

Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt
Herrn Liebenehm
Sternstraße 3
39104 Magdeburg

Anlage zu TOP 11

15. März 2017
BMA

Leistungsabruf vom 21.02./23.02.2017 im Zusammenhang mit der Gründung einer rechtsfähigen Stiftung sowie dem Erwerb und der Bebauung eines Grundstückes durch den Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt e.V.

Auftragsnummer: 0.0443066.001

Sehr geehrter Herr Liebenehm,

Sie hatten uns gebeten, den Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt (nachfolgend „SGSA“) im Zusammenhang mit der Gründung einer rechtsfähigen Stiftung sowie dem Erwerb und der Bebauung eines Grundstückes respektive dem Erwerb einer sanierungsbedürftigen Immobilie zu beraten. Die konkreten Fragestellungen und die Konditionen unserer Tätigkeit wurden im Leistungsabruf vom 21.02./23.02.2017 festgehalten.

Unserer Stellungnahme (siehe hierzu unter B.) legen wir den nachfolgend dargestellten Sachverhalt zugrunde, welcher auf uns schriftlich sowie telefonisch von Herrn Liebenehm zur Verfügung gestellten Informationen basiert.

A. Sachverhalt und Aufgabenstellung

Als kommunaler Spitzenverband ist es Aufgabe des SGSA, im Rahmen seiner satzungsmäßig wahrzunehmenden Aufgaben insbesondere das Wohl seiner Mitglieder zu fördern und ihre gemeinschaftlichen Interessen zu wahren. Der SGSA ist als kommunaler Spitzenverband gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Über seine Eigengesellschaft Kommunalwirtschaft Sachsen-Anhalt Verwaltungs GmbH (nachfolgend „KWV“) ist der SGSA mittelbar zu 15,3 % an der Kommunalwirtschaft Sachsen-Anhalt GmbH (nachfolgend „KOWISA“) beteiligt. Die Beteiligung an der KWV ist aus steuerlicher Sicht auf Ebene des SGSA dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet.

...

Seitens des SGSA wird davon ausgegangen, dass sich das Barvermögen der KWV zum 31.12.2018 voraussichtlich auf einen Betrag von ca. 7,8 Mio. € (nachfolgend „**KWV-Überschüsse**“) belaufen wird, welches nach den Vorstellungen des Präsidiums des SGSA für die satzungsmäßigen Zwecke des SGSA verwendet werden soll. Vor diesem Hintergrund hat das Präsidium des SGSA beschlossen zu prüfen, ob

- a) die Gründung einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts und deren Ausstattung mit einem Grundstockvermögen in einer Höhe von 2,5 Mio. € zur Förderung der gemeindlichen Selbstverwaltung (nachfolgend „**Stiftungsgründung**“) sowie
- b) der Erwerb und die Bebauung respektive der Erwerb einer sanierungsbedürftigen Immobilie (mit Wohn- und Gewerbeflächen) (nachfolgend „**Immobilieninvestition**“)

als geeignete Maßnahmen zur Erfüllung der dem SGSA obliegenden satzungsgemäßen Aufgaben in Betracht kommen.

Neben der Ausstattung mit einem Grundstockvermögen in vorstehend genannter Höhe soll die zu errichtende Stiftung eine Förderung i.H. von 0,5 Mio. € zur Förderung ihrer (noch festzulegenden) satzungsmäßigen Zwecke erhalten.

Seitens des SGSA wird vorrangig der Erwerb eines Nachbargrundstücks des SGSA in der Sternstraße in Magdeburg bevorzugt. Dieses Grundstück hat auskunftsgemäß eine Grundfläche von 760 m² und soll nach den Vorstellungen des SGSA mit einem Gebäude mit fünf Geschossen und einer jeweiligen Nutzungsfläche von ca. 180 m² bebaut werden. Die Räumlichkeiten im Erdgeschoss sollen für ein Ladengeschäft durch einen Dritten genutzt werden. Die übrigen Nutzungsflächen sollen ca. hälftig für Mietwohnungen und Gewerbeflächen genutzt werden.

Alternativ für den Fall, in dem keine Einigung mit dem Eigentümer des Nachbargrundstückes über den Erwerb gefunden werden sollte, wird seitens des SGSA erwogen, im Stadtgebiet der Landeshauptstadt Magdeburg ein vergleichbares, mit einem sanierungsbedürftigen Gebäude bebaut Grundstück zu erwerben. Die konkrete Nutzung soll entsprechend den vorstehenden Ausführungen erfolgen. Konkretere Überlegungen hierzu bestehen derzeit nicht, insbesondere ist auskunftsgemäß kein konkretes Objekt ausgewählt worden, so dass diese Variante im Folgenden nicht weiter betrachtet wird.

B. Stellungnahme

1. Grundsätzliche Fragestellungen

a) Sind die Verwendung der KWV-Überschüsse zur Stiftungsgründung und die Immobilieninvestition von den satzungsmäßigen Aufgaben des SGSA (§ 2 Abs. 1 und 2 Verbandssatzung) gedeckt?

In § 2 der uns vorgelegten Satzung des SGSA in der Fassung vom 17.11.2008, zuletzt geändert durch Beschluss der Mitgliederversammlung vom 03.11.2014 (nachfolgend „**Satzung**“), werden die Aufgaben des SGSA in Satz 1 zunächst grundsätzlich dargelegt, in Satz 2 findet sich sodann eine nicht abschließende Aufzählung, auf welche Art und Weise konkret die Aufgaben zu erfüllen sind. Im Ergebnis wird an dieser Stelle der Vereinszweck des SGSA festgeschrieben, welcher gemäß § 57 Abs. 1 BGB zwingender Bestandteil einer Vereinssatzung ist. Dabei folgt die in der Satzung vorzufindende Definition des Vereinszweckes (in der Satzung bezeichnet als „Aufgaben“) der sog. Kombinationslösung, wonach der Vereinszweck zwei Bestandteile umfasst, nämlich das Vereinsziel (das „Wozu“) und den Gegenstand der Vereinstätigkeit (das „Womit“).¹ Vereinsziel und Gegenstand der Vereinstätigkeit stehen ihrerseits in einer Mittel-Zweck-Relation. Während das Vereinsziel eher das Verhältnis der Gründer bzw. Mitglieder untereinander betrifft und somit gewissermaßen die innere Motivation der Mitglieder für den Zusammenschluss beschreibt, kommt dem Vereinsgegenstand die Beschreibung des Tätigkeitsbereichs des Vereins nach außen zu.² Bei der Beurteilung des konkreten Vereinszweckes ist dabei von den inneren Umständen auszugehen, wobei das so gefundene Ergebnis auch durch die äußeren Umstände erkennbar bestätigt werden muss. Im Ergebnis müssen mithin die tatsächlichen Umstände der Betätigung des Vereins dem durch die Satzung vorgegebenen Rahmen Rechnung tragen.

Konkret ergeben sich für den SGSA hinsichtlich der Möglichkeiten seiner Betätigung folgende ineinandergreifende Grenzen:

- (i) der SGSA muss im Rahmen seiner satzungsmäßigen Aufgaben tätig werden, d.h. die konkrete Betätigung (der Gegenstand der Vereinstätigkeit) muss objektiv der Umsetzung des Vereinsziels dienlich sein;
- (ii) es darf sich bei dem verfolgten Zweck nicht um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 22 BGB handeln und
- (iii) zur Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG müssen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung erfüllt sein.

¹ Knof in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 4. Auflage 2016, § 14 Rz. 10.

² Knof, a.a.O.

Zu (i)

Der SGSA verfolgt das Ziel, das Wohl seiner Mitglieder zu fördern, ihre gemeinschaftlichen Interessen zu wahren, sich für sie einzusetzen und den gegenseitigen Erfahrungsaustausch zu pflegen. Dieser sehr weitreichenden und auslegungsfähigen Zielsetzung steht ein nicht abschließender („*Er hat insbesondere ...*“) Katalog von Betätigungen gegenüber, mit denen die zuvor genannte Zielstellung umgesetzt respektive erreicht werden soll. Damit besteht für den SGSA bzw. die verantwortlichen Organe Spielraum selbst zu bestimmen, mit welchen Mitteln das satzungsrechtlich vorgegebene Ziel erreicht werden kann. Satzungsrechtliches Korrektiv ist hierbei stets, dass mit den jeweils in Betracht gezogenen Maßnahmen die vorgegebene Zielstellung erreicht werden kann und soll.

Hinsichtlich eines etwa vom SGSA erzielten Überschusses aus seinen diversen Betätigungen fordert § 2 Abs. 2 der Satzung, dass dieser nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden darf. Die KWV-Überschüsse, welche im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Ausschüttung an den Gesellschafter SGSA ausgekehrt werden würden, führen auf Ebene des SGSA zur Erzielung eines Überschusses. Somit unterliegen diese Mittel der Zweckbindung des § 2 Abs. 2 der Satzung.

Nach den Vorstellungen des Präsidiums des SGSA soll die Stiftungsgründung zur Förderung der gemeindlichen Selbstverwaltung und zur Unterstützung des SGSA bei Erfüllung seiner Aufgaben erfolgen. Bei rein subjektiver Betrachtung würden die KWV-Überschüsse in diesem Fall somit zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Auch rein objektiv betrachtet erscheint es als möglich, dass im Ergebnis der Gründung der Stiftung diese den SGSA bei der Wahrnehmung seiner satzungsmäßigen Aufgaben unterstützt. Konkret wird dieses davon abhängig sein, wie genau die Aufgaben der Stiftung im Rahmen der Stiftungssatzung verfasst werden. Da der SGSA als Stifter und damit als Satzungsgeber fungieren würde, können die Stiftungszwecke derart abgefasst werden, dass die Stiftung im Interesse des SGSA tätig wird. Damit würde seitens des SGSA eine Person mit finanziellen Mitteln ausgestattet, die ihn im Ergebnis bei seiner Zweckverfolgung unterstützt. Wenn und soweit die Stiftung sodann im Interesse der satzungsmäßigen Aufgaben des SGSA tätig wird, kann vertreten werden, dass der SGSA mit der Stiftungsgründung zu besagtem Zweck, zumindest mittelbar, u.a. das satzungsgemäße Ziel, das Wohl seiner Mitglieder zu fördern, verfolgt.

