Vermögen zugeordneten Grundstücke erfasst, beschränkt sich auch diese Steuerbefreiung auf Zusammenschlüsse von Kommunen und Einkreisungen (BT-Drs. 17/13033, S. 111).

(3) Im Streitfall diene der übertragene Grundbesitz überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art.

§ 4 Nr. 1 GrEStG ist aus Gründen der Wettbewerbsneutralität (Viskorf in Boruttau, GrEStG, § 4 Rn. 22) nicht anwendbar, wenn das übergangene Grundstück überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient. Ein solcher ist eine

Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und sich innerhalb der Gesamtbetätigungen der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt (Pahlke, GrEStG, 5. Auflage 2014, § 4 Rn. 15); nicht erforderlich ist eine Gewinnerzielungsabsicht sowie eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Nach dem Urteil des BFH vom 12.07.2012 I R 106/10 (BStBl. II 2012, 837) sind die von einer Kommune betriebenen Kindergärten keine Hoheitsbetriebe, sondern Betriebe gewerblicher Art; für die (entgeltliche) Unterbringung von Kindern in Kindergärten und Kindertagesstätten besteht ein wettbewerbsrelevanter Markt, auch die Einbeziehung privater Betreiber ist politisch „gewollt“. Dagegen stellt ein von einem kirchlichen Träger betriebener Kindergarten keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da die Leistung – auch – einem kirchengebundenen, spezifisch religiösem Erziehungsauftrag dient (Pahlke, GrEStG, 5. Auflage 2014, § 4 Rn. 19; a.A. FG Hamburg, Urteil vom 05.02.2013 3 K 74/12, EFG 2013, 956 bezogen auf die Verhältnisse in Hamburg).

Im Streitfall war der Kindergarten „Z“ bis August 2009 – dem Zeitpunkt des Übergangs der Betriebsträgerschaft auf die QQ – von der Gemeinde betrieben worden und damit ein Betrieb gewerblicher Art.

4. Auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 GrEStG i.d.F. bis 06.06.2013 ist nicht zu gewähren.

Nach dieser Vorschrift ist von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, wenn das Grundstück im Rahmen einer Öffentlich Privaten Partnerschaft für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch i.S.d. § 3 Abs. 2 GrStG benutzt wird und zwischen dem Erwerber und der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Rückübertragung des Grundstücks am Ende des Vertragszeitraums vereinbart worden ist. Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift ist die Fallkonstellation, in der die öffentliche Hand Eigentümerin von Grundstücken ist und diese – als alternatives Finanzierungskonzept – privaten Auftragnehmern im Rahmen einer Öffentlich Privaten Partnerschaft überträgt; diese Grundstücke sollen u.a. nach der Errichtung von Gebäuden von der öffentlichen Hand für Verwaltungszwecke genutzt werden (Gottwald, Grunderwerbsteuer, 3. Auflage 2009, Rn. 498 ff.). Öffentlicher Dienst oder Gebrauch nach § 3 Abs. 2 GrStG ist die hoheitliche Tätigkeit oder der bestimmungsgemäße Gebrauch durch die Allgemeinheit; er ist nicht anzunehmen bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 3 Abs. 3 GrStG, RL 7 Abs. 4 GrStR 1978). Nach RL 10 Abs. 2 GrStR 1978 werden für einen öffentlichen Gebrauch u.a. Grundstücke mit Einrichtungen, die der Öffentlichkeit nur nach besonderer Zulassung zur Verfügung stehen (z.B. Schulen), benutzt. Der an einer Öffentlich Privaten Partnerschaft beteiligte private Unternehmer muss der juristischen Person des öffentlichen Rechts das Grundstück während des Vertragszeitraums zur Nutzung für einen solchen öffentlichen Dienst oder Gebrauch überlassen (Viskorf in Boruttau, GrEStG, 17. Auflage 2011, § 4 Rn. 44).

Nach der Rechtsprechung handelt es sich bei einem kommunalen Kindergarten nicht um einen Hoheitsbetrieb, sondern um einen Betrieb gewerblicher Art (s.o.; BFH-Urteil vom 12.07.2012 I R 106/10, BStBl. II 2012, 837); § 4 Abs. 9 GrEStG i.d.F. bis 06.06.2013 kommt daher bereits aus diesem Grund im Streitfall nicht zur Anwendung.

5. Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ist nicht ersichtlich.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen aber vorenthalten wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache sich ergebender oder sonst wie

einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (BVerfG- Beschluss vom 08.06.2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412,431). Solche Gründe sind im Streitfall indes gegeben.

Denn kirchliche Kindergärten als solche stehen nicht im „wirtschaftlichen Wettbewerb“ zu anderen privaten oder öffentlichen Kindergartenbetreibern, da in ihnen die pastorale Aufgabenwahrnehmung im Vordergrund steht. In kirchlichen Einrichtungen werden die Grundfunktionen der Kirche gelebt, erlebt und weitergegeben. Tatsächlich sind kirchliche Kindertagesstätten in das Leben einer Kirchengemeinde einbezogen und verwirklicht sich Kirche im Jahreslauf eines kirchlichen Kindergartens, während private oder öffentliche Betreiber ihr Konzept auf andere Schwerpunkte aufbauen (können). Auf Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 ff. der WRV wird hingewiesen. Parallelen zu kommunalen Kindergärten können aufgrund des religiösen Erziehungsauftrags nicht gezogen werden, eine ungleiche Behandlung kann dadurch gerechtfertigt sein (Pahlke/Franz, GrEStG, 5. Auflage 2014, § 4 Rn. 19; vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2012 I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; Gosch, BFH-PR 2012, 401). Im Bereich des § 4 Nr. 1 GrEStG ist jedoch eine Ungleichbehandlung nicht ersichtlich, da bei einem Wechsel des Kindergartenträgers kein Übergang von Aufgaben i.S.d. § 4 Nr. 1 GrEStG vorliegt und damit auch der Grundstückserwerb durch einen kirchlichen Träger – entgegen der Auffassung der Klägerin – insoweit der Grunderwerbsteuer unterliegen würde.

Hinsichtlich der gegenteiligen Auffassung hat das FG Hamburg – bezogen auf die Verhältnisse in Hamburg – mit Urteil vom 05.02.2013 3 K 74/12 (EFG 2013, 956; Revision zurückgenommen) entschieden, dass auch ein von einem kirchlichen Träger in Hamburg betriebener Kindergarten ein Betrieb gewerblicher Art und eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 GrEStG nicht zu gewähren sei. Auch in dieser Konstellation ist eine tatsächliche Ungleichbehandlung von kirchlichen und anderen Kindergartenträgern nicht ersichtlich.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.