

bereichen zuzuordnen. Die Zuordnungen würden bei späteren Prüfungen regelmäßig Anlass zu Diskussionen geben. Durch den bei der Auftragsforschung unverzichtbaren Transfer von Geld und Sachmitteln von steuerbegünstigten in den steuerpflichtigen Bereich wäre häufig auch die Gemeinnützigkeit insgesamt gefährdet.

Für eine wirksame und sinnvolle Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks der Forschungseinrichtungen ist es unverzichtbar, dass die im steuerbegünstigten Bereich (Grundlagenforschung) gefundenen Ergebnisse in der Praxis überprüft und der Wirtschaft zugänglich gemacht werden. Dies geschieht weit überwiegend im Rahmen der Auftragsforschung. Eine Behandlung sämtlicher Auftragsforschung als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb würde den Transfer der Forschungsergebnisse in die Wirtschaft erheblich behindern. Es ist deshalb gerechtfertigt und auch unter Wettbewerbsgesichtspunkten vertretbar, die Auftragsforschung als Zweckbetrieb zu behandeln. 194

Die Regelung gilt für alle gemeinnützigen Forschungseinrichtungen. Dazu gehören neben Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Vereinen und Stiftungen auch die gemeinnützigen Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z. B. die Forschungseinrichtungen von staatlichen Hochschulen). Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm § 4 KStG stellt der Betrieb gewerblicher Art aus steuerlicher Sicht eine eigenständige Körperschaft dar. Diese ist gemeinnützig, wenn sie die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt. Dazu muss sie insbesondere eine eigene Satzung haben. 195

Die **Zweckbetriebsfiktion** wird auf Forschungseinrichtungen **beschränkt**, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus Vermögensverwaltung finanzieren. Dies trägt dem Grundsatz Rechnung, dass Forschungseinrichtungen wegen ihrer Eigen- oder Grundlagenforschung gemeinnützig sind und Steuervergünstigungen nur zu rechtfertigen sind, wenn das Schwergewicht der Tätigkeit in diesem Bereich liegt. Die Auftragsforschung kann nur als für den Transfer der Forschungsergebnisse notwendige Nebentätigkeit in die Steuervergünstigung einbezogen werden. Ohne die Begrenzung der Zweckbetriebsfiktion wären, im Gegensatz zum geltenden Recht, auch Forschungseinrichtungen gemeinnützig und insgesamt steuerbegünstigt, die ausschließlich Auftragsforschung für Unternehmen betreiben. Dies ist aus Wettbewerbsgründen nicht hinnehmbar. 196

**Nicht in die Zweckbetriebsfiktion einbezogen** werden die Tätigkeiten der Forschungseinrichtungen, die für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks nicht notwendig sind oder die in erster Linie der Beschaffung von (zusätzlichen) Mitteln für den steuerbegünstigten Bereich dienen. Dazu gehören neben wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ohne Forschungsbezug, wie Kantinen, auch Dienstleistungen, wie Projektträgergesellschaften, Materialprüfungen, Verwaltungstätigkeiten für andere Forschungseinrichtungen und Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag von Strafverfolgungsbehörden. Diese Tätigkeiten bleiben steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.“ 197

Zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Forschungseinrichtungen des privaten Rechts siehe auch ausführlich BMF 22.9.1999 (BStBl. I 1999, 944) sowie ergänzend FM Bayern v. 13.4.2000 (DB 2000 S. 954). Der **Grundbesitz**, mit dem die Forschungseinrichtung eine begünstigte Tätigkeit ausübt, bleibt danach auch **grundsteuerfrei**. 198

**25. Gesellige Veranstaltungen.** Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind auch die **geselligen Veranstaltungen einer gemeinnützigen Körperschaft**. Sie gelten jedoch als **steuerunschädlich**, wenn der Überschuss der Einnahmen über die Unkosten sämtlicher im Laufe eines Jahres durchgeführter Veranstaltungen nicht mehr als insgesamt 45.000 EUR beträgt. 199

