

Vahlens Kommentare

Grundsteuergesetz

Kommentar

von

Dr. Max Troll, Dirk Eisele

10., neubearbeitete Auflage

Grundsteuergesetz – Troll / Eisele

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Bewertung, Erbschaft-/Schenkungsteuer, Grundsteuer – Öffentliches Recht – Steuerrecht

Verlag Franz Vahlen München 2010

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3755 3

verwaltung 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. 45

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

teln (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 Pachteinnahmen 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). Eine tatsächliche, konkrete Konkurrenz- und Wettbewerbslage zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art ist nicht erforderlich (BFH v. 27. 10. 1993, BStBl. 1994 II S. 573). Mithin kann ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb angenommen werden, wenn es entweder überhaupt keine anderen Betriebe dieser Art gibt oder wenn es so viele Betriebe dieser Art gibt, dass die Konkurrenz durch den Zweckbetrieb sich nur noch ganz minimal auswirken kann. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtrichtung der Eingliederung von behinderten Menschen dient, ist ohne Rücksicht auf die Wettbewerbswirkung ein Zweckbetrieb iSd § 68 Nr. 3 AO (BFH v. 4. 6. 2003, BStBl. 2004 II S. 660). Der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen und ihn in der gleichen oder ähnlichen Form verwirklichen, ist unschädlich (AEAO Nr. 4 zu § 65 AO).

Wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugleich teils steuerschädlich, teils steuerunschädlich ist, bleibt er insgesamt steuerpflichtig. Eine Aufteilung ist nicht möglich. Das gilt z.B. für eine Stadthalle, in der außer kulturellen Veranstaltungen auch Tagungen stattfinden (BFH v. 19. 6. 1974, BStBl. 1974 II S. 664). Vielfach wird aber der steuerschädliche Teil der Tätigkeit nur geringfügig sein. In diesem Fall bleibt dann der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb steuerfrei. So wurde z.B. bei den Mensabetrieben der Studentenwerke verfahren, bei denen die Abgabe von Speisen, Getränken usw. an das Hochschulpersonal als steuerschädliche Betätigung anzusehen sein würde.

Für eine Reihe von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist die Abgrenzung zum steuerunschädlichen Zweckbetrieb bereits in § 68 AO, d.h. im Gesetz selbst geregelt. Es handelt sich dabei zum einen Teil um typische Fälle, in denen der begünstigte Zweck nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann und zum anderen Teil um Grenzfälle, für die auf diese Weise eine eindeutige Rechtslage geschaffen werden soll. Die Aufzählung ist jedoch, wie sich aus § 68 AO ergibt, keineswegs abschließend. Aus § 68 AO ist ein gesetzlicher Katalog einzelner Zweckbetriebe ersichtlich; diese Vorschrift geht als spezielle Norm der Regelung des § 65 AO vor (BFH v. 4. 6. 2003, BStBl. 2004 II S. 660). Die in § 68 AO geregelten Fälle werden in den nachfolgenden Abschnitten behandelt.

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege

Wohlfahrtspflege ist die planmäßige zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken (§ 66 Abs. 2 AO). Die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind steuerunschädliche Zweckbetriebe, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 1 AO). Es sind dies Personen, die entweder wegen ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes der Hilfe anderer bedürfen (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Einkünfte eine bestimmte Höhe nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO). Hierzu vgl. Anm. 42 zu § 3 GrStG.

In besonderem Maße dient eine Einrichtung den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel der von ihr erbrachten Leistungen zugute kommen (§ 66 Abs. 3 AO). Es ist dabei auf den Umfang der Leistungen und nicht darauf abzustellen, ob zwei Drittel der betreuten Personen diese Voraussetzung erfüllen. Meistens werden aber beide Maßstäbe übereinstimmen. Hierzu vgl. AEAO zu § 65 AO.

