

§ 5

Befreiungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014
(BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

1. das Bundeseisenbahnvermögen, die Monopolverwaltungen des Bundes, die staatlichen Lotterieunternehmen und der Erdölbevorratungsverband nach § 2 Abs. 1 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 25. Juli 1978 (BGBl. I S. 1073);
2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung, die Bremer Aufbau-Bank GmbH, die Landeskreditbank Baden-Württemberg-Förderbank, die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Investitionsbank Berlin, die Hamburgische Investitions- und Förderbank, die NRW.Bank, die Investitions- und Förderbank Niedersachsen, die Saarländische Investitionskreditbank Aktiengesellschaft, die Investitionsbank Schleswig-Holstein, die Investitionsbank des Landes Brandenburg, die Sächsische Aufbaubank – Förderbank –, die Thüringer Aufbaubank, die Investitionsbank Sachsen-Anhalt – Anstalt der Norddeutschen Landesbank – Girozentrale –, die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz, das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale –, die Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen – rechtlich unselbständige Anstalt in der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale und die Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- 2a. die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben;
3. rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern), einen Rechtsanspruch gewähren, und rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren,
 - a) wenn sich die Kasse beschränkt
 - aa) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder
 - bb) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt-Bundesverband e.V., Deutscher Caritasverband e.V., Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband e.V., Deutsches Rotes Kreuz, Diakonisches Werk – Innere Mission und Hilfswerk der Evangelischen Kirche in Deutschland sowie Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e.V.) einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder

- cc) auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne der §§ 1 und 2; den Arbeitnehmern stehen Personen, die sich in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis befinden, gleich;
 - zu den Zugehörigen oder Arbeitnehmern rechnen jeweils auch deren Angehörige;
 - b) wenn sichergestellt ist, dass der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. ²Diese Voraussetzung ist bei Unterstützungskassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren, nur gegeben, wenn sich diese Leistungen mit Ausnahme des Sterbegeldes auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit beschränken;
 - c) wenn vorbehaltlich des § 6 die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist;
 - d) wenn bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen am Schluss des Wirtschaftsjahrs, zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des Geschäftsplans sowie der allgemeinen Versicherungsbedingungen und der fachlichen Geschäftsunterlagen im Sinne des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes auszuweisende Vermögen nicht höher ist als bei einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit die Verlustrücklage und bei einer Kasse anderer Rechtsform der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens. ²Bei der Ermittlung des Vermögens ist eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung nur insoweit abziehbar, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschussbeteiligung zusteht. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 bis 4 steuerpflichtig; und
 - e) wenn bei Unterstützungskassen am Schluss des Wirtschaftsjahrs das Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen nicht höher ist als das um 25 Prozent erhöhte zulässige Kassenvermögen. ²Für die Ermittlung des tatsächlichen und des zulässigen Kassenvermögens gilt § 4d des Einkommensteuergesetzes. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den in Satz 1 bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 steuerpflichtig;
4. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, wenn
- a) ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre einschließlich des im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahrs die durch Rechtsverordnung festzusetzenden Jahresbeträge nicht überstiegen haben oder
 - b) sich ihr Geschäftsbetrieb auf die Sterbegeldversicherung beschränkt und die Versicherungsvereine nach dem Geschäftsplan sowie nach Art und Höhe der Leistungen soziale Einrichtungen darstellen;

5. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter sowie kommunale Spitzenverbände auf Bundes- oder Landesebene einschließlich ihrer Zusammenschlüsse, wenn der Zweck dieser Verbände nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen,
 - a) soweit die Körperschaften oder Personenvereinigungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten oder
 - b) wenn die Berufsverbände Mittel von mehr als 10 Prozent der Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

³Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die wie die Berufsverbände allgemeine ideelle und wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen. ⁴Verwenden Berufsverbände Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, beträgt die Körperschaftsteuer 50 Prozent der Zuwendungen;
6. Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband der in Nummer 5 bezeichneten Art ist, sofern ihre Erträge im Wesentlichen aus dieser Vermögensverwaltung herrühren und ausschließlich dem Berufsverband zufließen;
7. politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes und ihre Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände.²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, so ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
8. öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtung sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Zwölfwache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden.²Ermöglicht die Satzung der Einrichtung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, so steht dies der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Satzung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Fünfzehnfache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden;
9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung).²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.³Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe;
10. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, soweit sie
 - a) Wohnungen herstellen oder erwerben und sie den Mitgliedern auf Grund eines Mietvertrags oder auf Grund eines genossenschaftli-

chen Nutzungsvertrags zum Gebrauch überlassen; den Wohnungen stehen Räume in Wohnheimen im Sinne des § 15 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes gleich;

- b) im Zusammenhang mit einer Tätigkeit im Sinne des Buchstabens a Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen herstellen oder erwerben und sie betreiben, wenn sie überwiegend für Mitglieder bestimmt sind und der Betrieb durch die Genossenschaft oder den Verein notwendig ist.

²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen;

11. (weggefallen)
12. die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes in der jeweils aktuellen Fassung oder entsprechender Landesgesetze, soweit diese Landesgesetze nicht wesentlich von den Bestimmungen des Reichssiedlungsgesetzes abweichen, und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder, soweit die Unternehmen im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten übersteigen;
13. (weggefallen)
14. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt
- a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände,
 - b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen,
 - c) auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, oder
 - d) auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen. ³Bei Genossenschaften und Vereinen, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitäts- und Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt, bleiben die auf diese Tätigkeiten gerichteten Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern bei der Berechnung der 10-Prozentgrenze außer Ansatz;

15. der Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit,
 - a) wenn er mit Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde ausschließlich die Aufgaben des Trägers der Insolvenzsicherung wahrnimmt, die sich aus dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3610) ergeben, und
 - b) wenn seine Leistungen nach dem Kreis der Empfänger sowie nach Art und Höhe den in den §§ 7 bis 9, 17 und 30 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung bezeichneten Rahmen nicht überschreiten;
16. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die als Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes vom 16. Juli 1998 (BGBl. I S. 1842) oder als Sicherungseinrichtung eines Verbandes der Kreditinstitute nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen oder eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über das Kreditwesen Hilfe zu leisten.²Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks verwendet werden.³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Sicherungsfonds im Sinne der §§ 126 und 127 des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie für Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsgenossenschaften mit Spareinrichtung.⁴Die Steuerbefreiung ist für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind;
17. Bürgschaftsbanken (Kreditgarantiegemeinschaften), deren Tätigkeit sich auf die Wahrnehmung von Wirtschaftsförderungsmassnahmen insbesondere in Form der Übernahme und Verwaltung von staatlichen Bürgschaften und Garantien oder von Bürgschaften und Garantien mit staatlichen Rückbürgschaften oder auf der Grundlage staatlich anerkannter Richtlinien gegenüber Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen, Leasinggesellschaften und Beteiligungsgesellschaften für Kredite, Leasingforderungen und Beteiligungen an mittelständischen Unternehmen zu ihrer Gründung und zur Erhaltung und Förderung ihrer Leistungsfähigkeit beschränkt.²Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;
18. Wirtschaftsförderungsgesellschaften, deren Tätigkeit sich auf die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur einer bestimmten Region durch Förderung der Wirtschaft, insbesondere durch Industrieansiedlung, Beschaffung neuer Arbeitsplätze und der Sanierung von Altlasten beschränkt, wenn an ihnen überwiegend Gebietskörperschaften beteiligt sind. Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;
19. Gesamthafenbetriebe im Sinne des § 1 des Gesetzes über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafentarbeiter vom 3. August

1950 (BGBl. I S. 352), soweit sie Tätigkeiten ausüben, die in § 2 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt und nach § 2 Abs. 2 dieses Gesetzes genehmigt worden sind. ²Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten verwendet werden. ³Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;

20. Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von steuerbefreiten Körperschaften oder von steuerbefreiten Personenvereinigungen,
 - a) deren Tätigkeit sich auf den Zweck beschränkt, im Wege des Umlageverfahrens die Versorgungslasten auszugleichen, die den Mitgliedern aus Versorgungszusagen gegenüber ihren Arbeitnehmern erwachsen,
 - b) wenn am Schluss des Wirtschaftsjahrs das Vermögen nicht höher ist als 60 Prozent der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen an die Mitglieder;
21. die nicht in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichteten Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung im Sinne des § 278 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und der Medizinische Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen im Sinne des § 282 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie die ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen. ²Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung der in Satz 1 genannten Zwecke verwendet werden;
22. gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien im Sinne des § 4 Abs. 2 des Tarifvertragsgesetzes vom 25. August 1969 (BGBl. I S. 1323), die satzungsmäßige Beiträge auf der Grundlage des § 186a des Arbeitsförderungsgesetzes vom 25. Juni 1969 (BGBl. I S. 582) oder tarifvertraglicher Vereinbarungen erheben und Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbezweigs oder an deren Hinterbliebene erbringen, wenn sie dabei zu nicht steuerbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung ihrer begünstigten Aufgaben unvermeidlich ist. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
23. die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen; ist die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projekträgerchaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
24. die Global Legal Entity Identifier Stiftung, soweit die Stiftung Tätigkeiten ausübt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Einführung, dem Unterhalten und der Fortentwicklung eines Systems zur eindeutigen Identifikation von Rechtspersonen mittels eines weltweit anzuwendenden Referenzcodes stehen.

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 und nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz gelten nicht

1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen; Entsprechendes gilt für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz genannten Einkünfte,
2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1, es sei denn, es handelt sich um Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder nach den Rechtsvorschriften eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABl. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABl. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet, und mit diesen Staaten ein Amtshilfeabkommen besteht,
3. soweit § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.

Autoren: Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt/M.
 (Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1 Nrn. 1, 2, 2a, 4, 5, 7, 9, 12, 14, 16, 17-24,
 Anhang zu Abs. 1 und Abs. 2)
 Martin **Mager**, Rechtsanwalt, Linklaters LLP, München
 (Abs. 1 Nrn. 3, 6, 8, 10, 15)

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5	1	IV. Geltungsbereich des § 5	
II. Rechtsentwicklung des § 5		1. Sachlicher Geltungsbereich	9
1. Bis zum KStG 1977	2	2. Persönlicher Geltungsbereich	10
2. KStG 1977 vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445)	3	V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften	
3. Änderungen nach dem KStG 1977	4	1. Verhältnis zu § 1	13
III. Bedeutung des § 5		2. Verhältnis zu § 6	14
1. Subjektive Steuerbefreiung	5	3. Verhältnis zu § 13	15
2. Verfolgung unterschiedlicher Lenkungszwecke	6	4. Verhältnis zu §§ 14 ff.	16
3. Wirtschaftliche Bedeutung	7	5. Verhältnis zu §§ 24, 25	17
4. Folgewirkungen außerhalb des KStG	8	6. Verhältnis zum InvZulG	18
		VI. Verfahrensfragen zu § 5	26

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Befreiungen von der Körperschaftsteuer**

	Anm.		Anm.
I. Bestimmte Staatsbetriebe (Abs. 1 Nr. 1)		IV. Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (Abs. 1 Nr. 3)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3	
a) Rechtsentwicklung	27	a) Grundinformation	50
b) Bedeutung	28	b) Rechtsentwicklung	51
c) Geltungsbereich	29	c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	52
d) Steuerbefreite Staatsbetriebe		d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	53
aa) Bundeseisenbahnvermögen	30	2. Befreite Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen nach Abs. 1 Nr. 3	
bb) Monopolverwaltung des Bundes	31	a) Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen	54
cc) Staatliche Lotterieuunternehmen	32	b) Unterstützungskassen	55
dd) Erdölbevorratungsverband	33	c) Rechtsfähigkeit der Kassen	56
II. Bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2)		d) Kreis der Leistungsempfänger (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2		aa) Betriebsbezogenheit der steuerbefreiten Kassen	57
a) Rechtsentwicklung	34	bb) (Ehemalige) Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. aa)	58
b) Bedeutung	35	cc) (Ehemalige) Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. bb)	59
c) Geltungsbereich	36	dd) Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. cc)	60
2. Steuerbefreite Kreditinstitute		ee) Angehörige (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 2)	61
a) Deutsche Bundesbank	37	e) Soziale Einrichtung nach dem Geschäftsplan und Art und Höhe der Leistungen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b)	62
b) Kreditanstalt für Wiederaufbau	38		
c) Landwirtschaftliche Rentenbank	39		
d) Zentrale Kreditinstitute der Länder	40		
e) Ehemals als Organe staatlicher Wohnungspolitik anerkannte Institute	41		
f) Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung	42		
III. Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2a)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a			
a) Rechtsentwicklung	43		
b) Bedeutung	44		

	Anm.		Anm.
f) Sicherung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c)	63		
g) Höchstgrenze des Kas- senvermögens			
aa) Partielle Steuerpflicht überdotierter Kassen . . .	64		
bb) Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) .	65		
cc) Bei Unterstützungskas- sen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e)	66		
V. Kleinere Versicherungs- vereine auf Gegenseitig- keit (Abs. 1 Nr. 4)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4			
a) Grundinformation	80		
b) Rechtsentwicklung	81		
2. Steuerbefreite kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit			
a) Kleiner Versicherungs- verein auf Gegenseitig- keit	82		
b) Von den Beitragsein- nahmen abhängige Steuerbefreiung	83		
c) Beschränkung auf Sterbegeldversicherung .	84		
VI. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (Abs. 1 Nr. 5)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5			
a) Grundinformation	90		
b) Rechtsentwicklung			
aa) Rechtslage bis ein- schließlich 1976	91		
bb) Rechtslage ab 1977	92		
2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung			
a) Berufsverbände	93		
b) Kommunale Spitzen- verbände einschließ- lich ihrer Zusammen- schlüsse	94		
c) Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts .	95		
d) Wichtige Einzelfälle	96		
3. Ausschluss von der Steuer- befreiung			
a) Zweck des Verbands ist auf einen wirtschaft- lichen Geschäftsbetrieb gerichtet (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)	97		
b) Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a)			
aa) Partielle Steuerpflicht . .	99		
bb) Wichtige Einzelfälle	100		
c) Unterstützung oder Förderung politischer Parteien bei einer Mittelverwendung von mehr als 10 % (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b)	101		
4. Besondere Körperschaft- steuerbelastung bei Zu- wendungen an politische Parteien (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4)			
102			
VII. Vermögensverwaltungs- gesellschaften der nicht- rechtsfähigen Berufsver- bände (Abs. 1 Nr. 6)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6			
a) Grundinformation	110		
b) Rechtsentwicklung	111		
c) Bedeutung	112		
d) Verhältnis zu Nr. 5	113		
2. Befreite Körperschaften der Vermögensverwaltung für Berufsverbände nach Nr. 6			
a) Körperschaft oder Per- sonenvereinigung	114		
b) Vermögensverwaltung als Hauptzweck	115		
c) Tätigkeit für einen nicht- rechtsfähigen Berufs- verband iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5	116		
d) Herrühren der Erträge im Wesentlichen aus der Vermögensverwal- tung	117		
e) Zufluss der Erträge aus- schließlich an den Be- rufsverband	118		

	Anm.
VIII. Politische Parteien (Abs. 1 Nr. 7)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7	
a) Grundinformation	120
b) Rechtsentwicklung	
aa) Rechtslage bis einschließlich 1976	121
bb) Rechtslage von 1977 bis einschließlich 1983	122
cc) Rechtslage ab 1984	123
2. Steuerbefreiung der politischen Parteien und ihrer Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände (Abs. 1 Nr. 7 Satz 1)	
a) Politische Parteien	124
b) Gebietsverbände der politischen Parteien	125
c) Kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände	126
3. Ausschluss von der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 7 Satz 2)	
a) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	
aa) Regelungsinhalt	127
bb) Abgrenzungsfragen	128
cc) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	129
b) Veranlagung zur Körperschaftsteuer	130
4. Besteuerung der politischen Vereine	131
IX. Berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 8)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8	
a) Grundinformation	140
b) Rechtsentwicklung	141
2. Befreite berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen nach Nr. 8	
a) Berufsständische öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen	142
b) Pflichtmitgliedschaft	143
c) Begrenzung der Höhe der Beitragssätze	144

	Anm.
d) Reichweite der Steuerbefreiung	145
X. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 9)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9	
a) Rechtsentwicklung	150
b) Bedeutung	151
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
aa) Verhältnis zur AO	154
bb) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	155
cc) Verhältnis zu anderen steuerlichen Sondernormen für Körperschaften, die steuerbegünstigten Zwecken dienen	
(1) Steuerbefreiungen und -ermäßigungen zugunsten der Körperschaft nach anderen Gesetzen	156
(2) Steuerlicher Abzug von Zuwendungen (Spenden) an die steuerbegünstigte Körperschaft	157
(3) Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen, die von steuerbegünstigten Körperschaften stammen	158
d) Verfahrensfragen	
aa) Verfahren der Finanzverwaltung	159
bb) Besonderheiten des Rechtsschutzes	161
2. Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (Abs. 1 Nr. 9 Satz 1)	
a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	
aa) Alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte und gleichgestellte Körperschaften mit Sitz in der EU/im EWR	162

Anm.	Anm.		
bb) Keine Anwendung der Steuerbefreiung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften außerhalb der EU bzw. des EWR	163	(2) Wichtige Einzelfälle wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei nach Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften	178
cc) Regionale bzw. funktionale Untergliederungen	164	cc) Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	
b) Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 51 bis 68 AO		(1) Grundsatz: Insoweit Ausschluss der Steuerbefreiung	180
aa) Regelungstechnik: Verweis auf die Vorschriften der AO	165	(2) Ausnahme: Zweckbetriebe gem. §§ 65 bis 68 AO bleiben steuerbegünstigt	181
bb) Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke		b) Ausnahme: Kein Ausschluss der Steuerbefreiung, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen selbstbewirtschafteten Forstbetrieb handelt (Abs. 1 Nr. 9 Satz 3)	182
(1) Gemeinnützige Zwecke gem. § 52 AO	166		
(2) Mildtätige Zwecke gem. § 53 AO	167		
(3) Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO	168		
(4) Gemeinsame Voraussetzung: Selbstlosigkeit gem. § 55 AO	169		
cc) Ausschließlich und unmittelbar			
(1) Ausschließlichkeit gem. § 56 AO	171		
(2) Unmittelbarkeit gem. § 57 AO	172		
dd) Satzungsmäßige Voraussetzungen der Steuervergünstigung gem. §§ 59 bis 61 AO	173		
ee) Rücklagen und Vermögensbildung gem. § 62 AO	174		
ff) Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gem. § 63 AO	175		
3. Steuerbefreiung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 9 Sätze 2 und 3)			
a) Grundsatz: Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 9 Satz 2)			
aa) Tätigkeits- und Vermögensbereiche gemeinnütziger Körperschaften	176		
bb) Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs			
(1) Anknüpfung an § 14 AO	177		

XI. Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Abs. 1 Nr. 10)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10	
a) Grundinformation	190
b) Rechtsentwicklung	191
c) Bedeutung	192
d) Geltungsbereich	193
e) Verhältnis zu anderen Vorschriften	194
2. Befreite Vermietungsgenossenschaften und -vereine nach Nr. 10	
a) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	195
b) Vereine	196
c) Gebrauchsüberlassung von Wohnungen oder Räumen iSd. § 15 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a)	
aa) Herstellung oder Erwerb von Wohnraum	197
bb) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder	
(1) Mitglied	198
(2) Gebrauchsüberlassung durch Mietvertrag oder genossenschaftlichen Nutzungsvertrag	199

	Anm.		Anm.
d) Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b)	200	c) Betätigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	229
e) Reichweite der Steuerbefreiung		d) Steuerlich begünstigte Geschäftsarten und ihre Abgrenzung	
aa) Partielle Steuerpflicht nicht begünstigter Tätigkeiten	201	aa) Gesellschaftsrechtliche Zuordnung	230
bb) Begünstigte Geschäfte	202	bb) Zweckgeschäfte	231
cc) Nicht begünstigte Geschäfte	203	cc) Gegengeschäfte	232
f) Vollständiger Ausschluss der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 10 Satz 2)	204	dd) Hilfsgeschäfte	233
		ee) Steuerschädliche Nebengeschäfte	235
		e) Grundsatz: Steuerbefreiung im Wesentlichen nur für Mitgliedergeschäfte	236
		f) Sonderfrage: Wegfall der Steuerbefreiung bei übermäßiger Ansammlung von Gewinnen	237
		g) Gesetzliche Befreiungstatbestände (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a bis d)	
		aa) Gemeinschaftliche Benutzung von Betriebs-einrichtungen oder Betriebsgegenständen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a)	238
		bb) Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b)	239
		cc) Bearbeitung oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c)	240
		dd) Beratung für die Produktion oder Verwertung (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. d)	241
		3. Rechtsfolge: Grundsätze und Ausnahmen der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 14 Sätze 2 und 3)	
		a) Vollständige und partielle Steuerbefreiung	242
		b) Einnahmenermittlung für 10 %-Unschädlichkeitsgrenze	243
		c) Kein Verzicht auf Steuerbefreiung möglich	244
		XIV. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 15)	
		1. Allgemeine Erläuterungen	250
XII. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen (Abs. 1 Nr. 12)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 12			
a) Grundinformation	210		
b) Rechtsentwicklung	211		
c) Begünstigte Unternehmen (Abs. 1 Nr. 12 Satz 1)	212		
d) Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen	213		
e) Rechtsfolge	214		
XIII. Land- und forstwirtschaftliche Erwerbs-, Wirtschafts-genossenschaften und Vereine (Abs. 1 Nr. 14)			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14			
a) Grundinformation	220		
b) Rechtsentwicklung			
aa) Bis zur Körperschaftsteuerreform	221		
bb) KStG 1977 vom 31.8. 1976	222		
cc) Weitere Änderungen	223		
c) Bedeutung	224		
d) Geltungsbereich	225		
e) Verfahrensfragen	226		
2. Gegenstand der Steuerbefreiung: Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betätigungen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1)			
a) Regelungsinhalt	227		
b) Begriff des Geschäftsbetriebs	228		

	Anm.
2. Befreiter Pensions-Sicherungs-Verein auf Gegenseitigkeit nach Abs. 1 Nr. 15	
a) Pensions-Sicherungs-Verein auf Gegenseitigkeit	251
b) Wahrnehmung der Aufgaben der Insolvenzversicherung gem. BetrAVG mit Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a)	252
c) Umfang der Leistungen (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. b)	253
XV. Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16	
a) Grundinformation	260
b) Rechtsentwicklung	261
2. Begünstigter Personenkreis	
a) Sicherungseinrichtungen der Verbände der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1)	262
b) Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)	263
c) Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsbaugenossenschaften mit Spareinrichtungen (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)	264
d) Sicherungsfonds iSd. §§ 126, 127 VAG (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)	265
3. Voraussetzung für die Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 16 Satz 2)	266
4. Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 16 Satz 4)	267

	Anm.
XVI. Bürgschaftsbanken (Abs. 1 Nr. 17)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 17	
a) Grundinformation	270
b) Rechtsentwicklung	271
c) Bedeutung der Vorschrift	272
2. Voraussetzung der Steuerbefreiung	
a) Bürgschaftsbanken	273
b) Förderungsmaßnahmen und -ziele	274
c) Vermögens- und Überschussverwendung	275
XVII. Wirtschaftsförderungsgesellschaften (Abs. 1 Nr. 18)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 18	
a) Grundinformation	280
b) Rechtsentwicklung	281
c) Bedeutung der Vorschrift	282
2. Voraussetzung der Steuerbefreiung	
a) Wirtschaftsförderungsgesellschaften	283
b) Zweckrichtung der begünstigten Tätigkeiten ..	284
c) Maßnahmen der Wirtschaftsförderung	285
d) Anteilseigner	286
e) Vermögens- und Überschussverwendung	287
XVIII. Gesamthafenbetriebe (Abs. 1 Nr. 19)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 19	
a) Grundinformation	290
b) Rechtsentwicklung	291
c) Bedeutung der Vorschrift	292
2. Voraussetzung der Steuerbefreiung	
a) Gesamthafenbetriebe	293
b) Begünstigte Tätigkeiten ..	294
c) Vermögens- und Überschussverwendung	295
d) Partielle Steuerpflicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht ausschließlich auf die Erfüllung begünstigter Tätigkeiten gerichtet ist ..	296

Anm.

Anm.

XIX. Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten (Abs. 1 Nr. 20)

1. **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 20**
 - a) Grundinformation 300
 - b) Rechtsentwicklung 301
 - c) Bedeutung 302
2. **Voraussetzung der Steuerbefreiung**
 - a) Art des Zusammenschlusses 303
 - b) Begünstigte Tätigkeiten 304
 - c) Einhaltung von Vermögensgrenzen 305

XX. Arbeitsgemeinschaften medizinischer Dienst (Abs. 1 Nr. 21)

1. **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 21**
 - a) Grundinformation 310
 - b) Rechtsentwicklung 311
2. **Voraussetzung der Steuerbefreiung**
 - a) Medizinischer Dienst der Krankenversicherung und Medizinischer Dienst der Spitzenverbände 312
 - b) Vermögens- und Überschussverwendung 313

XXI. Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien (Abs. 1 Nr. 22)

1. **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 22**
 - a) Grundinformation 320
 - b) Rechtsentwicklung 321
2. **Voraussetzung der Steuerbefreiung**
 - a) Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien 322
 - b) Erhebung satzungsmäßiger Beiträge 323
 - c) Erbringung von Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbezweigs 324
 - d) Vermeidung eines übermäßigen Wettbewerbs 325

- e) Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet sind 326

XXII. Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 23)

1. **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 23**
 - a) Grundinformation 330
 - b) Rechtsentwicklung 331
 - c) Bedeutung 332
 - d) Verhältnis zu anderen Vorschriften 333
2. **Voraussetzung der Steuerbefreiung**
 - a) Öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen 334
 - b) Auftragsforschung 335
 - c) Ausschluss der Steuerbefreiung
 - aa) Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse 336
 - bb) Übernahme von Projektträgerschaften 337
 - cc) Wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug 338

XXIII. Global Legal Entity Identifier Stiftung (Abs. 1 Nr. 24)

1. **Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 24**
 - a) Grundinformation 339
 - b) Rechtsentwicklung 340
 - c) Bedeutung 341
2. **Voraussetzung der Steuerbefreiung**
 - a) Global Legal Entity Identifier Stiftung 342
 - b) Tätigkeiten stehen in unmittelbarem Zusammenhang zu steuerbegünstigten Zwecken 343

**C. Anhang zu Abs. 1:
Körperschaftsteuerbefreiungen außerhalb des KStG**

	Anm.		Anm.
I. Kein abschließender Charakter des § 5 Abs. 1	345		
II. Steuerbefreiungen aufgrund anderer Gesetze			
1. Internationale Mosel-Gesellschaft mbH	346	6. Zentraler Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft	351
2. Rationalisierungsverband im Steinkohlebergbau	347	7. Unterstützungskassen iSd. § 15 Postpersonalrechtsgesetz	352
3. Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH	348	8. Finanzmarktstabilisierungsfonds	353
4. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien	349	9. Real Estate Investment Trusts (REITS)	354
5. European Transonic Windtunnel GmbH	350	10. Investmentsteuergesetz (Investmentvermögen)	355
		11. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften	356
		III. Steuerbefreiungen aus völkerrechtlichen Verträgen	357

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausschluss der Steuerbefreiung**

	Anm.		Anm.
I. Ausschluss der Steuerbefreiung bei steuerabzugspflichtigen Einkünften (Abs. 2 Nr. 1)			
1. Rechtsentwicklung	360	4. Ausnahmen vom Ausschluss	373
2. Bedeutung	361	a) Steuerpflichtige iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR errichtet wurden	374
3. Einschränkung der Steuerbefreiung	362	b) Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-/EWR-Staats	375
4. Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen	363	c) Amtshilfeabkommen mit EU-/EWR-Staaten	376
5. Besteuerung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte	364	III. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Anwendung des § 38 Abs. 2 (Abs. 2 Nr. 3)	
II. Ausschluss der Steuerbefreiung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 2 Nr. 2)		1. Rechtsentwicklung	380
1. Rechtsentwicklung	370	2. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Anwendung des § 38 Abs. 2	381
2. Bedeutung	371		
3. Beschränkt Steuerpflichtige iSd. § 2 Nr. 1	372		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

1

I. Grundinformation zu § 5

§ 5 KStG regelt, ob und in welchem Umfang KStpfl. von der KSt befreit sind. Es handelt sich um Ausnahmen von einer ansonsten geltenden Regelbesteuerung (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 84/01, FR 2003, 294, betr. § 5 Abs. 1 Nr. 9). Die StBefreiung der von der Norm erfassten Erträge wird damit gerechtfertigt, weil sie selbstlosen, ideellen Zwecken zur Förderung der Allgemeinheit dienen und den Staat insofern entlasten; der Einsatz finanzieller Mittel hierfür ist der Steuerzahlung damit gleichrangig (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, 5 Rn. 1).

Abs. 1 enthält ein Sammelsurium von sachlichen oder persönlichen StBefreiungstatbeständen für die dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne klare teleologische Leitlinie, die wechselnde lenkungspolitische Ziele verfolgen.

Persönliche (subjektive) StBefreiungen sind solche, die bestimmte, in Abs. 1 namentlich genannte KSt-Subjekte iSd. § 1 Abs. 1 von der KSt befreien (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 13 [3/2013]). Die persönlichen StBefreiungen beziehen sich auf sämtliche Vermögensmehrungen, unabhängig davon, aus welcher Einkunftsquelle sie stammen (KOENIG in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 5 Rn. 6; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 11 [3/2013]). Hierzu zählen die StBefreiungen in

- Nr. 1: für bestimmte Staatsbetriebe;
- Nr. 2: für bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben;
- Nr. 2a: für die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben und
- Nr. 24 für die Global Legal Identifier Stiftung.

Sachliche (objektive) StBefreiungstatbestände zeichnen sich dadurch aus, dass sie tätigkeitsbezogen sind (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 12 [3/2013]). Insofern knüpfen sachliche StBefreiungen an bestimmte, stbegünstigte Betätigungen oder Vermögensverhältnisse an (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 13 [3/2013]) und führen dazu, dass die betreffenden Körperschaften ua. teilweise stfreie und teilweise stpflichtige Einkünfte haben (KOENIG in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 5 Rn. 6). Zu den sachlichen StBefreiungen gehören die

- Nr. 3: für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen;
- Nr. 4: für kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
- Nr. 5: für Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter sowie kommunale Spitzenverbände;
- Nr. 6: für einen Berufsverband vermögensverwaltend tätige Körperschaften oder Personenvereinigungen;
- Nr. 7: für politische Parteien sowie kommunale Wählervereinigungen;
- Nr. 8: für öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen;
- Nr. 9: für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen;
- Nr. 10: für Vermietungsgenossenschaften und -vereine;
- Nr. 11: weggefallen (vormals: für Organe der staatlichen Wohnungspolitik);
- Nr. 12: für gemeinnützige Siedlungsunternehmen;

- Nr. 13: weggefallen (vormals: für gemeinnützige Unternehmen iSd. Reichsheimstättengesetzes);
- Nr. 14: für land- und forstwirtschaftlich tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine;
- Nr. 16: für Sicherungseinrichtungen der Bankenverbände und der ehemals gemeinnützigen Wohnungswirtschaft;
- Nr. 17: für Bürgschaftsbanken;
- Nr. 18: für Wirtschaftsförderungsgesellschaften;
- Nr. 19: für Gesamthafenbetriebe;
- Nr. 20: für Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten;
- Nr. 21: für Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung;
- Nr. 22: für gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien;
- Nr. 23: für Auftragsforschung öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen.

Die Einordnung von Nr. 15 ist nicht eindeutig bestimmbar, da der dort erwähnte Pensions-Sicherungs-Verein VVaG zwar (persönlich) aufgeführt wird, seine StBefreiung jedoch von weiteren (sachlichen) Voraussetzungen abhängig ist. Damit nimmt die in Nr. 15 geregelte StBefreiung eine Sonderstellung ein (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 17 [10/2013]).

Abs. 2 schließt in bestimmten Fällen die StBefreiung aus. Sie gilt nicht:

- für inländ. Einkünfte, die dem StAbzug (KapEst bzw. Zinsabschlag) unterliegen (Nr. 1). Damit handelt es sich für die stbefreiten Körperschaften um eine partielle StPflicht, die Elemente einer Objektsteuer aufweist (BFH v. 21.8.1974 – I R 183/72, BStBl. II 1974, 776);
- für beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1, es sei denn, es handelt sich um Stpfl. iSd. Abs. 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines EU- oder EWR-Staats gegründet wurden und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich in einem EU- oder EWR-Staat befindet und mit diesen Staaten ein Amtshilfeabkommen besteht (Nr. 2). Mit der Vorschrift ist der Gesetzgeber den Vorgaben des Stauffer-Urteils des EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer (Slg. 2006, I-8203) nachgekommen, wonach ausländische stbegünstigte Körperschaften mit Sitz in der EU bzw. dem EWR den inländischen gleichzustellen sind. Aufgrund der Bezugnahme auf beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1 setzt die Regelung das Bestehen einer beschränkten StPflicht voraus (BFH v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2011, 637). Ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot aus DBA ist in der Norm nicht zu sehen (BFH v. 3.8.1983 – II R 20/80, BStBl. II 1984, 9);
- soweit § 38 Abs. 2 anzuwenden ist, dh wenn Ausschüttungen aus dem EK 02 zu einer KStErhöhung führen (Nr. 3). Hierbei handelt es sich insbes. um Übergangsgelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (KOE-NIG in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 5 Rn. 811).

II. Rechtsentwicklung des § 5

2 1. Bis zum KStG 1977

KStG 1920 v. 20.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Die StBefreiungen waren in § 2 geregelt. Da das KStG 1920 grds. alle Körperschaften des öffentlichen Rechts der unbeschränkten StPflcht unterwarf, mussten eine Reihe von StBefreiungen vorgesehen werden. So waren befreit nach Nr. 1 das Reich, die Länder, die Gemeinden, die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich den Gebietskörperschaften zufließen, die Reichsbank und die Staatsbanken; nach Nr. 2 Universitäten und Hochschulen; nach Nr. 3 die Träger der Reichsversicherung und nach Nr. 7 die gesetzlichen Berufs- und Wirtschaftsvertretungen. Die StBefreiung nach Nr. 7 umfasste daneben auch wirtschaftliche Verbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist. Ferner waren gemeinnützige oder mildtätige Personenvereinigungen und Zweckvermögen befreit, und zwar auch dann, wenn die Einlagen der Mitglieder mit bis zu 5 % verzinst wurden (Nr. 4). Die StBefreiung von Pensions- und Unterstützungskassen war in Nr. 5 geregelt. In Nr. 6 waren die juristischen Personen aufgeführt, denen nach allgemeinen völkerrechtl. Grundsätzen oder nach mit anderen Staaten abgeschlossenen Verträgen ein Anspruch auf Befreiung von den persönlichen Steuern zusteht.

KStG 1922 v. 2.5.1922 (RGBl. I 1922, 472): Die im KStG 1920 geregelten StBefreiungen wurden nahezu unverändert übernommen. Aus der generellen StBefreiung für Unternehmungen der Gebietskörperschaften wurden aber die Sparkassen herausgenommen und nur noch befreit, sofern sie sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränkten (§ 2 Nr. 3). Neu hinzu kam in Nr. 9 eine StBefreiung für Genossenschaftszentralen.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): In den nunmehr in § 9 enthaltenen Befreiungskatalog wurden die angeführten Regelungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht übernommen, da diese nach der getroffenen Neuregelung zT überhaupt nicht mehr der unbeschränkten StPflcht unterworfen waren und zT mit bestimmten Betrieben und Verwaltungen künftig stpfl. sein sollten.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die Vorschriften des § 9 KStG 1925 über die StBefreiungen wurden im Wesentlichen in § 4 KStG 1934 übernommen. Neu eingeführt wurden persönliche StBefreiungen für das Unternehmen „Reichsautobahnen“ (§ 4 Abs. 1 Nr. 1) und für die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt (§ 4 Abs. 1 Nr. 2). Dagegen wurden gestrichen die StBefreiungen der Bank für deutsche Industrieobligationen, der öffentlich-rechtl. Versicherungsanstalten auf Gegenseitigkeit, der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter, der Vermögensverwaltungsgesellschaften von nichtrechtsfähigen Berufsverbänden und der nichtrechtsfähigen sozialen Kassen. Gestrichen wurde auch die bisherige Befreiung aus völkerrechtl. Gründen, weil sie in § 9 StAnpG übernommen wurde. Obwohl § 4 KStG 1934 die Überschrift „Persönliche Befreiungen“ erhielt, waren in der Vorschrift auch sachliche StBefreiungen geregelt (in Nr. 3–7). Nach der Begründung zum KStG 1934 (RStBl. 1935, 83) ist diese Vereinheitlichung aus Gründen der Vereinfachung getroffen worden; der systematische Aufbau hätte zwei Vorschriften an verschiedenen Stellen erfordert. In ihrer Grundkonzeption besteht diese Vorschrift auch heute noch fort.

Gesetz Nr. 64 v. 22.6.1948 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern (WiGBl. 1948 Beilage Nr. 4): Die Bank Deutscher Länder wurde in den Befreiungskatalog des § 4 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen. Die Landeszentralbanken wurden wie

Staatsbanken stbefreit (Nr. 3). Ferner wurde die bis zum Jahr 1934 bestehende StBefreiung für Berufsverbände und ihre Vermögensverwaltungsgesellschaften wieder eingeführt (Nr. 8 und 9).

ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Es wurden lediglich redaktionelle Änderungen in Anpassung an die veränderten staatsrechtl. Verhältnisse vorgenommen.

ESt- und KStÄndG 1951 v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Die Landeszentralbanken wurden aus der sachlichen Befreiungsvorschrift für Staatsbanken herausgenommen und ebenso wie die Kreditanstalt für Wiederaufbau in § 4 Abs. 1 Nr. 2 persönlich stbefreit.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Die Berliner Zentralbank, die Lastenausgleichsbank, die Deutsche Landesrentenbank, die Deutsche Siedlungsbank, die Landwirtschaftliche Rentenbank und die Deutsche Genossenschaftsbank wurden in den Befreiungskatalog des § 4 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen. In Nr. 7 wurde geregelt, dass stbefreite Pensions- und Unterstützungskassen sich auf Zugehörige von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben beschränken und soziale Einrichtungen darstellen müssen.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): In § 4 Abs. 1 Nr. 2 ist die Deutsche Bundesbank anstelle der Bank Deutscher Länder, der Landeszentralbanken und der Berliner Zentralbank in den Befreiungskatalog aufgenommen worden.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Der Kreis der Leistungsempfänger von Pensions- und Unterstützungskassen wurde auf Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege ausgedehnt. Ferner wurde die StBefreiung der Berufsverbände (Nr. 8) neu geregelt.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377): In § 4 Abs. 1 wurde die Nr. 10 angefügt, durch die öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen in den StBefreiungskatalog aufgenommen wurden.

GDL v. 15.9.1965 (BGBl. I 1965, 1350): § 4 Abs. 1 Nr. 5 wurde gestrichen und die bisher darin enthaltene Regelung für die Besteuerung der Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlicher Realgemeinden in § 3 Abs. 2 und 3 übernommen.

2. StÄndG 1967 v. 21.12.1967 (BGBl. I 1967, 1254): § 4 Abs. 1 Nr. 4 wurde gestrichen. An die Stelle der dadurch aufgehobenen StBefreiung der öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen im Bereich der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs trat die Festsetzung eines auf 35 % des Einkommens ermäßigten StSatzes in § 19 Abs. 2a (inzwischen entfallen).

Gesetz zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): In § 4 Abs. 1 Nr. 2 wurden die Worte „die Deutsche Landesrentenbank, die Deutsche Siedlungsbank“ durch die Worte „die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank“ ersetzt. In § 4 Abs. 1 Nr. 10 wurde die Vorschrift über die StBefreiung der öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen um eine Regelung für Einrichtungen, bei denen ausschließlich Pflichtmitgliedschaften möglich sind, ergänzt. Schließlich wurde in § 4 Abs. 3 der Ausschluss der StBefreiungen für beschränkt Stpfl. auf die StBefreiungen nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 und 6 bis 9 beschränkt.

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Die bis dahin in der KStDV geregelte StBefreiung für im Bereich der LuF tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften wurde in das Gesetz übernommen (§ 4

Abs. 1 Nr. 11). Gleichzeitig wurde der Anwendungsbereich auf Vereine ausgedehnt und der Kreis der zulässigen Tätigkeiten erweitert.

Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22): Die in § 4 Abs. 1 Nr. 7 enthaltene StBefreiung für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen wurde neu geregelt. In diesem Zusammenhang wurde auch eine Vorschrift über die Einschränkung dieser StBefreiung in das Gesetz aufgenommen (§ 4a). Ferner wurde in § 4 Abs. 1 Nr. 12 die StBefreiung des Pensions-Sicherungs-Vereins VVaG eingefügt.

Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23): § 4 Abs. 1 Nr. 2 erhielt eine neue Fassung. Die in § 4 Abs. 1 Nr. 3 enthaltene StBefreiung für Staatsbanken wurde gestrichen.

3 2. KStG 1977 vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445)

Abs. 1: Die bis dahin in § 4 enthaltenen StBefreiungsvorschriften wurden neu geordnet und in § 5 übernommen. Zur besseren Übersicht wurden auch die bisher in § 8 Abs. 2 KStG 1975 (politische Parteien und politische Vereine) und in §§ 8 und 12 KStDV 1968 (gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen, kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit) enthaltenen StBefreiungen in § 5 als einheitlicher Rechtsnorm geregelt. Damit wurde gleichzeitig dem rechtsstaatlichen Bedürfnis Rechnung getragen, die Befreiungsvorschriften der KStDV in den Rang eines formellen Gesetzes zu erheben. Die Neufassung wurde zudem dazu benutzt, den Ausschluss der StBefreiung bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben teils inhaltlich zu vereinheitlichen (Nr. 5 und 7), teils trotz unterschiedlicher Bedeutung im Einzelnen wenigstens im Wortlaut anzunähern (Nr. 5, 7, 9, 12 und 13).

Abs. 2: Es sind die Sachverhalte zusammengefasst worden, auf die die StBefreiungen nach Abs. 1 nicht anzuwenden sind. Nach Abs. 2 Nr. 1 erstreckt sich die StBefreiung nicht auf inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (entspricht § 4 Abs. 2 KStG 1975). Nach Abs. 2 Nr. 2 ist auch bei Gewinnausschüttungen stbefreiter Körperschaften, die unter das (danach neu eingeführte) Anrechnungsverfahren fallen, die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 herzustellen. Eine Ausnahme gilt gem. § 40 Nr. 2 nur für Ausschüttungen an andere stbefreite Körperschaften. In Abs. 2 Nr. 3 wurde die Anwendung der Befreiungen auf beschränkt KStpfl. generell ausgeschlossen. Eine sachliche Änderung gegenüber § 4 Abs. 3 KStG 1975 war damit aber nicht beabsichtigt.

4 3. Änderungen nach dem KStG 1977

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Mit Wirkung ab VZ 1978 ist in Abs. 1 Nr. 16 eine StBefreiung für Sicherungseinrichtungen von Verbänden der Kreditinstitute und der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft neu eingeführt worden.

Gesetz über die Bevorratung mit Erdöl und Erdölerzeugnissen (Erdölbevorratungsgesetz) v. 25.7.1978 (BGBl. I 1978, 1073; BStBl. I 1978, 380): Der durch dieses Gesetz errichtete „Erdölbevorratungsverband“ wurde in den Kreis der nach Abs. 1 Nr. 1 stbefreiten Staatsbetriebe aufgenommen.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 1 Nr. 2 wurden

die Worte „die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Reichsbank“ gestrichen. In Abs. 1 Nr. 14 wurde die Regelung über die Beteiligung von stfreien Genossenschaften und Vereinen an KapGes., Genossenschaften oder Vereinen in Satz 3 neu gefasst.

Erstes Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Zusammenlegung der Deutschen Landesrentenbank und der Deutschen Siedlungsbank v. 22.8.1980 (BGBl. I 1980, 1558; BStBl. I 1980, 624): In Abs. 1 Nr. 2 wurden die Worte „die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank“ mit Wirkung ab VZ 1981 gestrichen.

14. Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes v. 29.3.1983 (BGBl. I 1983, 377; BStBl. I 1983, 311): In Abs. 1 Nr. 4 wurde das Zitat des § 53 Versicherungsaufsichtsgesetz redaktionell verkürzt.

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7): Abs. 1 Nr. 7 wurde neu gefasst. Die StBefreiung für politische Vereine wurde gestrichen.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 1 Nr. 2 wurden die Worte „die Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen“ eingefügt.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank v. 20.2.1986 (BGBl. I 1986, 297): In Abs. 1 Nr. 2 wurde der Name der Lastenausgleichsbank in „Deutsche Ausgleichsbank“ abgeändert.

Gesetz über das BauGB v. 8.12.1986 (BGBl. I 1986, 2191; BStBl. I 1987, 95): In Abs. 1 wurde die Nr. 17 angefügt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Abs. 1 Nr. 2 wurde geändert, Nr. 10, 12 und 16 Satz 3 wurden neu gefasst und Nr. 11, 13 und 17 wurden aufgehoben.

RentenreformG 1992 v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2261; BStBl. I 1990, 113): Abs. 1 Nr. 8 wurde redaktionell geändert.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 1 Nr. 14 wurden Satz 1 geändert und die Sätze 2–4 aF durch die neuen Sätze 2 und 3 ersetzt.

EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. I 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Nr. 1a und Nr. 2a wurden eingefügt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 Buchst. e Satz 2 wurden geändert, Nr. 5 neu gefasst und Nr. 17 angefügt.

StandOG v. 13.3.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 1 Nr. 2 wurde neu gefasst und Nr. 18 und 19 angefügt.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Abs. 1 Nr. 2 wurde geändert und Nr. 20 angefügt.

ENeuOG v. 27.12.1993 (BGBl. I 1993, 2378; BStBl. I 1994 I, 136): Abs. 1 Nr. 1 wurde an die Neuordnung des Eisenbahnwesens angepasst und Nr. 1a gestrichen.

Sechstes Gesetz zur Änderung des ParteienG v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142; BStBl. I 1994, 207): Abs. 1 Nr. 5 wurde neu gefasst.

Drittes Durchführungsgesetz/EWG zum VAG v. 21.7.1994 (BGBl. I 1994, 1630; BStBl. I 1994, 742): Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d wurde redaktionell geändert.

PTNeuOG v. 14.9.1994 (BGBl. I 1994, 2325; BStBl. I 1994, 256): Abs. 1 Nr. 1 wurde an die Neuordnung des Postwesens angepasst.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e wurde neu gefasst.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Nr. 2 wurde geändert und Nr. 21 angefügt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Nr. 2a wurde neu gefasst und Nr. 22 angefügt.

Drittes FinanzmarktförderungsG v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): Abs. 1 Nr. 2 wurde redaktionell geändert.

Gesetz zur Umsetzung der EG-Einlagensicherungsrichtlinie ua. v. 16.7.1998 (BGBl. I 1998, 1842; BStBl. I 1998, 1112): Abs. 1 Nr. 16 wurde neu gefasst.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 1 wurde wie folgt geändert:

- Nr. 1 enthält nun nicht mehr die Deutsche Post AG, die Deutsche Postbank AG und die Deutsche Telekom AG.
- Nr. 2 wurde an die geänderten rechtl. Verhältnisse im Bereich einzelner öffentlich-rechtl. Kreditinstitute, die einen bestimmten öffentlichen Auftrag haben, angepasst.
- Nr. 7 gewährt nunmehr neben den politischen Parteien und deren Gebietsverbänden auch den kommunalen Wählervereinigungen sowie deren Dachverbänden die kstl. StBefreiung, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Abs. 2 Nr. 2 wurde aufgehoben und die bisherige Nr. 3 zu Nr. 2.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 1 Nr. 2 wurde an gesellschaftsrechtl. Änderungen im öffentlich-rechtl. Bankensektor angepasst und in Abs. 2 klargestellt, dass der Ausschluss von der KStBefreiung nach Nr. 1 bis 3 auch für die nach anderen Gesetzen als dem KStG eintretende Befreiung gilt.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Wegen des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurde Abs. 2 Nr. 3 angefügt.

ÄndG v. 15.8.2003 (BGBl. I 2003, 1657; BStBl. I 2003, 426): Die StBefreiung für die Deutsche Ausgleichsbank in Abs. 1 Nr. 2 wurde aufgehoben.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Aufnahme der StBefreiung für die Auftragsforschung öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen in Nr. 23 und der StBefreiung für die Investitionsbank Schleswig-Holstein und die Sächsische Aufbaubank – Förderbank in Nr. 2.

EURLumsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Die StBefreiung in Nr. 2 wurde aufgrund der in 2004 erfolgten Umstrukturierungen im Förderbankbereich der Länder Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Sachsen-Anhalt umfassend überarbeitet. In Abs. 2 Nr. 3 wurde der Verweis auf „§ 34 Abs. 9“ in „§ 34 Abs. 12“ korrigiert, nachdem dieser aufgrund der Neufassung des § 34 durch das 5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) fehlerhaft geworden war.

RVOrgG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242; BStBl. I 2004, 1156): In Abs. 1 Nr. 8 werden die Wörter „Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten“ durch die Wörter „allgemeine Rentenversicherung“ ersetzt. Dies ist eine Folgeänderung aufgrund der Neuorganisation der gesetzlichen Rentenversicherung.

Versicherungs-ÄndG v. 15.12.2004 (BGBl. I 2004, 3416; BStBl. I 2005, 3): Ergänzung und Ausdehnung der StBefreiung in Nr. 16 auf Sicherungsfonds iSd. §§ 126 und 127 VAG.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Der Katalog der StBefreiung in Nr. 2 wurde aufgrund der in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Umstrukturierungen im Förderbankenbereich der Länder Hessen, Berlin und Niedersachsen umfassend überarbeitet.

UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der Ausschluss der in Abs. 2 geregelten StFreiheit wird um einen Verweis auf die in § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 genannten Einkünfte ergänzt. Die Vorschrift regelt den StAbzug für die in § 2 Abs. 2 Halbs. 2 genannten Einkünfte in Verbindung mit der Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Nr. 12 wird Satz 1 neu gefasst, so dass die StBefreiung auch von den zuständigen Landesbehörden begründete oder anerkannte gemeinnützige Siedlungsunternehmen erfasst, die auf einem dem Regelungsgehalt des Reichssiedlungsgesetzes entsprechenden Landesgesetz beruhen.

FMStFG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982): Der neu geschaffene Finanzmarktstabilisierungsfonds unterliegt nicht der KSt und der GewSt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Regelung in Abs. 2 Nr. 2 enthält ihren aktuellen Inhalt. Die Neufassung ist durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro die Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203) veranlasst, wonach die Beschränkung der StBefreiung auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften gegen Europäisches Recht verstößt; ferner Aufnahme der StBefreiung für die Landestreuhandstelle Hessen – Bank für Infrastruktur – rechtl. unselbständige Anstalt in der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale und für die Investitions- und Förderbank Niedersachsen sowie Aufhebung der StBefreiung für die Investitions- und Förderbank Niedersachsen GmbH und die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale in Nr. 2.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Der StBefreiungskatalog der Nr. 2 wird aufgrund der im Jahr 2009 erfolgten Umstrukturierung im Förderbankenbereich der Länder Nordrhein-Westfalen und Hessen angepasst.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Der in Abs. 2 Nr. 2 enthaltene Verweis auf den EGV wurde an den neuen AEUV angepasst. Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung. Durch den Vertrag von Lissabon wurden die zuvor bestehenden EU-Verträge (der Vertrag über die Europäische Union und der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) ersetzt. Die sog. Grundfreiheiten des EGV wurden inhaltlich unverändert, aber mit anderer Zählweise im AEUV als Nachfolgeregelungen übernommen. Die Niederlassungsfreiheit des Art. 48 EGV ist nunmehr in Art. 54 AEUV geregelt. Daher war der Verweis in Abs. 2 Nr. 2 entsprechend anzupassen.

Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 1 Nr. 2 wurde die „Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt“ durch „Hamburgische Investitions- und Förderbank“ ersetzt.

Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): In Abs. 1 wurde durch Aufnahme der Nr. 24 ein neuer StBefreiungstatbestand für die Global Legal Entity Identifier Foundation eingeführt (vgl. Art. 6 Nr. 2 Buchst. b Zollkodex-AnpG).

III. Bedeutung des § 5

5 1. Subjektive Steuerbefreiung

Im Gegensatz zum EStG, das nur StBefreiungen für bestimmte Einnahmen kennt (vgl. § 3 EStG), werden nach § 5 bestimmte, nach § 1 unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der KStPflicht befreit. Dies bedeutet, dass die nach § 5 begünstigten Körperschaften auch mit Einkünften stbefreit sind, die bei natürlichen Personen und anderen Körperschaften der Besteuerung unterliegen. Dies stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar (Art. 3 Abs. 1 GG), die einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Die Gründe hierfür sind ebenso vielfältig wie die StBefreiungen selbst. Zusammenfassend lässt sich jedoch sagen, dass der Gesetzgeber auf Steuereinnahmen verzichtet, weil er die Tätigkeit dieser Körperschaften aus staatspolitischen, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen für besonders förderungswürdig hält und deshalb nicht durch stl. Belastungen beeinträchtigen will. Hierbei ist jedoch stets dem verfassungsrechtl. Gebot der Wettbewerbsneutralität des StRechts Rechnung zu tragen, wonach StBefreiungen grds. nur in dem Umfang gerechtfertigt sind, in dem sie nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen und soweit sie zur Verwirklichung des gemeinen Wohls angezeigt erscheinen (vgl. zB BVerfG v. 26.10.1976 – I BvR 191/74, BVerfGE 43, 58 [70]; v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [134 ff.]). Soweit eine Wettbewerbssituation gegeben ist, wird zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen teilweise eine partielle StPflicht (zB für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) ausgelöst. Dabei ist die Regelung verschiedentlich in den Einflussbereich europarechtl. Entwicklungen geraten (s. zB EuGH v. 15.1.1985 – C-253/83, Slg. 1985, 157; v. 14.9.2006 – C-386/04, Slg. 2006, I-8203; BEHRINGER, BB 2006, 1823; THÖMMES/NAKHAI, IStR 2006, 164; DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1; TIEDTKE/MÖLLMANN, DStZ 2008, 69).

Die Norm betraf ursprünglich nur unbeschränkt Stpfl. Mit dem JStG 2009 hat der Gesetzgeber aufgrund europarechtl. Erfordernisse § 5 Abs. 2 Nr. 2 insofern angepasst, als die StBefreiung unter bestimmten Voraussetzungen auch für Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 9 gilt, die nach dem Recht eines EU- oder EWR-Staats gegründet wurden und deren Sitz und Ort der Geschäftsführung in einem EU- oder EWR-Staat befindet (vgl. hierzu Anm. 371). Die StBefreiungen nach § 5 sind ferner grds. Beihilfen i.S.d. Art. 107 AEUV. Danach sind Begünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige gleich welcher Art, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, verboten. Dem

Beihilfeverbot unterliegen jedoch nur wirtschaftliche Tätigkeiten. Insofern wird namentlich in Bezug auf den ideellen Bereich sowie der Vermögensverwaltung vertreten, dass es sich hierbei um keine unternehmerische Tätigkeit iSd europäischen Beihilferechts handelt (vgl. HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 16; HOFFMANN in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 5 Rn. 98). Sofern stbefeite Unternehmen aber wirtschaftl. Geschäftsbetriebe unterhalten, entfalten sie eine unternehmerische Tätigkeit. Wird diese nicht besteuert, liegt eine Beihilfe iSd Art. 107 AEUV vor (s. zB EuGH v. 20.1.2006 – C-222/04, Slg. 2006, I-289, Rn. 131). Inwiefern die in § 5 enthaltenen StBefreiungen nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV gerechtfertigt werden können, ist insgesamt unklar (vgl. HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 16). Erforderlich ist stets eine individuelle Prüfung, wonach in jedem Einzelfall zu belegen ist, dass der einzelne stbegünstigte Zweck gemeinschaftsrechtlich anerkannt ist. Angesichts der großen Bedeutung mitgliedstaatlicher StBefreiungstatbestände insbesondere für gemeinnützig tätige Körperschaften ist diese Rechtslage in hohem Maße unbefriedigend (vgl. hierzu ausführlich SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 3. Aufl. 2010, § 22 Rn. 58 ff.).

2. Verfolgung unterschiedlicher Lenkungszwecke

6

Bereits die wechselhafte Rechtsentwicklung (vgl. Anm. 2 ff.) zeigt, dass die Norm als Einfallstor für politisch gewünschte und/oder wirtschaftlich gebotene Änderungen betrachtet wird. Die persönlichen StBefreiungen erfassen vornehmlich juristische Personen des öffentlichen Rechts, die mit ihren Hoheitsbetrieben ohnehin keiner Besteuerung unterliegen. Hinsichtlich dieser Betriebe greift eine StBefreiung damit nur ein, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhalten. Die übrigen StBefreiungen betreffen der KSt unterliegende Subjekte, deren Tätigkeit dem Gemeinwohl dient oder dem Gesetzgeber aus sozialpolitischen Motiven als förderungswürdig erscheint (zB politische Parteien [Nr. 7] oder Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute [Nr. 16]), wobei klare teleologische Leitlinien nicht erkennbar sind. Im Ergebnis lässt sich jedoch sagen, dass die in § 5 enthaltenen StBefreiungen überwiegend für solche Körperschaften gelten, die nicht am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligt sind oder aber die mit ihrer Tätigkeit nicht im Wettbewerb zu voll stpfl. Unternehmen stehen.

3. Wirtschaftliche Bedeutung

7

Erkenntnisse über die Gesamtsumme der mit der Norm verbundenen Steuermindereinnahmen liegen nicht vor. Den Subventionsberichten der BReg. sind nur in Bezug auf § 5 Abs. 1 Nr. 10 (Vermietungsgenossenschaften und -vereine), Nr. 12 (gemeinnützige Siedlungsunternehmen) und Nr. 14 (land- und forstwirtschaftlich tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine) Beiträge zu entnehmen, die als Orientierung dienen können. Der zuletzt veröffentlichte 19. Subventionsbericht für die Jahre 2001 bis 2004 weist für die Vermietungsgenossenschaften und -vereine iSd. Nr. 10 sowie für die gemeinnützigen Siedlungsunternehmen iSd. Nr. 12 zusammen Mindereinnahmen iHv. jährlich 5 Mio. € und für die land- und forstwirtschaftlich tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine iSd. Nr. 14 Mindereinnahmen von 15 Mio. € aus (vgl. BTDrucks 15/1635, 84). Vergleicht man dieses Ergebnis mit den Zahlen des 17. und 18. Subventionsberichts für die Vorjahre, so kann hie-

raus der Schluss gezogen werden, dass der wirtschaftliche Effekt der Steuervergünstigung über die Jahre auf niedrigem Niveau nahezu gleich geblieben ist. Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass der Subventionsbericht § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als die in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Vorschrift nicht berücksichtigt, weshalb die dort getätigten Aussagen im Hinblick auf die wirtschaftliche Bedeutung der mit § 5 verbundenen Steuermindereinnahmen insgesamt wenig aussagekräftig sind.

8 4. Folgewirkungen außerhalb des KStG

Die Bedeutung der StBefreiung geht teilweise über die reine Freistellung von der Besteuerung und die damit verbundene Verwaltungsvereinfachung hinaus. So ist die StBefreiung einer Körperschaft wegen der Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 für die Beurteilung des Wirkens der Körperschaft durch die Öffentlichkeit oder für die Vergabe von öffentlichen Zuschüssen oft von entscheidender Bedeutung. Auch die stl. Begünstigung des Zuwendenden nach § 10b EStG knüpft hieran an. Schließlich ist eine dem § 5 KStG vergleichbare StBefreiungsvorschrift für die GewSt in § 3 GewStG enthalten. Von der KSt befreite Unternehmen unterliegen deshalb meist auch nicht der GewSt.

§ 5 regelt die Befreiungen von der KStPflcht nicht abschließend. Auch in anderen Gesetzen sind Befreiungen von der KSt enthalten (vgl. Anm. 191–203).