Dann aber stellt sich die Frage, wie die Regelung in § 2 Abs. 2 der Satzung in diesem Zusammenhang zu verstehen ist. Hier wird durch die Satzung selbst explizit gefordert, dass der SGSA seine Zwecke unmittelbar zu verwirklichen hat. Die Stiftungsgründung wäre somit nur dann mit den satzungsrechtlichen Vorgaben des SGSA in Einklang zu bringen, wenn (i) die Gründung der Stiftung selbst bereits dem Wohl der Mitglieder des SGSA dient oder (ii) im konkreten Fall eine Ausnahme vom satzungsrechtlichen Unmittelbarkeitserfordernis zulässig wäre.

Hinsichtlich der Fragestellung zu (i) hat u.E. zu gelten, dass erst die Arbeit der Stiftung selbst zu einem Vorteil der Mitglieder des SGSA führen kann. Erst aus der Betätigung durch die Stiftung selbst wird ersichtlich, ob und wie sie im Interesse des kommunalen Selbstverwaltungsgedankens tätig wird und somit die Interessen der Mitglieder des SGSA

fördert. Anderes als bei der Gründung der KVV zur Bündelung der kommunalen Interessen als Gesellschafter der KOWISA erscheint uns die Stiftungsgründung zudem nicht als notwendiger Zwischenschritt zur Zielerreichung, nämlich der Förderung des Wohls der Mitglieder des SGSA.

Bleibt somit die Fragestellung zu (ii) zu prüfen, ob im konkreten Fall eine Ausnahme vom satzungsrechtlichen Unmittelbarkeitserfordernis angenommen werden kann. Bei alleinigem Abstellen auf den Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 2 der Satzung folgt, dass der SGSA selbst das Wohl der Mitglieder fördern muss und eine allein mittelbare Förderung durch die Stiftung nicht ausreichend ist.

Beim Umgang mit dieser satzungsrechtlichen Vorschrift könnte zu berücksichtigen sein, dass es sich um eine offensichtlich steuerlichen Vorgaben Rechnung tragende (siehe § 57 AO) Vorschrift handelt. Dieses ist insofern beachtlich, als dass im Rahmen der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG eine derartige satzungsrechtliche Vorschrift bereits nicht zwingend ist. Dieses deshalb, da die §§ 51 – 68 AO auf den kommunalen Spitzenverband keine unmittelbare Anwendung finden.¹ Ein etwaiger Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Unmittelbarkeitsgebot hätte mithin keine nachteiligen Auswirkungen auf die Steuerbefreiung des SGSA gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

Vor diesem Hintergrund stellt sich somit die Frage, ob eine Auslegung der satzungsrechtlichen Bestimmung vorzunehmen ist und, wenn ja, welcher Maßstab bei der Auslegung der satzungsrechtlichen Vorschrift hier geboten erscheint. Eine Auslegung kommt dabei nur dann in Betracht, wenn der Satzungstext als mehrdeutig oder als unbestimmt erscheint, mithin ausgehend vom Wortlaut nicht klar ermittelt werden kann, welche Anforderungen die Satzung stellt. Zwar erscheint der Wortlaut in § 2 Abs. 2 Satz 2 AO zunächst eindeutig, da hier vorgesehen ist, dass der SGSA unmittelbar seine Zwecke zu verfolgen hat. Unklarheiten bestehen jedoch insofern, als in der genannten Vorschrift auf die unmittelbare Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken abgestellt wird, der SGSA jedoch nicht gemeinnützig i.S. der Vorschriften der AO ist, sondern die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG und nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 AO in Anspruch nimmt. Vor diesem Hintergrund erscheint es als vertretbar, eine Auslegung der Satzungsbestimmung vorzunehmen.

Bei der Frage, welcher Maßstab an die Begrifflichkeit „unmittelbar“ zu legen ist, kann nach unserem Dafürhalten auf diejenigen Grundsätze abgestellt werden, die auch im Bereich des gemeinnützigkeitsrechtlichen Unmittelbarkeitsgebotes Geltung beanspruchen. Dieses deshalb, da die Regelung in § 2 Abs. 2 Satz 2 der Satzung offensichtlich gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben Rechnung trägt.

Im unmittelbaren Geltungsbereich des § 57 AO ist anerkannt, dass etwa ein Verein zur Denkmalpflege, bei Beachtung der Herkunftsbereiche der jeweiligen Mittel, auch dann gemeinnützig sein kann, wenn sich die Tätigkeit darauf beschränkt, Zuschüsse für die Pflege von Objekten fremder Eigentümer zu fördern.² Damit wird faktisch die Förderung

¹ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 24.

² Gersch in: Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage 2016, § 57 Rz. 3.

des jeweiligen Eigentümers als Zweckverwirklichung angesehen, d.h. auch im originären Geltungsbereich des Unmittelbarkeitserfordernisses des § 57 AO werden Ausnahmen anerkannt. Somit kann u.E. vorliegend vertreten werden, dass auch dort, wo das Unmittelbarkeitsgebot nicht zwingend satzungsrechtlich zu verankern ist, Ausnahmen möglich sein müssen.

Fraglich ist, ob vorstehende Argumentation für die satzungsrechtliche Zulässigkeit der beabsichtigten Maßnahme auch im Hinblick auf die Immobilieninvestition greift. Hierbei handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um reine Vermögensverwaltung, d.h. die KWV-Überschüsse als vorhandenes Vermögen des SGSA werden in einer Immobilie angelegt und hiermit dann zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Erst diese Einkünfte können dann für die satzungsmässigen Zwecke des SGSA verwendet werden.

Auch diesbezüglich kann u.E. auf den Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit abgestellt werden. So wird es im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts im Hinblick auf das Erfordernis der Unmittelbarkeit als unschädlich angesehen, wenn die jeweilige Körperschaft ihr vorhandenes Vermögen verwaltet und lediglich die Erträge sodann unmittelbar für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke einsetzt.¹ Nach unserem Dafürhalten sind die satzungsrechtlichen Vorgaben des SGSA derart zu verstehen, dass sie in Folge steuerrechtlicher Vorgaben in der Satzung Verwendung gefunden haben. Daher sind die satzungsrechtlichen Regelungen im Einklang mit den steuerrechtlichen Grundsätzen auszulegen. Wenn also im steuerlichen Bereich eine Verwaltung des eigenen Vermögens zulässig ist und eine satzungsrechtliche Vorschrift des SGSA offensichtlich steuerlichen Vorgaben folgt, kann die Auslegung der satzungsrechtlichen Vorschrift nicht zu einem strengeren Ergebnis führen, als dieses im Bereich des Steuerrechts der Fall wäre.

Dieses Ergebnis stimmt u.E. auch mit einer rein an objektiven Gesichtspunkten (im Bereich des Vereinsrechts ist anerkannt, dass im Falle der Auslegung der Satzungsbestimmungen nur objektive Gesichtspunkte bei der Auslegung berücksichtigt werden dürfen²) orientierten Auslegung der Satzung des SGSA überein. Die in § 2 Abs. 2 der Satzung enthaltenen Regelungen entsprechen in weiten Zügen den Vorgaben der Mustersatzung für Vereine.³

Aufgrund der mit einer Satzungsauslegung stets einhergehenden Unsicherheiten empfehlen wir jedoch, vor Umsetzung der Stiftungsgründung und Immobilieninvestition eine Anpassung der satzungsrechtlichen Vorgaben auf Ebene des SGSA vorzunehmen.

Zu (ii):

Sowohl die Stiftungsgründung als auch die Immobilieninvestition dürfen aus vereinsrechtlicher Sicht nicht dazu führen, dass zukünftig der SGSA als wirtschaftlicher Verein

¹ BFH, Urteil vom 23.10.1991 – I R 19/91; *Gersch* in: Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage 2016, § 57 Rz.3; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, Abschnitt 2.7.2.

² *Waldner/Wörle-Himmel* in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 20. Auflage 2016, Erster Teil, III. Rz. 36.

³ Mustersatzung nach Anlage 1 zu § 60 AO, dort z.B. § 3, § 5 und § 6.

i.S. des § 22 BGB anzusehen ist. Dieses wäre dann der Fall, wenn durch die beiden vorstehend genannten Maßnahmen zukünftig davon auszugehen wäre, dass der Zweck des SGSA auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Darunter wird nach neuerer Rechtsauffassung das planmäßige und auf Dauer angelegte Auftreten des Vereins am Markt in unternehmerischer Funktion durch Einschaltung in wirtschaftliche Umsatzprozesse mit einer regelmäßig entgeltlichen Tätigkeit verstanden.¹

Somit scheidet die Stiftungsgründung als potenzieller wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bereits aus. Durch die Stiftungsgründung kommt es zu keinem Auftritt des SGSA am Markt in unternehmerischer Funktion. Etwas anderes gilt jedoch hinsichtlich der beabsichtigten Immobilieninvestition und der anschließenden Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierdurch tritt der SGSA nach außen im Markt als Vermieter in Erscheinung.

Es ist mithin zu prüfen, ob die Immobilieninvestition und die daran anschließende Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vom sog. Nebenzweckprivileg umfasst sind. Dieses besagt, dass ein nichtwirtschaftlicher Verein vorliegt, obgleich wegen seiner wirtschaftlichen Betätigung an sich ein wirtschaftlicher Vereinstypus gegeben ist, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb lediglich ein Nebenzweck im Rahmen des nichtwirtschaftlichen Hauptzwecks ist.² Es wird gemeinhin gefordert, dass die wirtschaftliche Tätigkeit dem nicht wirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung ist.³ Entscheidend soll sein, ob das geschäftliche oder das ideelle Tätigkeitsfeld dem Verein das Gepräge gibt.⁴ Dominiert hiernach das ideelle Element, so muss es die wirtschaftliche Tätigkeit rechtfertigen. Ob dieses auch dann der Fall ist, wenn die unternehmerische Betätigung dem Verein allein die finanzielle Grundlage für seine ideellen Aktivitäten verschafft, ist in der Literatur umstritten.⁵ Das Nebenzweckprivileg setzt aber stets voraus, dass der Verein seinen in der Satzung festgelegten nichtwirtschaftlichen Hauptzweck auch tatsächlich verfolgt.⁶

Ob im konkreten Fall somit das Nebenzweckprivileg im Hinblick auf die Immobilieninvestition einschlägig ist hängt somit davon ab, ob

- der SGSA einen in seiner Satzung festgelegten nichtwirtschaftlichen Zweck tatsächlich verfolgt,

¹ Waldner/Wörle-Himmel in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 20. Auflage 2016, Erster Teil, III. Rz. 43 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung.

² Siehe nur BGH, Urteil vom 30.11.1954 – I ZR 147/53; BGH, Beschluss vom 14.07.1966 – II ZB 2/66; BGH, Urteil vom 29.09.1982 – I ZR 88/80; BayObLG, Beschluss vom 06.04.1989 – Breg. 3 Z 10/89; Schöpflin in: Beck'scher Online Kommentar BGB, Bamberger/Roth, 41. Edition, Stand 01.11.2016, § 21 Rz. 105.

³ Dörner in: Schulze, Bürgerliches Gesetzbuch, 9. Auflage 2017, § 21 Rz. 5 mit Hinweisen auf Rechtsprechung.

⁴ Reuter in: Münchener Kommentar zum BGB, 7. Auflage 2015, § 22 Rz. 8.

⁵ Reuter, a.a.O., sowie Rz. 19d.

⁶ Seltsmann, DStR 2008, 1443,

- die Immobilieninvestition und die beabsichtigte Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung den ideellen Tätigkeiten des SGSA untergeordnet sind und
- die wirtschaftliche Nebentätigkeit dem ideellen Hauptzweck funktional dient.¹

Unstrittig ist, dass der SGSA in der Satzung einen nichtwirtschaftlichen Zweck festgelegt hat und verfolgt und auch weiter verfolgen wird. Die erste genannte Voraussetzung ist somit erfüllt.

Die zweite genannte Voraussetzung betrifft die Frage nach dem zulässigen Umfang der jeweiligen Nebengeschäfte. Hierzu haben sich in der Literatur verschiedene Kriterien herausgebildet, anhand derer der zulässige Umfang einer Nebentätigkeit zu ermitteln sein soll. So wird hier vertreten, auf sog. quantitative Kriterien abzustellen, also etwa auf das Verhältnis von zeitlichem, finanziellem und personellem Aufwand für die Wirtschaftstätigkeit zu demjenigen für den ideellen Bereich. Auch wird teilweise auf das Verhältnis zwischen den Einnahmen aus der ideellen Tätigkeit und denen aus dem wirtschaftlichen Nebenbetrieb abgestellt.² Zudem wird vertreten, dass sich mit absoluten Größenkriterien das Nebenzweckprivileg nur schwerlich eingrenzen lässt, weil diese Größenkriterien oftmals zu wenig fassbar sind und auch nicht überall passen.³ Vielmehr soll über den zulässigen Umfang der Nebengeschäfte der Finanzbedarf der konkreten Vereinstätigkeit maßgeblich sein.⁴ Festgehalten werden kann an dieser Stelle somit, dass die einzelnen Anforderungen an die Erfüllung der zweiten Voraussetzungen noch nicht abschließend geklärt sind.

Dessen ungeachtet kann nach unserem Dafürhalten mit guten Gründen davon ausgegangen werden, dass die Immobilieninvestition und die beabsichtigte Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung den ideellen Tätigkeiten des SGSA untergeordnet sind. Wird rein isoliert auf die Einnahmesituation abgestellt, so hat der SGSA im Jahr 2015 im ideellen Bereich aus Mitgliedsbeiträgen insgesamt ca. 1 Mio. € eingenommen, während die Einnahmen aus der Vermietung des Verbandsgebäudes nur ca. 65 T€ betragen. Davon ausgehend, dass durch die Immobilieninvestition des SGSA ein dem Verbandsgebäude vergleichbares Gebäude errichtet wird, dürften sich die hieraus zu erzielenden Einnahmen im Vergleich zu den Mitgliedsbeiträgen ebenfalls um einen geringeren Betrag belaufen. Dieses gilt auch dann, wenn man berücksichtigt, dass das Verbandsgebäude derzeit eigengenutzt wird und demzufolge bei vollständiger Fremdvermietung des zu errichteten Gebäudes ein Mehr an Mieteinnahmen zu erwirtschaften sein wird. So wird diesseits davon ausgegangen, dass die Mieteinnahmen auch unter dieser Annahme sich maximal auf ein Fünftel der Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen belaufen werden.

Auch hinsichtlich des personellen und zeitlichen Aufwands ist nach unserem Dafürhalten davon auszugehen, dass im Bereich der Vermietungstätigkeit wesentlich weniger Manpower einzusetzen ist, als dieses im ideellen Bereich der Fall ist. Dabei gehen wir davon

¹ ausführlich zu den einzelnen Anforderungen *Beuthien*, NZG 2015, 449 ff.

² Siehe zu den einzelnen Ansätzen *Beuthien*, a.a.O.

³ *Beuthien* in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 4. Auflage 2016, § 1 Rz. 70.

⁴ A.a.O.

aus, dass seitens des SGSA eine langfristige Vermietung der Räumlichkeiten beabsichtigt wird und somit der Aufwand, den häufig wechselnde Mieter mit sich bringen, vermieden wird. Zudem halten wir die Bedeutung der Vermietungstätigkeit im Hinblick auf den ideellen Zweck des SGSA für gänzlich untergeordnet. Der Schwerpunkt der Tätigkeit und die Zielsetzung des SGSA wird auch nach der Durchführung der Immobilieninvestition die Wahrnehmung der Interessen der Mitglieder sein.

Soweit in der Literatur hinsichtlich des zulässigen Umfangs der Nebengeschäfte auf den Finanzbedarf der jeweiligen Vereinshaupttätigkeit abgestellt wird¹, folgt hieraus zugleich, dass nur so viele Nebeneinnahmen erwirtschaftet werden dürfen, wie erforderlich sind, um den ideellen Hauptzweck bestmöglich zu verwirklichen und künftig zu sichern. Keinerlei Raum für das Nebenzweckprivileg ist daher, wenn der Verein seinen Idealzweck ausschließlich mittels einer von seinen Mitgliedern Entgelte einfordernden Einrichtung verwirklicht. Dem Grundsatz des sichersten Weges folgend empfehlen wir, dass diese Anforderung durch den SGSA anhand einer Wirtschaftsplanung nachgehalten wird.

Schließlich wird für das Eingreifen des Nebenzweckprivilegs gefordert, dass die wirtschaftliche Nebentätigkeit dem ideellen Hauptzweck funktional dient. Ob diese Voraussetzung auch dann erfüllt ist, wenn durch die wirtschaftliche Tätigkeit allein Einnahmen erwirtschaftet werden, die wiederum für die ideellen Zwecke des jeweiligen Vereines verwendet werden können, ist umstritten.

So wird in diesem Zusammenhang u.a. die Auffassung vertreten, dass das Nebenzweckprivileg nur Hilfsmittel zum Vereinshauptzweck und demgemäß funktional zu begrenzen ist, die wirtschaftliche Nebentätigkeit müsse dem ideellen Hauptzweck funktional dienen. Dagegen rechtfertige es das Nebenzweckprivileg nicht, dass ein Verein sich am Markt ohne jeden inhaltlichen Bezug zu oder sachliche Verknüpfung mit seinen ideellen Zielen funktional alldienliche Kapitaleinkünfte erwirtschaftet. Nach dieser Auffassung muss die nur auf Gelderwerb gerichtete Nebentätigkeit eines Vereins derart mit der Idealfunktion verbunden bleiben, dass sie zumindest einen sachlichen Bezug zur Idealtätigkeit des Vereins hat. Als Beispiele werden hierfür die Vermietung überschüssiger Zimmer eines Vereinshauses oder die entgeltlichen Trikot- und Bandenwerbung eines Sportvereins genannt.² Wendet man diese Auffassung auf den vorliegenden Fall an, wäre die Immobilieninvestition nicht vom Nebenzweckprivileg gedeckt, da nicht lediglich der „Restbestand“ eines bereits vorhandenen und selbstgenutzten Vereinsgebäudes vermietet wird, sondern hier ein neues Gebäude ohne jeglichen inhaltlichen Nutzungsbezug durch den SGSA in Rede steht.

Demgegenüber wird hierzu in der Literatur auch die abweichende Auffassung vertreten, dass im Rahmen des Nebentätigkeitsprivilegs die wirtschaftliche Betätigung eines Idealvereins zulässig ist, wenn sie dem ideellen Hauptzweck qualitativ untergeordnet ist. Die Nebentätigkeit muss nach dieser Auffassung für die Verwirklichung des Hauptzwecks

¹ Beuthien in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 4. Auflage 2016, § 1 Rz. 70.