Die Steuerunschädlichkeit der Einrichtung muss durch den Nachweis der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der betreuten Personen dargetan werden. Aufzeichnungen über deren finanzielle Verhältnisse brauchen jedoch nur zu erfolgen, wenn nicht schon nach der Art des Geschäftsbetriebs und nach der Höhe der erhobenen Entgelte angenommen werden kann, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Auf die Berufsbezeichnung der betreuten Personen kommt es dabei nicht an; denn diese lässt nicht erkennen, ob diese Personen auch in jedem Fall die erforderlichen Voraussetzungen erfüllen (BFH v. 28. 10. 1960, BStBl. 1961 III S. 109).

Der Grundbesitz, auf dem Einrichtungen der Wohlfahrtspflege unterhalten werden, ist nur dann steuerfrei, wenn unmittelbar bei seiner Nutzung die Voraussetzungen der §§ 66 ff. AO gegeben sind. Die auf dem Grundbesitz erbrachten Leistungen müssen mindestens zu zwei Dritteln den genannten Personen zugute kommen. Es genügt also z. B. nicht, dass eine gemeinnützige Institution zwar insgesamt einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb bildet, weil ihre gesamten Leistungen zu mehr als zwei Dritteln diesen Personen zugutekommen, sie jedoch diese Personen alle in einem einfachen Heim und alle anderen Personen in einem zweiten aufwändigeren Heim unterbringt. Der Grundbesitz mit dem zweiten Heim wäre in diesem Fall steuerpflichtig. Voraussetzung ist auch hier, dass das Grundstück selbst zu gemeinnützigen bzw. mildtätigen Zwecken genutzt wird. Zur grundsteuerlichen Behandlung der Wohnräume in den Einrichtungen der Wohlfahrtspflege vgl. auch Anm. 6 ff. zu § 5 GrStG.

In § 68 Nr. 1 AO werden Einrichtungen der Wohlfahrtspflege angeführt, die als Zweckbetrieb anzusehen sind. Es sind dies Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Erholungsheime sowie Mahlzeitendienste (§ 68 Nr. 1 Buchst. a AO), Kindergärten, Kinderheime, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO). Für die in § 68 Nr. 1 Buchst. a AO genannten Altenheime usw. wird ausdrücklich verlangt, dass sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen die-

nen, bei den in § 68 Nr. 1 Buchst. b AO genannten Jugendheimen usw. braucht dies nicht der Fall zu sein, obwohl es sich hier ebenfalls um Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 Abs. 2 AO) handelt. Hierzu vgl. AEAO zu § 68 AO. In diesen Fällen genügt es vielmehr, dass die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt sind. Hierzu vgl. Anm. 45 zu § 3 GrStG.

Bei Altenheimen, Altenwohnheimen, Pflegeheimen, Erholungsheimen sowie Mahlzeitendiensten (§ 68 Nr. 1 Buchst. a AO) müssen also mindestens zwei Drittel der dort untergebrachten Personen zu diesem Kreis gehören. Sie müssen wegen ihrer körperlichen oder geistigen Verfassung hilfsbedürftig sein (§ 53 Nr. 1 AO) oder ihre Einkünfte und Bezüge dürfen eine bestimmte Grenze nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO). Erfüllt das Altenheim usw. eine dieser beiden Voraussetzungen, so kommt es auf die andere nicht mehr an (FinMin. NW v. 25. 10. 1978, BStBl. 1979 I S. 86). Es ist dann ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb und bleibt steuerfrei. Bei einem Altenwohnheim ist in diesem Fall allerdings die Abgrenzung zur Vermietung von Wohnungen bedeutsam; denn Wohnungen sind stets grundsteuerpflichtig. Hierzu vgl. Anm. 2 zu § 5 GrStG. Einzelwohnräume und Funktionsräume bleiben aber auch bei diesem Altenwohnheim steuerfrei. Ein Altenpflegeheim kann andererseits auch die Voraussetzungen erfüllen, um als Krankenhaus ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb zu sein (§ 67 AO).

Für das Krankenhaus gelten jedoch nicht die Voraussetzungen des § 66 AO, sondern die Sonderregelung in § 67 AO. Wegen der weiteren Einzelheiten vgl. hierzu Anm. 16 ff. zu § 4 GrStG.