Besteuerungsgrenze ist aber nur für die **Körperschaft- und Gewerbesteuer** von Bedeutung (§ 64 Abs. 3 AO). Der Grundbesitz, auf dem diese geselligen Veranstaltungen stattfinden, ist deshalb ohne Rücksicht auf diese Besteuerungsgrenze stets grundsteuerpflichtig. Wird Grundbesitz eines gemeinnützigen Vereins zu geselligen Veranstaltungen benutzt, fehlt es insoweit an einer unmittelbaren Benutzung zu einem gemeinnützigen Zweck (§ 7 GrStG). Dabei ist es gleichgültig, ob die geselligen Veranstaltungen nach dem erzielten Überschuss für die Ertragsteuern als steuerunschädlicher Zweckbetrieb oder als steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln sind. Eine unmittelbare Benutzung zum gemeinnützigen Zweck könnte nur angenommen werden, wenn die geselligen Veranstaltungen ein notwendiges Hilfsmittel sind, um auf diesem Wege für die begünstigten Zwecke der Körperschaft zu werben. Meist wird aber der Grundbesitz überwiegend zu begünstigten Zwecken verwendet, während die Benutzung zu geselligen Zwecken von untergeordneter Bedeutung bleibt, so dass sich die Steuerfreiheit des Grundbesitzes schon nach § 8 Abs. 2 GrStG ergibt.

**200 26. Umfang der Steuerbefreiung des Grundbesitzes. Grundsteuerfrei** bleibt der Grundbesitz einer gemeinnützigen Körperschaft, der unmittelbar (§ 7 GrStG) zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG) oder zu einem anderen der in § 3 Abs. 1 GrStG begünstigten Zwecke benützt wird (§ 3 Abs. 1 GrStG). Unter diesen Umständen ist bei einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft nur noch der Grundbesitz steuerpflichtig, der zu Wohnzwecken benutzt wird, soweit er nicht unter § 5 Abs. 1 GrStG fällt, Grundbesitz, auf dem ein steuerschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, Grundbesitz, der land- und forstwirtschaftlich genutzt wird, soweit er nicht unter § 6 GrStG fällt, unbebaute Grundstücke, solange sie noch nicht zur Benutzung für einen begünstigten Zweck hergerichtet werden und damit die Voraussetzungen des § 7 GrStG erfüllen, sowie Grundbesitz, der vermietet und verpachtet ist, es sei denn, dass auch der Mieter oder Pächter zu den nach § 3 Abs. 1 GrStG begünstigten Rechtsträgern gehört und den Grundbesitz für einen begünstigten Zweck benutzt.

**201** Grundsätzlich kann zwar die gemeinnützige Körperschaft **mehrere begünstigte Zwecke** gleichzeitig nebeneinander verfolgen. In vielen Fällen werden sich auch gemeinnützige und mildtätige, gemeinnützige und kirchliche Zwecke oder mildtätige und kirchliche Zwecke überschneiden. Die gleichzeitige Verfolgung begünstigter und nicht begünstigter Zwecke schließt aber die Anerkennung einer Körperschaft als gemeinnützig aus. Das würde auch bei Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit möglicherweise der Fall sein (BFH 31.1.1973 – II R 51, 58, 62/69, BStBl. II 1973, 690). Infolgedessen darf die gemeinnützige Körperschaft auf ihrem Grundbesitz zwar gemeinnützige, aber keine hoheitlichen Zwecke verfolgen, auch nicht gleichzeitig nebeneinander, weil sie sonst selbst die Anerkennung und damit auch die subjektive Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Grundbesitzes verlieren würde. Hierzu vgl. auch → Rn. 100. Die gemeinnützige Körperschaft kann aber den Grundbesitz einer Körperschaft des öffentlichen Rechts überlassen, damit diese denselben für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch verwendet. Für den gemeinnützigen Verein handelt es sich dann um eine **steuerunschädliche Vermögensverwaltung**, bei der die subjektiven Voraussetzungen für die Steuerfreiheit unberührt bleiben. Die objektiven Voraussetzungen

für die Grundsteuerfreiheit des überlassenen Grundstücks ergeben sich dagegen aus § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm Satz 2 GrStG.

**Verwaltungsräume**, die zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft unentbehrlich sind, können als unmittelbar zu diesen Zwecken benutzt angesehen werden (BFH 10.12.1954 – III 78/54 S, BStBl. III 1955, 63). Das ist insbesondere von Bedeutung für sog. **Dachverbände**. Schließen sich nämlich mehrere begünstigte Körperschaften zusammen und gründen sie einen Dachverband, so wird auch dieser als den begünstigten Zwecken unmittelbar dienend angesehen (§ 57 Abs. 2 AO). Er wird einer begünstigten Körperschaft gleichgestellt, auch wenn er nicht selbst und unmittelbar den begünstigten Zweck verfolgt, sondern nur die Belange der ihm angeschlossenen Körperschaften vertritt. Demgemäß kann auch der Grundbesitz, den er für seine Aufgaben, in der Regel also für Verwaltungszwecke benutzt, steuerfrei bleiben.

