

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 Urt. des BVerfG v. 15.1.1985 (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 stbegünstigten Zwecken nicht überein.

Mit Urt. v. 9.2.2011 (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 Begr. 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).

Einstweilen frei.

132–139

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

[Die Kommentierung des Abs. 1 Nr. 8 ist auf dem Stand Mai 2015 und wird in der nächsten Überarbeitung der Kommentierung zu § 5 aktualisiert.]

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8

a) Grundinformation

140

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 Hoheitsbe-

triebe, während die berufsständischen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen 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.

141 **b) Rechtsentwicklung**

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 Fünzfach 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

142 **a) Berufsständische öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen**

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, In-

genieure, 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, sodass 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).

b) Pflichtmitgliedschaft

143

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.

c) Begrenzung der Höhe der Beitragssätze

144

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 Zwölfwache 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 Fünzfache 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).

145 d) Reichweite der Steuerbefreiung

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.

146–149 Einstweilen frei.

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/Eversberg, Das Ver-