Ein Erholungsheim, das von einem gemeinnützigen Verein unterhalten wird, ist als steuerschädlicher Geschäftsbetrieb angesehen worden (BFH v. 28. 10. 1960, BStBl. 1961 III S. 109), weil hier der Wettbewerb zu Pensionen und Gasthäusern eine zu große Rolle spielt. Das gilt auch bei einem Erholungsheim zur Aufnahme von Personen mit geringem Einkommen (BFH v. 22. 11. 1972, BStBl. 1973 II S. 251). Der Betrieb des Erholungsheims wäre allerdings dann ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb, wenn es überwiegend nur „stark erholungsbedürftige“ Personen (§ 53 Nr. 1 AO) aufnimmt oder überwiegend nur Gäste aufnimmt, die zu dem in § 53 Nr. 2 AO genannten Personenkreis gehören. Die Einkünfte und Bezüge der Gäste werden sich u. U. kaum feststellen lassen. Eine direkte Befragung der Gäste könnte andererseits aber als unzumutbarer Eingriff in deren Privatsphäre angesehen werden. Es wird also wesentlich darauf ankommen, dass nach der Gestaltung der Preise die Förderung der Gesundheit minderbemittelter Personen ermöglicht wird, dass also nur kostendeckende Pensionspreise verlangt werden. Bietet ein Verein den Teilnehmern einer im Übrigen steuerunschädlichen Veranstaltung Unterkunft und Verpflegung in eigenen Heimen, so ist insoweit ein steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen (BFH v. 10. 3. 1976, BStBl. 1976 II S. 469). Hierzu vgl. allerdings auch Anm. 8 ff. zu § 5 GrStG.

Selbstversorgungseinrichtungen

- 47 Steuerunschädlich sind landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung der gemeinnützigen Körperschaft dienen, wenn dadurch

die sachgemäße und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen gesichert werden soll, sowie andere Einrichtungen, insbesondere handwerklicher Art, die für deren Selbstversorgung erforderlich sind (§ 68 Nr. 2 AO). Land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz ist jedoch abgesehen von diesen Fällen von einer Grundsteuerbefreiung generell ausgeschlossen (§ 6 GrStG). Vgl. hierzu Anm. 2 zu § 6 GrStG. Insgesamt dürfte die Vorschrift heute keine allzu große Bedeutung mehr haben.

Andere Einrichtungen iSd § 68 Nr. 2 AO sind z.B. handwerkliche Betriebe eines Jugenderziehungsheimes, die Reparaturwerkstatt eines Sportvereins, die Schreinerei eines Theaters, Tischlereien, Schlossereien u. a. m. In diesen Fällen handelt es sich um Zweckbetriebe, die nicht der Einnahmeerzielung, sondern als notwendiges Hilfsmittel unmittelbar der Verwirklichung der begünstigten Zwecke dienen. Die Einrichtungen können aber zu steuer-schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben werden, wenn sie Erzeugnisse an Dritte verkaufen oder sonstige Leistungen für Dritte ausführen, und damit in Wettbewerb mit anderen Unternehmen treten. Dies wird allerdings so lange noch nicht angenommen, als diese Lieferungen und sonstigen Leistungen an Dritte geringfügig sind, d. h. nicht mehr als 20% der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen betragen (§ 68 Nr. 2 AO; BFH v. 18. 10. 1990, BStBl. 1991 II S. 157). Die Entscheidung darüber, ob hier ein steuer-schädlicher Geschäftsbetrieb oder ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb vorliegt, wird bereits bei der Körperschaftsteuer getroffen. Sie ist auch für die Grundsteuer zu übernehmen. Hierzu vgl. Abschnitt 12 Abs. 4 GrStR (abgedruckt bei Anm. 25 zu § 3 GrStG). Danach richtet sich dann auch die Grundsteuer für den Grundbesitz, auf dem der Geschäftsbetrieb bzw. Zweckbetrieb unterhalten wird.

Einrichtungen der Fürsorge

Steuerunschädliche Zweckbetriebe sind auch Betriebe usw., die nach dem SGB III v. 24. 3. 1997 (BGBl. 1997 I S. 594), zuletzt geändert durch Gesetz v. 3. 8. 2010 (BGBl. 2010 I S. 1112), förderungsfähig sind und Arbeitsplätze für Personen bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können. Hierzu vgl. auch § 136 SGB IX v. 19. 6. 2001 (BGBl. 2001 I S. 1046), zuletzt geändert durch Gesetz v. 5. 8. 2010 (BGBl. 2009 I S. 1127). Auch Einrichtungen für arbeitstherapeutische Zwecke usw. gehören hierher (§ 68 Nr. 3 AO und BFH v. 26. 4. 1995, BStBl. 1995 II S. 767). Umsätze an Außenstehende können hier zwar in unbegrenztem Umfang ausgeführt werden, allerdings mit der Einschränkung, dass sie keinen größeren Umfang erreichen, als zur Erfüllung der begünstigten Zwecke erforderlich ist. Als Teil des Zweckbetriebs gilt auch die von dem Werk betriebene Kantine, wenn die Behinderten auch während der Mahlzeit einer Betreuung bedürfen. Hierzu vgl. AEAO zu § 68 AO.

Ist der Betrieb so umfangreich, dass außer einem gewissen notwendigen Stammpersonal und den zu betreuenden Personen auch noch weitere Arbeitskräfte eingesetzt werden, so entfällt die Steuerbegünstigung. Steuerunschädlich ist es jedoch, wenn die Zahl der zu betreuenden Personen zeitweise

§ 3 49, 50

Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger

zwar gering ist, die beschäftigten Arbeitskräfte aber zur Aufrechterhaltung des Betriebs erforderlich sind. Schließlich lässt sich auch von vornherein kaum genau absehen, welchen Umfang der Betrieb zu jeder Zeit haben müsste (OFH v. 13. 9. 1947, StRK § 4 Ziff. 6 KStG R. 1).

Hierher gehören auch Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden, insbesondere Werkstätten, Verkaufsstellen usw. (§ 68 Nr. 4 AO), Einrichtungen für Zwecke der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe (§ 68 Nr. 5 AO), wobei es sich ebenfalls um handwerkliche, landwirtschaftliche oder gärtnerische Betriebe handeln kann. Auch die Betriebe eines psychiatrischen Landeskrankenhauses sind gemeinnützige Zweckbetriebe (BMF v. 19. 3. 1987, StEK § 5 KStG Nr. 77).

Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen

- 49 Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen sind zwar wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, nach § 68 Nr. 7 AO sind sie jedoch ohne Einschränkung als steuerunschädliche Zweckbetriebe anzusehen. Unter Einrichtungen sind dabei Museen, Theater, Bibliotheken, Sammlungen usw. zu verstehen. Veranstaltungen sind dagegen Konzerte, Theateraufführungen, Vorträge, Kunstausstellungen, Führungen, Besichtigungen usw., also kulturelle Leistungen, die von vorübergehender Natur sind (§ 68 Nr. 7 AO). Wegen der Breite des Spektrums, die die Förderung von Kunst und Kultur umfasst, ist die im Gesetz enthaltene Aufzählung der kulturellen Einrichtungen nicht abschließend (AEAO Nr. 11 zu § 68 AO).

Grundbesitz, auf dem sich kulturelle Einrichtungen befinden oder der zu kulturellen Veranstaltungen benützt wird, bleibt nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG steuerfrei, weil er unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient. Die Grundsätze, die für Sportveranstaltungen gelten, sind auch hier zu beachten (BFH v. 4. 5. 1994, BStBl. 1994 II S. 886).