IV. Geltungsbereich des § 5

9 1. Sachlicher Geltungsbereich

Bei den in § 5 Abs. 1 Nr. 3 bis 14 und 16 bis 23 enthaltenen StBefreiungen handelt es sich um sachliche (objektive) StBefreiungen. Die StBefreiung tritt immer dann ein, wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die in den einzelnen Vorschriften enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt. Die StBefreiung gilt nur für Körperschaften ua., die selbst die Voraussetzungen erfüllen; eine Übertragung auf abhängige Gebilde ist nicht möglich.

Auch die sachlichen StBefreiungen gelten grds. für das gesamte Einkommen der begünstigten Körperschaften. Eine Reihe von Befreiungsvorschriften sehen jedoch zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen eine teilweise (partielle) StPflcht für bestimmte Tätigkeiten vor, zB bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. In diesen Fällen führen die sachlichen StBefreiungen also dazu, dass die betreffenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einerseits stfreie und zum anderen Teil stpfl. Einkünfte haben.

Die sachlichen StBefreiungen greifen uE grds. nur ein, wenn die einzelnen Voraussetzungen für die StBefreiung vom Beginn bis zum Ende des VZ bzw. des abweichenden Bemessungszeitraums vorliegen. Dem entspricht § 60 Abs. 2 AO, wonach für die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 die Satzung den vorgeschriebenen Erfordernissen während des gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums entsprechen muss. Dagegen stellt § 5 Abs. 1 Nr. 3 für die StBefreiung der Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen hinsichtlich der Höhe des zulässigen Vermögens auf die Verhältnisse am Ende des Wj. ab.

2. Persönlicher Geltungsbereich

10

Die StBefreiungen nach § 5 gelten grds. nur für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 1 unbeschränkt kstpfl. sind. Voraussetzung einer StBefreiung ist dementsprechend, dass die betreffende Körperschaft ua. die Geschäftsleitung und/oder Sitz grds. im Inland haben muss. Körperschaften ua., die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, sind demnach im Allgemeinen nicht stbefreit, auch wenn sie die Tatbestandsvoraussetzungen einer der in § 5 Abs. 1 enthaltenen Befreiungsvorschriften erfüllen.

Diese Beschränkung der Regelung auf unbeschränkt Stpfl. wurde dem EuGH im Hinblick auf Nr. 9 zur Prüfung vorlegt (BFH v. 14.7.2004 – I R 94/02, BStBl. II 2005, 721) und von diesem wegen Verstoßes gegen höherrangiges Europäisches Recht verworfen (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – *Centro die Musicologia Walter Stauffer*, Slg. 2006, I-8203). Mit dem JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hat der Gesetzgeber hierauf reagiert und § 5 Abs. 2 Nr. 2 entsprechend angepasst. Aufgrund dieser Neuregelung sind auch beschränkt Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 mit Sitz und Geschäftsleitung in EU-/EWR-Staaten stbefreit, wenn sie nach den Rechtsvorschriften dieser Staaten gegründet wurden und ein Amtshilfeabkommen besteht (vgl. Anm. 211 ff.).

Persönliche (subjektive) StBefreiungen sind in § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a, 15 und 24 enthalten. Die einer persönlichen StBefreiung unterfallenden Einrichtungen sind mit ihrem gesamten inländ. und ausländ. Einkünften von der KSt befreit, ohne dass weitere Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen. Für die StBefreiung des Pensions-Sicherungs-Vereins VVaG nach Nr. 15 besteht insoweit eine Besonderheit, als der Eintritt der StBefreiung an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist.

Die persönlichen StBefreiungen gelten nur für die in der Vorschrift ausdrücklich aufgeführten Körperschaften. Andere Körperschaften mit vergleichbaren Aufgaben oder Tätigkeiten, die bei objektiver Beurteilung ebenso förderungswürdig wären, sind nicht begünstigt; daraus können sich im Einzelfall verfassungsrechtl. Probleme ergeben. Die StBefreiung erstreckt sich auch nicht auf die von den begünstigten Körperschaften abhängigen Rechtsgebilde (zB Tochtergesellschaften). Dies gilt auch für OG (vgl. Anm. 16).

Die Aufgaben und Tätigkeiten der begünstigten Körperschaften sind zwar für den Gesetzgeber bei der Begründung einer persönlichen StBefreiung entscheidend. Für die spätere Anwendung der StBefreiung spielt es aber keine Rolle, welche Aufgaben eine ausdrücklich stbefreite Körperschaft hat. Dies gilt auch, wenn sich die Aufgaben zwischenzeitlich ändern. Ebenso spielt es grds. keine Rolle, ob der Aufgabenbereich tatsächlich eingehalten oder überschritten wird (Ausnahme vgl. Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a und b). Der Gesetzgeber sollte daher die bestehenden subjektiven StBefreiungen von Zeit zu Zeit auf ihre Berechtigung überprüfen.

Die persönlichen StBefreiungen umfassen das gesamte Einkommen der begünstigten Körperschaften. Eine teilweise StPfl., etwa für im Wettbewerb mit stpfl. Unternehmen erzielte Einkünfte, besteht nicht. Dies würde dem Wesen der persönlichen StBefreiung widersprechen. Die persönlichen StBefreiungen gelten, solange sie im Gesetz enthalten sind und die aufgeführten Körperschaften bestehen. Bei der persönlichen StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 15 müssen uE die im Gesetz aufgeführten zusätzlichen Voraussetzungen während des gesamten VZ erfüllt sein

Einstweilen frei.

11–12

V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

13 1. Verhältnis zu § 1

Die StBefreiung nach § 5 stellt eine Ausnahme von dem in § 1 Abs. 2 festgelegten Grundsatz dar, wonach die unbeschränkt Stpfl. mit sämtlichen Einkünften der KSt unterliegen (Welteinkommensprinzip). Nach den in § 5 Abs. 1 enthaltenen StBefreiungsvorschriften sind – sofern die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind – grds. sämtliche Einkünfte von der KSt befreit. Zum Teil sehen die einzelnen Vorschriften des § 5 Abs. 1 auch eine partielle StPfl. für bestimmte Einkünfte vor.

14 2. Verhältnis zu § 6

Nach § 6 ergibt sich für die nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 stbefreiten Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen bei Überdotierung des Vermögens eine Einschränkung der StBefreiung. Die anteilig auf das überdotierte Vermögen entfallenden Einkünfte sind partiell stpfl.

15 3. Verhältnis zu § 13

Nach § 13 Abs. 1 ist bei Beginn einer StBefreiung nach § 5 eine Schlussbilanz aufzustellen. Hierdurch werden die während der Zeit der StPfl. angefallenen stillen Reserven der Besteuerung unterworfen. Eine Ausnahme besteht nach § 13 Abs. 4 nur bei den nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen.

Bei Beendigung einer StBefreiung nach § 5 ist gem. § 13 Abs. 2 eine Anfangsbilanz aufzustellen. Hierdurch wird sichergestellt, dass die während der Zeit der StBefreiung angesammelten stillen Reserven auch in Zukunft nicht besteuert werden.

Bei nur partieller StBefreiung gelten obige Grundsätze für den entsprechenden Teil des BV (§ 13 Abs. 5).

16 4. Verhältnis zu §§ 14 ff.

Die Rechtsfolgen der Organschaft treten nicht ein, wenn der Organträger eine nach § 5 stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 2). In diesem Fall hat die OG (trotz eines Gewinnabführungsvertrags) ihr Einkommen weiterhin selbst zu versteuern.

Dagegen kann eine nach § 5 stbefreite KapGes. grds. selbst OG sein.

17 5. Verhältnis zu §§ 24, 25

Die StBefreiung nach § 5 geht den Freibetragsregelungen der §§ 24, 25 vor. Im Fall der partiellen StPfl. ist aber – sofern die Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 bzw. § 25 gegeben sind – die Freibetragsregelung anzuwenden.

6. Verhältnis zum InvZulG

18

Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 InvZulG sind nach § 5 von der KSt befreite Investoren nicht zulagenberechtigt. Für eine einschränkende Auslegung des Wortlauts des § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG ist kein Raum. Die Investitionszulage kann uE jedoch für diejenigen WG beansprucht werden, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewidmet sind (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 8).

Einstweilen frei.

19–25

VI. Verfahrensfragen zu § 5

26

Für die StBefreiung nach § 5 ist ein besonderes, förmliches Anerkennungsverfahren im Regelfall nicht vorgesehen (Ausnahme § 60a AO). Ob eine Körperschaft die Voraussetzungen für eine StBefreiung erfüllt, wird im KStVeranlagungsverfahren für jeden VZ durch StBescheid mitentschieden (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711). Der Freistellungsbescheid für die KSt ist kein Grundlagenbescheid für andere Steuerarten (BFH v. 10.1.1992 – III R 201/90, BStBl. 1992, 684). Die Voraussetzungen der StBefreiung können vom FA jederzeit überprüft werden.

Veranlagung steuerbefreiter Körperschaften: Die StBefreiungen nach § 5 sind nicht antragsgebunden. Auf sie kann auch nicht verzichtet werden. Für Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, wurde durch das Ehrenamtsstärkungsg v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) mit Wirkung v. 29.3.2013 in § 60a AO ein besonderes Feststellungsverfahren eingeführt. Danach wird in § 60a Abs. 1 Satz 1 bestimmt, dass die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60, 61 gesondert festgestellt (§ 179 AO) wird. Dieser Feststellungsbescheid ist ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO und bindet die nachfolgenden StBescheide (vgl. § 182 Abs. 1 AO). Dieser Feststellungsbescheid ersetzt die bisher verwendete „vorläufige Bescheinigung“ und wirkt als Dauer-VA überperiodisch so lange, bis er nicht außer Kraft tritt bzw. aufgehoben oder geändert wird (vgl. § 60a Abs. 3 bis 5 AO). Die Neuregelung soll zu einem Zuwachs an Rechtssicherheit und einem verbesserten Rechtsschutz führen (vgl. BTDrucks. 17/11316, 18). Dies ist zu begrüßen. Jedoch ist zu beachten, dass sich die verbindliche Feststellung nur auf die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit beschränkt und keine Prüfung über die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) erfolgt. Aufgrund dieser in § 60a AO geregelten Beschränkung auf die Feststellung der (formellen) Satzungsmäßigkeit handelt es sich damit gerade nicht um ein vollständiges Anerkennungsverfahren, was im Ergebnis zu einer nur eingeschränkten Rechtssicherheit führt.

Rechtsschutz: Gegen einen KStBescheid über 0 €, in dem zum Ausdruck kommt, dass die Voraussetzungen einer StBefreiung nicht vorliegen, ist ein Rechtsbehelf möglich. Eine Beschwerde iSd. § 40 Abs. 2 FGO liegt bereits dann vor, wenn durch die Ablehnung einer StBefreiung eine (ggf. nur abstrakt bestehende) StPflcht bejaht wird (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 153/93, BStBl. II 1995, 499).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Befreiungen von der Körperschaftsteuer**

I. Bestimmte Staatsbetriebe (Abs. 1 Nr. 1)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1

27 **a) Rechtsentwicklung**

Vorläufer: § 2 Abs. 1 KStG 1920, § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1925, § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1934, § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1950 (1975).

Das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) hat mit Ausnahme des nicht mehr existierenden Unternehmens „Reichsautobahnen“ die Befreiungen des § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1975 übernommen.

Erdölbevorratungsgesetz v. 25.7.1978 (BGBl. I 1978, 1073): Der „Erdölbevorratungsverband“ wurde neu in die Vorschrift aufgenommen.

ENeuOG v. 27.12.1993 (BGBl. I 1993, 2378; BStBl. II 1994, 136): Durch das Gesetz zur Zusammenführung und Neugliederung der Bundeseisenbahnen wurde die Deutsche Reichsbahn mit der Deutschen Bundesbahn zusammengeführt, das vom Bund unter den Namen „Bundeseisenbahnvermögen“ verwaltet wird (BTDrucks. 12/4609 – neu –, 110). Die Zusammenführung erfolgte zum 1.1.1994 (Art. 11 des ENeuOG v. 27.12.1993). Die StBefreiung der Deutschen Reichsbahn und der Deutschen Bundesbahn endete daher mit dem VZ 1993.

PTNeuOG v. 14.9.1994 (BGBl. I 1994, 2325): Die Deutsche Bundespost wurde zum 1.1.1995 in die drei Nachfolgeunternehmen Deutsche Post AG, Deutsche Postbank AG und Deutsche Telekom AG umgewandelt. Die StBefreiung galt ausschließlich im VZ 1995 (§ 54 Abs. 1b Satz 1 KStG aF).

28 **b) Bedeutung**

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 befreit bestimmte Unternehmen des Bundes oder der Länder wegen ihrer besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben von der KSt (vgl. Begründung der BReg. BTDrucks. 7/1470). Die Aufzählung ist abschließend.

Aus dem Aufbau des Gesetzes folgt, dass die StFreiheit nur insoweit eingreifen kann, als die staatlichen Einrichtungen nach § 1 unbeschränkt stpfl. sind, dh. als sie einen BgA (§ 4) darstellen. Soweit zB bei der Deutschen Bundespost oder bei der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ein Hoheitsbetrieb besteht, fehlt es von vornherein an der unbeschränkten StPflicht dieses Betriebs, so dass hierfür eine Befreiung nicht erforderlich ist. Um bei der Gesetzesanwendung Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, wurde auf eine Begrenzung der Befreiungsvorschrift auf BgA verzichtet. Wegen der ohnehin bestehenden StBefreiung braucht daher in der Praxis für Zwecke der KSt regelmäßig nicht entschieden zu werden, ob ein BgA vorliegt.

Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 1 GewStG.

29 **c) Geltungsbereich**

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 beinhaltet persönliche StBefreiungen (vgl. Anm. 10). Steuerbefreit sind nur die in der Vorschrift ausdrücklich genannten Unternehmen. Die StBefreiung kann daher nicht auf vergleichbare Unternehmen (zB in Form einer

KapGes. betriebene Lotterien), auf rechtl. verselbständigte Teile der begünstigten Unternehmen (zB Tochtergesellschaften) oder auf von den begünstigten Unternehmen abhängige Rechtsgebilde ausgedehnt werden.

Die persönlichen StBefreiung umfasst das gesamte Einkommen der begünstigten Unternehmen. Eine teilweise StPflcht für bestimmte Tätigkeiten besteht nicht. Dies gilt auch, soweit die begünstigten Unternehmen im Wettbewerb mit anderen stpfl. Unternehmen stehen. Die begünstigten Körperschaften werden auch dann nicht kstpfl., wenn sie den Kreis der ihnen zugewiesenen Aufgaben überschreiten.

d) Steuerbefreite Staatsbetriebe

aa) Bundeseisenbahnvermögen

30

Die StBefreiung für das Bundeseisenbahnvermögen ist an die Stelle der früheren Befreiungen für die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Reichsbahn getreten. Es handelt sich hierbei um ein nichtrechtsfähiges Sondervermögen des Bundes. Es ist durch die Zusammenführung des nicht rechtsfähigen Sondervermögens der Deutschen Bundesbahn und des Sondervermögens Deutsche Reichsbahn zum 1.1.1994 entstanden (vgl. Gesetz zur Zusammenführung und Neugliederung der Bundeseisenbahn, BGBl. I 1993, 2278). Durch die Neugliederung der Bundeseisenbahnen wurden die bis dahin geltenden Befreiungen für die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Reichsbahn mit Ablauf des VZ 1993 überflüssig. Die StBefreiung für das Bundeseisenbahnvermögen greift ab dem VZ 1994. Die Deutsche Bahn AG selbst ist nicht befreit.

bb) Monopolverwaltungen des Bundes

31

Die StBefreiung der Monopolverwaltungen des Bundes erklärt sich nach der Begründung zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1925 daraus, dass es sich bei ihnen im Grunde genommen lediglich um die in Betriebsform gekleidete Erhebung von öffentlichen Abgaben handelt. Unter die Befreiungsvorschrift fällt zurzeit nur die Branntweinmonopolverwaltung (vgl. Gesetz über die Errichtung der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein v. 8.8.1951, BGBl. I 1951, 491).

Das bis zum 15.1.1983 bestehende Zündwarenmonopol wurde von der Deutschen Zündwarenmonopolgesellschaft verwaltet, an der ausschließlich Privatbetriebe beteiligt waren. Diese Gesellschaft fiel nicht unter § 5 Abs. 1 Nr. 1. Sie war aber durch § 6 Abs. 6 des Zündwarenmonopolgesetzes v. 29.1.1930 (RGBl. I 1930, 11) persönlich von der KSt befreit. Die Zündwarenmonopolgesellschaft ist mit Ablauf des 15.1.1983 aufgelöst worden (vgl. BGBl. I 1982, 1241).

cc) Staatliche Lotterieunternehmen

32

Staatliche Lotterieunternehmen sind zunächst solche Unternehmen, die der Staat unmittelbar selbst in Form eines BgA betreibt (zB die Deutsche Klassenlotterie Berlin, vgl. BFH v. 24.10.1984 – I R 158/81, BStBl. II 1985, 223). Die StBefreiung tritt ferner ein, wenn eine Lotterie nicht unmittelbar von einem Bundesland, sondern von einer rechtl. selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechts veranstaltet wird (BFH v. 24.10.1984 – I R 158/81, BStBl. II 1985, 223). Dagegen kommt für die in privatrechtl. Form veranstalteten Lotterien die StBefreiung nicht in Betracht. Dies gilt für Lotterieunternehmen in Form einer KapGes. selbst dann, wenn sich alle Anteile in der Hand des Staats befinden (vgl. BFH v. 13.11.2006 – GrS 1/62 S, BStBl. II 1964, 190). Um eine Lotterie handelt es sich auch beim Fußballtoto (BFH v. 20.7.1951 – II 32/51 U, BStBl. II 1951, 166).

33 **dd) Erdölbevorratungsverband**

Der Erdölbevorratungsverband wurde durch das Gesetz über die Bevorratung mit Erdöl und Erdölzeugnissen (Erdölbevorratungsgesetz) v. 25.7.1978 (BGBl. I 1978, 1073) errichtet. Nach § 39 dieses Gesetzes wurde er in den Kreis der nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 stbefreiten Staatsbetriebe aufgenommen. Der Erdölbevorratungsverband ist eine bundesunmittelbare rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz in Hamburg. Er hat die Aufgabe, ständig Vorräte von Erdölzeugnissen (zB Motorbenzin, Flugbenzin, Heizöl) in bestimmter Höhe zu halten. Zur Erfüllung seiner Bevorratungspflicht muss er Bestände erwerben und auch wieder veräußern. Dies stellt eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit dar, die zur Annahme eines BgA führt. Durch die StBefreiung soll diese Tätigkeit wegen der volkswirtschaftlichen und sicherheitspolitischen Bedeutung des Verbands nicht mit stl. Folgen belastet werden.

II. Bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2)**1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2**34 **a) Rechtsentwicklung**

Vorläufer: § 2 Nr. 1 KStG 1920, § 2 Nr. 3 KStG 1922, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG 1925, § 4 Abs. 1 Ziff. 2 KStG 1934 (1975). Durch das Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23) wurde die Vorschrift aufgrund der in der sog. Bankenenquete enthaltenen Vorschläge der BReg. (BTDrucks. V/3500, 103 ff.) neu geordnet. Danach wurden nur solche Kreditinstitute von der KSt befreit, die mit anderen Instituten nicht in Wettbewerb stehen.

Der Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 wurde seitdem verschiedene Male durch Aufnahme neuer und der Streichung früherer Förderungseinrichtungen geändert. Seit dem KStG 1977 betrifft dies die folgenden Änderungen:

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die Worte „die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Reichsbank“ wurden gestrichen.

Erstes Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Zusammenlegung der Deutschen Landesrentenbank und der Deutschen Siedlungsbank v. 22.8.1980 (BGBl. I 1980, 1558; BStBl. I 1980, 624): Streichung der Worte „die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank“ mit Wirkung ab VZ 1981.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Aufnahme der Worte „die Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen“.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank v. 20.2.1986 (BGBl. I 1986, 297): Änderung des Namens der Lastenausgleichsbank in „Deutsche Ausgleichsbank“.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Die Worte „die Landeskreditbank Baden-Württemberg“ wurden gestrichen. Ferner wurden nach den Worten „die Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung Bremen“ die Worte „die Landeskreditbank Baden-Württemberg-Förderungsanstalt, die Bayrische Landesbodenkreditanstalt, die Wohnungsbau-Kreditanstalt Berlin, die Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städ-

tebau, die Wohnungsbauförderungsanstalt des Landes Nordrhein-Westfalens, die Wohnungsbaukreditanstalt des Landes Schleswig-Holstein“ eingefügt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Worte „die Wirtschaftsaufbaukasse Schleswig-Holstein Aktiengesellschaft“, und die Worte „die Wohnungsbaukreditanstalt des Landes Schleswig-Holstein“ werden gestrichen; vor den Worten „die Liquiditäts-Konsortialbank“ werden die Worte „die Investitionsbank Schleswig-Holstein – Zentralbereich der Landesbank Schleswig-Holstein Girozentrale, die Landesinvestitionsbank Brandenburg“ eingefügt.

StandOG v. 13.3.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 1 Nr. 2 wird komplett neu gefasst.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Vor den Worten „und die Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ wurden die Worte „das Landesförderinstitut Sachsen-Anhalt – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale Mitteldeutsche Landesbank –, die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz“ eingefügt.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Nach den Worten „die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz“ wurden die Worte „das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale“ eingefügt.

Drittes FinanzmarktförderungsG v. 24.3.1998 (BGBl. I 1998, 529; BStBl. I 1998, 369): Nach den Worten „die Sächsische Aufbaubank“ wurden die Worte „die Sächsische Aufbaubank GmbH“ eingefügt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die Wörter „Hessische Landesentwicklung- und Treuhandgesellschaft mit beschränkter Haftung“ wurden durch die Wörter „InvestitionBank Hessen AG“ und die Wörter „Hanseatische für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen“ durch die Wörter „Bremer Aufbau-Bank AG“ ersetzt.

ÄndG v. 15.8.2003 (BGBl. I 2003, 1657; BStBl. I 2003, 426): Die StBefreiung für die Deutsche Ausgleichsbank in wurde aufgehoben.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Aufnahme der StBefreiung für die Investitionsbank Schleswig-Holstein und die Sächsische Aufbaubank – Förderbank.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Die StBefreiung wurde aufgrund der in 2004 erfolgten Umstrukturierungen im Förderbankenbereich der Länder Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Sachsen-Anhalt umfassend überarbeitet.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Der Katalog der StBefreiung wurde aufgrund der in den Jahren 2004 und 2005 erfolgten Umstrukturierungen im Förderbankenbereich der Länder Hessen, Berlin und Niedersachsen umfassend überarbeitet.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Aufnahme der StBefreiung für die Landestreuhandstelle Hessen – Bank für Infrastruktur – rechtl. unselbständige Anstalt in der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale und für die Investitions- und Förderbank Niedersachsen sowie Aufhebung der StBefreiung für die Investitions- und Förderbank Niedersachsen GmbH und die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Der StBefreiungskatalog wird aufgrund der im Jahr 2009 erfolgten Umstrukturierung im Förderbankenbereich der Länder Nordrhein-Westfalen und Hessen angepasst.

Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014,1126): Die „Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt“ wurde durch die „Hamburgische Investitions- und Förderbank“ ersetzt.

35 b) Bedeutung

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 werden öffentlich-rechtl. Kreditinstitute, die einen bestimmten, in den Gründungsgesetzen oder in den Satzungen festgelegten öffentlichen Auftrag haben, von der KSt befreit. Die StBefreiung soll die Durchführung des öffentlichen Auftrags ermöglichen. Nach der sog. Bankenenquête (BT Drucks. V/3500) ist die StBefreiung immer nur insoweit berechtigt, als sie zur Erfüllung des öffentlichen Auftrags erforderlich ist. Die StBefreiung soll hier nach nur noch für solche Kreditinstitute gelten, die – abgesehen von geringfügigen Ausnahmen – mit anderen Kreditinstituten nicht in Wettbewerb stehen.

Die Gründung der öffentlich-rechtl. Kreditinstitute geht auf die Erwägung zurück, dass für gewisse Aufgaben der öffentlichen Hand die Organisationsform der unmittelbaren Staatsverwaltung nicht zweckmäßig ist. Es wurde vielmehr für richtig gehalten, zB für die Kreditgewährung aus öffentlichen Mitteln oder aus Kapitalmarktmitteln, die öffentlichen Mittel ersetzen oder ergänzen sollen, besondere Rechtsgebilde zu schaffen. Trotz der Art ihres Auftrags handelt es sich bei den öffentlich-rechtl. Kreditinstituten idR nicht um Hoheitsbetriebe iSd. § 4 Abs. 5, die von vornherein nicht der KSt unterliegen, sondern um BgA iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6. Zu ihrer stl. Entlastung ist daher eine besondere Befreiung erforderlich.

Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 2 GewStG.

36 c) Geltungsbereich

§ 5 Abs. 1 Nr. 2 enthält persönliche StBefreiungen für die in der Vorschrift ausdrücklich genannten Körperschaften. Ebenso wie die StBefreiung bestimmter Staatsbetriebe nach Nr. 1 kann auch die StBefreiung nach Nr. 2 nicht auf vergleichbare Körperschaften oder auf von den begünstigten Körperschaften abhängige Gebilde ausgedehnt werden. Die StBefreiung erstreckt sich auf das gesamte Einkommen der begünstigten Körperschaften; eine teilweise StPflicht ist nicht vorgesehen. Dies gilt auch, wenn die begünstigten Kreditinstitute entgegen dem Sinn der Vorschrift mit anderen Kreditinstituten in Wettbewerb stehen. Die StBefreiung besteht, solange die Kreditinstitute in dem Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgeführt sind. Die StBefreiung geht daher nicht dadurch verloren, dass die begünstigten Körperschaften ihren Aufgabenbereich überschreiten oder ändern.

2. Steuerbefreite Kreditinstitute

37 a) Deutsche Bundesbank

Die Deutsche Bundesbank wurde durch Gesetz v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 745) errichtet. Sie ist an die Stelle der Bank deutscher Länder getreten und wurde mit den Landeszentralbanken und der Berliner Zentralbank verschmolzen. Durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) ist die Deutsche Bundesbank anstelle dieser Institute in den Befreiungskatalog des damaligen § 4 Abs. 1 Ziff. 2 aufgenommen worden.

Nach der Bankenenquête (BTDrucks. V/3500,104) nimmt die Deutsche Bundesbank als zentrale Währungs- und Notenbank eine absolute Sonderstellung im Kredit- und Währungswesen ein; sie hat ausschließlich öffentliche Aufgaben wahrzunehmen. Die Geld- und Währungspolitik und die zu ihrer Durchführung notwendigen Maßnahmen gehören in jeder Wirtschaftsordnung zu den Aufgaben des Staats. Wettbewerbsprobleme bestehen nicht.

b) Kreditanstalt für Wiederaufbau

38

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) ist ein durch Gesetz des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebiets v. 5.11.1948 (WiGBl. 1948, 123) gegründetes öffentlich-rechtl. Kreditinstitut. Seine Rechtsgrundlagen ergeben sich nunmehr aus dem Gesetz über die KfW v. 23.6.1969 (BGBl. I 1969, 573). In das KStG wurde die Befreiung durch das ESt- und KStÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223) aufgenommen.

Die Aufgaben der KfW bestehen vor allem in der Gewährung von Investitionskrediten an inländ. Unternehmen, in der Gewährung von Darlehn im Zusammenhang mit Ausfuhrgeschäften inländ. Unternehmen und in der Gewährung von Darlehen im Rahmen der Entwicklungshilfe. Mit § 2 des Gesetzes über die KfW idF des ÄndG v. 15.8.2003 (Art. 2 des Förderbankenneustrukturierungsgesetzes v. 15.8.2003, BGBl. I 2003, 1657; BStBl. I 2003, 426) sind die Aufgaben der KfW unter Berücksichtigung der Verständigung der Regierungen der Europäischen Kommission (Entscheidung der EU-Kommission v. 27.3.2003 zu selbständigen öffentlich-rechtl. Förderbanken) präzisiert worden (vgl. BTDrucks. 15/743, 15/1127).

c) Landwirtschaftliche Rentenbank

39

Die Landwirtschaftliche Rentenbank (LRB) ist an die Stelle der früheren Deutschen Rentenbank getreten. Sie war nach § 14 des Gesetzes über die LRB v. 11.5.1949 (WiGBl. 1949, 77) bis zur Erreichung eines Kapitals von 200 Mio. DM, mindestens aber bis zum Jahre 1959, von der KSt befreit. Die Befreiung wurde durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) in das KStG übernommen und durch das StÄndG v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 931; BStBl. I 1961, 444) in eine unbefristete StBefreiung umgewandelt. Die Rechtsgrundlagen der LRB ergeben sich derzeit aus dem Gesetz über die LRB v. 15.7.1963 (BGBl. I 1963, 465).

Die Aufgaben der LRB sind im Wesentlichen die Gewährung von Refinanzierungsdarlehen an Kreditinstitute zur Weiterleitung an die landwirtschaftlichen Endabnehmer sowie die Darlehensgewährung an Unternehmen, deren Geschäftsbetrieb für die landwirtschaftliche Produktion und Versorgung von allgemeiner Bedeutung sind. Die LRB steht mit anderen Kreditinstituten nicht in wesentlichem Umfang im Wettbewerb. Die Aufgaben sind mit dem fünften Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Landwirtschaftliche Rentenbank v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2782) konkretisiert worden. Mit Art. 3 des Förderbankenneustrukturierungsgesetzes v. 15.8.2003 (BGBl. I 2003, 1657; BStBl. I 2003, 426) sind die Aufgaben in § 3 des Gesetzes über die Landwirtschaftliche Rentenbank idF der Bekanntmachung v. 4.9.2002 (BGBl. I 2003, 1657, 1660; BStBl. I 2003, 426) unter Berücksichtigung der Verständigung der Europäischen Kommission (Entscheidung der EU-Kommission v. 27.3.2003 zu selbständigen öffentlich-rechtl. Förderbanken) präzisiert worden (vgl. BTDrucks. 15/743, 14f.).

40 d) **Zentrale Kreditinstitute der Länder**

Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung: Durch das Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23) wurde die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung in den Befreiungskatalog aufgenommen.

Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung: Die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung wurde ebenfalls durch Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3091; BStBl. I 1976, 23) in den Katalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen.

Bremer Aufbaubank: Aufnahme in den Befreiungskatalog durch Art. 4 Nr. 1 des StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) mit Wirkung ab VZ 2001 (§ 34 Abs. 3 KStG).

Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderbank: Die Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderbank wurde durch Art. 4 Nr. 2 Buchst. a StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) mit Wirkung ab VZ 1998 aufgenommen (§ 34 Abs. 2 KStG aF) und trat an die Stelle der bislang befreiten Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderanstalt und der Sächsischen Aufbaubank.

Investitionsbank Berlin: Die Investitionsbank Berlin ist durch Art. 4 Nr. 2 des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2007, 2878; BStBl. I 2007, 28) mit Wirkung ab VZ 2004 (§ 34 Abs. 3 KStG idF des ÄndG) in den Befreiungskatalog der Nr. 2 aufgenommen worden. Die Aufnahme erfolgte im Zuge der Verselbständigung der Bank aus dem Vermögen der Landesbank Berlin-Girozentrale. Die Investitionsbank Berlin tritt an die Stelle der bislang im Befreiungskatalog aufgeführten Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin – Girozentrale (vgl. BTDrucks. 16/2714, 69, 72).

NRW.Bank: Aufnahme in den Befreiungskatalog durch Art. 3 Nr. 2 des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) mit Wirkung ab VZ 2004 (§ 34 Abs. 3 KStG idF des EURLUMsG) infolge einer Umstrukturierung der Landesbank Nordrhein-Westfalen zur Förderbank des Landes Nordrhein-Westfalen durch Gesetz v. 16.3.2004 (GV.NRW 2004, 126) und Umbenennung in NRW.Bank.

Investitions- und Förderbank Niedersachsen: Die Investitions- und Förderbank Niedersachsen ist durch Art. 3 Nr. 3 Buchst. a des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) mit Wirkung ab VZ 2008 (§ 34 Abs. 3 Satz 1 KStG idF des JStG 2009) in den Befreiungskatalog aufgenommen worden.

Saarländische Investitionskreditbank Aktiengesellschaft: Aufnahme in den Befreiungskatalog durch Art. 9 VereinsFG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) mit Wirkung ab VZ 1990.

Investitionsbank Schleswig-Holstein: Die Investitionsbank Schleswig-Holstein ist an Stelle der bislang befreiten Wohnungsbaukreditanstalt des Landes Schleswig-Holstein (vormals Organ der staatlichen Wohnungspolitik iSd. WGG) sowie der Wirtschaftsaufbaukasse Schleswig-Holstein AG zunächst als organisatorisch und wirtschaftlich selbständige, nicht rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts der Landesbank Schleswig-Holstein Girozentrale durch Art. 8 Nr. 2 StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung ab VZ 1991 in den Befreiungskatalog aufgenommen worden. Die Befreiungsvorschrift ist durch Art. 3 Nr. 2a des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) in Folge der Abspaltung aus dem Vermögen der Lan-

desbank auf eine neu errichtete rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit dem Namen Investitionsbank Schleswig-Holstein angepasst worden (vgl. BTDrucks. 15/1789, 7; BTDrucks. 15/1945, 12).

Investitionsbank des Landes Brandenburg: Aufnahme durch Art. 8 Nr. 2 StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung ab VZ 1991 (§ 54 Abs. 2 KStG aF).

Sächsische Aufbaubank – Förderbank: Die Sächsische Aufbaubank – Förderbank wurde durch Art. 9 des Dritten FinanzmarktförderungsG v. 24.3.1998 (BGBl. I 1989, 529, 566; BStBl. I 1998, 369) als Sächsische Aufbaubank GmbH mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 34 Abs. 2 KStG aF) in den Befreiungskatalog aufgenommen. Nach der Umwandlung der GmbH in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts durch Gesetz zur Errichtung der Sächsischen Aufbaubank – Förderbank v. 19.6.2003 (SächsGVBl. 2003, 161) wird die Fördereinrichtung nach einer Anpassung des § 5 Abs. 1 Nr. 2 durch Art. 3 Nr. 2 des StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2845; BStBl. I 2003, 710) als Anstalt des öffentlichen Rechts mit Wirkung ab VZ 2003 (§ 34 Abs. 3 KStG idF des StÄndG) von der KSt freigestellt.

Thüringer Aufbaubank: Die Thüringer Aufbaubank wurde durch Art. 2 StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) mit Wirkung ab VZ 1991 (§ 54 Abs. 2 KStG aF) in den Befreiungskatalog aufgenommen.

Investitionsbank Sachsen-Anhalt – Anstalt der Norddeutschen Landesbank – Girozentrale: Die Investitionsbank Sachsen-Anhalt – Anstalt der Norddeutschen Landesbank – Girozentrale wurde durch die VO v. 30.12.2003 mit Wirkung ab dem 1.1.2004 errichtet. Die Aufnahme in den Befreiungskatalog erfolgte durch Art. 3 Nr. 2 des EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) mit Wirkung ab VZ 2004 (§ 34 Abs. 3 KStG idF des EURLUMsG). Die Investitionsbank Sachsen-Anhalt – Anstalt der Norddeutschen Landesbank – Girozentrale tritt an die Stelle des Landesförderinstituts Sachsen-Anhalt, dessen operative Tätigkeit im Laufe des Jahres 2004 auf die neu errichtete Investitionsbank übergegangen ist (vgl. BTDrucks 15/3677, 36).

Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz: Aufnahme in den Befreiungskatalog durch Art. 7 StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) mit Wirkung ab VZ 1993 (§ 54 Abs. 2 KStG idF des StMBG).

Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale: Das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale ist als rechtl. unselbständiger, in seiner Aufgabenstellung jedoch selbständiger, betriebswirtschaftlich organisatorisch und personell getrennter Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale durch Art. 9 Nr. 1 JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1995; BStBl. I 1995, 786) mit Wirkung ab VZ 1995 (§ 34 Abs. 2 KStG aF) in den Befreiungskatalog aufgenommen (vgl. BTDrucks. 13/1686, 50; BTDrucks. 13/3084, 23).

Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen – rechtlich unselbständige Anstalt der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale: Aufnahme in den Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 durch Art. 2 Nr. 1 des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) mit Wirkung ab VZ 2009 (§ 34 Abs. 3 KStG idF JStG 2010). Die Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen – rechtlich unselbständige Anstalt der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale wurde mit dem Gesetz zur Neuordnung der monetären Förderung in Hessen v. 16.7.2009 (GVBl. Hessen I 2009, 256) zum 31.8.2009 als zentrale För-

derbank des Landes Hessen errichtet. Die Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen bündelt die Fördermaßnahmen, die vormalig von der Investitionsbank Hessen und der Landestreuhandstelle Hessen – Bank für Infrastruktur – rechtl. unselbständige Anstalt in der Landesbank Hessen-Thüringen Girozentrale wahrgenommen worden sind (vgl. BTDrucks 18/618).

- 41 **e) Ehemals als Organe staatlicher Wohnungspolitik anerkannte Institute**
Bayrische Landesbodenkreditanstalt, Hamburgische Investitions- und Förderbank: Die nach § 28 Abs. 3 WGG ehemals als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannten stbefeierten Kreditinstitute sind mit Streichung der Befreiungsnorm des § 5 Abs. 1 Nr. 11 KStG durch Art. 2 Nr. 1 StRefG 1990 mit Wirkung ab VZ 1990 (§ 54 Abs. 1 KStG idF des StRefG 1990) in den Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen.
- 42 **f) Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung**
 Die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH wurde durch das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) in den Befreiungskatalog aufgenommen. Sie hat ausschließlich die Aufgabe, Störungen des Liquiditätsausgleichs im Kreditgewerbe zu verhindern. Sie soll dazu beitragen, dass zeitweilige Liquiditätsengpässe nicht zu Bankzusammenbrüchen führen, die allgemeine Vertrauenskrisen auslösen. Aufgrund dieser Zweckbestimmung ist die Gesellschaft durch ihre Satzung weitgehenden Einschränkungen unterworfen (zB Begrenzung der Ausschüttung auf 4 % des Nennkapitals), die gewährleisten, dass sie nicht in Wettbewerb zu anderen Kreditinstituten tritt.

III. Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2a)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2a

- 43 **a) Rechtsentwicklung**
EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Rn. 19 Buchst. a des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 (BGBl. I 1990, 885, 976; BStBl. I 1990, 654, 672): Die Vorschrift wird neu in das KStG eingefügt und sah zunächst die persönliche StBefreiung der Staatsbank Berlin und der Treuhandanstalt mit Wirkung ab VZ 1991 vor.
JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): § 5 Abs. 1 Nr. 2a wird neu gefasst und trägt zum einen der Umbenennung der Treuhandanstalt sowie zum anderen dem Erlöschen der Staatsbank Berlin Rechnung.
- 44 **b) Bedeutung**
 § 5 Abs. 1 Nr. 2a befreit die ab dem 1.1.1995 in Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben (BvS) umbenannte frühere Treuhandanstalt. Die Vorschrift ergänzt den persönlichen Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2. Die mit dem JStG 1997 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) erfolgten Änderungen waren notwendig, da die Treuhandanstalt durch die aufgrund des § 23b des Gesetzes zur abschließenden Erfüllung der verbleibenden Aufgaben der Treuhandanstalt v. 9.8.1994 (BGBl. I 1994, 2062) ergangenen TreuhandanstaltumbenennungsVO v. 20.12.1994 (BGBl. I 1994, 3913) mit Wirkung zum 1.1.1995 in die

BvS umbenannt wurde. Da die bisher in der Nr. 2a enthaltene StBefreiung nicht nahtlos auf die BvS übergehen konnte, wurde die Vorschrift neu gefasst.

Die BvS sollte bis zur Ihrer Abwicklung vor allem die folgenden Aufgaben wahrnehmen (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 2a Rn. 1 [4/2014]):

- Vertragsmanagement, Reprivatisierungs- und Abwicklungsaufgaben,
- Verwaltung und Verwertung des Sonder- und Finanzierungsvermögens,
- hoheitliche Aufgaben (wie Vermögenszuordnung, Kommunalisierung, Investitionsvorrangverfahren und Grundstücksverkehrsgenehmigungen),
- damit verbundene Aufgaben des Finanz- und Altlasten-Controllings sowie der Prozessführung.

Die BvS hat zwischenzeitlich ihren Privatisierungsauftrag erfüllt und hat zum 31.12.2000 ihre letzte Dienststelle geschlossen. Die Anstalt ist infolge der Einstellung ihrer operativen Tätigkeit mit Gesetz zur Abwicklung der BvS v. 31.10.2003 (BGBl. I 2003, 2081) auf ein Abwicklungsvermögen reduziert worden. Allein die Rückgabe bzw. Erlösauskehrung nach dem Ausgleichsgesetz wird sich bis ins nächste Jahrzehnt erstrecken (BTDrucks. 15/1181, 7).

Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 3 GewStG.

Einstweilen frei.

45–49

IV. Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (Abs. 1 Nr. 3)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3

a) Grundinformation

50

Die Vorschrift regelt die StBefreiung betrieblicher Versorgungseinrichtungen. Sie erstreckt sich einerseits auf Pensions-, Sterbe- sowie Krankenkassen und andererseits auf Unterstützungskassen. Erstere gewähren den Leistungsempfängern Rechtsansprüche, Letztere nicht. Stbefreit sind nur rechtsfähige Kassen. Im Hinblick auf den Charakter als betriebliche Versorgungseinrichtungen unterliegt der zulässige Kreis der Leistungsempfänger bestimmten Beschränkungen. Ferner setzt die StBefreiung voraus, dass die Kasse eine soziale Einrichtung und das Kassenvermögen für die satzungsmäßigen Zwecke dauernd gesichert ist. Schließlich sieht die Vorschrift Höchstgrenzen im Hinblick auf das Kassenvermögen vor, wobei im Falle der Überdotierung der Kasse keine umfassende, sondern nur eine partielle StPflicht gem. § 6 eintritt.

Ausreichend ist, wenn die Voraussetzungen zum Ende des maßgeblichen VZ vorliegen (BFH v. 22.1.2003 – II R 40/00, BFH/NV 2003, 1037).

b) Rechtsentwicklung

51

KStG 1920/22 v. 20.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Nach § 2 Nr. 6 KStG 1920/22 waren rechtsfähige und nichtrechtsfähige soziale Kassen von der KSt befreit, letztere Kassen aber nur dann, wenn die dauernde Verwendung der Einkünfte für die Zwecke der Kassen gesichert war.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Die Befreiung wurde in § 9 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1925 übernommen. Im Hinblick auf nichtrechtsfähige Kassen wurde die Vermögensbindung auch für den Fall der Auflösung festgeschrieben.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die StBefreiung für nichtrechtsfähige soziale Kassen war in § 4 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1934 nicht mehr enthalten.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373): Rechtsfähigen Pensions-, Witwen-, Waisen-, Sterbe-, Kranken-, Unterstützungskassen und sonstige rechtsfähige Hilfskassen für Fälle der Not und der Arbeitslosigkeit wurden stbefreit. Voraussetzung war die Beschränkung des Kreises der Leistungsempfänger auf (frühere) Zugehörige eines oder mehrerer wirtschaftlich miteinander verbundener Geschäftsbetriebe. Ferner musste sichergestellt sein, dass der Betrieb der Kassen nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. Weitere Regelungen hierzu enthielten die §§ 9 bis 12 KStDV und Abschn. 16 KStR 1955/64.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981): Der Kreis der Kassenzugehörigen in § 4 Abs. 1 Nr. 7 wurde ausgedehnt auf die Spitzenverbände der freien Wohlfahrtsverbände und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände.

ÄndVO v. 6.6.1962 (BGBl. I 1962, 408): Die betragsmäßigen Voraussetzungen für die StBefreiung der rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen in § 10 Abs. 2 Nr. 1 und 2, Abs. 3 KStDV 1961 (v. 6.6.1962, BGBl. I 1962, 412) wurden geändert und in §§ 9 Nr. 1, 11 Nr. 2 und 3 KStDV 1962 der Kreis der Kassenzugehörigen an die Änderungen durch das StÄndG 1961 angepasst.

ÄndVO v. 30.4.1965 (BGBl. I 1965, 363): Die Durchführungsbestimmungen zur KStFreiheit der rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen in der KStDV 1964 (v. 3.5.1965, BGBl. I 1965, 365) wurden angepasst.

ÄndVO v. 18.7.1973 (BGBl. I 1973, 842): Die betragsmäßig festgelegten Grenzen in § 10 Abs. 2 und 3 KStDV wurden angehoben (erstmalig für den VZ 1972 anwendbar).

BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610): Der Grundsatz der Vermögensbindung wurde in § 4 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1975 auch für die Pensionskassen festgeschrieben; ferner wurde erstmalig zwischen Kassen mit und ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger unterschieden.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597): Der bisherige § 4 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1975 wurde als § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG 1977 übernommen. Ergänzende Regelungen wurden in die §§ 1 bis 3 KStDV 1977 (BGBl. I 1984, 1055) neu gefasst.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297): Nr. 3 Buchst. e wurde dahingehend ergänzt, dass bei der Ermittlung des Kassenvermögens nicht fällige Versicherungsansprüche mit dem Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zuzüglich des Guthabens aus Beitragsrückerstattungen am Schluss des Wj. anzusetzen sind.

Drittes Durchführungsgesetz/EWG zum VAG v. 21.7.1994 (BGBl. I 1994, 1630): Nr. 3 Buchst. d wurde redaktionell geändert.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250): Nr. 3 Buchst. e wurde dahingehend geändert, dass sich die Ermittlung des Kassenvermögens nach § 4d EStG richtet.

52 c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Die Vorschrift ist eine der stl. Vorschriften zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 99; zu § 4d s. BFH v. 29.1.2003 – XI R 10/02, BStBl. II 2003, 599). Im Zuge des BetrAVG wurden weitere stl. Vorschriften flankierend zur Verankerung der betrieblichen Alters-

versorgung als „zweite Säule“ der Altersvorsorge neben der gesetzlichen Altersversorgung eingeführt. Die sozialpolitische Zielsetzung rechtfertigt die StBefreiung im Hinblick auf Art. 3 GG (s. Anm. 9).

d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

53

Kleinere VVaG iSd. § 53 VAG sind unter erleichterten Voraussetzungen nach Abs. 1 Nr. 4 stbefreit. § 6 regelt die stl. Behandlung überdotierter Kassen. In § 4c EStG ist die Abziehbarkeit der Zuwendungen eines Trägerunternehmens an eine Pensionskasse als BA geregelt. Entsprechendes regelt § 4d EStG für die Zuwendungen an eine Unterstützungskasse. Eine vergleichbare StBefreiung für die GewSt enthält § 3 Nr. 9 GewStG.

2. Befreite Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen nach Abs. 1 Nr. 3

a) Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

54

Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen sind Versorgungseinrichtungen, die die betriebliche Alters-, Hinterbliebenen- bzw. Invaliditätsversicherung (sog. betriebliche Altersversorgung) durchführen und ihren Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch gewähren. Der Begriff der Pensionskasse schließt die früher im Gesetz genannten Witwen- und Waisenkassen ein (BTDrucks. 7/1281, 42).

Pensionskassen sind rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die eine betriebliche Altersversorgung durchführen, bei der der ArbN oder seine Hinterbliebenen einen Rechtsanspruch auf die Leistungen haben (BFH v. 5.11.1992 – I R 61/89, BStBl. II 1993, 185; s. § 1 Abs. 3 Satz 1 BetrAVG idF des AVmG v. 26.6.2001, BGBl. I 2001, 1310; zur heutigen aufsichtsrechtl. Definition s. § 118a VAG). Pensionskassen unterliegen der Versicherungsaufsicht. Sie sind überwiegend als VVAG (insbes. kleiner VVAG gem. § 53 VAG), teilweise aber auch als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts oder AG organisiert. Sie finanzieren sich durch Beiträge des Trägerunternehmens, der ArbN sowie Erträgen aus der Vermögensanlage (Anwartschaftsdeckungsverfahren).

Auch die rechtl. unselbständigen Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes (§ 18 BetrAVG) werden als Pensionskassen gem. Abs. 1 Nr. 3 behandelt, denn sie nehmen die gleichen Aufgaben wie die Pensionskassen der gewerblichen Wirtschaft wahr (BFH v. 22.9.1995 – VI R 52/95, BStBl. II 1996, 136; zur fehlenden Rechtsfähigkeit s. Anm. 56).

Sterbekassen sind Einrichtungen, die die einfache Versicherung auf den Todesfall unter Gewährung von Rechtsansprüchen betreiben (R 11 Abs. 1 Satz 2 KStR). Wird auch der Erlebensfall versichert, greift die StBefreiung nicht. Sterbekassen unterliegen der Versicherungsaufsicht und sind als AG oder VVaG organisiert (§ 7 VAG).

Krankenkassen sind stbefreit, wenn sie das Versicherungsgeschäft betriebsbezogen ausüben (R 11 Abs. 1 Satz 3 KStR).

b) Unterstützungskassen

55

Unterstützungskassen sind Kassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren (§ 1b Abs. 4 BetrAVG).

Dieser Definition liegt eine formalrechtl. Betrachtungsweise zugrunde, denn die Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Kasse von sich aus den Versorgungsberech-

tigten keinen Rechtsanspruch einräumt (zB durch entsprechende Satzungsregelung). Unerheblich ist insoweit die materiell-rechtl. Rechtslage unter Zugrundelegung der BAG-Rspr., wonach die Versorgungsberechtigten im Ergebnis sehr wohl Rechtsansprüche haben (BFH v. 5.11.1992 – I R 61/89, BStBl. II 1993, 185; v. 24.1.2001 – I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300).

Nach der Rspr. des BAG begründet der satzungsmäßige Ausschluss von Rechtsansprüchen nur ein an sachliche Gründe gebundenes Widerrufsrecht der jeweiligen Kasse (BVerfG v. 19.10.1983 – 2 BvR 298/81, BVerfGE 65, 196; BAG v. 17.5.1973 – 3 AZR 381/72, BB 1973, 1308). Ferner ist bei Eintritt des Sicherungsfalls (§ 7 Abs. 1 BetrAVG) auf Ebene der Kasse ggf. ein Durchgriff auf das Trägerunternehmen möglich (BAG v. 28.4.1977 – 3 AZR 300/76, BB 1977, 1202). Schließlich bestehen im Sicherungsfall Ansprüche gegen den PSV aG (s. Anm. 62).

Unterstützungskassen unterliegen mangels Anspruchs der Leistungsempfänger nicht der Versicherungsaufsicht. Sie werden idR in der Rechtsform des eV, der GmbH sowie zT auch als Stiftung betrieben.

56 c) Rechtsfähigkeit der Kassen

Die StBefreiung setzt die Rechtsfähigkeit der Kasse voraus. Hierdurch wird das Kassenvermögen vom Vermögen des Trägerunternehmens getrennt. Ferner werden die Einflussmöglichkeiten des Trägerunternehmens auf die Kasse beschränkt.

Bestimmte Ausnahmen sind anerkannt. Die fehlende Rechtsfähigkeit der Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes steht der StBefreiung – wohl aufgrund der gesetzlichen Gleichstellung mit den Pensionskassen nach § 18 BetrAVG – nicht entgegen (R 11 Abs. 1 Satz 1 KStR). Ferner ist eine Unterstützungskasse in der Rechtsform des eV auch bereits im Gründungsstadium stbefreit, weil sie bis zur Eintragung in das Vereinsregister den Regelungen über den Vorverein unterliegt (BFH v. 14.1.2001 – I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300; v. 12.6.2002 – XI R 28/01, BFH/NV 2003, 18).

d) Kreis der Leistungsempfänger (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a)

57 aa) Betriebsbezogenheit der steuerbefreiten Kassen

Der Kreis der Leistungsempfänger ist auf den in Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a genannten Personenkreis von Betriebszugehörigen und ArbN beschränkt. Hierdurch wird die Betriebsbezogenheit der stbefreiten Kassen sichergestellt.

58 bb) (Ehemalige) Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. aa)

Der Kreis der Leistungsempfänger umfasst die früheren und aktuellen Zugehörigen einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Der Begriff ist in § 14 AO definiert. Auch wirtschaftlich nicht verbundene Unternehmen können eine gemeinsame Kasse unterhalten (sog. Gruppenkasse im Gegensatz zu Einzel- und Konzernkassen).

Zugehörige: Der Begriff der Zugehörigen umfasst primär ArbN und arbeitnehmerähnliche Personen. Dabei sind auch ArbN erfasst, die über den Zeitpunkt der Pensionierung hinaus im Betrieb beschäftigt werden (R 12 Abs. 1 Satz 6 KStR), sowie ggf. auch ArbN ausländ. Tochtergesellschaften (R 12 Abs. 3 KStR).

Arbeitnehmerähnlich ist ein Verhältnis von einer gewissen Dauer bei gleichzeitiger sozialer Abhängigkeit, ohne dass eine LStPflicht besteht (R 12 Abs. 1 Satz 5 KStR; hierzu zählen Handelsvertreter, Hausgewerbetreibende u.Ä.).

Darüber hinaus qualifizieren auch Personen als Zugehörige, für die der Betrieb durch ihre soziale Abhängigkeit oder sonstige enge Bindung als Mittelpunkt der Berufstätigkeit anzusehen ist (zB Unternehmer und Gesellschafter; zweifelhaft bei Gesellschaftern von KapGes., s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 29 [5/2007]).

Frühere Zugehörige: Entscheidend ist, dass die Zugehörigkeit durch eine Tätigkeit im Betrieb erworben wurde; erforderlich ist nicht, dass die Kasse schon während der Tätigkeit bestanden hat (R 12 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStG).

**cc) (Ehemalige) Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrts-
pflege (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. bb)** 59

Leistungsempfänger können ferner die Zugehörigen und früheren Zugehörigen der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten) sowie sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände sein (zum Begriff der Zugehörigen s. Anm. 58).

**dd) Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen
oder Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppel-
buchst. cc)** 60

Auch ArbN sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen sind zulässige Leistungsempfänger. Der Begriff der ArbN ist bewusst anstelle des Begriffs der Zugehörigen gewählt worden, so dass Kassen nicht befreit sind, wenn sie Leistungen an Angehörige der freien Berufe oder Mitgliedern von Berufsverbänden gewähren. Der Wortlaut der Vorschrift schließt frühere ArbN nicht ein; mangels sachlichen Grundes kann hier aber nach allgemeiner Auffassung nichts anderes als bei Doppelbuchst. aa und bb gelten.

ee) Angehörige (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 2) 61

Die Begriffe der Zugehörigen und ArbN umfassen jeweils auch die Angehörigen (Nr. 3 Buchst. a Halbs. 2). Der Kreis der zulässigen Angehörigen ergibt sich aus § 15 AO. Erfasst sind auch geschiedene Ehegatten und nichteheliche Lebensgefährten (BMF v. 25.7.2001 – IV A 6 - S 2176-28/02, BStBl. I 2002, 706; v. 8.1.2003 – IV A 2 - S 2723-3/02, BStBl. I 2003, 93).

**e) Soziale Einrichtung nach dem Geschäftsplan und Art und Höhe der
Leistungen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b)** 62

Die Kassen müssen nach dem Geschäftsplan und der Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung sein. Der Begriff der sozialen Kassen ist gesetzlich nicht definiert, ergibt sich aber aus § 1 KStDV. Die zulässige Höhe der Leistungen der Kassen ist in §§ 2, 3 KStDV geregelt.

Geschäfts- bzw. Leistungsplan:

▶ *Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen* sind als Versicherungsunternehmen grds. verpflichtet, einen Geschäftsplan aufzustellen (§ 5 VAG; zum Begriff des Geschäftsplans s. § 5 Abs. 2 und 3 VAG).

▶ *Unterstützungskassen* sind gesetzlich nicht verpflichtet, einen Geschäftsplan aufzustellen. Die Inanspruchnahme der StBefreiung setzt dies ebenfalls nicht voraus. Hinreichend ist, wenn Unterstützungskassen den sozialen Charakter der

Kasse in einem Leistungsplan oder ggf. auch in der Satzung festschreiben (BFH v. 18.7.1990 – I R 22-23/87, BStBl. II 1990, 1088; v. 24.1.2001 – I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300).

Unternehmer und Gesellschafter als Leistungsempfänger gem. § 1 Abs. 1 KStDV: Aus dem Erfordernis einer sozialen Einrichtung folgt, dass sich die Leistungsempfänger in der Mehrzahl nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen bzw. bei Gesellschaften in der Mehrzahl nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen dürfen (§ 1 Abs. 1 KStDV). Eine einseitige Bevorzugung dieses Personenkreises gefährdet generell den sozialen Charakter der Kasse (BFH v. 24.3.1970 – I R 73/68, BStBl. II 1970, 473, zu unverhältnismäßig hohen Leistungen an die Unternehmer).

Vermögensbindung gem. § 1 Abs. 2 KStDV: Bei Kassenauflösung darf das Vermögen – insoweit keine Überdotierung (§ 6) vorliegt – satzungsmäßig nur den Leistungsempfängern bzw. deren Angehörigen zugutekommen und/oder ausschließlich für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwendet werden (§ 1 Abs. 2 KStDV; sog. Vermögensbindung; zur laufenden Vermögensbindung s. Anm. 62).

Die Vermögensverwendung im Auflösungsfall ist in der Satzung genau zu bestimmen. So sind zB Formulierungen unzulässig, nach denen die genaue Vermögensverwendung erst später oder nach Zustimmung des FA erfolgt (BFH v. 20.9.1967 – I 62/63, BStBl. II 1968, 24; s. hierzu auch den aufgehobenen § 61 Abs. 2 AO).

Beispiele: Bei einer Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH ist – anders als bei gemeinnützigen Einrichtungen, die nach Nr. 9 stbefreit sind – zwingend erforderlich, dass auch die Rückzahlung der Stammeinlage an das Trägerunternehmen (und ggf. andere Beteiligte) ausgeschlossen ist (BFH v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79; H 13 KStH 2008). Dies gilt nur dann nicht, wenn die Kasse von einem Wohlfahrtsverband errichtet wurde und das Vermögen bei Auflösung für gemeinnützige bzw. mildtätige Zwecke dieser Einrichtungen verwendet werden soll. Unschädlich ist, wenn das Vermögen der Kasse bei Insolvenz des Trägerunternehmens gem. § 9 Abs. 3 BetrAVG auf den PSV aG übergeht, obwohl satzungsgemäß die Verwendung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke vorgesehen war (BFH v. 21.1.2004 – II R 1/02, BFH/NV 2004, 1120).

Begrenzung der Leistungen bei Pensions- und Sterbekassen gem. § 2 KStDV: Die Leistungen der Pensions- und Sterbekassen dürfen die in § 2 KStDV vorgesehenen Beträge nicht überschreiten. Eine satzungsmäßige Begrenzung ist dabei aber nicht erforderlich (BFH v. 20.9.1967 – I 62/63, BStBl. II 1968, 24).

Die Vorschrift sieht einen Grundbetrag vor, der in bis zu 12 % der Fälle um bis zu 50 % überschritten werden darf. Von diesen 12 % dürfen die Leistungen in einem Drittel der Fälle (dh. insgesamt 4 %) auch darüber hinausgehen. Die zulässigen Grenzen sind wie folgt:

	Grundsatz	Erhöhung	
	mindestens 88 % der Fälle	bis zu 12 % der Fälle	davon bis zu 4 % der Fälle
Pension (jährlich)	25 769 €	38 654 €	unbegrenzt
Witwengeld (jährlich)	17 179 €	25 769 €	unbegrenzt
Waisengeld (Halbwaise jährlich)	5 154 €	7 731 €	unbegrenzt
Waisengeld (Vollwaise jährlich)	10 308 €	15 461 €	unbegrenzt
Sterbegeld (Gesamtleistung)	7 669 €	-	-

Jede einzelne Leistungsgruppe (Pension, Witwengeld, Waisengeld) ist einzeln zu betrachten. Dabei sind die gesamten Rechtsansprüche maßgeblich, dh. die laufenden tatsächlichen Leistungen und Anwartschaften (R 14 Abs. 1 und 2 KStR). Beim Sterbegeld ist unter Gesamtleistungen alles zu verstehen, was der Leistungsberechtigte bei Eintritt des Versicherungsfalls fordern kann. Mehrere Versicherungsverträge mit einem Berechtigten sind zusammenzurechnen. Dazu gehören auch Gewinnzuschläge, auf die ein Anspruch besteht (BFH v. 20.11.1969 – I R 107/67, BStBl. II 1970, 227). Statt einer laufenden Rente kann eine Pensionskasse auch eine Kapitalabfindung zahlen, wobei sich die kapitalisierte Rente in den Grenzen der Höchstbeträge des § 2 KStDV halten muss (R 14 Abs. 3 Satz 5 KStR).