Begünstigt soll auch **Grundbesitz** sein, wenn er für **Hilfsmaßnahmen** verwendet wird, die für die Erfüllung der Aufgaben der begünstigten Körperschaft unentbehrlich sind. Es sollte deshalb auch das **Alten- und Erholungsheim**, das ein **Diakonissenmutterhaus** für seine Schwestern unterhält, steuerfrei bleiben. Nachdem das Mutterhaus ohne Bereitstellung des Heimes seine Aufgaben nicht erfüllen konnte, habe ein enger Zusammenhang mit den steuerbegünstigten Aufgaben des Mutterhauses bestanden (BFH 22.10.1954 – III 74/54 S, BStBl. III 1954, 369). Diese Auffassung geht jedoch zu weit und erscheint deshalb nicht unbedenklich. Ein Alten- und Erholungsheim kann allenfalls nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 GrStG iVm §§ 66 ff. AO steuerfrei bleiben. Hierzu → GrStG § 5 Rn. 26 ff. Auch dass nach § 68 Nr. 8 AO bei einer Bildungseinrichtung die Unterbringung (Beherbergung und Beköstigung) der Teilnehmer einen steuerunschädlichen Zweckbetrieb bildet, vermag nicht zu überzeugen, ist allerdings gesetzlich festgelegt.

**27. Gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen.** Ein **Wohnungsunternehmen** war dann **gemeinnützig**, wenn es auf Grund des Gesetzes über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (WGG) v. 29.2.1940 (RGBl. 1940 I 438), zuletzt geändert durch Gesetz v. 8.12.1986 (BGBl. 1986 I 2191), und der dazu ergangenen DVO idF v. 24.11.1969 (BGBl. 1969 I 2141), zuletzt geändert durch Verordnung v. 18.4.1975 (BGBl. 1975 I 967), als gemeinnützig anerkannt worden war (§ 1 Abs. 1 WGG). Wohnungsunternehmen, an denen Bund oder Länder maßgeblich beteiligt sind, konnten als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt werden. Mit dieser Anerkennung erhielten sie dann dieselbe Rechtsstellung wie die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen (§ 28 Abs. 1 WGG). Die Steuerbefreiungen für die gemeinnützigen Wohnungs- und Siedlungsunternehmen galten allerdings nur noch bis einschließlich 1990; denn die Gemeinnützigkeit ist durch das Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. 1988 I 1093) mWv 1.1.1990 an aufgehoben worden. In bestimmten Fällen konnte allerdings dafür optiert werden (§ 54 Abs. 3 KStG), dass sie noch bis 1991 weitergalt. Entsprechend war dann auch bei der Grundsteuer zu verfahren und die Steuerfreiheit noch zum 1.1.1991 zu gewähren.

## F. Grundbesitz von Religionsgesellschaften (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG)

**Literatur:** Clasen, Steuervergünstigungen von Religionsgemeinschaften, 2014; Herlinghaus, Beschränkung der Grundsteuerbefreiung auf korporierte Religionsgemeinschaften und jüdische Kultusgemeinden verfassungsgemäß, BFH/PR 2010, 494; Ostendorf, Grundsteuerliche Behandlung von Wohnräumen der Angehörigen von Orden, Ordensgemeinschaften und Diakonieverbänden, KStZ 1977, 67; Ostendorf, Abgrenzung des grundsteuerpflichtigen Grundbesitzes und dessen Bewertung bei Mutterhäusern der Diakonieverbände usw. und bei Klöstern, KStZ 1979, 229.

