

## GEMEINNÜTZIGKEIT

# Immobilien umnutzen und verkaufen



## VON STEFAN SCHICK

Prof. Dr. Stefan Schick ist als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Stuttgart tätig (vgl. Seite 11).

E-Mail  
Stefan.Schick@reithschick.de



## ANNETTE SPÄTH

Dr. Annette Späth, Maître en Droit, ist Rechtsanwältin bei Reith Schick & Partner mit Tätigkeits schwerpunkt im Wirtschafts- und Steuerrecht.

E-Mail  
Annette.Spaeth@reithschick.de

**Politisch gewollte und fachlich befürwortete neue Konzepte können handfeste wirtschaftliche Auswirkungen für sozialwirtschaftliche Unternehmen haben, wie ein Beispiel aus der Behindertenhilfe zeigt.**

Die Inklusion in der Behindertenhilfe führt zur Dezentralisierung und Ambulantisierung. Damit stellt sich die Frage nach dem Schicksal der frei werdenden Immobilien. Die damit verbundenen gemeinnützigen rechtlichen Fragen werden nachfolgend näher beleuchtet. Daher werden zunächst die gemeinnützigen rechtlichen Grundlagen zusammengefasst (Abschnitt I.), bevor einige wesentliche Fallgestaltungen und ihre steuerliche Beurteilung dargestellt werden (Abschnitt II.).

## I. Grundzüge des Gemeinnützigkeitsrechts

**1. Vier-Sphären-Theorie:** Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann sich in vier steuerlichen Sphären betätigen (vgl. Abbildung):

- Im ideellen Bereich gibt die steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel aus, um ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verfolgen; sie erbringt keine Leistung an Dritte, die diese bezahlten.
- In der Vermögensverwaltung nutzt die steuerbegünstigte Körperschaft ihr Vermögen durch Nutzungsüberlassung oder Duldung.
- Sobald sie im Rahmen einer aktiven Tätigkeit entgeltliche Leistungen an Dritte erbringt, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. w. S. (§ 14 AO) vor. Dieser kann steuerbegünstiger Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sein: Ein Zweck-

betrieb liegt vor, wenn die Leistungen in Erfüllung des Satzungszwecks erbracht werden.

- Im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden Leistungen erbracht, die weder dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung noch einem Zweckbetrieb zuzuordnen sind. Eine steuerbegünstigte Körperschaft verliert im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb grundsätzlich ihre Steuerbefreiungen (§ 64 Abs. 1 AO): Sie ist vor allem partiell ertragsteuerpflichtig. Außerdem dürfen für Zuwendungen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keine Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden.

**2. Grundsatz der Vermögensbindung:** Steuerbegünstigte Körperschaften müssen den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 AO) beachten. Danach sind grundsätzlich alle Mittel der steuerbegünstigten Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke einzusetzen. Mit Blick auf die vier steuerlichen Sphären bedeutet dies: Bei der Verwendung von Mitteln im ideellen Bereich ist die Vermögensbindung gewahrt, weil der Kernbereich der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke betroffen ist. Auch der Zweckbetrieb dient unmittelbar der Verwirklichung des Satzungszwecks und wahrt somit die Vermögensbindung.

Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb hingegen sind gemeinnützig-

keitsrechtlich zur Mittelbeschaffung nur geduldet. Der Verbrauch gemeinnütziger rechtlich gebundener Mittel in diesen beiden steuerlichen Sphären ist grundsätzlich unzulässig.

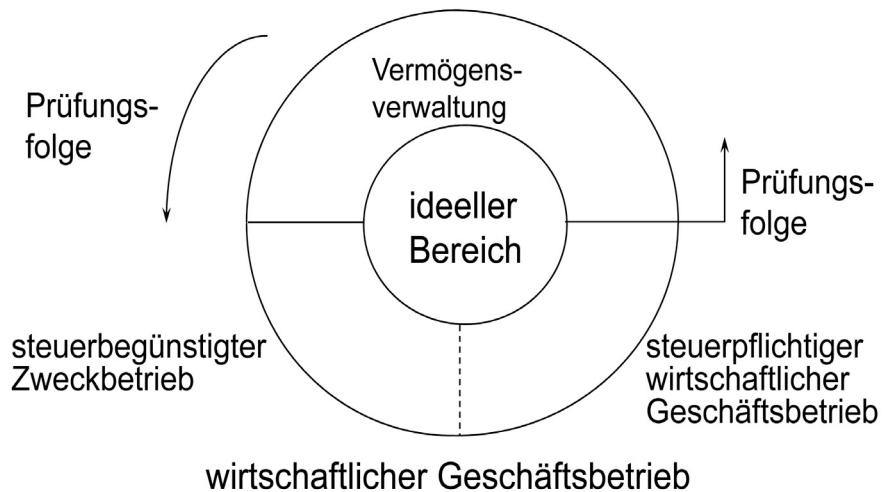
**3. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung:** Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Mittel grundsätzlich zeitnah, also im Jahr des Zuflusses oder spätestens im Folgejahr, für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Dabei bedeutet Mittelverwendung, dass die Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke – auch beispielsweise für Investitionen, die unmittelbar dem Satzungszweck dienen – verwendet werden. Nicht der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung unterliegen nach § 58 Nr. 11 AO Zuwendungen von Todes wegen, Zuwendungen ausdrücklich zur Vermögensausstattung der Körperschaft, Zuwendungen aufgrund eines Spendenauftrags ausdrücklich zur Aufstockung des Vermögens der Körperschaft sowie Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören. Nicht zeitnah zu verwenden sind außerdem freie Rücklagen, die nach § 58 Nr. 7a) AO gebildet werden können. Einer solchen Rücklage dürfen höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung sowie zehn Prozent der übrigen zeitnah zu verwendenden Mittel zugeführt werden. Nur die nicht zeitnah zu verwendenden Mittel der steuerbegünstigten Körperschaft dürfen dauerhaft in der Vermögensverwaltung oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt, aber grundsätzlich nicht verbraucht werden.

## II. Steuerliche Folgen einer Umnutzung oder eines Verkaufs

Werden Immobilien künftig im Rahmen der Inklusion nicht mehr unmittelbar für den Satzungszweck benötigt, so kommt sowohl eine Umnutzung (vgl. unten 1.) als auch ein Verkauf (vgl. unten 2.) in Betracht.

**1. Umnutzung:** Wurden Grundstücke und Gebäude bisher zum Betrieb beispielsweise einer Behinderteneinrichtung eingesetzt, so waren sie mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert, die auch zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet waren.

### Vier-Sphären-Modell



Werden nun die Angebote der Behinderteneinrichtung im Rahmen der Inklusion beispielsweise durch Bildung von Außenwohngruppen in ein Wohngebiet verlagert, so dienen die Grundstücke und Gebäude nicht mehr unmittelbar dem steuerbegünstigten Satzungszweck: Es besteht die Gefahr der Mittelfehlverwendung. So wird mit der Umwidmung eines Zweckbetriebsgeländes grundsätzlich das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verletzt, wenn die Mittel künftig für die Vermögensverwaltung oder einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, also für gewerbliche Zwecke, eingesetzt werden. Eine Umnutzung von Einrichtungsgelände für gewerbliche Zwecke liegt beispielsweise dann vor, wenn die Immobilie entweder vom Träger selbst für gewerbliche Zwecke genutzt oder an steuerpflichtige Konzerngesellschaften, an denen er mehrheitlich beteiligt ist, vermietet wird. Der Vermögensverwaltung ist die Immobilie dann zuzuordnen, wenn sie zu marktüblichen Konditionen an fremde Dritte vermietet wird. Ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung wäre in diesem Fall aber dann zu verneinen, wenn die Immobilie unmittelbar für satzungsmäßige Zwecke zu vergünstigten Konditionen (z. B. als Sozialwohnungen) vermietet würde. Erfolgt die Vermietung zu marktüblichen Preisen im Rahmen der Vermö-

gensverwaltung ohne unmittelbaren Zusammenhang mit dem Satzungszweck und liegt damit grundsätzlich ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensverwaltung vor, sollte geprüft werden, ob es bei der steuerbegünstigten Körperschaft einen Mittelverwendungsübergang gibt, ob also in der Vergangenheit nicht zeitnah zu verwendende Mittel zeitnah zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet wurden. Ansonsten muss eine Ersatzinvestition mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln beispielsweise aus der freien Rücklage getätigt werden, damit das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nicht verletzt wird.

**2. Verkauf:** Wird die Immobilie im Ist-Zustand verkauft, so ist dies dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Ertragsteuerliche Folgen ergeben sich nicht. Der Verkaufserlös – nicht der Veräußerungsgewinn – ist zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. In Höhe von zehn Prozent kann aber der Überschuss in eine freie Rücklage eingestellt werden. Erfolgt vor der Veräußerung eine Grundstücksentwicklung durch die steuerbegünstigte Körperschaft, so ist diese nicht mehr dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Sie dürfte außerdem den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten, so dass ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. ■