Besondere Voraussetzungen für Unterstützungskassen gem. § 3 KStDV: Unterstützungskassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren, müssen sich – mit Ausnahme des Sterbegeldes – auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit beschränken. Im Hinblick auf den sozialen Charakter von Unterstützungskassen sieht § 3 KStDV die folgenden weiteren Voraussetzungen vor.

► *Keine Beitragspflicht der Leistungsempfänger:* Die Leistungsempfänger dürfen nicht zu laufenden Beiträgen oder sonstigen Zuschüssen verpflichtet werden (§ 3 Nr. 1 KStDV). Unschädlich ist in diesem Zusammenhang jedoch die Entgeltumwandlung, dh. wenn ein verringerter Arbeitslohn zugunsten der späteren Altersversorgung über eine Unterstützungskasse gezahlt wird (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rn. 40 [12/2012]; OFD Hannover v. 3.3.2000, DB 2000, 648, mwN der Rspr.).

► *Mitwirkung der Leistungsempfänger:* Den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen muss satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher der Kasse zufließender Beträge beratend mitzuwirken (§ 3 Nr. 2 KStDV). Dies umfasst sowohl die Vermögensverwendung als auch die Vermögensanlage (FG Köln v. 28.5.1998 – 15 K 3924/87, EFG 1998, 1356, rkr.). Die Regelung in § 87 Abs. 1 Nr. 8 BetrVG reicht hierfür nicht aus (BFH v. 20.9.1967 – I 62/63, BStBl. II 1968, 24). Besteht kein Betriebsrat, ist die Mitwirkung anderweitig sicherzustellen, zB durch Bildung eines von allen Betriebsangehörigen gewählten Beirats (BFH v. 24.6.1981 – I R 143/78, BStBl. II 1981, 749; v. 18.7.1990 – I R 22-23/87, BStBl. II 1990, 1088). Ein faktischer Ausschluss der Mitwirkung steht der StBefreiung entgegen (BFH v. 26.2.1992 – I B 74/91, BFH/NV 1993, 329). Eine Mitwirkung im Vorstand der Kasse ist jedoch nicht erforderlich (BFH v. 18.7.1990 – I R 22-23/87, BStBl. II 1990, 1088). Zu Mitwirkungsrechten s. R 12 Abs. 4 KStR und H 12 „Mitwirkungsrecht“ KStH 2008.

► *Begrenzung der Leistungshöhe:* Die laufenden Leistungen und das Sterbegeld dürfen die in § 2 KStDV genannten Beträge nicht überschreiten (s. Anm. 62).

f) Sicherung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) 63

Die StBefreiung setzt voraus, dass die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist. Hierfür sind die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung der Kasse maßgeblich (laufende Vermögensbindung; zur Vermögensbindung bei Auflösung s. Anm. 62). Zweck der Regelung ist die Verhinderung von Rückflüssen aus dem Kassenvermögen an das Trägerunternehmen. Bei Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung entfällt die StBefreiung rückwirkend (BFH

v. 15.12.1976 – I R 235/75, BStBl. II 1977, 490). Überdotierte Kassen unterliegen mit dem überdotierten Vermögen nicht dem Grundsatz der Vermögensbindung.

Ausschließliche Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke: Nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit dürfen Mittel nur für Kassenzwecke und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden.

Beispiele: Versorgungsanwartschaften dürfen von einem alten auf einen neuen ArbG übertragen werden (OFD Hannover v. 10.2.2006 – S 2723-8-StO 242). Im Falle einer Wiederverheiratung dürfen Leistungen an den neuen Ehegatten erbracht werden, auch wenn diese Personen nicht als Leistungsempfänger in der Satzung genannt sind (BMF v. 10.11.2011 – IV C 2 - S 2723/07/10001, BStBl. I 2011, 1084). Bei Stiftungen ist der in der Satzung enthaltene Grundsatz der Vermögenserhaltung unschädlich, auch wenn das Stiftungskapital dadurch nicht für die laufenden Leistungen verwendet werden darf (R 13 Abs. 1 KStR).

Allgemein wird davon ausgegangen, dass die Kasse bei der Vermögensanlage an die Grenzen der Vermögensverwaltung (§ 14 Abs. 3 AO) gebunden ist. Im Falle einer gewerblichen Vermögensanlage setze sich die Kasse einen weiteren Zweck, der mit ihren satzungsmäßigen Zwecken nicht vereinbar sei (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225; H 13 „Mitunternehmerschaft einer Unterstützungskasse“ KStR; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rn. 54 [12/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 49a [12/1997]).

Beispiele: Unzulässig sind hiernach Wertpapiergeschäfte erheblichen Umfangs über die Grenze der Vermögensverwaltung hinaus (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269). Dies gilt grds. auch für die Beteiligung als Mitunternehmer an einer KG (BFH v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225). Unschädlich dürfte die Beteiligung an einer nur gewerblich geprägten PersGes. sein (so BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, zu Abs. 1 Nr. 9). Zulässig sollten ferner partiarische Darlehen und typisch stille Beteiligungen sein (offen gelassen BFH v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225; zweifelnd im Hinblick auf partiarisches Darlehen STUHRMANN, BB 1980, 879). Auch eine (vermögensverwaltende) Tätigkeit als Bauherr kann zulässig sein (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; R 11 Abs. 3 Satz 2 KStR).

Die Auffassung, dass bei Tätigkeiten über die Vermögensverwaltung hinaus ein weiterer der StBefreiung entgegenstehender Zweck verfolgt wird, überzeugt jedoch nicht. Der Ausschließlichkeitsgrundsatz verlangt, dass sich sämtliche Tätigkeiten der Kasse den satzungsmäßigen Zwecken der Kasse unterordnen. Bei der Vermögensanlage ist dies gewährleistet, wenn diese der Erwirtschaftung von Mitteln dient, die wiederum für die satzungsmäßigen Zwecke der Kasse verwendet werden können (Mittel-Zweck-Relation). Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, hängt nicht von der ertragstl. Einordnung einer Vermögensanlage als gewerblich oder vermögensverwaltend ab. Indizien für die Verfolgung eigenständiger satzungsfremder Zwecke können insbes. nicht marktübliche Vertragsvereinbarungen oder Verhaltensweisen sein, wie zB das Halten dauerhaft nicht rentabler Beteiligungen oder die Vereinbarung niedriger Zinssätze.

Vor diesem Hintergrund ist vor allem im Falle der Vermögensanlage beim Trägerunternehmen Vorsicht geboten. Hier besteht in besonderer Weise die Gefahr, dass nicht marktübliche Konditionen vereinbart werden, um das Trägerunternehmen zu stärken, wodurch die satzungsmäßigen Zwecke der Kasse mit dem Unternehmensgegenstand des Trägerunternehmens vermischt würden.

Unmittelbare Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke: Der Unmittelbarkeitsgrundsatz verlangt, dass die Mittel der Kasse von der Kasse selbst für den Kas-

senzweck verwendet und nicht anderen Personen zur Verfolgung des Kassenzwecks zur Verfügung gestellt werden.

Dauernde Sicherung des Kassenvermögens: Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen unterliegen der Versicherungsaufsicht und damit den Vorschriften des VAG sowie der AnlV. Insoweit diese aufsichtsrechtl. Vorgaben eingehalten werden, ist das Kassenvermögen dauernd gesichert. Umgekehrt führt aber ein aufsichtsrechtl. Verstoß nicht automatisch zum Verlust der StBefreiung, weil dennoch eine hinreichend sichere Vermögensanlage gegeben sein kann. Die maßgeblichen versicherungsaufsichtsrechtl. Bestimmungen sind insbes. die allgemeinen Anlagegrundsätze der Sicherheit, Rentabilität und Liquidität (§ 54 VAG), der Katalog erwerbbarer Vermögensgegenstände (§ 2 Abs. 1 AnlV), sowie die Mischungs- und Streuungsgrundsätze (§§ 3, 4 AnlV; zu Funktionsausgliederungen OFD Hannover v. 1.3.2007 – S 2723-34-StO 241, DB 2007, 716).

Beispiel: Der versicherungsaufsichtsrechtl. nach § 2 Abs. 1 Nr. 13 AnlV zulässige Erwerb von Kommanditbeteiligungen steht der dauernden Sicherung des Kassenvermögens nicht entgegen. Der BFH hat zwar das Kassenvermögen einer Unterstützungskasse, die einen Mitunternehmeranteil hielt, als nicht dauernd gesichert eingestuft (BFH v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225). Im zugrunde liegenden Fall handelte es sich jedoch um eine Beteiligung an dem Trägerunternehmen, die auch noch den wesentlichen Teil des Kassenvermögens ausmachte. Hieraus folgt nicht, dass Mitunternehmeranteile generell die Sicherheit des Kassenvermögens gefährden.

Bei Unterstützungskassen bestehen keine entsprechenden aufsichtsrechtl. Vorgaben. Wesentliche Vermögenswerte werden häufig beim Trägerunternehmen angelegt (zB durch ein Darlehen). Die Kasse darf nicht die betrieblichen Risiken des Trägerunternehmens übernehmen. Neben der Marktüblichkeit der Darlehensverzinsung ist deshalb insbes. auch auf hinreichende Sicherheiten bzw. Kündigungsmöglichkeiten zu achten (s. BFH v. 30.5.1990 – I R 64/86, BStBl. II 1990, 1000; R 13 Abs. 2 und H 13 „Mittelüberlassung an Träger der Kasse“ KStR; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rn. 57 ff. [Stand 12/2012]).

Beispiele: Die Verpfändung der Ansprüche aus von einer Kasse abgeschlossenen Rückdeckungsversicherungen an das Trägerunternehmen ist unzulässig (BMF v. 28.5.1991 – IV B2 - S 2144c-20/91, BStBl. I 1991, 184), ebenso die Übertragung des nahezu gesamten Vermögens einer Unterstützungskasse auf einen anderen Rechtsträger (BFH v. 14.11.2012 – I R 78/11, BStBl. II 2014, 44).

g) Höchstgrenze des Kassenvermögens

aa) Partielle Steuerpflicht überdotierter Kassen

64

Die vollständige StBefreiung der Kassen setzt voraus, dass bestimmte gesetzlich vorgegebene Höchstgrenzen des Kassenvermögens eingehalten werden. Bei Überschreitung dieser Grenzen (überdotierte Kasse) tritt eine partielle (auf das überdotierte Vermögen beschränkte) StPflcht der Kasse ein.

bb) Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d)

65

Pensions-, Sterbe und Krankenkassen in der Rechtsform eines VVaG werden partiell stpfl., wenn ihr Vermögen höher ist als der (Soll-)Betrag der Verlustrücklage gem. § 37 VAG. Bei Kassen anderer Rechtsform ist der der Rücklage entsprechende Teil des Vermögens maßgeblich.

Der Verlustrücklage ist das handelsrechtl. unter Berücksichtigung des von der BaFin. genehmigten Geschäftsplans sowie der AVB und der fachlichen Geschäftsunterlagen ausgewiesene Eigenkapital gegenüberzustellen. Rückstellungen für Beitragsrückerstattung (§ 21 Abs. 2) dürfen nur insoweit abgezogen werden,

als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschussbeteiligung zusteht; hierdurch soll verhindert werden, dass eine überdotierte Kasse Teile ihres Eigenkapitals zur Vermeidung der Besteuerung der Rückstellung zuweist, ohne eine entsprechende Verpflichtung gegenüber den Leistungsempfängern einzugehen (ausführlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 119 ff. [Stand 7/2012]).

Die partielle StPflcht einer überdotierten Pensions-, Sterbe- oder Krankenkasse richtet sich nach § 6 Abs. 1 bis 4 (s. § 6 Anm. 10 ff.).

66 cc) Bei Unterstützungskassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e)

Die umfassende StBefreiung einer Unterstützungskasse setzt voraus, dass das Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen am Schluss des Wj. nicht höher ist als das um 25 % erhöhte zulässige Kassenvermögen. Durch die Grenze von 25 % soll sichergestellt werden, dass die StBefreiung durch geringfügige Überschreitungen nicht gefährdet wird. Die Ermittlung des tatsächlichen sowie des zulässigen Kassenvermögens richtet sich nach § 4d EStG (s. § 4d EStG Anm. 121 ff.; zum zulässigen und tatsächlichen Kassenvermögen bei Konzern- und Unterstützungskassen s. ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rn. 89 [Stand 12/2012]).

Die partielle StPflcht der Unterstützungskasse richtet sich nach § 6 Abs. 5 (s. § 6 Anm. 40 ff.). Die Besteuerung einer Unterstützungskasse kann ggf. durch eine gem. § 6 Abs. 6 zulässige Vermögensrückübertragung auf das Trägerunternehmen während des laufenden Geschäftsjahres vermieden werden.

67–79 Einstweilen frei.

V. Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 4)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4

80 a) Grundinformation

Die Vorschrift regelt die sachliche StBefreiung für kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) iSd. § 53 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG). Sie ist von bestimmten Voraussetzungen abhängig, die teilweise im Gesetz selbst, teilweise in § 4 KStDV enthalten sind.

Ob ein kleinerer VVaG vorliegt, bestimmt nach § 53 Abs. 4 VAG die Versicherungsaufsichtsbehörde. Die Entscheidung nach § 53 Abs. 4 VAG ist demnach eine zusätzliche Voraussetzung für die stl. Anerkennung der StBefreiung, falls die übrigen Voraussetzungen von Nr. 4 vorliegen.

81 b) Rechtsentwicklung

RdF-Erl. S 2511 – 7 III v. 15.7.1943 (RStBl. 1943, 585): Das KStRecht sieht StErleichterungen für kleine Versicherungsunternehmen vor. Die Bestimmungen des RdF-Erl. wurden in die KStR übernommen; vgl. KStR II/1948 und 1949 Abschn. 50, KStR 1950 Abschn. 58, KStR 1951 Abschn. 58, KStER 1952 Abschn. 12, Abschn. 43 Abs. 5 KStR 1953.

KStG 1955: Es wurde in § 23a Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. b eine Ermächtigungsvorschrift für die StBefreiung bestimmter kleinerer VVaG geschaffen. Aufgrund dieser Ermächtigung ist die Vorschrift des § 12 KStDV ergangen, zuletzt geän-

dert durch die VO zur Änderung der KStDV v. 25.11.1975 (BGBl. I 1975, 2903; BStBl. I 1975, 1118). Bei der Befreiungsvorschrift des § 12 handelte es sich um eine subjektive Befreiungsvorschrift. Daneben enthielt Abschn. 64 Abs. 3 KStR 1955/75 eine weitere Befreiungsvorschrift im Wege der Pauschbesteuerung.

Das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) übernahm als § 5 Abs. 1 Nr. 4 die Bestimmung des § 12 KStDV 1968 unverändert in das Gesetz. Die Festsetzung der Höchstbeträge blieb nach der Ermächtigungsvorschrift des § 53 Nr. 1 Buchst. b der BReg. vorbehalten.

Durch das KStG 1981 idF der Bekanntmachung v. 10.12.1981 (BGBl. I 1981, 1357) wurden in § 5 Abs. 1 Nr. 4 die Worte „des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 7631-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 18.12.1975 (BGBl. I 1975, 3139)“ durch die Worte „des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ ersetzt.

2. Steuerbefreite kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

a) Kleiner Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

82

Die Begriffsbestimmungen für „kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“ finden sich im § 53 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen idF v. 17.12.1992 (BGBl. I 1993, 2), zuletzt geändert durch Art. 6 Abs. 13 des Gesetzes v. 28.8.2013 (BGBl. I 2013, 3395). Für diese Versicherungsvereine gelten verschiedene Vorschriften des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) nicht. Ob ein Verein ein kleinerer Verein im Sinne dieser Vorschriften ist, bestimmt nicht die FinVerw., sondern die Versicherungs-Aufsichtsbehörde (§ 53 Abs. 4).

Kleinere Versicherungsvereine müssen bestimmungsgemäß einen sachlich, örtlich oder dem Personenkreis nach eng begrenzten Wirkungskreis haben. Die sachliche Begrenzung liegt in der Beschränkung auf eine bestimmte Aufgabe, zB auf die Viehversicherung, im Gegensatz zu den allgemeinen Versicherungsunternehmungen, die vielseitigere Aufgaben wahrnehmen. Die örtliche Begrenzung ergibt sich aus der Beschränkung auf eine bestimmte Gegend, zB mehrere Dörfer. Eine Begrenzung des Personenkreises liegt zB vor, wenn sich der Versicherungsverein auf bestimmte Berufskreise beschränkt, zB Pfarrer, Ärzte. Versicherungen gegen festes Entgelt, ohne dass der Versicherungsnehmer Mitglied wird, dürfen nicht übernommen werden (vgl. § 53 Abs. 1 Satz 2 VAG).

Das Gesetz unterscheidet zwischen kleineren VVaG, die die Lebensversicherung, die Krankenversicherung oder das sonstige Versicherungsgeschäft betreiben, sowie kleineren VVaG, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Sterbegeldversicherung beschränkt (vgl. Anm. 84).

b) Von den Beitragseinnahmen abhängige Steuerbefreiung

83

§ 5 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a regelt die KStBefreiung für kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit iSd. § 53 VAG, deren Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wj. bestimmte Jahresbeträge nicht überschritten haben. Die Höhe der Beträge ist in § 4 KStDV festgelegt.

§ 4 KStDV hat folgenden Wortlaut:

Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn

1. ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre einschließlich des im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahrs die folgenden Jahresbeträge nicht überstiegen haben:
 - a) 797 615 Euro bei Versicherungsvereinen, die die Lebensversicherung oder die Krankenversicherung betreiben,
 - b) 306 775 Euro bei allen übrigen Versicherungsvereinen, oder
2. ...“

84 c) Beschränkung auf Sterbegeldversicherung

§ 5 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b regelt die KStBefreiung für VVaG, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Sterbegeldversicherung beschränkt.

Diese Versicherungsvereine müssen nach dem Geschäftsplan sowie nach Art und Höhe der Leistungen soziale Einrichtungen darstellen. Der Begriff der sozialen Einrichtungen ergibt sich aus §§ 1 und 2 KStDV. Hiernach darf das Sterbegeld den Betrag von 7 669 € als Gesamtleistung nicht übersteigen (§ 4 Nr. 2 iVm. § 1 Nr. 3 und § 2 KStDV).

Unter den Begriff „Gesamtleistung“ sind sämtliche Versicherungsleistungen an ein Mitglied einer Sterbekasse zu verstehen. Bei mehreren Versicherungsverträgen für ein Mitglied sind die in Betracht kommenden Versicherungsleistungen iSd. § 4 Nr. 2 KStDV bei der Ermittlung der Gesamtleistung zusammenzurechnen. Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 4 gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Beteiligten einen Anspruch haben, vgl. BFH v. 20.11.1969 – I R 107/67, BStBl. II 1970, 227.

85–89 Einstweilen frei.

VI. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (Abs. 1 Nr. 5)

Schrifttum: HENNING, Zur Körperschaftsteuerlichen Beurteilung der Mitgliederbeiträge in Wirtschaftsverbänden, FR 1947, 95; FROELICH, Die Körperschaftsteuerpflicht der Wirtschaftsverbände, BB 1948, 36; GOEBEL, Die Körperschaftsteuerpflicht der Wirtschaftsverbände, FR 1948, 25; HENNING, Wirtschaftsverbände und steuerfreie Mitgliederbeiträge nach § 8 KStG, FR 1948, 44; HOFFMANN, Zur Besteuerung der Berufsverbände, StuW 1949, 251; BINDER, Körperschaftsteuer der Wirtschaftsverbände, BB 1950, 728; BINDER, Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – Zur Rechtsprechung des OFH, DB 1950, 319; DOPATKA, Die Steuerpflicht der Berufsverbände, insbesondere der Arbeitgeberverbände, BStA 1950, 28 und 41; SIARA, Welchen Einfluß hat die Unterstützung politischer Wahlfonds auf die Steuerpflicht von Berufsverbänden?, BB 1950, 867; SIARA, Körperschaftsteuer der Wirtschaftsverbände, Vertretung wirtschaftlicher Interessen schließt Steuerfreiheit aus, DB 1950, 396; WEINMANN, Berufsverbände und Körperschaftsteuer, Voraussetzungen der Steuerbefreiung, DB 1950, 41; MÜLLER, Die Grenzen der „steuerschädlichen“ Tätigkeit der Berufs- und Wirtschaftsverbände, WPg 1951, 525 und 568; SIARA, Neue Probleme der Körperschaftsteuerpflicht von Wirtschaftsverbänden, DB 1951, 313; SIARA, Die Besteuerung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DB 1951, 846; HEINRICH, Wann sind landwirtschaftliche Berufsverbände von der Körperschaftsteuer befreit?, Inf./L. 1952, 21; Wird ein Berufsverband durch Erteilung von Kreditauskünften körperschaftsteuerpflichtig?, Inf./A 1952, 168; Zur Frage der Körperschaftsteuerbefreiung von Wirtschaftsverbänden, Inf./A. 1952, 347; HOFFMANN, Zuwendungen an politische Parteien, FR 1953, 54; SCHULTZE-SCHLUTIUS, Wirtschaftsverbände (Berufs- und Wirtschaftsvertretungen) als steuerbefreite Berufsverbände, StWa. 1953, 17; KÖHLER, Inkassotätigkeit der Berufsverbände, DB 1954, 876 und 920; TESKE, Die körperschaftsteuerliche Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DStR 1954, 409; Gemeinschaftswerbung, BB 1954, 524; RIEPL, Gruppenversicherung und Steuerfreiheit von Berufsverbänden, DStR 1955, 245; KSt. und Wirtschaftsverbände, BStA. 1955,

335; Zur Körperschaftsteuer-Freiheit der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, DB 1955, 809; GÜNTHER, Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände bei verlegerischer Betätigung, StWa. 1957, 140; STEINBERG, Zur Besteuerung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DStZ/A 1957, 69; ZINTZEN, Persönliche Steuerpflicht der Berufsverbände, StJb. 1957/58, 294; SCHLIEDER, Berufs- und Wirtschaftsverbände im Steuerrecht, Bd. 16 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, 1960; SCHLIEDER, Die steuerliche Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, Köln 1960; VON SCHILLING, Die publizistische Betätigung von Berufsverbänden in steuerlicher Sicht, WPg 1962, 621; KOHLENBACH, Zur Steuerbefreiung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DB 1963, 212; ERASMY, Güteschutzverbände als körperschaftsteuerbefreite Berufsverbände, BB 1967, 327; GÖTZ, Die Besteuerung der Güteschutzgemeinschaften, BB 1968, 581; KOCH, Fragen des Allgemeinen Abgabenrechts, DStZ 1981, 294; STEHLE, Steuerliche Probleme und Abgrenzungen bei Zuwendungen an Berufsverbände und politische Parteien, DB 1982, 1485; KOHLMANN/FELIX, Berufsverbände und Parteienfinanzierung – weitere steuerrechtliche Überlegungen zur sog. Parteienaffäre, DB 1983, 2328; KOCH, Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, insbesondere zur Änderung des steuerlichen Spendenrechts, DStZ 1983, 244; FELIX/STRECK, Inhalte und Tragweite der Reform der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit staatspolitischer und staatsdemokratischer Ausgaben aufgrund der Novelle 1983 des Parteiengesetzes, DStZ 1984, 79; LIST, Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984, 460; MEINING, Beteiligungen steuerbefreiter Berufsverbände an Kapitalgesellschaften, DStR 2006, 352; ALVERMANN, Ertragsbesteuerung der Berufsverbände, FR 2006, 262; EGGERS, Die Besteuerung der Berufsverbände, DStR 2007, 461; MUELLER-THUNS/JEHNKE, Gefährdung der StBefreiung von Berufsverbänden gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, DStR 2010, 905.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5

a) Grundinformation

90

Das Wirken der Berufsverbände geht auf das Koalitionsrecht, das in Art. 9 Abs. 3 GG verankert ist, zurück. Von der Organisationsform her sind die Berufsverbände dem Privatrecht zuzuordnen. Durch ihre wirtschaftliche und politische Bedeutung sind sie zu einem wichtigen Faktor der öffentlichen Ordnung geworden. Hauptzweck der Berufsverbände ist die Wahrnehmung allgemeiner und gemeinsamer aus der beruflichen Tätigkeit sich ergebender Interessen der Mitglieder gegenüber anderen Interessenverbänden. Die Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter sind im Gegensatz zu den öffentlich-rechtl. Berufsvertretungen nicht mit hoheitlichen Aufgaben ausgestattet.

Die persönliche Freistellung der Berufsverbände von der StPflcht beruht auf der gesetzpolitischen Anerkennung ihres Wirkens als eines Wirkens im Interesse der Allgemeinheit (BFH v. 29.11.1967 – I 67/65, BStBl. 1968, 236). Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 von der KSt befreit. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung insoweit ausgeschlossen. Mit den Einkünften aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die Berufsverbände partiell stpfl. (s. Anm. 61 ff.).

Berufsverbände unterliegen lediglich mit unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der GewSt (§ 2 Abs. 3 GewStG).

b) Rechtsentwicklung

aa) Rechtslage bis einschließlich 1976

91

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Das KStG 1925 enthielt im § 9 Abs. 1 Nr. 8 eine dem § 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1975 entsprechende Vorschrift.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die Befreiungsvorschrift der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter und ihrer Verwaltungsgesellschaften wurde nicht übernommen. Die Aufhebung der Befreiungsvorschrift wurde damit begründet, es sei billig, Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter, die über die nach § 8 des Gesetzes allgemein befreiten Beiträge hinaus Einnahmen erzielen, mit diesem Einkommen zur Besteuerung heranzuziehen. Auch führe die Unterscheidung zwischen solchen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, und den anderen Berufsverbänden in der Praxis zu zahlreichen Streitigkeiten.

Gesetz 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22.6.1948 (WiGBl. 1948 Beilage Nr. 4): Die bis zum Jahre 1934 bestehende StBegünstigung für Berufsverbände wurde wieder eingeführt, und zwar wurde die in § 9 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1925 enthaltene Vorschrift wörtlich als Bestimmung des § 4 Abs. 1 Ziff. 8 übernommen. Für die Auslegung des Gesetzes war es jedoch von wesentlicher Bedeutung, dass gleichzeitig in § 13 KStDV eine Erläuterung zu dem Umfang der befreiten Berufsverbände vorgenommen wurde. Hinsichtlich des Begriffs wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wurde auf § 6 Abs. 2 GemVO verwiesen.

KStDV 1955 v. 23.12.1955 (BGBl. I 1955, 853; BStBl. I 1955, 733): § 13 wurde neu gefasst. Statt der Verweisung auf die GemVO wurde in einem neuen § 14 KStDV speziell geregelt, wann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Die bisherige Vorschrift des § 4 Abs. 1 Ziff. 8 wurde neu gefasst. Nach der Neufassung ging die StFreiheit des Berufsverbands dann nicht verloren, wenn er einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielt, der dem Verbandszweck diene. Mit den Einkünften aus einem derartigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb war der Berufsverband partiell stpfl. Unterhielt dagegen der Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht dem Verbandszweck diene, so war der Berufsverband in vollem Umfang stpfl.

VO zur Änderung der KStDV v. 6.6.1962 (BStBl. I 1962, 859): Als Folge der Änderung durch das StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981 [984]; BStBl. I 1961, 444) wurde auch § 13 KStDV neu gefasst mit einer ausführlichen Regelung der Abgrenzung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die den Verbandszwecken eines Berufsverbands iSd. § 4 Abs. 1 Ziff. 8 dienen. Entsprechend wurde Abschn. 17 KStR 1961 neu gefasst und gab die Ansicht der FinVerw. zu der damaligen Rechtslage wieder.

92 bb) Rechtslage ab 1977

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Befreiung der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter ist in § 5 Abs. 1 Nr. 5 aufgenommen worden. Diese Befreiungsvorschrift geht auf § 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1975 zurück. Die Befreiung wurde im Interesse einheitlicher Rechtsgestaltung und der Vereinfachung des StRechts an die Regelung für Körperschaften angepasst, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977). Wie auch vorher schon sind Einkünfte des Berufsverbands aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stpfl. Die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, und verbandsfremden Geschäftsbetrieben wurde jedoch aufgegeben. Die Unterhaltung eines verbandsfremden Geschäftsbetriebs führt nicht mehr zur StPflicht aller Einkünfte des Berufsverbands. Ebenso wie bei Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, wird der Verband auch bei verbandsfremden Betrieben nur noch mit den Einkünften aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

partiell stpfl. Für die übrigen Einkünfte bleibt die StFreiheit erhalten. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift. Sie sind voll stpfl. (vgl. Anm. 61).

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297): Die StBefreiung für Spitzenverbände und ihrer Zusammenschlüsse und die StBefreiung für Zusammenschlüsse juristischer Personen des öffentlichen Rechts wurde in Nr. 5 aufgenommen.

6. Gesetz zur Änderung des ParteienG und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142): Aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 9.4.1992 (2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) wurde für Mittel zur Unterstützung oder Förderungen politischer Parteien die pauschale KSt von 50 % und für den Fall des Übersteigens der 10 %-Grenze der Einnahmen der Wegfall der StBefreiung eingeführt.

2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

a) Berufsverbände

93

Berufsverbände sind Vereinigungen von natürlichen Personen oder von Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs wahrnehmen (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181, mwN). Berufsverbände werden idR entweder rechtsfähige oder nicht-rechtsfähige Vereine sein.

Die Tätigkeit des Berufsverbands muss weitaus überwiegend in der Erfüllung berufsständischer Aufgaben bestehen (BFH v. 4.6.2003 – I R 45/02, BStBl. II 2003, 891). Es müssen die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehöriger eines Berufs, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweigs wahrgenommen werden (vgl. BFH v. 29.11.1967 – 167/65, BStBl. II 1968, 236; v. 19.3.1975 I R 137/73, BStBl. II 1975, 722). Nicht erforderlich ist, dass die Mitglieder aus derselben Branche stammen; vielmehr ist ausreichend, wenn deren allgemeine Interessen wirtschaftlicher Art wahrgenommen werden (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181).

So sorgfältig wie diese allgemeine und abstrakte Begriffsbestimmung erarbeitet ist, so schwierig ist es, im Einzelfall eine Einordnung vorzunehmen. Es kann jeweils nur nach den Verhältnissen im einzelnen Fall entschieden werden, ob eine Vereinigung als Berufsverband grds. die StFreiheit des § 5 Abs. 1 Nr. 5 erhalten kann.

Zu den Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtl. Charakter iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 können Berufsverbände der ArbG und der ArbN, zB Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, und andere Berufsverbände, zB Wirtschaftsverbände, Bauernvereine und Hauseigentümer vereine gehören (KStR Abschn. 16 Abs. 2).

Die Auslegung des Begriffs des Berufsverbands zeichnet sich deutlich an der Rspr. des BFH ab:

Mit dem Urteil BFH v. 22.7.1952 (I 44/52 U, BStBl. 1952, 221) überprüfte der BFH die frühere Rspr. des RFH und kam zu dem Ergebnis, dass an der Rspr., nach der Wirtschaftsverbände von den StVergünstigungen ausgeschlossen werden, nicht mehr festgehalten werden könne. Die Entwicklung der Verhältnisse habe gezeigt, dass die allgemeinen wirtschaftlichen Interessen eines Berufsstands

(Berufszweigs) oder eines Industriezweigs nur Aussicht auf Verwirklichung haben, wenn sie gegenüber der Regierung, den gesetzgebenden Faktoren, den Behörden usw. durch eine gemeinsame einheitliche Vertretung geltend gemacht werden.

Die Rspr. wird fortgeführt in BFH v. 26.4.1954 (I 110/53 U, BStBl. 1954, 204). In dieser Entscheidung hat sich der BFH mit der KStPflicht der Abrechnungsstellen von Apothekeninhabern auseinandergesetzt. Der BFH stellte fest, dass es nicht zur Wahrnehmung allgemeiner wirtschaftlicher Interessen eines Berufsverbands gehöre, wenn sich der Verband mit der Wahrnehmung der besonderen geschäftlichen Belange der einzelnen Mitglieder befasst, auch dann nicht, wenn die Betriebe sämtlicher Mitglieder an einer derartigen Tätigkeit interessiert sind. Die Abrechnungstätigkeit der Abrechnungsstellen diene aber in erster Linie den besonderen geschäftlichen Interessen der einzelnen Mitglieder; bei den Abrechnungsstellen seien daher die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegeben.

BFH v. 17.5.1966 (III 190/64, BStBl. II 1966, 525) befasst sich eingehend mit dem Wesen eines Berufsverbands. Anlass dafür ist ein Streit um die Inanspruchnahme der StFreiheit für Berufsverbände durch einen Mieterverein. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, „dass ein Berufsverband im Sinne der Befreiungsvorschrift gegeben ist, wenn die Mitglieder einer beruflichen oder wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, wobei es sich um eine beliebige Erwerbstätigkeit handeln kann“.

Mit Urteil BFH v. 15.7.1966 (III 179/64, BStBl. II 1966, 638) spricht der BFH einem reinen Werbeverband die Eigenschaft als Berufsverband ab. Nach den Urteilsgründen stellt die ausschließliche Werbetätigkeit eines Verbands für Waren, die die Verbandsmitglieder herstellen, verarbeiten oder an deren Verkauf oder Publizität sie interessiert sind, nicht mehr die Wahrnehmung der allgemeinen wirtschaftlichen Interessen des Wirtschaftszweigs dar.

Der gleichen Linie folgen die Urteile BFH v. 29.11.1967 (I 67/65, BStBl. II 1968, 236), mit dem einem Rabattsparverein, und BFH v. 11.8.1973 (III R 114/71, BStBl. II 1973, 39), mit dem einem Güteschutzverein die Anerkennung als Berufsverband iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 versagt wird. Eine Interessengemeinschaft von Lohnsteuerzahlern (Lohnsteuerhilfverein) ist gem. BFH v. 29.8.1973 (I R 234/71, BStBl. II 1974, 60) kein Berufsverband, da das Interesse der Mitglieder, das sie in dem Verein zusammenführt, nicht berufsbedingt ist.

Im Urteil BFH v. 18.9.1984 (VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92) ist der BFH in einem Verfahren, in dem es um den BA-Abzug ging, von der Berufsverbands-eigenschaft eines Vereins ausgegangen, der sich den Schutz und die rechtl. Absicherung privatwirtschaftlichen Eigentums zum Zweck gesetzt hat. Diese Entscheidung ist zweifelhaft, da die Verfolgung derartiger politischer Interessen bezüglich der staatlichen, sozialen oder wirtschaftlichen Ordnung ein allgemeines Anliegen ist und keinem bestimmten Beruf oder Wirtschaftszweig dient (vgl. hierzu die berechtigte Kritik von TIPKE, *StuW* 1985, 185; TIPKE, *StuW* 1985, 279 [282]; SCHMIDT, *FR* 1985, 82). Auf die Urteilsanmerkungen von OTTO, BÖGEHOLZ, VON WALLIS, FELIX, *StRK*-Anm. *EStG* 1975 § 4 Abs. 4 R 34, Nr. 1–4; FELIX, *DStZ* 1985, 49; SÖFFING, *NWB F.* 3, 5929, wird ebenfalls hingewiesen.

Mit Urteil des FG Brandenb. v. 2.7.2003 (2 K 257/01, EFG 2003, 1334, rkr., mwN) wurde rechtskräftig entschieden, dass ein Öko-Landesverband, der sich für die Förderung des organisch-biologischen Land- und Gartenbaus einsetzt, seine Mitglieder betreut und eine Gütesicherung für die Produkte seiner Mitglie-

der durchführt, kein stbefreiter Berufsverband ist, da die Gütesicherung den wirtschaftlichen Einzelinteressen der Mitglieder dient.

Mit rechtskräftigem Urteil hat das FG München v. 19.7.2010 (7 K 472/08, EFG 2010, 1921, rkr.) einem als Verein organisiertem Netzwerk für Frauen in IT-Berufen die Berufsverbandseigenschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 verneint; für eine Anerkennung wäre die Verfolgung der Interessen aller Angehöriger eines Berufsstands und nicht nur diejenigen der Frauen erforderlich gewesen.

Marketing-Clubs können als Berufsverbände anerkannt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass sie nach ihrer Satzung die allgemeinen aus der beruflichen und unternehmerischen Tätigkeit erwachsenden ideellen und wirtschaftlichen Interessen des Berufsstands wahrnehmen, wobei ihre Tätigkeit der Satzung entsprechen muss (BMF v. 26.7.1982 – IV B 7 - S 2725-12/82, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 41).

b) Kommunale Spitzenverbände einschließlich ihrer Zusammenschlüsse 94

Mit dem StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297) wurden kommunale Spitzenverbände auf Bundes- und Landesebene einschließlich ihrer Zusammenschlüsse den Berufsverbänden gleichgestellt (zur Begründung vgl. BTDrucks. 12/1108, 66). Von der StBefreiung erfasst sind auf Bundesebene vor allem der Deutsche Städtetag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund und der Deutsche Landkreistag; auf Landesebene insbes. die Städte- und Gemeindebünde sowie Landkreistage.

c) Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts 95

Mit der ebenfalls durch das StÄndG aufgenommenen Ergänzung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 um Satz 3 wird die StBefreiung auch auf Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgedehnt, die wie die Berufsverbände allgemeine ideelle und wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen. Von der StBefreiung betroffen sind insbes. Zusammenschlüsse von Berufskammern (vgl. BTDrucks 12/1108, 66).

d) Wichtige Einzelfälle 96

Apotheken-Verrechnungsstelle: Es handelt sich um keinen Berufsverband, da nicht die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufs, sondern die besonderen geschäftlichen Belange der einzelnen Mitglieder wahrgenommen werden (BFH v. 26.4.1953 – I 110/53 U, BStBl. III 1954, 204).

Arbeitgeberverband: Es handelt sich um einen Berufsverband (vgl. KStR 16 Abs. 2).

Bankenverband: Es handelt sich um einen Berufsverband.

Einkaufsgesellschaft: Es liegt kein Berufsverband iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 vor, da besondere geschäftliche Interessen einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweigs wahrgenommen werden (BFH v. 19.5.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722).

Gewerkschaften: Es handelt sich um Berufsverbände, weil ihr Zweck auf die Veränderung von Sozialpolitik und Wirtschaftsordnung zugunsten der Beschäftigten sowie auf die unmittelbare Förderung der rein beruflichen Bedingungen der Mitglieder gerichtet ist (BFH v. 28.11.1980 – VI R 193/77, BStBl. II 1981, 368).

Handwerkerverband: Es handelt sich um einen Berufsverband (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 70 [4/2013]; KOENIG in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 5 Rn. 167).

Haus- und Grundbesitzerverein: Es handelt sich um einen Berufsverband (BFH v. 15.7.2005 – I B 58/04, BFH/NV 2005, 2061; KStR 16 Abs. 2).

Lohnsteuerzahler-Interessengemeinschaft: Es liegt kein Berufsverband vor, da es sich nicht um einen Zusammenschluss für eine Berufsgruppe bzw. einen Wirtschaftszweig handelt, sondern das Interesse der Mitglieder in der Wahrnehmung stl. Belange besteht und damit nicht berufsbedingt ist (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60).

Mietverein: Es liegt kein Berufsverband vor, da er keine aus der Erwerbstätigkeit seiner Mitglieder abgeleiteten wirtschaftlichen oder ideellen Interessen seiner Mitglieder verfolgt (BFH v. 17.5.1966 – III 190/64, BStBl. II 1966, 525).

Milchkontrollverein: Es handelt sich um keinen Berufsverband, da er besondere wirtschaftliche Einzelinteressen der Mitglieder vertritt (FG Brandenb. v. 2.7.2003 – 2 K 257/01, EFG 2003, 1334, rkr.).

Rabattsparverein: Es liegt kein Berufsverband vor, da er den Zweck verfolgt, besonderen wirtschaftlichen Einzelinteressen seiner Mitglieder zu dienen (BFH v. 29.11.1967 – I 67/65, BStBl. II 1968, 236).

Warenzeichenverband: Es handelt sich nicht um einen Berufsverband, da er nicht den Interessen des gesamten Berufsstands, sondern nur einer geringen Anzahl von Berufsangehörigen dient (BFH v. 8.6.1966 – I 151/63, BStBl. III 1966, 637).

Werbeverbände: Es liegen keine Berufsverbände vor, da sie spezielle wirtschaftliche Absatzinteressen der einzelnen Mitglieder wahrnehmen (BFH v. 15.7.1966 – III 179/64, BStBl. III 1966, 638).

Wertpapiervereine: Es handelt sich um Berufsverbände, wenn allgemeine Interessen der Wertpapierbesitzer vertreten werden (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 70 [4/2013]).

3. Ausschluss von der Steuerbefreiung

97 a) Zweck des Verbands ist auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2)

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 genießt ein Berufsverband nur dann die StBefreiung, wenn sein Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO erläutert. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist danach eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Vermögensverwaltung gehört also zum zulässigen Tätigkeitsbereich. Vermögensverwaltung liegt idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Gewinnerzielung ist für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich (BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99). Zur Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zur Vermögensverwaltung s. BfM v. 1.4.2009 – IV C 6 - S 2240/08/10008, BStBl. I 2009, 515. Zur Frage, ob die Beteiligung eines Berufsverbands an einer Kapital- oder Pers-Ges. als Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert, s. KStR 16 Abs. 5 Sätze 3–5 sowie KStR H 16 und die dort aufgeführte Rspr. Ob im Einzelfall ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, vgl. Anm. 63.

Der Wortlaut der Nr. 5 ist unvollständig. Ob ein Berufsverband vorliegt und ob dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, bestimmt sich vielmehr sowohl nach der Satzung als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung. In diesem Sinne hat der BFH festgestellt, dass sich die StBefreiung nach Nr. 5 mangels Anwendbarkeit des § 60 AO zwar nicht nach Satzung, sondern nach dessen tatsächlichen Geschäftsführung richtet (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181; so bereits BFH v. 22.7.1952 – I 44/42 U, BStBl. III 1952, 221). Gleichwohl bietet die Satzung einen wichtigen Anhaltspunkt dafür, welche Zwecke tatsächlich verfolgt werden (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181). Insbesondere muss die tatsächliche Geschäftsführung mit der satzungsmäßigen Zielen übereinstimmen (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 68 [4/2013]).

Im Ergebnis also gilt, dass die StBefreiung nach Nr. 5 grds. anhand der Satzung der Körperschaft zu beurteilen ist (vgl. BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92). Für die strechtl. Beurteilung kommt es jedoch nicht allein auf den Wortlaut und den Inhalt der Satzung an; es ist stets auch zu prüfen, ob die tatsächliche Geschäftsführung mit den satzungsmäßigen Zielen übereinstimmt (vgl. BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl. II 1985, 92). Entsprechen die satzungsmäßigen Ziele der Körperschaft denen eines Berufsverbands (vgl. Anm. 56) und stimmt die tatsächliche Geschäftsführung mit den satzungsmäßigen Zielen überein, sind die Voraussetzungen der StBefreiung erfüllt. Gibt sich dagegen der Verband durch die tatsächliche Geschäftsführung einen Zweck, der nicht Satzungszweck eines Berufsverbands sein kann, geht die StBefreiung verloren.

Ist der Zweck eines Berufsverbands auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet oder übt der Verband Tätigkeiten aus, die nicht Satzungszweck eines Berufsverbands sein können, so ist der Berufsverband in vollem Umfang stpfl. Gleiches gilt, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dem Berufsverband nach der tatsächlichen Geschäftsführung das Gepräge gibt (FG Nürnberg v. 15.11.1994 – I 30/93, EFG 1995, 336, rkr.).

Einstweilen frei.

98

b) Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a)

aa) Partielle Steuerpflicht

99

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a ist die StBefreiung für Berufsverbände insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle StPflcht). Zu den Einnahmen und wirtschaftlichen Vorteilen iSd. § 14 AO gehören nicht die Mitgliedsbeiträge und Umlagen, die von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab, der vom Maßstab der Mitgliederbeiträge abweichen kann, erhoben werden. Derartige beitragsähnliche Umlagen können nach Abschn. 16 Abs. 4 Satz 5 KStR zB bei der Gemeinschaftswerbung oder bei der Durchführung von Betriebsvergleichen vorliegen. Zu diesen Umlagen müssen nicht alle Mitglieder herangezogen werden. Die Umlagen gehören jedoch zu den Einnahmen iSd. § 14 AO mit der Folge, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, wenn mehr als 20 % der Mitglieder des Berufsverbands zu der Umlage nicht herangezogen werden. Zur Einkommensermittlung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe s. Abschn. 16 Abs. 7 KStR und Abschn. 16 „Einkommensermittlung bei Berufsverbänden“ KStH.

100 **bb) Wichtige Einzelfälle**

Absatz von Zuchtieren auf Zuchtviehabsatzveranstaltungen: Tierzuchtverbände, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 stbefreit sind, übernehmen häufig den Absatz von Zuchtieren auf Zuchtviehabsatzveranstaltungen. Unabhängig davon, wie der Absatz erfolgt (Eigengeschäft, Kommissionsgeschäft), ist stets ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen.

Anzeigenteil: Der Anzeigenteil in der Verbandszeitschrift begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 28.11.1961 – I 34/61 U, BStBl. III 1962, 73); ebenso im Falle der Verpachtung des Anzeigenteils an eine GmbH, wenn eine aktive Beteiligung ausgeübt wird (BFH v. 25.3.1997 – I B 20/96, BFH/NV 1997, 688).

Beratung der Angehörigen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs einschließlich der Hilfe bei der Buchführung, bei der Ausfertigung von StErklärungen und sonstigen Vordrucken: Zu diesen Aufgaben gehören insbes. bei Gewerkschaften und Arbeitgeberverbänden die Beratung und Vertretung der Verbandsangehörigen im arbeits- und sozialrechtl. Bereich (Rechtsschutzfähigkeit) und die Hilfe in Buchführungs- und Steuerangelegenheiten. Diese Tätigkeiten begründen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hinsichtlich der Hilfe in Buchführungs- und Steuerangelegenheiten gilt dies unabhängig davon, ob diese im Rahmen der Verbandsgeschäftsstelle oder durch eine verbandseigene Buchstelle erfolgt.

Beteiligung von Berufsverbänden an Kapitalgesellschaften: Die Beteiligung eines Berufsverbands an einer KapGes. (auch zu 100 %) ist grds. Vermögensverwaltung (BFH v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753), sofern die KapGes. nicht steuerbegünstigt ist oder ausschließlich Vermögensverwaltung betreibt (BFH v. 12.5.2004 – X R 59/00, BFH/NV 2004, 1184; v. 7.3.2006 – X R 59/00, BFH/NV 2006, 1154; v. 23.9.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661).

Beteiligung von Berufsverbänden an Personengesellschaften: Die Beteiligung eines Berufsverbands an einer PersGes. mit gewerblichen Einkünften führt zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern diese nicht vermögensverwaltend tätig, aber gewerblich geprägt ist (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858).

Erholungsheim: Mit der Unterhaltung eines Erholungsheims für die Verbandsangehörigen begründet der Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Fachzeitschriften: Die Herausgabe, der Verlag oder der Vertrieb von Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen Druckerzeugnissen des Berufsstands oder Wirtschaftszweigs, einschließlich der Aufnahme von Fachanzeigen, bilden einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (KStR 16 Abs. 4 Satz 11).

Film- und Tonträgerverleih und -vorführung: Es handelt sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (KStR 16 Abs. 4 Satz 10).

Geschäftsstelle: Die Tätigkeit der Berufsverbands-Geschäftsstelle stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Es fehlt insoweit an der für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbständigkeit. Auch die mit der „Geschäftsstelle“ zusammenhängenden Tätigkeiten wie der Verkauf von Altmaterial, Einrichtungsgegenständen, Maschinen, Kfz., sind kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Sie gehören zur Tätigkeit der Geschäftsstelle.

Nach KStR 16 Abs. 6 soll dies auch gelten, wenn die Geschäftsstelle, einzelne Räume oder Einrichtungsgegenstände der Geschäftsstelle gegen Entgelt von einem anderen Berufsverband benutzt werden oder wenn einem anderen Berufsverband Personal zur Verfügung gestellt wird.

Inkasso- und Abrechnungstätigkeiten gegenüber den Mitgliedern: Es wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).

Kantine: Die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte des Verbands (und ggf. für die Bewirtung verbandsfremder Personen) ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (KStR 16 Abs. 4 Satz 10).

Kreditschutz: Einrichtungen des Kreditschutzes sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Dies gilt unabhängig davon, ob allen Mitgliedern Informationen (zB über kreditmäßig nicht zuverlässige Kunden) gegeben oder ob Informationen gegen besonderes Entgelt im Einzelfall erteilt werden.

Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen: Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen, die von Berufsverbänden unterhalten werden, sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (KStR 16 Abs. 4 Satz 10).

Rechtsberatung: Es wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet; aus Vereinfachungsgründen kann das stl. Ergebnis pauschal mit 0 € angesetzt werden (OFD Münster v. 24.4.2005, DB 2005, 1028).

Verbandszeitschriften: Die Herausgabe von Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder lediglich über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstands unterrichtet werden, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Die Herausgabe einer derartigen Verbandszeitschrift ist ein typisches Beispiel für eine entgeltliche Tätigkeit, bei der nicht alle Voraussetzungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vorliegen. Nach Auffassung des BFH v. 8.3.1967 (I 145/64, BStBl. II 1967, 373) setzt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb voraus, dass die Körperschaft mit einer eigenen Tätigkeit nachhaltig am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Bei der Beurteilung, ob eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr (gefordert wird nicht eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) vorliegt, stellt der BFH darauf ab, ob die Betätigung zu Stpfl., die ihre Tätigkeit zum Zweck der Gewinnerzielung ausüben, in Konkurrenz tritt. Das gilt auch, wenn sich die Betätigung der Körperschaft nur auf den Kreis der Mitglieder beschränkt (vgl. BFH v. 2.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43). Bei Verbandszeitschriften, mit denen die Mitglieder lediglich über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstands informiert werden, ist eine derartige Konkurrenzsituation nicht gegeben. Die entgeltliche Herausgabe einer Verbandszeitschrift begründet somit keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; die Tätigkeit fällt in den stbefreiten Bereich des Berufsverbands.

Versicherungsvermittlung: Nach KStR 16 Abs. 4 Satz 10 gehört der Abschluss von Versicherungen für die Verbandsangehörigen zu den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben; dies gilt sowohl für die Gruppenversicherung als auch für die Einzelversicherung.

c) Unterstützung oder Förderung politischer Parteien bei einer Mittelverwendung von mehr als 10 % (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b) 101

Aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 9.4.1992 (2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) wurde durch das 6. Gesetz zur Änderung des PartG und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142) für Mittel zur Unterstützung oder Förderung politischer Parteien für den Fall des Übersteigens der 10 %-Grenze der Einnah-

men der Wegfall der StBefreiung eingeführt. Nach der Gesetzesbegründung soll die 10 %-Grenze verhindern, dass erhebliche Mittel des Berufsverbands weitergeleitet werden (BTDrucks. 12/5774, 20). Verwenden stfreie Berufsverbände oder Zusammenschlüsse danach mehr als 10 % ihrer Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, so werden sie in vollem Umfang stpfl.; wird die 10 %-Grenze hingegen nicht überschritten, bleibt die Stfreiheit des Berufsverbands hinsichtlich seiner begünstigten Tätigkeit unberührt.

Zu den „Einnahmen“ im Sinne der Vorschrift zählen alle Güter, die in Geld oder Geldwert bestehen und dem Berufsverband im VZ zugeflossen sind (zB Beitragseinnahmen, Zuschüsse und Zuwendungen).

Der Begriff der „Mittel“ ist ebenfalls umfassend auszulegen. Hierunter fallen Barmittel, Sachzuwendungen, Dienstleistungen und Gebrauchsüberlassungen. Die Veranstaltung einer Tagung im Interesse einer Partei hat die Rspr. als Sachzuwendung gewertet (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33).

Die Unterstützung oder Förderung politischer Parteien kann unmittelbar oder mittelbar erfolgen. So ist eine mittelbare Förderungen bei überhöhten Ausgaben ohne entsprechende Gegenleistung anzunehmen, so zB beim Erwerb wertloser Gutachten (BFH v. 4.3.1986 – VIII R 188/84, BStBl. II 1986, 373). Ebenfalls erfasst sind Zuwendungen an Abgeordnete oder Kandidaten, etwa zur Finanzierung des Wahlkampfes (vgl. KStR 16 Abs. 3 Satz 7).

102 4. Besondere Körperschaftsteuerbelastung bei Zuwendungen an politische Parteien (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4)

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 unterliegen Zuwendungen, die eine politische Partei unmittelbar oder mittelbar fördern, beim Berufsverband einer KSt von 50 %. Die Vorschrift beruht auf dem 6. Gesetz zur Änderung der PartG und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 207). Diese KStBelastung des Berufsverbands soll sicherstellen, dass die StEntlastung bei seinen Mitgliedern durch den BA- oder WK-Abzug der Beiträge voll ausgeglichen wird (vgl. BTDrucks. 12/5774, 20). Dieser Steuersatz ist insbesondere angesichts der zwischenzeitlichen Steuersatzsenkungen bei der KStG nicht mehr sachgerecht (vgl. auch ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 5, Rn. 50 [12/2012], der den Steuersatz als „drakonisch“ bezeichnet).

Da die Abziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge nicht von der StBefreiung des Berufsverbands abhängt, kommt es für die Besteuerung der Zuwendungen auch nicht darauf an, ob der Berufsverband stfrei oder stpfl. ist (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 76 [4/2013]). Der KSt iHv. 50 % unterliegen damit sämtliche Zuwendungen an eine politische Partei, dh. sowohl solche, die die 10 %-Grenze des Satzes 2 übersteigen als auch die unter diesen Prozentsatz liegenden Zuwendungen (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 5, Rn. 48 [12/2012]).

103–109 Einstweilen frei.

VII. Vermögensverwaltungsgesellschaften der nichtrechtsfähigen Berufsverbände (Abs. 1 Nr. 6)

Schrifttum: KÜHNER, Die Steuerbefreiung der Berufsverbände, Diss. Bonn 2008

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6

a) Grundinformation

110

Nach Abs. 1 Nr. 6 sind die Vermögensverwaltungsgesellschaften der nichtrechtsfähigen Berufsverbände iSd. Abs. 1 Nr. 5 (insbes. Gewerkschaften) von der KSt befreit. Voraussetzung ist, dass sie als Hauptzweck die Vermögensverwaltung für den jeweiligen Berufsverband betreiben. Ferner müssen die Erträge im Wesentlichen aus der Vermögensverwaltung stammen und ausschließlich dem Berufsverband zufließen.

Die StBefreiung wird alle drei Jahre anhand eines Erklärungsvordrucks überprüft (BMF v. 4.10.1990 – IV B 7 - S 2725-17/90 – Tz. 4). Eine entsprechende StBefreiung für die GewSt enthält § 3 Nr. 10 GewStG.

b) Rechtsentwicklung

111

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 208): Nach § 9 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1925 waren GmbH und AG stbefreit, wenn diese das Vermögen für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband verwalteten.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1031): Die Vorschrift wurde – wie auch § 9 Abs. 1 Nr. 8 (entspricht heute § 5 Abs. 1 Nr. 5) – nicht in das KStG 1934 übernommen.

Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22.6.1948 (WiGBl. Nr. 14 v. 26.7.1948, Beil. Nr. 4): Die StBefreiung wurde inhaltlich unverändert als § 4 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1948 wieder eingeführt. Zur Auslegung des Gesetzes erging § 14 KStDV 1949. Die StBefreiung galt vom 21.6.1948 an; nach Abschn. 2 KStR II/48 galt sie jedoch auch für alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungen in vorangegangenen Zeiträumen.

Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373): Die StBefreiung wurde auf sämtliche „Körperschaften und Personenvereinigungen“ ausgedehnt; dies ergab sich zuvor schon aus dem bis dahin gültigen § 14 Abs. 2 KStDV.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2579): Die StBefreiungsvorschrift wurde inhaltlich unverändert als § 5 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1977 übernommen und entspricht der heutigen Vorschrift.

c) Bedeutung

112

Zweck der Vorschrift ist eine Gleichstellung mit rechtsfähigen Berufsverbänden, die mit ihren Einkünften aus der Vermögensverwaltung nach Abs. 1 Nr. 5 von der Steuer befreit sind. Die Vorschrift wurde im Hinblick auf die fehlende Rechtsfähigkeit von Gewerkschaften geschaffen, welche sich für die Verwaltung ihres Vermögens eigenständiger Gesellschaften (meist AG oder GmbH) bedienten.

Aus heutiger Sicht wäre – aufgrund der weitgehenden Angleichung der auf nichtrechtsfähige und rechtsfähige Vereine anwendbaren Rechtsvorschriften sowie der Möglichkeit einer anderweitigen Rechtsformwahl – die Ausgliederung der Vermögensverwaltung eigentlich nicht mehr erforderlich. Gleichwohl wird

durch die Vorschrift dem Umstand Rechnung getragen, dass viele Gewerkschaften aufgrund der historischen Gegebenheiten ihre Vermögensverwaltung auf eigenständige Gesellschaften ausgegliedert haben.

113 d) Verhältnis zu Nr. 5

Im Hinblick auf die angestrebte Gleichstellung wäre es folgerichtig, wenn sich die Vorschrift hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen und der Rechtsfolgen weitgehend an Abs. 1 Nr. 5 orientieren würde. Dies ist allerdings nicht der Fall. Die Vorschrift enthält eine Besserstellung der Vermögensverwaltungsgesellschaften nichtrechtsfähiger Berufsverbände, weil das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch die Vermögensverwaltungsgesellschaft nicht zur partiellen StPflcht führt. Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten dahingehend, dass eine partielle StPflcht durch die Ausgliederung der wirtschaftlichen Aktivität ggf. vermieden werden kann (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 334 [6/2001]; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]). In diesem Zusammenhang ist jedoch auch die Schlechterstellung zu berücksichtigen, die daraus resultiert, dass im Falle von Erträgen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben über die Wesentlichkeitsgrenze hinaus die gesamte StBefreiung der Vermögensverwaltungsgesellschaft und damit auch für die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung verloren geht. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dürfte vor diesem Hintergrund nicht gegeben sein. Die Vorschriften sollten allerdings de lege ferenda besser aufeinander abgestimmt werden.

2. Befreite Körperschaften der Vermögensverwaltung für Berufsverbände nach Nr. 6

114 a) Körperschaft oder Personenvereinigung

Die StBefreiung gilt für Körperschaften und Personenvereinigungen. Folglich kommen als zulässige Rechtsformen die KapGes. (insbes. SE, AG, GmbH, KGaA), Genossenschaften sowie rechtsfähige Vereine in Betracht. Vermögensmassen finden in der Vorschrift keine Erwähnung, so dass insbes. (rechtsfähige) Stiftungen ausgeschlossen sind (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 166; BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 330 [10/2013]; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]; aA STRECK in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 5 Rn. 88).

115 b) Vermögensverwaltung als Hauptzweck

Der Hauptzweck der Körperschaft oder Personenvereinigung muss auf die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) gerichtet sein.

Prüfungsmaßstab: Maßgeblich ist insoweit die tatsächliche Geschäftsführung der Vermögensverwaltungsgesellschaft. Nicht erforderlich ist, dass sich bereits aus der Satzung ergibt, ob die Voraussetzungen für die StVergünstigungen gegeben sind; § 60 AO findet keine Anwendung (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181, zum insoweit vergleichbaren § 5 Abs. 1 Nr. 5; aA KÜHNER, Die Steuerbefreiung der Berufsverbände, 2008, 306; wohl auch HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 166). Die Satzung kann aber als Indiz herangezogen werden.

Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenzweck: Die StBefreiung setzt voraus, dass die Vermögensverwaltung der Hauptzweck der Einrichtung ist. Folglich dürfen im Rahmen eines oder mehrerer Nebenzwecke auch andere Tätigkeiten ausgeübt werden. Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift als Ergänzung

des § 5 Abs. 1 Nr. 5 ergibt sich, dass nur Tätigkeiten ausgeübt werden dürfen, die ein stbefreiter Berufsverband auch unmittelbar ausüben darf.

► *Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*: Erlaubt sind nach allgemeiner Auffassung Tätigkeiten, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen. Hierbei ist die Einhaltung der Wesentlichkeitsgrenze zu beachten (s. Anm. 117). Ferner darf die Tätigkeit nur im Rahmen eines bloßen Nebenzwecks ausgeübt werden. In diesem Zusammenhang wird teilweise darauf abgestellt, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Vermögensverwaltungsgesellschaft nicht das Gepräge geben dürfe (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]), wobei keine weitere Konkretisierung dieses Kriteriums erfolgt. Entscheidend sollte sein, dass die Tätigkeit auch unmittelbar von einem stbefreiten Berufsverband ausgeübt werden kann. Infolgedessen kommt es darauf an, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterhalten wird, um zusätzliche Erträge für den nichtrechtsfähigen Berufsverband und dessen ideelle Tätigkeit zu erwirtschaften. Wenn hingegen an einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb trotz ausbleibender oder nur geringer Profitabilität dauerhaft festgehalten wird, spricht vieles dafür, dass er zu einem eigenständigen Hauptzweck geworden ist.

► *Verwaltungsaufgaben*: Unschädlich sollte außerdem sein, wenn die Körperschaft oder Personenvereinigung bestimmte Verwaltungsaufgaben (zB Buchhaltung, Gehalts- und Lohnabrechnung) für den nichtrechtsfähigen Berufsverband übernimmt.

c) Tätigkeit für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 116

Der Berufsverband, dessen Vermögen verwaltet wird, muss selbst nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 stbefreit sein. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift.

Die StBefreiung erfasst über den Wortlaut hinaus auch Körperschaften und Personenvereinigungen, die Vermögen für mehrere nichtrechtsfähige Berufsverbände verwalten.

Nicht befreit sind die Vermögensverwaltungsgesellschaften rechtsfähiger Berufsverbände. Auch die von § 5 Abs. 1 Nr. 5 befreiten kommunalen Spitzenverbände und den Berufsverbänden vergleichbare Zusammenschlüsse juristischer Personen des öffentlichen Rechts sind von § 5 Abs. 1 Nr. 6 nicht erfasst.

d) Herrühren der Erträge im Wesentlichen aus der Vermögensverwaltung 117

Die Erträge der Vermögensverwaltungsgesellschaft müssen im Wesentlichen aus der Vermögensverwaltung herrühren.

Relative Grenze: Überwiegend wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass die Wesentlichkeitsgrenze bei einer Größenordnung von 25 % der Gesamterträge überschritten wird (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 334 [6/2001]; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]; STRECK in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 5 Rn. 51). Teilweise wird die Grenze unter Hinweis auf die Regelungen in § 5 Abs. 1 Nr. 5, 10 und 14 bei 10 % angesetzt (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 166; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 91 [4/2013]). Schließlich wird argumentiert, dass aufgrund der Besserstellung der ausgliederten Vermögensverwaltung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 (keine partielle StPflcht) im Hinblick auf Art. 3 GG eine Geringfügigkeitsgrenze von lediglich 5 % hinnehmbar sei (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 83 [11/1999]). Letztere Auffassung lässt allerdings

unberücksichtigt, dass die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 auch eine Schlechterstellung gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 5 beinhaltet (s. Anm. 113). In systematischer Hinsicht spricht vieles für die Grenze von 10 %, auch wenn diese angesichts der praktischen Erfordernisse der Vermögensverwaltung knapp bemessen sein kann. In der Praxis dürfte es jedenfalls ratsam sein, sich an dieser Grenze zu orientieren.

Absolute Grenze: Vereinzelt wird darüber hinaus auch die Einhaltung einer absoluten Wesentlichkeitsgrenze für erforderlich gehalten (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 83 [11/1999]: 7 500 DM; so wohl auch VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 91 [4/2013] ohne Wertangabe). Bereits der RFH hat jedoch darauf hingewiesen, dass die Einhaltung einer relativen Grenze ausreichend ist (RFH v. 3.12.1928, StuW Nr. 754). Im Übrigen kennen auch die Vorschriften der § 5 Abs. 1 Nr. 5, 10 und 14 keine absoluten Grenzwerte.

118 e) Zufluss der Erträge ausschließlich an den Berufsverband

Sämtliche Erträge der Vermögensverwaltungsgesellschaft müssen ausschließlich dem Berufsverband zufließen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Erträge sofort an den Berufsverband abzuführen sind; Rücklagenbildung und Reinvestitionen sind zulässig. Ebenso wenig ist ein unmittelbarer Zufluss von der Vermögensverwaltungsgesellschaft an den Berufsverband erforderlich; der Zufluss über zB einen Treuhänder ist zulässig. Zuwendungen an Dritte (insbes. an politische Parteien) sind jedoch unzulässig. Gewinnausschüttungen unterliegen grds. nicht der KapErtrSt (§ 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 EStG).

119 Einstweilen frei.

VIII. Politische Parteien (Abs. 1 Nr. 7)

Schrifttum: REICHERT/DANNECKER/KÜHR, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, Neuwied, 4. Aufl. 1987; SEIFERT, Die politischen Parteien im Recht der Bundesrepublik Deutschland, Köln 1984; ODENKIRCHEN, Besteuerung und Steuerprüfung politischer Parteien, Heidelberg, 1976; MEIER/REICH, Sind politische Parteien gemeinnützig?, FR 1983, 505; SCHMIDT, Politische Parteien und andere Vereinigungen, NJW 1984, 762; Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung – Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 97 v. 26.5.1983; MARTENS, Rechtsänderungen und Verwaltungserlasse im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1984, 330.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7

120 a) Grundinformation

Das Grundgesetz konstituiert in Art. 21 die politischen Parteien als Bestandteil der öffentlichen Ordnung und weist ihnen einen besonderen Platz bei der politischen Willensbildung der Staatsbürger zu. Die politischen Parteien sind die politischen Handlungseinheiten, derer die Demokratie bedarf, um die Wähler zu politisch aktionsfähigen Gruppen zusammenzuschließen und ihnen so überhaupt erst einen wirksamen Einfluss auf das staatliche Geschehen zu ermöglichen (BVerfG v. 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BStBl. II 1979, 612).

Diese Sonderstellung der politischen Parteien wird auch im StRecht privilegiert. Politische Parteien und ihre Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 von der KSt befreit. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung inso-

weit ausgeschlossen. Mit den Einkünften aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die politischen Parteien partiell stpfl. Politische Parteien unterliegen mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ebenfalls der GewSt (§ 2 Abs. 3 GewStG).

b) Rechtsentwicklung

aa) Rechtslage bis einschließlich 1976

121

Die stl. Behandlung der politischen Parteien und politischen Vereine richtete sich nach § 8 KStG 1975, insbes. nach § 8 Abs. 2 KStG 1975. Im Gegensatz zu gemeinnützigen Körperschaften (§ 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1975) und Berufsverbänden (§ 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1975) waren politische Parteien und politische Vereine nicht persönlich von der KSt befreit. Bei der Veranlagung blieben lediglich bestimmte Einkünfte außer Ansatz (vgl. § 8 Abs. 2).

Der Begriff der politischen Partei richtete sich nach § 2 Parteiengesetz (PartG) v. 24.7.1967 (BGBl. I 1967, 773). Als politische Vereine sind alle Vereine anzusehen, die eine Einwirkung auf politische Angelegenheiten bezwecken (so § 3 des inzwischen aufgehobenen Reichsvereinsgesetzes v. 19.4.1908, RGBl. 1908, 151). Der politische Verein unterscheidet sich von der politischen Partei im Wesentlichen dadurch, dass der politische Verein nicht die Aufstellung von Kandidaten für Wahlkörperschaften verlangt. Zum Charakter des politischen Vereins gehört allgemein das Bestreben, einen unmittelbaren Einfluss auf die staatliche Willensbildung zu gewinnen (so der BFH in seinem Gutachten v. 17.5.1952 – I D 1/52 S, BStBl. II 1952, 228). Politische Vereine sind somit Körperschaften, die an der politischen Willensbildung auf den Gebieten des öffentlichen Lebens mitwirken, ohne die Voraussetzungen einer politischen Partei iSd. § 2 PartG zu erfüllen (vgl. auch BFH v. 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844 [849]).

Die StVergünstigungen für politische Vereine setzen im Übrigen voraus, dass die Körperschaften nicht die Rechte anderer verletzen und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstoßen (vgl. Art. 2 Abs. 1 GG). Illegale Tätigkeiten können nicht die Voraussetzungen für stl. Vergünstigungen schaffen.

bb) Rechtslage von 1977 bis einschließlich 1983

122

Im KStG 1977 wurde die Vorschrift aus § 8 Abs. 2 KStG 1975 in den Katalog der persönlichen Befreiungen übernommen und dabei inhaltlich an die Regelung für Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter (§ 5 Abs. 1 Nr. 5) angepasst. Diese Anpassung diente der Vereinheitlichung strechtl. Bestimmungen.

Die neue Vorschrift stellte klar, dass eine Vereinigung, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet war, nicht eine politische Partei oder ein politischer Verein iSd. Vorschrift war; dies dürfte sich aus dem Begriff ohne Weiteres ergeben. Durch die gänzlich andere Formulierung der Befreiungsvorschrift wurden der Sache nach lediglich Einkünfte aus VuV (§ 21 EStG), die nach § 8 Abs. 2 KStG 1975 stpfl. waren, zusätzlich freigestellt. Im Übrigen trat keine sachliche Änderung ein (so auch die amtliche Begründung, vgl. BTDrucks. 7/1470, 7/5310).

cc) Rechtslage ab 1984

123

Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. 1984 I, 7): Im Rahmen der Neuregelung der Parteienfinanzierung ist neben einigen anderen strechtl. Änderungen – insbes.

hinsichtlich des Spendenabzugs (§ 9 Nr. 3) sowie im Bereich der gemeinnützigen Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) – auch § 5 Abs. 1 Nr. 7 mit Wirkung ab VZ 1984 geändert worden. Nach der Neufassung sind politische Parteien iSd. § 2 PartG von der KSt befreit. Die Fassung nimmt zusätzlich die Gebietsverbände der Parteien auf und stellt klar, dass – wie nach der ab 1977 geltenden gesetzlichen Regelung – eine StBefreiung ausgeschlossen ist, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Die politischen Vereine werden von der ab 1984 geltenden StBefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 7 nicht mehr erfasst.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die kommunalen Wählervereinigungen und ihre Dachverbände werden den politischen Parteien gleichgestellt. Damit wurde die Entscheidung des BVerfG v. 29.9.1998 (2 BvL 64/93, BStBl. II 1999, 110) umgesetzt, wonach der Ausschluss dieser Vereinigungen – und damit die bisherige Regelung des Abs. 1 Nr. 7 – für verfassungswidrig erklärt wurde.

2. Steuerbefreiung der politischen Parteien und ihrer Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände (Abs. 1 Nr. 7 Satz 1)

124 a) Politische Parteien

Die StBefreiung erstreckt sich auf politische Parteien iSd. § 2 PartG, der den Begriff der Partei wie folgt umschreibt:

„Parteien sind Vereinigungen von Bürgern, die dauernd oder für längere Zeit für den Bereich des Bundes oder eines Landes auf die politische Willensbildung Einfluß nehmen und an der Vertretung des Volkes im Deutschen Bundestag oder einem Landtag mitwirken wollen, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere nach Umfang und Festigkeit ihrer Organisation, nach der Zahl ihrer Mitglieder und nach ihrem Hervortreten in der Öffentlichkeit eine ausreichende Gewähr für die Ernsthaftigkeit dieser Zielsetzung bieten. Mitglieder einer Partei können nur natürliche Personen sein.“

Eine Vereinigung kann danach nur als Partei anerkannt werden, wenn sie Gewähr für eine „Festigkeit ihrer Organisation“, für „Zahl ihrer Mitglieder“ und für „Hervortreten in der Öffentlichkeit“ bietet. Auf die Rechtsfähigkeit kommt es nicht an. Politische Parteien können sich sowohl als rechtsfähige als auch als nichtrechtsfähige Vereine organisieren. Politische Parteien sind keine Vereine im Sinne des Gesetzes zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts (Vereinsgesetz), vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 Vereinsgesetz.

Mitglieder einer Partei können ausschließlich natürliche Personen sein (§ 2 Abs. 1 Satz 2 PartG). Eine politische Partei liegt nicht vor, wenn ihre Mitglieder oder die Mitglieder ihres Vorstands in der Mehrheit Ausländer sind oder sie den Sitz oder die Geschäftsleitung im Ausland haben (§ 2 Abs. 3 PartG).

125 b) Gebietsverbände der politischen Parteien

§ 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 in der ab 1984 geltenden Fassung befreit ausdrücklich auch die Gebietsverbände der politischen Parteien von der KSt. Nach § 7 Abs. 1 PartG gliedern sich die politischen Parteien in Gebietsverbände. Welche Gebietsverbände eine Partei bilden will, ist ihr überlassen. Üblich ist idR eine territoriale Gliederung in Landes-, Bezirks-, Kreis- und Ortsverbände. In Großstädten ist eine weitere Unterteilung zB in Unterortsverbände möglich.

Die Gebietsverbände können rechtsfähige Vereine sein. Gebietsverbände, die keine eigene Rechtsfähigkeit besitzen, sind idR nichtrechtsfähige Vereine. Unab-

hängig von ihrer Rechtsform müssen sie nämlich eigene, von ihren Mitgliedern zu wählende Organe haben sowie ein gewisses Maß an Selbständigkeit gegenüber der Gesamtpartei besitzen. Die Untergliederung muss die Angelegenheiten ihres Bereichs selbst regeln können.

Nach dem auf § 7 Abs. 1 PartG beruhenden verbandsmäßigen Aufbau der Parteien stellen die nichtrechtsfähigen Untergliederungen keine unselbständigen Abteilungen der Gesamtpartei dar. Die Gebietsverbände erfüllen zumindest die Voraussetzungen der nichtrechtsfähigen Vereine (vgl. auch SEIFERT, Die politischen Parteien im Recht der Bundesrepublik Deutschland, 1984, 269).

Für den Bereich der Besteuerung ergibt sich aus der Rechtsstellung der Gebietsverbände die Folgerung, dass die Gebietsverbände als rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereinigungen neben der Parteispitze (Bundes- bzw. Landespartei) selbständige Steuersubjekte sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5). Insoweit hat die ausdrückliche Erwähnung der Gebietsverbände in § 5 Abs. 1 Nr. 7 ihre Berechtigung.

c) Kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände

126

Kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände sind durch Art. 4 StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) in § 5 Abs. 1 Nr. 7 aufgenommen worden. Hintergrund der Neuregelung war ein Beschluss des BVerfG v. 29.9.1998 (2 BvL 64/93, BStBl. II 1999, 110), wonach Nr. 7 aF insoweit mit dem GG unvereinbar war, als kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände im Gegensatz zu den politischen Parteien und ihren Gebietsverbänden keine gesetzliche Befreiung von der KSt gewährt wurde. Hierin wurde ein Verstoß gegen das Grundrecht auf Chancengleichheit gesehen.

Ebenso wie bei politischen Parteien gilt die StBefreiung nicht, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2).

3. Ausschluss von der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 7 Satz 2)

a) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

aa) Regelungsinhalt

127

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 ist die StBefreiung für politische Parteien insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle StPflcht). Zur Erläuterung des Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. Anm. 61 ff. und 74.

Anders als die StBefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 für gemeinnützige Körperschaften, die nach stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64 AO) und stfreien Zweckbetrieben (§ 65 AO) unterscheidet, kennt die StBefreiungsvorschrift für politische Parteien nur den stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Somit sind politische Parteien auch mit entgeltlichen Tätigkeiten stpfl., die im Wesentlichen oder gar ausschließlich dem gesetzlichen Zweck der Parteien dienen und ihnen begriffsimmanent sind (zB Vertrieb von Druckerzeugnissen, mit denen die Parteien ihre politischen Ziele in den Prozess staatlicher Willensbildung einführen).

Die politischen Parteien sind nur mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stpfl., der über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Vermögensverwaltung fällt demnach bei politischen Parteien in den stfreien Bereich. Vermögensverwaltung liegt idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinlich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO).

128 **bb) Abgrenzungsfragen**

Beteiligung an Kapitalgesellschaften bei Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung: Politische Parteien übertragen häufig ihre wirtschaftliche Tätigkeiten auf KapGes., an denen sie beteiligt sind. Die Beteiligung einer politischen Partei an einer KapGes. ist grds. Vermögensverwaltung. Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (entsprechende Anwendung von BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753). Eine Einflussnahme auf die KapGes. im Rahmen der den Gesellschaftern nach dem Gesetz zustehenden Rechte und Pflichten als Gesellschafter kann die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht rechtfertigen. Die Beteiligung an einem Unternehmen, das ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, ist – auch bei Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung – kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Durchführung von Veranstaltungen gegen Eintrittsgeld: Dazu gehören insbes. Veranstaltungen (auch Wahlveranstaltungen), die mit künstlerischen oder sonstigen Darbietungen verbunden sind oder bei denen Speisen und Getränke ausgegeben oder Gebrauchsgegenstände (zB Kugelschreiber oder Regenschirme mit Parteiemblem) verkauft werden.

Die Durchführung von Veranstaltungen begründet uE keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn für das „Eintrittsgeld“ eine Gegenleistung im Sinne eines wirtschaftlichen Äquivalents nicht geboten wird, es also am Verhältnis eines Leistungsaustauschs fehlt (vgl. BFH v. 1.4.1960 – I 134/58 U, BStBl. II 1960, 231).

Beispiel: Eine Parteigliederung führt eine Wahlveranstaltung für einen begrenzten Personenkreis durch, bei der den Teilnehmern für ein „Eintrittsgeld“ lediglich Wahlreden geboten werden. Da Wahlreden idR unentgeltlich erbracht zu werden pflegen, hat das erhobene „Eintrittsgeld“ nicht den Charakter einer Gegenleistung; das Eintrittsgeld wird vielmehr unabhängig von dem Gebotenen zur Finanzierung der allgemeinen Parteiarbeit geleistet.

Erbringt die Partei dagegen eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne, dann gehört auch ein überhöhtes Entgelt zu den Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zB Teilnahme an einem von der Partei veranstalteten „Nikolausessen“, bei dem die Teilnehmer die Möglichkeit haben, mit prominenten Politikern zu diskutieren).

Herstellung und Vertrieb von Druckerzeugnissen (zB Bücher, Broschüren, Zeitschriften einschließlich des Inseratengeschäfts): Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nicht gegeben, wenn Druckerzeugnisse der Partei (zB die Parteizeitung), die nur für die Unterrichtung der Parteimitglieder vorgesehen sind, verkauft werden. Der Anzeigenteil (Inseratengeschäft) in derartigen Druckerzeugnissen stellt allerdings einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (entsprechende Anwendung von BFH v. 28.11.1961 – I 34/61 U, BStBl. II 1962, 73).

129 **cc) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen**

Die politischen Parteien haben nach § 28 PartG Bücher über ihre Einnahmen und Ausgaben sowie über ihr Vermögen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen (Vermögensbilanz). Außerdem haben sie und ihre Landesverbände nach § 24 PartG einen Rechenschaftsbericht, bestehend aus einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie einer Vermögensrechnung, zu erstellen. Die den Landesverbänden nachgeordneten Gebietsverbände haben Teilberichte zu erstellen.

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern und zur Erstellung des Rechenschaftsberichts und der Teilberichte nach Maßgabe der Vorschriften des Parteiengesetzes ist auch für Zwecke der Besteuerung zu beachten (§ 140 AO). Die nach §§ 24, 28 PartG vorzunehmenden Aufzeichnungen reichen allerdings für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht aus. Sowohl die Buchführung als auch der Rechenschaftsbericht nach Maßgabe des Parteiengesetzes erstrecken sich auf die gesamte Tätigkeit der Partei bzw. der Gebietsverbände, also auch auf den stbefreiten Bereich. Außerdem sind in der Buchführung und im Rechenschaftsbericht der Partei die Ergebnisse der Landesverbände und in den Rechenschaftsberichten der Landesverbände die Ergebnisse der nachgeordneten Gebietsverbände enthalten. Für die Besteuerung der Partei und des jeweiligen Gebietsverbands kommt es dagegen auf den Gewinn aus dem oder den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben an. Die Besteuerungsgrundlagen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind uE aufgrund besonderer Buchführungsunterlagen zu ermitteln und dem FA zu erklären. Dabei reicht es aus, wenn die BE und BA des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus der Buchführung iSd. § 28 PartG bzw. aus den Rechenschaftsberichten und Teilberichten (§ 24 PartG) abgeleitet und in einer besonderen Anlage zur KStErklärung dargestellt werden. Es kann auch angezeigt sein, für größere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gesonderte Bilanzen und GuV zu erstellen. In Ausnahmefällen kann für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Handels- oder Steuerrecht die Verpflichtung bestehen, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und den Gewinn durch Vermögensvergleich zu ermitteln.

b) Veranlagung zur Körperschaftsteuer

130

Soweit die Parteien iSd. § 2 PartG und ihre Gebietsverbände einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung ausgeschlossen (partielle StPflcht). Da die Gebietsverbände idR rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG sind (vgl. Anm. 71), sind sie mit dem von ihnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (= wirtschaftliche Aktivitäten, die sie in eigenem Namen – zB unter eigenem Briefkopf – und auch für eigene Rechnung durchführen) als selbständige Steuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG zur KSt heranzuziehen (dezentrale Besteuerung).

Werden von der politischen Partei bzw. von den stl. selbständigen Gebietsverbänden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb für sich, sondern die Körperschaft mit dem zusammengefassten Ergebnis (Gewinn-Verlust-Ausgleich) aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe kstplf.

Bei der Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der politischen Parteien bzw. der Gebietsverbände wird der Freibetrag für kleinere Körperschaften nach § 24 berücksichtigt. Die dezentrale Besteuerung führt bei den Gebietsverbänden insofern zu einer Verwaltungsmehrarbeit, als von diesen selbst eine StErklärung zu erstellen und abzugeben ist. Die Besteuerung der Gebietsverbände hat jedoch den Vorteil, dass jedem einzelnen Gebietsverband der Freibetrag nach § 24 zusteht (MARTENS, DStR 1984, 330).

4. Besteuerung der politischen Vereine

131

Politische Vereine sind ab 1.1.1984 nicht mehr persönlich von der KSt befreit. In die Neufassung des § 5 Abs. 1 Nr. 7 im Rahmen des Gesetzes zur Änderung

des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) ist die StBefreiung für politische Vereine nicht mehr aufgenommen worden. Eine Begründung für den Wegfall der StBefreiung für politische Vereine wird in den Gesetzesmaterialien (vgl. BTDrucks. 10/183 und 10/697) nicht gegeben. Das Änderungsgesetz verschärft die ungleichmäßige Behandlung von Parteien und politischen Vereinen, die darin bestand, dass Spenden an politische Vereine im Gegensatz zu Spenden an Parteien nicht abzugsfähig waren, erheblich. Neben der Beibehaltung der persönlichen StBefreiung können die politischen Parteien durch die ab 1984 geltenden Spendenabzugsregelungen mit einer erheblichen Steigerung ihres Spendenaufkommens rechnen. Die unterschiedliche Behandlung von politischen Parteien einerseits und politischen Vereinen andererseits dürfte aber im Hinblick auf das Urteil des BVerfG v. 15.1.1985 (2 BvR 1163/82, BVerfGE 69, 92) mit dem Grundgesetz vereinbar sein.

Politische Vereine, die bis 1983 unter die Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 7 fielen, können die StVergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 nicht in Anspruch nehmen, weil es an einer unmittelbaren Förderung der gemeinnützigen Zwecke fehlt (vgl. FG Berlin v. 10.6.1982 – IV 296/81, EFG 1983, 197, rkr.). Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke kann auch nicht aus der Änderung des § 52 Abs. 2 AO durch das Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1577; BStBl. I 1984, 7) hergeleitet werden. Die satzungsmäßigen Aufgaben der politischen Vereine stimmen mit den in § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO aufgeführten stbegrünstigten Zwecken nicht überein.

Mit Urteil BFH v. 9.2.2011 (I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113) hat der BFH die Gemeinnützigkeit eines politischen Vereins aufgrund einer allgemeinen politischen Betätigung, die in keinem Zusammenhang mit den satzungsmäßigen Zwecken steht, verneint. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die politischen Forderungen des Vereins nichts mit seinem satzungsmäßigen Ziel (Förderung der Kultur) zu tun hatten. Eine Berufung auf die StBefreiung schied aus, da die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins nicht ausschließlich auf die Erfüllung seiner satzungsmäßigen Zwecke gerichtet war (§§ 56, 63 Abs. 1 AO).

132–139 Einstweilen frei.

IX. Berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 8)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8

140 a) Grundinformation

Die Vorschrift befreit berufsständische öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von der KSt. Voraussetzungen der StBefreiung sind, dass die Einrichtung die Pflichtmitgliedschaft der Angehörigen einer Berufsgruppe vorsieht und darüber hinaus die Beitragssätze satzungsgemäß auf das Zwölf- bzw. Fünfzehnfache der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung begrenzt sind.

Zweck der Vorschrift ist die Gleichstellung der berufsständischen Versorgungswerke mit den Sozialversicherungsträgern. Hierfür ist die StBefreiung erforderlich, denn bei den Sozialversicherungsträgern handelt es sich um stbefreite Hoheitsbetriebe, während die berufsständischen Versicherungs- und Versor-

IX. Pflichtversicherungseinrichtungen (Nr. 8) Anm. 140–142 § 5 KStG

gungseinrichtungen nach der Rspr. des BFH als stpfl. BgA qualifizieren (BFH v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355). Diese Zwecksetzung ist jedoch im Wortlaut der Vorschrift nicht zum Ausdruck gekommen und aufgrund der Systemunterschiede zwischen gesetzlicher Rentenversicherung (Umlageverfahren) und berufsständischen Versorgungswerken (Kapitaldeckungsverfahren) regelmäßig auch nicht als Auslegungsmaßstab geeignet (BFH v. 9.2.2011 – I R 47/09, BFH/NV 2011, 1257).

Die StBefreiung verstößt nach Auffassung des BFH nicht gegen das Grundgesetz. Sie kann zwar zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen (zB mit privaten Versicherern) führen. Diese sind jedoch gerechtfertigt. Die Vorschrift stellt auch keine europarechtl. unzulässige Beihilfe dar (BFH v. 9.2.2011, I R 47/09, BFH/NV 2011, 1257).

Eine vergleichbare Freistellung von der GewSt ist in § 3 Nr. 11 GewStG geregelt.

b) Rechtsentwicklung

141

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BStBl. I 1965, 217): Die StBefreiung wurde erstmals als § 4 Abs. 1 Nr. 10 eingefügt. Danach waren öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen mit Pflichtmitgliedschaft stbefreit, wenn die satzungsmäßigen Höchstbeiträge auf das Zwölfwache der Beiträge der Sozialversicherung begrenzt waren.

Gesetz zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182): Die Vorschrift wurde mit Rückwirkung ab VZ 1965 dahingehend ergänzt, dass sich die Höchstsätze der Beiträge auf das Fünfzehnfache erhöhten, wenn die Einrichtungen lediglich Pflichtmitgliedschaften und unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließende freiwillige Mitgliedschaften gestatteten.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2579): Die StBefreiungsvorschrift wurde inhaltlich unverändert als § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG 1977 übernommen.

RentenreformG 1992 v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2261): Die Verweisung auf §§ 1387, 1388 RVO wurde mit Wirkung ab VZ 1992 (§ 54 Abs. 2c KStG 1977) durch eine inhaltliche Darstellung unter Berücksichtigung der seit dem 1.1.1977 geltenden stufenlosen Beitragsentrichtung ersetzt; dies entsprach auch schon der vorherigen Verwaltungspraxis (BMF v. 14.7.1987 – IV B 7 - S 2728-6/87, BStBl. I 1987, 1763).

Gesetz zu Übergangsregelungen zur Organisationsreform in der gesetzlichen Rentenversicherung v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242): Die Wörter „Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten“ wurden durch die Wörter „allgemeine Rentenversicherung“ ersetzt. Dies war Folge der Zusammenfassung der bis dahin organisatorisch getrennten Arbeiter- und Angestelltenversicherung zur allgemeinen Rentenversicherung.

2. Befreite berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen nach Nr. 8

a) Berufsständische öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen

142

Die StBefreiung erfasst berufsständische öffentlich-rechtl. Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen.

Hierzu zählen insbes. die Versorgungseinrichtungen der kammerfähigen freien Berufe, dh. der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, psychologischen Psychotherapeuten,

Ingenieure, Apotheker, Architekten, Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, Notare, Steuerberater und Rechtsanwälte. Eine zwingende Beschränkung nur auf die freien Berufe besteht jedoch nicht. So erfasst die Vorschrift zB auch Versorgungswerke von Landtagsabgeordneten (zB das Versorgungswerk der Mitglieder des Landtags Nordrhein-Westfalen). Das BMF veröffentlicht im Hinblick auf § 10 EStG regelmäßig eine Liste der berufsständischen Versorgungswerke (BMF v. 8.7.2014 – V C 3 - S 2221/07/10037:005; BStBl. I 2014, 1098).

Die bestehenden Einrichtungen sind auf landesgesetzlicher Grundlage als öffentlich-rechtl. Pflichtversicherungseinrichtungen eigener Art errichtet. Im Hinblick auf die Vermögensanlage verweist das Landesrecht regelmäßig auf das Versicherungsaufsichtsrecht, so dass die Einrichtungen dem VAG iVm. der AnlV unterliegen. Die Rechts- und Versicherungsaufsicht üben idR bestimmte Landesbehörden aus (zB Innen-, Wirtschafts- oder Finanzministerium).

Die Einrichtungen müssen nicht selbst rechtsfähig sein. Die StBefreiung erfasst Versorgungswerke unabhängig davon, ob es sich um eigenständige KdöR, die als BgA qualifizieren (§ 4 Abs. 2), oder um unselbständige BgA von im Übrigen hoheitlich tätigen öffentlichen Körperschaften handelt (§ 1 Abs. 6 iVm. § 4 Abs. 1).

143 b) Pflichtmitgliedschaft

Die Versorgungseinrichtungen müssen eine Pflichtmitgliedschaft für die Angehörigen der Berufsgruppe(n) vorsehen, für die sie errichtet wurden. Die Pflichtmitgliedschaft ergibt sich aus der jeweiligen landesgesetzlichen Grundlage des berufsständischen Zusammenschlusses (Kammergesetz) bzw. der entsprechenden Versorgungseinrichtung. Die Möglichkeit einer freiwilligen Mitgliedschaft anderer Personen ist nicht ausgeschlossen. Dies betrifft in der Praxis vor allem den wichtigen Fall, dass die Mitgliedschaft bei einer Einrichtung aufgrund eines Ortswechsels erlischt, aber die bisherige Mitgliedschaft bei der alten Einrichtung erhalten bleiben soll.

144 c) Begrenzung der Höhe der Beitragssätze

Die StBefreiung setzt voraus, dass die Satzung der Einrichtung die zulässige Beitragshöhe begrenzt. Hierdurch sollen Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privaten Versicherungen vermieden bzw. abgemildert werden.

Grundsätzlich dürfen sich die Beiträge satzungsgemäß auf maximal das Zwölfte der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze (dh. das Doppelte der Höchstbeträge) in der gesetzlichen Rentenversicherung belaufen. Hintergrund der im Vergleich zur gesetzlichen Rentenversicherung höheren Beträge ist die Annahme, dass die Angehörigen der freien Berufe wegen ihrer längeren Ausbildungszeit erst verhältnismäßig spät Mitglied ihrer jeweiligen Versorgungseinrichtung werden können; sie müssen deshalb innerhalb ihrer kürzeren Berufstätigkeit höhere Beiträge zahlen, um eine Altersversorgung zu erhalten, die der gesetzlichen Rentenversicherung in etwa entspricht.

Erhöhung: Der satzungsgemäß zulässige Höchstbetrag erhöht sich um weitere 25 % (auf das Fünzfach der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze), wenn die Satzung ausschließlich Pflichtmitgliedschaften und freiwillige Mitgliedschaften nur unter der Voraussetzung vorsieht, dass sich diese unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen.

In bestimmten Situationen erfolgen Zahlungen an die Versorgungseinrichtungen, die über die soeben dargestellten Grenzen hinausgehen. Wenn hierdurch

keine Besserstellung gegenüber der gesetzlichen Rentenversicherung erfolgt, sollte dies der StBefreiung nicht entgegenstehen. Das BMF hat dies in den beiden folgenden Konstellationen ausdrücklich anerkannt:

► *Im Rahmen des Versorgungsausgleichs* hat der Ausgleichsberechtigte Anspruch auf Zahlungen an seine Versorgungseinrichtung. Ferner hat ein ausgleichspflichtiges Mitglied das Recht, die aufgrund des Versorgungsausgleichs gekürzte Rente oder Rentenanwartschaft ganz oder teilweise aufzufüllen. Es ist unschädlich, wenn diese Beträge neben den Höchstbeträgen gezahlt werden (BMF v. 14.7.1987 – IV B 7 - S 2728-6/87, BStBl I. 1987, 1763, II).

► *Bei Altersteilzeit* ist es im Hinblick auf § 187a SGB VI unschädlich, wenn aus einer vom ArbG gezahlten Entlassungsentschädigung wegen Altersteilzeit neben den Höchstbeträgen zur Reduzierung des Versicherungsmathematischen Abschlags beim vorgezogenen Altersruhegeld Leistungen in die berufsständische Versorgungseinrichtung entrichtet werden (BMF v. 20.10.2003 – IV A 2 - S 2728-4/03, BStBl. I 2003, 558).

d) Reichweite der Steuerbefreiung

145

Die Vorschrift befreit nach zutreffender Auffassung des BFH die gesamte Tätigkeit der Einrichtung. Sie umfasst deshalb auch gewerbliche Tätigkeiten. Die StBefreiung ist nur insoweit ausgeschlossen, als die Einrichtung Erträge aus Tätigkeiten außerhalb ihrer öffentlichen Aufgaben erzielt (BFH v. 9.2.2011 – I R 47/09, BFH/NV 2011, 1257).

Relevant wird dies in der Praxis vor allem in Zusammenhang mit gewerblichen Vermögensanlagen. So werden zB bei sog. alternativen Investments (zB Private Equity Fonds) aus ertragstl. Sicht regelmäßig mitunternehmerische Beteiligungen an gewerblichen PersGes. erworben. Die Gewerblichkeit der Vermögensanlage führt nicht zum Verlust der StBefreiung oder zur partiellen StPflicht. Hierfür spricht der eindeutige Wortlaut der Vorschrift, der keine diesbezüglichen Einschränkungen (wie zB in § 5 Abs. 1 Nr. 3 oder 9) vorsieht.

Vermögensanlagen, die unter Verstoß gegen aufsichtsrechtl. Vorgaben getätigt werden, ziehen nicht automatisch den (partiellen) Verlust der StBefreiung nach sich, denn hierdurch werden nicht zwangsläufig Tätigkeiten außerhalb der öffentlichen Aufgaben ausgeübt. Dies dürfte bei einem aufsichtsrechtl. Verstoß regelmäßig erst gegeben sein, wenn der Verstoß erheblich ist und über einen gewissen Zeitraum hinweg anhält.

Einstweilen frei.

146–149

X. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 9)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9

Schrifttum: LANG, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221; Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1988; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290, 344, 395; HÜTTEMANN, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln, 1991; THIEL/EVERSBURG, Die neue Vereinsbesteuerung, Köln, 1998; MEYER, Steuern und Buchführung der Vereine, Freiburg, 2. Aufl. 2000; BISCHOFF, Die aktuelle Besteuerung von Vereinen, Bonn, 2. Aufl. 2001; BOOCHS, Steuer-

handbuch für Vereine, Verbände und Stiftungen, Köln, 3. Aufl. 2001; SCHINDLER, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften, DB 2001, 448; JACHMANN (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003); RÖSCH/WOITSCHELL/THIEL/EVERSBERG, Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht – Erwidern und Replik zu dem Beitrag von Thiel und Eversberg, DB 2007, 191, DB 2007, 1434; MÄRKLE/ALBER, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, Stuttgart, 12. Aufl. 2008; WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, München, 6. Aufl. 2009; BUCHNA/SEEGER/BROX, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 10. Aufl. 2010; SCHAUHOPF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, München, 3. Aufl. 2010; DROEGE, Europäisierung des Gemeinnützigkeitsrechts – Der offene Steuerstaat im europäischen Gemeinwohlverbund, StuW 2012, 256; HANKE/TYBUSSEK, Gemeinnützigkeit im Wandel, NWB 2012, 718; HÜTTEMANN, Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“, DB 2012, 250; SCHAUHOPF/KIRCHHAIN, Was bringt der neue AO-Anwendungserlass für gemeinnützige Körperschaften, DStR 2012, 261; SCHLEDER, Steuerrecht der Vereine, Herne, 10. Aufl. 2012; EMSER, Erleichterungen für gemeinnützige Körperschaften und ehrenamtlich Tätige im Bereich des Steuerrechts, NWB 13/2013, 908; GERSCH, Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, AO-StB 2013, 111; HÜTTEMANN, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774; KIRCHHAIN, Vom Fördern und Gefördertsein, Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften, DStR 2013, 2141; REUBER, Besteuerung der Vereine, Loseblatt.

150 a) Rechtsentwicklung

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393): Bereits das erste reichseinheitliche KStG enthielt in § 2 Nr. 4 (§ 2 Nr. 5 idF KStG 1922 v. 2.5.1922, RGBl. I 1922, 472) eine StBefreiung für Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen (zu den landesrechtl. Vorläuferregelungen HAMMER, StuW 2001, 19). Dazu erging die „VO über Anerkennung der Gemeinnützigkeit“ v. 22.4.1922 (RMBl. 181).

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Übernahme der StBefreiung in § 9 Abs. 1 Nr. 7 und Ausdehnung auch auf Körperschaften, die kirchlichen Zwecken dienen. Eine erstmals enthaltene Ermächtigung, nähere Bestimmungen über die Begriffe „gemeinnützig“ und „mildtätig“ zu treffen, wurde durch §§ 6–10, 15–17 KStDV v. 17.5.1926 (RGBl. I 1926, 244) ausgefüllt.

VO zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1.12.1930 (RGBl. I 1930, 517, 576): Durch Kap. IV Art. 4 § 3 Nr. 1 des Dritten Teils dieser VO wurde § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925 in zweifacher Weise geändert: Zum einen wurde bestimmt, dass eine stbegünstigte Körperschaft keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten darf. Zum anderen mussten die stbegünstigten Zwecke nunmehr „unmittelbar“ verwirklicht werden.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Übernahme der StBefreiung in § 4 Abs. 1 Nr. 6. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb führte allerdings nicht mehr zum vollständigen Ausschluss der StBefreiung, sondern nur noch „insoweit“ zu einer partiellen StPflicht.

Zur näheren Ausfüllung der in der Befreiungsvorschrift verwendeten Begriffe war nunmehr der Rückgriff auf §§ 17–19 StAnpG (v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925) und §§ 9–11 der Ersten KStDVO v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 163), letztere ersetzt durch die GemeinnützigkeitsVO 1941 v. 16.12.1941 (RStBl. 1941, 937) bzw. die GemeinnützigkeitsVO 1953 v. 24.12.1953 (BGBl. I 1953, 1592) mit späteren Änderungen, vorgesehen, bei deren Auslegung die FinVerw. sich „großzügig“ zeigte (koordinierter Ländererlass v. 28.4.1954, BStBl. II 1954, 50). Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1934 blieb bis zum KStG 1977 unverändert.

KStG 1977 v. 3.9.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Übernahme der StBefreiung an ihren heutigen Standort in § 5 Abs. 1 Nr. 9. Da gleichzeitig

die AO 1977 geschaffen und das StAnpG sowie die GemeinnützigkeitsVO aufgehoben wurden, verweist die Befreiungsvorschrift jetzt auf §§ 51–68 AO. In der Folgezeit ist der Wortlaut von § 5 Abs. 1 Nr. 9 Sätze 1 und 2 unverändert geblieben; allerdings haben die in Bezug genommenen Vorschriften der §§ 51–68 AO zahlreichen Änderungen unterlegen.

VereinsFG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499): Anfügung von Satz 3, der sicherstellt, dass ein selbstbewirtschafteter Forstbetrieb nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt wird und damit die StBefreiung nicht ausschließt.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2212): Einfügung der Zweckbetriebsfiktion für Forschungseinrichtungen durch § 68 Nr. 9 AO.

Stiftungsförderungsgesetz v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. I 2000, 1192): Einfügung von zusätzlichen Rücklagemöglichkeiten insbes. für Stiftungen, aber auch für andere stbegünstigte Körperschaften (namentlich durch die neue Nr. 5 in § 55 AO [zeitnahe Mittelverwendung] sowie der geänderten Nr. 7a und der neuen Nr. 11 und 12 in § 58 AO [Rücklagen]). Diese Vorschriften sind rückwirkend ab dem 1.1.2000 anzuwenden.

Investitionszulagengesetz 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Schaffung einer Erleichterung bei der Ermittlung des Gewinns aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben durch die Einfügung des § 64 Abs. 6 AO.

Gesetz zur Förderung der Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen v. 23.4.2004 (BGBl. I 2004, 606; BStBl. I 2004, 1753): Auf die Bedürfnisse behinderter Menschen zugeschnittene Beschäftigungsmöglichkeiten werden weitgehend durch Änderung des § 68 Nr. 3 AO erfasst; bedeutendste Neuerung ist die Aufnahme von Integrationsprojekten als Zweckbetrieb in § 68 Nr. 3c AO.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Vornahme redaktioneller Anpassungen in § 55 Abs. 3 AO zum 1.1.2007.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Vornahme redaktioneller und inhaltlicher Anpassungen in §§ 58 Nr. 7a, 62, 64 Abs. 6, 67 Abs. 1 und 2 sowie 68 Nr. 2 und 3 Buchst c AO.

Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Vornahme umfangreicher Änderungen zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements durch verschiedene stl. Vergünstigen sowie den Abbau von Bürokratiehemmnissen.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Erweiterung des § 51 AO um die Abs. 2 und 3. Durch Abs. 2 wird als Voraussetzung für die Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke im Ausland ein Inlandsbezug statuiert. Abs. 3 normiert den Ausschluss sog. extremistischer Körperschaften von der StBegünstigung.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Ausweitung des Anwendungsbereichs der §§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 3, 58 Nr. 1–4 AO mittels Austauschs der Wörter „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ durch „juristische Person des öffentlichen Rechts“.

Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339): Umfassende Neuerungen der Gemeinnützigkeitsvorschriften der AO (§§ 51–68), des Spendensteuerrechts in EStG, KStG und GewStG sowie weiterer zivilrechtl. Gesetze, zB betreffend die

Haftung von Organmitgliedern und besonderen Vertretern (§ 31a BGB) und Vereinsmitgliedern (§ 31b BGB). Die Vorschriften der AO betreffend das Gemeinnützigkeitsrecht in §§ 51–68 werden durch den Anwendungserlass zur Abgabenverordnung (AEAO) v. 31.1.2014 (BMF v. 31.1.2014 – IV A 3 - S 0062/14/100002, BStBl. I 2014, 290) näher konkretisiert.

151 b) Bedeutung

Rechtscharakter: Nr. 9 stellt eine sachliche StBefreiung dar (s. Anm. 11), die in ihrer umfassenden Reichweite im Einzelfall aber ähnlich wie eine persönliche StBefreiung wirken kann.

Wirtschaftliche Bedeutung: Die in der Praxis große Bedeutung dieser Befreiungsvorschrift zeigt sich nicht zuletzt daran, dass ganz unterschiedliche Gruppen von KStSubjekten unter die Norm fallen:

► *Für die zahlreichen kleineren Vereine*, die vom Gesetzgeber als förderungswürdig angesehene Zwecke verfolgen (vgl. § 52 AO), entfaltet Nr. 9 eine erhebliche Vereinfachungswirkung: Der Kontakt dieser in aller Regel von Laien ehrenamtlich geführten Vereine mit dem FA beschränkt sich auf die alle drei Jahre stattfindende formalisierte Überprüfung der StBegünstigung; weitere StErklärungen sind nicht abzugeben.

► *Weite Teile der Wohlfahrtspflege in Deutschland* (Alten- und Pflegeheime, Krankenhäuser, sonstige soziale Einrichtungen; vgl. §§ 66, 67, 68 AO) werden ebenfalls durch Nr. 9 von der KSt befreit. Dabei kann es sich durchaus um Großunternehmen mit Tausenden von Mitarbeitern und konzernartigen Strukturen handeln.

152–153 Einstweilen frei.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

154 aa) Verhältnis zur AO

Nr. 9 bedient sich eines umfassenden Rechtsverweises auf die AO. Durch die Anknüpfung an die Begriffsbestimmungen, Einzelvoraussetzungen und Rechtsfolgen der §§ 51–68 AO sowie an den in § 14 AO definierten Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird die in Nr. 9 angeordnete StBefreiung näher ausgestaltet (vgl. Anm. 94 ff.). Änderungen der einbezogenen Vorschriften der AO wirken sich daher immer auch auf Voraussetzungen und Reichweite der StBefreiung aus.

155 bb) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

Verhältnis zu § 8 Abs. 5: Diese Vorschrift stellt bei Personenvereinigungen satzungsmäßige Mitgliederbeiträge stfrei. Sie kann nur zur Anwendung kommen, wenn die Vereinigung nicht schon als solche nach Nr. 9 stbefreit ist.

Verhältnis zu § 13: Tritt eine Körperschaft in eine StBefreiung ein, hat sie eine Schlussbilanz zu Teilwerten aufzustellen (§ 13 Abs. 1 und 3). Dies führt zur Besteuerung der während der Zeit der StPflicht angesammelten stillen Reserven und soll verhindern, dass diese in der Zeit der StBefreiung stfrei realisiert werden. Von diesem Grundsatz enthält § 13 Abs. 4 Satz 1 eine Ausnahme für die StBefreiung nach Nr. 9: Hier sind für WG, die der Förderung stbegünstigter Zwecke dienen, die Buchwerte fortzuführen, was den Eintritt in die StBefreiung sehr erleichtern kann.

Diese Buchwertfortführung gilt dann auch beim Ende der StBefreiung (§ 13 Abs. 4 Satz 2), während beim Ausscheiden aus einer StBefreiung außerhalb der

Nr. 9 die WG in der Anfangsbilanz mit den Teilwerten anzusetzen sind (§ 13 Abs. 2 und 3), was zu einem erhöhten AfA-Volumen führt.

Verhältnis zu § 24: Unterhält eine nach Nr. 9 stbefeite Körperschaft einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist ein Freibetrag iHv. 5000 € vom Einkommen abzuziehen, sofern es sich nicht um eine KapGes. handelt.

Verhältnis zu weiteren Vorschriften des KStG: Siehe Anm. 13 ff.

cc) Verhältnis zu anderen steuerlichen Sondernormen für Körperschaften, die steuerbegünstigten Zwecken dienen

(1) Steuerbefreiungen und -ermäßigungen zugunsten der Körperschaft nach anderen Gesetzen 156

Gewerbsteuer: § 3 Nr. 6 GewStG enthält eine dem § 5 Abs. 1 Nr. 9 entsprechende StBefreiung für die GewSt.

Umsatzsteuer: Zahlreiche Umsätze der durch § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreiten Körperschaften sind auch von der USt befreit (vgl. § 4 Nr. 16, 18, 22 UStG). Die übrigen Umsätze – außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – unterliegen nur dem ermäßigten UStSatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG). Beträgt der stpfl. Umsatz im vorangegangenen Kj. höchstens 35000 €, kann die abziehbare Vorsteuer mit 7 % des stpfl. Umsatzes angesetzt werden (§ 23a UStG), wenn dies für die Körperschaft günstiger oder einfacher als der Ansatz der tatsächlichen Vorsteuerbeträge ist.

Erbschaft- und Schenkungsteuer: Zuwendungen an Körperschaften, die kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sind nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG stfrei.

Grundsteuer: Durch § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG ist der Grundbesitz von Körperschaften, die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, von der Grundsteuer befreit; nach § 4 Nr. 6 GrStG auch der Grundbesitz von Krankenhäusern iSd. § 67 AO. Beide Befreiungen sind nur bei unmittelbarer Benutzung des Grundstücks für den stbegünstigten Zweck anwendbar (§ 7 GrStG).

(2) Steuerlicher Abzug von Zuwendungen (Spenden) an die steuerbegünstigte Körperschaft 157

Unter Nr. 9 fallende Körperschaften werden nicht nur unmittelbar durch die für sie geltenden StBefreiungen, sondern auch mittelbar durch die stl. Abziehbarkeit von Zuwendungen (Spenden) Dritter an die Körperschaft begünstigt (für die ESt § 10b EStG, für die KSt § 9 Abs. 1 Nr. 2, für die GewSt § 9 Nr. 5 GewStG). Die genannten Vorschriften sind weitgehend identisch ausgestaltet.

Die Höhe des Spendenabzugs hängt sowohl von der Art des jeweils verfolgten stbegünstigten Zwecks als auch von der Rechtsform des stbefreiten Zuwendungsempfängers ab:

► *Zuwendungen zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und gemeinnütziger Zwecke* sind bis zur Höhe von insgesamt

- 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
- 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter

abziehbar.

► *Mitgliedsbeiträge an Körperschaften*, die

- den Sport,

- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitbetätigung dienen, zB Laientheater, Chöre, Laienorchester,
- die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 22 AO) oder
- Zwecke iSd. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO fördern, sind hingegen nicht abziehbar.

158 (3) Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen, die von steuerbegünstigten Körperschaften stammen

Übungsleiter-Freibetrag: Nach § 3 Nr. 26 bzw. 26a EStG sind Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten (Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer, Pfleger) im Dienst oder Auftrag einer unter Nr. 9 fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke bis zur Höhe von insgesamt 2400 € im Jahr estfrei.

Stipendien: Nach § 3 Nr. 44 EStG sind Forschungsstipendien, die von einer nach Nr. 9 stbefreiten Körperschaft gewährt werden, beim Empfänger stfrei.

d) Verfahrensfragen

159 aa) Verfahren der Finanzverwaltung

Ob die Voraussetzungen der StBefreiung gegeben sind, erfolgt seit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz, BGBl. I 2013 556; BStBl. I 2013, 339) durch ein eigenständiges Feststellungsverfahren nach § 60a AO. Die Norm zählt zu den wichtigsten Änderungen des Ehrenamtsstärkungsgesetz (vgl. HÜTTEMANN, DB 2013, 775). In diesem Verfahren überprüft das FA, ob die Satzung einer stbegünstigten Körperschaft den Anforderungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO genügt. Dieses Verfahren „zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“ ersetzt das bisherige Verfahren zur Erlangung der sog. vorläufigen Bescheinigung, mittels derer die FinVerw. bis zur ersten Veranlagung zur KSt bescheinigt hat, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar stbegünstigte Zwecke verfolgt.

Nimmt die stbefreite Körperschaft eine Satzungsänderung vor, ist der Bescheid mit Wirkung zum Zeitpunkt des Eintritts der Änderung aufzuheben (§ 60a Abs. 4 AO). Insofern muss die Körperschaft die Feststellung auf StBefreiung erneut beantragen, wenn sie ihre Berechtigung zum Ausstellen von Zuwendungsbescheiden kurzfristig zurückerhalten will. Die neue Vorschrift des § 60a AO ist am 29.3.2013 in Kraft getreten (Art. 12 Abs. 2 Ehrenamtsstärkungsgesetz).

Zu weiteren Verfahrensfragen vgl. Anm. 26.

160 Einstweilen frei.

161 bb) Besonderheiten des Rechtsschutzes

Ausnahmsweise Zulässigkeit von Rechtsbehelfen Dritter (Konkurrentenklagen): Während im StRecht grds. nur der Adressat eines belastenden Verwaltungsakts zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugt ist, können Freistellungsbescheide auch durch Dritte angefochten werden. Die Norm hat also drittschützenden Charakter.

Voraussetzung ist, dass diese substantiiert geltend machen, die Nichtbesteuerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beeinträchtige sie in ihrem in Satz 2 iVm. §§ 64–68 AO zum Ausdruck kommenden – und auch durch Art. 2 Abs. 1 GG garantierten – Recht zur Teilnahme an einem strechtl. nicht rechtswidrig zu ihrem Nachteil verfälschten Wettbewerb (BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63, mit weiterführender Anm. HFR 1998, 203; v. 18.9.2007 – I R 30/60, BFH/NV 2008, 490). Wenn ein

Freistellungsbescheid noch nicht ergangen ist, ist unter denselben Voraussetzungen auch eine Klage Dritter auf Feststellung der Rechtswidrigkeit der Nichtbesteuerung (§ 41 FGO) zulässig.

2. Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (Abs. 1 Nr. 9 Satz 1)

a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

aa) Alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte und gleichgestellte Körperschaften mit Sitz in der EU/im EWR 162

Der persönliche Anwendungsbereich der StBefreiung („Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“) deckt sich mit dem des § 1 Abs. 1 (zu Einzelheiten s. § 1 Anm. 29 ff.). Das heißt, jedes in § 1 Abs. 1 bezeichnete KStSubjekt kann auch unter die StBefreiung nach Nr. 9 fallen, sofern es unbeschränkt stpfl. oder es gem. Abs. 2 Nr. 2 aus europarechtl. Gründen gleichgestellt ist (s. Anm. 92 und 210–216). Dies gilt auch für Vorgesellschaften im Zeitraum zwischen formwirksamem Abschluss des Gesellschaftsvertrags und Registereintragung, denn diese Gesellschaften gelten bereits als KapGes., wenn sie später in das Handelsregister eingetragen werden (allg. dazu BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352, unter II.2.a).

In der Praxis wird die StBefreiung besonders häufig von Vereinen und Stiftungen (aus § 1 Abs. 1 Nr. 4) in Anspruch genommen; im Bereich der Wohlfahrtspflege sind ferner auch zahlreiche gemeinnützige GmbH (aus § 1 Abs. 1 Nr. 1) anzutreffen (s. THIEL in DStJG 20 [1997], 103; THIEL, GmbHR 1997, 10; PRIESTER, GmbHR 1999, 149; SCHLÜTER, GmbHR 2002, 535 [578]). Aufgrund des ausdrücklichen Hinweises auf die §§ 51–68 AO fallen jedoch Körperschaften, die einen Gemeinnützigkeitsstatuts aufgrund von anderen Gesetzen erlangt haben (zB Reichssiedlungsgesetz, Bundeskleingartengesetz) nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 9 (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 363 [3/2014]).

Für PersGes. (einschließlich der GbR, vgl. FG Hamb. v. 16.11.1985 – II 353/82, EFG 1986, 418, rkr.) bzw. Einzelpersonen existieren keine vergleichbaren StBefreiungen (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 111 [4/2013]).

bb) Keine Anwendung der Steuerbefreiung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften außerhalb der EU bzw. des EWR 163

Nach Abs. 2 Nr. 2 ist die StBefreiung auf beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1 (Körperschaften ohne Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) grds. nicht anzuwenden (BFH v. 18.4.1975 – III B 24/74, BStBl. II 1975, 595, ähnlich BFH v. 20.7.2001 – I B 157/00, BFH/NV 2002, 34, beide zu Körperschaften, deren Sitzstaat im Streitjahr nicht Mitglied der EG war). Dies gilt jedoch nicht für Körperschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats der EU bzw. des EWR (Island, Norwegen, Liechtenstein) errichtet und dort ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung haben (s. Anm. 210–216).

Die Regelung in Nr. 9 schließt jedoch nicht aus, dass aufgrund von DBA bestimmte ausländ. Körperschaften von der KSt befreit sind. So räumt namentlich das deutsch-amerikanische DBA in Art. 27 Gesellschaften oder Organisationen, die ausschließlich religiöse, wissenschaftliche oder öffentliche Zwecke verfolgen, auch im Vertragsstaat StFreiheit ein, sofern sie dies beanspruchen können, wenn sie in diesem Land organisiert und tätig wären. Vergleichbare Bestimmungen bestehen auch gem. Art. 21 DBA-Frankreich und Art. 28 DBA-Schweden.

164 **cc) Regionale bzw. funktionale Untergliederungen**

Regionale Untergliederungen (zB Landes-, Bezirks-, oder Ortsverbände) können selbständige KStSubjekte sein und damit in den persönlichen Anwendungsbereich der Nr. 9 fallen (BMF v. 18.10.1988 – IV A 2 - S 7140, BStBl. I 1988, 443). Eine StBegünstigung besteht namentlich dann, wenn der Verband über eigene satzungsmäßige Organe (Mitgliederversammlung und Vorstand) und eine eigene Kassen verfügt sowie nach außen hin im eigenen Namen auftritt (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 183; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 112 [4/2013]). Gleiches gilt für Dach- und Spitzenverbände, da aufgrund gesetzlicher Fiktion auch diese stbegünstigte Zwecke verfolgen (vgl. § 57 Abs. 2 AO).

Funktionale Untergliederungen von Körperschaften gelten hingegen nicht als selbständige KStSubjekte (vgl. § 51 Satz 3 AO). Dies gilt selbst dann, wenn sie zivilrechtl. als eigene nichtrechtsfähige Vereine behandelt werden. Solche Untergliederungen können die StBegünstigung in Nr. 9 daher unabhängig von ihrer Organisationsform nicht in Anspruch nehmen. Anderenfalls könnte eine gemeinnützige Körperschaft durch Aufteilung in verschiedene funktionale Untergliederungen die Besteuerungsgrenze für stpfl. Geschäftsbetriebe (§ 64 Abs. 3 AO) mehrfach in Anspruch nehmen. Dies aber gilt nach § 42 AO als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten und ist damit unzulässig (§ 64 Abs. 4 AO).

b) Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 51 bis 68 AO165 **aa) Regelungstechnik: Verweis auf die Vorschriften der AO**

Die sachlichen Voraussetzungen für die StBefreiung sind zwar in Nr. 9 Satz 1 genannt; die dort verwendeten Tatbestandsmerkmale können aber nur unter Heranziehung der §§ 51–68 AO ausgefüllt werden. Entsprechend kann diese Kommentierung nur einen Überblick über die einbezogenen Vorschriften der AO vermitteln; wegen der Einzelheiten muss auf die einschlägigen Kommentare zur AO verwiesen werden.

bb) Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke166 **(1) Gemeinnützige Zwecke gem. § 52 AO**

Nach der Legaldefinition des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

§ 52 Abs. 2 AO enthält durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) mit Wirkung ab 1.1.2007 einen abschließenden Katalog von Zwecken, die der Gesetzgeber als gemeinnützig ansieht. Dieser Katalog tritt an die Stelle der dort vormals enthaltenen Aufzählung (vgl. BTDrucks. 16/5200, 20) die – trotz ihres umfassenden Charakters – nach ihrem klaren Wortlaut („insbesondere“) nicht abschließend war (BFH v. 14.9.1994 – I R 153/93, BStBl. II 1995, 499).

Förderung der Allgemeinheit: Die Tätigkeit der Körperschaft muss auf die Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein. Der Begriff der Allgemeinheit ist gesetzlich nicht (positiv) definiert, sondern wird lediglich (negativ) abgegrenzt. So ist eine Förderung der Allgemeinheit einerseits dann nicht gegeben, wenn der begünstigte Personenkreis fest abgeschlossen ist, zB Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder andererseits infolge seiner

Abgrenzung dauernd nur klein sei kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Ferner kann eine Förderung der Allgemeinheit nicht allein deswegen angenommen werden, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer KdöR zuführt (§ 52 Abs. 1 Satz 3 AO).

Die Einschränkung, wonach keine Förderung der Allgemeinheit im Falle der Förderung nur kleiner Kreise vorliegt, betrifft in der Praxis vor allem exklusive Sportvereine mit hohen Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (Einzelheiten aus Sicht der FinVerw.: AEAO zu § 52 Nr. 1; eher großzügig BFH v. 13.8.1997 – I R 19/96, BStBl. II 1997, 794; v. 23.7.2003 – I R 41/03, BFHE 203, 305, beide betr. Golfclub).

Eine Förderung verlangt, dass etwas vorangebracht, vervollkommenet oder verbessert wird (BFH v. 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. II 1989, 391). Da nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO schon dann gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, wenn die begünstigte Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit zu fördern, genügen bereits vorbereitende Handlungen (BFH v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482); der Eintritt des angestrebten Erfolgs ist somit nicht zwingend. Andererseits ist die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu erfüllen, nicht ausreichend (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 375 [6/2012]). Eine Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet ist nach Auffassung der BFH in folgenden Fällen gegeben: So decken materielle Werte den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards ab, während das Geistige bzw. Sittliche die ideelle Sphäre, dh. den Bereich der Vernunft und des Schöngestigen, betrifft (BFH v. 23.11.1988 – I R 11/18, BStBl. II 1989, 391).

Struktureller Inlandsbezug: Durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) ist ab VZ 2009 die Förderung der Allgemeinheit grds. auf Personen beschränkt, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (§ 51 Abs. 2 AO). Im Falle der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke im Ausland ist Voraussetzung, dass entweder natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert oder die Tätigkeit der Körperschaft zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann (AEAO zu § 51 Abs. 2 Nr. 7; LfSt. Bayern v. 11.9.2012, KSt-Kartei BY § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 1.18).

Ausschluss bei Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung: Bestrebungen, die sich gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung richten, sind nicht als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen (BFH v. 11.4.2012 – I R 11/11, DStR 2012, 1222; DROEGE, StuW 2012, 256). Ist eine in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannte Betätigung hingegen nach der allgemeinen Rechtsordnung erlaubt, kann ihr die Gemeinnützigkeit nicht allein deshalb abgesprochen werden, weil sie staatlichen Zielen widerspricht (BFH v. 29.10.1997 – I R 13/97, BStBl. II 1998, 9; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 115 [4/2013]).

(2) Mildtätige Zwecke gem. § 53 AO

167

Mildtätigkeit im Sinne des Gesetzes bedeutet die Unterstützung von Personen, die entweder infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Bezüge bestimmte – angesichts der Anknüpfung an das Vier- bzw. Fünffache des Regelsatzes nach § 28 SGB XII recht großzügige – Einkommensgrenzen nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO).

Mildtätige (§ 53 AO) und gemeinnützige (§ 52 AO) Zwecke können gleichzeitig verfolgt werden (FG Berlin v. 6.10.2003 – 8 K 8844/99, EFG 2004, 316, rkr.). Anders als bei § 52 AO ist hier die Förderung der Allgemeinheit nicht erforder-

lich; auch die Unterstützung eines abgegrenzten Kreises hilfsbedürftiger Personen kann mildtätig sein (RFH v. 20.1.1940, RStBl. 1940, 190); dabei darf jedoch nicht die Förderung einer bestimmten Personengruppe (zB die Verwandtschaft) im Vordergrund stehen (AEAO zu § 53 AO Nr. 3).

168 (3) Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO

Kirchliche Zwecke sind gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die KdöR ist, selbstlos zu fördern (§ 54 Abs. 1 AO). Religionsgemeinschaften, die als KdöR iSd. § 54 AO anerkannt sind, sind zB die evangelische und katholische Kirche. Zu den kirchlichen Zwecken zählen gemäß der Aufzählung in § 54 Abs. 2 AO ua. die Verwaltung von Kirchenvermögen und die Errichtung von Kirchen und Gemeindehäusern. Diese Aufzählung ist nicht abschließend.

Zu beachten ist, dass die großen Kirchen und diejenigen kleineren Religionsgemeinschaften, die nach Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 5 WRV selbst den Status einer KdöR haben, nicht etwa nach Nr. 9 stbefreit sind, sondern mangels Erwähnung in § 1 Abs. 1 schon von vornherein nicht unbeschränkt kstpf. sind.

Soll eine Religionsgemeinschaft gefördert werden, die nicht als KdöR, sondern privatrechtl. organisiert ist, fällt dies zwar nicht unter § 54 AO, wohl aber – als Förderung der Religion – unter den Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO (vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO). Ob eine KdöR gegeben ist, richtet sich nach dem öffentlichen Recht des Bundes oder eines Landes (BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120).

169 (4) Gemeinsame Voraussetzung: Selbstlosigkeit gem. § 55 AO

Die §§ 52–54 AO setzen nach ihrem Wortlaut jeweils voraus, dass der stbegünstigte Zweck von der Körperschaft „selbstlos“ verfolgt wird. Hierzu enthält § 55 Abs. 1 AO detaillierte Anforderungen:

Die Körperschaft darf nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen (Einleitungssatz des § 55 Abs. 1 AO). Eine Körperschaft verfolgt eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen fördert (BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631) bzw. die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, die eigenen Einkünfte und das Vermögen zu vermehren oder wenn dem stbegünstigten Zweck mit Gewinnstreben nachgegangen wird (BFH v. 26.4.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670). Bereits zu hohe Kosten der Verwaltung und Spendeneinwerbung können die Selbstlosigkeit ausschließen (BFH v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, unter II.4.d, e: Einzelfallbetrachtung). Andererseits hindern das Vorhandensein wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie die private Vermögensverwaltung die Annahme von Selbstlosigkeit nicht, sofern diese Betätigungen der Körperschaft nicht das Gepräge geben. Schädlich hingegen ist die Förderung wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder (BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631), Angehöriger oder anderer nahestehender Personen, wenn diese Förderung „in erster Linie“ erfolgt, dh. ein nicht lediglich nachrangiges Ziel der Körperschaft ist (BFH v. 6.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335).

Mittel dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO). Dies bedeutet zum einen, dass sämtliche Mittel der Körperschaft – auch versteuerte Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, soweit sie nicht reinvestiert werden müssen (BFH v. 15.7.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; dazu BMF v. 15.2.2002, BStBl. I 2002, 267) – nur für den ideellen Bereich zu verwenden sind. Umgekehrt dürfen Mittel aus dem ideellen Bereich nicht für dauerhaft verlustbringende wirtschaftliche Geschäfts-

betriebe verwendet werden (BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711, unter II. A. 2). Zum anderen dürfen die Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft keine Gewinnanteile oder sonstige Zuwendungen erhalten (Nr. 1 Satz 2). Offene oder vGA stellen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit dar, soweit sie nicht an eine gemeinnützige Körperschaft für begünstigte Zwecke erfolgen (BFH v. 12.10.2010 – I R 156/94, BStBl. II 2012, 226); auch beim Ausscheiden von Mitgliedern ist allenfalls die Rückzahlung der geleisteten Einlagen mit dem Gemeinnützigkeitsstatus vereinbar (Nr. 2). Ferner darf keine Person (auch kein Nichtmitglied) durch überhöhte Vergütungen begünstigt werden (Nr. 3). Parteispenden sind – unabhängig von ihrer Höhe – schädlich (BFH v. 22.1.1997 – I R 156/94, BFH/NV 1999, 145).

Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO): Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen (stbegünstigten) Zwecks darf das stfrei angesammelte Vermögen der Körperschaft nicht beliebig verteilt, sondern muss für stbegünstigte Zwecke verwendet werden. Diese Verwendungszwecke müssen grds. bereits in der Satzung genau bestimmt werden (§ 61 AO) und haben somit die Funktion eines Buchnachweises.

Zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO): Die Körperschaft muss ihre Mittel grds. zeitnah für ihre stbegünstigten satzungsmäßige Zwecke verwenden; sie darf stbegünstigte Spenden und Vermögenserträge nicht beliebig ansammeln. Diese Verpflichtung ist durch das Stiftungsförderungsgesetz (BGBl. I 2000, 1034; BStBl. II 1998, 630) ab dem 1.1.2000 in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO aufgenommen worden. Aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339) ist eine zeitnahe Mittelverwendung mit Wirkung vom 1.1.2014 gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kj. oder Wj. (vormals: in dem auf den Zufluss folgenden Kj. oder Wj.) für die stbegünstigten Zwecke verwendet werden. Der Nachweis obliegt der Körperschaft, wobei die FinVerw. idR eine Mittelverwendungsrechnung verlangt (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, Nr. 27). Allerdings lässt § 62 AO unter den dort bezeichneten Voraussetzungen in großem Umfang die Bildung von Rücklagen zu, die dann nicht mehr zeitnah verwendet werden müssen. Von dem in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO enthaltenen Gebot einer zeitnahen Mittelverwendung bleiben ferner Rücklagen in einem stpfll. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung unberührt.

Einstweilen frei.

170

cc) Ausschließlich und unmittelbar

(1) Ausschließlichkeit gem. § 56 AO

171

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt (§ 56 AO). Die Vorschrift besagt zweierlei: Zum einen muss die Körperschaft ausschließlich stbegünstigte Zwecke verfolgen. Dies allein genügt aber nicht; vielmehr müssen diese Zwecke auch noch satzungsmäßig, dh. in der Satzung ausdrücklich genannt sein. Eine Körperschaft kann mehrere Zwecke gleichzeitig erfüllen, sofern beide Voraussetzungen vorliegen, sie also in der Satzung enthalten und steuerbegünstigt sind (BFH v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496). Bei einer späteren Erweiterung der Tätigkeit ist die Satzung entsprechend anzupassen, die den Anforderungen des § 60 AO entsprechen muss (AEAO zu § 56). Etwaige Überschreitungen führen aufgrund des Ausschließlichkeitsgebots zur vollständigen StPflcht; eine

Aufteilung in eine stfreie und stpfl. Tätigkeit ist grds. nicht möglich (BFH v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496).

172 **(2) Unmittelbarkeit gem. § 57 AO**

Nach dem Grundsatz der Unmittelbarkeit muss die Körperschaft ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verfolgen, wobei dies allerdings auch durch – weisungsabhängige – Hilfspersonen geschehen kann (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO). Derartige Hilfspersonen können natürliche oder juristische Personen sein; es ist nicht erforderlich, dass sie Angestellte oder Mitglieder bzw. Gesellschafter der Körperschaft sind (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 430 [3/2014]). Es reicht danach aus, dass jemand durch die allgemeinen Betriebsregelungen bedeutsame wesensmäßige Funktionen des Vereins zur selbständigen, eigenverantwortlichen Erfüllung zugewiesen bekommt und er den Verein insoweit repräsentiert (BGH v. 30.10.1967 – VII ZR 82/65, BGHZ 49, 21). § 58 Nr. 1, 2, 4, 5 und 9 AO enthalten für die Praxis bedeutsame Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit (Fördervereine, Mittelzuwendung, Gestellung von Personal oder Räumen, Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen).

173 **dd) Satzungsmäßige Voraussetzungen der Steuervergünstigung gem. §§ 59 bis 61 AO**

Aus der Satzung muss sich ergeben, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck steuerbegünstigt iSd. §§ 52-55 AO ist und er ausschließlich und unmittelbar iSd. §§ 56, 57 AO verfolgt wird (§ 59 AO). Dabei muss die Formulierung der Satzung so genau bestimmt sein, dass allein aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen der StVergünstigungen gegeben sind (§ 60 Abs. 1 AO). Nicht ausreichend ist die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, die den Satzungszweck nicht deutlich erkennen lassen (WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 499 [6/2012]). Durch § 61 AO wird das Gebot des Grundsatzes der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO (Selbstlosigkeit) als Bestandteil der Satzung statuiert. Funktion ist die Sicherstellung eines Buchnachweises über die zukünftige Verwendung des Vermögens (BFH v. 3.9.1999 – I B 75/98, BFH/NV 2000, 301).

Aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) wurde mit § 60a AO das Verfahren zur „Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“ neu aufgenommen. In diesem Verfahren überprüft die FinVerw., ob die Satzung einer stbegünstigten Körperschaft den Anforderungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO genügt. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Stpfl., die Zuwendungen von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend; eine eigene Prüfung der stl. Berücksichtigung von Zuwendungen, wie sie bislang nach § 10b EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG möglich war, entfällt.

174 **ee) Rücklagen und Vermögensbildung gem. § 62 AO**

Der Bereich der Rücklagen- und Vermögensbildung wurde durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) in § 62 AO mit Wirkung zum 1.1.2014 neu gefasst. Die Neuregelung in § 62 AO ist in weiten Teilen dem § 58 AO aF angelehnt und regelt nunmehr die Voraussetzungen, unter denen Mittel von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen sind; sie enthält inhaltlich nur wenige Änderungen. So wurden namentlich die – gleichzeitig gestrichenen – § 58 Nr. 6, 7, 11 und 12 AO aF inhaltlich übernommen (kri-

tisch zu dieser „Umbettung“ der Vorschriften zur Rücklagen- und Vermögensbildung HÜTTEMANN, DB 2013, 774 [776]). Hinsichtlich dieser allein in einem neuen Paragraphen erfassten Regelungen wird auf die bisherige Kommentierung zu § 58 AO verwiesen. Abgesehen von derartigen redaktionellen Änderungen enthält der neue § 62 AO vornehmlich die folgenden drei Neuregelungen:

§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO statuiert erstmals die ausdrückliche Zulässigkeit einer Rücklage für Wiederbeschaffung. Sie erlaubt bei „beabsichtigten“ Wiederbeschaffungen eine Rücklagenzuführung in Höhe der regulären AfA. Damit entspricht diese Neuregelung jedoch dem, was von der FinVerw. und Rspr. ohnehin bereits für zulässig erachtet wurde (GERSCH, AO-StB 2013, 111 [113]). Gleichwohl soll die ausdrückliche Regelung im Gesetz zu mehr Rechtssicherheit beitragen.

Die freie Rücklage des § 58 Nr. 7 Buchst. a AO aF ist nun in § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO enthalten. Freie Rücklagen dienen dem Zweck, die finanzielle Basis von stbegünstigten Körperschaften zu erhalten bzw. zu stärken. Neu ist, dass sofern der in § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO dieser Norm geregelte Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wurde, die Rücklagenbildung nach Satz 2 innerhalb der folgenden zwei Jahre nachgeholt werden kann. Dadurch enthält die Körperschaft mehr Flexibilität ihrer Mittel, die zB dann von Bedeutung sein kann, wenn in Zukunft mit steigenden Zinserträgen gerechnet werden kann (HÜTTEMANN, DB 2013, 774 [776]).

In § 62 Abs. 2 AO ist nun erstmals ausdrücklich geregelt, bis zu welchem Zeitpunkt eine Rücklage zu bilden ist und wann eine Auflösung zu erfolgen hat. Danach sind Rücklagen innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO (dh. spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kj. oder Wj.) zu bilden. Die Rücklage ist unverzüglich aufzulösen, wenn der Grund für die Rücklagenbildung entfällt; die dann frei verwendenden Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zur Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke zu verwenden (vgl. EMSER, NWB/13, 908 [913]). Damit löst sich die strechtl. Rücklagenbildung von der zivilrechtl. Ergebnisverwendung; denn die vereins- bzw. gesellschaftsrechtl. Beschlüsse betreffend die Bildung von Gewinnrücklagen werden grds. im Folgejahr getroffen (HÜTTEMANN, DB 2013, 774 [776]).

ff) Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gem. § 63 AO

175

Zu den vorgenannten formalen Anforderungen an die Satzung tritt das Erfordernis hinzu, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der stbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen muss, die die Satzung über die Voraussetzungen für StVergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO; ausführlich dazu KÜMPEL, DStR 2001, 152).

Die tatsächliche Geschäftsführung muss sich ferner im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten. Dies setzt – als selbstverständlich – das gesetzestreue Verhalten aller Bürger, Vereine und sonstiger juristischer Personen voraus und beinhaltet auch die Pflicht zur Beachtung der allgemeinen Gesetze (BFH v. 29.10.1997 – I R 13/97, BStBl. II 1998, 9). Daran kann es zB bei der Hinterziehung von LSt für ArbN des Vereins (BFH v. 27.9.2001 – V R 17/99, BStBl. II 2002, 169, betr. Sportler) oder der Ausstellung von Gefälligkeits-Spendenbescheinigungen fehlen.

Begangene Verstöße gegen die Rechtsordnung müssen der Körperschaft zurechnen und strafrechtl. erheblich sein (BFH v. 29.8.1984 – I R 215/81,

BStBl. II 1985, 106; v. 27.9.2001 – V R 17/1999, BStBl. II 2002, 169). Die bloß unvollständige oder unpünktliche Abgabe von Steuererklärungen genügt in diesem Sinne nicht; sie ist zwar grds. ein Mangel im Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft, reicht aber allein nicht aus, um eine schwerwiegende Verletzung der Vermögensbindung anzunehmen und die Gemeinnützigkeit abzuerkennen (FG Münster v. 30.6.2011 – 9 K 2649/10 K, EFG 2012, 492, rkr.). Ein Verstoß gegen die Anforderungen des § 63 AO ist jedoch bejaht worden, wenn eine Körperschaft im Rahmen der Selbstdarstellung im Internet und in anderen Medien umfangreich zu politischen Themen Stellung nimmt, die keinen Bezug zu den satzungsmäßigen Zwecken des Vereins haben (BFH v. 9.2.2011 – I R 19/10, BFH/NV 2011, 1113).

Für das – bei denjenigen stbegünstigten Körperschaften, die finanziell besser gestellt sind, durchaus häufige – Problem der übermäßigen Mittelansammlung enthält § 63 Abs. 4 AO eine Sonderregelung: Die tatsächliche Geschäftsführung gilt trotz der unter Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO gebildeten zu hohen Rücklagen auch dann noch als ordnungsgemäß, wenn die Mittel innerhalb einer vom FA im Einzelfall gesetzten Frist für stbegünstigte Zwecke verwendet werden.

3. Steuerbefreiung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 9 Sätze 2 und 3)

a) Grundsatz: Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 9 Satz 2)

176 aa) Tätigkeits- und Vermögensbereiche gemeinnütziger Körperschaften

Bei einer Körperschaft iSd. Nr. 9 sind die nachstehenden Tätigkeits- und Vermögensbereiche zu unterscheiden:

- ▶ *Ideeller Bereich*: stfrei, weil hier die Satzungszwecke unmittelbar verwirklicht werden.
- ▶ *Vermögensverwaltung* ist zwar keine gemeinnützige Tätigkeit, aber gleichwohl stfrei, weil sie wegen § 14 AO keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt (s. Anm. 115).
- ▶ *Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*: stpfl. (s. Anm. 115).
- ▶ *Zweckbetrieb*: wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aber stfrei ist, weil die stbegünstigten Zwecke verwirklicht werden (s. Anm. 110 ff.).

bb) Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

177 (1) Anknüpfung an § 14 AO

Die StBefreiung ist gem. Satz 2 insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Nach der Legaldefinition des § 14 Satz 1 AO 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.

Unterhalten wird ein solcher Betrieb, wenn dessen Einnahmen und Ausgaben der steuerbegünstigten Körperschaft nach den allgemeinen Regeln zuzurechnen sind. Sinn dieser Regelung ist die Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen der stbegünstigten Körperschaft gegenüber stpfl. Anbietern vergleichbarer Leistungen.

Der Begriff der Selbständigkeit kann bei einer Körperschaft – anders als in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG – nicht auf die Abgrenzung zur nichtselbständigen Arbeit (§ 19 EStG) gerichtet sein, da diese bei Körperschaften keine Bedeutung

hat. Vielmehr kommt es auf die sachliche Selbständigkeit der Tätigkeit an; diese muss sich von der Gesamttätigkeit der Körperschaft wirtschaftlich abheben (BFH v. 18.1.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 451). Selbständig sind danach solche Tätigkeiten, die auf eigene Rechnung und Verantwortung ausgeübt werden (BFH v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244) und die mit anderen Tätigkeiten der Körperschaft nicht dergestalt zusammenhängen, dass ihre Ausübung ohne die anderweitige Tätigkeit nicht möglich wäre (BFH v. 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 175).

Nachhaltigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. die Absicht hat, die Betätigung zu wiederholen. Hierbei genügt es, dass der allgemeine Wille besteht, gleichartige Tätigkeiten bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen, ohne dass es auf eine konkrete diesbezügliche Planung ankommt (ausführlich zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88; zu weiteren Einzelheiten s. § 15 EStG Anm. 1040).

Erzielung von Einnahmen: Dieses Merkmal dient vor allem der Abgrenzung zur Gewinnerzielungsabsicht, die nach der ausdrücklichen Anordnung in § 14 Satz 2 AO – anders als im EStRecht (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG), aber ebenso wie im UStRecht (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG) – nicht erforderlich ist.

Überschreiten des Rahmens der Vermögensverwaltung: Vermögensverwaltung – der Gegenbegriff zu dem des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – liegt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Wegen der Einzelheiten kann insoweit auf die umfangreichen Erläuterungen zur Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und der privaten Vermögensverwaltung verwiesen werden (s. § 15 EStG Anm. 1100–1110).

Weitere Vorschriften: Zahlreiche andere Vorschriften nehmen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, ebenfalls von der jeweils gewährten StBegünstigung aus (§ 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG; § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG; § 44a Abs. 4 Satz 5 EStG). Auch andere KStBefreiungen nach § 5 Abs. 1 sind ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (Nr. 5 Satz 2 Buchst. a, Nr. 7 Satz 2, Nr. 16 Satz 4, Nr. 19 Satz 3, Nr. 22 Satz 2).

(2) Wichtige Einzelfälle wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei nach Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften 178

Abfallbeseitigung: Es wird ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314).

Abrechnungs- und Inkassoaufgaben für Mitglieder einer nach Nr. 9 begünstigten Körperschaft ua begründen ebenfalls einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1999, 99).

Altmaterialsammlung und -verwertung, etwa betreffend Flaschen, Kleidung, Papier etc., qualifizieren als stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (BFH v. 21.12.1994 – I B 14/94, BFH/NV 1995, 568).

Anteile an Personengesellschaften begründen grds. einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786). Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden PersGes. stellt hingegen keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2012, 858). Ob eine an einer PersGes. beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft gewerbliche

Einkünfte bezieht, wird im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid der PersGes. bindend festgestellt (BFH v. 27.7.1988 – I R 113/84, BStBl. II 1989, 134). Ob ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) vorliegt, ist dagegen bei der KStVeranlagung der stbegünstigten Körperschaft zu entscheiden.

Anteile an Kapitalgesellschaften: Es ist zu differenzieren:

► *Die Beteiligung gehört noch zur Vermögensverwaltung*, wenn kein Einfluss auf die Geschäftsführung besteht. Dabei kommt es weniger auf die Höhe der Beteiligung und die damit verbundenen gesetzlichen Rechte und Pflichten eines Gesellschafters, sondern vielmehr auf die tatsächliche Einflussnahme an (BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753). Damit ist die bloße Beteiligung an einer KapGes. – auch als Alleingesellschafter – grds. als Vermögensverwaltung zu qualifizieren (BFH v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312).

► *Bei entscheidender Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung* stellt die Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 3). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn zwischen der steuerbegünstigten Körperschaft und der Tochtergesellschaft eine Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung besteht oder wesentliche Betriebsgrundlagen an die – nicht ihrerseits stbegünstigte – Tochtergesellschaft überlassen werden (Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung).

Anzeigenteil einer Mitgliederzeitschrift begründet ebenfalls einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 4.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949).

Bandenwerbung in einer Sportstätte ist als stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren (BFH v. 13.3.1991 – I R 8/88, BStBl. II 1992, 101).

Betriebsaufspaltung begründet einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern die KapGes. nicht steuerbegünstigt ist oder ausschließlich die Vermögensverwaltung betreibt (BFH v. 7.3.2006 – R 59/00, BFH/NV 2006, 1154).

Bewirtung, Cafeteria, gesellige Veranstaltungen stellen stets wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar (BFH v. 9.11.1988 – I R 200/85, BFH/NV 1989, 342, Bierzelt eines Fußballvereins; v. 11.4.1990 – I R 122/98, BStBl. II, 724, Café eines Jugendzentrums).

Einnahmen aus Sponsoring fallen nur dann in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, wenn die stbegünstigte Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Dies ist zB der Fall, wenn die Körperschaft dem Sponsor das Recht einräumt, in einem von ihr herausgegebenen Publikationsorgan Werbeanzeigen zu schalten, einschlägige sponsorbezogene Themen darzustellen und bei Veranstaltungen der Körperschaft deren Mitglieder über diese Themen zu informieren und dafür zu werben (BFH v. 7.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949). Ansonsten gehören sie zum stfreien Bereich (AEAO zu § 64 Nr. 7–10, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I 2002, 867). Sofern es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt, sieht § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO insoweit eine Begünstigung im Rahmen der Gewinnermittlung vor: Steht die Werbung in Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit, kann als Gewinn ein – als eher gering anzusehender – Anteil von nur 15 % der Werbeeinnahmen angesetzt werden.

Erholungsheim stellt grds. einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (BFH v. 22.11.1955 – I 67/54, BStBl. III 1956, 29).

Filmproduktion qualifiziert aus Wettbewerbsgründen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (BFH v. 13.8.1986 – II R 246/81, BStBl. II 1986, 831).

Gaststätten begründen stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711).

Hotel: Der Betrieb eines Hotels qualifiziert als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (BFH v. 23.2.1999 – XI R 130/98, BFH/NV 1999, 1089).

Jubiläumsfeier, zB in Form eines Bierzeltbetriebs, begründet einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 9.11.1988 – I R 200/85, BFH/NV 1989, 342).

Krankenhausapotheke qualifiziert als stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, soweit sie entgeltliche Leistungen an Krankenhäuser anderer Träger erbringt (BFH v. 18.10.1990 – V R 76/89, BStBl. II 1991, 268).

Müllverbrennung bildet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 18.1.1995 – I R 144/93, BFH/NV 1995, 1012).

Pensionspferdehaltung stellen idR stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar (BFH v. 19.2.2004 – V R 39/02, BStBl. II 2004, 672).

Sponsoring stellt im Falle einer aktiven Mitwirkung an Werbemaßnahmen des Sponsors einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar; sofern dem Sponsor lediglich die Erlaubnis zu Hinweisen auf seine Leistungen erteilt wird bzw. die Körperschaft ohne besondere Hervorhebung auf die Unterstützung hinweist, liegt hingegen kein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (BFH v. 1.8.2002 – V R 21/01, BStBl. II 2003, 438; v. 4.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949).

Tagesstätte qualifiziert als stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sofern sie in Verbindung mit kulturellen Einrichtungen steht (BFH v. 19.6.1974 – I R 14/72, BStBl. II 1974, 664).

Trikotwerbungen bei sportlichen Veranstaltungen, die als Zweckbetrieb qualifizieren, begründen einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 5.2.1992 – I R 59/91, BFH / NV 1993, 341).

Vereinsfest bei entgeltlicher Bewirtung fremder Besucher begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 9.11.1988 – I R 200/85, BFH/NV 1989, 342).

Versicherungsvermittlung: Es wird ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (BFH v. 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 175).

Verwaltungsdienstleistungen für gemeinnützige Mitgliedsvereine qualifizieren als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (BFH v. 29.1.2009 – V R 46/06, BStBl. II 2009, 560).

Werbung durch einen Sportverein für Dritte begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103).

Zentraleinkauf durch einen stfreien Dachverband qualifiziert als stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (BFH v. 15.10.1997 – II R 94/94, BFH/NV 1998, 150).

Einstweilen frei.

179

cc) Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

(1) Grundsatz: Insoweit Ausschluss der Steuerbefreiung

180

Partielle Steuerpflicht: Nach Nr. 9 Satz 2 ist die StBefreiung „insoweit“ ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Es kommt lediglich zu einer partiellen StPflcht; im Übrigen bleibt die StBefreiung der Körperschaft bestehen. Auch nach § 64 Abs. 1 AO verliert die Körperschaft die StVergünstigung nur „für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Be-

steuerungsgrundlagen“. Wegen der Notwendigkeit einer „Aufteilung“ der stl. Rechtsfolgen kann vor allem die Zuordnung von Ausgaben zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Probleme aufwerfen (ausführlich FISCHER in HHSpr., § 64 AO Rn. 41 ff. [3/2012]).

Höhe der Steuer: Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unterliegen dem regulären KStSatz von 15 %. Wegen § 44a Abs. 7 EStG ist ein KapErtrStAbzug bei nach Nr. 9 stbefreiten Körperschaften nicht vorzunehmen.

Mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden als ein einziger Geschäftsbetrieb behandelt (§ 64 Abs. 2 AO); dies ermöglicht die Vornahme eines Verlustausgleichs.

Bagatellgrenze: Übersteigen die Einnahmen (nicht: die Gewinne) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt nicht 35 000 € im Jahr, unterliegen diese nicht der KSt bzw. GewSt (§ 64 Abs. 3 AO). Diese Freigrenze kann allerdings nicht dadurch vervielfacht werden, dass die stbegünstigte Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften aufgeteilt wird (§ 64 Abs. 4 AO).

Freibetrag: Führt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu einem kstpl. Einkommen der stbegünstigten Körperschaft, ist vom Einkommen ein Freibetrag iHv. 5 000 € abzuziehen (§ 24).

181 (2) Ausnahme: Zweckbetriebe gem. §§ 65 bis 68 AO bleiben steuerbegünstigt

Der Verlust der StVergünstigungen tritt nicht ein, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt (§ 64 Abs. 1 letzter Satzteil AO). Ein solcher Zweckbetrieb stellt an sich zwar einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wird aber dem stbegünstigten Bereich zugeordnet.

Allgemeine Voraussetzungen für Zweckbetriebe (§ 65 AO): Ein „Zweck“-betrieb zeichnet sich vor allem dadurch aus, dass er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO). Die im Zweckbetrieb entfaltete Tätigkeit selbst – und nicht etwa nur der dort erwirtschaftete Gewinn – muss dem stbegünstigten Zweck der Körperschaft dienen. Die Zwecke dürfen nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO), der außerdem zu nicht begünstigten Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als es bei Erfüllung der stbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Alle drei in § 65 AO genannten Voraussetzungen müssen für die Annahme eines Zweckbetriebs erfüllt sein (BFH v. 18.3.2004 – V R 101/01, BStBl. II 2004, 798).

Der Wettbewerb eines Zweckbetriebs zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Wettbewerb iSd. § 65 Nr. 3 AO setzt nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in der sie tatsächlich in Konkurrenz zu stpl. Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573; v. 29.1.2009 – V R 46/06, BStBl. II 2009, 560).

Zahlreiche Tätigkeiten sind kraft Gesetzes dem Bereich der Zweckbetriebe zugeordnet (§§ 66 68 AO): Auf die Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO (insbes. der Wettbewerbsklausel der Nr. 3) kommt es dann nicht mehr an (vgl. zB BFH v. 4.5.1994 – XI R 109/90, BStBl. II 1994, 886; v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660; AEAO zu § 67a Nr. 5 Satz 3 und zu § 68 Nr. 1).

- ▶ *Einrichtungen der Wohlfahrtspflege* (§ 66 AO) sind Zweckbetriebe, wenn sie „in besonderem Maß“ den in § 53 AO genannten Personen – dh. solchen Personen, deren Unterstützung zugleich einen mildtätigen Zweck darstellt – dienen. Dies ist grds. der Fall, wenn den in § 53 genannten Personen mindestens zwei Drittel der Leistungen zugutekommen (§ 66 Abs. 3 AO). Bei Krankenhäusern ist hingegen erforderlich, dass 40 % der Pflage auf Patienten entfallen, denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden (§ 67 AO); idR handelt es sich dabei um Mitglieder einer gesetzlichen Krankenkasse.
- ▶ *Für sportliche Veranstaltungen von Sportvereinen* enthält § 67a AO umfangreiche Sonderregelungen. Grundsätzlich stellen diese einen Zweckbetrieb dar, wenn die Einnahmen einschließlich USt insgesamt 45 000 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 AO). Der Verein kann stattdessen zur Besteuerung nach § 67a Abs. 3 AO optieren: Dann sind sportliche Veranstaltungen – unabhängig von der Höhe der Einnahmen – ein Zweckbetrieb, wenn daran kein Sportler teilnimmt, der Vergütungen erhält, die über eine Aufwandsentschädigung hinausgehen. Für Sportler, die dem Verein selbst angehören, geht die FinVerw. davon aus, dass Beträge, die im Jahresdurchschnitt 358 € monatlich nicht übersteigen, stets Aufwandsentschädigungen darstellen (AEAO zu § 67a Abs. 3 Nr. 32). In dieser Vorschrift ist das Verbot der Bezahlung von Sportlern durch gemeinnützige Sportvereine außerhalb stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verankert. Die Regelung gilt für alle Sportarten.
- ▶ § 68 enthält ein *Sammelsurium weiterer Zweckbetriebe*, vor allem aus den Bereichen Wohlfahrtspflege (Nr. 1–5) sowie Kultur, Bildung und Wissenschaft (Nr. 7–9).

b) Ausnahme: Kein Ausschluss der Steuerbefreiung, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen selbstbewirtschafteten Forstbetrieb handelt (Abs. 1 Nr. 9 Satz 3)

182

Nach Nr. 9 Satz 3 wird die StBefreiung trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht ausgeschlossen, wenn es sich dabei um einen selbst bewirtschafteten Forstbetrieb handelt.

Zum Begriff des Forstbetriebs vgl. § 13 EStG Anm. 40 ff.

Selbst bewirtschaftet: Die Privilegierung durch Satz 3 ist nicht anwendbar, wenn der Forstbetrieb durch Dritte bewirtschaftet, dh. verpachtet wird. Im Einzelfall kann hier aber die Annahme von Vermögensverwaltung in Betracht kommen.

Rechtsfolge: Trotz Erfüllung aller Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist auf den selbst bewirtschafteten Forstbetrieb nicht die partielle StPflcht nach Satz 2, sondern die StFreiheit nach Satz 1 anzuwenden.

Zweck der Regelung war die – von der zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrechts eingesetzten Sachverständigenkommission empfohlene (BMF-Schriftenreihe Heft 40, 192) – Rückkehr zu der vor dem KStG 1977 geltenden Behandlung gemeinnütziger Stiftungen mit selbstbewirtschafteten Forstbetrieben (dazu RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 377; THIEL/EVERSBURG, DB 1990, 395 [401], mwN; vgl. RegE v. 13.3.1989, BTDrucks. 11/4176, 13). Stbegünstigte Körperschaften mit Forstbetrieben sollten den KdöR gleichgestellt werden, deren große (Staats-)Wälder auch nicht der StPflcht unterliegen, weil sie nicht die Voraussetzungen eines BgA (§ 4) erfüllen. Außerdem weist die Forstwirtschaft nach der Vorstellung des Gesetzgebers wegen der langen Bewirtschaftungszeiträume eine gewisse Nähe zur Vermögensverwaltung auf.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Ausnahmeregelung ist durch das VereinsFG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) eingeführt wor-

den, aber rückwirkend auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes noch offenen Fälle anzuwenden (§ 54 Abs. 3 idF des VereinsFG).

183–189 Einstweilen frei.

XI. Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Abs. 1 Nr. 10)

Schrifttum: FELIX, Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuerrechte², BB 1982, 667; STROBEL, Die Wohnungsgemeinnützigkeit in der Bewährung, BB 1982, 1001; STROBEL, Gemeinnützige Wohnungsunternehmen in Handels- und Steuerrecht, NSt. Gr. 330/101; STAPPEL, Die deutschen Genossenschaften 2013, Wiesbaden 2013.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

190 a) Grundinformation

Nach Abs. 1 Nr. 10 sind im Bereich der Wohnungswirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine insoweit stbefreit, als sie ihren Mitgliedern Wohnraum zum Gebrauch überlassen oder Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen betreiben. Einkünfte aus anderen und damit nicht begünstigten Tätigkeiten sind nicht stbefreit (partielle StPfl.). Die Stbefreiung ist darüber hinausgehend vollständig ausgeschlossen, wenn die Einkünfte aus den nicht begünstigten Tätigkeiten 10 % der gesamten Einkünfte übersteigen.

Im Hinblick auf die Auslegung der Vorschrift ist zu berücksichtigen, dass das BMF zu zahlreichen Fragen ausführlich in einem Schreiben Stellung genommen hat (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014). Dieses Schreiben ist jedoch zwischenzeitlich aufgehoben worden (BMF v. 27.3.2012 – IV A 2 - O 2000/11/10006, BStBl. I 2012, 370); die entwickelten Auslegungsgrundsätze sind jedoch weitgehend anerkannt und können in der Praxis als Auslegungshilfe herangezogen werden.

191 b) Rechtsentwicklung

Nach früherer Rechtslage waren Stpfl., die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) den Status eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens innehatten, (umfassend) von der KSt befreit. Diese Konzeption wurde durch das StReformG 1990 grundlegend geändert und der Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 10 erheblich eingeschränkt. Die Gemeinnützigkeit spielt nunmehr keine Rolle mehr. Stbefreit sind lediglich Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, soweit sie ihren Mitgliedern erworbenen bzw. hergestellten Wohnraum zum Gebrauch überlassen bzw. damit zusammenhängende notwendige Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen betreiben. Die Rechtsentwicklung stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

Verordnung über die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen v. 1.12.1930 (RGBl. 1930, 593): Das WGG geht auf die im Wege der Notverordnung 1930 erlassene Verordnung über die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen zurück. Ein einheitlicher Rahmen für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen für die bereits nach damaligem Recht existenten stl. Vergünstigungen fehlte bis dahin (RdF v. 31.12.1931 – S 2512 A-40 III, RStBl. 1932, 30). Zugleich bestand der Wunsch, die Wohnungsförderung „frei zu machen von Fiskalinteressen“ (STROBEL, NSt. Gr. 330/101, 2). Mit Einführung der sog. Gemeinnützigkeitsverordnung wurde den FinBeh. die

Entscheidungsbefugnis über die stl. Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen genommen und auf die Anerkennungsbehörden als nichtstl. staatliche Instanz übertragen. Danach als gemeinnützig anerkannte Wohnungsunternehmen waren für Zwecke der damaligen Befreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925 (RGBl. I 1925, 208) „in jedem Fall“ als gemeinnützig und damit stbefreit anzusehen (§ 17 Buchst. a KStDV 1931).

Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz v. 29.2.1940 (RGBl. I 1940, 438): Die zuvor in der Gemeinnützigkeitsverordnung enthaltenen Bestimmungen wurden im WGG 1940 kodifiziert sowie in den Durchführungsbestimmungen des WGGDV 1940 v. 23.7.1940 (RGBl. I 1940, 1012) geregelt. Die stl. Vorschriften wurden entsprechend angepasst.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597): Die – nunmehr in § 8 Nr. 1 KStDV 1968 geregelte – StBefreiung gemeinnützigter Wohnungsunternehmen wurde nahezu wortgleich in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1977 übernommen, darüber hinaus ein Satz 2 eingefügt. Die StBefreiung knüpfte wiederum an die Vorschriften des WGG sowie der WGGDV an. Die Regelung in Abs. 1 Nr. 10 sollte die Schaffung erschwinglichen Wohnraums in ausreichendem Maße fördern. Der Gesetzgeber ging damit – anders als die Steuerreformkommission (vgl. BMF-Schriftenreihe, Heft 17, Tz. IV/361 f.) – weiterhin von der Erforderlichkeit der StBefreiung von Wohnungsunternehmen aus (vgl. hierzu auch FELIX, BB 1982, 667; STROBEL, BB 1982, 1001).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093): Abs. 1 Nr. 10 wurde dahingehend neu gefasst, dass die Regelung nunmehr eine eigenständige stl. Befreiungsnorm darstellt und nicht mehr an die Vorschriften des WGG anknüpft. An die Stelle der umfassenden StBefreiung zugunsten gemeinnütziger Wohnungsunternehmen trat eine nur noch partielle, auf bestimmte Einkünfte bezogene („soweit“) Privilegierung für Wohnungsbaugenossenschaften und Vereine, die sich darauf beschränken, Wohnungen im Hinblick auf eine Nutzungsüberlassung an ihre Mitglieder zu errichten oder zu erwerben.

Die Rechtsgrundlagen für die gesamte gemeinnützige Wohnungswirtschaft (insbes. geregelt im WGG und der WGGDV) wurden als Konsequenz aufgehoben. Aufgrund des Wegfalls der Befreiung von KSt, GewSt und VSt waren die hier nach bestehenden vermögensmäßigen, sozial- und wohnungspolitischen Bindungen nicht mehr gerechtfertigt (BTDrucks. 11/2157, 209 f.).

Abs. 1 Nr. 10 idF des StReformG 1990 ist grds. ab dem VZ 1990 anwendbar (§ 54 Abs. 1 idF des StReformG 1990). Ausnahmsweise fanden die Vorschriften des WGG auf Antrag noch im VZ 1990 (letztmalig) Anwendung, wenn die Körperschaft im VZ 1990 ausschließlich nach dem WGG zulässige Geschäfte betrieb. Die neue Rechtslage gilt damit durchgehend ab VZ 1991 (§ 54 Abs. 3 idF des StReformG 1990). Bei abweichendem Wj. galt die Neuregelung bereits für das Wj. 1989/90 (vgl. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 12 ff.) bzw. – bei Antragstellung – ab dem Wj. 1990/91. In bestimmten zeitlichen Grenzen bestand die Möglichkeit, durch schriftliche Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines Kj. auf die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 nF zu verzichten (vgl. § 34 Abs. 5). Die Körperschaft ist in diesem Fall für mindestens fünf aufeinanderfolgende Kj. an die Erklärung gebunden (§ 34 Abs. 5 Satz 2).

c) Bedeutung

Die Abschaffung der umfassenden StBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen begründete der Gesetzgeber in zweierlei Hinsicht. Zum einen be-

dürfe es aufgrund des ausreichenden Angebots an Wohnungen, dem weitreichenden gesetzlichen Mieterschutz sowie dem verbesserten Wohngeld keiner weiteren Investitionsanreize mehr (BTDrucks. 11/2157, 169). Zum anderen wurde die umfassende StBefreiung aufgrund der hieraus resultierenden Wettbewerbsnachteile für nicht stbefreite Wohnungsunternehmen als nicht mehr gerechtfertigt angesehen (BTDrucks. 11/2157, 122). Die partielle StBefreiung für Genossenschaften und Vereine, die sich auf die Vermietung von erworbenen bzw. errichteten Wohnungen an Mitglieder beschränken, sei hingegen zulässig. Es handele sich hierbei um Selbsthilfeeinrichtungen, die entsprechend dem genossenschaftlichen Fördergedanken nur eine wirtschaftliche Hilfsfunktion für ihre Mitglieder wahrnehmen. Der Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Wohnungsbaugenossenschaft könne stl. nicht anders behandelt werden als die Nutzung einer Wohnung im eigenen Haus, welche (auch) nicht zu versteuern sei (BTDrucks. 11/2157, 122). Dieser sozialpolitische Grundgedanke rechtfertigt in verfassungsrechtlicher Hinsicht die aus der StBefreiung resultierende Ungleichbehandlung gegenüber nicht durch Abs. 1 Nr. 10 privilegierte Wohnungsunternehmen.

Die Bedeutung der Vorschrift lässt sich daran erkennen, dass in Deutschland im Jahr 2012 1 913 Wohnungsgenossenschaften mit insgesamt über 2,7 Mio. Mitgliedern existierten. Anzahl und Mitglieder sind gleichwohl seit 2000 leicht rückläufig (STAPPEL, Die deutschen Genossenschaften 2013, 2013, 40).

193 d) Geltungsbereich

In persönlicher Hinsicht findet Abs. 1 Nr. 10 nur Anwendung auf Genossenschaften und Vereine, die unbeschränkt stpfl. sind.

194 e) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Zu § 22: Stbefreite Genossenschaften können unter den Voraussetzungen des § 22 Rückvergütungen an ihre Mitglieder vornehmen (OFD Hannover v. 7.5.1991 – S 2730-48-StO 231, DStR 1991, 1528).

Zu § 3 Nr. 15 GewStG: Die GewSt-Befreiung nach § 3 Nr. 15 GewStG knüpft an die KSt-Befreiung an. Soweit Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 10 von der KSt befreit sind, gilt dies auch für Zwecke der GewSt.

2. Befreite Vermietungsgenossenschaften und -vereine nach Nr. 10

195 a) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Der Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften entspricht den KStSubjekten iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2. Dementsprechend werden insbes. die Genossenschaften nach dem GenG erfasst, die durch Eintragung in das Genossenschaftsregister Rechtsfähigkeit erlangen. Darüber hinaus können aber auch nicht rechtsfähige Genossenschaften und die Europäischen Genossenschaften nach der Vorschrift stbefreit sein (zum Begriff der Genossenschaften ausführlich § 1 Anm. 41). Unerheblich ist insoweit, dass in Abs. 1 Nr. 10 nur von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Rede ist. Dies entsprach der früheren Formulierung in § 1 Abs. 1 Nr. 2, die durch das SEStEG unter Hinweis auf zwischenzeitlich erfolgte Änderungen des Genossenschaftsrechts in „Genossenschaften“ geändert und um die Europäische Genossenschaft ergänzt wurde (BT Drucks. 16/2710, 30), ohne dass eine entsprechende Anpassung in Abs. 1 Nr. 10 erfolgt

wäre. Ein abweichendes Verständnis der beiden Vorschriften war damit aber insoweit nicht beabsichtigt und wäre auch nicht zu rechtfertigen.

b) Vereine

196

Vereine können von der StBefreiung erfasst sein, weil sich genossenschaftliche Zielsetzungen insbes. auch in dieser Rechtsform verwirklichen lassen. Der Vereinsbegriff bestimmt sich mangels anderweitiger Bestimmungen im KStG nach dem Zivilrecht. Im Wesentlichen sind daher folgende Vereinsformen erfasst:

Eingetragene Vereine: Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind, erlangen die Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister (§ 21 BGB). Sie gehören zu den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 aufgeführten sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts. Sollte die Rechtsform eines Europäischen Vereins geschaffen werden, könnten wohl auch derart organisierte Vereine von der StBefreiung erfasst werden.

Wirtschaftliche Vereine: Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangen durch staatliche Verleihung nach dem jeweiligen Landesrecht Rechtsfähigkeit (§ 22 BGB). Sie gehören ebenfalls zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 4.

Nicht rechtsfähige Vereine: Vereine, die weder kraft Eintragung noch kraft Verleihung Rechtsfähigkeit erlangt haben, sind nicht rechtsfähige Vereine iSd. § 54 BGB. Diese sind ausdrücklich von § 1 Abs. 1 Nr. 5 erfasst.

c) Gebrauchsüberlassung von Wohnungen oder Räumen iSd. § 15 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a)

aa) Herstellung oder Erwerb von Wohnraum

197

Wohnungen: Der Begriff der „Wohnungen“ ist gesetzlich nicht definiert. Nach allgemeinem Begriffsverständnis ist unter einer Wohnung die Zusammenfassung mehrerer Räume zu verstehen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (BFH v. 15.11.1995 – X R 102/05, BStBl. II 1998, 92). Letzteres setzt daher typischerweise voraus, dass eine Küche sowie sanitäre Einrichtungen vorhanden sind. Mit Blick auf Satz 1 Buchst. b ist es jedoch auch ausreichend, wenn diese Einrichtungen außerhalb der Wohnräume in Gestalt einer Gemeinschaftsanlage zur Verfügung gestellt werden (aA BFH v. 2.4.1997 – X R 141/94, BStBl. II 1997, 611, zu § 10e EStG). In Gebäuden mit mehreren Einheiten müssen die Räumlichkeiten über einen eigenen Eingang verfügen und hinreichend räumlich getrennt sein (BFH v. 27.10.1998 – X R 157/95, BStBl. II 1999, 91, zu § 10e EStG). Aus dem Wortlaut und Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 10 ergibt sich keine größenmäßige Beschränkung; insbes. ist der Begriff der „Kleinwohnung“ nach § 11 WGGDV nicht maßgeblich (so auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 672 [9/2005]). Zu den Wohnungen gehören darüber hinaus auch Zubehörräume (Garagen, Keller, Speicher, Bodenräume), wenn sie zusammen mit den Wohnungen genutzt werden. Die Vermietung von Einzel-, Sammel-, Tiefgaragen- oder Stellplätzen ist auch dann als Vermietung eines Zubehörraums anzusehen, wenn verschiedene Mietverträge über die Vermietung der Wohnung und des Zubehörraums geschlossen werden. Handelt es sich aber bei dem Mieter eines Garagen- oder Stellplatzes um einen Außenstehenden, liegt ein nicht begünstigtes Geschäft vor (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 23).

Räume in Wohnheimen iSd. § 15 II. WoBauG: Nach Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 stehen den Wohnungen auch Räume in Wohnheimen iSd. § 15 II. Wo-

BauG gleich. Als Wohnheime gelten danach Heime, die nach ihrer baulichen Anlage und Ausstattung für die Dauer dazu bestimmt und geeignet sind, Wohnbedürfnisse zu befriedigen.

Herstellung oder Erwerb: Die Wohnungen oder Räume iSd. § 15 II. WoBauG müssen von der Vermietungsgenossenschaft oder dem Vermietungsverein hergestellt oder erworben worden sein. Beides muss den Eigentumserwerb am Überlassungsobjekt zur Folge haben. Die bloße Verschaffung durch Weitervermietung (oder in ähnlicher Weise, zB Pacht, Nießbrauch, Treuhand) stellt deshalb keinen Erwerb dar (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 16).

bb) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder

198 (1) Mitglied

Die Gebrauchsüberlassung darf nur an Mitglieder der Genossenschaft bzw. Vereinsmitglieder erfolgen. Wer Mitglied (Genosse) einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ist, ergibt sich aus dem GenG (vgl. BFH v. 24.2.1959 – I 197/58 U, BStBl. III 1959, 201).

Entstehung: Die Mitgliedschaft entsteht durch Teilnahme an der Gründungsversammlung oder bei einem späteren Beitritt durch Abgabe einer schriftlichen Beitrittserklärung (§§ 15 f. GenG) und Zulassung des Beitritts durch die Genossenschaft. Nach der Zulassung ist das neue Mitglied in die Mitgliederliste nach § 30 GenG aufzunehmen. Die Mitgliedschaft muss während der ganzen Zeit bestehen, in dem die Geschäftsbeziehung unterhalten wird. Ausreichend ist es aber, wenn der Genossenschaft im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsbeziehung eine Beitrittserklärung vorliegt (so bereits RFH v. 8.12.1936 – I A 126/36, RStBl. 1937, 341, zu § 15 Abs. 3 GenG aF).

Inhalt der Mitgliedschaft: Die Mitgliedschaft ist ein persönliches Recht und nicht übertragbar (BEUTHIEN in BEUTHIEN, 15. Aufl. 2011, § 18 GenG Rn. 7). Aus dem Wesen der Genossenschaft folgt die persönliche Bindung an selbige. Im Fall des Todes eines Mitglieds geht die Mitgliedschaft auf die Erben über, endet aber mit dem Schluss des Wj., in dem der Erbfall eingetreten ist (§ 77 Abs. 1 GenG). Bereits mit dem Erblasser abgeschlossene begünstigte Mietverträge gehen auf den bzw. die Erben als nicht begünstigte Nichtmitgliedergeschäfte über. Der Erbe hat jedoch ggf. die Möglichkeit, die Mitgliedschaft fortzusetzen (§ 77 Abs. 2 GenG) oder selbst Mitglied zu werden. Auch juristische Personen und PersGes. (einschließlich der Außen-GbR, s. BGH v. 4.11.1991 – II ZB 10/91, BGHZ 116, 86) können Mitglieder sein.

199 (2) Gebrauchsüberlassung durch Mietvertrag oder genossenschaftlichen Nutzungsvertrag

Der Wohnraum muss den Mitgliedern durch einen Mietvertrag oder einen genossenschaftlichen Nutzungsvertrag überlassen werden. Entgegen dem Wortlaut („oder“) kann das konkrete Nutzungsverhältnis auch durch beide Vertragsarten zusammen geregelt werden. Während zB generelle Nutzungsprinzipien im genossenschaftlichen Nutzungsvertrag geregelt sind, können diese individuell durch einen Mietvertrag konkretisiert werden.

Genossenschaftlicher Nutzungsvertrag: Bei einem genossenschaftlichen Nutzungsvertrag ist Rechtsgrundlage der Wohnungsüberlassung die Satzung der Genossenschaft. Der Nutzungsvertrag konkretisiert lediglich die sich aus der Mitgliedschaft ergebende Befugnis zur Wohnungsnutzung.

Mietvertrag: Der sich bereits aus dem Wesen des genossenschaftlichen Nutzungsvertrages ergebenden Eingrenzung der Vertragsparteien steht die Vertragsfreiheit im Mietrecht gegenüber. Abs. 1 Nr. 10 setzt jedoch auch hier grds. voraus, dass Vertragspartner ein Genossenschaftsmitglied ist, dem die Wohnung zum Gebrauch überlassen wird.

Hierbei sind jedoch bestimmte Sonderfälle zu beachten:

- ▶ *Die Zwischenschaltung von Hausgemeinschaften* in der Rechtsform eines nicht eingetragenen Vereins oder einer GbR, die Mietverträge mit den jeweiligen Wohnungsnutzern abschließt, ist für Zwecke der StBefreiung zulässig, sofern die Mieter jeweils Mitglied der Genossenschaft oder des Vereins sind (OFD Frankfurt am Main v. 14.6.2000 – S 2730 A-15-St II 12, DB 2000, 1991).
- ▶ *Eine Untervermietung* (zB an Studenten) im üblichen Rahmen ist für die StBefreiung unschädlich. Gleiches gilt, wenn (nur) der Ehegatte bzw. Lebenspartner des Mieters Mitglied der Genossenschaft ist (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 22, 17; OFD Magdeburg v. 27.12.2007 – S 2730-12-St 216, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 9.9).
- ▶ *Drittüberlassung an Nichtmitglieder:* Bei Mietverträgen mit gemeinnützigen oder sozialen Trägern, die zwar ihrerseits Mitglieder sind, die Wohnungen jedoch bestimmten Personengruppen von Nichtmitgliedern überlassen, ist die StBefreiung insoweit ausgeschlossen. Dies gebietet zum einen der eindeutige Wortlaut („Gebrauchsüberlassung an Mitglieder“); zum anderen bleibt unter den Voraussetzungen von Nr. 10 Satz 2 bei einer geringen nicht begünstigten Vermietung auch die StFreiheit im Übrigen bestehen (OFD Magdeburg v. 27.12.2007 – S 2730-12-St 216, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 9.9).
- ▶ *Zum Übergang des Mietvertrags im Erbfall* s. Anm. 198.

d) Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b) 200

Neben der von Buchst. a erfassten Gebrauchsüberlassung stellt auch der Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen eine stbegünstigte Tätigkeit dar, wenn diese Anlagen oder Einrichtungen überwiegend für die Mitglieder bestimmt sind und der Betrieb für den Verein bzw. die Genossenschaft notwendig ist. Die Begriffe Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen sind im KStG nicht definiert. Die FinVerw. hat entsprechend der damaligen Praxis nach dem WGG die hierfür verwandten Definitionen in § 8 Abs. 2 und 3 WGGDV herangezogen. Diese begriffliche Anlehnung hat seine Berechtigung in der Gesetzeshistorie und wird deshalb auch hier nachvollzogen.

Gemeinschaftsanlagen sind bauliche Anlagen, die für Wohnungen errichtet werden und anstelle der üblicherweise zur Wohnungsnutzung gehörenden Einzelanlage den Wohnungsberechtigten zur gemeinsamen Benutzung dienen. Hierzu gehören zB gemeinsame Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenanlagen, Badeeinrichtungen sowie Gemeinschaftsgebäude für Wohnsiedlungen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 26).

Folgeeinrichtungen sind bauliche Anlagen, die für eine größere Anzahl von zusammenhängenden Wohnungen notwendig sind, um die bildungsmäßige, soziale oder verwaltungsmäßige Betreuung zu gewährleisten (zB Kindertagesstätten, Kindergärten und Lesehallen) (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 27).

Überwiegende Bestimmung für Mitglieder: Die Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen müssen überwiegend für die Mitglieder bestimmt sein. Maß-

geblich ist insoweit die subjektive Bestimmung der Genossenschaft bzw. des Vereins. Die Auffassung der FinVerw. im Schreiben v. 22.11.1991 (IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 28), wonach die (tatsächliche) Nutzung durch Nichtmitglieder nicht überwiegen dürfe, widerspricht dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift. Die objektiven Verhältnisse sind dabei allerdings zu berücksichtigen, so dass eine ursprüngliche Zweckbestimmung zugunsten von Mitgliedern sich aufgrund dauerhafter überwiegender Nutzung durch Nichtmitglieder ändern kann. Eine bloß vorübergehende überwiegender Nutzung durch Nichtmitglieder ist aber idR unschädlich. Ungeklärt ist, nach welchen Kriterien das „Überwiegen“ zu beurteilen ist. In Betracht kommen zB die Anzahl der Wohnungen, die Höhe der Nutzungsentgelte oder das Maß der tatsächlichen Nutzung. Das letztgenannte Kriterium erscheint am sachgerechtesten, ist aber in vielen Fällen nicht ermittelbar, so dass in der Praxis vor allem auf die Entgelthöhe (bei entgeltlicher Nutzung) sowie die Zahl der angeschlossenen Wohnungen (bei unentgeltlicher Nutzung) abgestellt werden dürfte (so ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 13 [4/2013]). Zu beachten ist, dass die Nutzung durch Nichtmitglieder nicht zu einer partiellen StPflcht führt, sondern die gesamte Anlage stbefreit bleibt.

Notwendigkeit des Betriebs: Der Betrieb der Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen muss für den Verein bzw. die Genossenschaft notwendig sein. Den Anlagen und Einrichtungen kommt eine bloß dienende Funktion zu. Ihr Betrieb muss daher den Zweck der Wohnraumüberlassung fördern. Aufgrund der faktisch nicht zwingend engen Verbindung ist in Übereinstimmung mit § 8 WGGDV zusätzlich zu fordern, dass ein (eigener) Betrieb nur dann notwendig ist, wenn ein anderer Betreiber nicht oder nur zu wesentlich ungünstigeren Bedingungen gefunden werden könnte (so auch ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 14 [4/2013]).

Betreiben: Nicht erforderlich ist, dass die Genossenschaft bzw. der Verein die Anlage oder Einrichtung im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt, so dass dies auch durch Dritte erfolgen kann (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 29).

e) Reichweite der Steuerbefreiung

201 aa) Partielle Steuerpflicht nicht begünstigter Tätigkeiten

Die StBefreiung nach Satz 1 ist ausgeschlossen, insoweit die Genossenschaft bzw. der Verein nicht begünstigte Tätigkeiten ausübt (partielle StPflcht). Vor diesem Hintergrund (und der Ausschlussklausel nach Satz 2, s. Anm. 204) kommt der Abgrenzung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Geschäften entscheidende Bedeutung zu. Dabei sind die WG nach den allgemeinen stl. Grundsätzen dem begünstigten bzw. nicht begünstigten Bereich zuzuordnen (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR). Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Gewerbebetrieb (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 31).

202 bb) Begünstigte Geschäfte

Begünstigte Geschäfte sind alle Geschäfte, die zur Abwicklung der begünstigten Tätigkeiten nach Satz 1 notwendig sind und die im Rahmen der begünstigten Tätigkeit erfolgen. Zu den begünstigten Geschäften zählen deshalb neben der Herstellung, dem Erwerb und der Gebrauchsüberlassung von Wohnraum insbes. die folgenden Tätigkeiten:

- ▶ *Verkauf von nicht mehr benötigtem Inventar* aus dem begünstigten Bereich;

- ▶ *Veräußerung von (Teilen von) Betriebsgrundstücken* aus dem begünstigten Bereich; dies setzt jedoch voraus, dass kein gewerblicher Grundstückshandel gegeben ist;
- ▶ *Anlage liquider Mittel*, die entsprechend der Instandhaltungs- und Investitionsplanung mittelfristig (bis zu fünf Jahre) bereitgehalten werden müssen. Voraussetzung ist, dass die Mittel aus der begünstigten Vermietung von Wohnungen stammen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 41; FG Köln v. 28.7.1999 – 13 K 2452/98, EFG 2000, 33, rkr.). Übersteigt das angelegte Kapital das hierfür benötigte Kapital, sind hieraus vereinnahmte Zinsen nicht dem stbegünstigten Bereich zuzuordnen (BFH v. 25.8.2010 – I R 95/09, BFH/NV 2011, 311).

Im Rahmen der begünstigten Wohnungsvermietung sind darüber hinaus zB auch die folgenden Geschäfte begünstigt:

- Annahme und verzinsliche Anlage von Mietkautionen für vermietete Wohnungen;
- Annahme von Baukosten- und Aufwendungszuschüssen sowie sonstigen Baufinanzierungsmitteln;
- Ersatzleistungen der Versicherungsunternehmen für von der Vermietungsgenossenschaft abgeschlossene Versicherungsverträge über Schäden (durch Feuer, Glasbruch, Wassereintrich, Sturm, Hagel oÄ);
- Leistungen aus der Abwicklung von Bergschäden.

cc) Nicht begünstigte Geschäfte

203

Zu den nicht begünstigten Geschäften, die eine partielle StPflcht auslösen (bzw. die StBefreiung ggf. ausschließen), zählen insbes.:

- Vermietung von Wohnraum an Nichtmitglieder;
- Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen bei überwiegender Bestimmung für Nichtmitglieder bzw. fehlender Notwendigkeit;
- Verkauf von WG aus dem nicht begünstigten Bereich;
- Finanzierung von Mieterzeitschriften durch Anzeigen Dritter;
- Einräumung von Erbbaurechten;
- Durchführung von Reparaturen, zu denen vertraglich die Mieter verpflichtet sind, wenn hierfür eigene Handwerker eingesetzt werden;
- Annahme von Spenden für Mieterfeste;
- Anlage von Spareinlagen bei Vermietungsgenossenschaften mit Spareinrichtungen;
- Beteiligung an anderen Unternehmen, auch wenn es sich hierbei um eine zum Zweck der Auslagerung nicht begünstigter Aktivitäten gegründete Tochtergesellschaft handelt.

f) Vollständiger Ausschluss der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 10 Satz 2)

204

Die StBefreiung nach Satz 1 ist nicht nur partiell (s. Anm. 202), sondern vollständig ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten mehr als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen. In diesem Fall ist das gesamte Einkommen der Genossenschaft bzw. des Vereins stpfl.

Begriff der Einnahmen: Die FinVerw. stellt für den Begriff der Einnahmen auf die Bruttoeinnahmen iSd. § 8 Abs. 1 EStG (einschl. USt) ab (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 32 ff.). Einnahmen sind hiernach alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst

sind. Dieser Einnahmebegriff ist auch maßgeblich, wenn die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich erfolgt. Dabei erfolgt die Ermittlung der Einnahmen einerseits des begünstigten und andererseits des nicht begünstigten Bereichs nach den gleichen Grundsätzen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 32 f.).

Realisationszeitpunkt: Im Hinblick auf die zeitliche Erfassung der Einnahmen ist nach der Rechtsform der stbefreiten Körperschaft zu unterscheiden (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 32, 50):

- ▶ *Vermietungsgenossenschaften* erzielen ausschließlich gewerbliche Einkünfte, so dass sich die zeitliche Erfassung ihrer Einnahmen zwingend nach bilanziellen Grundsätzen richtet. Das Zuflussprinzip (§ 11 EStG) findet keine Anwendung.
- ▶ *Vermietungsvereine* können auch andere als gewerbliche Einkünfte erzielen bzw. gewerbliche Einkünfte nach der Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln. Insoweit kann auch das Zuflussprinzip iSv. § 11 EStG zur Anwendung kommen.

Abschnittsbezogene Betrachtung: Die Einhaltung der 10 %-Grenze ist für jedes Wj. gesondert zu prüfen. Aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung folgt, dass nicht auf die Verhältnisse im Durchschnitt mehrerer Jahre abgestellt werden kann (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 37).

Einzelfragen der Einnahmenermittlung:

- ▶ *Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft* ist nicht der sich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ergebende Gewinnanteil, sondern sind die anteiligen Einnahmen der PersGes. anzusetzen.
- ▶ *Bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft* sind die Gewinnausschüttungen (einschl. der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer) anzusetzen.
- ▶ *Wertveränderungen im Betriebsvermögen* sind keine Einnahmen im Sinne der Vorschrift (zB Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgewertete Forderungen, Wertberichtigungen oder RAP; s. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 36).
- ▶ *Die Aufdeckung stiller Reserven nach § 13 Abs. 5* erhöht zwar das zvE, bleibt aber beim Vergleich der Einnahmen nach Satz 2 unberücksichtigt (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 45).
- ▶ *Rückzahlungen von Darlehen* mit einer Gesamtlaufzeit von über einem Jahr stellen Einnahmen dar. Die Umschichtung von Barmitteln in Kontokorrentmittel oder andere kurzfristige Geldanlagen mit einer Gesamtlaufzeit bis zu einem Jahr führen nicht zu Einnahmen (außer die Zinseinnahmen; vgl. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 35).
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen:* Im Verhältnis der Genossenschaft zu deren Mitgliedern sind vGA und verdeckte Einlagen möglich (BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86; v. 22.8.2007 – I B 5/07, BFH/NV 2007, 2355); diese sollen bei der Ermittlung der Einnahmen (sowohl im begünstigten als auch im nicht begünstigten Bereich) einnahmemindernd bzw. -erhöhend zu berücksichtigen sein (vgl. ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 25 ff. [4/2013]). Unterschreitet die erhobene Miete die ortsübliche Vergleichsmiete, führt dies allerdings noch nicht zur Annahme einer vGA, denn die Funktion der Vermietungsgenossenschaften bzw. -vereine liegt gerade darin, den Mitgliedern bezahlbaren Wohnraum zur Verfügung zu stellen, so dass ein entsprechendes Verhalten nicht dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäfts-

leiters widerspricht (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. I 1990, 88). Eine vGA ist jedoch gegeben, wenn die Miete nicht zur Kostendeckung bei der Vermietungsgenossenschaft ausreicht oder wenn Nichtmitgliedern höhere Mietern berechnet werden als Mitgliedern (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014 – Tz. 52).

Einstweilen frei.

205–209

XII. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen (Abs. 1 Nr. 12)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 12

a) Grundinformation

210

Abs. 1 Nr. 12 Satz 1 befreit die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen von der KSt, soweit diese im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landesentwicklungsmaßnahmen durchführen. Nicht begünstigt ist der Wohnungsbau. Nach Abs. 1 Nr. 12 Satz 2 ist die StBefreiung ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 privilegierten Tätigkeiten übersteigen.

Eine entsprechende StBefreiung für die Gewerbeertragsteuer enthält § 3 Nr. 17 GewStG.

b) Rechtsentwicklung

211

KStDV 1968 v. 26.3.1969 (BGBl. I 1969, 270): Gemäß § 8 Ziff. 3 trat die StPflicht bei gemeinnützigen Siedlungsunternehmen immer nur insoweit ein, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wurde, der über die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landesentwicklungsmaßnahmen oder von sonstigen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben hinausging.

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1977, 2597; BStBl. I 1977, 445): Die ursprünglich in § 8 Ziff. 3 KStDV enthaltene Regelung wurde als § 5 Abs. 1 Nr. 12 in das Gesetz übernommen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Der Geltungsbereich der Nr. 12 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 – auf Antrag ab 1991 – eingeschränkt. Grundsätzlich gilt die StBefreiung zwar immer noch partiell für die begünstigten Tätigkeiten iSv. Nr. 12 Satz 1. Sie entfällt jedoch nunmehr nach der Neufassung insgesamt, wenn die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten die Einnahmen aus den begünstigten Tätigkeiten übersteigen (Satz 2).

c) Begünstigte Unternehmen (Abs. 1 Nr. 12 Satz 1)

212

Zur Sicherstellung der Lebensfähigkeit des ländlichen Raums wurden durch das Reichssiedlungsgesetz v. 11.8.1919 über die Gründung gemeinnütziger Siedlungsunternehmen die Voraussetzungen für ein einheitliches Siedlungsverfahren und die Bereitstellung von Siedlungsland geschaffen. Zu den Aufgaben der gemeinnützigen Siedlungsunternehmen gehörten ua. der Erwerb und die Bereitstellung von Siedlungsland sowie die Förderung gemeinschaftlicher Einrichtungen in den Dörfern. Nach dem 2. Weltkrieg wurde dieses Aufgabenspektrum in den Bereich der Eingliederung von Flüchtlingen und vertriebenen Bauernfamilien hinein erweitert. Ab Mitte der 50er-Jahre wurde die Aufgabenstellung dann

ausgedehnt auf die Aussiedlung von landwirtschaftlichen Betrieben aus beengten Ortslagen, die Althofsanierung, überbetriebliche Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur wie freiwilliger Landtausch und Flächenzusammenlegung sowie die Dorfsanierung.

Der Entwurf des StReformG v. 19.4.1988 sah aus wohnungs- und wettbewerbspolitischen Gründen nicht nur die ersatzlose Aufhebung der Nr. 11 und 13 des Abs. 1, sondern auch der Nr. 12 vor (BTDrucks. 11/2157, 121 f.). Als Ergebnis der Erörterungen zum StReformG 1990 wurde es jedoch als für die Erreichung der wohnungs- und wettbewerbspolitischen Zielsetzung der Gesetzesänderung ausreichend angesehen, ausdrücklich nur den Wohnungsbau von der Privilegierung des Abs. 1 Nr. 12 auszunehmen (BTDrucks. 11/2536, 63 und 89) und die Vorschrift zur Unterstützung des Strukturwandels im ländlichen Bereich ansonsten beizubehalten.

Von der KSt befreit sind deshalb die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes und der Bodenreformgesetze der Länder insoweit, als sie im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen durchführen. Diese Maßnahmen sind auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen sind (KStR 19 Satz 2). Für die Durchführung anderer Tätigkeiten außerhalb des Bereichs von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen besteht eine partielle StPflcht, wenn diese Tätigkeiten nicht überwiegen (KStR 19 Satz 5). Übersteigen die Einnahmen dieser nicht privilegierten Tätigkeiten die Einnahmen aus den stbegünstigten Tätigkeiten, entfällt die StBefreiung insgesamt (KStR 19 Satz 6).

Landentwicklungsmaßnahmen sind Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die wegen des sich vollziehenden Strukturwandels zur Unterstützung und Ergänzung der Siedlungs- und Agrarstrukturverbesserung im ländlichen Raum erforderlich sind und vornehmlich zum Gegenstand haben

- die Planung und Durchführung von Maßnahmen der Ortssanierung, Ortsentwicklung, Bodenordnung und der Agrarstrukturverbesserung, die Durchführung von Umsiedlungen und Landtauschen aus Anlass der Inanspruchnahme von Land für öffentliche und städtebauliche Zwecke (KStR 19 Satz 3).

Die Durchführung umfasst alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahmen dienen, insbes. auch die erforderliche Landbeschaffung (KStR 19 Satz 4).

Nicht begünstigter Wohnungsbau: Die Betätigung von Siedlungsunternehmen im Bereich des Wohnungsbaus ist aus wettbewerbspolitischen Gründen von der Privilegierung der Nr. 12 ausdrücklich ausgenommen worden. In KStR 19 Satz 5 werden insofern die Tätigkeiten als Bauträger oder Baubetreuer genannt. Diese Aufzählung kann jedoch unter Berücksichtigung der wettbewerbspolitischen Zielsetzung der Nichtbegünstigung des Wohnungsbaus nicht abschließend sein. Die Einschränkung muss vielmehr auch für alle anderen möglichen Formen der Beteiligung von Siedlungsunternehmen am Wohnungsbau gelten.

213 d) Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen

Das Reichssiedlungsgesetz und die Bodenreformgesetze der Länder enthalten keine Bestimmungen darüber, was gemeinnützige Zwecke im Sinne dieser Ge-

setze sind. Daher sind grds. die Vorschriften der AO (§§ 51-68) entsprechend anzuwenden.

Bei Anwendung dieser Vorschriften durfte ein stfreies gemeinnütziges Siedlungsunternehmen vor Inkrafttreten des StReformG 1990 grds. keine Gewinnausschüttungen an seine Gesellschafter oder Genossen vornehmen, wenn die StFreiheit nicht versagt werden sollte (BMF v. 29.5.1979, StEK KStG 1977 § 8 Nr. 21). Durch die Aufhebung des Wohnungsgemeinnützigkeitgesetzes ist dieses BMF-Schreiben überholt. Seit dem 1.1.1990 stehen Gewinnausschüttungen der StBefreiung grds. nicht mehr entgegen, wobei zwischen den folgenden Fallgruppen zu unterscheiden ist (BMF v. 23.5.1990, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 107):

- Gemeinnützige Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO) erfüllen und die deshalb nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreit sind.
- Diese Unternehmen dürfen weder in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag Gewinnausschüttungen vorsehen noch tatsächlich Gewinnausschüttungen vornehmen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).
- Gemeinnützige Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes, die nicht nach Abs. 1 Nr. 9, sondern nach Abs. 1 Nr. 12 idF des StReformG 1990 stbefreit sind.
- Gewinnausschüttungen stehen der StBefreiung nicht entgegen.
- Gemeinnützige Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes, die für das Jahr 1990 nach § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG 1984 stbefreit sind, weil sie die Optionsregeln nach § 54 Abs. 3 idF des StReformG 1990 (§ 45 Abs. 4 idF des VereinsFG v. 18.12.1989) in Anspruch nehmen.
- Gewinnausschüttungen in 1990 stehen der StBefreiung nicht entgegen (vgl. BMF v. 24.7.1989, BStBl. I 1989, 271, Abschn. A.I.2., letzter Abs.).

e) Rechtsfolge

214

Übersteigen die Einnahmen des Siedlungsunternehmens aus Tätigkeiten außerhalb der Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Entwicklungsmaßnahmen im ländlichen Raum die Einnahmen, die mit den zuvor genannten Kerntätigkeiten erzielt werden, entfällt die StFreiheit insgesamt. Halten sich die Einnahmen aus nicht begünstigten und begünstigten Tätigkeiten die Waage oder überwiegen letztere, ist das Siedlungsunternehmen nur mit den Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten stpfl. (partielle StPflicht).

Einstweilen frei.

215–219

XIII. Land- und forstwirtschaftliche Erwerbs-, Wirtschafts- genossenschaften und Vereine (Abs. 1 Nr. 14)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14

Schrifttum: FRIEDRICH, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StW 1958, 1 und 618; KLEIN, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StW 1958, 586; PAULICK, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StW 1958, 589; MAHLMANN, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung – eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 800 Mio. DM?, DB 1972, 1548; LANGE, Körper-

schaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB F. 4, 3227 (32/1981); KREBS, Änderungen des Körperschaftsteuerrechts zur Jahreswende 1989/90, BB 1990, 527; KULOSA, Anm. zu BFH v. 11.2.1998 I R 26/97 zur übermäßigen Gewinnansammlung, FR 1998, 801; PAUKA, Die Körperschaftsteuer, NWB F. 4, 4467 (10.12.2001); MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, DStR 2002, 1; SCHMIDT/HEINZ, Schlussbesteuerung nach § 13 KStG (kein Ausgliederungshindernis bei körperschaftsteuerpflichtigen Genossenschaften?, BB 2006, 1604; WIEGAND, Die ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen, Inf. 2006, 497; BEUTHIEN/WOLF/SCHÖPFLIN/MEULENBERGH, Genossenschaftsgesetz, München, 15. Aufl. 2011; PÖHLMANN/FANDRICH/BLOEHS, Genossenschaftsgesetz, München, 4. Aufl. 2012; HENSSELER/STROHN, Gesellschaftsrecht, München, 2. Aufl. 2014.

220 a) Grundinformation

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 4 oder 5 unbeschränkt kstpfl. und unterliegen damit grds. mit allen ihren Einkünften der Besteuerung. Für im Bereich der LuF tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine sieht § 5 Abs. 1 Nr. 14 jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen und unter Beachtung des § 5 Abs. 2 eine, ggf. allerdings nur partielle, Befreiung von der KSt vor (zu den Gründen dieser Sozialzwecknorm s. Anm. 122). Unter den Begriff „Verein“ fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 (KStR 20 Abs. 1 Satz 2; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 274). Auch Genossenschaftszentralen in der Rechtsform der Genossenschaft oder des Vereins können nach Nr. 14 stbefreit sein. Soweit die Befreiung von der KSt reicht, gilt dies auch für GewErtrStZwecke (§ 3 Nr. 8 GewStG).

Partielle Steuerbefreiung nach Satz 1: Die StBefreiung gilt grds. partiell für Einkünfte, die daher rühren, dass ein(e) land- und forstwirtschaftliche(r) Genossenschaft/Verein Tätigkeiten iSd. Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d gegenüber Mitgliedern ausübt. Beträgt die Summe der nach Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d nicht begünstigten Einnahmen (= schädliche Einnahmen) nur bis 10 % der Gesamteinnahmen des KStpfl., so werden nur diese schädlichen Einnahmen bei der Ermittlung der kstpfl. Einkünfte zugrunde gelegt.

Ausschluss der Steuerbefreiung nach Satz 2: Betragen jedoch die Einnahmen, die nicht aus begünstigten Tätigkeiten iSd. Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d her-rühren oder aus Geschäftsverkehr mit Nichtmitgliedern stammen, mehr als 10 % der gesamten Einnahmen des KStpfl., infizieren die nicht privilegierten Einnahmen die nach der Norm begünstigten mit der Folge der KStPflichtigkeit aller Einkünfte.

Sonderregelung für erweiterte Steuerbefreiung (Satz 3): Bestimmte Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern bleiben nach Satz 3 allerdings bei Berechnung der 10 %-Grenze unberücksichtigt.

b) Rechtsentwicklung

221 aa) Bis zur Körperschaftsteuerreform

KStG 1920: Eine dem § 5 Abs. 1 Nr. 14 entsprechende Regelung über die StBefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der LuF bestand nicht. Allerdings waren Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 4 KStG 1920 nur mit ihren Einkünften aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb stpfl. Ein Gewerbebetrieb wurde nicht angenommen, wenn sich der Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkte. Diese Regelung galt auch für Genossenschaftszentralen in der

Rechtsform der AG und der GmbH. Nach der VO über die Befreiung von Molke-
ereignissenschaften von der KSt v. 18.2.1922 (RStBl. 1922, 99) waren Molke-
ereignissenschaften, die aufgrund zwangswirtschaftlicher Vorschriften ihren
Geschäftsbetrieb auf Nichtmitglieder ausdehnten, wie Genossenschaften zu be-
handeln, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkte.

KStG 1922: Die in § 4 KStG 1920 enthaltene Regelung wurde übernommen.
Begünstigt wurden aber nur noch solche Genossenschaften, die einem Revisi-
onsverband angehörten. Neu eingeführt wurde in § 2 Nr. 9 KStG 1922 eine
StBefreiung für die Genossenschaftszentralen, die satzungsgemäß nicht mehr
als 5 % jährlichen Ertrag verteilen durften.

KStG 1925: Die einem Revisionsverband angeschlossenen Erwerbs- und Wirt-
schaftsgenossenschaften, bei denen sich der Geschäftsbetrieb auf den Kreis der
Mitglieder beschränkte, sowie deren Genossenschaftszentralen blieben weiterhin
begünstigt. Sie wurden nach § 4 Abs. 2 KStG 1925 nicht als Erwerbsgesell-
schaften angesehen. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde bei ihnen nicht besteu-
ert. Sie waren lediglich mit den Einkünften aus LuF, aus Kapitalvermögen und
aus VuV stpfl. Nichtmitgliedergeschäfte führten zur vollen StPfl.

KStG 1934: Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften waren wie KapGes.
grds. in vollem Umfang stpfl. Der RdF wurde jedoch in § 23 ermächtigt, für be-
stimmte Gruppen von Genossenschaften StVergünstigungen zu gewähren. Für
die Jahre 1934 bis 1938 wurde grds. noch das frühere Recht aufrechterhalten.

VO über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 8.12.1939 (KStG.nVO, RGBl. I 1939, 2391; RStBl. 1939, 1189): Mit
dieser VO machte der RdF Gebrauch von der Ermächtigung. Nach § 2
KStG.nVO waren Genossenschaften von der KSt befreit, soweit sich ihr Ge-
schäftsbetrieb erstreckte auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forst-
wirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände oder auf die
Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen
land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, soweit die Bearbeitung oder die
Verwertung im Bereich der LuF lag. § 3 KStG.nVO enthielt eine Vorschrift über
die stfreie Bildung von Eigenkapital durch gewerbliche Werk- und Lieferungs-
genossenschaften. Für Kreditgenossenschaften sah § 4 KStG.nVO eine StEr-
mäßigung auf ein Drittel vor. Der Abzug von Warenrückvergütungen war in § 5
geregelt. § 6 sah schließlich eine Regelung über die stl. Anfangsbilanz bei Beginn
der StPfl. vor. Vgl. Einführungserslass v. 11.12.1939 (RStBl. 1939, 1198) sowie
über Vereinfachungsmaßnahmen RdF v. 4.3.1942 (RStBl. 1942, 305) und v.
1.10.1944 (RStBl. 1944, 625), der teilweise in Abschn. 27 und 36 KStR 1946
übernommen wurde.

KStDV 1949 v. 4.7.1949 (StuZBl. 1949, 209): Die KStG.nVO wurde durch § 37
KStDV 1949 aufgehoben. Die StBefreiung für landwirtschaftliche Nutzungs-
und Verwertungsgenossenschaften wurde in § 33 KStDV übernommen. Für
Kreditgenossenschaften und Zentralkassen enthielten die §§ 34 und 35 KStDV
Tarifvergünstigungen. § 36 KStDV bestimmte, inwieweit Warenrückvergütun-
gen als BA zu berücksichtigen waren. Diese Vorschriften der KStDV beruhten
auf einer Ermächtigung in § 23.

VO zur Änderung der KStDV v. 11.7.1950 (BGBl. I 1950, 329; StBl. NW
1950, 408): Sie ersetzte in § 33 KStDV die Worte „soweit sich ihr Geschäfts-
betrieb erstreckt“ durch „wenn sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt“. Eine
sachliche Änderung trat hierdurch nicht ein, da das Wort „soweit“ auch bisher
bereits als „wenn“ verstanden wurde.

VO zur Änderung der KStDV v. 11.2.1952 (BGBl. I 1952, 95; BStBl. I 1952, 111): Durch sie wurde auch in § 33 Buchst. b das Wort „soweit“ durch „wenn“ ersetzt. Eine sachliche Änderung trat hierdurch ebenfalls nicht ein.

VO zur Änderung der KStDV v. 10.12.1953 (BGBl. I 1953, 1553; BStBl. I 1953, 630): Sie fügte Vorschriften über die stl. Anfangsbilanz beim Eintritt einer bisher nach § 33 KStDV stbefreiten Genossenschaft in die StPflcht (§ 33a KStDV) sowie über die StBefreiung der Deutschen Genossenschaftskasse (§ 33b KStDV) in die KStDV ein.

KStDV 1955 v. 23.12.1955 (BGBl. I 1955, 853; BStBl. I 1955, 733): Die Vorschriften über die Genossenschaften wurden neu nummeriert: § 33 wurde § 31, § 33a wurde § 32, die §§ 34–36 wurden §§ 33–35 KStDV. § 33b KStDV entfiel, da die StBefreiung der Deutschen Genossenschaftskasse in § 4 Abs. 1 Ziff. 2 KStG geregelt wurde.

VO zur Änderung der KStDV v. 5.8.1959 (BGBl. I 1959, 622; BStBl. I 1959, 809): Sie schränkte die StBefreiung ein. Nach dem neu angefügten Abs. 2 des § 31 KStDV trat die StBefreiung nicht ein, wenn die Genossenschaft an einem stpfl. Unternehmen beteiligt war. Eine Ausnahme bestand nur für geringfügige Beteiligungen an einer KapGes. oder an einer Genossenschaft.

2. StÄndG 1967 v. 21.12.1967 (BGBl. I 1967, 1254; BStBl. I 1967, 484): Die Tarifvorschriften für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen wurden in das Gesetz übernommen (§ 19 Abs. 2b). Die Ermächtigung in § 23 wurde entsprechend eingeschränkt und die §§ 33 und 34 KStDV wurden gestrichen.

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Die StBefreiungsvorschrift wurde in das Gesetz übernommen (§ 4 Abs. 1 Ziff. 11) und gleichzeitig erweitert. Neben Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können nunmehr auch Vereine im Bereich der LuF in den Genuss der StBefreiung kommen. Zudem wurde die StBefreiung auf die Fälle ausgedehnt, in denen sich der Geschäftsbetrieb auf Leistungen im Rahmen von Dienst- und Werkverträgen sowie auf Beratungsleistungen für die Betriebe der Mitglieder erstreckt. Bereits durch das VStRG v. 17.4.1974 (BGBl. I 1974, 949; BStBl. I 1974, 233) waren entsprechende Vorschriften in das VStG und GewStG aufgenommen worden. Die in § 23 Abs. 1 enthaltene Ermächtigung zum Erlass einer Rechts VO über die StBefreiung von land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wurde damit gegenstandslos. In den neuen § 23 wurde dementsprechend nur noch eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechts VO über Warenrückvergütungen von Genossenschaften aufgenommen. Durch die VO zur Änderung der KStDV v. 25.11.1975 (BGBl. I 1975, 2903; BStBl. I 1975, 1118) wurde § 31 KStDV gestrichen.

222 bb) KStG 1977 vom 31.8.1976

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Regelung über die StBefreiung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine im Bereich der LuF wurde unverändert in § 5 Abs. 1 Nr. 14 übernommen.

223 cc) Weitere Änderungen

Gesetz zur Änderung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): In Abs. 1 Nr. 14 wurde festgelegt, dass für die StBefreiung die Beteiligung an einer stbefreiten KapGes. unschädlich ist.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Die partielle StPflcht von Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten wurde eingeführt,

wenn diese bis 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen. Des Weiteren wurde durch das WoBauFG erreicht, dass die Beteiligung/Mitgliedschaft an einer anderen PersGes., KapGes. oder Genossenschaft die StFreiheit nicht mehr ausschließt, wobei allerdings die Einnahmen hieraus den nicht begünstigten Tätigkeiten zugerechnet werden (KREBS, BB 1990, 527 [529]; BTDrucks. 11/5970, 113).

Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v. 13.12.1990 (BStBl. I 1991, 51): Den Unternehmen iSd. Nr. 14 wird die Möglichkeit eröffnet, durch eine bis zum 31.12.1991 abzugebende Erklärung auf die StBefreiung zu verzichten (§ 54 Abs. 5).

c) Bedeutung

224

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 hat ernährungs- und wirtschaftspolitische Gründe. Die kleinen und mittleren bäuerlichen Betriebe sollen gegenüber den landwirtschaftlichen Großbetrieben konkurrenzfähig gemacht werden (BFH v. 11.2.1998 – I R 26/97, BStBl. II 1998, 576, mwN).

Abs. 1 Nr. 14 als mitgliederbegünstigende Sozialzwecknorm: Dies erfolgt dadurch, dass der Zusammenschluss von Land- und Forstwirten zu Genossenschaften oder Vereinen stl. nicht belastet wird. Aus diesem Grund erfolgt neben der Befreiung von der KSt nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 auch eine StFreistellung von der GewSt (§ 3 Nr. 8 GewStG). Diese Begünstigungen stellen steuerpolitische Ergänzungsmaßnahmen zu den öffentlichen Finanzhilfen durch Zuschüsse und Darlehen dar. Die Leistungsfähigkeit der Genossenschaften oder Vereine wird durch die StBefreiungen gesteigert. Da diese Zusammenschlüsse nicht in erster Linie auf die Erwirtschaftung von Gewinnen ausgerichtet sind, kommt dies den Mitgliederbetrieben zB in Form von niedrigeren Produktionskosten oder höheren Verkaufserlösen zugute. Die Mitgliederbetriebe erhalten hierdurch ohne Verlust ihrer wirtschaftlichen Selbständigkeit Vorteile, wie sie sonst nur Großbetriebe haben. Die Vorteile führen bei den Mitgliedern zu einer Verbesserung der Erträge und tragen zu einer Sicherung der Existenzgrundlage bei. Die durch die StBefreiung gesteigerte Leistungsfähigkeit wird daher nur in Form der bei den Mitgliedern anfallenden höheren Gewinne besteuert.

Weitere Begünstigungswirkungen: Die StBefreiung ist aber nicht nur vorteilhaft für die einzelnen Mitglieder, sondern liegt auch im Interesse der gesamten Volkswirtschaft. Die durch die StBefreiung angeregte Zusammenarbeit mit einer Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaft bzw. einem Verein ermöglicht den Mitgliedern eine Steigerung der Produktion. Hierdurch ergibt sich eine bessere Versorgung der Bevölkerung mit land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen.

Durch die Übertragung von einzelnen Tätigkeiten, die bisher von den Mitgliedern wie zB die Milchverwertung in Form eines Nebenbetriebs ausgeübt wurden, auf Bearbeitungs- und Verwertungs-koperationen kann darüber hinaus die Qualität der Erzeugnisse verbessert und auf hohem Niveau sichergestellt werden. Zudem liegt auch die Funktion der Zusammenschlüsse auf dem Gebiet der Marktregulierung und Preisgestaltung im Interesse der Verbraucher.

Verbesserte Eigenkapitalbildung: Die Befreiung des bei der Genossenschaft oder beim Verein anfallenden Gewinns von der KSt hat ferner zur Folge, dass eine Finanzierung des AV aus stfreien Mitteln möglich ist. Die Finanzierung moderner Anlagen oder Maschinen kann daher aus nicht versteuerten Mitteln erfolgen, ohne dass eine Verteilung im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer erforderlich ist.

225 **d) Geltungsbereich**

Sachlicher Geltungsbereich: Die KStBefreiung tritt grds. ein, soweit sich der Geschäftsbetrieb auf die in Abs. 1 Nr. 14 genannten Tätigkeiten beschränkt (s. Anm. 128 ff.) und im Bereich der LuF liegt (s. Anm. 127).

Persönlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 1 Nr. 14 können nur bestimmte unbeschränkt kstpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine von der KSt befreit werden (zu Einzelheiten s. Anm. 125 und 126), deren Mitglieder grds. Land- und Forstwirte sein müssen (s. Anm. 127 und 133).

226 **e) Verfahrensfragen**

Über die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 wird im Veranlagungsverfahren entschieden. Ein besonderes Anerkennungsverfahren gibt es nicht. Das Veranlagungsverfahren schließt mit einem KStBescheid ab, in dem zum Ausdruck kommt, dass es sich um eine stbefreite Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. um einen stbefreiten Verein iSd. Abs. 1 Nr. 14 handelt.

Die Voraussetzungen der StBefreiung können vom FA jederzeit nachgeprüft werden. Das FA kann insofern die Vorlage des Prüfungsberichts nach §§ 53 ff. GenG fordern (FG Berlin v. 14.6.1999 – 8 K 8712/98, EFG 1999, 1164, rkr.).

2. Gegenstand der Steuerbefreiung: Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betätigungen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1)

227 **a) Regelungsinhalt**

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 setzt voraus, dass sich der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft oder des Vereins auf die in Satz 1 definierten Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, Gegengeschäfte und Hilfsgeschäfte zu diesen Zweckgeschäften beschränkt und diese Tätigkeiten dem Bereich der LuF zugeordnet werden können. Die begünstigten Geschäftszwecke sind in Satz 1 Buchst. a–d abschließend aufgezählt; die Aufzählung hat alternativen Charakter („oder“). Alle sonstigen Geschäfte (Nebengeschäfte) sind nicht begünstigt. Die Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten nebeneinander ist für die StBefreiung unschädlich. Für ehemalige landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften im Beitrittsgebiet gilt insofern nichts anderes (OFD Cottbus v. 1.9.1993, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 140, unter 7.a).

228 **b) Begriff des Geschäftsbetriebs**

§ 5 Nr. 14 Satz 1 beschränkt in seinem Einleitungsteil den Gegenstand der StBefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen auf einen „Geschäftsbetrieb“, der bestimmten Kriterien im land- und forstwirtschaftlichen Bereich genügen muss. Der Begriff „Geschäftsbetrieb“ ist aus § 1 Abs. 1 GenG entnommen worden. Nach dieser Vorschrift bezwecken Genossenschaften die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs. Unter Geschäftsbetrieb ist eine auf der Grundlage organisatorischer Zusammenfassung von Sach- und Personalmitteln beruhende, planmäßige und auf Dauer angelegte Tätigkeit zu verstehen. Dabei muss es sich weder um einen kaufmännisch eingerichteten Betrieb handeln, noch muss ein Gewerbebetrieb iSd. GewO vorliegen (FANDRICH in PÖHLMANN/FANDRICH/BLOEHS, 4. Aufl. 2012, § 1 GenG Rn. 21). Gleichwohl wird die Genossenschaft zur Erfüllung ihrer Förderleistungsfähigkeit praktisch immer un-

ternehmerisch an Märkten tätig werden und wird daher einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen müssen (vgl. GEIBEL in HENSSELER/STROHN, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2014, § 1 GenG Rn. 11). Steuerlich muss es sich bei diesen Geschäften immerhin um solche handeln, die ein Tätigwerden der Genossenschaft nach außen, die Entfaltung einer werbenden Tätigkeit, voraussetzen. Darum gehört die Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG nicht in den Bereich des Geschäftsbetriebs (BFH v. 11.6.1980 – I R 253/78, BStBl. II 1980, 577). Diese Definition gilt nicht nur für den Geschäftsbetrieb von Genossenschaften, sondern ist auch bei Vereinen maßgebend.

Die StBefreiung setzt voraus, dass sich der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft oder des Vereins auf bestimmte Zweckgeschäfte mit Mitgliedern (s. Anm. 231), Gegengeschäfte (s. Anm. 232) und Hilfgeschäfte zu diesen Zweckgeschäften (s. Anm. 233) beschränkt und diese Tätigkeiten dem Bereich der LuF zugeordnet werden können (Anm. 229). Alle sonstigen Geschäfte (Nebengeschäfte, s. Anm. 235) sind nicht begünstigt (Abschn. 16 Abs. 1 Satz 1, Abs. 7, Abs. 9 Satz 1 KStR).

Abgrenzung des Geschäftsbetriebsbegriffs gegenüber § 14 AO: Der Begriff „Geschäftsbetrieb“ ist weiter als der in § 14 AO verwendete Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Unter Geschäftsbetrieb iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 14 fallen auch Tätigkeiten, durch die Genossenschaften oder Vereine nicht selbst Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile erlangen. Es reicht aus, wenn die vermögensmäßigen Vorteile den Mitgliedern zugute kommen. Daher gehören auch unentgeltliche Geschäfte zum Geschäftsbetrieb und führen, wenn sie über die zugelassenen Tätigkeiten hinausgehen, zur vollen StPflcht. Anders als bei dem engeren Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs iSd. § 14 AO umfasst der Geschäftsbetrieb nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 auch die Vermögensverwaltung. Die Vermietung oder Verpachtung von Grund und Boden oder von Gebäuden ist daher nur dann unschädlich, wenn sie zu einer begünstigten Tätigkeit gezählt werden kann.

Ideelle Zwecke: Das Wirken einer Genossenschaft oder eines Vereins muss sich aber nicht in einem Geschäftsbetrieb erschöpfen. Daneben können auch ideelle Zwecke verfolgt werden, die nicht auf den Abschluss vermögensrelevanter Geschäfte gerichtet sind. § 5 Abs. 1 Nr. 14 verlangt nur, dass sich der Geschäftsbetrieb auf bestimmte Tätigkeiten beschränkt. Ein ggf. vorhandener ideeller Bereich ist von dieser Einschränkung nicht betroffen. Der ideelle Bereich kann sich daher auch auf Nichtmitglieder erstrecken und auch außerhalb der LuF liegen. Eine neben dem Geschäftsbetrieb ausgeübte Tätigkeit wird zwar meist der Förderung der Mitgliederbetriebe dienen (zB Forschungstätigkeit zur Eindämmung von Tierseuchen oder zur Bekämpfung von Schädlingen). Es können aber auch allgemeine ideelle Zwecke (zB Förderung des Natur- und Landschaftsschutzes, des Umweltschutzes) verfolgt werden, bei denen eine konkrete Beziehung zu Einzelinteressen der Mitglieder nicht besteht. Die Ausübung solcher Tätigkeiten außerhalb eines Geschäftsbetriebs steht der StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 nicht entgegen. Das gilt auch, wenn für den ideellen Bereich Mittel aus dem Geschäftsbetrieb verwendet werden.

c) Betätigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

229

Der Geschäftsbetrieb muss sich als Voraussetzung der StBefreiung auf die in Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d aufgeführten Tätigkeiten beschränken. Es handelt sich dabei immer um Tätigkeiten im Bereich der LuF (Buchst. b und c) oder um Tätigkeiten in Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Gegenständen (Buchst. a) und Erzeugnissen (Buchst. d).

Der Begriff der Land- und Forstwirtschaft ist nach den im EStRecht geltenden Grundsätzen (§ 13 EStG Anm. 40) auszulegen. Die Frage, ob danach eine Tätigkeit noch im Bereich der LuF liegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falls und nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. BFH v. 8.9.1953 – I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38), wobei jedoch unerheblich ist, welcher (formellen) Einkunftsart die Tätigkeit der Genossenschaft oder des Vereins selbst zuzuordnen ist. Genossenschaften haben nach § 8 Abs. 2 ohnehin nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aber auch auf die Zuordnung der Tätigkeit bei isolierter Betrachtungsweise kommt es nicht an. Der Betrieb der Genossenschaft oder des Vereins kann daher – isoliert betrachtet – die Grenzen der LuF überschreiten. Entscheidend ist, welches Bild die Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung der Genossenschaft oder des Vereins und der dahinter stehenden Mitglieder bietet (vgl. BFH v. 8.9.1953 – I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38). Es muss sich hier nach um eine Tätigkeit handeln, die bei den in der Genossenschaft oder dem Verein zusammengeschlossenen Land- und Forstwirten zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören würde, wenn sie diese Tätigkeit selbst ausüben. Dabei kann es sich auch um einen Nebenbetrieb iSd. § 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG handeln. So gehört zB auch der Betrieb eines Sägewerks, der bei den Mitgliedern einen forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb darstellen würde, zu den begünstigten Tätigkeiten im Bereich der LuF, auch wenn die Genossenschaft oder der Verein hiermit einen Gewerbebetrieb unterhält.

Der Umfang und die technische Ausgestaltung einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. eines Vereins ist für die Beurteilung, ob der Bereich der LuF eingehalten wird, unerheblich. Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der Größe einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Kooperation keine Grenze aufgestellt. Der Betrieb einer Kooperation kann daher eine Größenordnung erreichen, wie sie selbst bei außergewöhnlich großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht in Frage kommt. Ein nach der Verkehrsauffassung landwirtschaftliches Produkt wie zB Milch wird nicht dadurch zum gewerblichen Erzeugnis, dass es von einem Unternehmen geliefert wird, das die landwirtschaftlichen Unternehmensformen, wie sie beim Einzelbetrieb gegeben sind, wesentlich übersteigt (vgl. BFH v. 8.9.1953 – I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38). Es ist daher auch unschädlich, wenn die Kooperation mit modernen Maschinen und vollautomatischen Produktionseinrichtungen ausgestattet ist. Auch ein in kaufmännischer Weise eingerichtetes Rechnungswesen oder eine entsprechend dem Umfang des Geschäftsbetriebs vorhandene kaufmännische Abteilung mit besonderem Personal führt nicht dazu, dass der Bereich der LuF überschritten wird.

d) Steuerlich begünstigte Geschäftsarten und ihre Abgrenzung

230 aa) Gesellschaftsrechtliche Zuordnung

In dem Geschäftsbetrieb einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. eines Vereins können verschiedene Arten von Geschäften ausgeübt werden, an denen sich die StBefreiungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 14 orientiert.

Genossenschaftsrechtliche Vorgaben: Für Genossenschaften enthält bereits das Genossenschaftsgesetz (GenG) Vorschriften über die zulässigen Geschäfte. In § 1 Abs. 1 GenG sind im Rahmen einer beispielhaften Aufzählung die für einzelne Genossenschaftsarten typischen Geschäfte aufgeführt. Nach § 6 Nr. 2 GenG muss das Statut der Genossenschaft den Gegenstand des Unternehmens bezeichnen. Das Statut kann nach § 8 Abs. 1 Ziff. 5 GenG auch die Ausdehnung des Geschäftsbetriebs auf Nichtmitglieder vorsehen.

Steuerliche Unterscheidung von Geschäftsarten: Im StRcht hat sich in Praxis und Schrifttum eine diese gesellschaftsrechtl. Vorgaben einengende Einteilung der Geschäfte herausgebildet, die auch von der FinVerw. als maßgebend angesehen wird; eine Nennung im Gesetz erfolgt nicht. Danach wird für die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zwischen den Geschäftsarten Zweckgeschäfte, Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte unterschieden (vgl. R 20 Abs. 6 KStR). Diese Unterscheidung gilt auch für Vereine (R 20 Abs. 7 KStR). Durch die einengende stl. Einteilung soll erreicht werden, dass zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen die stl. geförderte landwirtschaftliche Genossenschaft auf bloße Hilfs- und Ergänzungsfunktionen für die Mitglieder beschränkt ist, mithin nur „dienenden Charakter“ hat (BFH v. 18.5.1988 – II R 238/81, BStBl. II 1988, 753). Andererseits ist die StBefreiung auch dann ausgeschlossen, wenn wegen Überschreitung der gesetzlichen Vorgaben nach § 1 Abs. 1 GenG die Genossenschaft ihren gesellschaftsrechtl. Charakter verliert (BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532).

bb) Zweckgeschäfte

231

Zweckgeschäfte sind in Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d abschließend aufgeführt. Dies sind nur Geschäfte, die beschränkt sind

- auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebs-einrichtungen oder Betriebsgegenstände (Nutzungsgenossenschaft, -verein),
- auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der LuF liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen (Dienst- und Werkleistungsgenossenschaft bzw. -verein),
- auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der LuF liegt (Bearbeitungs- und Verwertungsgenossenschaft bzw. -verein),
- auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder (Beratungsgenossenschaft, -verein).

Zweckgeschäfte müssen der Erfüllung des satzungsgemäßen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken (§ 1 GenG; BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532). Sie ergeben sich aus dem Zweck der Genossenschaft, der aus der wirtschaftlichen Betätigung der Mitglieder hergeleitet wird. Die Zweckgeschäfte stellen die eigentliche Tätigkeit der Genossenschaft dar (vgl. BFH v. 28.7.1959 – I 150/58 U, BStBl. III 1959, 372). Dies gilt auch für Vereine.

Zweckgeschäfte als Gegenstand der Steuerbefreiung: Die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 setzt voraus, dass es sich bei den Zweckgeschäften um die in den Buchst. a–d der Vorschrift aufgeführten Tätigkeiten handelt. Die Zweckgeschäfte sind somit maßgebend dafür, ob überhaupt eine StBefreiung in Betracht kommt. Außer den in Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d aufgeführten Tätigkeiten dürfen keine Zweckgeschäfte ausgeübt werden. Die Bestimmung der Zweckgeschäfte hat auch Einfluss darauf, welche Geschäfte zB als Gegen- oder Hilfsgeschäfte angesehen werden können. Zu den Zweckgeschäften gehört auch die wechselseitige Hilfe von Genossenschaften/Vereinen aufgrund eines

Beistandsvertrags, wenn beide die gleiche Zweckbestimmung haben und gegenseitig als Mitglied beteiligt sind (R 20 Abs. 9 KStR).

Satzung ist Grundlage zur Bestimmung eines Zweckgeschäfts: Für die konkrete Bestimmung, welche Geschäfte im Einzelfall Zweckgeschäfte darstellen, ist in erster Linie der in der Satzung festgelegte Zweck der Genossenschaft oder des Vereins maßgebend. In der Satzung muss daher eindeutig festgelegt werden, welche nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d steuerbegünstigten Zwecke ausgeübt werden sollen. Die tatsächliche Geschäftsführung muss den begünstigten satzungsmäßigen Zwecken entsprechen. Können nach der Satzung auch Geschäfte ausgeführt werden, die nicht zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, spricht zunächst die Vermutung dafür, dass die Geschäftsführung auch tatsächlich den Rahmen für die Vergünstigung überschreitet. Werden in einem solchen Fall gleichwohl nur begünstigte Zweckgeschäfte ausgeführt, soll der weiteren Fassung der Satzung nach BFH v. 28.9.1954 (I 127/54 U, BStBl. III 1954, 339) keine sachliche Bedeutung zugemessen werden. Ob hieraus der allgemeine Schluss gezogen werden kann, dass es nach der Rspr. für die Anwendung der Nr. 14 nicht auf die Satzung, sondern auf die tatsächliche Geschäftsführung ankommt (so KRÄMER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 14 Rn. 29 [6/2009]), ist gleichwohl fraglich: In dem Urteil hat der BFH nämlich nicht nur auf die Verhältnisse in dem einen VZ abgestellt, sondern darauf, ob die Genossenschaft sich nachhaltig („nach Brauch und Herkommen“), dh. über mehrere VZ von steuerschädlichen Geschäften fernhält. Es empfiehlt sich daher, derartige unklare Satzungsbestimmungen an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen.

Mitglieder- und Nichtmitgliedergeschäfte: Entsprechend der Regelung im GenG werden grds. unter Zweckgeschäften sowohl Geschäfte mit Mitgliedern als auch mit Nichtmitgliedern verstanden (vgl. BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532). Die Zweckgeschäfte mit Mitgliedern als Vertragspartnern werden kurz als Mitgliedergeschäfte bezeichnet. Auf diese Geschäfte ist die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 ausgerichtet. Nichtmitgliedergeschäfte sind dementsprechend solche Geschäfte, die dem satzungsmäßigen Zweck entsprechen und mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern durchgeführt werden.

232 cc) Gegengeschäfte

Gegengeschäfte sind die Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind. Sie stellen die notwendigen Gegenstücke zu den Zweckgeschäften dar. Ohne sie könnten die Zweckgeschäfte nicht zustande kommen (vgl. BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532). So ist bei einer Verwertungsgenossenschaft die Übernahme der Erzeugnisse von den Mitgliedern Zweckgeschäft, die spätere Weiterveräußerung ist das Gegengeschäft. Bei einer Nutzungsgenossenschaft liegt das Zweckgeschäft im Zurverfügungstellen von Maschinen, die hierfür erforderliche Anschaffung der Maschinen ist ein Gegengeschäft. Die Gegengeschäfte werden regelmäßig mit Nichtmitgliedern getätigt. Die Ausführung von Gegengeschäften ist für die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 unschädlich. Sie führen nicht zu einem kstplf. Gewinn.

233 dd) Hilfgeschäfte

Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die den Zweck der Genossenschaft zwar nicht unmittelbar erfüllen, die aber zur Abwicklung der Zweckgeschäfte und Gegengeschäfte notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt. Die Hilfgeschäfte führen bei einer nach Abs. 1 Nr. 14 stbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. bei einem Verein nicht zu einem stplf. Gewinn.

Beispiele für Hilfsgeschäfte: Zu den Hilfsgeschäften rechnet beispielsweise der Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln (zB Hofbehälter, Milchbehälter, Milchkühlbehälter) durch eine Molkereigenossenschaft an ihre Mitglieder sowie die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige, wenn die Vermietung aus betrieblichen Gründen veranlasst ist. Es handelt sich um Tätigkeiten innerhalb des regelmäßigen Geschäftsbetriebs, die auch bei jedem anderen Unternehmen zum normalen Betriebsablauf gehören (BFH v. 6.12.1960 – I 75/60 U, BStBl. III 1961, 40). Die Geschäfte können aber dann nicht mehr als Hilfsgeschäfte angesehen werden, wenn sie vom Umfang her über das zur Abwicklung der Zweck- oder Gegengeschäfte erforderliche Maß hinausgehen. Schädlich wäre daher zB die Eigenherstellung von Milchkannen in einer besonderen Abteilung einer Milchgenossenschaft. Ebenso ist die Beschaffung von Gummistiefeln für die Mitglieder kein Hilfsgeschäft (BFH v. 16.7.1959 – I 32/58, HFR 1963, 75). Die Durchführung von Transportleistungen stellt nur dann ein Hilfsgeschäft dar, wenn sie im Hinblick auf eine schnelle Abwicklung (zB wegen Verderblichkeit der Ware) betrieblich notwendig ist.

Sonderfragen bei Grundstücken: Die Veräußerung von Grundstücken kann ebenfalls ein Hilfsgeschäft sein. Der Kreis der Hilfsgeschäfte ist nicht auf das UV beschränkt. Voraussetzung ist, dass die Veräußerung des Betriebsgrundstücks oder eines Teils hiervon betriebsnotwendig ist, dh, dass die Veräußerung unmittelbar durch den Betrieb veranlasst ist und betrieblichen Zwecken dient. Dies ist insbes. der Fall, wenn ein Grundstück nicht mehr für die satzungsmäßigen Zwecke benötigt wird und der Erlös zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird (BFH v. 14.10.1970 – I R 67/68, BStBl. II 1971, 116). Ein Hilfsgeschäft liegt auch vor, wenn der Verkauf im Rahmen einer Rationalisierungsmaßnahme erfolgt, zB bei einer Verschmelzung, bei einer Betriebsumstellung, bei Einstellung eines Betriebszweigs, oder wenn der Bestand an Betriebsgrundstücken dem Bedarf der Genossenschaft angepasst wird. Der betriebsnotwendige Verkauf eines nicht mehr benötigten Betriebsgrundstücks kann auch dann noch ein Hilfsgeschäft sein, wenn der Verkauf erst zwölf Jahre nach dem Zeitpunkt erfolgt, seit dem das Anlagegut für den Betrieb entbehrlich geworden ist (FG München v. 14.3.1968 – II (VI) 423/65, EFG 1968, 377, rkr.). Der Annahme eines Hilfsgeschäfts steht idR nicht entgegen, dass der Erlös aus dem Verkauf an die Mitglieder ausgeschüttet wird. Sind aber nicht betriebliche Gründe (zB Rationalisierung) für die Veräußerung maßgebend, sondern erfolgt die Veräußerung, um die für eine Ausschüttung erforderlichen Mittel zu erhalten, kann ein kstfreies Hilfsgeschäft nicht mehr angenommen werden (BFH v. 10.12.1975 – I R 192/73, BStBl. II 1976, 351).

Einstweilen frei.

234

e) Steuerschädliche Nebengeschäfte

235

Begriff des Nebengeschäfts: Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte, die nicht Zweck-, Gegen- oder Hilfsgeschäfte sind (BFH v. 15.4.1970 – I R 125/68, BStBl. II 1970, 532). Insbesondere gehören hierzu die außerhalb des eigentlichen Unternehmensgegenstands liegenden Geschäfte, die nicht als Hilfsgeschäfte angesehen werden können. Die Nebengeschäfte sind zur Durchführung der Zweck- und Gegengeschäfte nicht erforderlich. Der satzungsmäßige Zweck wird auch ohne sie erreicht. Nebengeschäfte führen grds. dazu, dass die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 nicht gewährt werden kann. Dies gilt auch für Nebengeschäfte mit anderen nach Abs. 1 Nr. 14 stbefreiten Genossenschaften oder Vereinen (BFH v. 18.5.1988 – II R 238/81, BStBl. II 1988, 753).

Abgrenzung Hilfs- und Nebengeschäft: Die Abgrenzung zwischen einem stfreien Hilfsgeschäft und einem steuerschädlichen Nebengeschäft ist im Einzelfall oft schwierig. So stellt die Darlehensgewährung ohne dringendes betriebliches Interesse ein Nebengeschäft dar, während es sich bei der Darlehensgewährung an einen ArbN um ein Hilfsgeschäft handelt. Die Gewährung einer Finanzierungsbeihilfe, die nicht zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird, ist Nebengeschäft (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592 [595]). Die Verpachtung von AV stellt ebenfalls ein Nebengeschäft dar (BFH v. 25.9.1956 – I 226/55, BStBl. III 1956, 367; v. 8.3.1972 – I R 183/70, BStBl. II 1972, 498; v. 16.12.1977 – III R 124/75, BStBl. II 1978, 285). Selbiges gilt für die Überlassung von Betriebseinrichtungen und die Lieferung von Dampf, Strom und Wasser (BFH v. 18.5.1988 – II R 238/81, BStBl. II 1988, 753). Die Verpachtung wesentlicher Betriebsteile durch eine Molkereigenossenschaft ist nicht begünstigt, wenn diese ihr Zweckgeschäft auch ohne die Verpachtung hätte ausüben können (BFH v. 9.3.1988 – I R 262/83, BStBl. II 1988, 592).

236 e) Grundsatz: Steuerbefreiung im Wesentlichen nur für Mitglieder-geschäfte

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 tritt nur ein, wenn sich der Geschäftsbetrieb auf die gemeinschaftliche Benutzung von Gegenständen, auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen Erzeugnisse oder auf bestimmte Leistungen für die Betriebe der Mitglieder beschränkt. Voraussetzung für die StBefreiung ist also die Beschränkung des eigentlichen Unternehmensgegenstands auf den Kreis der Mitglieder. Die Beschränkung auf den Mitgliederkreis gilt nur für die Zweckgeschäfte, nicht dagegen für die erlaubten Gegengeschäfte und die notwendigen Hilfsgeschäfte.

Wer Mitglied (Genosse) einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist, ergibt sich aus dem GenG (vgl. BFH v. 24.2.1959 – I 197/58 U, BStBl. III 1959, 201). Die Mitgliedschaft entsteht durch Teilnahme an der Gründungsversammlung oder bei einem späteren Beitritt durch Abgabe einer schriftlichen Beitrittserklärung (§§ 15, 15a GenG) und Zulassung des Beitritts durch die Genossenschaft. Nach der Zulassung ist das neue Mitglied in die Mitgliederliste nach § 30 GenG einzutragen.

237 f) Sonderfrage: Wegfall der Steuerbefreiung bei übermäßiger Ansammlung von Gewinnen

Auch wenn alle Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift formal erfüllt sind, tritt die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 nicht ein, wenn ein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO vorliegt. Ein derartiger Missbrauch kann anzunehmen sein, wenn Gewinne in unverhältnismäßig hohem Umfang zurückbehalten und zur Ansammlung von Reserven verwendet werden.

BFH-Urteil v. 11.2.1998: Der BFH v. 11.2.1998 (I R 26/97, BStBl. II 1988, 576) hat allerdings klargestellt, dass eine Thesaurierungspolitik weder den agrarpolitischen Zielsetzungen des Abs. 1 Nr. 14 widerspricht, noch gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verstößt und deshalb grds. nicht zur Annahme eines Missbrauchs rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten berechtigt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sei allenfalls denkbar, wenn sich eine kleine Anzahl von Personen der Rechtsform der Genossenschaft bedient, um durch betriebswirtschaftlich nicht begründete Reservenbildung unter Ausnutzung des Abs. 1 Nr. 14 stfrei erhebliches Kapital ansammeln zu können. Entsprechendes muss für Vereine gelten.

Die FinVerw. hält unter Bezugnahme auf BFH v. 11.2.1998 (I R 26/97, BStBl. II 1988, 576) nicht mehr an ihrer bisherigen Rechtsauffassung zur übermäßigen Reservenbildung fest (FinMin. Nds. v. 1.10.1999; FinMin. Schl.-Holst. v. 4.11.1999; OFD Hannover v. 7.10.1999, StEK KStG.1977 § 5 Nr. 164).

g) Gesetzliche Befreiungstatbestände (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a bis d)

aa) Gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a)

238

Beschränkt sich der Geschäftsbetrieb auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände, kommt nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a eine StBefreiung in Betracht. Es handelt sich um die sog. Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine. Die landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften verkörpern den Gedanken der genossenschaftlichen Selbsthilfe in besonderem Maße. Angesichts der Vielzahl land- und forstwirtschaftlicher Spezialmaschinen und Geräte haben sich zahlreiche Land- und Forstwirte insbes. zu sog. Maschinenringen zusammengeschlossen.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebseinrichtungen und Betriebsgegenstände sind vor allem die WG, die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb AV darstellen. In Betracht kommen insbes. Maschinen und Geräte zur Bodenbearbeitung (zB Pflüge, Eggen, Fräsen), zur Feldbestellung (zB Pflanz- und Sämaschinen), zur Pflanzenpflege (zB Ausdüner, Hackmaschinen), zur Erntebearbeitung (zB Mähmaschinen), zum Transport (zB Ackerwagen, Langholzwagen) und zur Ernteaufbereitung (zB Dresch- und Häckselmaschinen). Es kann sich auch um stationäre Einrichtungen und Gebäude handeln (zB Reinigungs-, Sortier- und Trocknungsanlagen, Silos, Kühlhäuser, Stallungen). Auch der reine Grund und Boden kann Gegenstand einer Nutzungsgenossenschaft sein. So können sich zB mehrere Gärtner zusammenschließen, um auf einem für Gärtnereizwecke besonders geeigneten Gelände ihre Gewächshäuser zu errichten. Auch ist die gemeinschaftliche Nutzung eines Grundstücks als Viehweide möglich. Bei Zuchtgenossenschaften stellen die Zuchttiere Betriebsgegenstände dar.

Der Begriff „Betriebsgegenstände“ umfasst nicht nur Sachen, sondern auch Rechte. Die gemeinschaftliche Nutzung von Rechten gehört daher auch zu den zulässigen Tätigkeiten. Hieraus folgt ferner, dass die zu nutzenden Sachen nicht im Eigentum der Nutzungsgenossenschaft bzw. des -vereins stehen müssen. Es reicht aus, wenn die Genossenschaft oder der Verein über ein Nutzungsrecht verfügt.

Eine gemeinschaftliche Benutzung liegt vor, wenn die Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände der Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine von den Mitgliedern genutzt werden. Eine gemeinsame oder gleichzeitige Nutzung durch alle Mitglieder ist nicht erforderlich. Es reicht aus, wenn die Betriebsgegenstände zu einer bestimmten Zeit jeweils von einem Mitglied genutzt werden.

Die gemeinschaftliche Benutzung stellt das Zweckgeschäft der Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine dar. Eine Nutzung durch Nichtmitglieder führt daher grds. zum Verlust der StBefreiung. So liegt zB eine stbefreite Nutzungsgenossenschaft vor, wenn sich Land- und Forstwirte in einer Genossenschaft zusammenschließen, um für ihre Betriebe Saatgut zu ziehen. Die StFreiheit entfällt aber, wenn das gewonnene Saatgut auch an Nichtmitglieder abgegeben wird. Dementsprechend hat der BFH v. 28.7.1959 (I 150/58 U, BStBl. III 1959, 372) einer „Genossenschaft, die eine größere Forstwirtschaft betreibt, deren Nutzen nicht ausschließlich in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ihrer Genossen selbst verwendet werden“, die StBefreiung versagt.

239 **bb) Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b)**

Nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b kommt eine StBefreiung für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder beschränkt. Die Leistungen müssen selbst im Bereich der LuF liegen. Zulässig sind auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen. Unter diese Befreiungsvorschrift fallen zB Betriebshilfsdienste und Tierhaltungsvereinigungen.

Ob Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen vorliegen, ist nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Durch einen Dienstvertrag wird derjenige, der Dienste zusagt, zur Leistung der versprochenen Dienste verpflichtet (§ 611 BGB). Der Eintritt eines bestimmten Erfolgs ist nicht Inhalt eines Dienstvertrags. Hingegen wird durch einen Werkvertrag der Unternehmer zur Herstellung des versprochenen Werks verpflichtet (§ 631 BGB). Im Vordergrund steht jeweils die Erbringung von Arbeitsleistungen durch oder zumindest unter Mitwirkung von natürlichen Personen.

Die Leistungen im Rahmen von Dienst- und Werkverträgen werden von der Genossenschaft bzw. dem Verein im Allgemeinen mit eigenem Personal ausgeführt. Es können aber auch andere Personen mit der Ausführung der Leistungen beauftragt werden. Die Leistung der Genossenschaft oder des Vereins kann sich auch auf reine Vermittlungsleistungen beschränken. So können zB Betriebshilfsdienste selbständige Landwirte oder Landwirtssöhne als Betriebshelfer an die Mitgliederbetriebe vermitteln. Nach Auffassung der FinVerw. sind auch diese Vermittlungsleistungen begünstigt, wenn sie sich auf die Betriebe der Mitglieder beschränken (vgl. FinMin. NRW v. 12.10.1978, FR 1979, 66; betr. weiterer Einzelfragen s. OFD Münster v. 14.8.1985, DB 1985, 2420).

Für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse müssen die Leistungen erbracht werden. Die Produktion dieser Erzeugnisse erfolgt in erster Linie mit Hilfe der Naturkräfte. Bei den zulässigen Leistungen handelt es sich daher regelmäßig um Hilfstätigkeiten zur Förderung der natürlichen Produktion. Landwirtschaftliche Erzeugnisse sind sowohl pflanzliche (zB Getreide, Obst, Gemüse, Blumen) als auch tierische Erzeugnisse (zB lebende Tiere, Milch, Eier). Hierzu gehören auch die Erzeugnisse, die erst durch eine weitere Bearbeitungsstufe hergestellt werden (zB Mehl, Wein, Butter, Käse).

Für die Betriebe der Mitglieder müssen die Leistungen erbracht werden. Das Gesetz verlangt nicht ausdrücklich, dass es sich bei den Mitgliedern um Land- und Forstwirte handeln muss oder dass sie einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten müssen. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift soll aber nur der Zusammenschluss von Land- und Forstwirten begünstigt werden. Daraus folgt, dass es sich bei den Betrieben, für die die Leistungen erbracht werden, auch um land- und forstwirtschaftliche Betriebe handeln muss.

240 **cc) Bearbeitung oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c)**

Grundsatz: Eine StBefreiung kommt nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse be-

schränkt. Voraussetzung ist, dass die Bearbeitung oder Verwertung selbst im Bereich der LuF liegt. Nach dieser Vorschrift können zB Molkerei-, Winzer-, Eierverwertungs- und Viehverwertungs-genossenschaften von der KSt befreit werden.

► *Eine Bearbeitung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse* liegt vor, wenn die mit Hilfe der Naturkräfte gewonnenen Erzeugnisse veredelt (gereinigt, sortiert, haltbar gemacht) oder zu anderen Produkten verarbeitet werden (zB Milch zu Butter, Trauben zu Wein, Getreide zu Mehl). Steuerbefreite Genossenschaften und Vereine dürfen die Bearbeitung nur insoweit übernehmen, als die Bearbeitung selbst im Bereich der LuF liegt.

► *Der Begriff „Verwertung“* umfasst alle Tätigkeiten zur Veräußerung oder Vermarktung der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse. Hierunter fällt auch der reine Absatz der Erzeugnisse ohne vorhergehende Bearbeitung. Daher kann zB auch eine Genossenschaft, die als Milchsammelstelle lediglich die Milch ihrer Mitglieder annimmt und an eine verarbeitende Molkerei weiterleitet, eine stfreie Verwertungsgenossenschaft sein. Reine Verwertungsgenossenschaften sind ferner zB Viehverwertungs- und Eierverwertungsgenossenschaften.

► *Die Bearbeitung oder Verwertung muss selbst im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen:* Es muss sich um Tätigkeiten handeln, die typischerweise in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeübt werden. Maßgebend für diese Beurteilung ist die Verkehrsauffassung.

Molkereigenossenschaften können nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c stbefreit sein. Sie stellen die wirtschaftlich bedeutendste Gruppe der stbefreiten land- und forstwirtschaftlichen Kooperationen dar. Molkereien werden nicht nur in der Form der (stbefreiten) Genossenschaft betrieben, es gibt daneben eine große Zahl von Privatmolkereien, die in der StBegünstigung der genossenschaftlichen Molkereien eine wirtschaftliche Bevorzugung erblicken. Der BFH hat sich in der Vergangenheit mehrfach eingehend mit Molkereigenossenschaften befasst und insbes. in seinem Gutachten v. 8.9.1953 (I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38) am Beispiel der Molkereigenossenschaften allgemeine Grundsätze für die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 aufgestellt. Entsprechende Beispiele der FinVerw. enthält R 21 KStR.

Winzergenossenschaften können zu den nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c stbefreiten Verwertungsgenossenschaften gehören. Auch bei ihnen ist es vielfach zweifelhaft, ob noch eine Betätigung im Bereich der Landwirtschaft vorliegt. Die FinVerw. hat in R 22 KStR eine Reihe von unschädlichen und schädlichen Tätigkeiten aufgelistet.

Pfropfbengennossenschaften, die sich auf die Verpflanzung von Pfropfbreben zur Gewinnung von Rebstecklingen und deren Absatz an die Mitglieder beschränken, können nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c nicht stbefreit sein. Da diese Tätigkeiten aber in den Bereich der Landwirtschaft fallen und bei stbefreiten Winzergenossenschaften ohne Verlust der StBefreiung möglich sind, hat die FinVerw. in R 23 KStR zugestanden, dass auch reine Pfropfbengennossenschaften als stbefreite Genossenschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 14 behandelt werden können.

Biogasanlagen, die genossenschaftlich betrieben werden, können unter Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c fallen, wenn für die Erzeugung des Biogases ausschließlich die Biomasse der beteiligten Land- und Forstwirte verwendet wird. Hingegen führt die Einspeisung von Energie in das Strom- bzw. Wärmenetz sowie die Lieferung an Mitglieder oder Dritte zur partiellen StPflcht (BMF v. 6.3.2006 – IV C 2 - S 2236-10/05/IV B 7-S 2734-4/05, BStBl. I 2006, 248).

241 **dd) Beratung für die Produktion oder Verwertung (Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. d)**

Nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. d kommt eine StBefreiung für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder beschränkt. Die Vorschrift stellt eine Ergänzung zu den in Buchst. b und c enthaltenen Befreiungstatbeständen dar, nach denen die direkte Hilfe bei der Produktion oder Verwertung begünstigt ist. Die diese Tätigkeiten ausführenden Vereinigungen erbringen oftmals auch reine Beratungsleistungen. Nach Buchst. d geht hierdurch ihre StBefreiung nicht verloren. Begünstigt sind aber auch solche Vereinigungen, die ausschließlich beratend tätig sind. Hierzu gehören insbes. die nach dem Marktstrukturgesetz anerkannten, aber nicht unmittelbar im Verwertungsbereich tätigen Erzeugergemeinschaften.

Zur Beratung für die Produktion gehört zunächst die Beratung darüber, welche land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse überhaupt produziert werden sollen. Hierbei kann es sich um eine betriebswirtschaftliche Beratung, Beurteilung von Standortfaktoren, Auswertung von Bodenproben etc. handeln. Zu den begünstigten Beratungsleistungen gehört ferner zB die Beratung über Produktionsmethoden, über den Einsatz von Maschinen, Düngern und Schädlingsbekämpfungsmitteln, über den Zeitpunkt der Ernte bei pflanzlichen Erzeugnissen sowie über Zucht, Fütterung und Pflege von Tieren. Da die Beratung selbst nicht im Bereich der LuF liegen muss, ist zB auch eine tierärztliche Beratung für die Aufzucht von Tieren begünstigt.

Die Beratung für die Verwertung erstreckt sich auf den gesamten Bereich der Veräußerung oder Vermarktung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse. Die hierzu gehörende Beurteilung von Marktchancen einschließlich der Bewertung der EU-rechtl. Absatzbedingungen ist eng verflochten mit der Beratung über die Wahl der zu produzierenden Erzeugnisse. Zur Beratung für die Verwertung gehört ferner die Beratung über Absatzwege, über die Einschaltung von Verwertungsgenossenschaften, über Lieferungszeitpunkte, Fragen der Sortierung und Verpackung etc. (vgl. JOSTEN, Inf. 1979, 243).

Nicht begünstigt sind Beratungsleistungen, die nicht direkt für die Produktion oder Verwertung erfolgen. Daher sind zB Beratungen in Steuersachen, Buchführungsangelegenheiten, Rechts- und Finanzierungsfragen im Allgemeinen steuerschädlich. Etwas anderes dürfte uE aber dann gelten, wenn eine Rechts- oder Finanzierungsberatung gezielt im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Produktionsausweitung erfolgt.

Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse: Die Beratung muss für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder erfolgen. Zum Begriff „land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse“ vgl. Anm. 136. Es muss sich um Erzeugnisse handeln, die in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Mitglieder gewonnen werden.

3. Rechtsfolge: Grundsätze und Ausnahmen der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 14 Sätze 2 und 3)

242 **a) Vollständige und partielle Steuerbefreiung**

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine sind nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 grds. von der KSt befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb auf die

dort genannten Tätigkeiten beschränkt und im Bereich der LuF liegt. Unter denselben Voraussetzungen ergibt sich die Befreiung von der GewErtrSt (§ 3 Nr. 8 GewStG).

Volle Steuerpflicht bei Überschreiten der 10 %-Grenze (Nr. 14 Satz 2): Üben die Genossenschaften und Vereine auch Tätigkeiten aus, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 begünstigt sind, und betragen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten nicht mehr als 10 % der gesamten Einnahmen, sind die Genossenschaften und Vereine mit den Gewinnen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten partiell stpfl. Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen stpfl. Gewerbebetrieb. Hinsichtlich der begünstigten Tätigkeiten bleibt die StFreiheit erhalten. Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten in einem VZ 10 % der Gesamteinnahmen, entfällt die StBefreiung für diesen VZ insgesamt.

Ausnahme für 10 %-Grenze (Nr. 14 Satz 3): Eine Ausnahme von der 10 %-Grenze enthält § 5 Abs. 1 Nr. 14 für Genossenschaften und Vereine, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitätsprüfungen und/oder Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt. Hintergrund dieser Regelung ist es, derartigen Unternehmen, die im öffentlichen Interesse in erheblichem Umfang Geschäfte mit Nichtmitgliedern durchführen, nicht durch den Verlust der StBefreiung zu belasten.

Zur ersten Gruppe gehören grds. die nach Landesrecht zugelassenen Untersuchungsstellen iSd. § 2 Abs. 8 der Milch-Güteverordnung, die insbes. im öffentlichen Interesse Milchqualitätsprüfungen für Mitglieder und Nichtmitglieder sowie für Nichtlandwirte durchführen. Auch die Tierbesamungsstationen tätigen, insbes. bei Ausbruch einer Seuche, neben Zweckgeschäften mit Mitgliedern in größerem Umfang auch solche mit Nichtmitgliedern und Nichtlandwirten.

b) Einnahmenermittlung für 10 %-Unschädlichkeitsgrenze

243

Nr. 14 Satz 2 sieht einen Ausschluss der StBefreiung vor, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus dem nicht stbegünstigten Tätigkeitsbereich 10 % der gesamten Einnahmen übersteigen; ausnahmsweise können für bestimmte Fälle Einnahmen bei der Berechnung der 10 %-Grenze gem. Nr. 14 Satz 3 außer Ansatz bleiben. Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich USt) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die stl. Gewinnermittlung. Der Zufluss iSd. § 11 EStG ist nicht maßgebend (R 20 Abs. 2 KStR).

Zuordnungsfragen bei Einnahmenermittlung: Die Einnahmen aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern und Nebengeschäften sind den Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten zuzurechnen. Das gilt auch für Nebengeschäfte mit anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 stbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen (vgl. BFH v. 18.5.1988 – II R 238/81, BStBl. II 1988, 753). Bei Verwertungsgenossenschaften sind die Einnahmen aus begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten nach dem Verhältnis der Ausgaben für bezogene Waren von Mitgliedern und Nichtmitgliedern aus den Gesamteinnahmen zu ermitteln, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist.

Behandlung von Beteiligungserträgen: Die Einnahmen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen sind als Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten anzusehen. Das gilt jedoch nicht für Beteiligungen an Genossenschaften und Vereinen, die nach Abs. 1 Nr. 14 befreit sind. Zur grundsätzlichen Problematik der verdeckten Einlage bei Genossenschaften s. BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86. Zu den stl. Folgen der Ausgliederung s. SCHMIDT/HEINZ, BB 2006, 1604.

244 c) **Kein Verzicht auf Steuerbefreiung möglich**

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 ist nicht antragsgebunden. Auf sie kann deshalb grds. nicht verzichtet werden. Wegen Einführung der partiellen StPflicht von Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505), wenn diese bis 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen, wurde jedoch für einen Übergangszeitraum die Möglichkeit eingeräumt, auf die StBefreiung zu verzichten.

245–249 Einstweilen frei.

XIV. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 15)

250 **1. Allgemeine Erläuterungen**

Die Vorschrift befreit den nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 unbeschränkt stpfl. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (PSV aG) von der KSt.

Der PSV aG ist Träger der Insolvenzsicherung für die betriebliche Altersversorgung nach dem Betriebsrentengesetz (BetrAVG) und soll in dieser Funktion verhindern, dass ArbN ihre Ansprüche und unverfallbaren Anwartschaften auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung durch die Insolvenz des ArbG oder eines Versorgungsträgers verlieren.

Die StBefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 15 setzt voraus, dass der PSV aG eine Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde hat und er ausschließlich als Träger der Insolvenzsicherung für die betriebliche Altersversorgung tätig ist. Ferner dürfen seine Leistungen nach dem Kreis der Empfänger, sowie nach Art und Höhe den in §§ 7-9, 17 und 30 BetrAVG bezeichneten Rahmen nicht übersteigen.

Die Befreiungsvorschrift wurde im Zuge der Neuregelung der betrieblichen Altersversorgung durch das BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610) als § 4 Abs. 1 Nr. 12 in das KStG 1975 eingefügt. Sie wurde im Rahmen des Körperschaftsteuerreformgesetzes v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2579) unverändert als § 5 Abs. 1 Nr. 15 in das KStG 1977 übernommen.

Der PSV aG ist inzwischen auch Träger der Insolvenzsicherung von Versorgungszusagen luxemburger Unternehmen nach Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg über die Zusammenarbeit im Bereich der Insolvenzsicherung betrieblicher Altersversorgung v. 22.9.2000 (BGBl. II 2001, 1258).

Die StBefreiung des PSV aG rechtfertigt sich dadurch, dass er Versorgungsempfänger vergleichbar einer stbefreiten Pensionskasse absichert (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 3) und aufgrund seiner monopolartigen Stellung in keinem Wettbewerb zu anderen Unternehmen steht (BTDrucks. 7/2843, 17).

Eine vergleichbare StBefreiung des PSV aG für die GewSt enthält § 3 Nr. 19 GewStG.

2. Befreiter Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach Abs. 1 Nr. 15

a) Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit 251

Der PSV aG mit Sitz in Köln ist ein privatrechtl. organisierter (vgl. §§ 21 ff. BGB) rechtsfähiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (§ 15 VAG). Er wurde am 7.10.1974 gegründet. Der Geschäftsbetrieb wurde nach § 32 BetrAVG am 1.1.1975 aufgenommen.

Die Mitgliedschaft der ArbG, die eine betriebliche Altersversorgung gewähren, im PSV aG besteht kraft Gesetzes (§ 11 BetrAVG). Die für die Insolvenzsicherung erforderlichen Mittel werden aufgrund einer gesetzlich angeordneten Beitragspflicht erhoben (§ 10 BetrAVG). Zwischen dem PSV aG, dem ArbG als Mitglied und den ArbN als versicherte Personen besteht ein Versicherungsverhältnis kraft Gesetzes. Die Auszahlung der übernommenen Versorgungsansprüche hat der PSV aG einem Konsortium von aktuell 50 Lebensversicherungsunternehmen übertragen (§ 8 Abs. 1 BetrAVG iVm § 2 Abs. 2 der Satzung).

b) Wahrnehmung der Aufgaben der Insolvenzsicherung gem. BetrAVG mit Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a) 252

Die Erlaubnis für den Geschäftsbetrieb wurde vom Bundesamt für das Versicherungswesen am 23.12.1974 erteilt. Als Träger der Insolvenzsicherung unterliegt der PSV aG der Versicherungsaufsicht, die heute von der BaFin. wahrgenommen wird (§ 14 Abs. 1 Sätze 3 und 4 BetrAVG).

Nach § 2 seiner Satzung sind die Aufgaben des PSV aG auf die Insolvenzsicherung nach dem BetrAVG beschränkt. Unschädlich ist insoweit, dass der PSV aG die Insolvenzsicherung der betrieblichen Altersversorgung auch für das Großherzogtum Luxemburg gewährleistet; diese Aufgabe ist in § 14 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG ausdrücklich erwähnt (BTDruks. 14/5439, 7).

c) Umfang der Leistungen (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. b) 253

Der Umfang der Leistungen darf sowohl hinsichtlich des Empfängerkreises als auch nach Art und Höhe den Rahmen der §§ 7–9, 17 und 30 BetrAVG nicht überschreiten.

Empfängerkreis: Der Empfängerkreis bestimmt sich in erster Linie nach § 17 Abs. 1 BetrAVG. Empfänger können danach ArbN und sog. arbeitnehmerähnliche Personen sein.

Art und Höhe der Leistungen: Die Insolvenzsicherung nach dem BetrAVG erstreckt sich auf betriebliche Versorgungsansprüche und gesetzlich unverfallbare Versorgungsanwartschaften (§ 1b BetrAVG). Zulässige Versorgungsformen sind dabei unmittelbare Versorgungszusagen (Direktzusagen) des ArbG sowie mittelbare Versorgungszusagen über Unterstützungskassen und Pensionsfonds. Direktversicherungen sind nur erfasst bei unwiderruflicher Bezugsberechtigung des ArbN sowie außerdem bei Abtretung, Verpfändung oder Beileihung der Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag.

Die einzelnen Sicherungsfälle sind in § 7 Abs. 1 BetrAVG aufgeführt. Den Grundfall bildet die Eröffnung des Insolvenzverfahrens des ArbG (§ 7 Abs. 1 Satz 1 BetrAVG) bzw. Versorgungsträgers (§ 7 Abs. 2 Satz 2 BetrAVG). Weitere Sicherungsfälle sind die Abweisung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse, der außergerichtliche Vergleich mit den Gläubigern zur Abwendung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowie die

vollständige Beendigung der Betriebstätigkeit im Geltungsbereich des BetrAVG, wenn ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht gestellt worden ist und ein Insolvenzverfahren offensichtlich mangels Masse nicht in Betracht kommt (§ 7 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 3 BetrAVG).

Die Höhe der von der PSV aG zu erbringenden Leistungen bestimmt sich grds. nach dem Anspruch, den der Versorgungsempfänger ohne die Insolvenz des ArbG bzw. Versorgungsträgers gehabt hätte. Einzelheiten ergeben sich aus § 7 Abs. 1 bis 6 BetrAVG. Zu beachten ist insbes. die Höchstgrenze nach § 7 Abs. 3 BetrAVG, die höchstens das Dreifache der im Zeitpunkt der ersten Fälligkeit maßgeblichen monatlichen Bezugsgröße gem. § 18 SGB IV beträgt.

Luxemburger betriebliche Altersversorgung: Der PSV aG führt gem. Art. 2 seiner Satzung auch die Insolvenzversicherung der luxemburgischen betrieblichen Altersversorgung grds. nach den Vorschriften des BetrAVG, der Satzung des PSV aG und den AIB durch (Art. 2 des Abkommens v. 22.9.2000). Dies ist möglich, weil die luxemburgischen Regelungen über die betriebliche Altersversorgung sowie die insolvenzrechtl. Bestimmungen den deutschen Vorschriften weitgehend entsprechen. Vor diesem Hintergrund dürften der Empfängerkreis sowie Art und Höhe der Leistungen gem. §§ 7–9, 17 und 30 BetrAVG in der deutschen und der luxemburgischen Insolvenzversicherung regelmäßig vergleichbar sein. In der Gesetzesbegründung des Zustimmungsgesetzes zum Abkommen ist dementsprechend ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass das Abkommen keinen Einfluss auf die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 15 habe (BTDrucks. 14/5439, 5). Dennoch kann es im Einzelfall Abweichungen geben, wie sich ua. daraus ergibt, dass Abweichungen von § 8 Abs. 2 BetrAVG nach Art. 4 des Abkommens v. 22.9.2000 zulässig sind, so dass sich eine Überschreitung der nach dem BetrAVG vorgesehenen Leistungen nicht ausschließen lässt. Dass solche Überschreitungen für die Steuerbefreiung unschädlich sind, sollte gesetzlich klargestellt werden.

254–259 Einstweilen frei.

XV. Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16

260 a) Grundinformation

Nr. 16 regelt die StBefreiung dort aufgeführter Sicherungseinrichtungen, die ausschließlich den Zweck verfolgen, bei Gefahr für die Erfüllung von Verpflichtungen bestimmter Unternehmen der Finanzwirtschaft im Falle ihrer Zahlungsunfähigkeit Hilfe zu leisten. Durch die Vorschrift soll das Vertrauen in die Leistungs- und Widerstandsfähigkeit der Kredit- und Versicherungswirtschaft gestärkt werden. Eine entsprechende StBefreiung enthält § 3 Nr. 21 GewStG.

Satz 1 (iVm. Satz 3) enthält die Begriffsbestimmung der von der Vorschrift erfassten Einrichtungen und bestimmt den begünstigten Personenkreis.

Nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung für die StFreiheit die zweckgebundene Anlage des Vermögens und etwaiger Überschüsse im Einklang des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks sowie der tatsächlichen Geschäftsführung.

Nach Satz 4 wird aus Wettbewerbsgründen die StBefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind.

b) Rechtsentwicklung

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1585; BStBl. I 1977, 442): Die gesetzliche Regelung über die StFreiheit der Sicherheitseinrichtungen der Kreditinstitute wurde als Nr. 16 in das KStG 1977 eingefügt. Sie war erstmals anzuwenden für den VZ 1978 (Art. 4 Nr. 2 des StÄndG 1977). Hintergrund war, dass die wirtschaftliche Bedeutung des Bankgewerbes in den vorangegangenen Jahrzehnten stetig gewachsen war. Der größte Teil des Volkseinkommens lief nunmehr über Bankkonten. Gleichzeitig hat sich auch das Kreditgeschäft der Banken ständig vergrößert. Damit wurde das Bankengeschäft allgemein risikoreicher. Umso notwendiger wurde es, die Sicherung der Einlagen zu gewährleisten, um das Vertrauen der Allgemeinheit in die Banken und Sparkassen nicht zu erschüttern.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093): Es kam es zu einer entsprechenden Anwendung der Befreiung auf Einrichtungen zur Sicherung von Spareinlagen auf Unternehmen, die am 31.12.1989 als gemeinnützige Wohnungsunternehmen anerkannt waren.

Einlagensicherungs- und Anlageentschädigungsgesetz v. 16.7.1998 (BGBl. I 1998, 1842; BStBl. I 1998, 1112): Die Vorschrift wurde im Zuge der Umsetzung der EG-Einlagensicherungs-Richtlinie und der EG-Anlageentschädigungs-Richtlinie in nationales Recht ab VZ 1998 neu gefasst. Die Befreiungsnorm ist seitdem auch auf Entschädigungseinrichtungen zur Sicherung der Finanzdienstleistungsinstitute (§ 1 Abs. 1a KWG) anwendbar. Ferner wurde aus Wettbewerbsgründen die partielle StPflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eingeführt.

Gesetz v. 15.12.2004 (BGBl. I 2004, 3416): Es wurden die neu geschaffenen Sicherungsfonds für die Lebens- und Krankenversicherer – und zwar auch, wenn es sich hierbei um beliebige private Einrichtungen handelt (§§ 126, 127 Versicherungsaufsichtsgesetz) – von der KSt befreit (vgl. zur Begründung BTDrucks. 15/3418).

2. Begünstigter Personenkreis

a) Sicherungseinrichtungen der Verbände der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1)

Von der KSt befreit sind Sicherungseinrichtungen eines Verbands der Kreditinstitute, die nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstituts iSd. § 1 Abs. 1 KWG oder eines Finanzdienstleistungsinstituts iSd. § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 1 bis 4 KWG Hilfe zu leisten. Eine bestimmte Rechtsform ist für diese Einrichtung nicht vorgeschrieben, sie kann als Körperschaft, Personenvereinigung oder als eine rechtl. selbständige oder unselbständige Vermögensmasse organisiert sein.

Von einem „Verband der Kreditinstitute“ iSd. Nr. 16 kann bei einem Zusammenschluss gesprochen werden, der ausschließlich aus Kreditinstituten besteht (vgl. FG München v. 28.5.1999 – 7k 1332/95, EFG 1999, 1096, rkr.); angesichts des eindeutigen Wortlauts der Befreiungsnorm der Nr. 16 könne hierin kein verfassungsrechtl. Verstoß, namentlich gegen Art. 3 Abs. 1 GG, gesehen werden.

263 **b) Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)**

Bei den Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes (EAEG) handelt es sich zunächst um bei der Kreditanstalt für Wiederaufbau errichtete, teilrechtsfähige Sondervermögen des Bundes (§ 6 Abs. 1 Satz 1 EAEG). Den Einrichtungen wurden (i) privatrechl. Institute, (ii) öffentlich-rechtl. Institute oder (iii) andere Institute zugeordnet (§ 6 Abs. 1 Satz 2 EAEG). Die Gründung nur jeweils einer Entschädigungseinrichtung für die eben genannten Institutsgruppen dient der Schaffung möglichst großer und finanzstarker Einrichtungen (BTDrucks. 13/10188, 19). Ferner können nach § 7 EAEG auch beliebige Entschädigungseinrichtungen unter die Befreiungsnorm fallen. Diese Einrichtungen unterliegen der Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (§ 6 Abs. 3 EAEG).

264 **c) Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsbaugenossenschaften mit Spareinrichtungen (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)**

Nach Nr. 16 Satz 3 sind „Einrichtungen zur Sicherung von bei Wohnungsbaugenossenschaften mit Spareinrichtungen“ ebenfalls von der KSt befreit. Derartige Wohnungsunternehmen mit Spareinrichtungen in der Rechtsform einer Genossenschaft betreiben ebenfalls – in eingeschränktem Umfang – das Einlagengeschäft (vgl. § 1 Abs. 29 KWG). Die Gleichstellung der Sicherungseinrichtungen dieser Unternehmen mit den Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute war daher zur Sicherung der Spareinlagen notwendig (vgl. hierzu BTDrucks. 13/10846, 26).

265 **d) Sicherungsfonds iSd. §§ 126, 127 VAG (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 iVm. Satz 1)**

Mit den Sicherungsfonds iSd. §§ 126, 127 VAG sind gesetzliche Auffangeinrichtungen geschaffen worden, die die Ansprüche von Versicherten bei wirtschaftlichen Krisenlagen von Unternehmen der privaten Kranken- oder Lebensversicherungen sichern sollen (BTDrucks. 15/3976, 1).

Nach § 126 Abs. 1 VAG wird ein Sicherungsfonds für die Lebensversicherer und ein Sicherungsfonds für die Krankenversicherer als nicht rechtsfähige Sondervermögen des Bundes errichtet, die von der Kreditanstalt für Wiederaufbau verwaltet werden (§ 126 Abs. 3 VAG). § 127 VAG ermöglicht unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen auch die Errichtung beliebiger Entschädigungseinrichtungen (vgl. BTDrucks. 15/3418, 27). Die Befreiung gilt erstmals für den VZ 2005 (vgl. § 34 Abs. 3b KStG idF des Gesetzes v. 15.12.2004).

266 **3. Voraussetzung für die Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 16 Satz 2)**

Nach Nr. 16 Satz 2 dürfen das Vermögen der Sicherungseinrichtung und etwaige Überschüsse nur zur Erreichung des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks verwendet werden. Der Sicherungszweck ist also satzungsmäßig zu verankern (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 257 [4/2013]). Die satzungsmäßige Ausschließlichkeit erfordert auch die Festlegung einer entsprechenden Vermögensverwendung für den Auflösungsfall; die in Nr. 16 Satz 2 enthaltene Regelung entspricht damit dem Grundsatz der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO für stbegünstigte Zwecke bei der Beendigung des Bestehens der gemeinnützigen Körperschaft (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 16 Rn. 15 [4/2013]).

Fehlt eine solche Festlegung der Vermögensbindung in der Satzung, ist eine Befreiung von der KSt von vornherein ausgeschlossen (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 16 Rn. 15 [4/2013]); nachträgliche Verstöße gegen die Vermögensbindung führen zum Entzug der StBefreiung (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 304).

Ferner muss sich auch die tatsächliche Geschäftsführung der Sicherungseinrichtung auf die ausschließliche Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben beschränken und damit dem Satzungszweck entsprechen (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 304). Wird durch die tatsächliche Geschäftsführung gegen die Vermögensbindung verstoßen, kommt es zur rückwirkenden Aufhebung der StBefreiung gem. § 175 AO (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 16 Rn. 17 [4/2013]).

4. Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 16 Satz 4) 267

Nach Nr. 16 Satz 4 ist die StBefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind. Insofern tritt also eine partielle StPflicht ein (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 16 Rn. 19 [4/2013]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 305). Darunter fallen zB Kantinen (BTDrucks. 13/10736, 7). Die Vermögensverwaltung wird – wie bei den anderen Befreiungsvorschriften – von der StBefreiung mit umfasst (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 258 [4/2013]; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 305).

Einstweilen frei.

268–269

XVI. Bürgschaftsbanken (Abs. 1 Nr. 17)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 17

a) Grundinformation

270

Die Vorschrift regelt die StBefreiung von Bürgschaftsbanken (zT auch als Kreditgarantiegemeinschaften bezeichnet), deren Tätigkeit sich auf die Wahrnehmung von Wirtschaftsförderungsmaßnahmen gegenüber mittelständischen Unternehmen beschränkt. Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 22 GewStG.

Satz 1 enthält eine (nicht abschließende) Aufzählung der von Nr. 17 erfassten Wirtschaftsförderungsmaßnahmen und nennt stbefreite Förderungsziele.

Nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung für die StFreiheit, dass die Bürgschaftsbank ihr Vermögen sowie erzielte Überschüsse nur für den stbegünstigten Zweck einsetzt.

b) Rechtsentwicklung

271

Nr. 17 in seiner jetzigen Fassung wurde durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) mit Wirkung ab VZ 1991 (§ 54 Abs. 1 KStG 1991) in den Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 neu eingefügt. Die vormals (bis zum VZ 1990) an dieser Stelle geregelte KStBefreiung für Unternehmen, deren Tätigkeit sich auf die Erfüllung der Aufgaben nach §§ 157, 167 BauGB idF v. 28.2.1976 (BGBl. I 1976, 2256) beschränkt und die nicht selbst als Bauunter-

nehmer tätig oder von einem Bauträger abhängig sind (sog. Sanierungs- und Entwicklungsträger), ist als Folgeänderung zur Aufhebung der Wohnungsgemeinnützigkeit durch das StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 146) entfallen.

272 c) Bedeutung der Vorschrift

Nr. 17 befreit Bürgschaftsbanken (synonym: Kreditgarantiegemeinschaften, s. BTDrucks. 12/1368, 22) seit dem VZ 1991 von der KSt. Sie wurden nach früherem Recht als gemeinnützige Körperschaften behandelt. Weil hiergegen Bedenken bestanden (BTDrucks. 12/1108, 66; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 260 [4/2013]; SCHWARZ/KÖNIG in MÖSSNER/SEEGER, 2012, § 5 Rn. 178), wurde mit Nr. 17 eine eigenständige StBefreiung eingeführt.

Da Bürgschaftsbanken wegen des von ihnen verfolgten Förderzwecks typischerweise nicht im Wettbewerb zu stpfl. Kreditinstituten iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 KWG stehen (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 260 [4/2013]), ist eine StBefreiung gerechtfertigt (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 306; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 374). Auf die Rechtsform der Körperschaft kommt es nicht an (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rn. 3 [4/2013]; HEGGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 308).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

273 a) Bürgschaftsbanken

Eine Bürgschaftsbank ist ein Unternehmen, das als Selbsthilfeeinrichtung der Wirtschaft zur Förderung des gewerblichen Mittelstands und der freien Berufe einen öffentlichen Auftrag wahrnimmt. Ihre Tätigkeit ist darauf gerichtet, für eine ausreichende Kapitalversorgung für zu gründende und bestehende mittelständische Unternehmen und für Angehörige der freien Berufe zu sorgen, die über bankmäßige Sicherheiten nicht oder nur in ungenügendem Maße verfügen und denen daher der Zugang zum Kapitalmarkt und zu anderen Finanzierungsquellen überhaupt nicht oder zu normalen Wettbewerbsbedingungen nicht möglich ist. Ziel ist es, die Existenz kleiner und mittlerer Unternehmen zu sichern, ihre Gründung und Anpassung an sich ändernde Märkte und Rahmenbedingungen zu erleichtern und ihre wirtschaftlich erfolgreiche Entwicklung zu fördern (BTDrucks. 12/1108, 66 f.). Sie dienen damit der Existenzgründung und -sicherung (SCHWARZ/KÖNIG in MÖSSNER/SEEGER, 2012, § 5 Rn. 178).

Der finanzielle Aufbau der Bürgschaftsbanken erfolgt durch das Stammkapital, das von Kammern, Wirtschaftsverbänden, Innungen, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen gezeichnet wird. Es wird ergänzt durch Rückbürgschaften des Bundes und der Länder sowie ERP-Haftungsfondsdarlehen, die für Bürgschaftsverluste haften.

274 b) Förderungsmaßnahmen und -ziele

Die StBefreiung setzt nach Nr. 17 Satz 1 voraus, dass die Tätigkeit der Bürgschaftsbank ausschließlich auf Wirtschaftsförderungsmaßnahmen gerichtet ist, dh. allein den Zweck verfolgt, die Wirtschaft – also andere Unternehmen – zu fördern (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325).

Nr. 17 Satz 1 nennt als Wirtschaftsförderungsmaßnahmen die

– Übernahme und Verwaltung von staatlichen Bürgschaften und Garantien,

- Übernahme und Verwaltung von Bürgschaften und Garantien mit staatlichen Rückbürgschaften oder
- Übernahme und Verwaltung von Bürgschaften und Garantien auf der Grundlage staatlich anerkannter Richtlinien

gegenüber Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen, Leasinggesellschaften und Beteiligungsgesellschaften für Kredite, Leasingforderungen und Beteiligungen, wobei als Förderungsziele die Gründung mittelständischer Unternehmen und die Erhaltung und Förderung der Leistungsfähigkeit dieser Unternehmen aufgezählt sind.

Diese in Nr. 17 genannten Wirtschaftsförderungsmaßnahmen und Förderungsziele sind nicht abschließend, da ihnen das Wort „insbesondere“ vorangestellt ist (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rn. 7 [4/2013]). Daher gehören auch andere Maßnahmen, zB betriebswirtschaftliche Beratungstätigkeiten, zu den ebenfalls förderungswürdigen Maßnahmen (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 376; einschränkend HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 308, wonach unter Berufung auf den Zweck der Vorschrift eine betriebswirtschaftliche Beratung nur dann unschädlich sein soll, wenn diese im Zusammenhang mit den in Nr. 17 beispielhaft aufgeführten Tätigkeiten steht). Ferner können auch Unternehmen gefördert werden können, die keine mittelständischen sind (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rn. 7 [4/2013]; aA HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 309; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 111 [11/2005]).

Dabei ist jedoch zu beachten, dass das Modalverb „insbesondere“ in Nr. 17 Satz 1 die Funktion hat, den Grad und das Maß der aufgezählten Förderungsmaßnahmen und -ziele im Verhältnis zur Gesamtheit der wahrgenommenen Wirtschaftsförderungsmaßnahmen zu bestimmen. Die StBefreiung setzt daher voraus, dass die im Gesetz aufgezählten Förderungsmaßnahmen und -ziele „in besonderem Maße“ wahrgenommen werden, wobei ein „Überwiegen“ dieser Maßnahmen und Ziele erforderlich ist, aber auch als ausreichend angesehen wird (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rn. 8 [4/2013]).

Keine Voraussetzung der StBefreiung ist, dass die geförderten Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Es können daher auch nicht gewinnorientierte Unternehmen, die soziale Dienstleistungen erbringen, zB Altenheime, Pflegedienste, Behindertenwerkstätten oder Schulen, gefördert werden (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 261 [4/2013]).

c) Vermögens- und Überschussverwendung

275

Voraussetzung der StBefreiung ist nach Nr. 17 Satz 2, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden. Daher schließen Tätigkeiten jedweder Art, die keine Wirtschaftsförderung darstellen, die StBefreiung aus, selbst wenn diese Tätigkeiten eine nur untergeordnete Bedeutung haben (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 111 [11/2005]). Etwaige Verstöße gegen die Vermögensbindung, zB durch offene oder vGA, führen zur Änderung der StBescheide gem. § 175 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 AO und zu einer rückwirkenden StPflcht (BFH v. 15.12.1976 – I R 235/75, BStBl. II 1977, 490; HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 307).

Einstweilen frei.

276–279

XVII. Wirtschaftsförderungsgesellschaften (Abs. 1 Nr. 18)

Schrifttum: OPPERMANN, Steuerbefreiung für Wirtschaftsförderungsgesellschaften, DB 1994, 1489; ORTMANN-BABEL, Wirtschaftsförderung iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nur bei ausschließlicher und unmittelbarer Förderung von Unternehmen, DStZ 2003, 520.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 18

280 a) Grundinformation

Die Vorschrift regelt die StBefreiung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften, deren Tätigkeit sich unmittelbar auf die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur einer bestimmten Region beschränkt. Die Regelung bezweckt eine Strukturverbesserung durch Förderung der Wirtschaft; Unternehmen sollen Anreize geboten werden, sich in einer bestimmten Region anzusiedeln oder ihren bestehenden Betrieb zu erweitern (BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141). Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 25 GewStG.

Satz 1 enthält eine (nicht abschließende) Aufzählung der von Nr. 18 erfassten Tätigkeiten von Wirtschaftsförderungsgesellschaften und bestimmt als weitere Voraussetzung der StBefreiung, dass deren Anteilseigner überwiegend Gebietskörperschaften sind.

Nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung für die StFreiheit, dass die Wirtschaftsförderungsgesellschaft ihr Vermögen sowie erzielte Überschüsse nur für den stbegünstigten Zweck einsetzt.

281 b) Rechtsentwicklung

Die StBefreiung für die in Nr. 18 aufgeführte Wirtschaftsförderungsgesellschaften wurde durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG) v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) mit Wirkung ab VZ 1993 eingeführt.

282 c) Bedeutung der Vorschrift

Nr. 18 befreit Wirtschaftsförderungsgesellschaften von der KSt. Sie wurden früher nach Ansicht der FinVerw. zT als gemeinnützig anerkannt. Dies wurde von der Rspr. abgelehnt, da keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit vorläge (BFH v. 21.8.1974 – I R 81/73, BStBl. II 1975, 121; FG Saarl. v. 21.8.1981 – I 74-75/78, I 74/78, I 75/78, EFG 1982, 214, rkr.; Nds. FG v. 24.9.1980 – VI 551/78, EFG 1981, 202, rkr.). Eine KStBefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke schied damit aus, so dass mit Nr. 18 eine eigenständige StBefreiung ab VZ 1993 eingeführt wurde (AUGSTEN in LADEMANN, § 5 Rn. 421 [7/1998]); die Regelung dient zugleich der Rechtsvereinheitlichung (SCHWARZ/KÖNIG in MÖSSNER/SEEGER, 2012, § 5 Rn. 178/1).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

283 a) Wirtschaftsförderungsgesellschaften

Wirtschaftsförderungsgesellschaften sind Gesellschaften, die der Verbesserung der Regionalstruktur oder der allgemeinen Wirtschaftsstruktur dienen und den Zweck

verfolgen, die Wirtschafts- und Sozialstruktur einer bestimmten Region zu fördern (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 112 [5/2007]). Nr. 18 gilt ausdrücklich nur für Wirtschaftsförderungsgesellschaften, die in der Rechtsform einer KapGes. betrieben werden (BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738-17/95, BStBl. I 1996, 54 – Tz. I; FG Schl.-Holst. v. 3.9.1997 – 1095/94, EFG 1998, 520, rkr.).

b) Zweckrichtung der begünstigten Tätigkeiten

284

Der Wortlaut der Nr. 18 setzt für die StBefreiung voraus, dass sich die Tätigkeit einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft

- auf die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur
- einer bestimmten Region
- durch Förderung der Wirtschaft

beschränkt, dh. ausschließlich darauf abzielt (BFH v. 26.2.2003 – I R 49/01, BStBl. II 2003, 723). In diesem Sinne muss die Wirtschaftsförderung unmittelbar erfolgen, dh. direkt und zweckgerichtet auf die selektive unternehmensbezogene Förderung fremden Wirtschaftens ausgerichtet sein. Eine nur mittelbar ausgerichtete Wirtschaftsförderung sowie Maßnahmen, die eine lediglich mittelbare Auswirkung auf die wirtschaftliche Entwicklung einer bestimmten Region haben, sind aus Gründen der verfassungsrechtl. gebotenen Wettbewerbsneutralität nicht begünstigt (BFH v. 26.2.2003 – I R 49/01, BStBl. II 2003, 723; FG Düss. v. 26.3.12 – 6 K 715/09 G, EFG 2012, 1594, nrkr., Az. BFH IV R 23/12; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 112 [5/2007]; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 265 [4/2013]).

Nicht begünstigt ist damit insbes. das Anbieten eigener gewerblicher Leistungen, die namentlich auch von privaten Unternehmen angeboten werden und mit denen die Wirtschaftsförderungsgesellschaft in Wettbewerb zu anderen Unternehmen tritt. So ist zB eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft, deren hauptsächliche Tätigkeit darauf gerichtet ist, Grundstücke mit dem Zweck zu erwerben, hierauf Gebäude nach den Wünschen und Vorstellungen ansiedlungswilliger Unternehmen zu errichten und an diese zu verleasen, nicht nach Nr. 18 stbefreit (BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141). Gleiches gilt für die Bereitstellung von Wohnraum, um dadurch die Versorgung ansiedlungswilliger Unternehmen mit Arbeitskräften zu erleichtern, selbst wenn dies Bedingung für die Ansiedlung von Unternehmen ist (BFH v. 26.2.2003 – I R 49/01, BStBl. II 2003, 723).

c) Maßnahmen der Wirtschaftsförderung

285

Als Fördermaßnahmen zählt die Vorschrift nicht abschließend („insbesondere“) die Industrieansiedlung, Beschaffung neuer Arbeitsplätze und der Sanierung von Altlasten auf. Es ist nicht erforderlich, dass Wirtschaftsförderungsgesellschaften die aufgezählten Tätigkeiten kumulativ ausüben (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 265 [4/2013]). Aufgrund der lediglich beispielhaften Aufzählung sind neben den in der Vorschrift genannten Maßnahmen weitere Tätigkeiten zur Wirtschaftsförderung zulässig. Nach dem Einführungsschreiben der FinVerw. zur Anwendung der Nr. 18 (BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738-17/95, BStBl. I 1996, 54 – Tz. 2) sind auch die folgenden Maßnahmen der regionalen Wirtschaftsförderung steuerbegünstigt:

- Analyse über die Erwerbs- und Wirtschaftsstruktur einzelner Regionen und Standorte,
- Informationen über Standortvorteile und Förderungsmaßnahmen der betreffenden Region,

- Informationen über Wirtschaftsförderungsmaßnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden sowie der Europäischen Union,
- Anwerbung und Ansiedlung von Unternehmen,
- Beratung und Betreuung von ansiedlungswilligen Unternehmen in Verfahrens-, Förderungs- und Standortfragen,
- Beratung bei der Beschaffung von Gewerbegrundstücken in Zusammenarbeit mit der örtlichen Gemeinde,
- Beschaffung und Veräußerung von Grundstücken zur Ansiedlung, Erhaltung oder Erweiterung von Unternehmen (vgl. hierzu allerdings BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141),
- Vermietung oder Verpachtung von Geschäfts- und Gewerberäumen an Existenzgründer für einen beschränkten Zeitraum (bis zu fünf Jahren), einschließlich dazugehöriger Nebenleistungen (zB Technologiezentren, vgl. hierzu auch OFD München v. 15.5.2003 – S 2738-2 St 424, ZKF 2003, 274),
- Förderung überbetrieblicher Kooperationen,
- Beschaffung neuer Arbeitsplätze, zB durch Förderung von Maßnahmen, die dem Aufbau, Erhalt bzw. Ausbau von Beschäftigungsstrukturen, vor allem der Schaffung von Dauerarbeitsplätzen dienen, oder Einrichtungen, Koordinierung und Übernahme von Trägergeschäften projektbezogener Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen (wozu nicht die Tätigkeit sog. Beschäftigungsgesellschaften zählt, vgl. BMF v. 11.3.1992 – IV B 4 - S 0170-32/92, BStBl. I 1993, 214),
- Durchführung oder Förderung der Sanierung von Altlasten für Zwecke der Ansiedlung, Erhaltung oder Erweiterung von Unternehmen,
- allgemeine Förderung des Fremdenverkehrs durch Werbung für die Region. Darüber hinausgehende Tätigkeiten, zB Vermittlungsleistungen, Andenkenverkauf, sind dagegen schädlich.

Dieser Tätigkeitskatalog ist nicht abschließend (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 18 Rn. 7 [4/2013]; aA AUGSTEN in LADEMANN, § 5 Rn. 427 [8/2006]), so dass auch andere Tätigkeiten zu den förderungswürdigen Tätigkeiten zählen können. Diesen anderen Tätigkeiten dürfen jedoch in Einklang mit der Zielsetzung der Nr. 18 keine oder eine nur geringe Wettbewerbsrelevanz zukommen. Tätigkeiten, die im Wettbewerb zu privaten Unternehmen stehen, stellen keine Maßnahmen der Wirtschaftsförderung mehr dar (vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141; FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 5 Rn. 117 [3/2008]).

286 d) Anteilseigner

Voraussetzung für die StBefreiung ist ferner, dass deren Gesellschafter überwiegend Gebietskörperschaften sind. Gebietskörperschaften sind der Bund, Länder, Kreise, Kommunen und Landschaftsverbände. Eine überwiegende Beteiligung besteht (nur), wenn Gebietskörperschaften sowohl zu mehr als 50 % an der Wirtschaftsförderungsgesellschaft beteiligt sind als auch über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 805 [10/2006]; ORPERMANN, DB 1994, 1489). Damit ist die Anwendung der StBefreiung zB ausgeschlossen, wenn Gebietskörperschaften zwar Mehrheitsgesellschafter, ihre Stimmrechte aber über eine Stimmbindungs-GbR ausgeschlossen sind (AUGSTEN in LADEMANN, § 5 Rn. 426 [8/2006]). Eine etwaige Beteiligung sonstiger Körperschaften des öffentlichen Rechts (Industrie- und Handelskammern, Sparkassen) zählen nicht zu der 50 %-Grenze (BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738-17/95, BStBl. I 1996, 54 – Tz. I; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 382).

e) Vermögens- und Überschussverwendung

287

Voraussetzung der StBefreiung nach Nr. 18 Satz 2 ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden. Dies bedeutet, dass sowohl das Vermögen (einschließlich des Nennkapitals) als auch die etwa erzielte Überschüsse der Wirtschaftsförderungsgesellschaft nur für den im Gesetz ausdrücklich genannten Zweck „Wirtschaftsförderung“ verwendet werden dürfen (AUGSTEN in LADEMANN, § 5 Rn. 433 [8/2006]). Daher schließen Tätigkeiten jedweder Art, die keine Wirtschaftsförderung darstellen, die StBefreiung aus, selbst wenn diese Tätigkeiten eine nur untergeordnete Bedeutung haben (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 117 [3/2008]).

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die StBefreiung ist für jeden VZ gesondert zu prüfen. Etwaige Verstöße gegen die Vermögensbindung führen zu einer rückwirkenden Änderung der StBescheide gem. § 175 Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 AO und zu einer entsprechenden StPflicht mit Wirkung für die Vergangenheit (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 18 Rn. 13 [4/2013]; AUGSTEN in LADEMANN, § 5 Rn. 433 [8/2006]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 807 [10/2006]), wobei die StPflicht in vollem Umfang eintritt, nicht nur partiell für die nicht begünstigte Tätigkeit (BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141; FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 5497/04, EFG 2004, 1158).

Einstweilen frei.

288–289

XVIII. Gesamthafenbetriebe (Abs. 1 Nr. 19)**1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 19****a) Grundinformation**

290

Die Vorschrift regelt die StBefreiung für Gesamthafenbetriebe. Damit wurde für Gesamthafenbetriebe – wie mit § 5 Abs. 1 Nr. 17 für Bürgschaftsbanken und § 5 Abs. 1 Nr. 18 für Wirtschaftsförderungsgesellschaften – eine in rechtl. Hinsicht einwandfreie Grundlage einer StBefreiung geschaffen. Eine eigenständige Regelung wurde als erforderlich angesehen, da die frühere Anerkennung dieser Betriebe als gemeinnützig zweifelhaft geworden war. Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 26 GewStG.

Satz 1 enthält die Vorgaben an das Vorliegen eines Gesamthafenbetriebs sowie an durch ihn auszuübende Tätigkeiten.

Satz 2 bestimmt als weitere Voraussetzung für die StFreiheit, dass der Gesamthafenbetrieb sein Vermögen sowie erzielte Überschüsse nur für den stbegünstigten Zweck einsetzt.

Satz 3 ordnet an, dass wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird und dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist, die StBefreiung insoweit ausgeschlossen ist.

b) Rechtsentwicklung

291

Die StBefreiung für Gesamthafenbetriebe in Nr. 19 wurde durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG“ v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) mit Wirkung

ab VZ 1993 (§ 54 Abs. 5a KStG aF) neu eingeführt. Früher wurden Gesamthafenbetriebe als gemeinnützig angesehen, wobei zweifelhaft war, ob alle Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt waren. Nachdem die bislang zuerkannte Gemeinnützigkeit ua. vom Bundesrechnungshof bestritten worden war, wurde Nr. 19 zur Aufrechterhaltung der StBefreiung als eigenständige StBefreiung in das KStG eingefügt.

292 c) Bedeutung der Vorschrift

In größeren deutschen Küsten-/Hafenstätten sind nach dem Gesetz über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafentarbeiter v. 3.8.1950 (BGBl. I 1950, 352) sog. Gesamthafenbetriebe/ Gesamthafenbetriebsgesellschaften gebildet worden, deren Hauptaufgabe es ist, qualifizierte Hafentarbeiter für alle Hafeneinzelbetriebe vorzuhalten und sie gerecht und zweckmäßig einzusetzen. Dadurch soll erreicht werden, dass einerseits für die Hafeneinzelbetriebe stets eine ausreichende Zahl qualifizierter Arbeiter zur Verfügung steht und andererseits die Hafentarbeiter dauernde Arbeitsverhältnisse haben. Hintergrund für die Schaffung derartiger Betriebe war die Erkenntnis, dass der Arbeitsanfall bei der Be- und Entladung von Schiffen großen Schwankungen unterliegt, die dazu führt, dass in größeren Häfen oft nach ruhigen Zeiten einige Tausend Arbeiter kurzfristig zum Einsatz kommen müssen. Dies wird durch die Tätigkeit der Gesamthafenbetriebe ermöglicht, was für die Funktionsfähigkeit der Häfen von größter Bedeutung ist und sowohl sozialstaatlichen als auch volkswirtschaftlichen Notwendigkeiten Rechnung trägt (vgl. BTDrucks. 12/6016, 91; BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 812 [10/2006]).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

293 a) Gesamthafenbetriebe

Ein Gesamthafenbetrieb kann durch schriftliche Vereinbarung der zuständigen Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften (oder einzelner ArbG und Gewerkschaften) von den Betrieben eines Hafens, in denen Hafentarbeit geleistet wird, zur Schaffung stetiger Arbeitsverhältnisse für Hafentarbeiter gebildet werden (vgl. § 1 Abs. 1 Gesetz über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafentarbeiter v. 3.8.1950 (BGBl. I 1950, 352)). Um eine StBefreiung zu erlangen, ist eine staatliche Genehmigung des Betriebs erforderlich (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 387). Zuständig ist die oberste Arbeitsbehörde des Landes. Die Genehmigung ist widerruflich (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 19 Rn. 5 [4/2013]). Eine bestimmte Rechtsform ist nicht vorgeschrieben (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 813 [10/2006]).

294 b) Begünstigte Tätigkeiten

Nach Nr. 19 Satz 1 sind Gesamthafenbetriebe von der KStPflicht befreit, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die in § 2 Abs. 1 GesamthafenbetriebsG v. 3.8.1950 (BGBl. I 1950, 352) bestimmt und nach § 2 Abs. 2 dieses Gesetzes von der zuständigen Aufsichtsbehörde genehmigt worden sind. Die Tätigkeiten müssen unmittelbar der Durchführung dieser Aufgaben dienen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 815 [10/2006]). Eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Gesamthafenbetriebs ist ausgeschlossen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GesamthafenbetriebsG).

c) Vermögens- und Überschussverwendung

295

Voraussetzung der StBefreiung ist nach Nr. 19 Satz 2, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten verwendet werden. Dies sollte aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder dem Gesellschaftsvertrag hervorgehen (BTDrucks. 12/6016, 91; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 389). Die in Satz 2 geregelte Vermögensbindung ist umfassender als nach Gemeinnützigkeitsrecht (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 19 Rn. 6 [4/2013]). Offene oder vGA sind unzulässig (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 269 [4/2013]). Ein Verstoß gegen die Vermögensbindungspflicht führt nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend zum Wegfall der StBefreiung (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 119 [3/2008]).

d) Partielle Steuerpflicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht ausschließlich auf die Erfüllung begünstigter Tätigkeiten gerichtet ist

296

Die StBefreiung ist nach Nr. 19 Satz 3 insofern ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist. Die Norm ist daher im Sinne eines partiellen Ausschlusses von der StBefreiung für unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgestaltet (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 819 [10/2006]). Die partielle StPflcht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dürfte eine eher geringe Bedeutung haben, da eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des Gesamthafenbetriebs ohnehin nach § 1 Abs. 1 Satz 2 GesamthafenbetriebsG ausgeschlossen ist (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 19 Rn. 7; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 391). Eine Beschränkung der StBefreiung auf stbegünstigte Tätigkeiten im Sinne der Befreiungsnorm ergibt sich daher bereits aus der Abgrenzung wettbewerbsrelevanter wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe nach Nr. 19 Satz 3 (BTDrucks. 12/5016, 91).

Einstweilen frei.

297–299

XIX. Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten (Abs. 1 Nr. 20)

Schrifttum: CATTELAENS, Änderungen des Körperschaftsrechts, insbesondere durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz, WPg 1994, 41.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 20

a) Grundinformation

300

Die Vorschrift betrifft Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von stbefreiten Körperschaften und stbefreiten Personenvereinigungen, die den Zweck haben, im Umlageverfahren die finanziellen Lasten aus Versorgungszusagen auszugleichen, die die Mitglieder ihren ArbN erteilt haben.

b) Rechtsentwicklung

301

Die StBefreiung in Nr. 20 wurde durch das Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I

1994, 50) mit Wirkung ab VZ 1993 neu eingeführt. Die Erweiterung des Befreiungskatalogs mittels einer eindeutigen Rechtsgrundlage sollte eine in der Praxis bereits zuvor gewährte StBefreiung absichern (vgl. BTDrucks. 12/6078, 129; BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 821 [10/2006]).

302 c) Bedeutung

Die Zusammenschlüsse sind im wirtschaftlichen Ergebnis mit stfreien Pensionskassen zu vergleichen. Sie erfüllen damit typische Aufgaben der Mitgliedskörperschaften. Bei den Mitgliedskörperschaften würden diese Aufgaben in den nicht stpfl. Bereich (zB bei den öffentlich-rechtl. Wirtschaftsorganisationen, Industrie- und Handelskammern) oder in den stfreien Bereich (zB bei den Wirtschaftsverbänden ohne öffentlich-rechtl. Charakter) fallen, wenn sie sie selbst wahrnehmen. Darum erscheint es gerechtfertigt, auch Zusammenschlüsse iSd. Nr. 20 von der KSt freizustellen (vgl. BTDrucks. 12/6078, 129 f.). Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 27 GewStG.

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

303 a) Art des Zusammenschlusses

Mitglieder des Zusammenschlusses können juristische Personen des öffentlichen Rechts, stbefreite Körperschaften und stbefreite Personenvereinigungen sein. Voraussetzung der StBefreiung ist allein die Rechtsform der Mitglieder (juristische Personen des öffentlichen Rechts) bzw. ihre persönliche StBefreiung (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 20 Rn. 3 [4/2013]). Eine bestimmte Rechtsform des Zusammenschlusses ist hingegen nicht vorgeschrieben. Gleichwohl muss es sich dabei um KStSubjekte iSd. § 1 handeln, da anderenfalls das KStG nicht anwendbar ist (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 120 [3/2008]).

304 b) Begünstigte Tätigkeiten

Voraussetzung für die StBefreiung nach Nr. 20 ist zunächst, dass Versorgungslasten im Wege des Umlageverfahrens ausgeglichen werden, die den Mitgliedern des Zusammenschlusses aus Versorgungszusagen gegenüber ihren ArbN erwachsen. Dies muss der ausschließliche Zweck des Zusammenschlusses sein. Er darf ferner nur gegenüber seinen Mitgliedern tätig werden; die Einbeziehung von Dritten, die nicht Mitglieder sind, ist schädlich (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 120 [3/2008]). Unbeachtlich sind hingegen Tätigkeiten, die mit der Erreichung des begünstigten Zwecks in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB vermögensverwaltende Maßnahmen), insbes. wenn sie nach kaufmännischen Gesichtspunkten sinnvoll sind und der Verwirklichung des stbegünstigten Zwecks dienen (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 330). Diese sind als Bestandteil der begünstigten Tätigkeit anzusehen und stehen einer Inanspruchnahme der StBefreiung damit nicht entgegen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 825 [10/2006]).

Eine nicht begünstigte Tätigkeit führt zum Wegfall der Befreiung insgesamt (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 271 [4/2013]). Dies gilt auch für einen etwaigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern er vom Zusammenschluss unterhalten wird. Dagegen steht es der StBefreiung nicht entgegen, wenn seine Mitglieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw., soweit sie Personen des öffentlichen Rechts sind, einen BgA betreiben (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 330; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 20 Rn. 3 [4/2013]).

c) Einhaltung von Vermögensgrenzen

305

Die StBefreiung setzt ferner voraus, dass das Vermögen des Zusammenschlusses das für die Erfüllung der Ausgleichsverpflichtungen erforderliche Maß nicht übersteigt. Als stl. unschädlich wird ein Vermögen angesehen, dass nicht höher ist als 60 % der im Wj. erbrachten Leistungen der Mitglieder im Umlageverfahren. Diese einschränkenden Voraussetzungen sollen eine zu weite Ausdehnung der StBefreiung verhindern (BTDrucks. 12/6078, 130). Eine auch nur geringfügige Überschreitung dieses Vermögens führt zur StPflicht, und zwar in Bezug auf das gesamte Vermögen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 120 [3/2008]).

Das Abstellen auf das Vermögen am Ende des Wj. ermöglicht es, die Vermögenshöhe rechtzeitig vor dessen Ablauf zu überprüfen und ggf. durch geeignete Maßnahmen zu reduzieren (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 20 Rn. 5 [4/2013]). Damit kann der Eintritt der StPflicht etwa dadurch verhindert werden, dass Vermögen vor Ablauf des Wj. an die Mitglieder zurück übertragen wird (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 397).

Für Zusammenschlüsse, die bereits am 1.1.1993 bestanden haben, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung vorgesehen. Danach ist die Vermögensbegrenzung für Versorgungsverbände, die bereits am 1.1.1993 bestanden haben, erstmals für den VZ 1998 zu beachten (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 827 [10/2006]). Diesen Zusammenschlüssen wird damit die Möglichkeit eingeräumt, ihr Vermögen innerhalb von fünf Jahren auf den Betrag des zulässigen Vermögens abzuschmelzen (BTDrucks. 12/6078, 130).

Einstweilen frei.

306–309

XX. Arbeitsgemeinschaften medizinischer Dienst (Abs. 1 Nr. 21)**1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 21****a) Grundinformation**

310

Durch die Vorschrift werden die in den neuen Bundesländern in der Rechtsform des eingetragenen Vereins geführten Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung mit den entsprechenden Einrichtungen der alten Bundesländer, die als KdöR errichtet sind, gleichgestellt (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 829 [10/2006]). Insofern soll eine von der gewählten Rechtsform abhängig unterschiedliche Besteuerung der Medizinischen Dienste (keine StPflicht in der Rechtsform der KdöR; volle StPflicht in der Rechtsform des eV) vermieden werden (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 275 [4/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 121 [3/2008]).

Die von den Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (MDK) und vom Medizinischen Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen (MDS) wahrzunehmenden Aufgaben werden ihnen durch Gesetz aufgelegt; sie liegen damit ausschließlich im öffentlichen Interesse (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 21 Rn. 3 [4/2013]). Die in Nr. 21 geregelte StBefreiung ist damit gerechtfertigt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 121 [3/2008]). Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 28 GewStG.

311 **b) Rechtsentwicklung**

**Die StBefreiung in Nr. 21 wurde durch Art. 9 Nr. 1 Buchst. b Jahressteu-
erergänzungsgesetz 1996** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786) mit Wir-
kung ab VZ 1991 neu eingeführt (§ 34 Abs. 5c KStG idF des JStErgG 1996).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung312 **a) Medizinischer Dienst der Krankenversicherung und Medizinischer
Dienst der Spitzenverbände**

Bei den MDK handelt es sich um Zusammenschlüsse der Landesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen, der landwirtschaftlichen Krankenkassen sowie der Verbände der Ersatzkassen (§ 287 Abs. 2 SGB V). Sie werden in jedem Land aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen errichtet und werden im Rahmen ihrer gesetzlich zugewiesenen Aufgaben begutachtend und beratend tätig.

Bei dem ebenfalls befreiten MDS handelt es sich um eine Arbeitsgemeinschaft, die aufgrund § 282 SGB V als Zusammenschluss der Spitzenverbände der Krankenkassen (zB AOK-Bundesverband, Bundesverband der Betriebskrankenkassen, Verband der Angestellten-Krankenkassen eV, IKK Bundesverband) zu bilden ist und die Arbeit der MDK auf Bundesebene im öffentlichen Interesse koordiniert (vgl. BTDrucks. 13/1686, 51; BTDrucks. 13/3084, 24).

MDK und MDS können die StBefreiung nur in Anspruch nehmen, wenn sie nicht als KdöR errichtet worden sind. Erforderlich ist damit eine privatrechl. Organisationsform. Diese Voraussetzung ist sowohl bei den in den neuen Bundesländern errichteten MDK als auch bei dem MDS gegeben, die jeweils in der Rechtsform eines eV geführt werden. Sofern MDK als KdöR geführt werden, nehmen sie idR hoheitliche Aufgaben wahr, weshalb eine KStPflcht insoweit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 ausscheidet (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 832 [6/1997]).

Nach Nr. 21 besteht eine StBefreiung für privatrechl. organisierte Arbeitsgemeinschaften zudem nur, wenn sie die ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen.

Für die MDK ergibt sich die gesetzliche Aufgabenzuweisung aus den Bestimmungen des §§ 275 SGB V. Danach werden die medizinischen Dienste auf verschiedene Weise in beratender und begutachtender Funktion für die Krankenkassen tätig:

- Krankenkassen sind nach § 275 Abs. 1 SGB V verpflichtet, in gesetzlich bestimmten Fällen oder wenn es nach Art, Schwere Dauer oder Häufigkeit der Erkrankung oder nach dem Krankheitsverlauf erforderlich ist, bei Erbringung der Leistungen, zur Einhaltung von Rehabilitationsmaßnahmen, sowie bei Arbeitsunfähigkeit zur Sicherung des Behandlungserfolgs oder zur Beseitigung von Zweifeln an der Arbeitsunfähigkeit eine gutachterliche Stellungnahme des MDK einzuholen.
- Krankenkassen haben durch den MDK die Notwendigkeit bestimmter Kas- senleistungen prüfen zu lassen, ob und für welchen Zeitraum häusliche Krankenpflege länger als vier Wochen erforderlich ist oder ob die Versorgung mit Zahnersatz aus medizinischen Gründen ausnahmsweise unaufschiebbar ist. Ferner ist bei Kostenübernahmen in Fällen der Auslandsbehandlung zu prüfen, ob die Behandlung einer Krankheit nur im Ausland möglich ist (§ 275 Abs. 2 SGB V).

- Krankenkassen können in geeigneten Fällen (pflichtgemäßes Ermessen) durch den MDK prüfen lassen, ob – vor Bewilligung eines Hilfsmittels – das Hilfsmittel erforderlich ist, welche Form bei ambulanten Dialysebehandlungen unter Berücksichtigung des Einzelfalls erforderlich und wirtschaftlich ist oder ob Versicherten bei der Inanspruchnahme von Versicherungsleistungen aus Behandlungsfehlern ein Schaden entstanden ist. Ferner kann die Evaluation durchgeführter Hilfsmittelversorgungen durch den MDK geprüft werden.

Die gesetzlichen Aufgaben des MDS bestimmen sich nach § 282 SGB V. Danach berät der MDS den Spitzenverband Bund der Krankenkassen in allen medizinischen Fragen der diesem zugewiesenen Aufgaben und koordiniert bzw. fördert die Durchführung der Aufgaben und die Zusammenarbeit der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung in medizinischen und organisatorischen Fragen. Der MDS erlässt Richtlinien über die Zusammenarbeit der Krankenkassen mit den Medizinischen Diensten, zur Sicherstellung einer einheitlichen Begutachtung sowie über Grundsätze zur Fort- und Weiterbildung und kann im Übrigen Empfehlungen abgeben.

b) Vermögens- und Überschussverwendung

313

Voraussetzung der StBefreiung ist nach Nr. 21 Satz 2, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten verwendet werden. Da die Medizinische Dienste durch Umlagen ihrer Mitglieder finanziert werden (§ 281 SGB V), betrifft die StBefreiung hauptsächlich die Freistellung vom Zinsabschlag aus der kurzfristigen Anlage von liquiden Mitteln. Die Vermögensbindungspflicht umfasst das Verbot von Ausschüttungen von Überschüssen sowie die Rückzahlung von eingezahltem Kapital an die Mitglieder (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 121 [3/2008]). Ein Verstoß hiergegen führt zum Ausschluss der StBefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, vgl. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834 [6/1997]).

Die StBefreiung bezieht sich nur auf die geschilderten, gesetzlich zugewiesenen Aufgaben. Werden auch andere Tätigkeiten durch die Medizinischen Dienste erbracht, unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der stpfl. ist. Die StBefreiung des begünstigten Bereichs bleibt davon jedoch unberührt, denn das in Nr. 21 verwendete Wort „soweit“ stellt klar, dass eine Beschränkung auf die gesetzlich zugewiesenen Aufgaben als Voraussetzung der StFreiheit nicht verlangt ist (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 21 Rn. 6 [4/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 121 [3/2008]).

Einstweilen frei.

314–319

XXI. Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien (Abs. 1 Nr. 22)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 22

a) Grundinformation

320

Die Befreiung in Nr. 22 betrifft gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien. Dies sind Einrichtungen, die aufgrund ihres gesetzlichen Auftrags die beruflichen und sozialen Interessen der ArbN eines bestimmten Gewerbezweigs fördern (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 404; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 22 Rn. 1 [4/2013]). Hierzu gehören zB Versorgungskassen, Urlaubs-

kassen und Lohnausgleichskassen, § 4 Abs. 2 Tarifvertragsgesetz (TVG). Mit der Erweiterung des Befreiungskatalogs schafft der Gesetzgeber eine eindeutige Rechtsgrundlage für die in der Praxis bis dahin mit entsprechenden Abgrenzungs- und Anwendungsproblemen nach anderen Vorschriften gewährte StBefreiung (s. BTDrucks. 13/5952, 113; BTDrucks. 13/5389, 127). Eine korrespondierende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 29 GewStG.

321 b) **Rechtsentwicklung**

Die StBefreiung in Nr. 22 wurde durch Art. 10 Nr. 1 Buchst. b Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 54 Abs. 1 KStG 1996) neu eingeführt.

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

322 a) **Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien**

Die StBefreiung nach Nr. 22 setzt zunächst voraus, dass es sich um gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien iSd. § 4 Abs. 2 Tarifvertragsgesetz (TVG) v. 25.8.1969 (BGBl. I 1969, 1323) handelt. Die Gesetzesbegründung zu Nr. 22 gebraucht den Begriff Sozialkassen der Tarifvertragsparteien (vgl. BRDrucks. 390/96, 177). Tarifvertragsparteien sind Gewerkschaften, einzelne ArbG sowie Vereinigungen von ArbG (§ 2 Abs. 1 TVG). Ferner können auch Zusammenschlüsse von Gewerkschaften und von Vereinigungen von ArbG (Spitzenorganisationen) im Namen der ihnen angeschlossenen Verbände Tarifverträge abschließen, wenn sie eine entsprechende Vollmacht haben (§ 2 Abs. 2 TVG).

Mit dem Tarifvertrag regeln o.g. Tarifvertragsparteien ihre Rechte und Pflichten, insbes. durch Vereinbarung der Rechtsnormen, die den Inhalt, Abschluss und Beendigung der Arbeitsverhältnisse sowie betriebliche und betriebsverfassungsrechtl. Fragen ordnen können und unmittelbare und zwingende Gründe für die beiderseits Tarifgebundenen erlangen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.4 [6/1997]).

Eine bestimmte Rechtsform der Einrichtungen ist nicht vorgeschrieben (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 278 [4/2013]). Es kann sich damit um alle KStSubjekte iSd. § 1 Abs. 1 handeln (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 122 [3/2008]). In der Praxis handelt es sich hierbei idR um VVaG oder um Vereine (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.4 [6/1997]).

323 b) **Erhebung satzungsmäßiger Beiträge**

Die Einrichtungen müssen zur StBefreiung ferner satzungsmäßige Beiträge auf der Grundlage des § 186a Arbeitsförderungsgesetzes (AFG) v. 25.6.1969 (BGBl. I 1969, 582) oder aufgrund tarifgebundener Vereinbarungen erheben.

§ 186a AFG regelt Einzelheiten bezüglich des sog. Wintergeldes. Danach werden die hierfür erforderlichen Mittel einschließlich der Verwaltungskosten und der sonstigen Kosten, die mit der Gewährung des Wintergeldes zusammenhängen, von den ArbG des Baugewerbes im Rahmen einer Umlage aufgebracht, in deren Betrieben die ganzjährige Beschäftigung durch Leistungen nach den §§ 77, 78 AFG (Wintergeld, Zuschüsse) zu fördern ist. Die Höhe der Umlage berechnet sich nach dem Istpfl. Bruttoarbeitsentgelt.

Eine den Anforderungen der Nr. 22 genügende Beitragspflicht aufgrund statutarisch abgesicherter arbeitsrechtl. Bestimmungen kann sich aufgrund tarifvertrag-

licher Vereinbarungen auch für andere Versorgungsbereiche (zB Urlaubs-, Pensions- und Unterstützungskassen) ergeben.

c) Erbringung von Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbebezugs 324

Die Leistungen der gemeinsamen Einrichtungen der Tarifparteien iSd. § 4 Abs. 2 TVG dürfen ausschließlich an die tarifgebundenen ArbN des Gewerbebezugs bzw. an deren Hinterbliebene erbracht werden. Tarifgebundene ArbN sind nach § 3 Abs. 1 TVG Gewerkschaftsmitglieder, die unmittelbar oder mittelbar über ihre Spitzenverbände Tarifvertragspartei iSd. § 2 TGV sind. Die StBefreiung entfällt, wenn Leistungen – zumindest auch – an nicht tarifgebundene ArbN oder an ArbG erbracht werden (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 345). Mit der Beschränkung der Leistungen auf tarifgebundene ArbN begrenzt der Gesetzgeber den Kreis der Leistungsempfänger für die überbetrieblichen Versorgungseinrichtungen in vergleichbarer Weise, wie dies die in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a enthaltene Bestimmung für Pensions- und Unterstützungskassen als betriebliche Versorgungseinrichtungen hinsichtlich die im Rahmen dieser Befreiungsnorm erforderliche Betriebsbezogenheit gewährleistet (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.7 [6/1997]).

d) Vermeidung eines übermäßigen Wettbewerbs 325

Voraussetzung der StBefreiung ist letztlich, dass die Einrichtungen nicht zu stpfl. Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung ihrer begünstigten Aufgaben unvermeidlich ist. Eine gewisse Wettbewerbsbeeinträchtigung mit nicht stbefreiten Unternehmen (zB Versicherungen) wird aufgrund der sozialen Zweckrichtung der Einrichtung damit hingenommen (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 345). Die Bestimmung entspricht der in § 65 Nr. 3 AO enthaltenen Regelung zu Zweckbetrieben (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 278 [4/2013]; SCHWARZ/KÖNIG in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 5 Rn. 752). Überschreitet die Einrichtung mit einer wirtschaftliche Betätigung einen unvermeidlichen Wettbewerb, verliert sie ihren stbefreiten Status, selbst wenn die ausgeübte Tätigkeit ausschließlich auf die Erfüllung der stbegünstigten Betätigung gerichtet ist (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.8 [6/1997]). In diesem Fall kommt es zur vollen StPflcht, da insbes. Nr. 22 Satz 2 auf diesen Sachverhalt nicht anwendbar ist (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 22 Rn. 5 [4/2013]).

e) Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet sind 326

Die StBefreiung der gemeinsamen Einrichtungen der Tarifvertragsparteien iSd. § 4 Abs. 2 TGV wird nach Nr. 22 Satz 2 insoweit ausgeschlossen, als die gemeinsamen Einrichtungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist. Die gemeinsame Einrichtung unterliegt insofern der partiellen StPflcht (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.9 [7/2012]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 405). Die StBefreiung der Einrichtung im Übrigen wird dadurch also nicht berührt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 122 [3/2008]).

Einstweilen frei.

327–329

XXII. Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 23)

Schrifttum: LANG/SEER, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, BB 1993, 262; SEER, Die steuerliche Behandlung des Forschungstransfers unter Berücksichtigung der gesetzlichen Neuregelungen ab 1.1.1997, DStR 1997, 436; STRAHL, Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, FR 1998, 761; KORN/STRAHL, Orientierung und Beratungshinweise zum StÄndG 2003 und HBeglG 2004, KÖSDI 2004, 14055; STRAHL, Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen, FR 2004, 72; STRAHL, Steuerliche Begünstigung von Forschungseinrichtungen, DStR 2007, 1468; KAUFMANN/SCHMITZ-HERSCHEIDT, Steuerbefreiung von Forschungseinrichtungen, BB 2007, 2039; LEISNER-EGENSPERGER, Besteuerung der Forschungstätigkeit im Hochschulbereich, FR 2010, 493; STRAHL, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2011, 17546.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 23

330 a) Grundinformation

Nach der Regelung in Nr. 23 wird die Auftragsforschung öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen von der KSt freigestellt. Durch die Befreiungsnorm sollen öffentlich-rechtl. Forschungseinrichtungen den privat-rechtl. Instituten, deren Forschungstätigkeiten nach § 68 Nr. 9 AO ein stbegünstigter gemeinnütziger Zweckbetrieb ist, gleichgestellt werden (BTDrucks. 15/1945, 12; ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rn. 1 [4/2013]; SCHWARZ/KÖNIG in MÖSSNER/SEEGER, 2012, § 5 Rn. 178/9). Zur Auslegung können daher grds. auch die entsprechenden Regelungen in § 68 Nr. 9 AO herangezogen werden (VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 280 [4/2013]).

331 b) Rechtsentwicklung

Die StBefreiung wurde durch Art. 3 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) neu eingeführt. Die Vorschrift gilt mit Rückwirkung für alle noch offenen StFestsetzungen auch für VZ vor 2003 (§ 34 Abs. 3a). Die zeitliche Abgrenzung der Befreiungsnorm bringt das Verständnis des Gesetzgebers von einer lediglich klarstellenden Gesetzesregelung zum Ausdruck, die eine schon vorher angewandte Verwaltungspraxis absichern soll (BTDrucks. 15/1945, 12).

332 c) Bedeutung

Die Vorschrift in Nr. 23 gewährt eine tätigkeitsbezogene StBefreiung (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rn. 2 [4/2013]). Sie war notwendig geworden, nachdem der BFH (v. 30.11.1995 – VR 29/91, BStBl. II 1997, 189) allein die Eigenforschung als steuerbegünstigt angesehen hatte, dies aber nicht auch auf die Auftragsforschung erstreckt hatte. Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 30 GewStG.

333 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften

Bei der Regelung in Nr. 23 handelt es sich um eine selbständige StBefreiung (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 123 [3/2008]). Die Vorschrift setzt insbes. nicht das Vorliegen der – strengeren – gemeinnützigkeitsrechtl. Anforder-

rungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. §§ 51 ff. AO sowie die Vorgaben des § 68 Nr. 9 AO voraus (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.26 [7/2012]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 407). Für die StBefreiung der Auftragsforschung der öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ist damit von einem Vorrang der Nr. 23 vor § 68 Nr. 9 AO auszugehen (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rn. 3 [4/2013]).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

a) Öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

334

Die StBefreiung in Nr. 23 begünstigt ausschließlich öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen. Die Norm beschränkt sich damit auf Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die der Forschung oder Wissenschaft dienen (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 406). In den Anwendungsbereich der Befreiungsnorm fallen damit insbes. staatliche Hochschulen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.24 [7/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 123 [3/2008]).

Voraussetzung für die Anwendung der StBefreiung ist, dass ein BgA iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 begründet wird (vgl. OFD Magdeburg v. 22.4.2004 – S 2706-73-St 217, DB 2004, 1236), denn eine Freistellung nach Nr. 23 setzt eine vorherige stl. Erfassung voraus. Dies ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts idR aber nur hinsichtlich eines unterhaltenen BgA der Fall, der seinerseits das Zuordnungs- und StSubjekt darstellt (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.23 [7/2012]). Anderenfalls bestünde von vornherein keine KStPflcht, so dass es der in Nr. 23 enthaltenen StBefreiung nicht mehr bedarf (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rn. 4 [4/2013]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 408).

Nicht erfasst sind privatrechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, etwa in der Rechtsform einer GmbH oder eines Vereins (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 406). Für diese Einrichtung kommt ggf. eine Freistellung als gemeinnützige Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. §§ 51 ff. AO in Betracht.

b) Auftragsforschung

335

Von der Regelung in Nr. 23 begünstigt ist ausschließlich die Auftragsforschung der öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen. Auftragsforschung wird ausgeübt, wenn die Forschung auf Kosten und im Interesse eines Dritten betrieben wird und damit (gewerbliche) Zwecke des Auftraggebers gegen Entgelt gefördert werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 123 [3/2008]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 410). Erfasst sind sowohl die natur- als auch die geisteswissenschaftliche Forschung (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 123 [3/2008]).

Für Forschungstätigkeiten, die ohne Entgelt eines Dritten allein im eigenen Interesse betrieben werden (Eigen- und Grundlagenforschung), stellt sich die Frage der StPflcht nicht; da diese Forschungstätigkeiten allein dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, hat Nr. 23 für diese Zwecke keine Bedeutung (ALBER in DPM, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rn. 5 [4/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 123 [3/2008]).

c) Ausschluss der Steuerbefreiung336 **aa) Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse**

Nicht unter die StBefreiung der Nr. 23 fällt eine Tätigkeit, die ausschließlich in der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse besteht. Eine derartige Betätigung schließt bereits begrifflich eine Forschungstätigkeit aus (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 412).

Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 22.9.1999 – IV C 6 - S 0171-97/99, BStBl. I 1999, 944) ist in den folgenden Fällen von der Anwendung gesicherter Erkenntnisse auszugehen:

- Durchführung von Routinemessungen,
- Routineeinsatz eines Ergebnisses,
- Fertigung marktfähiger Produkte,
- gutachterliche Verwertung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse,
- Materialprüfungen,
- Lebensmitteluntersuchungen,
- Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag der Strafverfolgungsbehörden.

337 **bb) Übernahme von Projektträgerschaften**

Ebenfalls nicht von der StBefreiung in Nr. 23 erfasst ist die Übernahme von Projektträgerschaften. Eine Projektträgerschaft ist die fachliche und verwaltungsmäßige Betreuung und Abwicklung der Projektförderung durch Forschungseinrichtungen (Projektträger) im Auftrag des Bundes oder eines Landes (BMF v. 22.9.1999 – IV C 6 - S 0171-97/99, BStBl. I 1999, 944). Zu den Aufgaben eines Projektträgers gehören ua. (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 413):

- Prüfung und Beurteilung der Förderanträge von Forschungseinrichtungen, die eine Projektförderung beantragen,
- Verwaltung der bereitgestellten Mittel,
- Kontrolle der Abwicklung des Vorhabens,
- Mitwirkung bei der Auswertung und Veröffentlichung des Arbeitsergebnisses.

Die Übernahme von Projektträgerschaften liegt deshalb außerhalb des stbegrünstigten Bereichs, weil die öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtung hierbei in Wettbewerb mit privaten stpfl. Unternehmen tritt. Eine derartige Betätigung ist damit Gegenstand eines wettbewerbsrelevanten Eingriffs in das Marktgeschehen (BFH v. 30.11.1995 – VR 29/91, BStBl. II 1997, 189). Dies verlangt im Interesse der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen eine Besteuerung der entsprechenden Tätigkeit (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 124 [3/2008]).

338 **cc) Wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug**

Nicht unter die StBefreiung des Nr. 23 fällt letztlich auch eine wirtschaftliche Tätigkeit ohne Forschungsbezug. Hierunter fallen etwa Materialprüfungen, Anlagenprüfungen und -Abnahmen etc. Für weitere Beispiele s. BMF v. 22.9.1999 – IV C 6 - S 0171-97/99, BStBl. I 1999, 944; BFH v. 30.11.1995 – IV R 29/91, BStBl. II 1997, 189. Da diese Tätigkeiten keine Verbindung zur stbegrünstigten Forschung aufweisen, sondern sich vielmehr als wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Betätigung darstellen, unterliegen sie im Rahmen der allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 834.34 [7/2012]).

XXIII. Global Legal Entity Identifier Stiftung (Abs. 1 Nr. 24)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 24

a) Grundinformation

339

Nach dem Befreiungstatbestand in Nr. 24 wird die Global Legal Entity Identifier Foundation insoweit von der KSt befreit, als sie Tätigkeiten ausübt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einführung, dem Unterhalten und der Fortentwicklung eines Systems zur eindeutigen Identifikation von Rechtspersonen mittels eines weltweit anzuwendenden Referenzcodes stehen. Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 31 GewStG.

b) Rechtsentwicklung

340

Die Steuerbefreiung in Nr. 24 wurde durch Art. 6 Nr. 2 Buchst. b Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 4.12.2014 (BGBl. I S. 2417; BStBl. I 2015, 58) eingeführt. Die Steuerbefreiungen in Nr. 24 bzw. in § 3 Nr. 31 GewStG sind erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum 2014 (§ 34 Abs. 3 Satz 3 KStG bzw. 36 Abs. 2 Satz 3 GewStG).

c) Bedeutung

341

Ihrer Zielrichtung nach ist die in Nr. 24 eingeführte Steuerbefreiung der in Nr. 2 aufgeführten vergleichbar. Auch die dort genannten Einrichtungen des Finanzsektors erfüllen im Ergebnis Aufgaben im staatlichen Interesse. Darüber hinaus vermeidet es die Regelung in Nr. 24, dass die begünstigten Tätigkeiten der Stiftung im Einzelnen dahingehend untersucht werden müssen, ob sie zu stpflichtigen Einkünften führen oder nicht (vgl. BT-Drucks. 18/3017, 52).

2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

a) Global Legal Entity Identifier Stiftung

342

Von der StBefreiung der Nr. 24 erfasst ist die Global Legal Entity Identifier Stiftung. Die Global Legal Entity Identifier Stiftung wurde im Jahr 2014 gegründet und hat den Auftrag, eine weltweit nutzbare sowie öffentlich und kostenlos zugängliche Datenbank aufzubauen, zu unterhalten und fortzuentwickeln, die der Identifikation von Rechtspersonen mittels eines weltweit anzuwendenden Referenzcodes dient. Einzelheiten können dem Statut der Stiftung, einsehbar unter http://www.leiroc.org/publications/gls/gleif_20140824_3.pdf, entnommen werden. Mit diesem Referenzcode können an Finanzgeschäften beteiligte Rechtspersonen eindeutig identifiziert werden.

Anlass für die Stiftungsgründung ist eine Entschließung der Regierungschefs der 20 führenden Industrienationen („G20“) in Cannes 2011. Infolge der Entschließung hat das Financial Stability Board (FSB), eine im September 2009 von den Finanzministern und Aufsichtsbehörden der Industrienationen gegründete Organisation zur Koordination der internationalen Finanzmarktüberwachung mit Sitz in der Schweiz, im Juni 2012 Empfehlungen zum Aufbau eines weltweiten Identifizierungssystems für die Akteure an den internationalen Finanzmärkten entwickelt, die auf dem G20-Treffen in Los Cabos 2012 genehmigt wurden.

Der Aufbau dieses globalen Identifizierungssystems für rechtliche Einheiten (Global Legal Entity Identification System – GLEIS) soll im öffentlichen Interesse der Staaten und ihrer Bürger zukünftig die Früherkennung von Systemrisiken und die Überwachung der Finanzmärkte ermöglichen bzw. verbessern, um Fehlentwicklungen wie in der Krise 2008 frühzeitig zu erkennen und entgegenwirken zu können und auf diese Weise die Stabilität des weltweiten Finanzsystems zu stärken.

Die Finanzminister der G20-Industrienationen haben zur Überwachung dieses Systems das Regulatory Oversight Board („ROC“) gebildet, in dem Finanzministerien, Finanzmarktaufsichtsbehörden und Zentralbanken vertreten sind. Die Tätigkeit der Stiftung steht unter inhaltlicher Aufsicht des ROC. Damit wird gewährleistet, dass die Stiftung im öffentlichen Interesse handelt. Damit ist es im Hinblick auf Anlass und Tätigkeit der unbeschränkt stpflichtigen Tätigkeit gerechtfertigt, ihre in Deutschland erzielten stpflichtigen Einkünfte von der KSt zu befreien (vgl. hierzu insg. BT-Drucks. 18/3017, 51 f.).

343 **b) Tätigkeiten stehen in unmittelbarem Zusammenhang zu steuerbegünstigten Zwecken**

Die Stbefreiung nach Nr. 24 ist nur gerechtfertigt, soweit die Stiftung Tätigkeiten ausübt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Einführung, dem Unterhalten und der Fortentwicklung eines Systems zur eindeutigen Identifikation von Rechtspersonen mittels eines Referenzcodes stehen. Soweit dies nicht der Fall ist, entfällt die Stbefreiung und die Stiftung unterliegt insofern der partiellen Stpflicht.

344 Einstweilen frei.

**C. Anhang zu Abs. 1:
Körperschaftsteuerbefreiungen außerhalb des KStG**

345 **I. Kein abschließender Charakter des § 5 Abs. 1**

Der Befreiungskatalog in § 5 Abs. 1 ist nicht abschließend (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 835 [7/2012]; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 286 [4/2013]). Sonstige StBefreiungen existieren in zahlreichen Gesetze außerhalb des KStG sowie aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen (s. BMF v. 18.4.2001 – IV B 3 - S 1311-75/01, BStBl. I 2001, 286).

II. Steuerbefreiungen aufgrund anderer Gesetze

346 **1. Internationale Mosel-Gesellschaft mbH**

Die Internationale Mosel-Gesellschaft mbH wurde durch den sog. Moselvertrag (Ges. v. 22.12.1956, BGBl. II 1956, 1837; BStBl. II 1957, 2) am 29.1.1957 gegründet. Sie hat ihren Sitz in Trier. Ihre Gesellschafter sind die drei Uferstaaten Deutschland, Frankreich und Luxemburg.

Im Moselvertrag verpflichteten sich die Vertragsparteien, den Mosellauf auf der rund 270 km langen Strecke zwischen Thionville und Koblenz für 1500 Ton-

II. StBefreiungen aufgrund anderer Gesetze Anm. 346–350 § 5 KStG

nen-Schiffe und damit die Großschifffahrt schiffbar zu machen. Die Mosel-Gesellschaft soll stl. nicht schwerer belastet werden, als wenn die Arbeiten unmittelbar von den Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten durchgeführt würden. Demgemäß wird die Gesellschaft, soweit sie sich im Rahmen ihres satzungsmäßigen Zwecks hält, umfangreich von den in § 46 Abs. 2 Moselvertrag genannten Steuern, ua. der KSt, befreit.

2. Rationalisierungsverband im Steinkohlebergbau

347

Zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des auf Stein- oder Pechkohle betriebenen Bergbaus (Steinkohlebergbau), zur Verbesserung seiner Produktionseinrichtungen und -verfahren und zu seiner Anpassung an die Absatzmöglichkeiten wurde durch Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlebergbau v. 29.7.1963 (BGBl. I 1963, 549) eine bundesunmittelbare KdöR mit dem Namen „Rationalisierungsverband des Steinkohlebergbaus“ errichtet. Die Aufgaben des Rationalisierungsverbands liegen in der Förderung von Maßnahmen der Mitglieder, die geeignet sind, nachhaltig die Betriebsaufwendungen je Leistungseinheit der zur Gewinnung von Stein- oder Pechkohle betriebenen Schachtanlagen zu senken oder eine Erhöhung dieser Aufwendungen ganz oder teilweise aufzufangen. Nach § 36 des Gesetzes zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlebergbau ist der Rationalisierungsverband im Steinkohlebergbau von der KSt befreit.

3. Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH

348

Die Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH ist nach Maßgabe des § 1 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken v. 11.4.1967 (BGBl. I 1967, 403; BStBl. I 1967, 204) von der KSt befreit.

Die KStBefreiung tritt ein, wenn und solange die Tätigkeit der Aktionsgemeinschaft ausschließlich darauf gerichtet ist, die Stilllegung von Schachtanlagen zur Gewinnung von Stein- oder Pechkohle mit dem Ziel einer Anpassung der Kohleförderung an die Absatzmöglichkeiten zu erleichtern und im Zusammenhang damit die Ansiedlung neuer und die Erweiterung bestehender Betriebe anderer Unternehmen in den von den Stilllegungen betroffenen Bergbaugebieten zu fördern oder, soweit dies nicht möglich ist, den Zwecken der Raumordnung, der Landesplanung oder des Städtebaus zu dienen.

4. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien

349

Nach § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes v. 13.4.1984 (BGBl. I 1984, 601; BStBl. I 1984, 332) sind Ausgleichskassen oder gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragspartner, die die Vorruhestandsleistungen der ArbG an diese erstatten, von der KSt befreit.

5. European Transonic Windtunnel GmbH

350

Die aufgrund der Vereinbarung v. 27.4.1988 zwischen den Regierungen der Bundesrepublik Deutschland, der Französischen Republik, des Königreichs der

Niederlande und des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland über den gemeinsamen Bau und den gemeinsamen Betrieb des Europäischen Transschall-Windkanals gegründete European Transonic Windtunnel Gesellschaft mbH wird hinsichtlich ihrer satzungsmäßigen Tätigkeit und des dieser Tätigkeit dienenden BV ua. von der KSt befreit (vgl. § 1 der VO über die Gewährung von Steuerbefreiungen für die European Transonic Windtunnel GmbH v. 1.9.1989, BGBl. II 1989, 738).

351 **6. Zentraler Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft**

Durch das Gesetz über die Errichtung eines zentralen Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft (Absatzfondsgesetz v. 21.6.1993, BGBl. I 1993, 998) wurde ein Absatzförderungsfonds der deutschen Land- und Ernährungswirtschaft (Absatzfonds) als Anstalt des öffentlichen Rechts mit Sitz in Bonn errichtet. Der Absatzfonds hat die Aufgabe, den Absatz und die Verwertung von Erzeugnissen der deutschen Land- und Ernährungswirtschaft durch Erschließung und Pflege von Märkten im In- und Ausland mit modernen Mitteln und Methoden zentral zu fördern. Nach § 13 des Absatzfondsgesetzes ist der Absatzfonds ua. von der KSt befreit.

352 **7. Unterstützungskassen iSd. § 15 Postpersonalrechtsgesetz**

Postbeamtenversorgungskassen iSd. § 15 Abs. 1 Postpersonalrechtsgesetz v. 14.9.1994 (BGBl. I 1994, 2353), zuletzt geändert durch Art. 16 Abs. 11 des Gesetzes v. 19.10.2013 (BGBl. I 2013, 3836), erbringen Versorgungs- und Beihilfeleistungen an ehemalige Beamte des Sondervermögens Deutsche Bundespost, des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost POSTDIENST, des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost POSTBANK und des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost TELEKOM sowie an Beschäftigte der Aktiengesellschaften, denen aus einem Beamtenverhältnis Ansprüche auf Versorgung zustehen. Derartige Unterstützungskassen sind nach § 15 Abs. 2 Postpersonalrechtsgesetz von der KSt befreit.

353 **8. Finanzmarktstabilisierungsfonds**

Nach § 1 des Gesetzes zur Errichtung eines Finanzmarktstabilisierungsfonds (Finanzmarktstabilisierungsfondsgesetz – FMStFG v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982), zuletzt geändert durch Art. 6 Abs. 7 des Gesetzes v. 28.8.2013 (BGBl. I 2013, 3395) wurde ein Fonds des Bundes unter der Bezeichnung „Finanzmarktstabilisierungsfonds – FMS“ errichtet. Der FMS ist ein Sondervermögen iSd. Art. 110 Abs. 1 GG und dient der Stabilisierung des Finanzmarktes durch Überwindung von Liquiditätsengpässen und durch Schaffung der Rahmenbedingungen für eine Stärkung der Eigenkapitalbasis von Unternehmen iSd. § 2 des Restrukturierungsfondsgesetzes (Unternehmen des Finanzsektors). Nach § 14 Abs. 1 FMStFG ist der Finanzmarktstabilisierungsfonds ua. von der KSt befreit.

9. Real Estate Investment Trusts (REITS)

354

Real Estate Investment Trusts (REITS) sind Aktiengesellschaften, deren Unternehmensgegenstand sich darauf beschränkt, Eigentum oder dingliche Nutzungsrecht an bestimmten Immobilien bzw. Immobiliengesellschaften zu erwerben, zu halten, zu verwalten und zu veräußern, wenn deren Aktien zum Handel an einem organisierten Markt iSv. § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR zugelassen sind (vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-AG mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007, BGBl. I 2007, 914), zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes v. 22.6.2011, BGBl. I 2011, 1126). Eine REIT-Aktiengesellschaft, die die Voraussetzungen der §§ 8 bis 15 REITG erfüllt, unbeschränkt kstpfl. ist und nicht im Sinne eines DBA als in dem anderen Vertragsstaat ansässig gilt, ist von der KSt befreit (vgl. § 16 REITG).

10. Investmentsteuergesetz (Investmentvermögen)

355

Das Investmentsteuergesetz v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676), zuletzt geändert durch Art. 13 des Gesetzes v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266), normiert in § 11 Abs. 1 die Fiktion, dass ein inländ. Sondervermögen als Zweckvermögen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 und als sonstige juristische Person des privaten Rechts iSd. § 2 Abs. 3 des GewStG gilt. § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG ordnet an, dass ein inländ. Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens oder einer Investmentaktiengesellschaft mit veränderlichem Kapital von der KSt und der GewSt befreit ist. Die StBefreiung ist erforderlich, weil ansonsten eine StBelastung sowohl auf der Ebene des Investmentvermögens als auch bei den Anlegern eintreten würde.

11. Unternehmensbeteiligungsgesellschaften

356

Nicht von der KSt befreit sind Unternehmensbeteiligungsgesellschaften im Sinne des Gesetzes über Unternehmensbeteiligungsgesellschaften idF der Bekanntmachung v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2765), das zuletzt durch Art. 6 Abs. 5 des Gesetzes v. 28.8.2013 (BGBl. I 2013, 3395) geändert wurde. Hierbei handelt es sich um von den zuständigen Stellen anerkannte Gesellschaften, die Anlagekapital zusammenfassen und sich an mittelständischen Unternehmen beteiligen. Jedoch besteht nach § 3 Nr. 23 GewStG eine Befreiung von der GewSt. Der Katalog der StBefreiungen im GewStG ist damit umfangreicher als der im KStG.

III. Steuerbefreiungen aus völkerrechtlichen Verträgen

357

Nach § 2 AO gehen Verträge mit anderen Staaten, die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen und die in Form eines Bundesgesetzes erlassen sind (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG), allgemein den Steuergesetzen vor. Eine Zusammenstellung von StBefreiungen aufgrund völkerrechtl. Verträge enthält das BMF-Schreiben v. 18.3.2013 (IV B4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404). Dieses enthält in sechs Teile untergliedert die Fundstellen aller zwischenstaatlichen Vereinbarungen, Zustimmungsgesetze und Rechtsverordnungen, aufgrund derer Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften, internationalen Organisationen oder ausländ. Staaten Befreiungen von deutschen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gewährt werden.

Einstweilen frei.

358–359

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausschluss der Steuerbefreiung**

Schrifttum: HELIOS, Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts – EG-Rechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, BB 2002, 1893; JACHMANN, Die Europarechtswidrigkeit des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, BB 2003, 990; HEGER, Gemeinnützigkeit und Gemeinschaftsrecht – Zur Europarechtsmäßigkeit des Spendenprivilegs unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaftsteuersubjekte in § 48 EStDV und § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, FR 2004, 1154; WACHTER, Gemeinnützigkeit von Stiftungen mit Sitz im EU-Ausland, FR 2004, 1220; SCHIFFER, Aktuelles Beratungs-Know-how Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, DStR 2005, 508; HÜTTEMANN/HELIOS, Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, DB 2006, 2481; JACHMANN, Die Entscheidung des EuGH im Fall Stauffer – Nationale Gemeinnützigkeit in Europa, BB 2006, 2607; JACHMANN/MEIER-BEHRINGER, Gemeinnützigkeit in Europa: Steuer- und europarechtliche Rahmenbedingungen, BB 2006, 1823; THÖMMES/NAKHAJ, Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor, IStR 2006, 164; FREIHERR v. PROFFE, Gemeinnützigkeit nach den „Stauffer“-Urteilen des EuGH und des BFH, IStR 2007, 269; DRÜEN/LIEDTKE, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und seine europarechtliche Flanke, FR 2008, 1; TIEDTKE/MÖLLMANN, Gemeinnützigkeit und Europäische Grundfreiheiten – Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils in der Rs. „Stauffer“ auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, DStZ 2008, 69.

I. Ausschluss der Steuerbefreiung bei steuerabzugspflichtigen Einkünften (Abs. 2 Nr. 1)

360 1. Rechtsentwicklung

Vorläufer: § 9 Abs. 2 KStG 1925, § 4 Abs. 2 KStG 1934, § 4 Abs. 2 KStG 1950 (1975). Bei der Übernahme in § 5 Abs. 2 Nr. 1 durch das KStG 1977 entfiel der bis dahin in der Vorschrift enthaltene Klammerhinweis auf § 2 Abs. 1 Ziff. 2 KStG (1975).

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Die Wörter „vollständig oder teilweise“ wurden eingeführt. Die Ergänzung erfolgte aufgrund der nur hälftigen Kapitalsteuer-Erhebung in den Fällen des § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG (BTDrucks. 15/1945, 11 f.) und ist erstmals für den VZ 2004 anzuwenden (§ 34 Abs. 5a KStG idF des StÄndG 2003).

URefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Der Halbsatz „Entsprechendes gilt für die in § 32 Absatz 3 Satz 1 zweiter Halbsatz genannten Einkünfte“ wurde eingeführt. Diese Ergänzung steht im Zusammenhang mit der ebenfalls durch das URefG 2008 erfolgten Einführung eines KapErtrStAbzugs iHv. 15 % für Leihgebühr und Kompensationszahlung bei der Wertpapierleihe iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2. Dieser StAbzug ist gem. § 32 Abs. 3 Satz 2 idF des URefG 2008 auch dann vorzunehmen, wenn derartige Entgelte von einer nach § 5 Abs. 1 oder nach anderen Gesetzen stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bezogen wird (BTDrucks. 16/4841, 77), wodurch der Ausschluss der StBefreiung des § 5 Abs. 1 bzw. der Befreiung nach anderen Gesetzen für derartige Entgelte sichergestellt wird (BTDrucks. 16/4841, 74; ALBER in DPM, § 5 Abs. 2 Rn. 3 [12/2013]). § 5 Abs. 2 Nr. 1 in dieser Fassung ist erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 17.8.2007 – dem Tag der Veröffentlichung des Gesetzes im BGBl. – zufließen (§ 34 Abs. 2a und Abs. 13b Satz 1 KStG idF des URefG 2008).

2. Bedeutung

361

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 gelten die in Abs. 1 geregelten StBefreiungen insoweit nicht, als die stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen inländ. Einkünfte erzielen, die dem StAbzug vollständig oder teilweise unterliegen. Die Regelung hat zur Folge, dass der von den steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgenommene StAbzug grds. bestehen bleibt. Damit sind die ansonsten stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen partiell stpfl. (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 423). Die nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden durch die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 hinsichtlich der steuerabzugspflichtigen Einkünfte den nicht unbeschränkt KStpfl., die nach § 2 Nr. 2 mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften beschränkt stpfl. sind, gleichgestellt, denn in beiden Fällen erfolgt ein StAbzug auf Einkünfte, die in einem grds. nicht der Besteuerung unterliegenden Bereich anfallen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 843 [5/2014]). Hierdurch wird verhindert, dass die aufgrund einer besonderen Vorschrift befreiten Körperschaften eine größere stl. Entlastung erhalten als die Körperschaften, die wie die öffentliche Hand von vornherein nicht unter die unbeschränkte StPfl. fallen. Ansonsten würden zB die stbefreiten Berufsverbände ohne öffentlich-rechtl. Charakter stl. günstiger behandelt werden als öffentlich-rechtl. Berufsverbände.

3. Einschränkung der Steuerbefreiung

362

Die StBefreiungen des § 5 Abs. 1 gelten nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 nicht für steuerabzugspflichtige Einkünfte. Es handelt sich bei dieser Regelung um eine Einschränkung des Umfangs der StBefreiung. Dies gilt sowohl für die persönlichen als auch für die sachlichen StBefreiungen des § 5 Abs. 1.

Die in § 5 Abs. 2 Nr. 1 enthaltene Einschränkung führt dazu, dass trotz der grundsätzlichen StBefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die steuerabzugspflichtigen Einkünfte stpfl. sind. Es handelt sich um eine partielle StPfl. speziell für steuerabzugspflichtige Einkünfte, die Elemente einer Objektsteuer aufweist (BFH v. 21.8.1974 – I R 183/72, BStBl. II 1974, 776; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 291 [4/2013]). Es erfolgt namentlich keine Veranlagung nach den persönlichen Verhältnissen der Körperschaft, so dass die Abzugsteuer zB unabhängig etwaiger BA besteht. Der Charakter der stbefreiten Körperschaft ua. als ein nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt kstpfl. Gebilde ändert sich hierdurch nicht (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 844 [5/2014]).

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 setzt das Bestehen einer StBefreiung voraus (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 356). Es wird also verlangt, dass die steuerabzugspflichtigen Einkünfte ansonsten unter die StBefreiung fallen würden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 134 [8/2009]). Die Vorschrift greift nur dann ein, wenn nicht bereits aus anderen Gründen eine Besteuerung erfolgt. § 5 Abs. 2 Nr. 1 gilt daher zB nicht für steuerabzugspflichtige Einkünfte, die im Rahmen eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder im wegen Überdotierung stpfl. Bereich einer Unterstützungskasse anfallen.

4. Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen

363

Inländische Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, werden nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung ausgenommen. In Betracht kommen inländ. Kapital-

erträge, bei denen nach § 43 EStG ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist sowie für die in § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 genannten Einkünfte, die nach dem 17.8.2007 zufließen. Lohnsteuer ist von den Einnahmen einer Körperschaft nicht einzubehalten. Der StAbzug für beschränkt Stpfl. nach § 50a EStG scheidet in diesem Zusammenhang ebenfalls aus, da die nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften ua. stets unbeschränkt stpfl. sind (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 846 [5/2014]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 424).

Der Kreis der steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge wird durch § 43 EStG bestimmt. Die in der Norm geregelten kaperttrstpfl. Tatbestände sind kontinuierlich ausgeweitet worden. Es handelt sich hierbei vor allem um Beteiligungserträge im weiteren Sinne (zB Gewinnanteile [Dividenden] und sonstige Bezüge aus der Beteiligung an inländ. KapGes. und Genossenschaften, um Einnahmen aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter) sowie um Zinserträge. Vgl. hierzu im Einzelnen § 43 EStG Anm. 1 ff.

§ 5 Abs. 2 Nr. 1 setzt lediglich voraus, dass die Einkünfte dem StAbzug unterliegen. Die StPflicht tritt daher unabhängig davon ein, ob tatsächlich ein StAbzug vorgenommen wurde.

In bestimmten Fällen ist der StAbzug nicht vorzunehmen (§ 44a EStG). So ist namentlich bei nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreiten Körperschaften ua. bei Stiftungen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen und juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, ein KapErtrStAbzug bei Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a bis 7c EStG nicht vorzunehmen (§ 44a Abs. 7 EStG). Hierbei handelt es sich um gewinnausschüttungsähnliche Leistungen und Gewinne, die in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und BgA erzielt werden. Darüber hinaus unterliegen auch Erträge aus GmbH-Anteilen, Namensaktien nicht börsennotierter Aktien, aus Ausschüttungen einer Genossenschaft und aus Ausschüttungen auf beteiligungsähnliche Genussrechte nicht dem StAbzug. Zudem kann in den in § 45b EStG geregelten Fällen (zB Dividenden aus börsennotierten Aktien) eine Erstattung der KapErtrSt beantragt werden. Im Ergebnis gilt hinsichtlich der von nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreiten Körperschaften erzielten Kapitalerträge, die der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind und nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angefallen sind, nicht die StPflicht nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 357).

364 5. Besteuerung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte

Die Besteuerung der nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung ausgenommenen Einkünfte erfolgt nicht nach den allgemeinen Vorschriften. Insbesondere findet eine Veranlagung, bei der BA/WK abgezogen werden können und bei der eine Zusammenrechnung mit anderen partiell stpfl. Einkünften erfolgt, nicht statt. Für diese Einkünfte ist die KSt gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG vielmehr durch den StAbzug abgegolten (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 847 [5/2014]). Die KapErtrSt, bei der es sich um eine Steuer des Gläubigers der Kapitalerträge handelt, stellt die StBelastung der stbefreiten Körperschaft dar. Soweit die KapErtrSt nicht vorschriftsmäßig einbehalten wurde, kann eine stbefreite Körperschaft wegen der StAbzugsbeträge nach § 44 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden.

Wer die KapErtrSt zu errichten hat, ergibt sich aus § 44 EStG. Die Höhe wird grds. durch § 43a EStG festgelegt. Bei einer nach § 5 Abs. 1 (mit Ausnahme der

II. Bei beschränkt Steuerpflichtigen (Nr. 2) Anm. 364–371 § 5 KStG

Nr. 9) oder nach anderen Gesetzen von der KSt befreiten Körperschaft ua. wird der StAbzug bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 jedoch nur in Höhe von drei Fünfteln (15 %) abgezogen, soweit es sich um Erträge aus Anteilen an einer GmbH, Namensaktien nicht börsennotierter Aktien, einer Genossenschaft und aus Ausschüttungen auf beteiligungsähnlichen Genussrechten, für Zinsen aus bestimmten Teilschuldverschreibungen sowie für Erträge aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen handelt (§ 44a Abs. 8 Satz 1 EStG). Bei allen übrigen Kapitalerträgen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG kann die einbehaltene KapErtrSt zu zwei Fünfteln erstattet werden (§ 44a Abs. 8 Satz 1 EStG).

Einstweilen frei.

365–369

II. Ausschluss der Steuerbefreiung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 2 Nr. 2)

1. Rechtsentwicklung

370

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Abs. 2 Nr. 2 wurde (als Abs. 2 Nr. 3) neu eingeführt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): § 5 Abs. 2 Nr. 2 wird aufgehoben; die bisherige Nr. 3 wird zu Nr. 2.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Regelung in Abs. 2 Nr. 2 enthält ihren aktuellen Inhalt. Die Neufassung ist durch das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203) veranlasst, wonach die Beschränkung der StBefreiung auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften gegen Europäisches Recht verstößt. Die neu eingefügte Ausdehnung ist für alle offenen VZ, auch für VZ vor 2009, anzuwenden (§ 34 Abs. 5a).

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Der in Nr. 2 enthaltene Verweis auf den EGV wurde an den neuen AEUV angepasst.

2. Bedeutung

371

Nach Abs. 2 Nr. 2 gelten die Befreiungen des Abs. 1 und nach anderen Gesetzen als dem KSt grds. nicht für beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1. Damit müssen ausländ. KStSubjekte ihre inländ. Einkünfte grds. auch dann versteuern, wenn sie dieselbe Tätigkeit ausüben wie inländ. stbefreite KStSubjekte.

Mit der Änderung des Abs. 2 Nr. 2 durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) werden jedoch EU-/EWR- ausländ. stbegünstigte Körperschaften, die die Voraussetzungen der StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 erfüllen (Gemeinnützigkeit), inländ. steuerbegünstigten Körperschaften gleichgestellt. Anlass für die gesetzliche Neuregelung war die Entscheidung des EuGH in Sachen „Stauffer“ (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro die Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203; vgl. hierzu etwa SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 427 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145 ff. [8/2009]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 854 ff. [5/2014]; HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2006, 2481; JACHMANN, BB 2006, 2607 ff.; FREIHERR v. PROFF, IStR 2007, 269 ff.;

KStG § 5 Anm. 371–373 D. Abs. 2: Ausschluss der Steuerbefreiung

TIEDKE/MÖLLMANN, DStZ 2008, 69 ff.), wonach es geboten ist, auch ausländ. Körperschaften, die stbegünstigte Zwecke iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 verfolgen und in der EU oder in Teilen des EWR-Raums ansässig sind, den Voraussetzungen dieser Vorschrift zu unterwerfen und sie mit ihren inländ. Einkünften von der KSt freizustellen (BTDDrucks. 16/11108, 26).

Die durch die Neufassung des Abs. 2 Nr. 2 erfolgte Ausdehnung der StBefreiung auf EU-/EWR- ausländ. stbegünstigte Körperschaften wird jedoch durch die Änderung des § 52 Abs. 2 AO wieder eingeschränkt. So statuiert die Neuregelung des § 52 Abs. 2 AO – ebenfalls als gesetzgeberische Reaktion auf das Stauffer-Urteil – für die Verfolgung stbegünstigter Zwecke nunmehr einen Inlandsbezug (BTDDrucks. 16/10189, 79 f.; s. außerdem Begründung FinAussch. BTDDrucks. 16/11108, 45 f.: „struktureller Inlandsbezug“). Werden danach stbegünstigte Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die StVergünstigung seitdem voraus, dass natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden (1. Alt.) oder die Tätigkeit neben der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke zumindest auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann (2. Alt.) (krit. hierzu SEER in TIPKE/KRUSE, § 51 AO Rn. 8 f. [6/2012]; HÜTTEMANN, DB 2008, 1061 [1062]; HÜTTEMANN, DB 2012, 250; P. FISCHER, FR 2009, 249 [257]). Die Neuregelungen hinsichtlich des besonderen Inlandsbezugs des § 52 Abs. 2 AO sind ab dem 1.1.2009 anzuwenden (§ 1d Abs. 2 EGAO).

372 3. Beschränkt Steuerpflichtige iSd. § 2 Nr. 1

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 gelten die Befreiungen nach Abs. 1 und nach anderen Gesetzen als dem KStG nicht für beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1. Insofern sind ausländ. stbefreite Körperschaften ua. mit ihren inländ. Einkünften (§ 49 EStG) kstpfl. (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 359). Hierin liegt kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot aus DBA (BFH v. 3.8.1983 – II R 20/80, BStBl. II 1984, 9; VON TWICKEL in BLÜMICH, § 5 Rn. 292 [4/2013]; SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 429).

Die StBefreiung des Abs. 2 Nr. 2 ist – anders als die in Abs. 2 Nr. 1 – nur für diejenigen Stpfl. ausgeschlossen, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Damit bleiben die StBefreiungen für die „sonstigen“ Körperschaften ua. iSd. § 2 Nr. 2 bestehen (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 5 Rn. 145 [8/2009]).

373 4. Ausnahmen vom Ausschluss

Der Gesetzgeber hat für gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 im Rahmen des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BStBl. I 2009, 74) eine Rückausnahme vom Ausschluss der StBefreiung aufgenommen. Die Neufassung soll europarechl. Bedenken entgegenwirken, die sich aus dem Stauffer-Urteil des EuGH v. 14.9.2006 (C-386/04 – Centro die Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203) ergaben. Der EuGH hat in dieser Rechtssache entschieden, dass es mit dem EG-Vertrag nicht vereinbar ist, wenn eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU (Italien) ansässige und nach dessen Recht als gemeinnützig anerkannte Stiftung, die ihre gemeinnützigen Zwecke nicht in Deutschland verfolgt (Schweiz), sondern hier nur Vermietungseinkünfte erzielt und insoweit beschränkt stpfl. ist, anders als gemeinnützige Einrichtun-

II. Bei beschränkt Steuerpflichtigen (Nr. 2) Anm. 373–375 § 5 KStG

gen, die in Deutschland unbeschränkt stpfl. sind, keinen Anspruch auf Befreiung von der KSt hat (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 und Abs. 2 Nr. 2 KStG aF). Der EuGH sah darin einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, weil die KStbefreiung allein an die Belegenheit des Sitzes der gemeinnützigen Einrichtung anknüpfe und dies kein die Ungleichbehandlung rechtfertigender Grund sei. Dieser Ansicht hat sich der BFH im Anschluss an das EuGH-Urteil angeschlossen (BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331).

a) Steuerpflichtige iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR errichtet wurden 374

Die gesetzliche Neufassung des Abs. 2 Nr. 2 durch das JStG 2009 bezieht sich unmittelbar zunächst nur auf beschränkt stpfl. gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Einrichtungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder nach den Rechtsvorschriften eines Staats, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet (Island, Norwegen, Liechtenstein), errichtet wurden.

Beschränkt stpfl. Körperschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Staats außerhalb des EU-/EWR-Raums errichtet wurden, können sich somit nicht auf die StBegünstigung des Abs. 2 Nr. 2 berufen. Dies erscheint angesichts der Tatsache, dass der Anwendungsbereich Kapitalverkehrsfreiheit grds. auch für derartige Einrichtungen eröffnet ist, bedenklich (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145c [8/2009]).

Da sich die durch das JStG 2009 erfolgte Erweiterung der StBegünstigung ausdrücklich nur auf Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 bezieht, ist die Norm ihrem Wortlaut nach nicht auf andere in Abs. 1 enthaltenen StBefreiungen anwendbar. Eine Berufung auf die Vorschrift von nach den Rechtsvorschriften eines EU-/EWR-Staats errichteten Einrichtungen wäre danach unzulässig, selbst wenn die weiteren Anforderungen dieser Norm sowie die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO durch die beschränkt stpfl. Körperschaft erfüllt werden. Ob dieser pauschale Ausschluss mit europäischen Grundsätzen im Einklang steht, kann bezweifelt werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145d [8/2009]).

Das Europarecht gebietet es jedoch nicht, nach den Rechtsvorschriften anderer EU-/EWR-Staaten errichtete Einrichtungen auch dann nach Abs. 2 Nr. 2 als stbefreit zu behandeln, wenn ihre Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung nicht den Voraussetzungen der §§ 51 AO entspricht (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro die Musicologia Walter Stauffer, Slg. I 2006, 8203, Rn. 39). Demnach ist die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 9 nur denjenigen in anderen EU-/EWR-Staaten ansässigen Einrichtungen zu gewähren, die insbes. eine zeitnahe und ausschließliche Mittelverwendung für die stbegünstigten Zwecke einhalten und wenn dritte Personen nicht begünstigt werden (HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 357). Ferner unterliegen etwaige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe – in Übereinstimmung mit den für inländ. stbegünstigte Körperschaften ua. geltenden Regeln – wie bisher der Besteuerung (ALBER in DPM, § 5 Abs. 2 Rn. 5 [12/2013]).

b) Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-/EWR-Staats 375

Darüber hinaus müssen sich Sitz und Geschäftsleitung innerhalb eines EU- oder EWR-Staats befinden. Es ist nicht erforderlich, dass Sitz und Geschäftsleitung in demselben Staat belegen sind. Ob diese Neuregelung einer europarechtl. Prü-

fung standhält, muss vor dem Hintergrund, dass es bei unbeschränkt stpfl. Körperschaften lediglich Sitz *oder* Geschäftsleitung im Inland sein müssen, bezweifelt werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145c [8/2009]).

376 **c) Amtshilfeabkommen mit EU-/EWR-Staaten**

Weitere Voraussetzung ist, dass ein Amtshilfeabkommen besteht. Dies ist durch die EU-Amtshilfe richtlinie im Verhältnis zu allen EU-Staaten gewährleistet (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145a [8/2009]), denn ungeachtet der insofern missverständlichen Formulierung – die EU-Amtshilfe richtlinie ist gerade kein „Amtshilfeabkommen“ iSd. § 5 Abs. 2 Nr. 2, sondern eine europarechtl. Richtlinie, die eines innerstaatlichen Umsetzungsakts bedarf – wird hierdurch sichergestellt, dass die Finanzbehörde vom ausländ. Staat die für die Überprüfung der Voraussetzung erforderlichen Auskünfte zuverlässig erhält. Damit wird den an die Norm gestellten Anforderungen im Wege einer europarechtskonformen Auslegung inhaltlich entsprochen. In der Bundesrepublik Deutschland wurde durch das AmtshilfeRLUmsG (v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) der Verweis auf den EGV an den AEUV angepasst.

Nach diesem Verständnis können auch DBA den Anforderungen an ein „Amtshilfeabkommen“ entsprechen, sofern sichergestellt ist, dass die erforderlichen Auskünfte tatsächlich erteilt werden. Dies wäre aufgrund der im DBA mit Island und Norwegen enthaltenen großen Auskunftsklausel derzeit in Bezug auf diese Staaten der Fall. Aufgrund des Fehlens einer dieser Norm entsprechenden Regel können sich jedoch Körperschaften ua. mit Sitz und/oder Geschäftsleitung in Liechtenstein unter Zugrundelegung dieser Ansicht nicht auf die StBefreiung des Abs. 2 Nr. 2 berufen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 5 Rn. 145a [8/2009]).

Darüber hinaus kann die StBefreiung auch aufgrund (vorrangiger) völkerrechtl. Vereinbarungen nach § 2 AO (insbes. DBA) auf ausländ. Körperschaften ua. ausgedehnt werden. Entsprechende Regelungen für bestimmte, auf gemeinnützigem Gebiet tätige Einrichtungen hat die Bundesrepublik Deutschland zB mit den USA (s. Art. 27 DBA-USA, BGBl. II 1991, 354, mit Frankreich (s. Art. 21 Abs. 7 Buchst b DBA-Frankreich, BGBl. II 1961, 398; BGBl. II 1970, 719; BGBl. 1990, 772) und mit Schweden (s. Art. 28 DBA Schweden, BGBl. II 1994, 686) getroffen (BOTT in ERNST & YOUNG, § 5 Rn. 859 [5/2014]). Aufgrund des Abschlusses derartiger bilateraler Vereinbarungen wird die in § 5 Abs. 2 enthaltene Regelung außer Kraft gesetzt und ist damit nur noch subsidiär anwendbar (SAUTER in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 5 Rn. 429).

377–379 Einstweilen frei.

III. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Anwendung des § 38 Abs. 2 (Abs. 2 Nr. 3)

380 **1. Rechtsentwicklung**

Vorläufer: § 9 Abs. 2 Satz 2 KStG 1925, § 4 Abs. 3 KStG 1934, § 4 Abs. 3 KStG 1950 (1975).

Gesetz v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Einführung einer Nr. 3, die die StBefreiung für KStErhöhungen aufgrund der Übergangsregel für das kstl. Anrechnungsverfahren ausschließt.

III. Bei Anwendung des § 38 Abs. 2 (Nr. 3) Anm. 380–381 § 5 KStG

Gesetz v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Mit Wirkung ab VZ 2009 wurden die in Nr. 3 enthaltenen Verweise auf § 34 Abs. 12 und § 37 gestrichen.

2. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Anwendung des § 38 Abs. 2

381

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 gelten die Befreiungen des § 5 Abs. 1 nicht, sofern § 38 Abs. 2 Anwendung findet. Nach § 38 Abs. 2 erhöht sich die KSt um 3/7 des Ausschüttungsbetrags, wenn eine Körperschaft eine Ausschüttung vornimmt und dabei ehemaliges EK 02 verwendet. Da auch stbefreite Körperschaften Ausschüttungen vornehmen können, sind sie ebenfalls von der Regelung erfasst. § 5 Abs. 2 Nr. 3 besagt, dass die in § 5 Abs. 1 enthaltene StBefreiung für diese besondere KSt ausgeschlossen ist.

KStG § 5