205 Von der Grundsteuer befreit ist Grundbesitz, der von einer **Religionsgesellschaft**, die **Körperschaft des öffentlichen Rechts** ist, einem ihrer **Orden**, einer ihrer **religiösen Genossenschaften** oder einem ihrer **Verbände** (hierzu → Rn. 207 ff.) für Zwecke der religiösen **Unterweisung**, der **Wissenschaft**, des **Unterrichts**, der Erziehung oder für Zwecke der **eigenen Verwaltung** benutzt wird. Den Religionsgesellschaften stehen die **jüdischen Kultusgemeinden** gleich, auch wenn sie nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts sind (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG). Vgl. A 3.9 Abs. 1 AEGrStG 2025. Im Übrigen ist die Beschränkung der Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – ebenso nach § 4 Nr. 1 GrStG (hierzu → GrStG § 4 Rn. 4 ff.) – auf solche Religionsgesellschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie auf jüdische Kultusgemeinden nicht verfassungswidrig (A 3.9 Abs. 2 Satz 7 AEGrStG 2025 unter Verweis auf BFH 30.6.2020 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48).

206 Zunächst ist festzustellen, dass man ohne Weiteres auch auf den in § 54 Abs. 1 AO umfassend definierten Begriff der „kirchlichen Zwecke“ hätte abstellen können (→ Rn. 109, 217), um sachlich zum gleichen Ergebnis zu kommen. Abgesehen davon würde die Vorschrift, jedenfalls nach ihrem Wortlaut, z. B. die Steuerfreiheit für Grundbesitz ausschließen, auf dem die Religionsgesellschaft eine karitative Tätigkeit ausübt. Er bleibt nur dann steuerfrei, wenn man auch bei der Religionsgesellschaft davon ausgeht, dass sie eine gemeinnützige Körperschaft ist (→ Rn. 210); denn nur unter dieser Voraussetzung erfüllt sie auch die subjektiven Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GrStG. Kommt man aber zu diesem Ergebnis, so wäre gleichzeitig damit auch erwiesen, dass die besondere Befreiungsvorschrift in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG völlig überflüssig ist.

### I. Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts

207 Ob eine Religionsgesellschaft, ein Orden, eine religiöse Genossenschaft oder ein religiöser Verband eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, richtet sich ausweislich A 3.9 Abs. 2 Satz 1 AEGrStG 2025 entweder nach Art. 140 GG iVm Art. 137 Abs. 4 und 5 WRV oder nach Landesrecht. Im Zweifelsfall ist der **Nachweis** durch die Vorlage entsprechender **Verleihungsurkunden** zu führen. Lässt sich dieser Nachweis nicht führen oder steht fest, daß eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht vorliegt, kann es sich immer noch um eine gemeinnützige Körperschaft iSd § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG handeln. Zur Feststellung der Gemeinnützigkeit verweist A 3.9 Abs. 2 Satz 4 AEGrStG 2025 auf A 3.7 AEGrStG 2025. Die Anerkennung einer Religionsgesellschaft als Körperschaft des öffent-

lichen Rechts durch ein Land hat keine Wirkungen für die übrigen Länder. Hat die Religionsgesellschaft in einem anderen Land Grundbesitz, der für ihre begünstigten Zwecke benutzt wird, kann indes nach A 3.9 Abs. 2 Satz 6 AEGrStG 2025 unterstellt werden, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützig erfüllt sind.

Der Grundbesitz einer Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts, der dem **Gottesdienst dient**, ist nach § 4 Nr. 1 GrStG steuerfrei. Grundbesitz einer als **gemeinnützig anerkannten religiösen Vereinigung**, der dem Gottesdienst dient, ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG steuerfrei (vgl. A 3.9 Abs. 3 AEGrStG 2025).

## II. Inländische Religionsgesellschaften

Zu den vorkonstitutionell als Körperschaften des öffentlichen Rechts bestehenden Religionsgesellschaften gehören in allen Ländern der Bundesrepublik Deutschland insbesondere die evangelischen Kirchen mit ihren Dekanaten, Kirchengemeinden, die Römisch-Katholische Kirche mit ihren Bistümern, Diözesanverbänden, Kirchengemeinden, einzelne jüdische Gemeinden, die Altkatholiken und Altlutheraner, die Baptisten und die Mennoniten (Stenger/Loose/Knittel GrStG § 3 Rn. 349). Vgl. hierzu Art. 140 GG iVm Art. 136 ff. WRV. Der Begriff der Körperschaft des öffentlichen Rechts ist hier zwar ein anderer als im staatsrechtlichen Sinn (Art. 137 Abs. 5 WRV), denn die Religionsgesellschaften sind nicht in die Organisation des Staates eingegliedert (BVerfG 4.10.1965 – 1 BvR 498/62, BVerfGE 19 S. 129, 133). Darauf kommt es hier jedoch nicht an. Nach Landesrecht können also auch noch andere als die genannten Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sein. In **Bayern** sind z. B. als **Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts** anerkannt (FM Bayern 13.9.1965 – S 4430 – 25/31 – 20699):

1. die Römisch-Katholische Kirche
2. die Evangelisch-Lutherische Kirche
3. die Evangelisch-Reformierte Kirche
4. die Altkatholische Glaubensgesellschaft
5. die Methodistenkirche
6. die Vereinigung der bayerischen Mennonitengemeinden
7. die Russisch-Orthodoxe Kirche
8. die Israelitische Kultusgemeinde
9. die Freireligiöse Landesgemeinde
10. die Christian Science
11. die Neuapostolische Kirche
12. die Gemeinschaft der Adventisten.

Die Religionsgesellschaften, die in den **neuen Bundesländern** als Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten, ergeben sich aus § 2 des Kirchensteuergesetzes v. 31.8.1990 (BGBl. 1990 II 889, 1194) und Anlage II Kap. IV des Einigungsvertrages v. 23.9.1990 (BGBl. 1990 II 885).

Religionsgesellschaften, die **keine Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind, können u. U. als **gemeinnützig** anerkannt werden (A 3.9 Abs. 2 Satz 3 AEGrStG 2025). Zur Feststellung der Gemeinnützigkeit siehe A 3.7 AEGrStG 2025. Vgl. hierzu → Rn. 95 ff. Sie stehen damit im Ergebnis den Religionsgesellschaften gleich, die als Körperschaft des öffentlichen Rechts gelten.

- 211 Für **jüdische Kultusgemeinden** wird in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 GrStG ausdrücklich bestimmt, dass sie auch dann, wenn sie nicht als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind, wie eine solche zu behandeln sind. Die Privilegierung einer Religionsgesellschaft – wie für jüdische Kultusgemeinden geschehen – ist im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nach der Rechtsprechung des BVerfG zulässig, wenn ein sachgerechter Grund hierfür besteht (BVerfG 28.4.1965 – 1 BvR 346/61, BVerfGE 19, 1). Für die Privilegierung der jüdischen Kultusgemeinden ist aufgrund der historischen Vorgeschichte ein solcher sachlicher Grund vorhanden. Die altpreußischen jüdischen Synagogengemeinden hatten durch das preußische Gesetz über Juden v. 23.7.1847 die Stellung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft erhalten. Nach dem Gesetz über die Rechtsverhältnisse der jüdischen Kultusvereinigungen v. 28.3.1938 hatten die jüdischen Kultusvereinigungen und ihre Verbände mit Ablauf des 31.3.1938 ihre Stellung als Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie diese bisher besaßen, verloren. In Ansehung dieser historischen Vorgeschichte sowie der Verfolgung und Ermordung der Juden im Dritten Reich war der Gesetzgeber berechtigt, jüdische Kultusgemeinden vergleichbar der evangelischen und katholischen Kirche ohne ein Anerkennungsverfahren einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft gleichzustellen (FG Düsseldorf 28.6.2007 – 11 V 1910/07, EFG 2007, 1463).
- 212 Die Grundsteuerbefreiung für jüdische Kultusgemeinden in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG gilt nicht für Verbände **islamischer Kulturzentren**, da diese keine Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Auch kann eine Grundsteuerbefreiung nicht auf § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 GrStG gestützt werden, da der Steuergesetzgeber ausweislich der Gesetzesformulierung den Regelungsbereich der Norm dermaßen präzise umschrieben (und auf jüdische Kultusgemeinden konzentriert) hat, dass für eine Erstreckung der Steuerbefreiung auf andere Adressaten kein Raum verbleibt (Nds. FG 4.9.2007 – 1 V 129/07, EFG 2007, 1980 sowie FG Münster 26.3.2008 – 3 V 4751/07, EFG 2008, 1321). Mit der Entscheidung des FG Düsseldorf 14.11.2008 – 11 K 3633/07 BG, n. v., zur Frage, ob eine Religionsgemeinschaft, die nicht Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, die Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG in Anspruch nehmen kann, hatte sich der BFH im Revisionsverfahren auseinanderzusetzen. Mit Urteil 30.6.2010 – II R 12/09 (BStBl. II 2011, 48, Vb. nicht zur Entscheidung angenommen, vgl. BVerfG v. 24.4.2015 – 2 BvR 287/11; Herlinghaus BFH/PR 2010, 494; Pahlke NWB 2010, 361; Krause NWB-EV 2010, 361) hat der BFH zutreffend entschieden, dass die Beschränkung der vom Grundsteuergesetz gewährten Steuerbefreiung auf solche Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sowie auf jüdische Kultusgemeinden verfassungsgemäß ist. Mithin war einem islamischen Kulturverein, dem nicht der Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verliehen wurde, die Grundsteuerbefreiung zu versagen. Nach Darlegung des BFH ist der Gesetzgeber berechtigt, die besondere Stellung der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften zum Anlass (Anknüpfungspunkt) für eine Befreiung von der Grundsteuer zu nehmen. Weder liege darin – so der BFH weiter – ein Verstoß gegen den grundgesetzlichen Gleichheitssatz noch gegen den Grundsatz der religiösen und weltanschaulichen Neutralität des Staates, da der Körperschaftsstatus grundsätzlich allen Religionsgemeinschaften offenstehe (vgl. hierzu auch OFD Magdeburg 23.8.2010, GrSt-Kartei ST, § 3 GrStG

Karte 9). Im Streitfall schied auch die Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG (Verfolgung gemeinnütziger Zwecke) aus, weil der islamische Kulturverein seinen Gemeinnützigkeitsstatus verloren hatte.

Religionsgesellschaften haben nur dann einen Anspruch auf Grundsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Sätze 1 und 2 GrStG für den von ihnen für Zwecke der religiösen Unterweisung genutzten Grundbesitz, wenn sie **rechtstreu** sind. So müssen diese die Gewähr dafür bieten, dass sie das geltende Recht beachten, insbesondere die ihnen übertragene Hoheitsgewalt nur im Einklang mit den verfassungsrechtlichen und den sonstigen gesetzlichen Bestimmungen ausüben (BVerfG 19.12.2000 – 2 BvR 1500/97, BVerfGE 102, 370). So kann die Aberkennung der Gemeinnützigkeit wegen Steuerhinterziehung die Gewähr rechtstreuen Verhaltens in Frage stellen und zur Versagung der Grundsteuerbefreiung führen (FG Köln 5.9.2007 – 4 V 2092/07, EFG 2007, 1981).

213

### III. Ordensgemeinschaften, religiöse Genossenschaften und Verbände

Unter einer **Ordensgemeinschaft** (auch Orden genannt) ist eine durch eine Ordensregel verfasste Lebensgemeinschaft von Männern (Mönchen, Ordensbrüdern und Ordenspriestern) und Frauen (Nonnen oder Ordensschwwestern) zu verstehen, die sich durch ein Gelübde an ihre Lebensform binden und ein geistliches Leben in Gemeinschaft führen, so z. B. Benediktiner, Dominikaner, Franziskaner und Trappisten. Hingegen handelt es sich bei einer **religiösen Genossenschaft** um einen personellen Zusammenschluss von Personen einer Konfession mit einer gemeinschaftlichen religiösen Lebensform. Charakteristisch in diesem Kontext sind z. B. Bruderschaften. **Religiöse Verbände** sind indes mitgliederschaftlich organisierte nichtstaatliche Institutionen mit religiösen Zweckbestimmungen. Für die katholische Kirche gehören z. B. dazu: Bund der Deutschen katholischen Jugend, Caritasverband, DJK, Familienbund deutscher Katholiken, Katholische Arbeitnehmer-Bewegung (KAB), Katholischer Frauenbund, Katholische Frauengemeinschaft Deutschlands, Katholische Landvolkbewegung, Verband der Katholiken in Wirtschaft und Verwaltung (KKV), Kolping, Malteser, Pax Christi, Sozialdienst katholischer Frauen (SkF), Bund katholischer Unternehmer (Aufzählung nach Stenger/Loose/Knittel GrStG § 3 Rn. 354)

214

Hinsichtlich der **Rechtsform der klösterlichen Verbände, Ordensgemeinschaften, geistlichen Genossenschaften** usw. bestehen, bedingt durch die historische Entwicklung, erhebliche regionale Unterschiede. Hier unterscheidet man Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie rechtsfähige und nichtrechtsfähige Körperschaften des privaten Rechts. Klöster und Ordensgemeinschaften können somit trotz gleicher Satzung und Aufgaben einen durchaus unterschiedlichen Rechtsstatus haben. In aller Regel haben sie dann die Rechtsform eines rechtsfähigen oder nichtrechtsfähigen Vereins. Andere Rechtsformen wie Stiftung, Genossenschaft, GmbH usw. werden dagegen kaum vorkommen, sind aber nicht auszuschließen. Im Einzelnen vgl. hierzu BFH 22.7.1987 – II R. 204/84 (BStBl. II 1987, 725) mit Hinweis auf BVerfG 25.3.1980 – 2 BvR 208/76 (BVerfGE 53, 366). Eine Kapitalgesellschaft, die von einem Orden lediglich zur Erleichterung des Rechtsverkehrs mit Grundstücken gegründet wurde, ist bei der Zurechnung der auf ihnen

215

Namen eingetragenen Grundstücke als Treuhänderin des Ordens anzusehen. Die Grundstücke können deshalb nach § 39 Abs. 2 AO bei der Grundsteuerwertfeststellung dem Orden als Treugeber zugerechnet werden (RFH 27.2.1941, RStBl. 1941, 243).

#### IV. Ausländische Religionsgesellschaften

- 216 Ausländische Religionsgesellschaften** haben in der Bundesrepublik nicht die Rechtsstellung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Dennoch kann eine Steuerbefreiung für sie dann in Betracht kommen, wenn sie als gemeinnützig anerkannt worden sind. Hierzu aber → Rn. 92. Dasselbe gilt auch, wenn ihre Tätigkeit als eine unentbehrliche Hilfsmaßnahme für die Stationierungstreitkräfte anzusehen ist (FM Ba-Wü v. 2.1.1963, DStZ/B 1963, 55).

#### V. Begünstigte kirchliche Zwecke

- 217 Kirchliche Zwecke** sind gegeben, wenn durch deren Erfüllung eine Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts ausschließlich und unmittelbar gefördert wird. Im Einzelnen vgl. § 54 AO (abgedruckt bei → Rn. 94). Die Vorschrift gilt für jede Religionsgemeinschaft, sofern es sich um eine solche des öffentlichen Rechts handelt (BFH 6.6.1951 – III 69/51 U, BStBl. III 1951, 148). Zu den Aufgaben, die als kirchliche Zwecke gelten, gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindegemeinschaften, die Abhaltung des Gottesdienstes, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Invalidenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen (§ 54 Abs. 2 AO). Die Aufzählung ist nicht abschließend. Es kann sich deshalb auch um andere Aufgaben handeln. Diese müssen aber stets für eine Kirche typisch sein und mit ihrem Auftrag in Zusammenhang stehen. Keine für einen kirchlichen Zweck typische Aufgabe ist z.B. der Verkauf von Messwein durch eine Messweinstiftung (OFH 12.2.1946, StRK § 1 Abs. 1 KStG R. 4), der Verkauf von Devotionalien u. a. m.
- 218** Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 GrStG wird den kirchlichen Organisationen über § 54 Abs. 2 AO hinaus eine weitere Steuerbefreiung gewährt für Grundbesitz, der für die Wissenschaft, zum Unterricht, zur Erziehung und für die eigene Verwaltung genutzt wird. Für Kirchen und Bestattungspolster ergibt sich daneben die Grundsteuerbefreiung auch aus § 4 Nr. 1 GrStG. Dagegen fehlt eine ausdrückliche Steuerbefreiung bei der Benutzung des Grundbesitzes zu gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken. Hierzu → Rn. 104 ff. Tatsächlich hat jedoch an der Steuerfreiheit auch des für diese Zwecke benutzten Grundbesitzes der Religionsgesellschaften noch nie ein Zweifel bestanden; denn die Religionsgesellschaften gehören gleichzeitig auch zu den als gemeinnützig anerkannten Körperschaften. Hierzu → Rn. 207.
- 219 Religiöse Unterweisung** bedeutet Unterricht zur Förderung des Wissens um religiöse Fragen (RFH 3.6.1939, RStBl. 1939, 877) und sonstige Vermittlung von religiösem Wissen. Unter religiöser Unterweisung ist insbesondere die Erteilung des Religionsunterrichts, die Abhaltung von Bibelstunden