

sind hingegen Gebäude oder Gebäudeteile, die außerhalb der Mission (oder der Residenz des Missionschefs) den Beamten oder Angestellten der Mission zu Wohnzwecken dienen (AEGrStG A 5.7 Abs. 2 S. 2); diese gehören auch Schulen ausländischer Staaten nicht zum begünstigten Missionsgrundbesitz, für sie kann aber § 4 Nr. 5 gelten (→ Rn. 34 ff.). Beide Übereinkommen sind auch im Verhältnis zu den Staaten anzuwenden, die ihnen nicht beigetreten sind. Für die Grundsteuerbefreiung ist auch grundsätzlich nicht erforderlich, dass die Gegenseitigkeit festgestellt wird (AEGrStG A 5.7 Abs. 1 S. 3). Das Erfordernis der Gegenseitigkeit besteht nur, wenn es sich um Grundbesitz handelt, der für Wohnzwecke des Personals diplomatischer Missionen und berufskonsularischer Vertretungen benutzt wird (§ 1 GrundbStbefrVO 11.11.1981, BGBl. 1981 II 1002); in diesem Fall soll eine Stellungnahme des Auswärtigen Amtes eingeholt werden (AEGrStG A 5.7 Abs. 1 S. 5). Eine gesonderte Verordnung existiert für das mit Rechtsfähigkeit ausgestattete Wirtschafts- und Handelsbüro der Sonderverwaltungsregion Hongkong, die eine Grundsteuerbefreiung für das in Berlin unterhaltene Büro sowohl bei Eigentum als auch Miete vorsieht (Art. 9 Abs. 1 S. 1 SVwHKVorRV, BGBl. 2009 II 142). Die Sonderregelung war erforderlich, weil Hongkong kein souveräner Staat ist und damit die vorgenannten Übereinkommen keine Anwendung finden.

Grundbesitz, der internationalen Organisationen iSd § 2 Gaststaatgesetz (GastStG) zuzurechnen ist, deren Ansiedlung durch Rechtsverordnung zugestimmt wurde (§ 5 GastStG), ist nach § 11 S. 1 Nr. 5 GastStG von der Grundsteuer befreit: **51**

#### § 11 GastStG Befreiung von direkten Steuern

<sup>1</sup>Die internationalen Organisationen, ihre Guthaben, Einkünfte und sonstigen Vermögenswerte genießen Befreiung im Rahmen ihrer amtlichen Tätigkeit von jeder direkten Steuer. <sup>2</sup>Die direkten Steuern umfassen insbesondere

[...]

5. Grundsteuer,

[...]

Eine solche Befreiung entspricht dem Völkergewohnheitsrecht. Sie gilt nur „im Rahmen ihrer amtlichen Tätigkeit“. Das Merkmal dient der Abgrenzung zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit, für die keine Grundsteuerbefreiung gewährt wird. Was eine befreiungsschädliche wirtschaftliche Tätigkeit ist, richtet sich nach den für inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts geltenden Grundsätzen zum Betrieb gewerblicher Art iSv § 3 Abs. 3 (so die Vorstellung des Gesetzgebers, s. BT-Drs. 19/1719, 36). Bei gemischten Nutzungen gilt § 8.

Für Internationale Institutionen iSv § 27 GastStG tritt die Grundsteuerbefreiung hingegen nicht automatisch mit der Ansiedlungszustimmung ein. Vielmehr muss die Grundsteuerbefreiung ausdrücklich durch Rechtsverordnung als Vorrecht gewährt werden (§ 28 Abs. 1 S. 2 GastStG). Sog. quasisowjetische Organisationen iSv § 28 GastStG können steuerliche Vergünstigungen hingegen nur nach Maßgabe der Gemeinnützigkeitsvorschriften erlangen (§ 30 Abs. 1 S. 3 GastStG). Entsprechendes gilt für anerkannte Internationale Nichtregierungsorganisationen (§ 34 GastStG). **52**

Vor dem GastStG auf der Grundlage des Abkommens über die Vorrechte und Befreiungen der Sonderorganisationen der Vereinten Nationen und an andere zwischenstaatliche Organisationen (Gesetz v. 22.6.1954, BGBl. 1954 II 639, neu gefasst mit Gesetz v. 16.8.1980, BGBl. 1980 II 941) erlassene Verord- **53**

**nungen gehen hierüber teilweise hinaus** und enthalten vergleichbar dem § 11 GastStG eine explizite Befreiung von der Grundsteuer „im Rahmen der amtlichen oder satzungsmäßigen Tätigkeit“ (so die Verordnung über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Internationale Union für die Erhaltung der Natur und der natürlichen Hilfsquellen v. 31.3.2017, BGBl. 2017 II 368, und die Verordnung über die Gewährung von Steuerbefreiungen für die European Transsonic Windtunnel GmbH, BGBl. 1989 II 738). Eine Übersicht über weitere zwischenstaatliche Vereinbarungen, Zustimmungsgesetze und Rechtsverordnungen enthält BMF 18.3.2013, BStBl. I 2013, 404.

## **§ 5 Zu Wohnzwecken benutzter Grundbesitz**

**(1) Dient Grundbesitz, der für steuerbegünstigte Zwecke (§§ 3 und 4) benutzt wird, zugleich Wohnzwecken, gilt die Befreiung nur für**

- 1. Gemeinschaftsunterkünfte der Bundeswehr, der ausländischen Streitkräfte, der internationalen militärischen Hauptquartiere, der Bundespolizei, der Polizei und des sonstigen Schutzdienstes des Bundes und der Gebietskörperschaften sowie ihrer Zusammenschlüsse;**
- 2. Wohnräume in Schülerheimen, Ausbildungs- und Erziehungsheimen sowie Prediger- und Priesterseminaren, wenn die Unterbringung in ihnen für die Zwecke des Unterrichts, der Ausbildung oder der Erziehung erforderlich ist.<sup>2</sup> Wird das Heim oder Seminar nicht von einem der nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 begünstigten Rechtsträger unterhalten, so bedarf es einer Anerkennung der Landesregierung oder der von ihr beauftragten Stelle, daß die Unterhaltung des Heims oder Seminars im Rahmen der öffentlichen Aufgaben liegt;**
- 3. Wohnräume, wenn der steuerbegünstigte Zweck im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 nur durch ihre Überlassung erreicht werden kann;**
- 4. Räume, in denen sich Personen für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke ständig bereithalten müssen (Bereitschaftsräume), wenn sie nicht zugleich die Wohnung des Inhabers darstellen.**

**(2) Wohnungen sind stets steuerpflichtig, auch wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 vorliegen.**

Gilt nicht in **Baden-Württemberg** (dort § 6 BWLGrStG).

## **A. Allgemeines**

### **I. Systematische Einordnung und Zweck der Regelung**

- 1** § 5 enthält eine sachliche Ausnahme von den Steuerbefreiungen nach §§ 3, 4 und es müssen in diese beiden Normen – mit Ausnahme der § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 u. 6, die explizit die Nichtanwendung des § 5 vorsehen (→ § 3 Rn. 47) – zwei zusätzliche Voraussetzungen hineingelesen werden: (1) Dient der für steuerbegünstigte Zwecke nach §§ 3, 4 genutzte Grundbesitz zugleich Wohnzwecken, gilt die Befreiung nur für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 1–4 genau bezeichneten Wohnräume und (2) es darf sich bei diesen Wohnräumen nicht um „Wohnungen“ handeln. Mit der letztgenannten Negativvoraussetzung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass beim Vorliegen einer Wohnung der Wohnzweck überwiegt und selbst

die Verfolgung und Verwirklichung des gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecks keine Steuerbefreiung mehr rechtfertigt (BFH 4.12.2014 – II R 20/14, BStBl. II 2015, 610 Rn. 9). Insoweit führt die Gesetzesbegründung zum Grundsteuerreformgesetz vom 7.8.1973 namentlich zu gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften explizit aus: Es sei nicht Sache der Gemeinden, durch Verzicht auf die Grundsteuer die Mietpreisgestaltung zu beeinflussen. Es sei vielmehr Aufgabe des Leistungsstaates den einkommensschwachen Mietern die Aufbringung der Miete für eine angemessene Wohnung zu ermöglichen (BT-Drs. VI/3418, 81). Das ist ein anerkannter sachlicher Grund für die mit § 5 bewirkte Differenzierung, weshalb die Norm auch keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln unterliegt (BVerfG 4.4.1984 – 1 BvR 1139/82, ZKF 1985, 231).

§ 5 ist eine Spezialregelung gegenüber § 8 Abs. 2 und erübrigt damit die dort vorgesehene „Überwiegensprüfung“. Der Gesetzgeber hat mit § 5 die Frage der (Un-)Schädlichkeit gemischter Nutzung selbst entschieden (→ § 8 Rn. 1). Eine dem § 5 vergleichbare Regelung enthält § 6. Beide Normen finden unabhängig voneinander Anwendung, dh einer nach den Ausnahmen des § 6 unschädlichen Nutzung kann gleichwohl wegen § 5 die Steuerbefreiung zu versagen sein.

## II. Entwicklung der Vorschrift

§ 5 beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz vom 7.8.1973 (zu § 5 s. BT-Drs. VI/3418, 81; im Übrigen → Einl. Rn. 8). Der Regelungsgehalt seines Abs. 1 wurde weitgehend aus § 5 GrStG 1936/1951 (→ Einl. Rn. 5 f.) übernommen (dazu RStBl. 1937, 717 (720 f.)). § 5 hat bis heute keine inhaltliche Veränderung erfahren.

## III. Verfahrensrecht

Verfahrensrechtlich gelten grundsätzlich die Ausführungen zu § 3 (→ § 3 Rn. 4 ff.). Lediglich im Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Nr. 2 ist noch ein vorgelagertes Anerkennungsverfahren vorgesehen (→ Rn. 11).

### B. Wohnräume, die keine Wohnung darstellen (Abs. 1)

#### I. Befreiungsausschluss für Wohnräume (Abs. 1 Einleitungssatz)

Befreiungsschädlich ist die Benutzung des Grundbesitzes (auch) für Wohnzwecke (zum Wohnzweck → BewG § 249 Rn. 14 f.). § 5 Abs. 1 gilt ganz allgemein, dh ohne Rücksicht darauf, welche der (persönlichen) Befreiungsvoraussetzungen der Grundstückseigentümer oder der Nutzende erfüllt. Der Ausschluss betrifft deshalb gleichermaßen Grundbesitz von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, gemeinnützigen Körperschaften, öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften und anderen Steuerpflichtigen (BFH 23.2.1979 – III R 38/77, BStBl. II 1979, 524). Auch wenn das Gesetz den Begriff selbst nicht verwendet, **lässt sich zur Umschreibung des Anwendungsbereichs von Abs. 1 insoweit von einzelnen, nicht zu einer Haushaltsführung geeigneten, aber doch zum Wohnen (= Übernachten von Menschen) bestimmten „Wohnräumen“ sprechen** (so auch BT-Drs. VI/3418, 81; ferner Knittel in Stenger/Loose § 5 Rn. 77), nämlich in Abgrenzung zu Wohnungen, für die Abs. 2 gilt (→ Rn. 19).

## II. Ausnahmen von dem Befreiungsausschluss für Wohnräume

### 6 1. Gemeinschaftsunterkünfte der Streitkräfte und Polizei (Nr. 1).

Begünstigt sind die Gemeinschaftsunterkünfte (Einzel- wie auch Gemeinschaftswohnräume, BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117) der Bundeswehr, der ausländischen Streitkräfte, der internationalen militärischen Hauptquartiere, der Bundespolizei, der Polizei und des sonstigen Schutzdienstes (= BND, Bundesamt für Verfassungsschutz, Knittel in Stenger/Loose § 5 Rn. 91) des Bundes und der Gebietskörperschaften sowie ihrer Zusammenschlüsse. Der Begriff des sonstigen Schutzdienstes erfasst auch das Technische Hilfswerk, die lokale Feuerwehr und ähnliche staatliche Einheiten (Knittel in Stenger/Loose § 5 Rn. 91). Der aktuelle Wortlaut nennt zwar in Nr. 1 ansonsten nur Aufzählungsbeispiele, die allesamt die innere und äußere Sicherheit im engeren Sinne betreffen. Das weitere Verständnis wird aber durch die Entwicklungsgeschichte bestätigt: Das GrStG 1951 nannte in § 5 Nr. 1 noch ausdrücklich den „Feuerschutzdienst“ und es ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber des Grundsteuerreformgesetzes 1973 hiervon abweichen wollte.

7 Voraussetzung ist, dass die Unterbringung erforderlich ist, um einen geordneten Dienstbetrieb aufrechtzuerhalten (AEGrStG A 5.2 Abs. 1 S. 3). Dies folgt aus dem Ausgangspunkt der Begünstigung, nämlich der Nutzung zum Dienstgebrauch iSv § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 und dem Unmittelbarkeitserfordernis des § 7. Bestätigt wird dies zudem durch die Vorgängernorm des § 5 GrStG 1936 (→ Einl. Rn. 5), der noch von „Kasernen- und Lagerunterkünften der Wehrmacht“ sprach und von dem nach 1945 nur begrifflich, aber nicht inhaltlich abgewichen werden sollte (vgl. BT-Drs. I/1787, 10). Nach diesem funktionalen und iSd Zweckdienlichkeit zu konkretisierenden (zur Diskussion → § 7 Rn. 5 ff.) Verständnis (hier bezogen auf die Aufrechterhaltung des geordneten militärischen, polizeilichen etc Dienstbetriebes) ist sodann auch der Umfang der Begünstigung zu bestimmen, vor allem in Abgrenzung zu anderen Zwecken, wie insbes. dem Fürsorgeanliegen des Dienstherrn. Steuerfrei sind daher auch die Aufenthaltsräume, Speiseräume, Küchen und Wirtschaftsräume (BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117; AEGrStG A 5.2 Abs. 2 S. 1). Für eine Kantine schadet es nicht, wenn sie verpachtet ist, sofern der Pächter so in den Dienstbetrieb eingebunden und in seinen Entscheidungsfreiräumen eingeschränkt ist, dass es praktisch keinen Unterschied macht, wer die Kantine betreibt (vgl. BFH 29.3.1968 – III 213/64, BStBl. II 1968, 499; i. Erg. auch AEGrStG A 5.2 Abs. 2 S. 2). Es ist grundsätzlich nicht erforderlich, dass diese weiteren Räumlichkeiten in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit den Unterkünften stehen. Die räumliche Distanz darf aber den **Funktionszusammenhang mit dem Dienstbetrieb** nicht auflösen. So hat der BFH bei einer Offiziersunterkunft, die außerhalb des Kasernengeländes lag, die Entfernung zur Kaserne für ein wichtiges Kriterium gehalten. Denn nur wenn die Offiziere in der unmittelbaren Nähe zu den Mannschaften untergebracht seien, könne diese Unterbringung die jederzeitige Einsatzbereitschaft gewährleisten (von BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117 bejaht für 40 Meter Entfernung; von BFH 21.6.1968 – III R 42/67, BStBl. II 1968, 719 verneint für 500 Meter bzw. 800 Meter Entfernung).

8 Wenn hingegen die Einsatzbereitschaft bei der Zurverfügungstellung von Gemeinschaftsunterkünften nicht im Vordergrund steht, sondern der Fürsorgeaspekt des Dienstherrn, dann fehlt es an der unmittelbaren Nutzung für den begünstigten Zweck (BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117). Verneint

wurde dementsprechend die Grundsteuerbefreiung auch für solche Räume auf einem Kasernengelände, die nicht für die dort stationierten Soldaten, sondern für durchreisende höhere Offiziere bestimmt waren. Denn auch hier gehe es nicht um die Gewährleistung der Einsatzbereitschaft, sondern um ein reines Fürsorgeanliegen (BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117). Erst recht zu verneinen ist der notwendige funktionale Zusammenhang bei Räumlichkeiten, die der bloßen Kontaktpflege dienen (Clubs, Bar; BFH 24.11.1978 – III R 55/76, BStBl. II 1979, 117) und ferner bei Ladengeschäften, Friseursalons, Bankinstituten oder ähnlichen Einrichtungen, die lediglich der Betreuung der Truppen dienen (BFH 14.1.1972 – III R 50/69, BStBl. II 1972, 318).

## 2. Wohnräume im Zusammenhang mit Erziehungs- und (Aus-)Bildungszwecken (Nr. 2). a) Schüler-, Ausbildungs- und Erziehungsheime. 9

Eine Wohnnutzung schadet nicht, wenn es sich um Wohnräume in Schülerheimen, Ausbildungs- und Erziehungsheimen handelt und die Unterbringung für die Zwecke des Unterrichts, der Ausbildung oder der Erziehung erforderlich ist. Die Begriffe Schüler-, Ausbildungs- und Erziehungsheim kann man für alle Rechtsträger und Nutzungen nicht losgelöst von den Begriffen des Unterrichts und der Erziehung konkretisieren (→ § 4 Rn. 35). Ein **Schülerheim** ist hiernach zB ein Wohnheim, in dem Kinder und Jugendliche untergebracht sind, die eine Schule zwecks Unterricht besuchen. Es ist nicht notwendig, dass zwischen dem Heim und der Schule ein räumlicher Zusammenhang besteht. Notwendig ist aber, dass die Unterbringung es ermöglicht, die Schule zu besuchen (→ Rn. 10). Es kommt nicht darauf an, ob die Schüler in dem Heim nur vorübergehend, zB nur jeweils eine Woche in dem einer Schule gehörenden Schullandheim (sofern es sich entsprechend des eingangs genannten Zusammenhangs mit dem Unterricht um einen schulergänzenden Lernort handelt), oder dauernd, zB in einem Internat für das ganze Schuljahr, untergebracht sind (vgl. AEGrStG A 5.3 Abs. 2 S. 4). Dies alles gilt entsprechend für ein **Ausbildungsheim**. Hier werden zum einen die Schüler untergebracht, die sich in einer beruflichen Ausbildung befinden. Da der Unterrichtsbegriff allerdings über die Berufsausbildung hinausgeht und auch politische (Weiter-) Bildung erfasst, werden zB auch – vorbehaltlich der Erforderlichkeitsfrage (→ Rn. 10) – Schulungsheime von Gewerkschaften erfasst (→ § 4 Rn. 34 mwN). Der Wortlaut umfasst hingegen kein Studentenwohnheim. Der Begriff des **Erziehungsheim**s ist schon begrifflich untrennbar mit der Erziehung verbunden. Es geht mithin um eine Unterbringung im Zusammenhang mit einem Erziehungszweck, dh es muss ein pädagogisches Konzept verfolgt werden (vgl. AEGrStG A 5.3 Abs. 3 S. 1). Der reine Unterbringungs- und Verpflegungszweck ist mithin nicht ausreichend (Troll/Eisele § 5 Rn. 5).

Die **Unterbringung muss für die Zwecke des Unterrichts, der Ausbildung oder der Erziehung erforderlich sein**. Diese Voraussetzung gilt nach ihrem Wortlaut für alle Betreiber der genannten Einrichtungen, dh nicht nur für solche iSv § 5 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 (aber → Rn. 11). Der BFH hat hierzu formuliert, dass der Unterrichts-, Ausbildungs- und Erziehungszweck nur durch die Zusammenfassung der Zöglinge in gemeinschaftlichen Wohn- und Unterkunftsräumen erreicht werden kann (BFH 14.11.1958 – III 303/56, BStBl. III 1959, 81). Bei Erziehungsheimen ist die Erforderlichkeit iSv Nr. 2 aus Erziehungsanlass und -konzept heraus zu begründen. Bei Schüler- und Ausbildungsheimen dürfte die Unterbringung bei minderjährigen Schülern hingegen eher Ausdruck einer praktischen Notwendigkeit sein, nämlich bei weit entfernten Schulen (Internat). In

einer solchen Situation tritt der Wohnzweck hinter dem Ausbildungszweck zurück. Denn ohne die Wohnräume ließe sich der konkrete Ausbildungszweck nicht verwirklichen. Angesichts dessen muss es bei einem Schul- und Ausbildungsheim ausreichen, wenn die Wohngelegenheiten es den Schülern und Auszubildenden ermöglichen, die Schule bzw. Ausbildungsstätte zu besuchen und dies ist bei nicht volljährigen Personen eine Frage der organisierten Aufsicht und Fürsorge (vgl. auch AEGrStG A 5.3 Abs. 2 S. 3; Knittel in Stenger/Loose § 5 Rn. 126: Heim und Schule müssen organisatorisch so miteinander verbunden sein, dass die Ziele der Schule unmittelbar gefördert werden). Bei Erwachsenen wird man dies alles hingegen idR anders sehen müssen, vor allem bei nur vorübergehenden Ausbildungsaufenthalten, für die man ebenso gut auch ein Hotel oder eine Pension nutzen könnte. Der BFH hat daher im Zusammenhang mit einer evangelischen Akademie zu Recht betont, dass die gemeinschaftliche Unterbringung der Akademiebesucher zwar den eigentlichen Zweck der Akademie fördern mag, aber die Räume doch in erster Linie den Wohnzwecken der Tagungsteilnehmer dienen (BFH 14.11.1958 – III 303/56, BStBl. III 1959, 81; die Finanzverwaltung will diesen Fall nunmehr – zu Unrecht – § 5 Abs. 1 Nr. 3 zuordnen, → Rn. 14).

- 11 Bei den **Rechtsträgern, die die Grundsteuerbefreiung aus § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 herleiten** (also vor allem juristische Personen des öffentlichen Rechts, gemeinnützige Körperschaften, Religionsgemeinschaften) kann das Finanzamt in nur einem Verfahren über die Grundsteuerbefreiung entscheiden. Dabei muss es auch die Erforderlichkeit der Unterbringung würdigen (→ Rn. 10). Für alle anderen Rechtsträger statuiert § 5 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 hingegen die weitere Voraussetzung, dass die Landesregierung oder die von ihr beauftragten Stellen anerkennen, dass die Unterhaltung des Heims oder Seminars im Rahmen der öffentlichen Aufgaben liegt. Das betrifft vor allem **Privatschulen ohne Gemeinnützigkeitsstatus**, bei denen auch die Grundsteuerbefreiung im Übrigen an eine entsprechende Anerkennung geknüpft wird (s. § 4 Nr. 5). **Die Anerkennung richtet sich nach Landesrecht** und wird – ebenso wie die Anerkennung nach § 4 Nr. 5 – durch einen gesonderten Verwaltungsakt ausgesprochen (im Einzelnen → § 4 Rn. 36 ff., die dortigen Ausführungen zu Zuständigkeit, Verfahren, Entscheidung und Rechtsschutz gelten für § 5 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 entsprechend). Maßstab für die Anerkennungsentscheidung ist hier, dass gerade auch die Unterbringung von der öffentlichen Aufgabe erfasst ist. Dies wiederum lässt sich praktisch wohl nicht von der Erforderlichkeit der Unterbringung trennen; letztlich dürfte sich die Prüfung wohl auch hierauf reduzieren. Andere Kriterien, die nicht bereits im Rahmen der nach § 4 Nr. 5 notwendigen Anerkennung geprüft worden sind, sind jedenfalls nicht erkennbar. Wenn dem so sein sollte, dann erweist sich das Anerkennungserfordernis nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 freilich als überflüssig, weil die Erforderlichkeit vom Finanzamt hier genauso gut mitgeprüft werden könnte wie bei den anderen Rechtsträgern auch.

- 12 **b) Wohnräume in Prediger- und Priesterseminaren.** Der Ausdruck „Prediger- oder Priesterseminar“ bezieht sich nach Ansicht der Rechtsprechung nur auf Einrichtungen der evangelischen und der katholischen Kirche. Er umfasse nur die Ausbildungsstätten, die der Hochschulausbildung evangelischer und katholischer Geistlicher im pastoralpraktischen Bereich dienen. Eine Anwendung auf andere geistliche Ausbildungsstätten wurde abgelehnt (BFH 23.2.1979 – III R 38/77, BStBl. II 1979, 524, dort Missionsschule eines privaten Vereins für 14- bis 21-jährige). Im Übrigen gilt auch für die Prediger- und Priesterseminare das

Erfordernis der Erforderlichkeit der Unterbringung zur Erreichung des Unterrichts- und Ausbildungszwecks (→ Rn. 10).

**3. Wohnräume im Zusammenhang mit einem steuerbegünstigten Zweck iSv § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 (Nr. 3).** Nach Nr. 3 sind Wohnräume grundsteuerbefreit, wenn der steuerbegünstigte Zweck iSd § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 nur durch ihre Überlassung erreicht werden kann. Dies betrifft zB die der **Unterbringung von Straf- und Untersuchungsgefangenen** dienenden Räume in einer Justizvollzugsanstalt, ein Obdachlosenheim und die der **Unterbringung von Patienten dienenden Räume in einem Krankenhaus** (vgl. AEGrStG A 5.4 Abs. 2 S. 1). Ferner ist auf die Wohnräume zur Unterbringung alter Personen in einem gemeinnützigen **Altenheim** (für eine vollstationäre Pflegeeinrichtung FG Münster 13.12.2018 – 3 K 34/16, BeckRS 2018, 42348), Flüchtlingsunterkünfte und auch auf **Studentenwohnheime** hinzuweisen. In allen diesen Beispielen ist die Unterbringung entweder gerade der Zweck der begünstigten Tätigkeit oder die begünstigte Tätigkeit bedingt zwangsläufig eine Unterbringung in Wohnräumen. Insbesondere bei den genannten Beispielen des Altenheims, der Flüchtlingsunterkunft und des Studentenwohnheims stellt sich allerdings häufig die Abgrenzungsfrage zur insgesamt schädlichen Wohnung iSv Abs. 2 (→ Rn. 19; Nachweise insbes. zu Wohnungen in Altenheimen und Studentenwohnheimen ferner → BewG § 249 Rn. 29 ff.).

Dass eine **gemeinsame Unterbringung von Personen für die Erreichung eines öffentlichen Dienstzwecks oder eines gemeinnützigen oder religiösen Zwecks förderlich ist, wurde von der Rechtsprechung hingegen nicht als ausreichend erachtet.** Dementsprechend wurde die Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 für Wohnräume abgelehnt, die lediglich der mehrzügigen Zusammenkunft von Menschen zur Durchführung von begünstigten Veranstaltungen uÄ dienen (BFH 14.11.1958 – III 303/56, BStBl. III 1959, 81; 7.10.1966 – III 283/63, BStBl. III 1967, 30). Die **Finanzverwaltung folgt dem nicht.** Sie geht vielmehr davon aus, dass auch Wohnräume befreit sind, die der Unterbringung der Teilnehmer der unter § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 3 oder 4 fallenden Träger von Einrichtungen der Erwachsenenbildung dienen, einschließlich der Wohnräume kirchlicher Bildungseinrichtungen (AEGrStG 5.4 Abs. 1 S. 3 f.). Diese Sichtweise entspricht auch einer in der Literatur vertretenen Ansicht, wonach die dies vormals ablehnende Rechtsprechung des BFH durch § 68 Nr. 8 AO überholt sei. Nach dieser Vorschrift liegt ein unschädlicher Zweckbetrieb vor, wenn Einrichtungen, die selbst Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art durchführen, den Teilnehmern auch selbst Beherbergung und Verköstigung gewähren. Dieser Regelung soll entsprechend dem allgemeinen Zweckbetriebskonzept die Wertung zu entnehmen sein, dass der begünstigte Zweck der Einrichtung nur durch die Überlassung von Wohnräumen erreicht werden kann (so Troll/Eisele § 5 Rn. 9). **Dem ist zu widersprechen.** So ist schon der Hinweis auf die Zweckbetriebskonzeption nicht zwingend, da gerade § 68 Nr. 8 AO in Bezug auf die Beherbergung und Beköstigung eine konstitutive Regelung enthält, ohne die die Annahme eines Zweckbetriebes an der Erforderlichkeitsvoraussetzung des § 65 Nr. 2 AO scheitern würde; dies hat selbst der Gesetzgeber erkannt (BT-Drs. 8/2827, 79: „Abweichung vom geltenden Rechtszustand“; ebenso Musil in HHS AO § 68 Rn. 38). Bei einer derart konstitutiven Erweiterung des Zweckbegriffs durch Außerkraftsetzung der dortigen Erforderlichkeitsvoraussetzung kann nicht unterstellt werden, dass dies für alle Steuern gleichermaßen

gelten soll (in BT-Drs. 8/2827, 79 äußert sich der Gesetzgeber auch nur zur begünstigenden Wirkung des § 68 Nr. 8 AO für die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer und gerade nicht zur Grundsteuer). Festzuhalten ist jedenfalls, dass § 5 anlässlich der Einfügung des § 68 Nr. 8 AO (durch Gesetz v. 26.11.1979, BGBl. 1979 I 1953) unverändert geblieben ist. Hätte der Gesetzgeber die Unschädlichkeitsgründe des § 5 Abs. 1 ausweiten wollen, hätte er dies dort tun müssen. Entscheidend ist aber letztlich, dass das Gesetz in § 5 Abs. 1 Nr. 2 eine einzelfallbezogene Erforderlichkeitsprüfung vorsieht, womit Schulen u.Ä. einer strengeren Regelung unterliegen würden als Volkshochschulen und andere Bildungseinrichtungen. Das kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben. Im Grunde ist die Unterscheidung stimmig. Bei mehrtägigen Zusammenkünften an einem auswärts gelegenen Ort nehmen die den Teilnehmern angebotenen Übernachtungsmöglichkeiten diesen Personen nur die Lästigkeit ab, sich eine Pension oder ein Hotel zu suchen oder je nach Entfernung jeden Tag neu anzureisen; das rechtfertigt nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 3 keine Grundsteuerbefreiung.

- 15 Nr. 3 nimmt nur auf § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 oder 4 Bezug und dürfte insoweit zu eng geraten sein. Er nimmt damit nämlich die Krankenzimmer in **privaten Krankenhäusern iSv § 4 Nr. 6** aus. Für eine solche Differenzierung besteht kein rechtfertigender Grund. Es wird daher zu Recht angenommen, dass § 5 Nr. 3 auch für ein Krankenhaus iSv § 4 Nr. 6 gilt (Troll/Eisele § 5 Rn. 6).

- 16 **4. Bereitschaftsräume (Nr. 4).** Nach Nr. 4 ist eine Wohnnutzung steuerbefreiungunschädlich, wenn es sich um Räume handelt, in denen sich Personen für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke ständig bereithalten müssen und wenn es sich nicht zugleich um die Wohnung des Inhabers handelt. Die Regelung hat nur klarstellende Bedeutung (zu § 5 GrStG 1936 auch schon der historische Normgeber RStBl. 1937, 717 (720)). Denn es geht um Bereitschaftsräume, die zwar eine Schlafgelegenheit enthalten (sonst käme Wohnraum iSv Abs. 1 schon gar nicht in Betracht), bei denen das Wohnen aber nur ein unvermeidbarer Reflex der eigentlichen Zweckverfolgung ist. **Positiv verlangt Nr. 4, dass die Räume zum Aufenthalt solcher Personen bestimmt sind, die ständig und sofort einsatzbereit sein müssen** (bezogen auf den begünstigte Nutzungszweck iSv §§ 3, 4). Mit dem Wort „ständig“ verlangt der Gesetzgeber zwar nicht, dass gerade in diesem Raum ständig („rund um die Uhr“) eine Person sein muss. Der Raum muss aber die Bedingung dafür sein, dass das Personal „Tag und Nacht“ zur Verfügung stehen kann (womöglich strenger AEGrStG A 5.5 Abs. 1 S. 3), wie dies bei medizinischen Personal in Krankenhäusern und auch bei Erziehern in Schüler- und Erziehungsheimen typischerweise der Fall ist (AEGrStG A 5.5 Abs. 1 S. 4). Aus diesem funktionalen Erfordernis („Bereitschaft“) folgt zugleich, dass dieser Raum die Bereitschaftsfunktion durch seine örtliche Nähe zum Ort des Einsatzes auch erfüllen können muss. Das ist eine Frage des Einzelfalls (zu Recht Knittel in Stenger/Loose § 5 Rn. 169; generalisierend und enger hingegen AEGrStG A 5.5 Abs. 3 S. 1: Raum muss sich auf dem Grundstück, auf welchem die begünstigte Nutzung stattfindet, oder in unmittelbarer Nähe befinden).

- 17 Als weitere **(negative) Voraussetzung** verlangt Nr. 4 darüber hinaus, **dass es sich bei den Räumen nicht zugleich um die Wohnung des Inhabers handeln darf**. Der hier verwendete Begriff der Wohnung irritiert, weil das Vorliegen einer Wohnung iSv § 5 Abs. 2 die Begünstigung ohnehin kategorisch ausschließen würde. Daher geht der BFH zu Recht davon aus, dass der Wohnungsbegriff iSv