

Vahlens Kommentare

# Grundsteuergesetz

Kommentar

von  
Dr. Max Troll, Dirk Eisele

11. Auflage

Verlag Franz Vahlen München 2014

**a) Bedürftige Personen**

Bedürftig sind Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (**§ 53 Nr. 1 AO**). Bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, kann dies ohne weitere Nachprüfung angenommen werden (AEAO Nr. 4 zu § 53 AO). Im Übrigen sind körperlich behindert Personen, deren Bewegungsfähigkeit oder Leistungsvermögen infolge Erkrankung, Schädigung oder anderer Umstände in erheblichem Umfange eingeschränkt ist. Geistig behindert sind Personen, deren Leistungsvermögen infolge einer Schwäche ihrer geistigen Kräfte in erheblichem Umfange beeinträchtigt ist. Seelisch behindert sind Personen, deren Leistungsvermögen durch Psychosen, durch Störungen infolge von Krankheiten und Verletzungen des Gehirns, durch Suchtkrankheiten, durch Neurosen und sonstige Persönlichkeitsstörungen in wesentlichem Umfang beeinträchtigt wird. Den Behinderten stehen die von einer Behinderung Bedrohten gleich. Das sind Personen, bei denen der Eintritt der Behinderung nach allgemeiner ärztlicher oder sonstiger fachlicher Erkenntnis mit großer Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist. Hierzu vgl. § 53 Abs. 2 SGB XII v. 27.12.2003 (BGBl. 2003 I S. 3022), zuletzt geändert durch VO v. 15.10.2013 (BGBl. 2013 I S. 3856). Ob eine Person dauernd oder ob sie nur vorübergehend auf die Hilfe anderer angewiesen ist, braucht nicht weiter geprüft zu werden. Es kommt nur darauf an, dass die Voraussetzungen in dem Zeitpunkt erfüllt sind, in welchem ihr die Hilfe gewährt wird.

**b) Regelsätze bei der Sozialhilfe**

Eine Körperschaft verfolgt auch dann mildtätige Zwecke, wenn sie finanziell oder materiell Personen unterstützt, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe iSd § 28 SGB XII. Bei einer alleinstehenden Person und bei einem Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen allerdings diese Bezüge auch die genannten Grenzen übersteigen.

Darauf hinzuweisen ist, dass sich bei über 65 Jahren alten, bei erwerbsunfähigen und bei bestimmten anderen Personen der Regelsatz noch um einen Betrag für Mehrbedarf erhöht (§ 30 SGB XII).

Auf die sich nach den Regelsätzen ergebende jährliche Einkunftsgrenze kommt es nicht an bei Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es auch dafür zu verwenden (§ 53 Nr. 2 AO). Dies soll dann nicht gelten, wenn es sich um geringfügiges Vermögen bis zu einem Verkehrswert von 15 500 € handelt (R 33 a.1 Abs. 2 EStR). Im Einzelnen hierzu siehe AEAO Nr. 5 ff. zu § 53 AO.

**Benutzung des Grundstücks zu begünstigten Zwecken**

Für die Steuerfreiheit eines Grundstücks nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b GrStG muss neben der subjektiven Voraussetzung, dass die Körperschaft als

gemeinnützig anerkannt ist, auch die objektive Voraussetzung erfüllt sein, wonach das Grundstück unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird (§ 7 GrStG).

Die Körperschaft ist nur dann gemeinnützig, wenn sie selbst **ausschließlich gemeinnützige Zwecke** verfolgt. Dies ist der Fall, wenn in der Satzung keine anderen Zwecke vorgesehen sind und nach der tatsächlichen Geschäftsführung auch keine anderen als diese begünstigten Zwecke verfolgt werden (§ 56 AO). Grundsätzlich können mehrere begünstigte Zwecke gleichzeitig nebeneinander verfolgt werden, ohne dass dadurch die Ausschließlichkeit verletzt wird. Die gleichzeitige Verfolgung begünstigter und nicht begünstigter Zwecke schließt dagegen die Anerkennung aus. Dabei ist es gleichgültig, ob der nichtbegünstigte Zweck bereits in der Satzung vorgesehen ist oder ob abweichend davon nur die tatsächliche Geschäftsführung auch auf einen nichtbegünstigten Zweck ausgerichtet ist (BFH v. 29.1.1964, HFR 1964 S. 248). Die Abgrenzung zwischen begünstigt und nichtbegünstigt hängt im Einzelfall auch davon ab, ob der Zweck ein selbständiger Hauptzweck oder nur ein unentbehrlicher Nebenzweck des an sich begünstigten Hauptzwecks ist. Dazu gehört z.B. jede Tätigkeit, die, ohne selbst begünstigt zu sein, die Erfüllung des Hauptzwecks erst ermöglicht.

**Verstößt** die Körperschaft **gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit**, dann entfallen die subjektiven Voraussetzungen der Steuerfreiheit. Ihr Grundbesitz wird in diesem Fall selbst dann steuerpflichtig, wenn er für Zwecke benutzt wird, die an sich gemeinnützig sind. Der Grundsatz der Ausschließlichkeit erfordert aber nicht, dass auch der gesamte Grundbesitz einer gemeinnützigen Körperschaft nur für gemeinnützige Zwecke verwendet wird. Er kann z.B. zum Bereich der Vermögensverwaltung oder zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehören. Er unterliegt dann zwar der Grundsteuer. Dies lässt aber die Anerkennung der Körperschaft als gemeinnützig unberührt. Er bleibt jedoch steuerfrei, wenn er zu einer der nach § 58 AO unschädlichen Betätigungen benutzt wird. Wenn z.B. die Körperschaft gemeinnützig ist, weil sie Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft sammelt (§ 58 Nr. 1 AO), bleibt ihr zu Verwaltungszwecken benutzter Grundbesitz ebenfalls steuerfrei.

Für die Steuerbefreiung eines Grundstücks ist es nicht erforderlich, dass dieses ausschließlich für begünstigte Zwecke verwendet wird. Wenn es von der gemeinnützigen Körperschaft sowohl zu gemeinnützigen als auch zu anderen nicht begünstigten Zwecken benutzt wird (BFH v. 10.12.1954, BStBl. 1955 III S. 63), gilt die Vorschrift in § 8 Abs. 2 GrStG. Danach kommt es in einem solchen Fall darauf an, welche Nutzung überwiegt. Hierzu vgl. Anm. 4 zu § 8 GrStG. Die Steuerfreiheit würde allerdings auch hier entfallen, wenn wegen der Nutzung zu dem nicht begünstigten Zweck die subjektiven Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft nicht mehr gegeben sein sollten (s. o.).

Die begünstigten Zwecke müssen **unmittelbar** verfolgt werden. Das gilt zunächst als Voraussetzung für die Anerkennung als gemeinnützig. Die Körperschaft muss deshalb grundsätzlich die steuerbegünstigten satzungsmäßigen

Zwecke selbst verwirklichen (§ 57 Abs. 1 AO), z. B. selbst die Schule oder das Krankenhaus betreiben. Dass auch der Grundbesitz unmittelbar zu einem begünstigten Zweck genutzt werden muss, ergibt sich aus § 7 GrStG. Hierzu vgl. Anm. 2 zu § 7 GrStG. Die gemeinnützige Körperschaft kann sich aber bei ihrer Tätigkeit auch irgendwelcher Hilfspersonen bedienen. So kann sie z. B. die Führung eines Krankenhauses einem angestellten Arzt übertragen (BFH v. 31.10.1957, BStBl. 1958 III S. 170). Dabei handelt es sich stets um Fälle, in denen die begünstigte Tätigkeit noch für Rechnung der Körperschaft ausgeübt wird.

Unschädlich ist es auch, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihren Grundbesitz einer **anderen gemeinnützigen Körperschaft** zur Benutzung für deren begünstigte Zwecke entgeltlich oder unentgeltlich **überlässt**. Auch dieser Grundbesitz bleibt steuerfrei. Soweit es sich um Räume handelt, ergibt sich dies aus § 58 Nr. 4 AO. Zu den Räumen i. S. dieser Vorschrift sollten dabei auch Sportanlagen und Freibäder gehören. Hierzu vgl. AEAO zu § 58 AO. Ganz generell gilt diese Steuerfreiheit aber für den überlassenen Grundbesitz schon nach § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG. Hierzu vgl. Anm. 60 zu § 3 GrStG.

### Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Auch gemeinnützige Körperschaften können ohne einen gewissen Geschäftsbetrieb nicht auskommen. Es bedarf der Führung der laufenden Geschäfte, der Leitung durch die Organe, der Beschaffung der finanziellen Mittel usw. Insoweit spricht man vom **inneren Geschäftsbetrieb**, d. h. der **Verwaltung**. An sich ist die Verwendung eines Gebäudes zu Verwaltungszwecken keine unmittelbare Verwendung für einen gemeinnützigen Zweck (BFH v. 4.2.1976, BStBl. 1976 II S. 472). Verwaltungsräume sind jedoch für dessen Erfüllung unentbehrlich. Sie werden deshalb bei der Grundsteuer so angesehen, als ob sie ebenfalls unmittelbar dazu benutzt würden (BFH v. 10.12.1954, BStBl. 1955 III S. 63 und v. 6.10.1961, BStBl. 1961 III S. 571). Dies gilt nicht nur für die Räume, in denen der Betrieb der steuerbegünstigten Einrichtung geleitet wird, sondern auch für die Räume, die zur Verwaltung von steuerfreiem Grundbesitz benötigt werden.

Vielfach lässt sich auch bei einer gemeinnützigen Körperschaft eine weitergehende wirtschaftliche Betätigung nicht vermeiden. Insoweit spricht man dann von einem **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)**. Wird ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, so schließt dies zwar die Anerkennung als gemeinnützig nicht aus, die gemeinnützige Körperschaft wird jedoch damit steuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Demgemäß dient auch der Grundbesitz der gemeinnützigen Körperschaft, auf dem ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, nicht unmittelbar gemeinnützigen Zwecken. Er ist infolgedessen auch grundsteuerpflichtig. Hierzu vgl. AEAO § 64 AO. Dies gilt z. B. auch für den Forstbetrieb einer gemeinnützigen Stiftung, den sie selbst bewirtschaftet (FinMin. Ba-Wü v. 18.1.1988, StEK KStG § 5 Nr. 84).

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige, über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit, durch die

Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden (§ 14 AO). Es kann dies ein Gewerbebetrieb, ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder auch jede andere wirtschaftliche Betätigung (sonstiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) sein. Die Abgrenzung von der Vermögensverwaltung ist deshalb von Bedeutung, weil die gemeinnützige Körperschaft zwar mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Rahmen des § 64 Abs. 1 AO steuerpflichtig wird, im Übrigen aber steuerfrei bleibt. Es ist insoweit wie bei einem anderen Eigentümer voll steuerpflichtig. Wichtig ist hier die Abgrenzung des steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vom steuerunschädlichen Zweckbetrieb (§§ 65 ff. AO); denn insoweit wird noch eine gemeinnützige Betätigung der Körperschaft angenommen. Grundbesitz der Körperschaft, der für einen solchen Zweckbetrieb benutzt wird, bleibt deshalb auch grundsteuerfrei.

Die Frage, ob ein steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder steuerunschädlicher Zweckbetrieb vorliegt, ist nach den Vorschriften der §§ 64 ff. AO zu beurteilen. Sie haben den folgenden Wortlaut:

#### § 64 AO Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35 000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.

(5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
2. Totalisatorbetriebe,
3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

## § 65 AO Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

## § 66 AO Wohlfahrtspflege

(1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dient.

(2) <sup>1</sup>Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. <sup>2</sup>Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) <sup>1</sup>Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. <sup>2</sup>Für Krankenhäuser gilt § 67.

## § 67 AO Krankenhäuser

(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.

(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

## § 67a AO Sportliche Veranstaltungen

(1) <sup>1</sup>Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 45 000 Euro im Jahr nicht übersteigen. <sup>2</sup>Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

(2) <sup>1</sup>Der Sportverein kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. <sup>2</sup>Die Erklärung bindet den Sportverein für mindestens fünf Veranlagungszeiträume.

(3) <sup>1</sup>Wird auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet, sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

<sup>2</sup>Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. <sup>3</sup>Dieser schließt die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, oder von Dritten geleistet werden.

#### § 68 AO Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),
  - b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,
2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
  - b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien, wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs – einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten – nicht übersteigen,
3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
  - b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und
  - c) Integrationsprojekte im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,
5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,

6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,
8. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,
9. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. <sup>2</sup>Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. <sup>3</sup>Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Ob ein steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb gegeben ist, muss für die Grundsteuer in gleicher Weise wie bei der Körperschaftsteuer entschieden werden. Vgl. Abschnitt 12 Abs. 4 GrStR (abgedruckt bei Anm. 25 zu § 3 GrStG). Die bei der Körperschaftsteuer getroffene Entscheidung ist deshalb zu übernehmen. Fehlt es jedoch an einer solchen Entscheidung, z. B. weil die Erträge der gemeinnützigen Körperschaft eine so geringe Höhe haben, dass sie noch unter dem Freibetrag von 5000 € liegen (§ 24 KStG) und deshalb die Körperschaft steuerfrei bleibt oder weil die Einnahmen aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt nicht mehr als 35 000 € betragen und deshalb nach § 64 Abs. 3 AO nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, so muss die Entscheidung bei der Grundsteueranlagung selbständig getroffen werden.

Unterhält die gemeinnützige Körperschaft sowohl einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als auch einen Zweckbetrieb, so muss klargestellt werden, welches Grundstück der Körperschaft jeweils dem einen oder dem anderen dient. Wenn ein Grundstück sowohl dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als auch dem Zweckbetrieb dient oder sowohl zum Bereich der Vermögensverwaltung als auch zu einem Zweckbetrieb gehört, kommt es darauf an, welche Nutzung überwiegt. Hierzu vgl. auch Anm. 4 zu § 8 GrStG.

### Steuerunschädlicher Zweckbetrieb

Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, so wird die gemeinnützige Körperschaft mit diesem bzw. mit seinen Erträgen grundsätzlich steuerpflichtig (§ 64 Abs. 1 AO). Bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer gilt dies vorbehaltlich einer **Besteuerungsgrenze** von insgesamt 35 000 € (§ 64 Abs. 3 AO). Ungeachtet dieser Besteuerungsgrenze ist der für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendete Grundbesitz stets grundsteuerpflichtig.

Die Steuervergünstigung bleibt allerdings dann unberührt, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuer-



begünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, diese Zwecke nur mit seiner Hilfe erfüllt werden können und er mit gleichen oder ähnlichen Unternehmen nur insoweit in Wettbewerb tritt, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, wenn es sich also um einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb handelt (§ 65 AO). Demgemäß ist auch ein Grundstück grundsteuerfrei, wenn darauf unmittelbar ein solcher Zweckbetrieb unterhalten wird oder für die Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks unentbehrliche Hilfstätigkeiten erfüllt werden (BFH v. 30.1.1974, BStBl. 1974 II S. 410).

Die begünstigten Zwecke dürfen sich **unmittelbar** nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklichen lassen (§ 65 Nr. 2 AO). Steuerschädlich ist deshalb ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch dann, wenn er nur mittelbar den begünstigten Zwecken dient oder durch ihn der Zweck nur mittelbar gefördert wird (BFH v. 10.5.1955, BStBl. 1955 III S. 177) oder er zur Erfüllung der begünstigten Zwecke nicht zwingend erforderlich ist (BFH v. 28.11.1961, BStBl. 1962 III S. 73). Die Tatsache, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein wesentlicher materieller und krisenfester Rückhalt für die Körperschaft ist, reicht noch nicht aus, um einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb annehmen zu können (BFH v. 20.9.1963, BStBl. 1963 III S. 532).

Eine nur mittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke wurde bei der Grunderwerbsteuer angenommen z.B. bei einem Grundstück zur Unterbringung des Lehrpersonals eines gemeinnützigen Schulträgers (BFH v. 30.1.1974, BStBl. 1974 II S. 410), beim Gästehaus einer Hochschule zur Unterbringung von Wissenschaftlern (BFH v. 8.5.1974, BStBl. 1974 II S. 633), bei einem Heim zur Unterbringung der Teilnehmer an Kursen (BFH v. 10.3.1976, BStBl. 1976 II S. 469). Abgesehen von den in § 68 Nr. 8 AO angeführten Fällen (abgedruckt bei Anm. 44 zu § 3 GrStG) bleibt deshalb der hierfür benutzte Grundbesitz grundsteuerpflichtig. Hierzu vgl. auch Anm. 9 zu § 5 GrStG.

Steuerpflichtig ist auch ein Grundstück, das der Verwaltung des Vereinsvermögens dient (BFH v. 10.3.1976, aaO). Unterhält der Verein eine besondere gemeinnützige Einrichtung, so gehört ein Grundstück, auf dem die Verwaltung dieser Einrichtung ausgeübt wird, zu den unerlässlichen Hilfsmitteln (BFH v. 5.7.1972, BStBl. 1972 II S. 911). Ein solches Grundstück bleibt deshalb steuerfrei. Dasselbe gilt dann auch für das Grundstück mit einer Zufahrt zu dieser Einrichtung (BFH v. 29.5.1974, BStBl. 1974 II S. 689). Dagegen genügt es nicht, dass ein Grundstück für andere Zwecke genutzt wird und nur die Erträge dieser Nutzung der gemeinnützigen Einrichtung, z.B. einem Altenheim zugutekommen (BFH v. 8.10.1975, BStBl. 1976 II S. 129) oder dass das Grundstück verpachtet wird, um mit den Pachteinahmen kirchlich veranlasste Aufwendungen zu bestreiten (FG Münster v. 11.12.1969, EFG 1970 S. 412).

Weitere Voraussetzung für die Annahme eines steuerunschädlichen Zweckbetriebs ist, dass dieser zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in **Wettbewerb** tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO).