

# Grundsteuergesetz

Troll / Eisele

12., neubearbeitete Auflage 2021  
ISBN 978-3-8006-6265-4  
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

(§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO). Schützenvereine können auch dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn sie nach ihrer Satzung neben dem Schießsport (als Hauptzweck) auch das Schützenbrauchtum fördern (AEAO Nr. 6 zu § 52 AO). Hingegen ist die Durchführung von volksfestartigen Schützenfesten kein gemeinnütziger Zweck. Zur Gemeinnützigkeit eines Vereins zur **Förderung des IPSC-Schießens** (International Practical Shooting Confederation) siehe BFH v. 27.9.2018 V R 48/16, BStBl. 2019 II S. 790 (Anm. Gersch, AO-StB 2019 S. 35, sowie Wäger, BFH/PR 2019 S. 56). Vgl. hierzu auch BMF v. 12.12.2019, BStBl. 2019 I S. 1370; Fischer, jurisPR-SteuerR 7/2019 Anm. 2.

Ein wichtiges Kriterium für die Finanzverwaltung ist es im Zweifelsfall, ob der Sportverein Mitglied des Deutschen Sportbundes ist. Mit dieser Begründung wurde z. B. die Sportfischerei als gemeinnützig anerkannt (FinMin. Nds. v. 22.7.1968, DB 1968 S. 1422). Das Fischgewässer eines solchen Vereins ist allerdings nicht befreit (FG München v. 26.2.1981 IV 429/77, IV 196/77, EFG 1981 S. 463 sowie BFH v. 31.7.1985 II R 236/81, BStBl. 1985 II S. 632). Der Pferderennsport soll dagegen wegen Förderung der Tierzucht gemeinnützig sein (BFH v. 22.4.2009 I R 15/07, BStBl. 2011 II S. 475). Pferderennen, Trabrennen und ähnliche Veranstaltungen von Leistungsprüfungen zur Förderung der Pferdezucht waren zunächst nicht gemeinnützig, können aber heute als gemeinnützig anerkannt werden (**§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO**; OFD Frankfurt/M. v. 25.2.2003, StEK AO 1977 § 52 Nr. 152). Abgelehnt wurde zunächst die Anerkennung des Hundesports (BFH v. 13.12.1978 I R 2/77, BStBl. 1979 II S. 495). Dieser kann aber ebenfalls nach § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO als gemeinnützig anerkannt werden.

Zur Gemeinnützigkeit wegen Benutzung zu Sportzwecken vgl. auch Anm. 50 ff. zu § 3 GrStG.

Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck, weil dadurch eigenwirtschaftliche Zwecke der bezahlten Sportler gefördert werden. Unter bestimmten Voraussetzungen (siehe hierzu §§ 58 Nr. 9 und 67a AO) kann die Förderung des bezahlten Sports allerdings unschädlich für die Gemeinnützigkeit eines Sportvereins sein.

### Heimatspflege und Heimatkunde

Die Heimat ist die Umwelt, mit welcher der Einzelne durch Geburt oder Lebensumstände verwachsen ist. **Heimatspflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO)** umfasst alle Bestrebungen, die Heimat in ihrer natürlichen oder geschichtlichen Eigenart zu erhalten. In die Förderung der Heimatspflege sind z. B. einzubeziehen Heimatvereine sowie Freizeitwinzervereine, sofern Letztere nicht die gewerbliche Tätigkeit seiner Vereinsmitglieder fördern und die Veranstaltung von Winzerfesten nicht Satzungszweck ist (FinMin. Sachsen v. 16.7.1998, DStR 1998 S. 1306). Dem Begriff der Heimatspflege unterfällt nicht die Förderung des Fremdenverkehrs mit der Zielsetzung, die regionale Wirtschaft zu fördern (OFD Erfurt v. 26.2.1996, DStR 1996 S. 1246). **Heimatkunde** vermittelt das Wissen von der Heimat. Der Heimatgedanke wird auf die verschiedenste Weise gefördert, z. B. auch durch Erhaltung von Kul-

turdenkmälern, durch Unterhaltung von Heimatmuseen, durch Veranstaltung historischer Freilichtaufführungen, durch Errichtung eines Aussichtsturms, der das Kennenlernen der Heimat fördert (RFH v. 23.7.1938, RStBl. 1938 S. 914) u. a. m. Auch die Pflege von kulturell bedeutsamen Gegenständen und Sammlungen gehört hierher.

### Fürsorge für bestimmte Personengruppen

- 38 Unabhängig von den Voraussetzungen der Mildtätigkeit (vgl. Anm. 42 zu § 3 GrStG) gilt als gemeinnützig die **Fürsorge für Verfolgte, Flüchtlinge und Vertriebene, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Aus- und Übersiedler** (BMF v. 19.12.1994, BStBl. 1995 I S. 41) u. a. m. (**§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO**). Einrichtungen, die sich der kulturellen oder persönlichen Betreuung dieser Personen annehmen oder ähnlich einem Berufsverband deren Belange gegenüber der Öffentlichkeit vertreten, können somit auch gemeinnützig sein. Vgl. hierzu auch *Halaczinsky in Wallenhorst/Halaczinsky*, Kap. D Rn. 98 ff.

### Förderung der internationalen Gesinnung, des Völkerverständigungsgedankens und von gemeinnützigen Zwecken im Ausland

- 39 Gemeinnützig ist die **Förderung der internationalen Gesinnung**, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens (**§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO**). Die in dieser Rechtsnorm gewählte Zweckbestimmung tritt an die Stelle des bisherigen Zwecks „Völkerverständigung“. Toleranz und Völkerverständigung umfasst die Akzeptanz der Eigenarten fremder Völker (Nationen) im Inland und umgekehrt (FG Schl-H v. 3.9.1997 I 1095/94, EFG 1998 S. 520). In den Anwendungsbereich der Begünstigungsnorm fallen alle Einrichtungen, die diese Ziele innerhalb der deutschen Bevölkerung zu verwirklichen suchen, aber auch für Einrichtungen, die ihre Tätigkeit auf das Ausland erstrecken. Die (damalige) Auffassung, dass gemeinnützige Zwecke stets nur innenpolitische Zwecke sein könnten (BFH v. 11.11.1966 VI R 45/66, BStBl. 1967 III S. 116), war zu eng, da dem in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 13 AO intendierten Förderzweck auch die Förderung des friedlichen Zusammenlebens zwischen den ausländischen Staaten dient, es sich mithin nicht lediglich um die Vertiefung des Friedens zwischen Deutschland und dem Ausland handeln muss (*Klein/Gersch*, AO, § 52 Rz. 32). Vgl. hierzu auch *Halaczinsky in Wallenhorst/Halaczinsky*, Kap. D Rn. 114 ff. Zur Friedensforschung als Gegenstand der wissenschaftlichen Forschung siehe auch BFH v. 23.11.1988 I R 11/88, BStBl. 1989 II S. 391. Der Grundbesitz, auf dem diese Einrichtungen unterhalten werden, kann deshalb durchaus auch unter § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GrStG fallen.

Gemeinnützig ist auch die **Entwicklungszusammenarbeit** (**§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 15 AO**), die dem früheren Zweck „Entwicklungshilfe“ entspricht. Hierunter versteht man alle Maßnahmen, die dazu dienen, die Entwicklungsländer wirtschaftlich zu fördern, d. h. sie dem Stande der Industriestaaten näher zu bringen und sie in die gesamte wirtschaftliche Ordnung

einzugliedern. Im vorliegenden Zusammenhang könnte die Befreiungsvorschrift in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GrStG für Schuleinrichtungen von Bedeutung sein, in denen Angehörige von Entwicklungsländern ausgebildet werden.

### Sonstige gemeinnützige Zwecke

Gemeinnützig sind schließlich auch die weiteren in § 52 Abs. 2 AO aufgeführten Betätigungen wie die Tier- und Pflanzenzucht, die Pflege des traditionellen Brauchtums, die Soldaten- und Reservistenbetreuung, der Verbraucherschutz, die Kriminalprävention, die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens sowie des bürgerschaftlichen Engagements u. a. m. Hierzu vgl. Anm. 24 zu § 3 GrStG.

### Öffentliche und politische Zwecke

**Literatur:** *Hornung/Vielwerth*, Wie viel Politik verträgt das Gemeinnützigkeitsrecht?, DStR 2019 S. 1497; *Hüttemann*, Kein allgemeinpolitisches Mandat für gemeinnützige Körperschaften – Anmerkungen zum Attac-Urteil des BFH v. 10.1.2019, DB 2019 S. 744; *Riegel/Freund*, Gemeinnützigkeit verlangt parteipolitische Neutralität, BB 2019 S. 743; *Wäger*, Politische Betätigung im Kontext der Gemeinnützigkeit, BFH/PR 2019 S. 111.

Öffentliche Zwecke d. h. Aufgaben, die zum Bereich der hoheitlichen Tätigkeit einer **Körperschaft des öffentlichen Rechts** gehören, können den gemeinnützigen Zwecken nicht gleichgestellt werden, auch wenn gleichzeitig damit ein gemeinnütziger Zweck verfolgt wird (BFH v. 25.7.1973 II B 84/72, BStBl. 1973 II S. 764 und v. 4.2.1976 II R. 128/70, BStBl. 1976 II S. 472). Für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist diese Unterscheidung zwar ohne Bedeutung, denn ihr Grundbesitz ist sowohl befreit, wenn er zu öffentlichen Zwecken (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG), als auch, wenn er zu gemeinnützigen Zwecken (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a GrStG) benutzt wird. Das gilt jedoch nicht für eine **gemeinnützige Körperschaft**. Würde sie nämlich ihren eigenen Grundbesitz selbst zu öffentlichen Zwecken benutzen, wäre sie damit grundsteuerpflichtig. Dies wäre zwar kein befriedigendes Ergebnis, andererseits wird aber eine gemeinnützige Körperschaft kaum mit Befugnissen ausgestattet sein, die ihr die Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit ermöglichen. Man wird deshalb bei ihr auch dann von einer gemeinnützigen Tätigkeit ausgehen können, wenn dieselbe Tätigkeit bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als hoheitlich anzusehen ist. Hierzu vgl. auch Anm. 60 zu § 3 GrStG. Ein Verein, dessen tatsächliche Geschäftsführung darauf gerichtet ist, durch Umgehung gesetzlicher Verbote Geldmittel zur Förderung kommunaler Einrichtungen zu erlangen, ist nicht gemeinnützig (BFH v. 13.7.1994 I R. 5/93, BStBl. 1995 II S. 135).

**Politische Parteien** und Vereine sind nicht als gemeinnützig anerkannt. Dies ergibt sich daraus, dass für sie bei verschiedenen Steuerarten eigene Befreiungsvorschriften gelten, die andernfalls nicht erforderlich sein würden. Hierzu vgl. auch die Sondervorschriften über den Spendenabzug in § 10b Abs. 2 und § 34g EStG. Für die Grundsteuer bestehen allerdings keine sol-

chen Befreiungsvorschriften. Der Grundbesitz politischer Parteien kann deshalb in keinem Fall die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GrStG erfüllen. Ist aber schon die Tätigkeit einer politischen Partei nicht gemeinnützig, so gilt dies in gleicher Weise auch für einen Verein, der die Förderung parteipolitischer Ziele zum Zweck hat. Zur Verneinung eines allgemeinpolitischen Mandats gemeinnütziger Körperschaften siehe auch BFH v. 10.1.2019 V R 60/17, BStBl. 2019 II S. 301; Anm. Gersch, AO-StB 2019 S. 109, sowie Riegel/Freund, BB 2019 S. 743. Vgl. allerdings auch Anm. 35 zu § 3 GrStG.

### Mildtätige Zwecke

- 42 Mildtätig sind Zwecke, die darauf gerichtet sind, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Einkünfte eine bestimmte Höhe nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO), abgedruckt bei Anm. 24 zu § 3 GrStG). Es ist hier nicht erforderlich, dass die Tätigkeit der Allgemeinheit dient; sie kann sich deshalb auch auf einen in sich begrenzten und fest abgeschlossenen Personenkreis beschränken (RFH v. 20.1.1940, RStBl. 1940 S. 190), z. B. auf die Angehörigen einer Familie (RFH v. 29.4.1929, RStBl. 1929 S. 515) oder auf die Belegschaft eines Unternehmens. Der Begriff „mildtätige Zwecke“ umfasst auch die Unterstützung von Personen, die wegen ihres seelischen Zustands hilfsbedürftig sind; dies hat beispielsweise für die Telefonseelsorge sowie die Einrichtung von Frauenhäusern Bedeutung (Klein/Gersch, AO, § 53 Rz. 5). Eine Unterstützung bedürftiger Personen liegt allerdings nur dann vor, wenn die Hilfe nicht um eines Entgelts willen, sondern ohne Rücksicht darauf gewährt wird, ob von dem der Hilfe Bedürftigen oder von anderer Seite eine Gegenleistung dafür erwartet werden kann (RFH 18.12.1937, RStBl. 1938 S. 21).

Mildtätigen Zwecken dienen insbesondere die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und die ihnen angeschlossenen Organisationen, daneben aber auch zahlreiche Vereine, Stiftungen, insbesondere auch die verschiedensten Einrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die ausschließlich die persönliche und wirtschaftliche Hilfeleistung für bedürftige Personen zur Aufgabe haben. Zu den Einrichtungen dieser Art gehören u. a. Krankenhäuser, Altenheime, Pflegeheime usw. Die von den Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und ihren angeschlossenen Organisationen verfolgten Zwecke sind zwar schon als gemeinnützig anerkannt (vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO), so dass es insoweit gar nicht mehr der Prüfung, ob auch die besonderen Voraussetzungen der Mildtätigkeit erfüllt sind, bedarf. Das wird aber nur für den Regelfall zutreffen; denn der Umstand, dass ein Verein Mitglied eines Wohlfahrtsverbandes ist, bedeutet für sich allein noch nicht, dass seine Zwecke auch als karitativ anzuerkennen sind (BFH v. 28.8.1968 I 242/65, BStBl. 1969 II S. 145). Als **amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege** gelten:

1. Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung
2. Deutscher Caritasverband e.V.

3. Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e.V.
4. Deutsches Rotes Kreuz e.V.
5. Arbeiterwohlfahrt Bundesverband e.V.
6. Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e.V.
7. Deutscher Blinden- und Sehbehindertenverband e.V.
8. Bund der Kriegsblinden Deutschlands e.V.
9. Verband Deutscher Wohltätigkeitsstiftungen e.V.
10. Bundesarbeitsgemeinschaft Selbsthilfe von Menschen mit Behinderung und chronischer Erkrankung und ihren Angehörigen e.V.
11. Sozialverband VdK Deutschland e.V.
12. Arbeiter-Samariter-Bund Deutschland e.V.

Hierzu vgl. auch § 23 UStDV (bis 31.12.2019), Abschnitt 4.18.1 UStAE.

Der eingetragene Verein „Blaues Kreuz in Deutschland“ und seine Untergliederungen fördern ausschließlich mildtätige Zwecke (OFD Münster v. 3.12.1993, StEK AO 1977 § 53 Nr. 6).

#### 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 Umfang eingeschränkt ist. Geistig behindert sind Personen, deren Leistungsvermögen infolge einer Schwäche ihrer geistigen Kräfte in erheblichem Umfang 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 Gesetz v. 19.6.2020 (BGBl. 2020 I S. 1328). 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 33a.1 Abs. 2 EStR). Im Einzelnen hierzu siehe AEAO Nr. 5 ff. zu § 53 AO.

### Benutzung des Grundstücks zu begünstigten Zwecken

- 43 Für die Steuerfreiheit eines Grundstücks nach § 3 Abs. 1 Satz 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 I 192/62, HFR 1964 S. 248). Die Abgrenzung zwischen begünstigt und nichtbegünstigt hängt im Einzelfall auch davon ab, ob der Zweck ein selbstständiger 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 III 78/54 S, 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 III 158/57 U, 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 Ge- 44  
schäftsbetrieb nicht auskommen. Es bedarf der Führung der laufenden Ge-  
schäfte, der Leitung durch die Organe, der Beschaffung der finanziellen Mittel  
usw. Insoweit spricht man vom **inneren Geschäftsbetrieb**, d. h. der **Ver-  
waltung**. An sich ist die Verwendung eines Gebäudes zu Verwaltungszwecken  
keine unmittelbare Verwendung für einen gemeinnützigen Zweck (BFH v.  
4.2.1976 II R 128/70, 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 III 78/54 S, BStBl. 1955 III S. 63 und v. 6.10.1961 III 405/59 S,  
BStBl. 1961 III S. 571). Dies gilt nicht nur für die Räume, in denen der Be-



trieb 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 selbstständige 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.**