² Siehe hierzu nur Beuthien, NZG 2015, 449, 452, mit weiteren Nachweisen.

nicht unentbehrlich sein und sie muss auch keinen inhaltlichen Bezug zum Hauptzweck aufweisen.¹ Demnach ist auch die bloß hilfreiche wirtschaftliche Nebentätigkeit zur Mittelbeschaffung ohne inhaltlichen Bezug zum Hauptzweck zulässig, sofern nur die erwirtschafteten Finanzmittel dem nichtwirtschaftlichen Zweck zufließen.²

Aus Vorstehendem folgt, dass mit guten Gründen vertreten werden kann, dass auch rein der Mittelbeschaffung dienende Tätigkeiten vom Nebenzweckprivileg umfasst sind. Es ist jedoch der guten Ordnung halber darauf hinzuweisen, dass aufgrund der vorstehend erwähnten Meinungsvielfalt zu dieser Thematik an dieser Stelle nicht ausgeschlossen werden kann, dass durch Dritte in diesem Punkt eine andere Auffassung vertreten werden würde. Eine Berufung auf das Nebenzweckprivileg ist mithin nicht frei von Risiken.

Zu (iii)

Zur Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG müssen die Voraussetzungen dieser Steuerbefreiung sowohl nach der Satzung als auch der tatsächlichen Geschäftsführung erfüllt sein. Die gesetzliche Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG fordert in diesem Zusammenhang, dass der Zweck des Vereins nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein darf. Die Stiftungsgründung und die Immobilieninvestition dürfen in tatsächlicher Hinsicht somit nicht dazu führen, dass zukünftig die tatsächliche Geschäftsführung des SGSA für steuerliche Zweck auf den Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gerichtet ist, d.h. ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb darf der tatsächlichen Geschäftsführung nicht das Gepräge geben.³

Vorliegend sind jedoch weder die Stiftungsgründung noch die Immobilieninvestition als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen, noch geben diese Maßnahmen dem SGSA das Gepräge. Bei der Stiftungsgründung handelt es sich bereits um keine unternehmerische Tätigkeit, da die Stiftung lediglich mit Vermögenswerten ausgestattet wird. Bei der Immobilieninvestition ist eine Abgrenzung von Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorzunehmen.

Wann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG vorliegt, folgt aus der Regelung des § 14 AO.⁴ Gemäß Satz 1 dieser Vorschrift ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Vermögensverwaltung liegt nach Satz 3 der genannten Vorschrift in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, so zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Allgemein wird private Vermögensverwaltung damit umschrieben, dass sich bei ihr die zu beurtei-

¹ Schwarz van Berk in: Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 5, 4. Auflage 2016, § 3 Rz. 38 mit weiteren Nachweisen.

² Reuter in: Münchener Kommentar zum BGB, 7. Auflage 2015, § 22 Rz. 19d.

³ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 21.

⁴ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 13.

lende Tätigkeit noch als Nutzung von Wirtschaftsgütern durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Demnach liegt bei der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, und damit auch Immobilien, grundsätzlich Vermögensverwaltung vor.¹

Fazit:

Nach unserem Dafürhalten sind sowohl die Verwendung der KWV-Überschüsse zur Stiftungsgründung als auch zur Immobilieninvestition von den satzungsmäßigen Aufgaben des SGSA gedeckt. Etwas anderes würde hinsichtlich der Immobilieninvestition dann gelten, wenn man – entgegen der durch uns vertretenen Auffassung – diese mangels funktionalen Zusammenhangs zur ideellen Betätigung des SGSA nicht unter das Nebenzweckprivileg subsumieren würde.

b) Um die Stiftungsgründung und die Immobilieninvestition finanzieren zu können, müsste die KWV das Barvermögen und die zu erwartenden Jahresüberschüsse an den SGSA ausschütten. Hätte diese Ausschüttung steuerrechtliche Auswirkungen auf die Befreiung von der Körperschaftsteuer?

Schädliche Auswirkungen hätte die Ausschüttung lediglich dann, wenn die hieraus erzielten Einnahmen dem Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs des SGSA zuzuordnen wären und dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dem SGSA das Gepräge geben würde.²

Die Beteiligung des SGSA an der KWV ist steuerlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet. Damit werden die Ausschüttungen aus der KWV auch dem Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet. Hieran ändert sich auch aufgrund der Höhe der jeweiligen Ausschüttung nichts. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist auch bei einer 100%igen Beteiligung grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.³ Etwas anderes gilt nur dann, wenn tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft genommen wird.⁴ Aber selbst bei Zuordnung der Beteiligung in den Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs würde dieser trotz der Ausschüttung dem SGSA nicht das Gepräge geben. So schadet es nicht, wenn eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft ihre Einnahmen nahezu ausschließlich aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt. Vielmehr ist erst dann davon auszugehen, der Zweck sei auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet, wenn die Körperschaft ihre sachlichen und persönlichen Ressourcen überwiegend für Aktivitäten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einsetzt.⁵

¹ Gersch in: Klein, Abgabenordnung, § 14 Rz. 13.

² Märtens in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Auflage 2015, § 5 Rz. 157.

³ BFH, Urteil vom 25.08.2010 – I R 97/09.

⁴ R 4.1. Abs. 2 Satz 3 KStR, anwendbar wegen Verweis in R 5.7 Abs. 5 Satz 4 KStR.

⁵ Märtens in: Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Auflage 2015, § 5 Rz. 157.

Fazit:

Die Ausschüttung der KVV-Überschüsse an den SGSA ist für diesen im Hinblick auf die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG nicht schädlich.

c) Bestehen Möglichkeiten, die bei einer Ausschüttung durch die KVV zu zahlende Kapitalertragsteuer zu vermeiden oder zu verringern?

Ob bzw. in welcher Höhe auf Ebene der KVV Kapitalertragsteuer für eine Ausschüttung an den SGSA zu entrichten ist, hängt entscheidend davon ab, ob durch eine derartige Vermögensauskehrung an den SGSA das sog. steuerliche Einlagekonto der KVV gemindert wird oder nicht.

Gemäß § 27 Abs. 1 KStG hat jede unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft alle nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf einem besonderen Konto, dem steuerlichen Einlagekonto, auszuweisen. Dabei ist das steuerliche Einlagekonto ausgehend vom Bestand des Vorjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben. Leistungen der Kapitalgesellschaft - mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG - mindern sodann das steuerliche Einlagekonto unabhängig von der handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Es gilt folgendes Rechenschema:

Eigenkapital lt. Steuerbilanz

./. gezeichnetes Kapital

./. Bestand des steuerlichen Einlagekontos des Vorjahres

= ausschüttbarer Gewinn (Mindestansatz = 0)

./. Leistungen

➔ falls Differenz negativ: Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

Das Gesetz legt somit in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG eine Verwendungsreihenfolge dergestalt fest, dass immer zunächst der sog. ausschüttbare Gewinn, bestehend aus angesparten Gewinnen (Gewinnrücklage, Bilanzgewinn etc.), ausgeschüttet wird und erst anschließend Einlagen (kapitalertragsteuerfrei) zurückgewährt werden können. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto ist nicht möglich. Diese Reihenfolge gilt zudem für sämtliche Auskehrungen der Gesellschaft, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, also für verdeckte, offene Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen.

Aus vorstehendem Rechenschema folgt somit, dass der Anfall von Kapitalertragsteuer maßgeblich vom Bestand des steuerlichen Einlagekontos abhängig ist. Ausgehend von den uns vorliegenden Informationen würde die Ausschüttung der KVV-Überschüsse erst

im Jahre 2019 erfolgen. Eine Vermeidung bzw. Minderung der hierbei anfallenden Kapitalertragsteuer könnte somit dann eintreten, wenn bis zum 31.12.2018 das steuerliche Einlagekonto der KWV, z.B. durch Vornahme von Einzahlungen in die Kapitalrücklage oder verdeckten Einlagen, so erhöht wird, dass im Ergebnis kein ausschüttbarer Gewinn im vorstehenden Sinne zur Verfügung steht. Da jedoch derartige Zugänge auch das Eigenkapital laut Steuerbilanz erhöhen, bliebe trotz der Vornahme von Einlagen im Saldo der ausschüttbare Gewinn unverändert. Kapitalertragsteuer könnte mithin nicht vermieden werden.

Die Kapitalertragsteuer könnte allein dann vermieden werden, wenn seitens der KWV auf eine Ausschüttung verzichtet wird. Hierzu kommt eine darlehensweise Überlassung der finanziellen Mittel von der KWV an den SGSA in Betracht, wobei bei einem derartigen Verfahren darauf zu achten wäre, dass die Darlehensgewährung einem Fremdvergleich standhält.

Zu prüfen ist weiterhin, ob sich zumindest eine Verringerung der Kapitalertragsteuerbelastung daraus ergeben könnte, wenn die Beteiligung zukünftig nicht dem Bereich der Vermögensverwaltung, sondern dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (nachfolgend „wGB“) zugeordnet werden würde. Nachstehend sollen daher die sich jeweils ergebenden Belastungen mit Kapitalertragsteuer vergleichend gegenüber gestellt werden.

(i) Kapitalertragsteuerbelastung bei Zuordnung zur Vermögensverwaltung

Zu unterscheiden sind die Ebenen „KWV“ sowie „SGSA“. Bei einer Zuordnung der Beteiligung an der KWV zum Bereich der Vermögensverwaltung wird auf die Ausschüttung der KWV auf Ebene der KWV gemäß §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 und 44a Abs. 8 Satz 1 EStG ein Kapitalertragsteuerabzug i.H. von 15% vorgenommen.

Auf Ebene des SGSA kommt für den Ausschüttungsbetrag die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG zur Anwendung. Von einem gedachten Ausschüttungsbetrag i.H. von 100 verbleibt dem SGSA somit ein Betrag von 85. Eine Möglichkeit zur Anrechnung der von der KWV entrichteten Kapitalertragsteuer besteht nicht.

(ii) Kapitalertragsteuerbelastung bei Zuordnung zum wGB

Bei einer Zuordnung der Beteiligung an der KWV zum Bereich eines wGB wird auf die Ausschüttung der KWV auf Ebene der KWV gemäß §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG ein Kapitalertragsteuerabzug i.H. von 25% vorgenommen.

Auf Ebene des SGSA fällt der Ausschüttungsbetrag nicht unter die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG, dafür ist der Anwendungsbereich der Regelungen des § 8b Abs. 1 und 5 KStG eröffnet. Im Ergebnis sind somit nur 5% der Dividende körperschaftsteuerpflichtig. Im Rahmen der Besteuerung des Ergebnisses des wGB wird die von der KWV entrichtete Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Körperschaftsteuerschuld des wGB angerechnet.

Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b) Satz 4 EStG unterliegt der nicht den Rücklagen des wGB zugeführte Gewinn des wGB der Kapitalertragsteuerpflicht, diese beträgt wiederum 15%, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Ein Anfall von Kapitalertragsteuer könnte mithin nur dann vermieden werden, wenn der Gewinn des wGB den Rücklagen im Bereich des wGB zugeführt werden könnte. Davon ausgehend, dass die finanziellen Mittel aus den KWV-Überschüssen zur Stiftungsgründung und zur Immobilieninvestition verwendet werden würden, scheidet u.E. eine Zuführung zu den Rücklagen des wGB aus, da diese Betätigungen nicht dem wGB zuzurechnen sind.

Fazit:

Im Ergebnis würde durch eine Zuordnung der Beteiligung an der KWV zum wGB des SGSA eine Verminderung der Kapitalertragsteuer bei Vornahme der Ausschüttung der KWV-Überschüsse nicht erreicht werden können.

2. Fragestellungen im Zusammenhang mit der Stiftungsgründung

a) Wie könnten – unter Berücksichtigung der Intention des Präsidiumsbeschlusses des SGSA – die Aufgaben der Stiftung formuliert werden, um die Anerkennung als gemeinnützige Stiftung zu erhalten?

Seit dem 01.01.2007 können Körperschaften die Steuerbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nur noch dann erhalten, wenn sie (i) einen der in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten Zwecke unter Beachtung der Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO fördern, sie (ii) mildtätige (§ 53 AO) oder (iii) kirchliche (§ 54 AO) Zwecke fördern oder aber (iv) der von ihnen jeweils verfolgte Zweck gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO von der zuständigen Finanzbehörde für gemeinnützig erklärt worden ist.

Zu (i)

Zu prüfen ist, ob die ggf. zu gründende Stiftung einen gemeinnützigen Zweck i.S. des § 52 Abs. 2 AO verfolgen würde. Dabei ist zu beachten, dass entsprechend des Präsidiumsbeschlusses des SGSA die Stiftung zur Förderung der gemeindlichen Selbstverwaltung und zur Unterstützung des SGSA im Rahmen seiner Aufgaben gegründet werden soll.

Ausgehend von dem in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten Katalog der gemeinnützigen Zwecke käme vorliegend für die Stiftung zunächst die Regelung der Nr. 24 in Betracht. Demnach stellt die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich der AO einen gemeinnützigen Zweck dar. Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind, sind jedoch nicht begünstigt.

Eine gemeinnützige Förderung nach dieser Regelung ist nur dann gegeben, wenn sich eine Körperschaft umfassend mit den demokratischen Grundprinzipien befasst und diese

objektiv und neutral fördert.¹ Auch die Förderung politischer Zwecke durch Beeinflussung der politischen Meinungsbildung und durch die Unterstützung bestimmter parteipolitischer Interessen ist kein gemeinnütziger Zweck.²

Wird die Stiftung nur zur Förderung der gemeindlichen Selbstverwaltung und zur Unterstützung des SGSA tätig, stellt dieses nach unserem Verständnis keinen gemeinnützigen Zweck i.S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 AO dar. So ist zum einen der Bereich der gemeindlichen Selbstverwaltung nur ein kleiner Ausschnitt des demokratischen Staatswesens. Mithin würde dieses durch die Stiftung nicht umfassend in vorstehendem Sinne gefördert. Zudem soll die Stiftung nach den Vorstellungen des Präsidiums vorrangig auch die Arbeit des SGSA unterstützen. Damit aber wäre die Tätigkeit nicht an die Allgemeinheit gerichtet. So ist der SGSA gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Es handelt sich innerhalb der steuerrechtlichen Terminologie um einen „egoistischen“ Verband.³ Wenn aber die Betätigung der Stiftung zugunsten des SGSA ausgerichtet ist, kann sie nicht an die Allgemeinheit gerichtet und damit gemeinnützig sein. Die Zwecke einer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft und gemeinnützige Zwecke schließen sich gegenseitig aus.⁴

Ausgehend von der vorgestellten Betätigung der Stiftung als den SGSA unterstützende Körperschaft scheidet nach unserem Dafürhalten auch eine Steuerbefreiung gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO aus. Nach dieser Vorschrift ist u.a. auch die Förderung der Volksbildung als gemeinnütziger Zweck anzuerkennen. Auch die bloße politische Ausrichtung einer Bildungsinstitution ist hier für den Gemeinnützigkeitsstatus unschädlich.⁵ Wenn hingegen ein politischer Zweck als alleiniger oder überwiegender Zweck in der Satzung festgelegt ist oder aber die jeweilige Körperschaft tatsächlich ausschließlich oder überwiegend einen politischen Zweck verfolgt, soll die Gemeinnützigkeit nicht gegeben sein.⁶

Zu (ii) und (iii)

Da offenkundig durch die Stiftung weder mildtätige noch kirchliche Zwecke angestrebt werden, muss an dieser Stelle auf die hier einzuhaltenden Voraussetzungen nicht weiter eingegangen werden.

Zu (iv)

Fällt somit der von der Stiftung verfolgte Zweck nicht unter den Katalog der in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführten Zwecke, könnte eine Gemeinnützigkeit der Stiftung nur noch dann anzunehmen sein, wenn der von der Stiftung konkret verfolgte Zweck von der zuständigen Finanzbehörde gemäß § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt wird.

¹ Alber in: Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Auflage 2017, § 52 Rz. 234; Buchna, Leichinger, Seeger, Brox. Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, Abschnitt 2.2, Seite 81.

² Alber, a.a.O.

³ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 24.

⁴ Alber, a.a.O.

⁵ Alber in: Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Auflage 2017, § 52 Rz. 111.

⁶ Alber, a.a.O.

Dieses setzt aber voraus, dass dieser Zweck die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO erfüllt, die Tätigkeit mithin an die Allgemeinheit gerichtet ist. Bei einer Ausrichtung der Stiftung zugunsten des SGSA wäre diese Voraussetzung, unabhängig davon, welcher konkrete Zweck verfolgt wird, jedoch nicht erfüllt.

Fazit:

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen ist davon auszugehen, dass die Stiftung bei Umsetzung der Zielstellungen des Präsidiums des SGSA nicht als gemeinnützig anerkannt werden würde.

Etwas anderes würde dann gelten, wenn der Zweck und die tatsächliche Geschäftsführung im Einklang mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen ausgestaltet würden. Dann aber dürfte in der Satzung der Stiftung u.a. nicht geregelt werden, dass die Betätigung der Stiftung zur Unterstützung des SGSA bei seinen satzungsmäßigen Aufgaben dient. Auch müsste sich die tatsächliche Geschäftsführung daran orientieren. Dann aber wäre satzungsrechtlich auf Ebene der Stiftung nicht mehr die enge Verknüpfung mit der Betätigung des SGSA verortet. Dieses wiederum ließe es als fraglich erscheinen, ob bei diesen Voraussetzungen die Stiftungsgründung noch mit den satzungsrechtlichen Vorgaben des SGSA überhaupt vereinbar wäre.

b) Könnte eine gemeinnützige Stiftung den SGSA finanziell unterstützen, um die Wahrnehmung seiner Aufgaben zu fördern?

Unterstellt den Fall, dass die Stiftung als gemeinnützig anerkannt werden würde, könnte diese finanzielle Mittel dann an den SGSA geben, wenn sie hierdurch nicht gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsgebote verstoßen würde. Demnach müssen steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke verwenden. Hierbei ist zu beachten, dass gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO die Mitglieder, Gesellschafter oder Stifter sowie deren Erben in dieser Eigenschaft keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten dürfen.

Auf Ebene gemeinnütziger Körperschaften werden die vorhandenen Mittel danach unterschieden, ob diese zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind oder ob es sich um sog. freie, nicht der zeitnahen gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendung unterfallende Mittel handelt. Dabei ist beispielsweise das sog. Ausstattungskapital im Falle einer Stiftungsgründung nicht zeitnah für gemeinnützige Zweck zu verwenden.¹ Aufgrund des stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungsgebotes kann dieses jedoch auch nicht an Dritte weitergereicht werden. Vielmehr ist eine Stiftung darauf angelegt, dass mit den erzielten Erträgen aus dem vorhandenen Vermögen die stiftungsrechtlichen Zwecke verfolgt werden. Zeitnah zu verwenden sind demgegenüber grundsätzlich sämtliche Mittel des ideellen Bereichs und die Erträge aus der Vermögensverwaltung sowie aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.² Im Ergebnis wird bei nachstehender Würdigung

¹ Schauhoff in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010, § 9 Rz. 81.

² Schauhoff, a.a.O. Rz. 88.

davon ausgegangen, dass die zur Weiterleitung an den SGSA bestimmten Mittel dem Gebot der zeitnahen Mittelwendung unterliegen.

Eine Mittelweitergabe an den SGSA wäre somit dann zulässig, wenn die Stiftung durch diese Mittelweitergabe unmittelbar ihre satzungsmäßigen Zwecke erfüllt. Wie weiter oben bereits ausgeführt, kann die Förderung des SGSA selbst jedoch nicht als gemeinnütziger Zweck anerkannt werden, so dass insoweit in der Mittelweitergabe auch keine Erfüllung eines gemeinnützigen Zweckes anzuerkennen ist.

Gemäß § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO ist eine Mittelweitergabe unter Beachtung der dort normierten Voraussetzungen ohne Verstoß gegen das Gebot zur unmittelbaren Mittelverwendung zulässig. Wie den dort geregelten Voraussetzungen zu entnehmen ist, muss es sich bei der die Mittel empfangenden Körperschaft jedoch um eine Körperschaft handeln, welche ihrerseits steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Abgestellt wird bei diesen steuerbegünstigten Zwecken auf solche i.S. der §§ 52, 53 und 54 AO. Mithin können Mittel einer gemäß § 52 AO steuerbegünstigten Körperschaft nicht an eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft weitergereicht werden.

c) Fallen Steuern oder andere Abgaben an, sofern der SGSA oder die KWV der gemeinnützigen Stiftung (ergänzend zu dem Grundstockvermögen) weitere Zuwendungen gewähren?

Ertragsteuerliche Belastungen fallen nicht an, wenn in der Zuwendung von Mitteln durch SGSA und KWV an die gemeinnützige Stiftung keine verdeckte Gewinnausschüttung (nachfolgend „vGA“) i.S. des § 8 Abs. 3 KStG erblickt werden kann. Hierunter versteht man eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und keine offene Gewinnausschüttung ist, d.h. nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist dabei dann gegeben, wenn ein ordentlicher oder gewissenhafter Geschäftsleiter die Zuwendung einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Nicht erforderlich ist dabei, dass der Vorteil dem Gesellschafter selbst zu Gute kommt. Ausreichend ist, wenn es sich bei dem jeweiligen Vorteilsempfänger zumindest um eine dem Gesellschafter nahestehende Person handelt.

Aufgrund der Nähe von SGSA und KWV zur Stiftung und deren angestrebten Zwecks der Betätigung besteht die Gefahr, dass bei unüblichen Zuwendungen die Finanzverwaltung eine vGA annimmt. Für die KWV folgt das aus der Überlegung, dass diese – statt einer Gewinnausschüttung an den SGSA – zukünftig eine Zuwendung an die Stiftung leisten würde. Von einer Unüblichkeit im vorstehenden Sinne ist nach unserem Dafürhalten dann auszugehen, wenn die Zuwendung an die gemeinnützige Stiftung weit über den sonst üblichen Zuwendungen an andere gemeinnützige Körperschaften liegt.

Auf Ebene des SGSA hängt die Frage nach der Annahme einer vGA im Falle einer Zuwendung an die gemeinnützige Stiftung zudem davon ab, welchem Bereich diese Zuwendung zuzuordnen ist. Werden Mittel aus dem Bereich der Vermögensverwaltung oder dem ideellen Bereich verwendet, ist für die Annahme einer vGA kein Raum, da diese Mittel eben

nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Etwas anderes gilt dann, wenn es sich um Mittel des wGB des SGSA handelt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden im Grundsatz wie offene Gewinnausschüttungen behandelt, da das Verdecken des Vorgangs steuerlich keine Vorteile mit sich bringen soll. Daraus folgt, dass vGA das Einkommen des jeweiligen Steuerpflichtigen nicht mindern dürfen und diesem daher wieder hinzuzurechnen sind, § 8 Abs. 3 KStG. Zudem unterliegt eine vGA, wie auch eine offene Gewinnausschüttung, der Kapitalertragsteuer, wenn nicht Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten.

Eine Belastung der Zuwendungen von SGSA und/oder KWV an die gemeinnützige Stiftung mit Schenkungssteuer tritt nicht ein, da gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften von Erbschaft- oder Schenkungssteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG befreit sind.

Werden Grundstücke ohne Gegenleistung der Stiftung an diese übertragen, ist dieser Vorgang nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, wenn es sich um einen Grundstückserwerb von Todes wegen oder im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden i.S. des ErbStG handelt. Dabei ist es unerheblich, ob der Grundstückserwerb tatsächlich Erbschaft- und Schenkungssteuer auslöst oder – wie vorliegend der Fall – nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 b ErbStG von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit ist. Unentgeltliche Grundstückszuwendungen an eine gemeinnützige Stiftung unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer.

Schließlich gilt es die Umsatzsteuer zu beachten. So stellt die unentgeltliche Lieferung eines dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstandes einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar, wenn dieser Gegenstand mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zuvor erworben worden ist, § 3 Abs. 1b UStG.

d) Wäre eine Anerkennung als gemeinnützige Stiftung möglich, wenn der Stiftung das Eigentum an der zu erwerbenden bzw. zu errichtenden Immobilie und darüber hinaus das Eigentum an dem SGSA-Verbandsgebäude übertragen wird?

Die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung i.S. der AO der zu gründenden Stiftung ist maßgeblich abhängig von der Ausgestaltung der Satzung (formelle Anforderung an die Gemeinnützigkeit) und der tatsächlichen Geschäftsführung der Stiftung (materielle Anforderung an die Gemeinnützigkeit). Dabei gilt, dass der Zweck der Stiftung auf die Erfüllung eines gemeinnützigen Zweckes i.S. der §§ 52 – 54 AO gerichtet sein muss, die Satzung weitere formelle Anforderungen zu erfüllen hat und die tatsächliche Geschäftsführung mit den formellen Vorgaben der Satzung im Einklang zu stehen hat.

Unterstellt den Fall, die Stiftung wäre als gemeinnützig anerkannt (zu den diesbezüglichen Fragestellungen siehe die Ausführungen oben unter Ziffer 2. lit a)) wären aus steuerlicher Sicht auf Ebene der Stiftung vier Sphären zu unterscheiden:

- ideeller Bereich,

- Vermögensverwaltung,
- Zweckbetrieb,
- steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Demnach wäre es grundsätzlich möglich, die Stiftung mit Immobilien auszustatten, welche von dieser wiederum Ertrag bringend verwaltet werden. Eine derartige Betätigung wäre auf Ebene der gemeinnützigen Stiftung dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Diese vermögensverwaltenden Betätigungen sind aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zweckes willen erfolgen, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Aufgaben dienen.¹ Nicht zulässig wäre es hingegen, wenn die Vermögensverwaltung der Stiftung nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet wäre, sondern als ein davon losgelöster Hauptzweck anzusehen ist.

Eine gemeinnützige Körperschaft kann ihre Vermögenswerte grundsätzlich auch an nahe stehende Personen zur Nutzung überlassen. Eine derartige Nutzungsüberlassung ist gemeinnützigkeitsrechtlich erlaubt. Allerdings verbietet § 55 Abs. 1 Satz 2 AO, dass die Mitglieder eines Vereins, Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH oder aber der Stifter in dieser Eigenschaft Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Derselbe Rechtsgedanke liegt auch § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO zugrunde, wonach keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, begünstigt werden darf. Daraus folgt, dass die Vermögensanlage bei Mitgliedern oder Gesellschaftern den Bedingungen entsprechen muss, die auch zwischen fremden Dritten vereinbart würden.² Wenn somit der Stiftung das Verbandsgebäude des SGSA übertragen werden würde, müsste die Stiftung dieses entgeltlich und zu fremdüblichen Konditionen an den SGSA zur Nutzung überlassen. Eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor dem Hintergrund der Regelungen in § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO scheidet aus, da der SGSA nicht steuerbegünstigt i.S. der §§ 52 – 54 AO ist.

e) Bestehen Bedenken, wenn die Stiftungsorgane (Stiftungsvorstand und Stiftungskuratorium) Personengleichheit mit den Mitgliedern des SGSA-Präsidiums hätten?

Aus steuerlicher Sicht bestehen an einer derartigen Personengleichheit in der Besetzung der genannten Organe von Stiftung und SGSA nach unserem Dafürhalten keine grundsätzlichen Bedenken. Ob die Stiftung als gemeinnützig i.S. der Vorschriften der AO anzuerkennen ist, hängt von den genannten formellen und materiellen Anforderungen zur Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit ab. Unerheblich ist hierbei, mit welchen Personen die jeweiligen Organe der gemeinnützigen Körperschaft besetzt sind. Maßgeblich ist vielmehr, dass diese Personen im Einklang mit den satzungsmäßigen Aufgaben der gemeinnützigen Stiftung tätig werden. Entsprechendes gilt für das Präsidium des SGSA. Maßgeblich zur Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung des SGSA gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5

¹ AEAO Nr. 1 zu § 56 AO.

² Schauhoff in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010, § 7 Rz. 74.

KStG ist auch hier, dass zum einen die satzungsmäßigen Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung gegeben sind und die tatsächliche Geschäftsführung mit den Vorgaben für die Steuerbefreiung im Einklang steht. Unerheblich ist hier, ob die Personen, die in den Organen der befreiten Körperschaft tätig sind, daneben noch weitere Organfunktionen bei anderen Körperschaften wahrnehmen.

Zu beachten wäre allerdings, dass eine derartig enge Verzahnung von SGSA und gemeinnütziger Stiftung ein weiteres Indiz für die Finanzverwaltung darstellen würde, dass der SGSA eine nahestehende Person der gemeinnützigen Stiftung ist.

3. Fragestellungen im Zusammenhang mit der Immobilieninvestition

a) Mit welchen Herstellungskosten je Quadratmeter Wohn- bzw. Gewerbefläche ist unter Berücksichtigung der aktuellen Grundstücks- und Baupreise in Magdeburg zu rechnen?

Der SGSA zieht in Erwägung, ein Nachbargrundstück zur bestehenden Adresse in der Sternstraße 3, Magdeburg, zu erwerben und zu bebauen. Das Grundstück hat auskunftsgemäß eine Fläche von 760 m² und soll nach Vorstellungen des SGSA mit einem Gebäude mit fünf Geschossen und einer jeweiligen Nutzungsfläche (NUF) nach DIN 277 von rd. 180 m² bebaut werden. Die Räumlichkeiten im Erdgeschoss sollen für ein Ladengeschäft durch einen Dritten genutzt werden. Die übrigen Nutzungsflächen sollen ca. hälftig für Mietwohnungen und Gewerbeflächen genutzt werden.

Nach Auskunft des SGSA¹ liegt das Grundstück an der Sternstraße 2, Magdeburg, im unbeplanten Innenbereich; § 34 BauGB ist maßgeblich. Der SGSA geht davon aus, dass die Bebauung des Grundstücks mit der genannten Baumasse zulässig ist. Ferner geht er davon aus, dass das Grundstück voll erschlossen ist und keine Altlasten vorliegen.

Bei der Ermittlung des Kostenrahmens soll von einem Gebäude mit einem mittleren Ausstattungsstandard ausgegangen werden. An das Bestandsgebäude soll vom Erdgeschoss bis zum 3. Obergeschoss die Möglichkeit einer Anbindung an das Bestandsgebäude berücksichtigt werden.

Zur Ermittlung des Kostenrahmens haben wir zunächst aus der NUF mit Hilfe von Planungskennwerten² Brutto-Grundflächen (BGF) abgeleitet. Dazu haben wir zur NUF die Technikflächen (TF), Verkehrsflächen (VF) sowie Konstruktions-Grundflächen (KGF) mit Umrechnungsfaktoren je Nutzungsart (Ladengeschäft, Gewerbe, Mietwohnung) ergänzt, um die BGF zu ermitteln. Dabei sind wir davon ausgegangen, dass alle Geschosse gleiche BGF aufweisen und eine Mindest-Nutzungsfläche von 180 m² pro Geschoss realisiert wird. Weiter sind wir davon ausgegangen, dass das Gebäude vollständig unterkellert ist und die notwendigen Technikflächen im Keller untergebracht werden. Daraus folgen die nachstehend dargestellten BGF.

¹ Nachfolgende Informationen beziehen sich auf die E-Mail des SGSA vom 2. März 2017.

² Umrechnung NUF zu BGF nach Nutzungsarten auf der Grundlage von Martin Mittag, Arbeits- und Kontrollhandbuch zur Bauplanung, Bauausführung und Kostenplanung nach § 15 HOAI und DIN 276.

Geschoss	Nutzungsart	NUF gefordert qm	Umrechnung NUF zu BGF qm	BGF max. qm	NUF angenommen qm
UG	Keller / Technik	180	313	317	182
EG	Ladengeschäft	180	255	317	224
1 OG	Gewerbe	180	313	317	182
2 OG	Gewerbe	180	313	317	180
3 OG	Mietwohnung	180	317	317	180
4 OG	Mietwohnung	180	317	317	180
Gesamt		900	1.828	1.902	1.129

Der Kostenrahmen stellt die erste Stufe der Kostenermittlung nach DIN 276-1:2008-12 – Kosten im Hochbau dar. Die Ermittlung des Kostenrahmens haben wir nach Ansätzen des Baukosteninformationsdienstes (BKI)¹ vorgenommen und anhand von Kostenkennwerten nach Martin Mittag² plausibilisiert. Die ermittelten Kosten beziehen sich auf das vierte Quartal 2017. Wir stellen sie in der ersten Gliederungsebene zusammengefasst dar. Dem Kostenrahmen haben wir die oben dargestellten Annahmen zugrunde gelegt. Wir gehen davon aus, dass das Projekt in einem Zuge realisiert wird und kurzfristig begonnen wird. Wir haben bei der Ermittlung der Kennzahlen den BKI-Regionalfaktor für Magdeburg³ berücksichtigt.

Die **Kostengruppe 100** (Grundstück) haben wir im Kostenrahmen nicht berücksichtigt. Der SGSA hat mitgeteilt, dass ein Kaufpreis von max. 700.000 Euro vorstellbar sei.

Unter der Annahme, dass das Grundstück voll erschlossen ist und keine Altlasten vorliegen, haben wir für die **Kostengruppe 200** (Herrichten und Erschließen) übliche Prozentsätze zu den Kosten der Kostengruppen 300 und 400 (Bauwerk) zugrunde gelegt.

Für die **Kostengruppen 300 und 400** (Bauwerk) legen wir einem mittleren, nachhaltigen Ausstattungsstandard zu Grunde. Zuschläge für mögliche Risiken, wie z. B. Winterbau, schwierige Gründungs- oder Baustellenverhältnisse haben wir nicht berücksichtigt.

Für die **Kostengruppe 500** (Außenanlagen) haben wir übliche Ansätze bezogen auf die Größe der Außenanlagen (Grundstücksgröße abzüglich Gebäudegrundfläche) herangezogen. Wir haben keine Kosten für die Herstellung von PKW-Stellplätzen berücksichtigt.

Die **Kostengruppe 600** (Ausstattung) betrifft die beweglichen oder ohne besondere Maßnahmen zu befestigenden Ausstattungsgegenstände, die zur Ingebrauchnahme oder zur allgemeinen Benutzung des Gebäudes und der Außenanlagen erforderlich sind. Die

¹ BKI Baukosten 2016 Neubau, statistische Kostenkennwerte für Gebäude, Hrsg.: Baukosteninformationszentrum (BKI), Stuttgart, 2016.

² Martin Mittag, Arbeits- und Kontrollhandbuch zur Bauplanung, Bauausführung und Kostenplanung nach HOAI § 15 und DIN 276.

³ Der Regionalfaktor für Magdeburg beträgt 0,874. Vgl. BKI Baukosten 2016 Neubau, statistische Kostenkennwerte für Gebäude, Hrsg.: Baukosteninformationszentrum (BKI), Stuttgart, 2016.

Kosten der Kostengruppe 600 haben wir ausschließlich auf die Gewerbeflächen des ersten und zweiten Obergeschosses bezogen.

Die **Kostengruppe 700** umfasst die Baunebenkosten zur Errichtung des Bauwerks. Hier haben wir Kosten von 20 %¹ der Kosten aus den Kostengruppen 300 und 400 angenommen. Nicht berücksichtigt sind dabei Kosten aus einer Zwischenfinanzierung.

Für die Anbindung an das bestehende Gebäude im Erdgeschoss sowie im 1. bis 3. Obergeschoss haben wir Kennwerte für die Erstellung von Innen- und Außenwänden herangezogen. Dabei gehen wir davon aus, dass das neu zu errichtende Gebäude im Sinne einer Blockrandbebauung direkt an das Bestandsgebäude angeschlossen wird.

Kostengruppe nach DIN 276		Kostenrahmen € inkl. MwSt.
100	Grundstück	<i>nicht berücksichtigt</i>
200	Herrichten und Erschließen	60.000
300	Bauwerk - Baukonstruktionen	1.700.000
400	Bauwerk - Technische Anlagen	490.000
500	Außenanlagen	70.000
600	Ausstattung und Kunstwerke	60.000
700	Baunebenkosten	440.000
Summe Neubau		2.820.000
Anbindung an bestehendes Gebäude		60.000
Gesamt		2.880.000

Auf Basis der dargestellten Grundlagen und Prämissen ermitteln wir einen Kostenrahmen von rd. 2,88 Mio. Euro inkl. MwSt. in den Kostengruppen 200 bis 700. Das entspricht einem Wert von 1.514 Euro pro qm BGF (1.902 qm) bzw. 2.551 Euro pro qm NUF (1.129 qm).

b) Hätte ein Erwerb bzw. die Errichtung oder Sanierung einer Immobilie und deren anschließende Verwaltung und Verwertung durch den SGSA im Rahmen einer Verwaltung des Vereinsvermögens Auswirkungen auf die Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuerpflicht?

Zur Beantwortung vorstehender Fragestellung wird zunächst auf unsere obigen Ausführungen zu Ziffer 1 lit. a) zu (iii) verwiesen. Demnach ist nach unserem Dafürhalten davon auszugehen, dass die Immobilieninvestition in tatsächlicher Hinsicht nicht dazu führt, dass zukünftig die tatsächliche Geschäftsführung des SGSA aus Sicht der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf den Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gerichtet ist. Durch die Immobilieninvestition und die anschließende Vermietung der erworbenen Immobilie wird kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, somit kann

¹ Martin Mittag, Arbeits- und Kontrollhandbuch zur Bauplanung, Bauausführung und Kostenplanung nach HOAI § 15 und DIN 276; hier 18-20 %.

auch kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der tatsächlichen Geschäftsführung das Gepräge geben.¹

Ergänzend ist hierzu auszuführen, dass in § 14 Satz 3 AO gesetzlich festgelegt ist, dass Vermögensverwaltung vorliegt, wenn Vermögen genutzt, also z.B. wenn bewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Für eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft ist anerkannt, dass die Steuerbefreiung der Vermögensverwaltung nicht nur die Überlassung eines der gemeinnützigen Körperschaft gehörenden Wirtschaftsgutes zur Nutzung erfasst, sondern ebenso die Veräußerung der der gemeinnützigen Körperschaft gehörenden Wirtschaftsgüter. Auch die Verpachtung eines Gewerbebetriebs an selbstständige Unternehmer gehört grundsätzlich dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung an.² Hinsichtlich der Vermögensverwaltung bei Kapitalvermögen ist zudem anerkannt, dass auch das Kaufen und Verkaufen von Aktien innerhalb der Spekulationsfrist noch dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist.³

Da der Begriff „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ nach Auffassung in der Literatur⁴ einheitlich zu verwenden ist, kann vorliegend somit auf vorstehende Grundsätze abgestellt werden. Hieraus folgt, dass nicht nur die Vermietung und Verpachtung des bereits vorhandenen Verbandsgebäudes dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, sondern dieses auch im Falle der Immobilieninvestition und deren anschließender Vermietung und Verpachtung zu gelten hat. Durch eine derartige Betätigung wird nach unserem Dafürhalten der Bereich der Vermögensverwaltung nicht verlassen. So ist der Erwerb der Immobilie durch Einsatz der KWV-Überschüsse und deren anschließende Vermietung und Verpachtung dem Kaufen und Verkaufen von Aktien durchaus vergleichbar. Vorhandenes Kapitalvermögen wird in beiden Fällen umgeschichtet. Durch den Erwerb einer Immobilie wird im Ergebnis ein anderes Objekt zur langfristigen Vermögensanlage (der Vermietung und Verpachtung) erschlossen. Zwar steht hierbei für einen gewissen Moment die Vermögensumschichtung im Mittelpunkt (Grundstück gegen Geld), langfristig betrachtet werden die Erträge hingegen nicht durch wiederholte Vermögensumschichtung, sondern durch Nutzung des dann vorhandenen Immobilienvermögens erzielt. Die Anschaffung von Grundstücken oder die Herstellung von Gebäuden zum Zwecke der Vermietung ist vorbereitende Tätigkeit zur Vermögensverwaltung.⁵

Demgegenüber ist die Vermietung und Verpachtung dann als gewerbliche Betätigung anzusehen, wenn entweder durch die vermietende Körperschaft nicht ganz unbedeutende Nebenleistungen gewährt werden oder ein häufiger Wechsel der Mieter spekulative Absichten und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erkennen lassen.⁶

¹ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 21.

² Schauhoff in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010, § 7 Rz. 62.

³ Schauhoff, a.a.O., Rz. 65.

⁴ Alber in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, 76. Erg.-Lfg. Dezember 2012, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 17.

⁵ Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar, Lfg. 138, Oktober 2014, § 14 AO Rz. 12.

⁶ Buchna, Leichinger, Seeger, Brox. Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, Abschnitt 2.15.3, Seite 285.

Fazit:

Werden die so gesetzten Grenzen vorliegend nicht überschritten, wovon diesseits ausgegangen wird, hätte ein Erwerb bzw. die Errichtung oder Sanierung einer Immobilie und deren anschließende Verwaltung und Verwertung durch den SGSA keine Auswirkungen auf die Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

c) Hat die Art der Nutzung (Eigennutzung oder Vermietung an kommunale Verbände oder sonstige Dritte) der (neuen) Immobilie Auswirkungen auf den Vereinszweck?

Zur Beantwortung dieser Fragestellung kann auf unsere Ausführungen unter Ziffer 1 lit. a) und Ziffer 3 lit. c) verwiesen werden. Demnach ist grundsätzlich zwischen der Eigen- und Fremdnutzung durch Dritte zu unterscheiden. Während die Eigennutzung selbst keinen Einfluss auf den Vereinszweck hat, gilt es bei einer Fremdnutzung durch Dritte zu prüfen, welche Auswirkungen auf den Vereinszweck gegeben sind.

Nach unserem Dafürhalten wäre eine derartige Betätigung durch den SGSA vom sog. Neben Zweckprivileg umfasst und hätte demnach keine Auswirkungen auf den Vereinszweck. Auch steuerlich entstehen hieraus keine Nachteile, da die Betätigung sich im steuerbegünstigten Bereich der Vermögensverwaltung bewegen würde.

d) Unter welchen Voraussetzungen könnte der SGSA für ein infrage kommendes Grundstück ein Verkehrswertgutachten beim Landesamt für Vermessung- und Geoinformation des Landes Sachsen-Anhalt beantragen?

Ob der SGSA einen Antrag auf Erstellung eines Verkehrswertgutachtens durch das Landesamt für Vermessung- und Geoinformation des Landes Sachsen-Anhalt stellen kann hängt davon ab, ob dieses zuständig ist und der SGSA antragsberechtigt i.S. des § 193 Abs. 1 BauGB ist. Demnach ist der zuständige Gutachterausschuss verpflichtet, ein Gutachten über den Verkehrswert von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie Rechten an Grundstücken zu erstatten, wenn ein in § 193 Abs. 1 S. 1 BauGB benannter Berechtigter einen entsprechenden Antrag stellt.

Demnach sind antragsberechtigt

1. die für den Vollzug des BauGB zuständigen Behörden bei der Erfüllung der Aufgaben nach dem BauGB,
2. die für die Feststellung des Werts eines Grundstücks oder der Entschädigung für ein Grundstück oder ein Recht an einem Grundstück auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften zuständigen Behörden,
3. die Eigentümer, ihnen gleichstehende Berechtigte, Inhaber anderer Rechte am Grundstück und Pflichtteilsberechtigte, für deren Pflichtteil der Wert des Grundstücks von Bedeutung ist, oder

4. Gerichte und Justizbehörden.

Satz 2 des § 193 Abs. 1 BauGB stellt darüber hinaus klar, dass weitere Antragsberechtigungen durch Bundes- oder durch Landesrecht festgelegt werden können.

(i) Antragsberechtigung des SGSA nach dem Katalog des § 193 Abs. 1 Satz 1 BauGB

Da es sich beim SGSA weder um eine Behörde, ein Gericht oder eine Justizbehörde handelt, könnte sich eine eigene Antragsberechtigung des SGSA allein aus § 193 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BauGB ergeben. So wird hier festgelegt, dass die Eigentümer, ihnen gleichstehende Berechtigte, Inhaber anderer Rechte am Grundstück und Pflichtteilsberechtigte, für deren Pflichtteil der Wert des Grundstücks von Bedeutung ist, den Antrag auf Erstattung eines Wertermittlungsgutachtens stellen dürfen. Kaufbewerber und Bewerber um eine Dienstbarkeit sind von dieser Berechtigung ausgeschlossen.¹

Der SGSA ist derzeit jedoch weder Eigentümer noch ein ihm gleichstehender Berechtigter. Ein gleichstehender Berechtigter in diesem Sinne sind die Inhaber grundstücksgleicher Rechte, also z.B. Erbbauberechtigte.²

Inhaber anderer Rechte am Grundstück können sowohl die Inhaber dinglicher (z.B. Nießbrauchrecht, Grundpfandrecht, Grunddienstbarkeit, Reallast, dingliches Vorkaufsrecht) als auch schuldrechtlicher Rechte (z.B. Miete, Pacht, schuldrechtliches Vorkaufsrecht) sein.³

Ausgehend davon, dass der SGSA die vorstehenden Voraussetzungen derzeit nicht erfüllt, müsste er, um antragsberechtigt i.S. des § 193 Abs. 1 BauGB zu sein, mithin zunächst eine der o.g. Rechtspositionen erwerben. Am praktikabelsten erscheint hierbei aus unserer Sicht der Abschluss eines Mietvertrages an dem jeweiligen Grundstück oder aber die Vereinbarung eines schuldrechtlichen Vorkaufsrechtes.

(ii) Antragsberechtigung des SGSA nach anderen Rechtsvorschriften

Eine Antragsberechtigung des SGSA nach anderen Vorschriften ist unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage nicht ersichtlich. Die üblicherweise in diesem Zusammenhang erwähnte⁴ sich aus § 5 Abs. 2 Bundeskleingartengesetz ergebende Antragsberechtigung ist für den SGSA nicht relevant.

Fazit:

Die Möglichkeit, für ein infrage kommendes Grundstück ein Verkehrswertgutachten beim Landesamt für Vermessung- und Geoinformation des Landes Sachsen-Anhalt zu

¹ *Federwisch* in: BeckOK BauGB, 36. Ed. 16.1.2017, BauGB § 193 Rz. 4; *Dieterich/Voß* in: Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, 123. EL Oktober 2016, § 193 Rz. 70.

² *Reidt* in: Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch 13. Auflage 2016, § 193 Rz. 10.

³ *Reidt*, a.a.O. Rz. 11; *Federwisch* in: BeckOK BauGB, 36. Ed. 16.1.2017, BauGB § 193 Rz. 5.

⁴ *Dieterich/Voß* in: Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, 123. EL Oktober 2016, § 193 Rz. 73.

beantragen, setzt eine entsprechende Antragsberechtigung des SGSA i.S. des § 193 Abs. 1 BauGB voraus. Diese könnte etwa durch Abschluss eines Mietvertrages über das betreffende Grundstück oder durch Vereinbarung eines schuldrechtlichen Vorkaufsrechts geschaffen werden.

Wir hoffen Ihnen mit den vorstehenden Ausführungen geholfen zu haben und stehen Ihnen für Rückfragen selbstverständlich gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

WIBERA Wirtschaftsberatung
Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Elke Kirst
Steuerberaterin



Bernd Mahr
Rechtsanwalt/Steuerberater