Sportveranstaltungen

- 50 Die Förderung des Sports ist gemeinnützig. Hierzu vgl. Anm. 30 zu § 3 GrStG. Die Finanzierung der sportlichen Veranstaltungen ist jedoch dem Sportverein mit seinen Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen usw. meist nicht möglich. Die sportlichen Veranstaltungen dienen deshalb in wesentlichem Umfange gleichzeitig auch der Erzielung von Einnahmen. Damit wird zwar noch nicht die Gemeinnützigkeit des Sportvereins in Frage gestellt, die sportlichen Veranstaltungen werden jedoch zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sportliche Veranstaltungen sind alle sich unmittelbar auf den Sport beziehenden Betätigungen eines Sportvereins, insbesondere Spiele, Wettkämpfe, Sportlehrgänge, Sportreisen u. a. m. (BMF v. 8. 3. 1978, BStBl. 1978 I S. 202 und FinMin. Nds. v. 8. 3. 1978, DB 1978 S. 857). Die Anwesenheit von Publikum bei den Veranstaltungen wird nicht vorausgesetzt. Auch Veranstaltungen gehören hierher, bei denen Nichtmitglieder sich sportlich betätigen. Gleichgültig ist es auch, ob die Sportler an den Veranstaltungen gegen Entgelt oder unentgeltlich teilnehmen.

Sportliche Veranstaltungen bleiben bei einem Sportverein, der keine Fußballveranstaltungen unter Einsatz von Lizenzspielern durchführt, ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb, wenn die in § 67 a AO verlangten Voraussetzungen vorliegen. Hierzu vgl. § 67 a AO, abgedruckt bei Anm. 44 zu § 3 GrStG.

Bei einem Sportverein, der nach dem Bundesligastatut Fußballveranstaltungen unter Einsatz von Lizenzspielern durchführt (Lizenzspielverein), bleibt zwar die Gemeinnützigkeit unberührt, wenn die Lizenzspieler nicht zu den Vereinsmitgliedern gehören. Sämtliche sportliche Veranstaltungen sind jedoch bei ihm von vornherein als ein einziger steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln (§ 67 a AO). Das gilt deshalb auch für alle anderen sportlichen Veranstaltungen, auch soweit es sich dabei nicht um Fußballveranstaltungen handelt.

a) Steuerfreier Grundbesitz

Die Steuerfreiheit für Grundbesitz, der zu sportlichen Zwecken benutzt wird, ist in Abschnitt 13 GrStR geregelt, der den folgenden Wortlaut hat:

13 GrStR. Für sportliche Zwecke benutzter Grundbesitz

(1) Der sportlichen Zwecken dienende Grundbesitz, der nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 GrStG begünstigten Rechtsträgern zuzurechnen ist, bleibt grundsteuerfrei, wenn er für die begünstigten Zwecke zur Verfügung gestellt wird (vgl. auch Abschnitt 12 Abs. 5 Satz 1).

(2) Als für sportliche Zwecke benutzt gelten außer den sportlichen Anlagen auch Unterrichts- und Ausbildungsräume, Umkleide-, Bade- und ähnliche Räume, ferner Unterkünfte- und Schutzhütten von Bergsteiger-, Ski- und Wandervereinen. Nicht dazu gehören jedoch Räume, die überwiegend der Erholung und der Geselligkeit dienen (§ 8 Abs. 2 GrStG).

Steuerfrei ist nicht der gesamte Grundbesitz des Sportvereins, sondern nur der Grundbesitz, der **unmittelbar** zu sportlichen Zwecken benutzt wird, einschließlich der für die Zuschauer bestimmten Flächen mit oder ohne Tribünenaufbauten. Der Grundbesitz muss für die Sportarten, die auf ihm betrieben werden sollen, besonders hergerichtet sein. Das Maß der dazu erforderlichen Aufwendungen wird von Fall zu Fall verschieden sein. Die gelegentliche Benutzung einer Wiese als Sportplatz wird jedoch nicht ausreichen. Campingplätze sind keine sportlichen Anlagen und unterliegen deshalb der Grundsteuer.

Das Vermieten von Räumen, die der Aufbewahrung des Sportgeräts dienen, an Vereinsmitglieder ist unschädlich. Bei einer Vermietung an andere Personen würde es dagegen darauf ankommen, ob die steuerbegünstigten oder die steuerschädlichen Zwecke überwiegen. Entsprechend sind z. B. auch die Stallgebäude von Reit- und Fahrvereinen zu behandeln. Hierzu vgl. das Protokoll über die 80. BT-Sitzung v. 15. 2. 1974, S. 5217.

Räume, die überwiegend der Geselligkeit dienen, sind nicht zu den sportlichen Anlagen zu rechnen. Gegen die Befreiung kleinerer, einfach ausgestat-

teter Räume, die der Erfrischung der Sporttreibenden dienen, bestehen jedoch keine Bedenken. Im Einzelnen vgl. hierzu auch Anm. 44 zu § 3 GrStG. Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Unterkunfts- und Schutzhütten von Bergsteiger-, Ski- und Wandervereinen ist, dass es sich um Häuser einfacher Art handelt, die nicht im Wettbewerb mit dem privaten Gaststättengewerbe stehen, und auch nicht mit Gasthäusern, Pensionen usw. zu vergleichen sind. Bewirtschaftete Hütten von Wandervereinen, die damit verglichen werden können, sind allerdings wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und damit auch steuerpflichtig (OFD Koblenz v. 2. 12. 1987, DB 1988 S. 86). Hierzu vgl. auch Anm. 9 zu § 5 GrStG.

Werkstatträume gehören dann zu den sportlichen Anlagen, wenn sich die in ihnen durchgeführten Arbeiten auf die laufende Instandhaltung des Sportgeräts beschränken; denn insoweit sind sie ein notwendiges Hilfsmittel zur Erreichung des begünstigten Zwecks. Vgl. hierzu Anm. 2 zu § 7 GrStG.

Abschnitt 13 GrStR geht davon aus, dass der Grundbesitz bei unmittelbarer Benutzung zu sportlichen Zwecken in jedem Fall steuerfrei bleibt. Die Frage, ob diese Benutzung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Zweckbetriebs erfolgt, bleibt dabei zunächst offen. Nach Abschnitt 12 Abs. 4 GrStR (abgedruckt bei Anm. 22 zu § 3 GrStG) bleibt Grundbesitz, der für einen Zweckbetrieb verwendet wird, steuerfrei. Ob ein Zweckbetrieb vorliegt, ist in gleicher Weise wie bei der Körperschaftsteuer zu entscheiden. Dies kann aber nur für den Regelfall gelten. Die Anweisungen in Abschnitt 12 Abs. 4 GrStR führen jedoch dann zu keinem Ergebnis, wenn dieselbe Benutzung sowohl im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als auch im Rahmen eines Zweckbetriebs erfolgen kann. In einem solchen Fall kommt es nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 b und § 7 Abs. 1 GrStG allein darauf an, ob der Grundbesitz selbst unmittelbar zu sportlichen Zwecken benutzt wird. Wenn diese objektive Voraussetzung erfüllt wird, ist es auch gleichgültig, ob dies im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Zweckbetriebs erfolgt; denn in beiden Fällen sind auch die subjektiven Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gegeben. Die Gemeinnützigkeit des Sportvereins bleibt nämlich unberührt, auch wenn er mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig wird (§ 64 AO). Auf der anderen Seite bleibt Grundbesitz des Sportvereins, der zu geselligen Zwecken benutzt wird, regelmäßig steuerpflichtig, selbst wenn dies im Rahmen eines Zweckbetriebs (§ 68 AO) erfolgt. In den meisten Fällen bleibt der Grundbesitz aber auch hier steuerfrei, weil er überwiegend zu begünstigten Zwecken und nur daneben zu geselligen Zwecken benutzt wird (§ 8 Abs. 2 GrStG). Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass Grundbesitz eines gemeinnützigen Sportvereins, der zu sportlichen Zwecken genutzt wird, ungeachtet der Behandlung des Vereins nach § 67a AO stets grundsteuerfrei bleibt. Im Einzelnen vgl. auch BMF v. 10. 7. 1995 (BB 1995 S. 1782).

b) Gepachteter Grundbesitz

Die Steuerbefreiung des für sportliche Zwecke genutzten Grundbesitzes setzt voraus, dass Eigentümer eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder