

## § 5 Befreiungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

### (1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

1. das Bundeseisenbahnvermögen, die staatlichen Lotterieu Unternehmen und der Erdölbevorratungsverband nach § 2 Absatz 1 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 16. Juli 2012 (BGBl. I S. 74) in der jeweils geltenden Fassung;
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) <sup>1</sup>wenn sichergestellt ist, dass der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. <sup>2</sup>Diese 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) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Vermögens ist eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung nur insoweit abziehbar, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschussbeteiligung zusteht. <sup>3</sup>Übersteigt das Vermögen der Kasse den bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 bis 4 steuerpflichtig; und
  - e) <sup>1</sup>wenn bei Unterstützungskassen am Schluss des Wirtschaftsjahrs das Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen nicht höher ist als das um 25 Prozent erhöhte zulässige Kassenvermögen. <sup>2</sup>Für die Ermittlung des tatsächlichen und des zulässigen Kassenvermögens gilt § 4d des Einkommensteuergesetzes. <sup>3</sup>Übersteigt 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 § 210 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. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die 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.

<sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Verwenden 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. <sup>1</sup>politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes und ihre Gebietsverbände, sofern die jeweilige Partei nicht gemäß § 18 Absatz 7 des Parteiengesetzes von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist, sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände. <sup>2</sup>Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, so ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
8. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Ermöglicht 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. <sup>1</sup>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). <sup>2</sup>Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe;
10. <sup>1</sup>Genossenschaften sowie Vereine, soweit sie
  - a) Wohnungen herstellen oder erwerben und sie den Mitgliedern auf Grund eines Mietvertrags oder auf Grund eines genossenschaftlichen 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.

<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen. <sup>3</sup>Erzielt das Unternehmen Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen, für den es unter den Voraussetzungen des § 21 Absatz 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat, erhöht sich die Grenze des Satzes 2 für diese Einnahmen auf 20 Prozent, wenn die Grenze des Satzes 2 nur durch diese Einnahmen überschritten wird. <sup>4</sup>Zu den Einnahmen nach Satz 3 gehören auch Einnahmen aus der zusätzlichen Stromlieferung im Sinne des § 42a Absatz 2 Satz 6 des Energiewirtschaftsgesetzes sowie Einnahmen aus der Einspeisung von Strom aus diesen Anlagen. <sup>5</sup>Investierende Mitglieder im Sinne des § 8 Absatz 2 des Genossenschaftsgesetzes sind keine Mitglieder im Sinne des Satzes 1. <sup>6</sup>Satz 1 ist auch auf Verträge zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen anzuwenden, die mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder mit Steuerpflichtigen im Sinne der Nummer 9, die Mitglied sind, abgeschlossen werden. <sup>7</sup>Eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder steht dem Abschluss eines Vertrags im Sinne des Satzes 6 gleich;

11. (weggefallen)

12. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Die 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. <sup>1</sup>Genossenschaften 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 Be-

arbeitung 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.

<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen. <sup>3</sup>Bei 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 Insolvenzversicherung 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. <sup>1</sup>Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögengsmassen, soweit sie
- a) als Einlagensicherungssysteme im Sinne des § 2 Absatz 1 des Einlagensicherungsgesetzes sowie als Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Anlegerentschädigungsgesetzes ihre gesetzlichen Pflichtaufgaben erfüllen oder
  - b) als nicht als Einlagensicherungssysteme anerkannte vertragliche Systeme zum Schutz von Einlagen und institutsbezogene Sicherungssysteme im Sinne des § 61 des Einlagensicherungsgesetzes nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, Einlagen zu sichern oder bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstituts im Sinne des § 1 Absatz 1 des Kreditwesengesetzes oder eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Absatz 1a Satz 2 Nummer 1 bis 4 des Kreditwesengesetzes oder eines Wertpapierinstituts im Sinne des § 2 Absatz 1 des Wertpapierinstitutsgesetzes Hilfe zu leisten oder Einlagensicherungssysteme im Sinne des § 2 Absatz 1 des Einlagensicherungsgesetzes bei deren Pflichtenerfüllung zu unterstützen.
- <sup>2</sup>Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach Satz 1 ist zusätzlich, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse dauernd nur zur Erreichung des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks verwendet werden. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Sicherungsfonds im Sinne der §§ 223 und 224 des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie für Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsgenossenschaften mit Spareinrichtung. <sup>4</sup>Die Steuerbefreiung ist für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind;
17. <sup>1</sup>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 Rück-

bürgschaften 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. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;

18. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;
19. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten verwendet werden. <sup>3</sup>Wird 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. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung der in Satz 1 genannten Zwecke verwendet werden;
22. <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Wird 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 Projektträgerschaften 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.

Autor: Dr. André *Kruschke*, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main  
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. |

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5**

<b>I. Grundinformation zu § 5</b> . . . . .	1	<b>III. Bedeutung des § 5</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 5</b>		1. Subjektive Steuerbefreiung . . . . .	5
1. Bis zum KStG 1977 . . . . .	2	2. Verfolgung unterschiedlicher Lenkungs-zwecke . . . . .	6
2. KStG 1977 vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) . . .	3	3. Wirtschaftliche Bedeutung . . . . .	7
3. Änderungen nach dem KStG 1977	4	4. Folgewirkungen außerhalb des KStG . . . . .	8

	Anm.		Anm.
<b>IV. Geltungsbereich des § 5</b>		2. Verhältnis zu § 6	14
1. Sachlicher Geltungsbereich	9	3. Verhältnis zu § 13	15
2. Persönlicher Geltungsbereich	10	4. Verhältnis zu §§ 14 ff.	16
<b>V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften</b>		5. Verhältnis zu §§ 24, 25	17
1. Verhältnis zu § 1	13	6. Verhältnis zum InvZulG	18
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 5</b>	26

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

<b>I. Bestimmte Staatsbetriebe (Abs. 1 Nr. 1)</b>		d) Verhältnis zu anderen Vorschriften	53
1. Rechtsentwicklung	27	2. Befreite Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen nach Abs. 1 Nr. 3	
2. Bedeutung	28	a) Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen	54
3. Geltungsbereich	29	b) Unterstützungskassen	55
4. Steuerbefreite Staatsbetriebe		c) Rechtsfähigkeit der Kassen	56
a) Bundeseisenbahnvermögen	30	d) Kreis der Leistungsempfänger (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a)	
b) Staatliche Lotterieuunternehmen	32	aa) Betriebsbezogenheit der steuerbefreiten Kassen	57
c) Erdölbevorratungsverband	33	bb) (Ehemalige) Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. aa)	58
<b>II. Bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2)</b>		cc) (Ehemalige) Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. bb)	59
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2		dd) Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 1 Doppelbuchst. cc)	60
a) Rechtsentwicklung	34	ee) Angehörige (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Halbs. 2)	61
b) Bedeutung	35	e) Soziale Einrichtung nach dem Geschäftsplan und Art und Höhe der Leistungen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b)	62
c) Geltungsbereich	36	f) Sicherung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c)	63
2. Steuerbefreite Kreditinstitute		g) Höchstgrenze des Kassenvermögens	
a) Deutsche Bundesbank	37	aa) Partielle Steuerpflicht überdotierter Kassen	64
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		
<b>III. Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben (Abs. 1 Nr. 2a)</b>			
1. Rechtsentwicklung	43		
2. Bedeutung	44		
<b>IV. Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen (Abs. 1 Nr. 3)</b>			
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3			
a) Grundinformation	50		
b) Rechtsentwicklung	51		
c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit	52		

	Anm.		Anm.
bb) Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d) . . . . .	65	10 % (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b) . . . . .	101
cc) Bei Unterstützungskassen (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e) . . . . .	66	4. Besondere Körperschaftsteuerbelastung bei Zuwendungen an politische Parteien (Abs. 1 Nr. 5 Satz 4) . . . . .	102
<b>V. Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 4)</b>		<b>VII. Vermögensverwaltungsgesellschaften der nichtrechtsfähigen Berufsv Verbände (Abs. 1 Nr. 6)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6	
a) Grundinformation . . . . .	80	a) Grundinformation . . . . .	110
b) Rechtsentwicklung . . . . .	81	b) Rechtsentwicklung . . . . .	111
2. Steuerbefreite kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit		c) Bedeutung . . . . .	112
a) Kleiner Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit . . . . .	82	d) Verhältnis zu Nr. 5 . . . . .	113
b) Von den Beitragseinnahmen abhängige Steuerbefreiung . . . . .	83	2. Befreite Körperschaften der Vermögensverwaltung für Berufsverbände nach Nr. 6	
c) Beschränkung auf Sterbegeldversicherung . . . . .	84	a) Körperschaft oder Personenvereinigung . . . . .	114
<b>VI. Berufsverbände ohne öffentlichen Charakter (Abs. 1 Nr. 5)</b>		b) Vermögensverwaltung als Hauptzweck . . . . .	115
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5		c) Tätigkeit für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 . . . . .	116
a) Grundinformation . . . . .	90	d) Herrühren der Erträge im Wesentlichen aus der Vermögensverwaltung . . . . .	117
b) Rechtsentwicklung		e) Zufluss der Erträge ausschließlich an den Berufsverband . . . . .	118
aa) Rechtslage bis einschließlich 1976 . . . . .	91	<b>VIII. Politische Parteien (Abs. 1 Nr. 7)</b>	
bb) Rechtslage ab 1977 . . . . .	92	1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7	
2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung		a) Grundinformation . . . . .	120
a) Berufsverbände . . . . .	93	b) Rechtsentwicklung	
b) Kommunale Spitzenverbände einschließlich ihrer Zusammenschlüsse . . . . .	94	aa) Rechtslage bis einschließlich 1976 . . . . .	121
c) Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts . . . . .	95	bb) Rechtslage von 1977 bis einschließlich 1983 . . . . .	122
d) Wichtige Einzelfälle . . . . .	96	cc) Rechtslage ab 1984 . . . . .	123
3. Ausschluss von der Steuerbefreiung		2. Steuerbefreiung der politischen Parteien und ihrer Gebietsverbände sowie kommunaler Wählervereinigungen und ihrer Dachverbände (Abs. 1 Nr. 7 Satz 1)	
a) Zweck des Verbands ist auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet (Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .	97	a) Politische Parteien . . . . .	124
b) Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a)		b) Gebietsverbände der politischen Parteien . . . . .	125
aa) Partielle Steuerpflicht . . . . .	99	c) Kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände . . . . .	126
bb) Wichtige Einzelfälle . . . . .	100		
c) Unterstützung oder Förderung politischer Parteien bei einer Mittelverwendung von mehr als			

	Anm.		Anm.
3. Ausschluss von der Steuerbefreiung		(2) Steuerlicher Abzug von Zuwendungen (Spenden) an die steuerbegünstigte Körperschaft	157
a) Ausschluss von der staatlichen Teilfinanzierung gem. § 18 Abs. 7 PartG	126a	(3) Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen, die von steuerbegünstigten Körperschaften stammen	158
b) Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Nr. 7 Satz 2)		d) Verfahrensfragen	
aa) Regelungsinhalt	127	aa) Verfahren der Finanzverwaltung	159
bb) Abgrenzungsfragen	128	bb) Besonderheiten des Rechtsschutzes	161
cc) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	129	2. Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (Abs. 1 Nr. 9 Satz 1)	
c) Veranlagung zur Körperschaftsteuer	130	a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	
4. Besteuerung der politischen Vereine	131	aa) Alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte und gleichgestellte Körperschaften mit Sitz in der EU/im EWR	162
<b>IX. Berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 8)</b>		bb) Keine Anwendung der Steuerbefreiung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften außerhalb der EU bzw. des EWR	163
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8		cc) Regionale bzw. funktionale Untergliederungen	164
a) Grundinformation	140	b) Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 51 bis 68 AO	
b) Rechtsentwicklung	141	aa) Regelungstechnik: Verweis auf die Vorschriften der AO	165
2. Befreite berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen nach Nr. 8		bb) Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke	
a) Berufsständische öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen	142	(1) Gemeinnützige Zwecke gem. § 52 AO	166
b) Pflichtmitgliedschaft	143	(2) Mildtätige Zwecke gem. § 53 AO	167
c) Begrenzung der Höhe der Beitragssätze	144	(3) Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO	168
d) Reichweite der Steuerbefreiung	145	(4) Gemeinsame Voraussetzung: Selbstlosigkeit gem. § 55 AO	169
<b>X. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 9)</b>		cc) Ausschließlich und unmittelbar	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9		(1) Ausschließlichkeit gem. § 56 AO	171
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		

Anm.	Anm.
(2) Unmittelbarkeit gem. § 57 AO . . . . .	
172	
dd) Satzungsmäßige Voraussetzungen der Steuerbegünstigung 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	
(2) Wichtige Einzelfälle wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei nach Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften . . . . .	
178	
cc) Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	
(1) Grundsatz: Insoweit Ausschluss der Steuerbefreiung . . . . .	
180	
(2) Ausnahme: Zweckbetriebe gem. §§ 65 bis 68 AO bleiben steuerbegünstigt . . . . .	
181	
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	
<b>XI. Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Abs. 1 Nr. 10)</b>	
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) Genossenschaften . . . . .
	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
	d) Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b) . . . . .
	200
	e) Reichweite der Steuerbefreiung
	aa) Partielle Steuerpflicht nicht begünstigter Tätigkeiten . . . . .
	201
	bb) Begünstigte Geschäfte . . . . .
	202
	cc) Nicht begünstigte Geschäfte . . . . .
	203
	f) Vollständiger Ausschluss der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 10 Satz 2) . . . . .
	204
	g) Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze auf 20 % wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen (Abs. 1 Nr. 10 Sätze 3 und 4) . . . . .
	205
	h) Keine Steuerbefreiung für die Überlassung von Wohnungen an investierende Mitglieder (Abs. 1 Nr. 10 Satz 5) . . . . .
	206
	i) Erweiterung der Steuerbefreiung auf die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Obdachlosen in Wohnungen von steuerbefreiten Genossenschaften und Vereinen (Abs. 1 Nr. 10 Sätze 6 und 7) . . . . .
	207
	<b>XII. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen (Abs. 1 Nr. 12)</b>
	1. Grundinformation . . . . .
	210
	2. Rechtsentwicklung . . . . .
	211
	3. Begünstigte Unternehmen (Abs. 1 Nr. 12 Satz 1) . . . . .
	212

	Anm.		Anm.
4. Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen . . . . .	213		
5. Rechtsfolge . . . . .	214		
<b>XIII. Land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften und Vereine (Abs. 1 Nr. 14)</b>			
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		
c) Betätigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft . . . . .	229		
d) Steuerlich begünstigte Geschäftsarten und ihre Abgrenzung			
aa) Gesellschaftsrechtliche Zuordnung . . . . .	230		
bb) Zweckgeschäfte . . . . .	231		
cc) Gegengeschäfte . . . . .	232		
dd) Hilfgeschäfte . . . . .	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 Betriebseinrichtungen 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
		<b>XIV. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (Abs. 1 Nr. 15)</b>	
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 15 . . . . .	250
		2. Befreiter Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit nach Abs. 1 Nr. 15	
		a) Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit . . . . .	251
		b) Wahrnehmung der Aufgaben der Insolvenzsicherung gem. BetrAVG mit Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a) . . . . .	252
		c) Umfang der Leistungen (Abs. 1 Nr. 15 Buchst. b) . . . . .	253
		<b>XV. Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16)</b>	
		1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16	
		a) Grundinformation . . . . .	260
		b) Rechtsentwicklung . . . . .	261
		2. Begünstigter Personenkreis	
		a) Einlagensicherungssysteme und Entschädigungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a) . . . . .	262
		b) Nicht als Einlagensicherungssysteme anerkannte vertragliche Systeme zum Schutz von Einlagen und institutsbezogene Sicherungssysteme (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b) . . . . .	263

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> <li>c) Sicherungsfonds iSd. §§ 223 und 224 VAG (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 Alt. 1 iVm. Satz 1) . . . . . 264</li> <li>d) Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsbaugenossenschaften mit Spareinrichtungen (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 Alt. 2 iVm. Satz 1) . . . . . 265</li> <li>3. Voraussetzung für die Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 16 Satz 2) 266</li> <li>4. Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abs. 1 Nr. 16 Satz 4) . 267</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Gesamthafenbetriebe . . . . . 293</li> <li>b) Begünstigte Tätigkeiten . . . 294</li> <li>c) Vermögens- und Überschussverwendung . . . . . 295</li> <li>d) Partielle Steuerpflicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht ausschließlich auf die Erfüllung begünstigter Tätigkeiten gerichtet ist . . . . . 296</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>XVI. Bürgschaftsbanken (Abs. 1 Nr. 17)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 17 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 270</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 271</li> <li>c) Bedeutung der Vorschrift . . 272</li> </ul> </li> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Bürgschaftsbanken . . . . . 273</li> <li>b) Förderungsmaßnahmen und -ziele . . . . . 274</li> <li>c) Vermögens- und Überschussverwendung . . . . . 275</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>XIX. Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten (Abs. 1 Nr. 20)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 20 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 300</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 301</li> <li>c) Bedeutung . . . . . 302</li> </ul> </li> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Art des Zusammenschlusses 303</li> <li>b) Begünstigte Tätigkeiten . . . 304</li> <li>c) Einhaltung von Vermögensgrenzen . . . . . 305</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>XVII. Wirtschaftsförderungsgesellschaften (Abs. 1 Nr. 18)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 18 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 280</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 281</li> <li>c) Bedeutung der Vorschrift . . 282</li> </ul> </li> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Wirtschaftsförderungsgesellschaften . . . . . 283</li> <li>b) Zweckrichtung der begünstigten Tätigkeiten . . . . . 284</li> <li>c) Maßnahmen der Wirtschaftsförderung . . . . . 285</li> <li>d) Anteilseigner . . . . . 286</li> <li>e) Vermögens- und Überschussverwendung . . . . . 287</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>XX. Arbeitsgemeinschaften medizinischer Dienst (Abs. 1 Nr. 21)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 21 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 310</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 311</li> </ul> </li> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Medizinischer Dienst der Krankenversicherung und Medizinischer Dienst der Spitzenverbände . . . . . 312</li> <li>b) Vermögens- und Überschussverwendung . . . . . 313</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>XVIII. Gesamthafenbetriebe (Abs. 1 Nr. 19)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 19 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 290</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 291</li> <li>c) Bedeutung der Vorschrift . . 292</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>XXI. Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien (Abs. 1 Nr. 22)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 22 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grundinformation . . . . . 320</li> <li>b) Rechtsentwicklung . . . . . 321</li> </ul> </li> <li>2. Voraussetzung der Steuerbefreiung <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien . . 322</li> <li>b) Erhebung satzungsmäßiger Beiträge . . . . . 323</li> </ul> </li> </ul>

	Anm.		Anm.
c) Erbringung von Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbebezugs . . . . .	324	b) Auftragsforschung . . . . .	335
d) Vermeidung eines übermäßigen Wettbewerbs . . . . .	325	c) Ausschluss der Steuerbefreiung	
e) Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet sind . . . . .	326	aa) Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse . . . . .	336
<b>XXII. Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 23)</b>		bb) Übernahme von Projektträgerschaften . . . . .	337
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 23		cc) Wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug . . . . .	338
a) Grundinformation . . . . .	330	<b>XXIII. Global Legal Entity Identifier Stiftung (Abs. 1 Nr. 24)</b>	
b) Rechtsentwicklung . . . . .	331	1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 24	
c) Bedeutung . . . . .	332	a) Grundinformation . . . . .	339
d) Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	333	b) Rechtsentwicklung . . . . .	340
2. Voraussetzung der Steuerbefreiung		c) Bedeutung . . . . .	341
a) Öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen . . . . .	334	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**

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

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

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

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5

### I. Grundinformation zu § 5

1

§ 5 KStG regelt, ob und in welchem Umfang KStpfl. von der KSt befreit sind. Die Norm beinhaltet diverse Ausnahmetatbestände von einer ansonsten geltenden Regelbesteuerung (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 84/01, FR 2003, 294, betr. § 5 Abs. 1 Nr. 9), wonach grds. alle Steuerrechtssubjekte, die als unbeschränkte (§ 1) oder beschränkte (§ 2) Stpfl. dem KStG unterfallen, der KSt unterliegen.

**Abs. 1** enthält ein Sammelsurium von im Einzelnen höchst heterogenen sachlichen oder persönlichen StBefreiungstatbeständen für die dort aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne klare teleologische Leitlinie, die wechselnde lenkungspolitische Ziele verfolgen. Der gemeinsame Normzweck der einzelnen StBefreiungen ist es, selbstloses, bürgerschaftliches Handeln zu begünstigen (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 1 [1/2018]). Die StBefreiung der von der Norm erfassten Erträge wird also insbes. damit gerechtfertigt, dass sie selbstlosen, ideellen Zwecken zur Förderung der Allgemeinheit dienen und den Staat insoweit entlasten; der Einsatz finanzieller Mittel hierfür ist der Steuerzahlung damit gleichrangig (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 1).

Persönliche (subjektive) StBefreiungen sind solche, die bestimmte, in Abs. 1 namentlich genannte KStSubjekte von der KSt befreien. Die persönlichen StBefreiungen beziehen sich auf sämtliche Vermögensmehrungen, unabhängig davon, aus welcher Einkunftsquelle sie stammen (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 4 [1/2016]). Von der KSt befreit sind damit grds. auch untypische und nicht mit stbefreiten KStSubjekten in Konkurrenz tretende Tätigkeiten der stbefreiten Körperschaft (BFH v. 19.8.1958 – I 182/57 U, BStBl. III 1958, 429). Ausgenommen sind

lediglich inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (*von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 11 [1/2018]*).

Zu den persönlichen StBefreiungen zählen:

Nr. 1: für bestimmte Staatsbetriebe;

Nr. 2: für bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben; und

Nr. 2a: für die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben.

Sachliche (objektive) StBefreiungstatbestände zeichnen sich dadurch aus, dass sie tätigkeitsbezogen sind (*von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 11 [1/2018]*). Insofern knüpfen sachliche StBefreiungen an bestimmte stbegünstigte Betätigungen oder Vermögensverhältnisse an und führen dazu, dass die betreffenden Körperschaften ua. teilweise stfreie und teilweise stpfl. Einkünfte haben.

Zu den sachlichen StBefreiungen gehören:

Nr. 3: für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und UKassen;

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 forstw. tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine;

Nr. 15 für Pensions-Sicherungs-Vereine auf Gegenseitigkeit;

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.

Nr. 24 für die Global Legal Entity Identifier Stiftung

Die Einordnung von Nr. 15 und Nr. 24 ist nicht eindeutig bestimmbar, da der dort erwähnte Pensions-Sicherungs-Verein VVaG bzw. die dort erwähnte Global Legal

Identifiziert Stiftung zwar (persönlich) aufgeführt werden, die jeweilige StBefreiung jedoch von weiteren (sachlichen) Voraussetzungen abhängig ist (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 11 [1/2018]). Damit nehmen die in Nr. 15 und Nr. 24 geregelten StBefreiungen eine Sonderstellung ein.

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

- für inländ. Einkünfte, die dem StAbzug (KapErtrSt bzw. Zinsabschlag) unterliegen (Nr. 1). Damit handelt es sich für die stbefreiten Körperschaften um eine partielle StPflcht, 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 Staufer-Urt. des EuGH (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203) nachgekommen, wonach ausländ. stbegünstigte Körperschaften mit Sitz in der EU bzw. dem EWR den inländ. gleichzustellen sind. Aufgrund der Bezugnahme auf beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1 setzt die Regelung das Bestehen einer beschränkten StPflcht 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 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

## II. Rechtsentwicklung des § 5

### 1. Bis zum KStG 1977

2

**KStG 1920 v. 20.3.1920** (RGBl. I 1920, 393): Die StBefreiungen waren in § 2 geregelt. Da das KStG 1920 grds. alle KdÖR 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 UKassen 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 KdöR nicht übernommen, da diese nach der getroffenen Neuregelung zT überhaupt nicht mehr der unbeschränkten StPflicht 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 Begr. 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 Genossenschaftskasse wurden in den Befreiungskatalog des § 4 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen. In Nr. 7 wurde geregelt, dass stbefreite Pensions- und UKassen 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 Landeszen-

tralbanken 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 UKassen 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 UKassen 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.

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

3

**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 Erdölzerzeugnissen (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“ mW 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 Förderbankenbereich 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 Urte. 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; 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 ZollkodexAnpG).

**Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen (Fin-ModG) v. 1.4.2015** (BGBl. I 2015, 434): Im Einleitungssatz zu § 5 Abs. 1 Nr. 4 zur StBefreiung für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit wurde der Verweis auf „§ 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ durch die Bezugnahme auf „§ 210 des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ ersetzt. Es handelte sich um eine redaktionelle Änderung, die wegen der umfangreichen Neufassung des Versicherungsaufsichtsgesetzes aufgrund der Umsetzung der Solvabilität-II-Richtlinie erforderlich wurde. Inhaltliche Änderungen waren damit nicht verbunden.

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Regelung in Abs. 1 Nr. 16 wird neu gefasst. Hintergrund war die Umsetzung umfassender Neuregelungen aus Anlass der Neugestaltung der Einlagensicherungssysteme im Rahmen der Aufhebung des Einlagen- und Anlegerentschädigungsgesetzes (EAEG)

und Einf. des Einlagensicherungsgesetzes (EinSiG) und des Anlegerentschädigungsgesetzes (AnlEntG) durch das DGSG-Umsetzungsgesetz v. 28.5.2015 (BGBl. I 2015, 786).

**Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung (PartFinAusschlG) v. 18.7.2017** (BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218): Durch das PartFinAusschlG sind Parteien, die nach ihren Zielen oder dem Verhalten ihrer Anhänger darauf ausgerichtet sind, die freiheitliche demokratische Grundordnung zu beeinträchtigen oder zu beseitigen oder den Bestand der Bundesrepublik Deutschland zu gefährden, ab dem Zeitpunkt des Ausschlusses der Partei von der staatlichen Finanzierung nicht mehr persönlich von der KSt befreit. Die durch das PartFinAusschlG eingefügte Änderung in § 5 Abs. 1 Nr. 7 dient der einfachgesetzlichen Umsetzung der ebenfalls neu eingefügten Abs. 3 und 4 des Art. 21 GG, nach denen für politische Parteien, die von der staatlichen Finanzierung ausgeschlossen sind, auch die stl. Begünstigung entfällt. Hintergrund der Neuregelungen war ein UrT. des BVerfG (BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvB 1/13, BVerfGE 135, 234), wonach eine Streichung der staatlichen Parteifinanzierung nach bisheriger Rechtslage nicht möglich war, solange eine Partei nicht verboten ist.

**Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (Mietwohn-FördG) v. 4.8.2019** (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306): Erhöhung der für Wohnungsgenossenschaften und -vereine bestehenden Unschädlichkeitsgrenze in Abs. 1 Nr. 10 für nicht stbegünstigte Einnahmen von 10 % auf 20 %, wenn die Einnahmen aus dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen aus bestimmten Solaranlagen stammen.

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 1 Nr. 1 wurden die Wörter „die Monopolverwaltung des Bundes“ gestrichen und die Wörter „§ 2 Abs. 1 des Erdölbevorratungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Juli 1978 (BGBl. I S. 1073)“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 16. Januar 2012 (BGBl. I S. 74) in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt. Ferner erfolgten redaktionelle Anpassungen in Abs. 1 Nr. 10 und Nr. 14, indem der bisherige Begriff der „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch den im Genossenschaftsgesetz (GenG) inzwischen verwandten Begriff „Genossenschaften“ ersetzt wurde.

**Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (StGestaltMittG) v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2875; BStBl. I 2020, 127): In Abs. 1 Nr. 10 Satz 5 wurde geregelt, dass die Überlassung von Wohnungen an investierende Mitglieder nicht von der dortigen StBefreiung erfasst wird.

**JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die neuen Sätze 6 und 7 in Abs. 1 Nr. 10 überführen eine bisher im Billigkeitswege gewährte StBefreiung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern in Wohnungen von stbefreiten Genossenschaften und Vereinen (vgl. BMF v. 20.11.2014 – IV C 2 - S 2730/0 – 01, BStBl. I 2014, 1613) in das KStG. Im Rahmen der Überführung wird der Anwendungsbereich auf alle Wohnungslosen erweitert, so dass neben Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern auch bspw. Obdachlose von der Regelung erfasst werden.

**Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten v. 12.5.2021** (BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935):

Nr. 16 Buchst. b wird um Wertpapierinstitute erweitert. Der Begriff „Wertpapierinstitut“ wurde durch das Wertpapierinstitutsgesetz (WpIG) neu eingeführt. Hierbei handelt es sich um ein Unternehmen, das gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, Wertpapierdienstleistungen allein oder zusammen mit Wertpapiernebendienstleistungen oder Nebengeschäften erbringt, § 2 Abs. 1 WpIG. Um eine für diese Unternehmen eigenständige und risikoadäquate Aufsicht herbeizuführen, wurde mit dem WpIG ein spezifisches Aufsichtssystem für eben solche Wertpapierfirmen geschaffen. Die Erweiterung in Nr. 16 Buchst. b stellt eine notwendige Folgeänderung dar, um die Steuererleichterung dieser Vorschrift auch auf Systeme zum Schutz von Kunden solcher Wertpapierinstitute zu erstrecken.

### III. Bedeutung des § 5

#### 1. Subjektive Steuerbefreiung

5

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 KStPflcht 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]; BVerfG 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 StPflcht (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; EuGH 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 Geschäftsleitung sich in einem EU- oder EWR-Staat befindet (vgl. hierzu Anm. 371). Die StBefreiungen nach § 5 sind ferner grds. Beihilfen iSd. Art. 107 AEUV (EuGH v. 20.1.2006 – C-222/04, Slg. 2006, I-289; *Musil*, FR 2014, 953 [956]). 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 den der Vermögensverwaltung vertreten, dass es sich hierbei um keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des europäischen Beihilferechts handelt (vgl. *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 16). Sofern stbefreite Unternehmen aber wirtschaftliche 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, Rz. 131). Inwiefern die in § 5 enthaltenen StBefreiungen nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV gerechtfertigt werden können, ist insgesamt unklar (vgl. *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 16). Erforderlich ist stets eine individuelle Prüfung, wonach in jedem Einzelfall zu belegen ist, dass der einzelne stbegünstigte Zweck gemeinschaftsrechtl. anerkannt ist. Angesichts der großen Bedeutung mitgliedstaatlicher StBefreiungstatbestände insbes. für gemeinnützig tätige Körperschaften ist diese Rechtslage in hohem Maße unbefriedigend (vgl. hierzu ausführl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeit und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Kap. 1 Rz. 1.110 ff.; *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 22 Rz. 58 ff.).

## 6 2. Verfolgung unterschiedlicher Lenkungszwecke

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 jPÖR, 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 Erg. 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 ihrer Tätigkeit nicht im Wettbewerb zu voll stpfl. Unternehmen stehen.

## 7 3. Wirtschaftliche Bedeutung

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 forstw. tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine) Beträge 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 forstw. tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine iSd. Nr. 14 Mindereinnahmen von 15 Mio. € aus (vgl. BTDrucks. 15/1635, 84). Vergleicht man dieses Erg. mit den Zahlen des 17. und 18. Subventionsberichts für die Vorjahre, so kann hieraus 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 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.

#### 4. Folgewirkungen außerhalb des KStG

8

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 KStpflicht nicht abschließend. Auch in anderen Gesetzen sind Befreiungen von der KSt enthalten (vgl. Anm. 191–203).

### IV. Geltungsbereich des § 5

#### 1. Sachlicher Geltungsbereich

9

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 UKassen 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. Vorausset-

zung 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 di 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 und für die Global Legal Identifier Stiftung in Nr. 24 besteht insoweit eine Besonderheit, als der Eintritt der StBefreiung jeweils 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 oder Tätigkeiten der begünstigten Körperschaften sind zwar für den Gesetzgeber bei der Begr. 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.

## V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu § 1

13

Die StBefreiung nach § 5 stellt eine Ausnahme von dem in § 1 Abs. 2 festgelegten Grundsatz dar, wonach 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 (persönliche StBefreiung). Zum Teil sehen die einzelnen Vorschriften des § 5 Abs. 1 aber auch eine Einschränkung der StPflcht in nur sachlicher Hinsicht vor (sachliche StBefreiung), so dass eine partielle StPflcht für bestimmte Einkünfte verbleibt (vgl. Anm. 1).

### 2. Verhältnis zu § 6

14

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

### 3. Verhältnis zu § 13

15

Bei Beginn und Ende der StBefreiung haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 13 eine Schluss- bzw. Anfangsbilanz aufzustellen. So ist nach § 13 Abs. 1 einerseits bei Beginn einer StBefreiung nach § 5 eine Schlussbilanz aufzustellen. Hierdurch werden die während der Zeit der StPflcht 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.

Andererseits ist bei Beendigung einer StBefreiung nach § 5 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 (vgl. § 13 Anm. 24).

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

### 4. Verhältnis zu §§ 14ff.

16

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.

### 5. Verhältnis zu §§ 24, 25

17

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

## 18 6. Verhältnis zum InvZuLG

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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 8).

19–25 Einstweilen frei.

## 26 VI. Verfahrensfragen zu § 5

Für die StBefreiung nach § 5 ist ein besonderes, förmliches Anerkennungsverfahren -mit Ausnahme von § 60aAO, nach dem die besonderen, satzungsmäßigen Voraussetzungen einer gemeinnützigen Körperschaft gesondert festgestellt werden – nicht vorgesehen. 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 EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) mW 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 Erg. zu einer nur eingeschränkten Rechtssicherheit führt.

**Rechtsschutz:** StBefreiungen sind von Amts wegen zu prüfen. Gegen einen KStBescheid, in dem zum Ausdruck kommt, dass die Voraussetzungen einer StBefreiung nicht vorliegen, ist ein Rechtsbehelf möglich. Dies kann auch bei einer KSt von 0 € angenommen werden, weil damit eine KStPflicht bejaht wird, weshalb auch ein solcher Bescheid anfechtbar ist (BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68). Eine Beschwerde iSd. § 40 Abs. 2 FGO liegt bereits vor, wenn durch die Ablehnung einer StBefreiung eine (ggf. nur abstrakt bestehende) StPflicht bejaht wird (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 153/93, BStBl. II 1995, 499). Die objektive Feststellungs- bzw. Beweislast für die die StBefreiung begründenden Tatsachen trägt grds. die

Körperschaft, die sich auf die StBefreiung beruft (BFH v. 24.6.2015 – I R 13/13, BFH/NV 2015, 1752). Wenn nach Ansicht einer Körperschaft etc. einem Wettbewerber zu Unrecht eine StBefreiung gewährt wurde, steht ihr die Möglichkeit einer Konkurrentenklage offen (BFH v. 6.2.2008 – I R 13/13, BStBl. II 2009, 126; von Twickel in *Blümich*, § 5 Rz. 14 [1/2018]).

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

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

#### 1. Rechtsentwicklung

27

**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.

**Erdölbevorrattungsgesetz 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).

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 1 Nr. 1 wurden die Wörter „die Monopolverwaltung des Bundes“ gestrichen und die Wörter „§ 2 Abs. 1 des Erdölbevorrattungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Juli 1978 (BGBl. I S. 1073)“ durch die Wörter „§ 2 Absatz 1 des Erdölbevorrattungsgesetzes vom 16. Januar 2012 (BGBl. I S. 74) in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt.

#### 2. Bedeutung

28

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 befreit bestimmte Unternehmen des Bundes oder der Länder wegen ihrer besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben von der KSt (vgl. Begr. der BReg. BTDrucks. 7/1470). Es handelt es sich um Unternehmen mit ursprünglich monopolartigem Charakter, die aus Gründen des öffentlichen Interesses von der KSt befreit werden sollten. Die in Nr. 1 enthaltene 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 ein Hoheitsbetrieb besteht, fehlt es von vornherein an der unbeschränkten StPflcht 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.

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

### 29 **3. 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, selbst wenn deren Anteile ausschließlich von dem begünstigten Unternehmen gehalten werden, vgl. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/62, BStBl. III 1964, 190) oder auf von den begünstigten Unternehmen abhängige Rechtsgebilde ausgedehnt werden.

Die persönlichen StBefreiung umfasst das gesamte Einkommen der begünstigten Unternehmen (BFH v. 19.8.1958 – I 182/57 U, BStBl. III 1958, 429). 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.

### **4. Steuerbefreite Staatsbetriebe**

#### 30 **a) Bundeseisenbahnvermögen**

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 entsprechende StBefreiung für das Bundeseisenbahnvermögen greift ab dem VZ 1994. Das Bundeseisenbahnvermögen nimmt ausschließlich Verwaltungsaufgaben wahr. Die Deutsche Bahn AG, welche die operativen Aufgaben des Bahnbetriebs wahrnimmt, ist nicht stbefreit.

31 Einstweilen frei.

#### 32 **b) Staatliche Lotterieunternehmen**

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 (BFH v. 1.12.2010 – IV R 18/09, BStBl. II 2011, 368, zu § 3 Nr. 1 GewStG). Dies gilt für Lotterieunternehmen in Form einer KapGes. selbst dann, wenn sich alle Anteile in der Hand des Staats befinden (vgl. BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/62 S, BStBl. II 1964, 190). Um eine Lotterie handelt es sich auch beim Fußballtoto- und Zahlenlottounternehmen (BFH v. 20.7.1951 – II 32/51 U, BStBl. II 1951, 166; BFH v. 25.11.1954 – IV 118/53 U, BStBl. III 1955, 75; BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/62, BStBl. III 1964, 190).

### c) Erdölbevorratungsverband

33

Der Erdölbevorratungsverband wurde durch das Gesetz über die Bevorratung mit Erdöl und Erdölerzeugnissen (Erdölbevorratungsgesetz) v. 25.7.1978 (BGBl. I 1978, 1073) errichtet, welches zuletzt mW zum 16.1.2012 (BGBl. I 2012, 74) geändert wurde. Durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) wurde der dynamische Verweis „in der jeweils geltenden Fassung“ eingefügt, so dass die Regelung stets auf die aktuelle Fassung des Erdölbevorratungsgesetzes Bezug nimmt. 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 KdöR mit Sitz in Hamburg. Er hat die Aufgabe, ständig Vorräte von Erdölerzeugnissen (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

#### a) Rechtsentwicklung

34

**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. Bankenenquête 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“ mW 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 Städtebau, 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 „InvestitionsBank 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 Förderbanken-

bereich 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.

## b) Bedeutung

35

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. Bankenquote (BT Drucks. V/3500) ist die StBefreiung immer nur insoweit berechtigt, als sie zur Erfüllung des öffentlichen Auftrags erforderlich ist. Die StBefreiung soll hiernach nur noch für solche Kreditinstitute gelten, die – abgesehen von geringfügigen Ausnahmen – nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sind und nicht mit anderen Kreditinstituten nicht in Wettbewerb stehen. Bei den in Nr. 2 aufgeführten Instituten handelt sich um solche des Bundes und der Länder. 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.

## c) Geltungsbereich

36

§ 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 abhän-

gige 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 Bankenenquete (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 gehörten in jeder Wirtschaftsordnung traditionell zu den originären Aufgaben des Nationalstaats. Mit dem Beginn der Europäischen Währungsunion wurden die diesbezüglichen Kompetenzen von den teilnehmenden Mitgliedstaaten auf das Eurosystem übertragen. Wettbewerbsprobleme bestehen – ungeachtet einer nationalen oder europäischen Aufgabenerledigung – nicht.

### **38 b) Kreditanstalt für Wiederaufbau**

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), das zuletzt durch Art. 347 der Verordnung v. 31.8.2015 (BGBl. I 2015, 1474) geändert worden ist. 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 KfW ist die weltweit national größte Förderbank und nach der Bilanzsumme die drittgrößte Bank der Bundesrepublik Deutschland. Ihre Aufgaben bestehen vor allem in der Gewährung von Investitionskrediten an inländ. Unternehmen, in der Gewährung von Darlehen 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 Förderbankeneustrukturierungsgesetzes 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 (Entsch. 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 aus dem Gesetz über die LRB idF der Bekanntmachung v. 12.12.2013 (BGBl. I 2013, 4120), das zuletzt durch Art. 14 Abs. 7 des Gesetzes v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 2446) geändert worden ist.

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 (Entsch. der EU-Kommission v. 27.3.2003 zu selbständigen öffentlich-rechtl. Förderbanken) präzisiert worden (vgl. BTDrucks. 15/743, 14f.).

## d) Zentrale Kreditinstitute der Länder

40

**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) mW 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) mW ab VZ 1998 aufgenommen (§ 34 Abs. 2 KStG aF) und trat an die Stelle der bislang befreiten Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderungsanstalt 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) mW ab VZ 2004 (§ 34 Abs. 3 KStG idF des ÄndG) in den Befreiungskatalog der Nr. 2 aufgenom-

men 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) mW 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) mW 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) mW 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) mW 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 Landesbank 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) mW 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 mW 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 mW 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) mW 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 mW 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) mW 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) mW 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) mW 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) mW ab VZ 2009 (§ 34 Abs. 3 KStG idF JStG 2010). Die Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen – rechtl. 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 Förderbank des Landes Hessen errichtet. Die Wirtschafts- und Infrastrukturbank Hessen bündelt die Fördermaßnahmen, die vormals 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).

#### e) Ehemals als Organe staatlicher Wohnungspolitik anerkannte Institute

41

**Bayerische Landesbodenkreditanstalt, Hamburgische Investitions- und Förderbank:** Die nach § 28 Abs. 3 WGG ehemals als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannten stbefreiten Kreditinstitute sind mit Streichung der Befreiungsnorm des § 5 Abs. 1 Nr. 11 KStG durch Art. 2 Nr. 1 StRefG 1990 mW ab VZ 1990 (§ 54 Abs. 1 KStG idF des StRefG 1990) in den Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen worden.

Die bereits im Jahre 1884 gegründete heutige Bayerische Landesbodenkreditanstalt ist eine rechtl. unselbständige Anstalt der BayernLB. Die für die Bayerische Landesbodenkreditanstalt vorgesehenen Tätigkeitsfelder sind in Art. 20 des Bayerischen Landesbank-Gesetzes festgehalten, wonach sie als Organ der staatlichen Wohnungspolitik primär den gesetzlichen Auftrag zur Wohnraum- und Städtebauförderung in Bayern wahrnimmt.

Die Hamburgische Investitions- und Förderbank ist das Förderinstitut der Freien und Hansestadt Hamburg. Sie erfüllt öffentliche Aufgaben, insbes. die Wohnraum- und Städtebauförderung. Einzelheiten enthält Art. 4 des Gesetzes über die Weiter-

entwicklung der Hamburgischen Wohnungsbaukreditanstalt zur Hamburgischen Investitions- und Förderbank.

#### 42 f) Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH (umgangssprachlich auch als LIKO-Bank bekannt) mit Sitz in Frankfurt am Main wurde durch das KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) in den Befreiungskatalog aufgenommen. Sie wurde im Jahr 1974 unter dem Eindruck der Herstatt-Bank-Krise von der Deutschen Bundesbank und öffentlichen sowie privaten Kreditinstituten gegründet und hatte ausschließlich die Aufgabe, Störungen des Liquiditätsausgleichs im Kreditgewerbe zu verhindern. Sie sollte insbes. dazu beitragen, dass zeitweilige Liquiditätsengpässe nicht zu Bankzusammenbrüchen führen, die allgemeine Vertrauenskrisen auslösen.

Der Liquiditäts-Konsortialbank GmbH kam für den Währungsraum der Deutschen Mark die Funktion als „Kreditgeber letzter Instanz“ zu, weil insbes. die an ihr beteiligte Deutsche Bundesbank aufgrund ihrer besonderen finanzpolitischen Stellung etwaige Hilfsmaßnahmen in theoretisch unbegrenztem Umfang durchführen konnte. Diese Möglichkeit ist seit der Schaffung der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion im Juli 1990 und insbes. seit der im Jahr 1998 erfolgten Gründung der Europäischen Zentralbank entfallen, so dass die Bank seitdem stark an Bedeutung verloren hatte. Namentlich wurde die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH auch nicht mehr während der Finanzkrise ab 2007 als Instrument zur Bankenrettung eingesetzt. Die Gesellschafterversammlung hat am 4.4.2014 die Auflösung der Bank zum 31.7.2014 beschlossen, die seitdem abgewickelt wird.

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

#### 43 1. Rechtsentwicklung

**EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Rz. 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 mW 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 2. 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) mW 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 Rz. 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 inzwischen 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 eine sachliche StBefreiung für betriebliche Versorgungseinrichtungen. Sie erstreckt sich einerseits auf Pensions-, Sterbe- sowie Krankenkassen und andererseits auf UKassen. Erstere gewähren den Leistungsempfängern Rechtsansprüche, Letztere nicht. Steuerbefreit 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 StPflcht 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), wobei die satzungsmäßige und tatsächliche Vermögensbindung dauernd gesichert sein muss (*Böwing-Schmalenbrock in Blümich*, § 5 Rz. 31 [7/2020]).

Eine vergleichbare StBefreiung für die GewSt enthält § 3 Nr. 9 GewStG.

51 **b) Rechtsentwicklung**

**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-, UKassen 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 UKassen 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 UKassen 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.

### c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

52

Die Vorschrift ist eine der stl. Vorschriften zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 1 [12/2012]; *Heger* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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 Altersversorgung 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 UKasse.

## 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 (KStR 5.2 Abs. 1 Satz 2; zur aufsichtsrechtl. Definition s. § 218 VAG). Wird auch der Erlebensfall versichert,

greift die StBefreiung nicht. Sterbekassen sind Lebensversicherungsunternehmen und unterliegen damit der Versicherungsaufsicht (§§ 128 ff. VAG).

**Krankenkassen** sind Einrichtungen, die nach dem Kreis der Leistungsempfänger, den Versicherungsbedingungen und dem Geschäftsgebaren dem erforderlichen Charakter einer sozialen Einrichtung entsprechen. Sie sind stbefreit, wenn sie das Versicherungsgeschäft betriebsbezogen ausüben (KStR 5.2 Abs. 1 Satz 3). Krankenkassen sind regelmäßig als Träger der gesetzlichen Sozialversicherung öffentlich-rechtl. Körperschaften. Sie sind damit Hoheitsbetriebe. Als solche unterliegen sie aber bereits gem. § 4 nicht der KSt bzw. sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 stbefreit. Die Einbeziehung von Krankenkassen in Nr. 3 hat im Erg. daher eine nur geringe praktische Bedeutung (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 32 [1/2016]).

#### 55 b) Unterstützungskassen

Unterstützungskassen sind Kassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren (§ 1b Abs. 4 BetrAVG bzw. KStR 5.2 Abs. 1 Satz 4). Mangels Anspruchs der Leistungsempfänger unterliegen sie nicht der Versicherungsaufsicht.

Dieser Definition liegt eine formalrechtl. Betrachtungsweise zugrunde, denn die Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Kasse von sich aus den Versorgungsberechtigten keinen Rechtsanspruch einräumt (zB durch entsprechende Satzungsregelung). Unerheblich ist insoweit die materiell-rechtl. Rechtslage unter Zugrundelegung der BAG-Rspr., wonach die Versorgungsberechtigten im Erg. sehr wohl Rechtsansprüche haben (BFH v. 5.11.1992 – I R 61/89, BStBl. II 1993, 185; BFH 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 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 und die Einflussmöglichkeit des Trägerunternehmens auf die Kasse beschränkt. Hierdurch soll das Kassenvermögen besser gesichert werden (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 4 [12/2012]).

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 (KStR 5.2 Abs. 1 Satz 1). Ferner ist eine UKasse 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; BFH v. 12.6.2002 – XI R 28/01, BFH/NV 2003, 18).

**d) Kreis der Leistungsempfänger (Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a)****aa) Betriebsbezogenheit der steuerbefreiten Kassen**

57

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 stbefeierten Kassen sichergestellt. Erfasst sind dabei sowohl solche betrieblichen Personen, die bereits Leistungen erhalten, als auch solche Personen, denen diese Leistungen erst später zustehen, sog. Leistungsanwärter. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Regelung („Personen, denen die Leistungen der Kasse zugutekommen oder zugutekommen sollen“).

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

58

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. Arbeitnehmer ist, wer aufgrund eines privatrechtl. Vertrags über entgeltliche Dienste für einen anderen (den ArbG) in persönlicher Abhängigkeit tätig ist. Dabei sind auch ArbN erfasst, die über den Zeitpunkt der Pensionierung hinaus im Betrieb beschäftigt werden (KStR 5.3 Abs. 1 Satz 6), sowie ggf. auch ArbN ausländ. Tochtergesellschaften (KStR 5.3 Abs. 3 Satz 2).

Arbeitnehmerähnlich ist ein Verhältnis von einer gewissen Dauer bei gleichzeitiger sozialer Abhängigkeit, ohne dass eine LStPflcht besteht (KStR 5.3 Abs. 1 Satz 5). Arbeitnehmerähnliche Personen sind demnach zwar nicht persönlich vom ArbG abhängig und auch nicht in dessen betriebliche Organisation eingegliedert, sind jedoch wirtschaftlich vom ArbG abhängig. Hierzu zählen zB Handelsvertreter, Hausgewerbetreibende uÄ, aber auch Angehörige freier Berufe, sofern sie ihre Tätigkeit fast ausschließlich in den Dienst nur eines Unternehmens stellen und dadurch eine soziale und wirtschaftliche Abhängigkeit begründet wird.

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 (*Böwing-Schmalenbrock in Blümich*, § 5 Rz. 31 [7/2020]). Dies können zB Unternehmer und Gesellschafter sein (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 103; zweifelhaft bei Gesellschaftern von KapGes., s. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 57 [1/2016]).

**Frühere Zugehörige:** Hierbei handelt es sich um Personen, die wegen Eintritts des Versorgungsfalls (Erreichen der Altersgrenze, Invalidität) bereits aus dem Trägerunternehmen ausgeschieden sind. Auch diese Personengruppe kann zum Kreis der Zugehörigen zählen. Entscheidend ist, dass die Zugehörigkeit durch eine Tätigkeit im Betrieb erworben wurde; erforderlich ist nicht, dass die Kasse schon während der Tätigkeit bestanden hat (KStR 5.3 Abs. 1 Sätze 3 und 4).

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

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). Insofern gelten die obigen Ausführungen entsprechend.

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

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 (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 17 [12/2012]; *Böwing-Schmalenbrock* in *Blümich*, § 5 Rz. 36 [7/2020]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 103).

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

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; BMF v. 8.1.2003 – IV A 2 – S 2723 – 3/02, BStBl. I 2003, 93).

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

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 VU grds. verpflichtet, einen Geschäftsplan aufzustellen. Der Begriff „Geschäftsplan“ stammt aus dem Versicherungsaufsichtsrecht (vgl. § 9 VAG). Unter einem Geschäftsplan idS sind danach all diejenigen Unterlagen zu verstehen, die die Grundlagen des Versicherungsverhältnisses bestimmen (dh. die einen Überblick über den Geschäftsbetrieb, die versicherten Risiken, die wirtschaftliche und finanzielle Lage, das räumliche Gebiet etc. geben, vgl. auch *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 62 [1/2016]; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 20 [12/2012]).
- ▶ *Unterstützungskassen* sind gesetzlich nicht verpflichtet, einen Geschäftsplan aufzustellen. Die Inanspruchnahme der StBefreiung setzt dies ebenfalls nicht voraus. Hinreichend ist, wenn UKassen 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; BFH v. 24.1.2001 – I R 33/00, BFH/NV 2001, 1300).

Der soziale Charakter der Kasse muss sich sowohl durch den Geschäftsplan (bzw. bei UKassen durch entsprechende Unterlagen wie den Leistungsplan) als auch durch deren tatsächliche Tätigkeit ergeben (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 64 [1/2016]). Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit vertritt die Rspr. jedoch die Ansicht, dass lediglich unbedeutende Verstöße in der tatsächlichen Geschäftsführung nicht zur Aberkennung der StFreiheit führen (FG Köln v. 13.5.1991 – I K 5585/88, EFG 1991, 748, rkr.).

**Unternehmer und Gesellschafter als Leistungsempfänger gem. § 1 Nr. 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 Nr. 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 Nr. 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 (sog. Vermögensbindung; zur laufenden Vermögensbindung s. Anm. 63).

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).

#### **Beispiele:**

Bei einer UKasse 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). 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 (KStR 5.5 Abs. 1).

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 hält und der Leistungsempfänger durch die Kapitalisierung nicht mehr erhält, als er insgesamt erhalten würde, wenn die laufende Rente gezahlt würde (KStR 5.5 Abs. 3 Sätze 1 und 2).

**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 UKassen sieht § 3 KStDV die folgenden weiteren Voraussetzungen vor.

- ▶ *Keine Beitrags- bzw. Zuschusspflicht der Leistungsempfänger:* Die Leistungsempfänger dürfen nicht zu laufenden Beiträgen oder sonstigen Zuschüssen verpflichtet werden (§ 3 Nr. 1 KStDV). Eine Finanzierung oder sonstige Bezuschussung der Kasse durch die Mitglieder würde dem Charakter der sozialen Einrichtung widersprechen. Unschädlich ist in diesem Zusammenhang jedoch die Entgeltumwandlung, dh. wenn ein verringerter Arbeitslohn zugunsten der späteren Altersversorgung über eine UKasse gezahlt wird (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 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; BFH 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; H 5.3 „Mitwirkungsrecht“ KStH).

- ▶ *Begrenzung der Leistungshöhe:* Die laufenden Leistungen und das Sterbegeld dürfen die in § 2 KStDV genannten Beträge nicht überschreiten. Dadurch sollen sozial nicht vertretbare, überhöhte Leistungen an einzelne Betriebszugehörige ausgeschlossen werden (BFH v. 18.7.1990 – I R 22-23/87, BStBl. II 1990, 1088; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 42 [12/2012]). Für UKassen gelten insofern entsprechende Regelungen wie für Pensions- und Sterbekassen (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 StFreiheit rückwirkend (BFH v. 15.12.1976 – I R 235/75, BStBl. II 1977, 490). Gleiches gilt, wenn die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsgemäße Vermögensbindung in einer Art und Weise verstößt, dass das Vermögen nicht mehr für die satzungsmäßigen Zwecke verfügbar ist (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst c Rz. 52 [12/2012]). 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. Die Ausübung von über den Satzungszweck hinausgehenden Tätigkeiten führt daher zum Ausschluss der StBefreiung (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; BFH v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225).

#### Beispiele (1):

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 (KStR 5.4 Abs. 1).

Allgemein wird davon ausgegangen, dass die Kasse bei der Vermögensanlage an die Grenzen der Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) gebunden ist. Im Falle einer gewerblichen Vermögensanlage setze sich die Kasse jedoch einen weiteren Zweck, der mit ihren satzungsmäßigen Zwecken nicht vereinbar sei (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269; BFH v. 17.10.1979 – I R 14/76, BStBl. II 1980, 225; H 13 „Mitunternehmenshaft einer Unterstützungskasse“ KStR; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 54 [12/2012]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 88 [1/2016]).

#### Beispiele (2):

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 derselben 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 Kassenzweck 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 (§ 124 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 (3):

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 UKasse, 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 am Trägerunternehmen, die auch noch den wesentlichen Teil des Kassenvermögens ausmachte. Hieraus folgt nicht, dass Mitunternehmeranteile generell die Sicherheit des Kassenvermögens gefährden.

Bei UKassen 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; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 57 ff. [12/2012]).

#### **Beispiele (4):**

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 UKasse 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) StPflicht 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. § 139 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 (*Märtens*, in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 140; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 74 [12/2012]).

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

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

66

Die umfassende StBefreiung einer UKasse 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 UKassen s. *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 3 Rz. 89 [12/2012]).

Die partielle StPflcht der UKasse richtet sich nach § 6 Abs. 5 (s. § 6 Anm. 40 ff.). Die Besteuerung einer UKasse 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). Die Befreiung von der KSt 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 Entsch. nach § 53 Abs. 4 VAG ist demnach eine zusätzliche Voraussetzung für die stl. Anerkennung der StBefreiung, falls die übrigen Voraussetzungen von Nr. 4 vorliegen.

Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 12a GewStDV.

#### **81 b) Rechtsentwicklung**

**RdF-Erlass S 2511 – 7 III v. 15.7.1943** (RStBl. 1943, 585): Das KStRecht sieht StErleichterungen für kleine VU 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 geändert 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.

**Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen (Fin-ModG) v. 1.4.2015** (BGBl. I 2015, 434): Im Einleitungssatz zu § 5 Abs. 1 Nr. 4 zur

StBefreiung für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit wurde der Verweis auf „§ 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ durch die Bezugnahme auf „§ 210 des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ ersetzt. Es handelte sich um eine redaktionelle Änderung, die wegen der umfänglichen Neufassung des Versicherungsaufsichtsgesetzes aufgrund der Umsetzung der Solvabilität-II-Richtlinie erforderlich wurde. Inhaltliche Änderungen waren damit nicht verbunden.

## 2. Steuerbefreite kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

### a) Kleiner Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

82

Die Begriffsbestimmungen für „kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“ finden sich im § 210 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen idF v. 1.4.2015 (BGBl. I 2015, 434), zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 8.7.2019 (BGBl. I 2019, 1002). 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 (§ 210 Abs. 4 VAG).

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. § 210 Abs. 1 Satz 2 VAG).

Das Gesetz unterscheidet zwischen kleineren VVaG, die die LV, 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. § 210 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 § 210 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. Auf die Höhe der Beitrags-einnahmen kommt es in diesem Fall nicht an.

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 7669 € 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; *Froehlich*, 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, BIStA 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; *Riepl*, 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; *Erasmey*, 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

§ 5 Abs. 1 Nr. 5 befreit Berufsverbände, kommunale Spitzenverbände auf Bundes- oder Landesebene einschließlich ihrer Zusammenschlüsse von jPöR, die wie Berufsverbände allgemeine ideelle und wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen, von der KSt. 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. Von Nr. 5 nicht erfasst sind politische Vereine (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 65 [1/2018]).

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.).

§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 begründet ab VZ 1994 eine Stpfl. für die Fälle, in denen ein Berufsverband mittelbar oder unmittelbar eine politische Partei unterstützt. Damit hat der Gesetzgeber einer zur Parteienfinanzierung ergangenen Forderung des BVerfG Rechnung getragen, wonach es mit dem Wesen eines Berufsverbands nicht vereinbar ist, wenn er seine Mittel in erheblichem Umfang im Interesse politischer Parteien verwendet (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 134 [1/2016]). Mittel eines Berufsverbands zur Förderung politischer Parteien unterliegen seitdem einer pauschalen KSt von 50 % (s. Anm. 102) bzw. führen im Falle einer Un-

terstützung politischer Parteien vom mehr als 10 % seiner Einnahmen sogar zu einem gänzlich Wegfall der StBefreiung des Berufsverbands (s. Anm. 101).

Das GewStG enthält keine korrespondierende StBefreiung. Eine solche ist nicht nötig, da nur Gewinne aus Gewerbebetrieb der GewSt unterliegen, ein als Verein organisierter Berufsverband aber keine gewerbliche Tätigkeit entfaltet. Berufsverbände unterliegen jedoch mit etwa unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der GewSt (§ 2 Abs. 3 GewStG).

## **b) Rechtsentwicklung**

### **91 aa) Rechtslage bis einschließlich 1976**

**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 allg. 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.

**bb) Rechtslage ab 1977**

92

**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 jPöR wurde in Nr. 5 aufgenommen.

**6. Gesetz zur Änderung des ParteienG und anderer Gesetze v. 28.1.1994** (BGBl. I 1994, 142): Aufgrund der Entsch. des BVerfG v. 9.4.1992 (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; R 5.7 KStR). 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 Angehörigen 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; BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722). Werden nur die Interessen von Berufsangehörigen ausschließlich eines Geschlechts vertreten, genügt dies nicht den Anforderungen der Nr. 5 mit der Folge, dass die StBefreiung zu versagen ist (so in Bezug auf die Förderungen nur weiblicher Berufsangehöriger FG München v. 19.7.2010 – 7 K 472/08, EFG 2010, 1921, rkr.; vgl. zu § 52 AO ebenso BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, DStR 2017, 1749). Nicht erforderlich ist, dass die Mitglieder aus derselben Branche stammen; vielmehr ist ausreichend, wenn deren allgemeine Interessen wirtschaftli-

cher Art wahrgenommen werden (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181). Dessen ungeachtet ist die Förderung eines Berufsverbands auf bestimmte Berufe oder Wirtschaftszweige ausgerichtet und damit nicht auf die Allgemeinheit iSd. § 52 Abs. 2 AO. Eine StBefreiung eines Berufsverbands aufgrund der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 scheidet damit aus (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 135 [1/2016]).

Ist der Verband unmittelbar oder mittelbar politisch tätig, handelt es sich um einen Förderverein für politische Parteien. Derartige politischen Vereine oder ähnliche Verbände sind keine Berufsverbände und damit nicht nach Nr. 5 stbefreit (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33, zum „Wirtschaftsrat der CDU“).

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 Hauseigentümervereine gehören (R 5.7 Abs. 2 KStR). Hingegen ist ein Verband öffentlich-rechtl. organisiert, wenn die von ihm ausgeübte Tätigkeit in einer Rechtsform erfolgt, die nur einem Träger hoheitlicher Gewalt zusteht, zB Industrie- und Handelskammern, Rechtsanwalts-, Steuerberater-, Ärzte- und Handwerkskammern usw. Die StBefreiung derartiger aufgrund einer öffentlich-rechtl. Zwangsmitgliedschaft organisierter Verbände richtet sich nach § 4 KStG. Die Auslegung des Begriffs des Berufsverbands zeichnet sich deutlich an der Rspr. des BFH ab:

Mit dem Urt. BFH v. 22.7.1952 (BFH v. 22.7.1952 – I 44/52 U, BStBl. 1952, 221) überprüfte der BFH die frühere Rspr. des RFH und kam zu dem Erg., 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 (BFH v. 26.4.1954 – I 110/53 U, BStBl. 1954, 204). In dieser Entsch. 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 (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 Erg., „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“. Dies sei nach Auffassung des BFH bei einem Mieterverein nicht der Fall.

Gleiches gelte für einen Lohnsteuerhilfverein, dem der BFH (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60; BFH v. 16.12.1998 – I R 36/98, BStBl. II 1999, 366) ebenfalls wegen der fehlenden Verbindung zur beruflichen Sphäre die StBefreiung versagt hat (krit. hierzu *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 142 f. [1/2016]).

Mit Urt. v. 15.7.1966 (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 Urt. v. 29.11.1967 (BFH v. 29.11.1967 – I 67/65, BStBl. II 1968, 236), mit dem einem Rabattsparverein, und v. 11.8.1973 (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 (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 Urt. v. 18.9.1984 (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 Berufsverbandseigenschaft eines Vereins ausgegangen, der sich den Schutz und die rechtl. Absicherung privatwirtschaftlichen Eigentums zum Zweck gesetzt hat. Diese Entsch. 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; *Söfving*, *NWB F.* 3, 5929, wird ebenfalls hingewiesen.

Mit Urt. des FG Brandenburg v. 2.7.2003 (FG Brandenburg 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 Mitglieder durchführt, kein stbefreiter Berufsverband ist, da die Gütesicherung den wirtschaftlichen Einzelinteressen der Mitglieder dient.

Mit rechtskräftigem Urt. hat das FG München v. 19.7.2010 (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).

Mit Urt. v. 13.3.2012 (BFH v. 13.3.2012 – I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181) hat der BFH ausgeführt, dass sich (allein) die tatsächliche Geschäftsführung auf die Wahrnehmung berufsständischer Aufgaben beziehen muss, woraus zT der Schluss gezogen wird, dass die satzungsmäßigen Anforderungen des § 60 AO nicht gelten (so

von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 68 [1/2018]). Da der BFH jedoch ebenfalls festgestellt hat, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Berufsverbands mit dessen Satzungsbestimmungen übereinstimmen muss (BFH v. 13.8.1983 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33), muss die begünstigte Tätigkeit gleichwohl in der Satzung konkret vereinbart werden, so dass die §§ 60, 63 AO im Erg. zu beachten sind (so auch Frotscher in Frotscher/Drüen, § 5 Rz. 140 [1/2016]).

94 **b) Kommunale Spitzenverbände einschließlich ihrer Zusammenschlüsse**

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 Begr. vgl. BTDrucks. 12/1108, 66). Zwar verfolgen diese Verbände keine beruflichen Interessen, weshalb sie nicht als Berufsverband gefördert werden können. Gleichwohl handelt es sich um Zusammenschlüsse zur Förderung der ideellen und wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder, so dass sie den Berufsverbänden vergleichbar sind (Frotscher in Frotscher/Drüen, § 5 Rz. 146 [1/2016]). 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.

95 **c) Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Mit der ebenfalls durch das StÄndG aufgenommenen Ergänzung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 um Satz 3 wird die StBefreiung auch auf Zusammenschlüsse von jPÖR 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).

96 **d) Wichtige Einzelfälle**

**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 (R 5.7 Abs. 2 KStR).

**Bankenverband:** Es handelt sich um einen Berufsverband.

**Bauernverband:** Es handelt sich um einen Berufsverband (R 5.7 Abs. 2 KStR).

**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. 19.3.1975 – 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 Rz. 70 [1/2018]).

**Haus- und Grundbesitzerverein:** Es handelt sich um einen Berufsverband (BFH v. 15.7.2005 – I B 58/04, BFH/NV 2005, 2061; R 5.7 Abs. 2 KStR).

**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.).

**Rabattspareverein:** 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 Rz. 70 [1/2018]).

### 3. Ausschluss von der Steuerbefreiung

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

97

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 stellt also ein negatives Tatbestandsmerkmal des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar und gehört damit zum zulässigen Tätigkeitsbereich der stfreien Betätigung (*Kratzsch in Schwarz/Pahlke*, § 14 AO Rz. 9 [11/2016]). 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 Begr. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich (BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99). Zur Abgrenzung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von der Vermögensverwaltung s. BMF 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 PersGes. als Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb qualifiziert, s. R 16 Abs. 5 Sätze 3–5 KStR

sowie H 16 KStR 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 den satzungsmäßigen Zielen übereinstimmen (BFH v. 13.8.1993 – VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33; von Twickel in *Blümich*, § 5 Rz. 68 [1/2018]).

Im Erg. gilt also: Wenn der Zweck eines Berufsverbands auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist oder der Verband Tätigkeiten ausübt, 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.). Wenn nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung dem Verband jedoch die begünstigte Tätigkeit das Gepräge gibt und die wirtschaftliche Tätigkeit nur ein Nebenzweck ist, greift für den Berufsverband grds. die StBefreiung; in Bezug auf die wirtschaftliche Tätigkeit liegt jedoch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, welcher insoweit der StPflicht (KSt und GewSt) unterliegt (s. Anm. 99).

98 Einstweilen frei.

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

#### **99 aa) Partielle Steuerpflicht**

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a ist die StBefreiung für Berufsverbände insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle StPflicht). 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. Sofern zu diesen Umlagen allerdings nur wenige Mitglieder herangezogen werden, spricht vieles dafür, dass (nur) in Bezug auf diese zahlungspflichtigen Mitglieder besondere Leistungen abgegolten werden sollen. Die Umlagen gehören in diesem Fall zu den Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs iSd. § 14 AO. Dies ist nach Ansicht der FinVerw. der Fall, wenn mehr als 20 % der Mitglieder des Berufsverbands zu der Umlage nicht herangezogen werden (R 5.7 Abs. 6 Satz 4 KStR). Die Einkommensermittlung richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 7 ff.

**bb) Wichtige Einzelfälle**

**Absatz von Zuchttieren auf Zuchtviehabsatzveranstaltungen:** Tierzuchtverbände, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 stbefreit sind, übernehmen häufig den Absatz von Zuchttieren 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). Die Herausgabe einer Verbandszeitschrift selbst stellt hingegen keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (s. auch „Verbandszeitschrift“).

**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 stbegünstigt ist oder ausschließlich Vermögensverwaltung betreibt (BFH v. 12.5.2004 – X R 59/00, BFH/NV 2004, 1184; BFH v. 7.3.2006 – X R 59/00, BFH/NV 2006, 1154; BFH 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 (R 16 Abs. 4 Satz 11 KStR).

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

**Geschäftsstelle:** Die Tätigkeit der Berufsverbands-Geschäftsstelle stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Es fehlt insoweit an der für die Begr. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbstständigkeit. 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 R 16 Abs. 6

KStR 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 (R 16 Abs. 4 Satz 10 KStR).

**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 (R 16 Abs. 4 Satz 10 KStR).

**Rechtsberatung und Prozessvertretung:** Es wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (FG München v. 2.6.2000 – 7 K 4322/98, EFG 2000, 1146, rkr.); aus Vereinfachungsgründen kann das stl. Erg. pauschal mit 0 € angesetzt werden (OFD Münster v. 24.4.2005, DB 2005, 1028). Gleiches gilt für die Erbringung von Steuerberatungsleistungen, wodurch ebenfalls ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird (BFH v. 19.8.1997 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99).

**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. Enthält die Verbandszeitschrift dagegen bestimmungsgemäß an die Leser gerichtete Beratungsleistungen in Bezug auf konkrete Probleme, soll dies nach Ansicht der FinVerw. über die allgemeine Information der Verbandsmitglieder hinausgehen und einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen (R 5.7 Abs. 4 Sätze 11–13 KStR).

**Vermietung unbeweglicher Gegenstände:** Es wird kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, wenn die Vermietung nicht über die übliche Vermieter-

tätigkeit hinausgeht, wie zB eine kurzfristige Vermietung von Sitzungssälen (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 154 [1/2016]). Eine wiederholte bzw. ständig wechselnde Vermietung von Gegenständen, zB von Standplätzen bei Messen oder sonstigen Veranstaltungen, geht jedoch über den Bereich der Vermögensverwaltung hinaus und begründet damit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (FG Hamb. v. 15.6.2006 – 2 K 10/05, EFG 2007, 218, rkr.).

**Versicherungsvermittlung:** Nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 175; FG Nürnberg. v. 15.11.1994 – I 30/93, EFG 1995, 336, rkr.) und der FinVerw. (R 16 Abs. 4 Satz 10 KStR) 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 Entsch. des BVerfG v. 9.4.1992 (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) die Regelung in Nr. 5 verschärft. Danach ist die StBefreiung ausgeschlossen, wenn der Berufsverband Mittel iHv. mehr als 10 % seiner Einnahmen zur Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwendet. Nach der Gesetzesbegründung soll die 10 %-Grenze verhindern, dass erhebliche Mittel des Berufsverbands weitergeleitet werden (BTDrucks. 12/5774, 20). Ob die 10 %-Grenze überschritten ist, ist für jeden VZ gesondert zu entscheiden.

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. Diese unter der 10 %-Grenze liegende Zuwendung unterliegt jedoch der pauschalen Besteuerung iHv. 50 % nach Satz 4 (s. Anm. 102).

Maßstab für die Anwendbarkeit der 10 %-Grenze ist die Höhe der Einnahmen des Berufsverbands. 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). Unmaßgeblich ist, woher die Einnahmen stammen. Unterhält der Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder ist er vermögensverwaltend tätig, ist dies zu berücksichtigen. Maßgeblich sind hier, entgegen dem Wortlaut, allerdings die Gewinne bzw. Überschüsse (*von Twickel* in *Blümich*, § 5 Rz. 73 [1/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 159; aA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 168 [1/2016], der auf die Bruttoeinnahmen vor Abzug der Kosten abstellen will).

Der Begriff „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). Auch hier ist die Herkunft der Mittel irrelevant, so dass es etwa keine Rolle spielt, ob diese aus den Einnahmen des Berufsverbands oder aus dessen vorhandenem Vermögen stammen.

Die Unterstützung oder Förderung politischer Parteien kann unmittelbar oder mittelbar erfolgen. So ist eine mittelbare Förderung 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. R 16 Abs. 3 Satz 7 KStR).

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 Bemessungsgrundlage für die KSt ist damit die Zuwendung, nicht die Einkünfte, aus denen die Zuwendung getätigt wird (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 174 [1/2016]). 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 StSatz ist insbes. angesichts der zwischenzeitlichen Steuersatzsenkungen bei der KStG nicht mehr sachgerecht (vgl. auch *Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Rz. 50 [12/2012], der den StSatz 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 Rz. 76 [1/2018]). 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 Rz. 48 [12/2012]). Der Freibetrag des § 24 findet keine Anwendung (R 5.7 Abs. 7 Satz 4 KStR).

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

110 **a) Grundinformation**

Abs. 1 Nr. 6 enthält eine sachliche StBefreiung für Körperschaften oder Personenvereinigungen, die die Vermögensverwaltung für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband iSd. Abs. 1 Nr. 5 erbringen. 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, juris, Rz. 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 (*Drüen in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 176 [1/2019]). 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) bedienen.

Aus heutiger Sicht wäre – aufgrund der weitgehenden Angleichung der auf nicht-rechtsfähige 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 ausgliedert haben.

**d) Verhältnis zu Nr. 5**

113

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 (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rz. 1 [12/2012]). In diesem Zusammenhang ist jedoch auch die Schlechterstellung zu berücksichtigen, die da-

raus 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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 166; *Böwing-Schmalenbrock in Blümich*, § 5 Rz. 87 [6/2020]).

### 115 b) Vermögensverwaltung als Hauptzweck

**Der Hauptzweck** der Körperschaft oder Personenvereinigung muss auf die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) gerichtet sein (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 166; *Böwing-Schmalenbrock in Blümich*, § 5 Rz. 88 [6/2020]).

**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). 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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 166). 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 Rz. 1 [12/2012]) bzw. dass die Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb so geringfügig sind, dass auf ihre Besteuerung verzichtet werden kann (*Drüen in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 176 [1/2019]). 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 er-

wirtschaften. 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:** Was als „wesentlich“ iSd. Vorschrift anzusehen ist, wird im Gesetz nicht näher genannt. Auch das Schrifttum ist zu diesem Punkt uneinheitlich. Überwiegend wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass die Wesentlichkeitsgrenze bei einer Größenordnung von 25 % der Gesamterträge überschritten wird (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rz. 1 [12/2012]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 5 Rz. 90). Teilweise wird die Grenze unter Hinweis auf die Regelungen in § 5 Abs. 1 Nr. 5, 10 und 14 bei 10 % angesetzt (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 166; *Böwing-Schmalenbrock* in *Blümich*, § 5 Rz. 91 [6/2020]). Schließlich wird argumentiert, dass aufgrund der Besserstellung der ausgegliederten Vermögensverwaltung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 (keine partielle StPflcht) im Hinblick auf Art. 3 GG eine Geringfügigkeitsgrenze von lediglich 5 % hinnehmbar sei (*Drüen* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 176 [1/2019]). 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 (*Drüen* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 176 [1/2019]: 5 000 €. 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:** *Odenkirchen*, Besteuerung und Steuerprüfung politischer Parteien, Heidelberg 1976; *Meier/Reich*, Sind politische Parteien gemeinnützig?, FR 1983, 505; *Martens*, Rechtsänderungen und Verwaltungserlasse im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1984, 330; *Schmidt*, Politische Parteien und andere Vereinigungen, NJW 1984, 762; Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung – Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 97 v. 26.5.1983; *Seifert*, Die politischen Parteien im Recht der Bundesrepublik Deutschland, Köln 1984; *Reichert/Dannecker/Kühr*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, Neuwied, 4. Aufl. 1987.

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7

120 **a) Grundinformation**

Politische Parteien und ihre Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände sind nach Abs. 1 Nr. 7 von der KSt befreit. 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 durch Abs. 1 Nr. 7 auch im StRecht privilegiert.

Aufgrund der Änderungen durch das Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung v. 18.7.2017 (BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218) sind jedoch solche Parteien von der StBefreiung ausgenommen, die nach Feststellung der Verfassungsfeindlichkeit durch das BVerfG von der staatlichen Parteienfinanzierung ausgeschlossen sind.

Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung insoweit 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 allg. das Bestreben, einen unmittelbaren Einfluss auf die staatliche Willensbildung zu gewinnen (so der BFH in seinem Gutachten BFH 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 Begr., 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 mW 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 Entsch. des BVerfG v. 29.9.1998 (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.

**Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung (PartFinAusschlG) v. 18.7.2017** (BGBl. I 2017, 2730; BStBl. I 2017, 1218): Durch das PartFinAusschlG sind Parteien, die nach ihren Zielen oder dem Verhalten ihrer Anhänger darauf ausgerichtet sind, die freiheitliche demokratische Grundordnung zu beeinträchtigen oder zu beseitigen oder den Bestand der Bundesrepublik Deutschland zu gefährden, ab dem Zeitpunkt des Ausschlusses der Partei von der staatlichen Finanzierung nicht mehr persönlich von der KSt befreit. Die Änderung in Abs. 1 Nr. 7 dient der einfachgesetzlichen Umsetzung der ebenfalls neu eingefügten Abs. 3 und 4 des Art. 21 GG, nach denen für politische Parteien, die von der staatlichen Finanzierung ausgeschlossen sind, auch die stl. Begünstigung entfällt. Hintergrund der Neuregelungen war ein Urt. des BVerfG (BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvB 1/13, BVerfGE 135, 234), wonach eine Streichung der staatlichen Parteienfinanzierung nach bisheriger Rechtslage nicht möglich war, solange eine Partei nicht verboten ist.

## 2. Steuerbefreiung der politischen Parteien und ihrer Gebietsverbände sowie kommunaler Wählervereinigungen und ihrer 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. Dies ist nach § 2 Abs. 2 PartG dann nicht mehr der Fall, wenn sie sechs Jahre lang weder an einer BT-Wahl noch an einer Landtagswahl mit eigenen Wahlvorschlägen teilnimmt (vgl. auch BVerfG v. 17.10.1968 – 2 BvE 4/67, BVerfGE 24, 260) oder sie sechs Jahre lang entgegen der Pflicht zur öffentlichen Rechenschaftslegung gem. § 23 PartG keinen Rechenschaftsbericht eingereicht hat. Auf die Rechtsfähigkeit kommt es nicht an. Politische Par-

teien können sich sowohl als rechtsfähige als auch als nichtrechtsfähige Vereine organisieren. Politische Parteien sind keine Vereine iSd. 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).

### **b) Gebietsverbände der politischen Parteien**

125

§ 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. Unabhängig 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

#### 126a a) Ausschluss von der staatlichen Teilfinanzierung gem. § 18 Abs. 7 PartG

Eine politische Partei ist nicht von der KSt befreit, wenn sie gem. § 18 Abs. 7 PartG von der staatlichen Teilfinanzierung ausgeschlossen ist. Die Regelung trägt Art. 21 Abs. 3 und 4 GG Rechnung, wonach für politische Parteien, die von der staatl. Finanzierung ausgeschlossen sind, auch die stl. Begünstigung entfällt.

Der in Abs. 1 Nr. 7 enthaltene Verweis auf § 18 Abs. 7 PartG stellt sicher, dass Parteien, die nach ihren Zielen oder dem Verhalten ihrer Anhänger darauf ausgerichtet sind, die freiheitliche demokratische Grundordnung zu beeinträchtigen oder den Bestand der Bundesrepublik Deutschland zu gefährden, ab dem Zeitpunkt des Ausschlusses der Partei von der staatl. Finanzierung nicht mehr persönlich von der KSt befreit sind. Die Versagung der StBefreiung erstreckt sich dabei auch auf etwaige Gebietsverbände.

Bezüglich der Folgen des Erlöschens der StBefreiung und des damit verbundenen Eintritts in die StPflicht gelten die Regeln des § 13 Abs. 2 (näher hierzu § 13 Anm. 21 ff.).

#### b) Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Abs. 1 Nr. 7 Satz 2)

##### 127 aa) Regelungsinhalt

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 ist die StBefreiung für politische Parteien insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle StPflicht). 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 verzinslich 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 (ent-

sprechende 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 Wahreden geboten werden. Da Wahreden 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 „Nikolausesen“, 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).

### cc) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

129

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 stbefeiten 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.

### 130 c) Veranlagung zur Körperschaftsteuer

Soweit die Parteien iSd. § 2 PartG und ihre Gebietsverbände einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die StBefreiung ausgeschlossen (partielle StPflicht). 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 Erg. (Gewinn-Verlust-Ausgleich) aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe kstpfl.

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).

### 131 4. Besteuerung der politischen Vereine

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 Begr. 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 Gegen-

satz 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 Ur. 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 Ur. 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)

### 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- (Abs. 1 Nr. 8 Satz 1) bzw. Fünfzehnfache (Abs. 1 Nr. 8 Satz 2) der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung begrenzt sind.

**Zweck der Vorschrift** ist die Gleichstellung der berufsständischen Versorgungswerke mit den Sozialversicherungsträgern (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 179). Hierfür ist die StBefreiung erforderlich, denn bei den Sozialversicherungsträgern handelt es sich um stbefreite Hoheitsbetriebe, 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 in Nr. 8 ist damit konstitutiv (*Drüen in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 186 [1/2019]).

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 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**

### 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, 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, Aktualisierung der Liste der berufsständischen Versorgungseinrichtungen; BMF v. 19.6.2020 – IV C 3 – S 2221/19/10058:001).

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).

### 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 (Abs. 1 Nr. 8 Satz 1). 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 Fünfzehnfache der doppelten monatlichen Beitragsmessungsgrenze), wenn die Satzung ausschließlich Pflichtmitgliedschaften und freiwillige Mitgliedschaften nur unter der Voraussetzung vorsieht, dass sich diese unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen (Abs. 1 Nr. 8 Satz 2).

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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 180a). 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 Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290, 344, 395; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991; *Hüttemann*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584; *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 – Erwiderung und Replik zu dem Beitrag von Thiel und Eversberg, DB 2007, 191, DB 2007, 1434; *Schauhoff*, 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; *Hüttemann*, Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor, DB 2012, 2592; *Schauhoff/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; *Schauhoff/Kirchhain*, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301; *Weidmann/Kohlhepp*, Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht 2015/2016, DStR 2016, 2673; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 4. Aufl. 2018.

### a) Rechtsentwicklung

150

**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 (EhrenamtsStärkG) 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.

## b) Bedeutung

151

**Rechtscharakter:** Abs. 1 Nr. 9 stellt eine sachliche StBefreiung dar (s. Anm. 10), die in ihrer umfassenden Reichweite im Einzelfall aber ähnlich wie eine persönliche StBefreiung wirken kann. Die Regelung erfasst alle Rechtsformen, die KStSubjekte sind und einem gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck iSd. §§ 51 bis 68 AO nachgehen. Die Voraussetzungen der StBefreiung sind damit nicht im KStG, sondern in den einschlägigen Normen der AO enthalten, auf die in Nr. 9 verwiesen wird. Unterhält die stbefreite Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist die StBefreiung insoweit ausgeschlossen (Abs. 1 Nr. 9 Satz 2), es sei denn, es handelt sich hierbei um einen selbstbewirtschafteten Forstbetrieb (Abs. 1 Nr. 9 Satz 3).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Die in der Praxis große Bedeutung dieser Befreiungsvorschrift zeigt sich 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.

Einstweilen frei.

152–153

## c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

### aa) Verhältnis zur AO

154

Die StBefreiung in Abs. 1 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. hierzu umfassend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 3 Rz. 3.1 ff.). Änderungen der einbezogenen Vorschriften der AO wirken sich daher immer auch auf Voraussetzungen und Reichweite der StBefreiung in Abs. 1 Nr. 9 aus.

### bb) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

155

**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 Versteuerung 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 stbefreite 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

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

**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).

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

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.

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

158

**Übungsleiter-Freibetrag:** Nach § 3 Nr. 26 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.

**Freibetrag für (sonstige) Einnahmen aus gemeinnützigen Tätigkeiten:** § 3 Nr. 26a EStG befreit Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen (vgl. Anm. 166), mildtätigen (vgl. Anm. 167) oder kirchlichen (vgl. Anm. 168) Bereich bis zu einer Höhe von 720 € im Jahr von der ESt. Anders als bei § 3 Nr. 26 EStG gibt es keine Beschränkungen auf bestimmte Tätigkeiten. Als begünstigte Tätigkeiten iSd. Nr. 26a EStG kommen ua. in Betracht: Verwaltungstätigkeiten von Vorständen bzw. Funktionären, Tätigkeiten von Vereinhelfern wie Reinigungskräften, Geräte-, Platz- und Zeugwarten sowie Tätigkeiten von bei Veranstaltungen eingesetztem Aufsichtspersonal (s. BMF v. 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 1).

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

#### d) Verfahrensfragen

##### aa) Verfahren der Finanzverwaltung

159

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 (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 Vorausset-

zungen“ 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. Die Beweislast für das Vorliegen der gemeinnützigkeitsrechtl. Voraussetzungen trägt die Körperschaft, die sich darauf beruft (BFH v. 11.4.2012 – I R 11/11, BStBl. II 2013, 146)

Nimmt die stbefreite Körperschaft eine Satzungsänderung vor und tritt dadurch eine Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse ein, ist der Bescheid mW zum Zeitpunkt des Eintritts der Änderung aufzuheben (§ 60a Abs. 4 AO). „Erheblich“ sind in diesem Zusammenhang solche Satzungsänderungen, die zur Folge haben, dass die Frage nach der Satzungsgemäßheit grundlegend neu beurteilt werden muss (*Gersch in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 60a AO Rz. 15). Werden derart erhebliche Satzungsänderungen vorgenommen und führen diese zu einer Neubeurteilung, entfällt die StBefreiung jedoch nicht automatisch. Der Feststellungsbescheid muss vielmehr förmlich aufgehoben werden, wozu die FA jedoch verpflichtet ist. Nach Wirksamwerden des Aufhebungsbescheids entfällt die Feststellung der Satzungsgemäßheit zu dem im Aufhebungsbescheid festgelegten Zeitpunkt, welcher regelmäßig der Zeitpunkt ist, zu dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.

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 drittsschützenden Charakter (BFH v. 18.9.2007 – I R 30/06, BStBl. II 2009, 126).

Voraussetzung ist, dass diese substantiiert geltend machen, die Nichtbesteuerung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beeinträchtigt 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; BFH v. 18.9.2007 – I R 30/60, BFH/NV 2008, 490). Dazu steht den betroffenen Dritten ein Auskunftsanspruch zu (BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243). 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

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

Der persönliche Anwendungsbereich der StBefreiung („Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“) deckt sich mit dem des § 1 Abs. 1 (zu Einzelheiten s. § 1 Anm. 29ff.). 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). Die StBefreiung kann während der Auslaufphase fortbestehen (FG Sachsen v. 19.3.2013 – 3 K 1143/09, EFG 2014, 584, rkr.), endet jedoch mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens, da die Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt ihre werbende (stbegünstigte) Tätigkeit eingestellt hat (BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl. II 2007, 808).

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 Gemeinnützigkeitsstatus aufgrund anderer Gesetze erlangt haben (zB Reichssiedlungsgesetz, Bundeskleingartengesetz) nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 9.

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 Rz. 111 [1/2018]).

#### **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.

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

**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 Kasse verfügt

sowie nach außen hin im eigenen Namen auftritt (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 112 [1/2018]). 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 AO

#### 165 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 Zwecke

#### 166 (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) mW 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). Die dort aufgeführten stbegünstigten Tätigkeiten stehen außerhalb des wirtschaftlichen Wettbewerbs. Sie sind am Gemeinwohl orientiert und zeichnen sich durch mangelndes Gewinnstreben aus. Die StBefreiung dieser Tätigkeiten trägt damit der Tatsache Rechnung, dass nicht nur der Staat, sondern auch die Bürger in vielfältiger und nachhaltiger Weise Beiträge zum Gemeinwohl leisten, was den Ausgangspunkt für die verfassungsrechtl. Rechtfertigung der gemeinnützigkeitsabhängigen StVergünstigungen darstellt (s. im Einzelnen *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 1, D 1.80 ff.).

**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; BFH 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. 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 Schönegeistigen, 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; BayLfSt. v. 11.9.2012, KSt-Kartei BY § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 1.18).

Ausschlussgründe einer Steuerbefreiung:

- ▶ *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 Rz. 115 [1/2018]).
- ▶ *Politische Betätigungen:* Wer politische Zwecke durch die Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, erfüllt keinen gemeinnützigen Zweck iSv. § 52 AO (BFH v. 10.1.2019 – V R 60/17, BStBl. II 2019, 301, Attac). Der BFH stellt klar, dass dies eine grundlegende Weichenstellung des Gesetzgebers darstellt und weder durch den begünstigenden Tatbestand der Förderung der Volksbildung iSd. § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO noch durch den der Förderung des demokratischen Staatswesens iSd. § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO tangiert wird. Insbesondere ist von der allgemeinen Förderung des demokratischen Staatswesens nicht die Verfolgung von Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art umfasst, so dass weder ein (bestimmter) politischer

Zweck als ausschließlicher oder überwiegender Zweck in der Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft festgelegt sein noch diese mit ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend einen (bestimmten) politischen Zweck verfolgen darf (so bereits ua. BFH v. 29.8.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844).

- ▶ *Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlung von Mann und Frau*: Ein Verein, der nach seiner Satzung offen gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 3 GG verstößt, kann nicht gemeinnützig sein (BFH v. 31.5.2005 – I R 105/04, BFH/NV 2005, 1741: Verfolgung rassistischer Ideen). Ein Verein, der entgegen Art. 3 Abs. 3 GG die wesensmäßige Gleichheit aller Menschen in Abrede stellt, ist daher mangels Förderung der Allgemeinheit nicht als gemeinnützig einzustufen (BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BFH/NV 2017, 1220). Soweit es jedoch um das Grundrecht der Gleichbehandlung von Mann und Frau geht, ist zu differenzieren: Wenn es nach der Satzung oder der tatsächlichen Geschäftsführung des Vereins bestimmungsgemäß darauf ankommt, dieses Grundrecht insgesamt in Abrede zu stellen (zB Abschaffung des Frauenwahlrechts), ist die Gemeinnützigkeit zu versagen. Dessen ungeachtet gibt es in Deutschland eine Vielzahl von Vereinen, deren Mitglieder aufgrund des konkreten Satzungswerts nur Männer oder nur Frauen sind bzw. sein dürfen, ohne dass diesen Vereinen pauschal ein Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung vorgeworfen werden kann. Dass bspw. ein Männergesangsverein, in dessen Chor ausschließlich Männer singen, auch Frauen aufnehmen muss, nur um gemeinnützig sein zu können, erscheint nicht überzeugend. Insofern hat der BFH zu Recht ausgeführt, dass durchaus ein sachlicher Grund vorliegen kann, der im Einzelfall eine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann (BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BFH/NV 2017, 1220). Dies entspricht nach hier vertretener Auffassung auch dem gesetzgeberischen Willen, da der Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 in der Nr. 25 explizit das traditionelle Brauchtum aufführt. Im Erg. kann danach für die Frage, ob ein Verein das Diskriminierungsverbot des Art. 3 GG achtet und sich innerhalb der verfassungsmäßigen Ordnung handelt, nicht schematisch davon abhängig gemacht werden, dass er sowohl Männer als auch Frauen aufnimmt (ebenso *Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 51 AO Rz. 2; krit. auch *Weidmann/Kohlhepp*, DStR 2016, 2673 [2675]).

## 167 (2) Mildtätige Zwecke gem. § 53 AO

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). Die Verfolgung mildtätiger Zwecke gehört seit jeher zum Kernbereich selbstloser Gemeinwohlförderung (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 3, C 3.157).

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 erforderlich; auch die Unterstützung eines abgegrenzten Kreises hilfsbedürftiger Personen kann mildtätig sein (RFH v. 20.1.1940, RStBl. 1940, 190); dabei darf jedoch nicht die För-

derung einer bestimmten Personengruppe (zB die Verwandtschaft) im Vordergrund stehen (AEAO zu § 53 AO Nr. 3). Darüber hinaus ist eine ausschließliche mildtätige Betätigung – anders als bei den gemeinnützigen Zwecken iSd. § 52 AO – nicht erforderlich. So ist es zB unschädlich, wenn eine mildtätige Körperschaft neben der Unterstützung hilfebedürftiger Personen ihre Einrichtungen aus Gründen der Kapazitätsauslastung auch nichtbedürftigen Personen gegen ein angemessenes Entgelt zur Verfügung stellt (BFH v. 24.7.1996 – I R 35/94, BStBl. II 1996, 583).

Dessen ungeachtet muss jedoch die Tätigkeit auch bei der Verfolgung mildtätiger Zwecke unmittelbar dem stbegünstigten Zweck zugutekommen. In diesem Sinne hat der BFH entschieden, dass zB ein Grundstück, auf dem eine Diakonissenanstalt ein Erholungsheim für ihre Schwestern unterhält, keine Einrichtung ist, die mildtätigen Zwecken unmittelbar dient (BFH v. 27.5.1987 – II R 170/84, BFH/NV 1988, 740).

### (3) Kirchliche Zwecke gem. § 54 AO

168

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, nicht aber rein islamische Glaubensvereine (BFH v. 30.6.2010 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 3, C 3.178). 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 kstpfl. 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 Abs. 2 Nr. 2 AO (BFH v. 30.6.2010 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48). Ob eine KdöR gegeben ist, richtet sich nach dem öffentlichen Recht des Bundes oder eines Bundeslandes (BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120).

Die StBefreiung verlangt eine Förderung kirchlicher Zwecke. Hierzu enthält § 54 Abs. 2 AO eine erläuternde, nicht abschließende Aufzählung von Fördermaßnahmen, die sich in den Kultusbereich, den Verkündigungs- und Unterweisungsreich und den Organisations- und Verwaltungsbereich der entsprechenden Religionsgemeinschaft unterteilen lassen (so OVG Münster v. 14.12.2006 – 9 A 2477/04, NWVBl. 2007, 232 [233]). Für die StBegünstigung nach § 54 kommt es nicht darauf an, ob die Allgemeinheit gefördert wird (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 54 AO Rz. 3).

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

169

Die §§ 52–54 AO setzen nach ihrem Wortlaut jeweils voraus, dass der stbegünstigte Zweck von der Körperschaft „selbstlos“ verfolgt wird. Die Selbstlosigkeit ist notwendiges Tatbestandsmerkmal (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 55 AO Rz. 1) bzw. Grundvoraussetzung (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht,

4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 4, D 4.67) der StVergünstigung, für deren Vorliegen die Körperschaft die Feststellungslast trägt (BFH v. 23.2.2017 – V R 51/15, BFH/NV 2017, 882). 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). Gleiches gilt für die Förderung wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder (BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631), Angehöriger oder anderer nahestehender Personen (BFH v. 6.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335). Darüber hinaus müssen die in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO aufgezählten Voraussetzungen erfüllt sein (BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984).

Ob Selbstlosigkeit oder eine für die StBegünstigung schädliche Eigenwirtschaftlichkeit vorliegt, ist aufgrund einer Gesamtschau der objektiven Umstände festzustellen (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 55 AO Rz. 2). Hierfür ist im Einzelfall abzuwägen, ob die eigenen wirtschaftlichen Vorteile der Körperschaft im Interesse des Allgemeinwohls hinzunehmen sind, weil deren allgemeinwohlfördernde Tätigkeit im Vordergrund steht, oder ob der Nutzen für die Allgemeinheit hinter dem Eigennutz der Beteiligten zurückbleibt (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 1. Teil, Kap. 4, D 4.82). Danach verfolgt die Körperschaft einerseits noch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie aus der Verfolgung stbegünstigter Zwecke nebenbei auch gewisse, in der Bedeutung zurücktretende Vorteile erzielt (FG Köln v. 2.10.1985 – I K 32/83, EFG 1986, 144, rkr.). Andererseits können bereits zu hohe Kosten der Verwaltung und Spendeneinwerbung die Selbstlosigkeit ausschließen (BFH v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320, unter II.4.d, e).

**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 – IV C 4 - S 0174 – 2/01, BStBl. I 2002, 267) – nur für den ideellen Bereich und für einen (etwaigen) Zweckbetrieb zu verwenden sind (OFD Frankfurt v. 28.3.2014 – S 0174 A – 16 St 53, DStR 2014, 1394). Für welchen ideellen Zweck die Mittel eingesetzt werden dürfen, bestimmt die Satzung, wobei die Mittel der Körperschaft nur für notwendige und zweckmäßige Ausgaben in angemessenem Umfang eingesetzt werden dürfen (BFH v. 23.9.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320; BFH v. 18.12.2002 – I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025). Mittel aus dem ideellen Bereich dürfen umgekehrt nicht für dauerhaft verlustbringende wirtschaftliche Geschäftsbetriebe 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). Zuwendungen, die entgegen oder ohne Grundlage in der Satzung erfolgen, sind danach generell schädlich (BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536). 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). Verbotene Zuwendungen an Mitglieder oder Personen, die ihnen nahe stehen, sind nicht nur gewinnähnliche Zuwendungen, sondern auch wirtschaftliche Vorteile aller Art (auch ersparte Aufwen-

dungen), die die Körperschaft ihren Mitgliedern unentgeltlich oder verbilligt durch Einsatz ihrer Vermögenswerte gewährt (BFH v. 12.6.2012 – I B 160/11, BFH/NV 2012, 1478). Kennzeichnend für eine verbotene Zuwendung ist also, dass ihre Rechtfertigung aus der Mitgliedschaft beruht und ihr, abgesehen von dem Mitgliedsbeitrag, keine Gegenleistung des Mitglieds gegenübersteht (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 55 AO Rz. 16). Nach § 55 Nr. 1 Satz 3 darf die Körperschaft ihre Mittel ferner weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden. Damit ist ausgeschlossen, dass die Förderung einer politischen Partei als satzungsmäßiger Zweck einer stbegünstigten Körperschaft festgelegt werden kann. Auch beim Ausscheiden von Mitgliedern ist allenfalls die Rückzahlung der geleisteten Einlagen mit dem Gemeinnützigkeitsstatus vereinbar (Nr. 2).

Ferner darf nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO keine Person (auch kein Nichtmitglied) durch überhöhte Vergütungen begünstigt werden. Während die Nr. 2 des § 55 Abs. 1 AO nur die Gewährung von Vorteilen und Zuwendungen an Vereinsmitglieder erfasst, betrifft dessen Nr. 3 auch Vergütungen an Dritte („keine Person“). Es gelten im Prinzip dieselben Grundsätze (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 55 AO Rz. 22). Obwohl auch die Nr. 3 nur von Ausgaben und Vergütungen spricht, gilt auch hier – wie gegenüber den Mitgliedern nach Nr. 2 – das jede Zuwendung von Vermögensvorteilen grds. verboten ist, sofern die Zuwendung satzungsfremd ist und ohne entsprechenden Gegenwert erfolgt (BFH v. 5.8.2011 – I B 25/11, BFH/NV 2011, 2009). 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. Der Grundsatz der satzungsmäßigen Vermögensbindung erhält damit das einem gemeinnützigen Zweck gewidmete Vermögen auch über das Bestehen der Körperschaft hinaus bzw. bei Wegfall ihres stbegünstigten Zwecks. Diese Verwendungszwecke müssen grds. bereits in der Satzung genau bestimmt werden (§ 61 AO) und haben somit die Funktion eines Buchnachweises. Der bisherige Zweck kann dabei jedoch nicht nur durch Satzungsänderung, sondern auch durch faktische Änderung aufgrund der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgen (BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226). Der in Nr. 4 enthaltene Grundsatz der Vermögensbindung wird auch dadurch erfüllt, dass das Vermögen einer anderen stbegünstigten Körperschaft oder einer jPöR für stbegünstigte Zwecke übertragen werden soll (Satz 2).

**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 mW v. 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 (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, Nr. 29). Der Nachweis obliegt der Körperschaft, wobei die FinVerw. idR eine Mittelverwendungsrechnung verlangt, aus der sich Zeitpunkt und Umfang

von Zufluss und Abfluss der Mittel ergeben. 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 stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung unberührt.

§ 55 Abs. 1 Satz 2 AO stellt klar, dass Mittel auch dann zeitnah ordnungsgemäß verwendet werden, wenn sie zur Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen eingesetzt werden, die ihrerseits den satzungsmäßigen Zwecken der stbegünstigten Körperschaft dienen. Steuerschädlich ist es hingegen, wenn umgekehrt Gegenstände dem ideellen Bereich wieder entzogen werden, zB mittels Verlagerung in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder durch Übertragung in eine nicht stbegünstigte Körperschaft.

170 Einstweilen frei.

### cc) Ausschließlich und unmittelbar

#### 171 (1) Ausschließlichkeit gem. § 56 AO

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, dh., die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die ausschließliche Verfolgung der satzungsmäßigen stbegünstigten Zwecke „gerichtet sein“ (vgl. § 63 Abs. 1 AO). 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 stbegünstigt 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 StPfl. Eine partielle Gemeinnützigkeit gibt es damit nicht, dh., 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; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 2. Teil, Kap. 4, B 4.1).

Der Ausschließlichkeitsgrundsatz unterliegt jedoch gewissen Ausnahmen, zB in § 58 AO (stl. unschädliche Betätigungen), § 65 AO (Zweckbetrieb), § 66 AO (Wohlfahrtspflege), § 67 AO (Krankenhäuser), § 68 AO (einzelne Zweckbetriebe). Besondere Bedeutung hat ferner insbes. das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs iSd. § 14 (s. Anm. 177 ff.) und die Vermögensverwaltung, die grds. nicht von § 56 AO verboten sind. Dabei darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb aber nicht so weit gehen, dass die wirtschaftliche Betätigung faktisch zu einem weiteren Zweck der stbegünstigten Körperschaft wird (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 56 AO Rz. 2) bzw. diesen verdrängt (BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631). Gleiches gilt nach Ansicht der FinVerw. für die Vermögensverwaltung (AEAO zu § 56 Nr. 1).

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

Nach dem Grundsatz der Unmittelbarkeit muss die Körperschaft ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „selbst verwirklichen“. Sie kann sich hierzu aller-

dings auch (weisungsabhängiger) Hilfspersonen bedienen, wenn deren Tätigkeit wie ihre eigene Tätigkeit anzusehen ist und von ihr überwacht wird (§ 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 (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 2. Teil, Kap. 4, C 4.45). 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).

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

173

Aus der Satzung muss sich ergeben, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck stbegünstigt iSd. §§ 52-55 AO ist und er ausschließlich und unmittelbar iSd. §§ 56, 57 AO verfolgt wird (§ 59 AO). Bei den in § 59 AO genannten Vorgaben handelt es sich um Mindestanforderungen, die an eine Satzung gestellt werden, wenn eine StBegünstigung nach §§ 51 ff. AO gewährt werden soll (*Klein* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 59 AO Rz. 1). 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. Eine Körperschaft kann auch mehrere stbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, sofern alle von der Körperschaft tatsächlich verfolgten Zwecke in der Satzung genannt und als gemeinnützig anerkannt sind (Hess. FG v. 10.11.2016 – 4 K 179/16, DStRE 2017, 1128, NZB eingelegt, Az. BFH V B 51/17). Erfüllt die Körperschaft in diesem Fall jedoch hinsichtlich nur eines dieser Zwecke nicht die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO, so ist die Körperschaft insgesamt nicht stbegünstigt (BFH v. 17.5.2017 – V R 52/15, BFH/NV 2017, 1220).

Ein besonderes Anerkennungsverfahren in Bezug auf die StBegünstigung einer Körperschaft ist in § 59 AO nicht vorgesehen. Aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes (EhrenamtsStärkG) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556) wurde mit § 60a AO ein Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen 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 vormals nach § 10b EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG möglich war, entfällt.

Letztlich muss auch die tatsächliche Geschäftsführung der Satzung entsprechen (§ 59 Halbs. 2 AO). Diese Regelung in § 59 AO ergänzt insofern die Vorgabe des § 63 AO. Bei einer neu gegründeten Körperschaft kann folglich erst dann eine umfassende und abschließende Prüfung ihrer StBegünstigung erfolgen, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftsführung aufgenommen hat (FG Hamb. v. 30.5.1991 – II 39/90, EFG 1991, 749, rkr.). Vor diesem Zeitpunkt können lediglich die satzungsmä-

ßigen Voraussetzungen nach § 60a AO gesondert festgestellt werden (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 59 AO Rz. 1).

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

§ 62 AO regelt Ausnahmen von dem in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO enthaltenen Grundsatz der zeitnahen Verwendung von Mitteln. Unter den dort genannten Voraussetzungen dürfen stbegünstigte Körperschaften die grds. zeitnah zu verwendenden Mittel in eine Rücklage einstellen und damit vorübergehend bzw. auf Dauer Vermögen bilden. Der in § 62 AO enthaltene Katalog von Rücklagen ist nicht abschließend (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 62 AO Rz. 2; *Hüttemann*, DB 2012, 2592 [2594]; *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 [307]). § 62 Abs. 1 AO unterscheidet zwischen folgenden Rücklagen:

**Zweckgebundene Rücklage:** § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO regelt die Zulässigkeit einer Rücklage, soweit dies erforderlich ist, damit die Körperschaft ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke iSd. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nachhaltig erfüllen kann. Gestattet ist demnach (nur) eine Rücklagenbildung, die für ein konkretes, satzungsmäßiges Vorhaben erforderlich ist (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 62 AO Rz. 3). Grundsätzlich soll dabei ein Zeitraum von sechs Jahren nicht überschritten werden (OFD Frankfurt v. 13.2.2014 – S 0181 A – 2 – St 53, DStR 2014, 803). Sonstige vermögensbildende Maßnahmen, zB der Aufbau eines Kapitals zur Erzielung von Vermögenserträgen, sind nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO unzulässig (*Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 2. Teil, Kap. 5, E 5.114).

**Wiederbeschaffungsrücklage:** § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO statuiert die Zulässigkeit einer Rücklage für Wiederbeschaffung von WG, die zur Verwirklichung der stbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind. Sie erlaubt bei „beabsichtigten“ Wiederbeschaffungen eine Rücklagenzuführung in Höhe der regulären AfA. Damit entspricht diese Neuregelung im Wesentlichen dem, was von der FinVerw. und Rspr. ohnehin bereits für zulässig erachtet wurde (*Gersch*, AO-StB 2013, 111 [113]).

**Freie Rücklage** (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO): Freie Rücklagen dienen dem Zweck, die finanzielle Basis von stbegünstigten Körperschaften zu erhalten bzw. zu stärken. Sie unterscheiden sich von den sog. zweckgebundenen Rücklagen dadurch, dass sie nicht der Finanzierung konkreter zukünftiger Projekte dienen, sondern die Körperschaft „frei“ über sie verfügen kann (wobei diese Freiheit – selbstredend – nicht so weit geht, dass die Mittel aus den freien Rücklagen auch für nicht satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen). Es handelt sich dabei um eine Ausnahme des Gebots, Mittel zeitnah zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) und dient der Erhaltung der Leistungsfähigkeit von stbegünstigten Körperschaften (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 62 AO Rz. 7).

Bei der Rücklagenbildung nach Abs. 1 Nr. 3 AO ist nach der Quelle der Mittel, die der Rücklage zugeführt werden sollen, zu differenzieren: Stammen die Mittel aus der Vermögensverwaltung iSd. § 14 AO, also zB aus Zinserträgen, Dividenden, Miet- oder Pachteinnahmen, darf die freie Rücklage höchstens ein Drittel des so erzielten Überschusses betragen. Wird die Rücklage aus anderen zeitnah zu verwendenden Mittel gebildet, so darf sie höchstens 10 % dieser Mittel betragen. Sofern der in § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO dieser Norm geregelte Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wurde, darf die Rücklagenbildung nach Satz 2 innerhalb der folgenden zwei Jahre nachgeholt werden. Dadurch enthält die Körperschaft mehr Flexi-

bilität ihrer Mittel, die zB dann von Bedeutung sein kann, wenn in Zukunft mit steigenden Zinserträgen gerechnet werden kann (*Hüttemann*, DB 2013, 774 [776]).

**Rücklage zum Erwerb von Gesellschafterrechten:** § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO regelt die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschafterrechten zur Erhaltung einer prozentualen Beteiligung an einer KapGes. Durch diese Rücklage soll es gemeinnützigen Körperschaften ermöglicht werden, ihre Gesellschafterstellung auch bei Kapitalerhöhungen gegen Einlage durch Ausübung der Bezugsrechte zu erhalten.

In § 62 Abs. 2 AO ist 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 werdenden Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zur Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke zu verwenden (vgl. *Emser*, NWB 13/2013, 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]).

Nach § 62 Abs. 3 und 4 AO ist es gemeinnützigen Körperschaften erlaubt, die dort aufgeführten Mittel ihrem Vermögen zuzuführen. Teilweise waren diese Regelungen früher im AEAO enthalten und sind durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034) im Jahr 2000 als § 58 Nr. 11 AO aF in die AO aufgenommen worden (vgl. näher hierzu *Hüttemann*, DB 2000, 1584).

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

175

Zu den vorgenannten formalen Anforderungen an die Satzung tritt nach § 63 Abs. 1 AO 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 (sog. materielle Satzungsmaßigkeit; ausführl. dazu *Kümpel*, DStR 2001, 152). Die stbegünstigte Körperschaft darf weder ihre satzungsmäßigen Zwecke aufgeben noch einer sonstigen Tätigkeit nachgehen. Sofern eine in der Satzung nicht genannte (stbegünstigte) Aktivität entfaltet werden soll, ist folglich eine Satzungsänderung erforderlich. Als Nachweis einer satzungsmäßigen Geschäftsführung wird typischerweise die Vorlage von Geschäfts- oder Tätigkeitsberichten sowie das Protokoll der Mitgliederversammlung verlangt (*Klein* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 63 AO Rz. 1).

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.

Die gesetzlichen Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung müssen während des gesamten VZ erfüllt sein (BFH v. 16.5.2007 – I R 14/06, BStBl. II

2007, 808). Begangene Verstöße gegen die Rechtsordnung müssen der Körperschaft zuzurechnen und strafrechtl. erheblich sein (BFH v. 29.8.1984 – I R 215/81, BStBl. II 1985, 106; BFH v. 27.9.2001 – V R 17/1999, BStBl. II 2002, 169). Die bloß unvollständige oder unpünktliche Abgabe von Steuererklärungen genügt idS 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.). Jedoch werden erwiesene LStVerkürzungen und nicht vollständig erklärte Einnahmen als Anlass gesehen, der betreffenden Körperschaft die Gemeinnützigkeit für einzelne VZ zu entziehen (BFH v. 15.1.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713). Ein Verstoß gegen die Anforderungen des § 63 AO ist ferner 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 idS. Nr. 9 sind die nachstehenden Tätigkeits- und Vermögensbereiche zu unterscheiden:

**Ideeller Bereich:** Zu den Einnahmen aus dem ideellen Bereich zählen insbes. Aufnahmegebühren, Mitgliedsbeiträge, Schenkungen und Spenden. Diese Einnahmen sind stfrei, weil hier die Satzungszwecke unmittelbar verwirklicht werden. Ebenfalls dem ideellen Bereich zuzuordnen sind sog. Hilfsgeschäfte, zB die Veräußerung nicht mehr benötigter Vermögensgegenstände (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 192 [1/2019]).

**Vermögensverwaltung** ist zwar keine gemeinnützige Tätigkeit, aber gleichwohl stfrei, weil sie wegen § 14 AO keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt. § 14 Satz 1 AO definiert den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden „und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen“. Dabei enthält § 14 Satz 3 AO zwei Regelbeispiele für eine vermögensverwaltende Tätigkeit, wonach diese idR vorliegt, „wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird“. Nach ganz überwiegender Ansicht sollen für die Auslegung des Begriffs „Vermögensverwaltung“ in § 14 Satz 3 AO die allgemeinen estrechtl. Grundsätze zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG) von Einkünften aus Kapitalvermögen (§§ 21, 22 Nr. 3 EStG) anwendbar sein (BFH v.

27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251; krit. hierzu *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, 3. Teil, Kap. 6, D 6.119). Der Bereich der Vermögensverwaltung wird danach überschritten, wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenen Vermögenswerten durch Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Vermögenswerten in den Vordergrund tritt (BFH v. 26.2.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693).

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** ist stpfl. (s. Anm. 177).

**Zweckbetrieb** ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aber stfrei ist, weil die stbegünstigten Zwecke verwirklicht werden (s. Anm. 181).

## bb) Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

### (1) Anknüpfung an § 14 AO

177

Die Stbefreiung ist gem. Nr. 9 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 stbegünstigten Körperschaft nach den allgemeinen Regeln zuzurechnen sind. Sinn dieser Regelung ist die Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen der stbegünstigten Körperschaft gegenüber stpfl. Anbietern vergleichbarer Leistungen. Auch ein Betrieb der LuF (§ 13 EStG) fällt darunter (BFH v. 5.6.1985 – I S 2/85, I S 3/85, BFH/NV 1986, 433).

**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 (ausführl. 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. Erforderlich ist jedoch eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, dh. eine Tätigkeit, die gegen Entgelt an den Markt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH v. 13.3.1991 – I R 8/88, BStBl. II 1992, 101).

**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).

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

**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, sofern diese nur vermögensverwaltend tätig ist (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2012, 858; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, DStR 2016, 1264). Ob eine an einer PersGes. beteiligte stbegünstigte 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 (BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; AEAO zu § 64 Abs. 1 Nr. 3), sofern die KapGes. ihrerseits nicht stbegünstigt ist oder eine ausschließlich vermögensverwaltende Tätigkeit betreibt (BFH v. 12.5.2004 – X R 59/00, BFH/NV 2004, 1184; BFH v. 7.3.2006 – X R 59/00, BFH/NV 2006, 1154; BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661; AEAO zu § 64 Abs. 1 AO Nr. 3). Die bloße Möglichkeit einer entscheidenden Einflussnahme durch die stbegünstigte Körperschaft genügt jedoch nicht; hiervon muss vielmehr tatsächlich Gebrauch gemacht werden (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 187 [1/2018]). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn zwischen der stbegünstigten 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, vgl. BFH v. 21.5.1997 – I R 164/95, BFH/NV 1997, 825).

**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 stbegünstigt 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; BFH 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 – IV C 4 - S 0171 – 93/02, 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 stbegünstigten 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; BFH 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).

179 Einstweilen frei.

## cc) Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

### 180 (1) Grundsatz: Insoweit Ausschluss der Steuerbefreiung

**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 Besteuerungsgrundlagen“. Einnahmen und Ausgaben sind dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach der Rspr. dann zuzuordnen, wenn dieser der Anlass für Entstehen ist (BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; vgl. aber zu den Einschränkungen dieses Kausalitätsprinzips *Klein* in *Klein*, 14. Aufl. 2018, § 64 AO Rz. 3f.).

**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 (*Klein in Klein*, 14. Aufl. 2018, § 64 AO Rz. 5). Die Saldierung mit dem Erg. aus einem Zweckbetrieb ist hingegen – selbst bei enger oder wechselseitiger Verflechtung – nicht möglich (BFH v. 5.2.1992 – I R 59/91, BFH/NV 1993, 341).

**Bagatellgrenze:** Übersteigen die Einnahmen (nicht: die Gewinne) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, 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 kstpfl. Einkommen der stbegünstigten Körperschaft, ist vom Einkommen ein Freibetrag iHv. 5 000 € abzuziehen (§ 24).

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

181

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; BFH v. 19.7.2010 – I B 203/09, BFH/NV 2011, 1).

Der Wettbewerb eines Zweckbetriebs zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung der stbegünstigten 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 stpfl. 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; BFH 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; BFH 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 Pflergetage 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 45000 € 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).

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

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/Eversberg*, DB 1990, 395 [401], mwN; vgl. RegE v. 13.3.1989, BTDrucks. 11/4176, 13). Steuerbegünstigte 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 worden, aber rückwirkend auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes noch offenen Fälle anzuwenden (§ 54 Abs. 3 idF des VereinsFG).

Einstweilen frei.

183–189

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

**Schrifttum:** *Felix*, Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuerrechte?, 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

#### a) Grundinformation

190

Nach Abs. 1 Nr. 10 sind im Bereich der Wohnungswirtschaft tätige Genossenschaften 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 StPflcht). 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 ausführl. 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.

#### b) Rechtsentwicklung

191

Nach früherer Rechtslage waren Stpfl., die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitengesetz (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 Einf. der sog. Gemeinnützigkeitsverordnung wurde den FinBeh. die Entscheidungsbefugnis über die stl. Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen genommen und auf die Anerkennungsbehörden als nichtsteuerliche 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 gemeinnütziger 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, Rz. 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 hiernach 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,

Rz. 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).

**MietwohnFördG v. 4.8.2019** (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306): Erhöhung der für Genossenschaften bestehenden Unschädlichkeitsgrenze in Abs. 1 Nr. 10 für nicht stbegünstigte Einnahmen von 10 % auf 20 %, wenn die Einnahmen aus dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen aus bestimmten Solaranlagen stammen.

**WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. **12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Abs. 1 Nr. 10 wurde redaktionell angepasst, indem der bisherige Begriff der „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch den im Genossenschaftsgesetz (GenG) inzwischen verwandten Begriff „Genossenschaften“ ersetzt wird.

**StGestaltMittG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2875; BStBl. I 2020, 127): In Abs. 1 Nr. 10 Satz 5 wird klargestellt, dass die Überlassung von Wohnungen an investierende Mitglieder nicht von der StBefreiung erfasst wird.

**JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die StBefreiung in Abs. 1 Nr. 10 wird durch Einfügung der Sätze 6 und 7 auf die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Obdachlosen in Wohnungen von stbefreiten Genossenschaften und Vereinen erweitert.

### c) Bedeutung

192

Abs. 1 Nr. 10 befreit Genossenschaften (bis VZ 2019: Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) sowie Vereine in Bezug auf die in der Vorschrift genannten Tätigkeiten partiell („insoweit“) von der StPflcht. Die Abschaffung der umfassenden StBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen begründete der Gesetzgeber in zweierlei Hinsicht. Zum einen bedürfte 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.

Um Anreize für den Ausbau der Solarstromerzeugung auf Wohngebäuden zu setzen und Mieter unmittelbar an der Energiewende zu beteiligen, wurde durch das Gesetz zur Förderung von Mieterstrom und zur Änderung weiterer Vorschriften des Erneuerbare-Energien-Gesetzes v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 253) im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG 2017) eine Mieterstromförderung eingeführt. Aufgrund der in Abs. 1 Nr. 10 bislang enthaltenen 10 %-Grenze sah der Steuergesetzgeber die Gefahr,

dass die Bereitschaft von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen gemindert werden könnte, sich im Bereich der Erzeugung von Solarstrom im Rahmen von Mieterstrommodellen zu betätigen. Die Neuregelung in Nr. 10 Sätze 3 und 4 sieht daher vor, dass Wohnungsgenossenschaften und -vereine für ihre Vermietungserträge auch dann die StBefreiung des Abs. 1 Nr. 10 erhalten, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die bisherige Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der Gesamteinnahmen übersteigen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen aber nicht 20 % ihrer Gesamteinnahmen übersteigen.

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 Genossenschaften 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) Genossenschaften**

Der Begriff der Genossenschaften 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).

196 **b) Vereine**

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). Zu den Wohnungen gehören auch Zuhörräume (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 Zuhörraums anzusehen, wenn verschiedene Mietverträge über die Vermietung der Wohnung und des Zuhörraums 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, Rz. 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. WoBauG 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, Rz. 16).

**bb) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder**

**(1) Mitglied**

198

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 Bei-

trittserklärung (§§ 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 (*Pöhlmann in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs*, 4. Aufl. 2012, § 18 GenG Rz. 4). 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/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, Rz. 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.

**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, Rz. 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, Rz. 27).

**Überwiegende Bestimmung für Mitglieder:** Die Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen müssen überwiegend für die Mitglieder bestimmt sein. Maßgeblich ist insoweit die subjektive Bestimmung der Genossenschaft bzw. des Vereins. Die Auffassung der FinVerw. (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730 – 24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 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 überwiegende 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 (so zB *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 200 [1/2016], wonach die Einrichtung dann überwiegend für Mitglieder bestimmt ist, wenn über längere Sicht gesehen mehr als 50 % der Benutzer Mitglieder sind). 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 Rz. 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. Die Notwendigkeit dürfte im Erg. dann zu bejahen sein, wenn ein anderer Betreiber nicht oder nur zu wesentlich ungünstigeren Bedingungen gefunden werden könnte (so auch *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rz. 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, Rz. 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 StPflicht). Vor diesem Hintergrund 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. Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Gewerbebetrieb (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730 – 24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 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, Rz. 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 VU für von der Vermietungsgenossenschaft abgeschlossene Versicherungsverträge über Schäden (durch Feuer, Glasbruch, Wassereintritt, 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 (vgl. jedoch die Erhöhung dieser Unschädlichkeitsgrenze wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen nach Satz 3, Anm. 205). 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, Rz. 32 ff.). Einnahmen sind hiernach alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dieser Einnahmegriff 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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, Rz. 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; BFH 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) einnahmeminierend bzw. -erhöhend zu berücksichtigen sein (vgl. *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rz. 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 Geschäftsleiters 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, Rz. 52).

205 **g) Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze auf 20 % wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen (Abs. 1 Nr. 10 Sätze 3 und 4)**

Die StBefreiung bleibt nach Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 erhalten, wenn die anderen Einnahmen wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die Unschädlich-

keitsgrenze von 10 % übersteigen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen jedoch nicht mehr als 20 % ihrer Gesamteinnahmen ausmachen.

Die Regelung in Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 wurde durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (MietwohnFördG) v. 4.8.2019 (BGBl. I 2019, 1122; BStBl. I 2019, 1306) eingeführt und gilt ab dem VZ 2019. Aufgrund der in Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 bislang enthaltenen 10 %-Grenze sah der Steuergesetzgeber die Gefahr, dass die Bereitschaft von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen gemindert werden könnte, sich im Bereich der Erzeugung von Solarstrom im Rahmen von Mieterstrommodellen zu betätigen. Satz 3 sieht daher vor, dass Genossenschaften und Vereine für ihre Vermietungserträge auch dann die StBefreiung des Abs. 1 Nr. 10 erhalten, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar höher sind als die bisherige Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der Gesamteinnahmen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen aber nicht 20 % ihrer Gesamteinnahmen übersteigen.

Die Förderung gilt nach Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 jedoch nur, wenn das Unternehmen Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen erzielt, für den es unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 3 EEG 2017 einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat. In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber klargestellt, dass zu diesen Einnahmen auch solche aus der zusätzlichen Stromlieferung iSd. § 42a Abs. 2 Satz 6 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) sowie Einnahmen aus der Einspeisung von Strom aus diesen Anlagen gehören (Abs. 1 Nr. 10 Satz 4).

#### **h) Keine Steuerbefreiung für die Überlassung von Wohnungen an investierende Mitglieder (Abs. 1 Nr. 10 Satz 5)**

206

Der durch das StGestaltMittG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2875; BStBl. I 2020, 127) eingefügte Abs. 1 Nr. 10 Satz 5 stellt klar, dass investierende Mitglieder gem. § 8 Abs. 2 GenG keine Mitglieder iSd. Satzes 1 sind. „Investierende Mitglieder“ sind nach der Legaldefinition in § 8 Abs. 2 GenG solche Mitglieder, die für die Nutzung oder Produktion der Güter bzw. die Nutzung oder Erbringung der Dienste der Genossenschaft nicht in Frage kommen. Investierende Mitglieder können die Wohnungsgenossenschaft daher allenfalls außerhalb des die Selbsthilfeeinrichtung prägenden Mitgliedergeschäftes (dh. wie Dritte) nutzen. Steuerbefreit nach Abs. 1 Nr. 10 sollen aber insbes. nur solche Tätigkeiten sein, bei denen die Körperschaft ihren Mitgliedern Genossenschaftswohnungen zur Nutzung überlässt. Der Selbsthilfecharakter kommt also dadurch zum Ausdruck, dass diesen Mitgliedern dabei alle Mitgliedschaftsrechte eingeräumt werden (vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 11.12.2019, BTDrucks. 19/15876, 69). Dies ist bei investierenden Mitgliedern jedoch regelmäßig nicht der Fall, weshalb die Überlassung von Wohnungen an diese Mitglieder nicht von der StBefreiung erfasst wird.

#### **i) Erweiterung der Steuerbefreiung auf die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Obdachlosen in Wohnungen von steuerbefreiten Genossenschaften und Vereinen (Abs. 1 Nr. 10 Sätze 6 und 7)**

207

Der durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) eingefügte Satz 6 überführt eine bisher im Billigkeitswege gewährte StBefreiung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern in Wohnungen von stbefreiten Genossenschaften und Vereinen (vgl. BMF v. 20.11.2014 – IV C 2 - S 2730/0 – 01, BStBl. I 2012, 1613) in das KStG. Damit wird

der Anwendungsbereich auf alle Wohnungslosen erweitert, so dass neben Bürgerkriegsflüchtlings und Asylbewerbern auch bspw. Obdachlose von der Regelung erfasst werden. Diesen Genossenschaften und Vereinen wird es durch die Änderung dauerhaft ermöglicht, sich im Bereich der vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen zu engagieren, ohne die StBefreiung zu gefährden. Ferner wird in dem neu eingefügten Satz 6 geregelt, dass die Vergünstigung von Mietverträgen, die von jPöR mit der Wohnungsgenossenschaft oder dem -verein abgeschlossen werden, auf Mietverträge ausgedehnt wird, die die Wohnungsgenossenschaft oder der -verein mit stbefreiten Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 9 (gemeinnützige Körperschaften) zur Unterbringung von Wohnungslosen abschließt.

Die Regelung in Satz 7 stellt klar, dass eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder dem Abschluss eines Vertrags iSd. Satzes 6 gleichsteht.

208–209 Einstweilen frei.

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

### 210 1. Grundinformation

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. Sind die Einnahmen aus den stbegünstigten Tätigkeiten gleich hoch oder niedriger als die aus den nicht stbegünstigten Tätigkeiten, tritt eine partielle StPflicht der Einnahmen aus dem nicht begünstigten Bereich ein (R 5.10 Satz 5 KStR).

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

### 211 2. Rechtsentwicklung

**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 mW 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).

### 3. Begünstigte Unternehmen (Abs. 1 Nr. 12 Satz 1)

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 Erg. 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 (R 5.10 Satz 2 KStR). Für die Durchführung anderer Tätigkeiten außerhalb des Bereichs von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen besteht eine partielle StPflcht, wenn diese Tätigkeiten nicht überwiegen (R 5.10 Satz 5 KStR). Übersteigen die Einnahmen dieser nicht privilegierten Tätigkeiten die Einnahmen aus den stbegünstigten Tätigkeiten, entfällt die StBefreiung insgesamt (R 5.10 Satz 6 KStR).

**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 (R 5.10 Satz 3 KStR).

Die Durchführung umfasst alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahmen dienen, insbes. auch die erforderliche Landbeschaffung (R 5.10 Satz 4 KStR).

**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 R 5.10 Satz 5 KStR 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 4. Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen

Das Reichssiedlungsgesetz und die Bodenreformgesetze der Länder enthalten keine Bestimmungen darüber, was gemeinnützige Zwecke im Sinne dieser Gesetze 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 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 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 – IV B 7 - S 2730 – 65/89, BStBl. I 1989, 271, unter A.I.2, letzter Abs.).

#### 214 5. Rechtsfolge

Übersteigen die Einnahmen des Siedlungsunternehmens aus Tätigkeiten außerhalb der Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen im ländlichen Raum die Einnahmen, die mit den zuvor genannten Kerntätigkeiten erzielt werden, entfällt die StFreiheit insgesamt. Für die Definition der Einnahmen ist § 8 Abs. 1 EStG maßgeblich. 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 StPflcht). Die Ermittlung des Verhältnisses der Einnahmen des begünstigten Bereichs zu denen des nicht begünstigten Bereichs hat für jeden VZ zu erfolgen.

215–219 Einstweilen frei.

### XIII. Land- und forstwirtschaftliche 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?, *StuW* 1958, 1 und 618; *Klein*, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, *StuW* 1958, 586; *Paulick*, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, *StuW* 1958, 589; *Mahlmann*, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung – eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 800 Mio. DM?, *DB* 1972, 1548; *Lange*, Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, *NWB F.* 4, 3227 (32/1981); *Krebs*, Änderungen des Körperschaftsteuerrechts zur Jahreswende 1989/90, *BB* 1990, 527; *Kulosa*, Anmerkung 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/Schöpfli/Meulenbergh*, *Genossenschaftsgesetz*, München, 15. Aufl. 2011; *Pöhlmann/Fandrich/Bloehs*, *Genossenschaftsgesetz*, München, 4. Aufl. 2012; *Henssler/Strohn*, *Gesellschaftsrecht*, München, 4. Aufl. 2019.

#### a) Grundinformation

220

Genossenschaften 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 Genossenschaften 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. Genossenschaften sind nach § 1 GenG juristische Personen des Privatrechts mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, die die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezwecken (vgl. näher *Geibel* in *Henssler/Strohn*, *Gesellschaftsrecht*, 4. Aufl. 2019, § 1 GenG Rz. 11). 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 die GewSt (§ 3 Nr. 8 GewStG). Unter den Begriff „Verein“ fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 (R 5.11 Abs. 1 Satz 2 KStR; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 274).

**Partielle Steuerbefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1:** Die Stbefreiung gilt grds. partiell für Einkünfte, die daher rühren, dass ein(e) land- und forstw. 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 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2:** Betragen jedoch die Einnahmen, die nicht aus begünstigten Tätigkeiten iSd. Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d herrühren oder aus dem 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 KStPfl. aller Einkünfte.

**Sonderregelung für erweiterte Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 14 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 Molkereigenossenschaften von der KSt v. 18.2.1922 (RStBl. 1922, 99) waren Molkereigenossenschaften, die aufgrund zwangswirtschaftlicher Vorschriften ihren Geschäftsbetrieb auf Nichtmitglieder ausdehnten, wie Genossenschaften zu behandeln, 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 Revisionsverband 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 Wirtschaftsgenossenschaften, 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 Erwerbsgesellschaften angesehen. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde bei ihnen nicht besteuert. Sie waren lediglich mit den Einkünften aus LuF, aus Kapitalvermögen und aus VuV stpfl. Nichtmitgliedergeschäfte führten zur vollen StPflicht.

**KStG 1934:** Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften waren wie KapGes. grds. in vollem Umfang stpfl. Der RdF wurde jedoch in § 23 ermächtigt, für bestimmte 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 Geschäftsbetrieb erstreckte auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstw. Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände oder auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstw. 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 StErmäßigung auf ein Drittel vor. Der Abzug von Warenrückvergütungen war in § 5 geregelt. § 6 sah schließlich eine Regelung über die stl. Anfangsbilanz bei Beginn der StPflicht vor. Vgl. Einführungs-erlass v. 11.12.1939 (RStBl. 1939, 1198) so-

wie 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 Warenrückvergütungen 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 Geschäftsbetrieb 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 StPflicht (§ 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 forstw. Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wurde damit ge-

genstandslos. 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 StPflicht 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).

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Redaktionelle Anpassungen in Abs. 1 Nr. 14, indem der bisherige Begriff der „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch den im Genossenschaftsgesetz (GenG) inzwischen verwandten Begriff „Genossenschaften“ ersetzt wurde.

224 **c) Bedeutung**

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). 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), so dass die mit dem Zusammenschluss zu einem selbständigen KStSubjekt verbundene Doppelbelastung vermieden wird (Gutachten BFH v. 8.9.1952 – I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38). 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 Mitgliederbetrie-

ben 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.

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 Genossenschaft bzw. einem Verein ermöglicht den Mitgliedern eine Steigerung der Produktion. Hierdurch ergibt sich eine bessere Versorgung der Bevölkerung mit land- und forstw. 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 Kooperationen 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.

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.

#### d) Geltungsbereich

225

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die KStBefreiung tritt grds. ein, soweit sich der Geschäftsbetrieb auf die in Abs. 1 Nr. 14 genannten Tätigkeiten beschränkt (s. Anm. 228 ff.) und im Bereich der LuF liegt (s. Anm. 229).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Nach Abs. 1 Nr. 14 können nur bestimmte unbeschränkt kstpfl. Genossenschaften sowie Vereine von der KSt befreit werden (zu Einzelheiten s. Anm. 227 ff.), deren Mitglieder grds. Land- und Forstwirte sein müssen (s. Anm. 229).

#### e) Verfahrensfragen

226

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 Genossenschaft 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 Genossenschaften sowie Vereinen auf einen „Geschäftsbetrieb“, der bestimmten Kriterien im land- und forstw. 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. Bei dem genossenschaftsrechtl. Förderzweck handelt es sich um das „charakteristische Merkmal der Rechtsform“ einer Genossenschaft (BTDrucks. 16/1025, 81).

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 Rz. 21). Gleichwohl wird die Genossenschaft zur Erfüllung ihrer Förderleistungsfähigkeit praktisch immer unternehmerisch an Märkten tätig werden und wird daher einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen müssen (vgl. *Geibel in Hensler/Strohn*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2019, § 1 GenG Rz. 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 Hilfsgeschäfte 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.

**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 zugutekommen. 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 um Tätigkeiten im Bereich der LuF (Buchst. b und c) oder um Tätigkeiten in Zusammenhang mit land- und forstw. 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. Einkünfte aus LuF erzielt danach derjenige, der mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nachhaltig eine selbständige Betätigung ausübt, die einen der in § 13 Abs. 1 und 2 EStG aufgeführten Tatbestände erfüllt (BFH v. 15.10.1987 – IV R 91/85, BStBl. 1988, 257). 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 isolierender 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 dahinterstehenden Mitglieder bietet (vgl. BFH v. 8.9.1953 – I D 2/52 S, BStBl. III 1954, 38). Es muss sich hiernach um eine Tätigkeit handeln, die bei den

in der Genossenschaft oder dem Verein zusammengeschlossenen Land- und Forstwirten zum land- und forstw. Betrieb gehören würde, wenn sie diese Tätigkeit selbst ausübten. 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 Genossenschaft bzw. eines Vereins ist für die Beurteilung, ob der Bereich der LuF eingehalten wird, unerheblich. Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der Größe einer land- und forstw. tätigen Kooperation keine Grenze aufgestellt. Der Betrieb einer Kooperation kann daher eine Größenordnung erreichen, wie sie selbst bei außergewöhnlich großen land- und forstw. 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 modernsten 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 Genossenschaft bzw. eines Vereins können verschiedene Arten von Geschäften ausgeübt werden, an denen sich die StBefreiungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 14 orientiert. Für Genossenschaften enthält das 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. Im StRecht 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 Genossenschaften 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). Die zur Ausführung der Förderleistung geschlossenen Rechtsgeschäfte mit den Mitgliedern sind die Förder- oder Zweckgeschäfte. Hiervon zu trennen sind die Gegengeschäfte und die anderen Geschäfte (Hilfs- und Nebengeschäfte), die im Rahmen des Geschäftsbetriebs (s. Anm. 228) mit Dritten geschlossen werden und die Fördergeschäfte mit den Mitgliedern erst ermöglichen. 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 Geschäfte, die beschränkt sind

- auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstw. Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände (Nutzungsgenossenschaft, -verein),
- auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstw. 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 forstw. 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 forstw. 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 stbegünstigten 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 Vermu-

tung 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 Rz. 10 [6/2019]), ist gleichwohl fraglich: In dem Urte. 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 (R 5.11 Abs. 6 Nr. 3 KStR). 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 Hilfgeschäfte:** Zu den Hilfgeschäften 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 an-

deren 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

#### ee) 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 ei-

nen 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; BFH v. 8.3.1972 – I R 183/70, BStBl. II 1972, 498; BFH 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 Mitgliedergeschäfte**

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 Genossenschaft 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.

Der BFH (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 (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 forstw. Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände, kommt nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a eine StBefreiung in Betracht. Es handelt sich um sog. Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine. Die landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften verkörpern den Gedanken der genossenschaftlichen Selbsthilfe in besonderem Maße. Angesichts der Vielzahl land- und forstw. 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 forstw. 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 Erntebergung (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 Nutzungen nicht ausschließlich in den land- und forstw. 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 Genossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstw. 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 forstw. 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 forstw. 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 Genossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die

Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstw. Erzeugnisse beschränkt. Voraussetzung ist, dass die Bearbeitung oder Verwertung selbst im Bereich der LuF liegt. Nach dieser Vorschrift können zB Molkerei-, Winzer-, Eierverwertungs- und Viehverwertungsgenossenschaften 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 forstw. 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 forstw. 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 forstw. 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 (BFH 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 5.12 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 5.13 KStR eine Reihe von unschädlichen und schädlichen Tätigkeiten aufgelistet.

**Pfropfbenggenossenschaften**, 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 5.14 KStR zugestanden, dass auch reine Pfropfbenggenossenschaften 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 Genossenschaften sowie Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstw. 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 forstw. 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 forstw. 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 steuer-schädlich. 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 forstw. Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder erfolgen. Zum Begriff „land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse“ vgl. Anm. 240. Es muss sich um Erzeugnisse handeln, die in den land- und forstw. Betrieben der Mitglieder gewonnen werden.

### 3. Rechtsfolge: Grundsätze und Ausnahmen der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 14 Sätze 2 und 3)

#### a) Vollständige und partielle Steuerbefreiung

242

Genossenschaften 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 GewSt (§ 3 Nr. 8, 14 GewStG).

**Volle Steuerpflicht bei Überschreiten der 10 %-Grenze (Abs. 1 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 stpfl. (partielle StPflcht). 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. In Bezug auf den Wegfall oder den Beginn der StPflcht gilt § 13.

**Ausnahme für 10 %-Grenze (Abs. 1 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 erheblichen Umfang Geschäfte mit Nichtmitgliedern durchführen, nicht durch den Verlust der 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 bei Genossenschaften nach den Grundsätzen über die stl. Gewinnermittlung; der Zufluss iSd. § 11 EStG ist nicht maßgebend (R 5.11 Abs. 2 KStR). Gleiches gilt grds. für Vereine, wonach es ebenfalls nicht auf den Zufluss ankommt, jedenfalls soweit die nicht begünstigten Tätigkeiten gewerblich sind und die Gewinne durch Vermögensvergleich ermittelt werden; soweit der Verein seine Gewinne jedoch nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt oder er Überschusseinkünfte erzielt, ermitteln sich die Einnahmen durch das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 EStG (von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 245 [1/2018]).

**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 Genossenschaften 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. Wird eine stfreie Genossenschaft durch behördliche Anordnung zu bestimmten Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern gezwungen (sog. Zwangsgeschäfte), bleibt die Stfreiheit grds. erhalten. Die Einnahmen aus derartigen Nichtmitgliedergeschäften sind jedoch stpfl. (glA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 231 [1/2016]).

**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 Einf. der partiellen StPfl. 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 zu Abs. 1 Nr. 15

Die Vorschrift befreit den nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 unbeschränkt stpfl. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (PSV aG) von der KSt. Eine entsprechende Stbefreiung des PSV aG für die GewSt enthält § 3 Nr. 19 GewStG.

Der PSV aG ist Träger der Insolvenzversicherung 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 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.

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; *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 298). Der PSV aG bezweckt ferner nicht die Erzielung von Gewinnen (vgl. § 2 Abs. 3 der Satzung).

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 Insolvenzversicherung 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.

Der PSV aG ist inzwischen auch Träger der Insolvenzversicherung von Versorgungszusagen Luxemburger Unternehmen nach Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg über die Zusammenarbeit im Bereich der Insolvenzversicherung betrieblicher Altersversorgung v. 22.9.2000 (BGBl. II 2001, 1258).

## **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 Insolvenzversicherung 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.

### **b) Wahrnehmung der Aufgaben der Insolvenzversicherung 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 Insolvenzversicherung unterliegt der PSV aG der Versicherungsaufsicht, die heute von der BaFin wahrgenommen wird.

Nach § 2 seiner Satzung sind die Aufgaben des PSV aG auf die Insolvenzversicherung nach dem BetrAVG beschränkt. Unschädlich ist insoweit, dass der PSV aG die Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung auch für das Großherzogtum Luxemburg gewährleistet; diese Aufgabe ist in § 14 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG ausdrücklich erwähnt (BTDrucks. 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 (dh. Arbeiter und Angestellte einschließlich der zur Berufsausbildung Beschäftigten) und sog. arbeitnehmerähnliche Personen sein.

**Art und Höhe der Leistungen:** Die Insolvenzversicherung nach dem BetrAVG erstreckt sich auf betriebliche Versorgungsansprüche iSd. § 1 BetrAVG, also Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung, die einem ArbN aus Anlass eines Arbeitsverhältnisses vom ArbG zugesagt werden sowie gesetzlich unverfallbare Versorgungsanwartschaften (§ 1b BetrAVG). Zulässige Versorgungsformen sind dabei unmittelbare Versorgungszusagen (Direktzusagen) des ArbG sowie mittelbare Versorgungszusagen über UKassen und Pensionsfonds. Direktversicherungen sind nur erfasst bei unwiderruflicher Bezugsberechtigung des ArbN sowie außerdem bei Abtretung, Verpfändung oder Beleihung 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). Diesem gleichgestellt sind Fälle, in denen

- Leistungen aus einer Direktversicherung aufgrund der in § 1b Abs. 2 Satz 3 genannten Tatbestände nicht gezahlt werden und der ArbG seiner Verpflichtung nach § 1b Abs. 2 Satz 3 wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht nachkommt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BetrVG),
- eine UKasse die nach ihrer Versorgungsregelung vorgesehene Versorgung nicht erbringt, weil über das Vermögen oder den Nachlass eines ArbG, der der UKasse Zuwendungen leistet, das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist (§ 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BetrVG),
- über das Vermögen oder den Nachlass des ArbG, dessen Versorgungszusage von einem Pensionsfonds oder einer Pensionskasse durchgeführt wird, das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und soweit der Pensionsfonds oder die Pensionskasse die nach der Versorgungszusage des ArbG vorgesehene Leistung nicht erbringt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BetrVG).

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 4 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. 2a iVm. § 2 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 Insolvenzsicherung 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).

Einstweilen frei.

254–259

## XV. Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute (Abs. 1 Nr. 16)

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16

#### a) Grundinformation

260

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

261

**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 allg. 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 StPflcht 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 Begr. BTDruks. 15/3418).

**StÄndG 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Regelung in Nr. 16 wird neu gefasst. Hintergrund war die Umsetzung umfassender Neuregelungen aus Anlass der Neugestaltung der Einlagensicherungssysteme im Rahmen der Aufhebung des Einlagen- und Anlegerentschädigungsgesetzes (EAEG) und Einf. des Einlagensicherungsgesetzes (EinSiG) und des Anlegerentschädigungsgesetzes (AnlEntG) durch das DGS-G-Umsetzungsgesetz v. 28.5.2015 (BGBl. I 2015, 786).

**Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten v. 12.5.2021** (BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935): Nr. 16 Buchst. b wird um Wertpapierinstitute erweitert. Der Begriff „Wertpapierinstitut“ wurde durch das Wertpapierinstitutsgesetz (WpIG) neu eingeführt. Hierbei handelt es sich um ein Unternehmen, das gewerbsmäßig oder in einem Umfang, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, Wertpapierdienstleistungen allein oder zusammen mit Wertpapiernebenleistungen oder Nebengeschäften erbringt, § 2 Abs. 1 WpIG. Um eine für diese Unternehmen eigenständige und risikoadäquate Aufsicht herbeizuführen, wurde mit dem WpIG ein spezifisches Aufsichtssystem für eben solche Wertpapierfirmen geschaffen. Die Erweiterung in Nr. 16 Buchst. b stellt eine notwendige Folgeänderung dar, um die Steuererleichterung dieser Vorschrift auch auf Systeme zum Schutz von Kunden solcher Wertpapierinstitute zu erstrecken.

## 2. Begünstigter Personenkreis

### 262 a) Einlagensicherungssysteme und Entschädigungseinrichtungen (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a)

Von der KSt befreit sind zunächst Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sie Einlagensicherungssysteme iSd. § 2 Abs. 1 des Einlagensicherungsgesetzes (EinSiG) bzw. als Entschädigungseinrichtungen iSd. Anlegerentschädigungsgesetzes (AnlEntG) ihre gesetzlichen Pflichtaufgaben erfüllen.

**Einlagensicherungssysteme iSd. § 2 Abs. 1 EinSiG** sind einerseits gesetzliche Entschädigungseinrichtungen gem. § 22 Abs. 2 EinSiG und andererseits institutsbezogene Sicherungssysteme, die nach § 43 EinSiG als Einlagensicherungssysteme anerkannt sind. Diese Definitionen entsprechen Art. 1 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 der Einlagensicherungsrichtlinie (RL 2014/49/EU), wonach Einlagensicherungssysteme entweder als gesetzliche Entschädigungseinrichtungen oder als amtlich anerkannte institutsbezogene Sicherungssysteme ausgestaltet werden können.

In der Bundesrepublik Deutschland sind die beiden gesetzlichen Entschädigungseinrichtungen die Entschädigungseinrichtung deutscher Banken GmbH und die Entschädigungseinrichtung des Bundesverbandes Öffentlicher Banken Deutsch-

land GmbH. Die bislang bestehende Aufgabenzuweisung und Organisation blieb durch die Neuregelung des EinSiG unangetastet (BRDrucks. 637/14, 72).

Bei den institutsbezogenen Sicherungssystemen handelt es sich um solche, die nach § 43 EinSiG als Einlagensicherungssysteme anerkannt sind. Die Anerkennung nach dieser Norm setzt voraus, dass das System bereit ist, die Entschädigung der Gläubiger der dem System zugehörigen CRR-Kreditinstitute gem. §§ 5 bis 15 EinSiG zu übernehmen, dass es die Voraussetzungen von Art. 113 Abs. 7 der CRR-Verordnung erfüllt und dass es hinreichende Gewähr für die ordnungsgemäße Erfüllung seiner Auflagen nach dem EinSiG bietet. Hierbei handelt es sich um Sicherungseinrichtungen des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes und des Bundesverbandes der Deutschen Volks- und Raiffeisenbanken.

**Entschädigungseinrichtungen iSd. AnlEntG** sind bei der Kreditanstalt für Wiederaufbau eingerichtete Sondervermögen des Bundes (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AnlEntG). In der Bundesrepublik Deutschland ist dies die Entschädigungseinrichtung der Wertpapierhandelsunternehmen. Das AnlEntG regelt nur noch die Sicherung und Entschädigung von Verbindlichkeiten aus Wertpapiergeschäften der übrigen Finanzunternehmen. Ihr zugeordnet sind folglich Finanzdienstleistungsinstitute iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 4 Buchst. a bis c des Kreditwesengesetzes, bestimmte Kreditinstitute, die keine CRR-Institute (vormals: Einlagenkreditinstitute) sind sowie externe Kapitalverwaltungsgesellschaften iSd. § 17 des Kapitalanlagegesetzbuchs.

**b) Nicht als Einlagensicherungssysteme anerkannte vertragliche Systeme zum Schutz von Einlagen und institutsbezogene Sicherungssysteme (Abs. 1 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b)**

263

Von der KSt befreit sind ferner nicht als Einlagensicherungssysteme anerkannte vertragliche Systeme zum Schutz von Einlagen und institutsbezogene Sicherungssysteme iSd. § 61 EinSiG, sofern die in Satz 1 Buchst. b weiter genannten Anforderungen erfüllt sind. § 61 EinSiG setzt die Anforderungen aus Art. 1 Abs. 3 Satz 2 der Einlagensicherungsrichtlinie für nicht anerkannte institutsbezogene Sicherungssysteme sowie für vertragliche Systeme, die den Schutz von Einlagen vorsehen, um (vgl. BRDrucks. 637/14, 84). Hierbei handelt es sich also einerseits um nicht anerkannte Sicherungseinrichtungen, dh. um solche, die den Voraussetzungen des § 43 EinSiG nicht entsprechen. Andererseits sind vertragliche Systeme, die den Schutz von Einlagen vorsehen, von der Norm erfasst. Derartige vertragliche Einlagensicherungssysteme, die einen Rechtsanspruch auf Entschädigung gewähren, sind in der Bundesrepublik Deutschland jedoch nicht existent (BTDrucks. 18/3786, 54).

**c) Sicherungsfonds iSd. §§ 223 und 224 VAG (Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 Alt. 1 iVm. Satz 1)**

264

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 beliehener Entschädigungseinrichtungen (vgl. BTDrucks. 15/3418, 27). Die Befreiung gilt erstmals für den VZ 2005 (vgl. § 34 Abs. 3b KStG i d F des Gesetzes v. 15.12.2004).

265 **d) Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei  
Wohnungsbaugenossenschaften mit Spareinrichtungen  
(Abs. 1 Nr. 16 Satz 3 Alt. 2 iVm. Satz 1)**

Nach Nr. 16 Satz 3 sind „Einrichtungen zur Sicherung von bei Wohnungsgenossenschaften 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).

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. 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 stbeganstigte Zwecke bei der Beendigung des Bestehens der gemeinnützigen Körperschaft (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 16 Rz. 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 Rz. 15 [4/2013]); nachträgliche Verstöße gegen die Vermögensbindung führen zum Entzug der StBefreiung (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 304a).

Ferner muss sich auch die tatsächliche Geschäftsführung der Sicherungseinrichtung auf die ausschließliche Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben beschränken und damit dem Satzungszweck entsprechen (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 304; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 250 [1/2016]). 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 Rz. 17 [4/2013]).

267 **4. Ausschluss der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe  
(Abs. 1 Nr. 16 Satz 4)**

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 Rz. 19 [4/2013]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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 Rz. 258 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 305).

268–269 Einstweilen frei.

**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) mW 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 Bauunternehmer 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.

**c) Bedeutung der Vorschrift**

272

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 Rz. 260 [1/2018]), 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 Rz. 260 [1/2018]), ist eine StBefreiung gerechtfertigt (Märtens in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 306). Auf die Rechtsform der Körperschaft kommt es nicht an (Alber in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rz. 3 [4/2013]; Märtens in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 308).

**2. Voraussetzung der Steuerbefreiung****a) Bürgschaftsbanken**

273

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.).

Der finanzielle Aufbau der Bürgschaftsbanken erfolgt durch das Stammkapital, das von Kammern, Wirtschaftsverbänden, Innungen, Kreditinstituten und VU 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, VU, Leasinggesellschaften und Beteiligungsgesellschaften für Kredite, Leasingförderungen 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 Rz. 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; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 260 [1/2016]; einschränkend *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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, die nicht mittelständisch sind (BFH v. 21.10.1999 – I R 14/98, BStBl. II 2000, 325; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 17 Rz. 7 [4/2013]; aA *Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 309; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 261 [1/2016]).

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 Rz. 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 Rz. 261 [1/2018]).

### c) Vermögens- und Überschussverwendung

275

Voraussetzung der StBefreiung ist nach Nr. 17 Satz 2, dass das Vermögen (einschließlich des Nennkapitals) 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/Drüen, § 5 Rz. 262 [1/2016]). Aufgrund der strengen Vermögensbindung ist das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unzulässig und führt zum vollständigen Wegfall der StBefreiung (von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 261 [1/2018]; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 310). Dies betrifft jedoch nicht eine angemessene Vermögensverwaltung, so dass diese als zulässig anzusehen ist (Frotscher in Frotscher/Drüen, § 5 Rz. 262 [1/2016]). 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 StPflicht (BFH v. 15.12.1976 – I R 235/75, BStBl. II 1977, 490; Märten in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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

#### a) Grundinformation

280

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 stbe-günstigten 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) mW ab VZ 1993 eingeführt.

282 **c) Bedeutung der Vorschrift**

Nr. 18 befreit Wirtschaftsförderungsgesellschaften von der KSt. Derartige Gesellschaften 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, 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 (BTDrucks. 12/4487, 61).

## 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/Drüen*, § 5 Rz. 264 [1/2016]). 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, Rz. I; FG Schl.-Holst. v. 3.9.1997 – I 1095/94, EFG 1998, 520, rkr.; *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 322; krit. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 271 [1/2016]).

284 **b) Zweckrichtung der begünstigten Tätigkeiten**

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; BFH v. 25.3.2015 – I R 91/12, BFH/NV 2015, 1111; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 266 [1/2016]; *von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 265 [1/2018]).

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 Ansiedelung 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 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 Rz. 265 [1/2018]). 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, Rz. 2) sind auch die folgenden Maßnahmen der regionalen Wirtschaftsförderung stbegünstigt:

- 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 Rz. 7 [4/2013]; *von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 265 [1/2018]), 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; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 266 [1/2016]).

#### 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 (BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738 – 17/95, BStBl. I 1996, 54, Rz. I; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 272 [1/2016] mwN; *Oppermann*, DB 1994, 1489). Damit ist die Anwendung der StBefreiung zB ausgeschlossen, wenn Gebietskörperschaften zwar Mehrheitsgesellschafter, ihre Stimmrechte aber über eine Stimmbindungs-GbR ausgeschlossen sind. Eine etwaige Beteiligung sonstiger KdöR (Industrie- und Handelskammern, Sparkassen) zählen nicht zur 50 %-Grenze (BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738 – 17/95, BStBl. I 1996, 54, Rz. I).

#### 287 e) Vermögens- und Überschussverwendung

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 etwa erzielte Überschüsse der Wirtschaftsförderungsgesellschaft nur für den im Gesetz ausdrücklich genannten Zweck „Wirtschaftsförderung“ verwendet werden dürfen. Daher schließen Tätigkeiten jedweder Art, die keine Wirtschaftsförderung darstellen, die StBefreiung aus, selbst wenn diese Tätigkeiten eine nur untergeordnete Bedeutung haben (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 273 [1/2016]). Ebenso führt das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zum vollständigen Wegfall der StBegünstigung (Hess. FG v. 3.9.2013 – 4 K 965/11, EFG 2014, 1225, rkr.; *von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 266 [1/2018]). Eine Beteiligung an anderen Wirtschaftsförderungsgesellschaften ist jedoch dann unschädlich, wenn diese selbst unmittelbar dem Zweck der Wirtschaftsförderungsgesellschaft dient (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 270 [1/2016]).

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die StBefreiung ist für jeden VZ gesondert zu prüfen (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 325). 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

mW für die Vergangenheit (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 18 Rz. 13 [4/2013]), wobei die StPflcht 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). Das folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift, der die Steuerbefreiung an die Voraussetzung knüpft, dass (nahezu) ausschließlich wirtschaftsfördernde Tätigkeiten iSd. Vorschrift ausgeübt werden (BFH v. 3.8.2005 – I R 37/04, DStRE 2006, 235 [237] = FR 2006, 315).

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. Eine eigenständige Regelung für diese Betriebe wurde als erforderlich angesehen, da die frühere Anerkennung dieser Betriebe als gemeinnützig zweifelhaft geworden war. Damit wurde für Gesamthafenbetriebe – wie mit § 5 Abs. 1 Nr. 17 für Bürgschaftsbanken (Anm. 272) und § 5 Abs. 1 Nr. 18 für Wirtschaftsförderungsgesellschaften (Anm. 282) – eine in rechtl. Hinsicht einwandfreie Grundlage einer StBefreiung geschaffen. 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) mW 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 (vgl. BTDrucks. 12/5016, 91), wurde Nr. 19 zur Aufrechterhaltung der StBefreiung als eigenständige StBefreiung in das KStG eingefügt.

#### c) Bedeutung der Vorschrift

292

In größeren deutschen Küsten-/Hafenstätten sind nach dem Gesetz über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafenarbeiter v. 3.8.1950 (BGBl. I 1950, 352) sog. Gesamthafenbetriebe/Gesamthafenbetriebsgesellschaften gebildet wor-

den, deren Hauptaufgabe es ist, qualifizierte Hafendarbeiter 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 Hafendarbeiter 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).

## 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 Hafendarbeit geleistet wird, zur Schaffung stetiger Arbeitsverhältnisse für Hafendarbeiter gebildet werden (vgl. § 1 Abs. 1 Gesetz über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafendarbeiter (GesamthafenbetriebsG) v. 3.8.1950 (BGBl. I 1950, 352)). Um eine StBefreiung zu erlangen, ist eine staatliche Genehmigung des Betriebs erforderlich (vgl. § 2 Abs. 2 GesamthafenbetriebsG). Zuständig ist die oberste Arbeitsbehörde des Landes. Die Genehmigung ist widerruflich (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 19 Rz. 5 [4/2013]). Eine bestimmte Rechtsform ist nicht vorgeschrieben; diese hat der Gesamthafenbetrieb nach Maßgabe der geltenden Gesetze bei seiner Errichtung selbst zu bestimmen (§ 2 Abs. 1 GesamthafenbetriebsG).

### 294 b) Begünstigte Tätigkeiten

Nach Nr. 19 Satz 1 sind Gesamthafenbetriebe von der KStPflcht 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. Erbringen Gesamthafenbetriebe neben den stbegünstigten auch andere (dh. nicht stbegünstigte) Tätigkeiten, führt dies nicht zum Wegfall der StBefreiung. Dies bringt der gesetzliche Wortlaut der Nr. 19 („soweit“) unmissverständlich zum Ausdruck (glA *von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 269 [1/2018]).

### 295 c) Vermögens- und Überschussverwendung

Voraussetzung der StBefreiung ist nach Nr. 19 Satz 2, dass das Vermögen (einschließlich des Nennkapitals) 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). Die in Satz 2 geregelte Vermögensbindung ist umfassender als nach Gemeinnützigkeitsrecht (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 19 Rz. 6 [4/2013]). Offene oder

vGA sind unzulässig (von Twickel in Blümich, § 5 Rz. 269 [1/2018]). Ein Verstoß gegen die Vermögensbindungspflicht führt nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rückwirkend zum Wegfall der StBefreiung (Frotscher in Frotscher/Drüen, § 5 Rz. 279 [1/2016]).

**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. 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 Rz. 7 [4/2013]). 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 Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, WPg 1994, 41.

### **1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 20**

#### **a) Grundinformation**

300

Die Vorschrift betrifft Zusammenschlüsse von jPöR, 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 (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) mW 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).

#### **c) Bedeutung**

302

Die Zusammenschlüsse sind im wirtschaftlichen Erg. mit stfreien Pensionskassen zu vergleichen. Sie erfüllen damit typische Aufgaben der Mitgliedskörperschaften.

Bei den Mitglieds Körperschaften 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, 129f.). Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 27 GewStG.

## **2. Voraussetzung der Steuerbefreiung**

### **303 a) Art des Zusammenschlusses**

Mitglieder des Zusammenschlusses können jPöR, stbefreite Körperschaften und stbefreite Personenvereinigungen sein. Voraussetzung der StBefreiung ist allein die Rechtsform der Mitglieder (jPöR) bzw. ihre persönliche StBefreiung (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 20 Rz. 3 [4/2013]). Bei dem Zusammenschluss selbst muss es sich um ein KStSubjekt iSd. § 1 handeln, da anderenfalls das KStG nicht anwendbar ist (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 281 [1/2016]).

### **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/Drüen*, § 5 Rz. 281 [1/2016]). 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 Zweck dienen (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 330). Diese sind als Bestandteil der begünstigten Tätigkeit anzusehen und stehen einer Inanspruchnahme der StBefreiung damit nicht entgegen.

Eine nicht begünstigte Tätigkeit führt zum Wegfall der Befreiung insgesamt (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 271 [1/2018]). 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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 330; *Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 20 Rz. 3 [4/2013]).

### **305 c) Einhaltung von Vermögensgrenzen**

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, das 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 Rz. 283 [1/2016]).

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 Rz. 5 [4/2013]). Damit kann der Eintritt der StPflcht etwa dadurch verhindert werden, dass Vermögen vor Ablauf des Wj. an die Mitglieder zurückübertragen wird.

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 (BTDrucks. 12/6078, 129f.). Diesen Zusammenschlüssen wird damit die Möglichkeit eingeräumt, ihr Vermögen innerhalb von fünf Jahren auf den Betrag des zulässigen Vermögens abzuschmelzen.

Einstweilen frei.

306–309

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

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 21

#### a) Grundinformation

310

Die Regelung in Nr. 21 befreit die Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung (MDK) und den Medizinischen Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen (MDS) von der KSt, wenn sie nicht als KdöR errichtet worden sind. Die Vorschrift stellt die in den neuen Bundesländern in der Rechtsform des eingetragenen Vereins geführten MDK mit den entsprechenden Einrichtungen der alten Bundesländer, die als KdöR errichtet sind, gleich (BTDrucks. 13/3084, 24). Insofern soll eine von der gewählten Rechtsform abhängige unterschiedliche Besteuerung der Medizinischen Dienste (keine StPflcht in der Rechtsform der KdöR; volle StPflcht in der Rechtsform des eV) vermieden werden (*von Twickel* in *Blümich*, § 5 Rz. 275 [1/2018]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 285 [1/2016]).

Die von den MDK und vom MDS wahrzunehmenden Aufgaben werden ihnen durch Gesetz auferlegt; sie liegen damit ausschließlich im öffentlichen Interesse (*Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 21 Rz. 3 [4/2013]). Die in Nr. 21 geregelte StBefreiung ist damit gerechtfertigt. Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 28 GewStG.

#### b) Rechtsentwicklung

311

Die StBefreiung in Nr. 21 wurde durch Art. 9 Nr. 1 Buchst. b Jahressteuergesetz 1996 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786) mW ab VZ 1991 neu eingeführt (§ 34 Abs. 5c KStG idF des JStErgG 1996).

### 2. Voraussetzung der Steuerbefreiung

#### a) Medizinischer Dienst der Krankenversicherung und Medizinischer Dienst der Spitzenverbände

312

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 je-

dem 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 privatrechtl. 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 KStPflicht insoweit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 ausscheidet.

Nach Nr. 21 besteht eine StBefreiung für privatrechtl. 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 Kassenleistungen 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 Medizinischen 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. Ein Verstoß hiergegen führt zum Ausschluss der StBefreiung mW für die Vergangenheit, vgl. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 287 [1/2016]).

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 Rz. 6 [4/2013]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 288 [1/2016]).

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 (*Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 22 Rz. 1 [4/2013]). Hierzu gehören zB Versorgungskassen, Urlaubskassen 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.

#### b) Rechtsentwicklung

321

Die StBefreiung in Nr. 22 wurde durch Art. 10 Nr. 1 Buchst. b JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) mW 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 Inhalt, Abschluss und Beendigung der Arbeitsverhältnisse sowie betriebliche und betriebsverfassungsrechtl. Fragen ordnen können und unmittelbare und zwingende Gründe für die beiderseits Tarifgebundenen erlangen.

Eine bestimmte Rechtsform der Einrichtungen ist nicht vorgeschrieben (*von Twickel* in *Blümich*, § 5 Rz. 278 [1/2018]). Es kann sich damit um alle KStSubjekte iSd. § 1 Abs. 1 handeln (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 290 [1/2016]). In der Praxis handelt es sich hierbei idR um VVaG oder um Vereine.

### 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 stpfl. Bruttoarbeitsentgelt.

Eine den Anforderungen der Nr. 22 genügende Beitragspflicht aufgrund statutarisch abgesicherter arbeitsrechtl. Bestimmungen kann sich aufgrund tarifvertraglicher Vereinbarungen auch für andere Versorgungsbereiche (zB Urlaubs-, Pensions- und UKassen) ergeben.

### 324 c) Erbringung von Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbezweigs

Die Leistungen der gemeinsamen Einrichtungen der Tarifparteien iSd. § 4 Abs. 2 TVG dürfen ausschließlich an die tarifgebundenen ArbN des Gewerbezweigs 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 damit, wenn Leistungen – zumindest auch – an nicht tarifgebundene ArbN oder an ArbG erbracht werden (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 345).

**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 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 346). Die Bestimmung entspricht der in § 65 Nr. 3 AO enthaltenen Regelung zu Zweckbetrieben (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 278 [1/2018]). Überschreitet die Einrichtung mit einer ausgeübten wirtschaftlichen Betätigung einen unvermeidlichen Wettbewerb, verliert sie ihren stbefreiten Status, selbst wenn die ausgeübte Tätigkeit ausschließlich auf die Erfüllung der stbegünstigten Betätigung gerichtet ist. 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 Rz. 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. Die StBefreiung der Einrichtung im Übrigen wird dadurch also nicht berührt (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 292 [1/2016]).

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****a) Grundinformation**

330

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 privatrechtl. Instituten, deren Forschungstätigkeiten nach § 68 Nr. 9 AO ein stbegünstigter ge-

meinnütziger Zweckbetrieb ist, gleichgestellt werden (BTDrucks. 15/1945, 12; *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 23 Rz. 1 [4/2013]). Erfasst ist sowohl die natur- als auch die geisteswissenschaftliche Forschung (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 295 [1/2016]). Eine entsprechende Befreiung von der GewSt enthält § 3 Nr. 30 GewStG.

**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 Rz. 2 [4/2013]). Sie war notwendig geworden, nachdem der BFH (BFH v. 30.11.1995 – VR 29/91, BStBl. II 1997, 189) allein die Eigenforschung als stbegünstigt angesehen hatte, dies aber nicht auch auf die Auftragsforschung erstreckt hatte.

**333 d) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Bei der Regelung in Nr. 23 handelt es sich um eine selbständige StBefreiung (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 295 [1/2016]). Die Vorschrift setzt insbes. nicht das Vorliegen der – strengeren – gemeinnützigkeitsrechtl. Anforderungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. §§ 51 ff. AO sowie die Vorgaben des § 68 Nr. 9 AO voraus. 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 Rz. 3 [4/2013]; vgl. aber *von Twickel* in *Blümich*, § 5 Rz. 280 [1/2018], wonach zur Auslegung der Nr. 23 grds. die entsprechenden Regelungen in § 68 Nr. 9 AO herangezogen werden können).

## **2. Voraussetzung der Steuerbefreiung**

**334 a) Öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen**

Die StBefreiung in Nr. 23 begünstigt ausschließlich öffentlich-rechtl. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen. Die Norm beschränkt sich damit auf Einrichtungen von jPöR, die der Forschung oder Wissenschaft dienen. In den Anwendungsbereich der Befreiungsnorm fallen damit insbes. staatliche Hochschulen (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 295 [1/2016]).

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 jPöR idR aber nur hinsichtlich eines unterhaltenen

BgA der Fall, der seinerseits das Zuordnungs- und StSubjekt darstellt. 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 Rz. 4 [4/2013]).

Nicht erfasst sind privatrechtl Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, etwa in der Rechtsform einer GmbH oder eines Vereins. 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/Drüen*, § 5 Rz. 296 [1/2016]).

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 Rz. 5 [4/2013]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 296 [1/2016]).

## **c) Ausschluss der Steuerbefreiung**

### **aa) Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse**

336

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, da es sich hierbei gerade nicht um eine Erweiterung, sondern um die bloße Anwendung des vorhandenen Erkenntnisstandes handelt.

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.

### **bb) Übernahme von Projektträgerschaften**

337

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 danach ua.:

- Prüfung und Beurteilung der Förderanträge von Forschungseinrichtungen, die eine Projektförderung beantragen,
- Verwaltung der vom Zuwendungsgeber bereitgestellten Mittel,
- Kontrolle der Abwicklung des Vorhabens,
- Mitwirkung bei der Auswertung und Veröffentlichung des Arbeitsergebnisses.

Die Übernahme von Projektträgerschaften liegt deshalb außerhalb des stbegünstigten 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 – V R 29/91, BStBl. II 1997, 189). Im Interesse der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen verlangt dies daher eine Besteuerung der entsprechenden Tätigkeit (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 298 [1/2016]).

### 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 stbegünstigten Forschung aufweisen, sondern sich vielmehr als wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Betätigung darstellen, unterliegen sie im Rahmen der allgemeinen Grundsätze der Besteuerung.

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

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 24

#### 339 a) Grundinformation

Nach dem Befreiungstatbestand in Nr. 24 wird die Global Legal Entity Identifier Stiftung insoweit von der KSt befreit, als sie Tätigkeiten ausübt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einf., 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.

#### 340 b) Rechtsentwicklung

Die StBefreiung 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 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) eingeführt. Die StBefreiungen in Nr. 24 bzw. in § 3 Nr. 31 GewStG sind erstmals anzuwenden für den VZ bzw. Erhebungszeitraum 2014 (§ 34 Abs. 3 Satz 3 KStG; § 36 Abs. 2 Satz 3 GewStG).

**c) Bedeutung**

341

Ihrer Zielrichtung nach ist die in Nr. 24 eingeführte StBefreiung der in Nr. 2 aufgeführten vergleichbar. Auch die dort genannten Einrichtungen des Finanzsektors erfüllen im Erg. 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 stpfl. Einkünften führen oder nicht (vgl. BTDrucks. 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 [www.leiroc.org/publications/gls/gleif\\_20140824\\_3.pdf](http://www.leiroc.org/publications/gls/gleif_20140824_3.pdf), entnommen werden. Mit diesem Referenzcode können an Finanzgeschäften beteiligte Rechtspersonen eindeutig identifiziert werden.

Der Aufbau dieses globalen Identifizierungssystems für rechtl. 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 stpfl. Tätigkeit gerechtfertigt, ihre in Deutschland erzielten stpfl. Einkünfte von der KSt zu befreien (vgl. hierzu insgesamt BTDrucks. 18/3017, 51 f.).

**b) Tätigkeiten stehen in unmittelbarem Zusammenhang zu steuerbegünstigten Zwecken**

343

Die StBefreiung nach Nr. 24 ist nur gerechtfertigt, soweit die Stiftung Tätigkeiten ausübt, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Einf., 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 StPfl.

Einstweilen frei.

344

## 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 (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 286 [1/2018]). Sonstige StBefreiungen existieren in zahlreichen Gesetzen außerhalb des KStG sowie aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen. Zu den StBefreiungen aufgrund von zwischenstaatlichen Vereinbarungen s. BMF v. 18.3.2013 – IV B 4 - S 1311/07/10039, BStBl. I 2013, 404.

## 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 Moselauf auf der rund 270 km langen Strecke zwischen Thionville und Koblenz für 1500 Tonnen-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.

### 347 2. Rationalisierungsverband im Steinkohlenbergbau

Zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des auf Stein- oder Pechkohle betriebenen Bergbaus (Steinkohlenbergbau), zur Verbesserung seiner Produktionseinrichtungen und -verfahren und zu seiner Anpassung an die Absatzmöglichkeiten wurde durch Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29.7.1963 (BGBl. I 1963, 549) eine bundesunmittelbare KdöR mit dem Namen „Rationalisierungsverband des Steinkohlenbergbaus“ 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 Steinkohlenbergbau ist der Rationalisierungsverband im Steinkohlenbergbau von der KSt befreit.

### 348 3. Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlenreviere GmbH

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 Transchall-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).

**6. Zentraler Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft** 351

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 hatte 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 war der Absatzfonds ua. von der KSt befreit. Durch das Gesetz zur Auflösung und Abwicklung der Anstalt Absatzförderungsfonds der deutschen Land- und Ernährungswirtschaft (v. 25.5.2011, BGBl. I 2011, 950) wurde der Fonds zum 31.5.2011 aufgelöst. Hintergrund der Auflösung war ein Urt. des BVerfG (BVerfG v. 3.2.2009 – 2 BvL 54/06, BVerfGE 122, 316), das maßgebliche Teile der Rechtsgrundlage des Absatzfonds wegen Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz für nichtig erklärt hatte.

**7. Unterstützungskassen iSd. § 15 Postpersonalrechtsgesetz** 352

Postbeamtenversorgungskassen iSd. § 15 Abs. 1 Postpersonalrechtsgesetz v. 14.9.1994 (BGBl. I 1994, 2353, zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes v. 27.6.2017,

BGBl. I 2017, 1944), 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 UKassen sind nach § 15 Abs. 2 Postpersonalrechtsgesetz ua. 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. 7 des Gesetzes v. 10.7.2018 (BGBl. I 2018, 1102) 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.

**354 9. Real Estate Investment Trusts (REITS)**

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. 11 des Wertpapierhandelsgesetzes in einem Mitgliedsstaat 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. 24 des Gesetzes v. 23.6.2017, BGBl. I 2017, 1693). Eine REIT-Aktiengesellschaft, die die Voraussetzungen der §§ 8 bis 15 REITG erfüllt, unbeschränkt kstplf. ist und nicht im Sinne eines DBA als in dem anderen Vertragsstaat ansässig gilt, ist von der KSt befreit (vgl. § 16 REITG).

**355 10. Investmentsteuergesetz (Investmentfonds)**

Das Investmentsteuergesetz v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676), normierte ursprünglich 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 aF ordnete jedoch 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 wurde als erforderlich angesehen, weil ansonsten eine StBelastung sowohl auf der Ebene des Investmentvermögens als auch bei den Anlegern eintreten würde. Diese sog. semi-transparente Besteuerung sollte damit bezwecken, dass Anleger eines Investmentvermögens im Grundsatz so gestellt werden, als hätten sie die im Rahmen des Investmentvermögens erzielten Erträge selbst erzielt (BFH v. 11.10.2000 – I R 99/96, BStBl. II 2001, 22). Die Anle-

ger sollten damit im Erg. weder besser noch schlechter gestellt sein, als wenn sie direkt in die vom Investmentvermögen gehaltenen Vermögensgegenstände investiert hätten (vgl. Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 3).

Seitens des Gesetzgebers wurde das Risiko gesehen, dass die Regelung vom EuGH als europarechtswidrig angesehen werden könnten (BTDrucks. 18/8045). So hat der EuGH (EuGH v. 10.5.2012 – verb. Rs. C-338/11 und C-339/11 bis C-347/11 – Santander, DStR 2012, 1016) zum französischen Investmentsteuerrecht entschieden, dass Rechtsvorschriften, die unterschiedliche stl. Folgen für Dividenden inländ. Herkunft vorsehen, je nachdem, ob diese von gebietsansässigen oder gebietsfremden Investmentfonds bezogen werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen. In einer weiteren Entsch. (EuGH v. 10.4.2014 – C-190/12 – Emerging Markets, IStR 2014, 333), die das polnische Investmentsteuerrecht betrifft, hat der EuGH seine Rechtsauffassung bestätigt. Da das deutsche Investmentsteuerrecht ähnlich wie das polnische und damalige französische Recht inländ. Investmentfonds von der KapErtrSt freistellt und bei Dividendenzahlungen an ausländ. Investmentfonds einen abgeltend wirkenden Abzug der KapErtrSt anwendete, wurde das bestehende InvStG grundlegend reformiert (vgl. Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 4).

Das reformierte InvStG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730), zuletzt geändert durch Art. 17 des Gesetzes v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451), stuft nunmehr inländ. Investmentfonds (§ 2 Abs. 2 InvStG) ungeachtet ihrer Rechtsform als unbeschränkt kstpfl. Zweckvermögen nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 ein. Ausländische Investmentfonds (§ 2 Abs. 3 InvStG) gelten als beschränkt stpfl. Vermögensmassen iSd. § 2 Abs. 1. Die sachliche KStPfl. ist für in- und ausländ. Investmentfonds nunmehr grds. einheitlich geregelt. Ihr unterliegen ausschließlich inländ. Beteiligungseinnahmen (§ 6 Abs. 3 InvStG), inländ. Immobilienerträge (§ 6 Abs. 4 InvStG) und sonstige inländ. Einkünfte (§ 6 Abs. 5 InvStG). Bei ausländ. Investmentfonds gelten diese Einkünfte als inländ. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 1.

### 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. 24 Abs. 20 des Gesetzes v. 23.6.2017 (BGBl. I 2017, 1693) 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), allg. den Steuergesetzen vor. Eine Zusammenstellung von StBefreiungen aufgrund völkerrechtl. Verträge enthält das BMF-Schreiben v. 18.3.2013 (BMF 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 Per-

sonen, Personenvereinigungen, Körperschaften, internationalen Organisationen oder ausländ. Staaten Befreiungen von deutschen Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gewährt werden.

358–359 Einstweilen frei.

## 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/Nakhai*, Aktuelle EG-rechtliche Entwicklungen auf dem Gemeinnützigkeitssektor, IStR 2006, 164; *Freiherr von Proff*, 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; *Förster*, Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, 663.

## 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 (BTD Drucks. 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 Einf. 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 (BTD Drucks. 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 Rz. 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 i d F 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, so dass die ansonsten stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen partiell stpfl. sind. Damit will der Gesetzgeber sicherstellen, dass die StBelastung bei bestimmten, den in Abs. 2 geregelten Tatbeständen, trotz der grundsätzlichen StFreiheit bestehen bleibt (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 330 [1/2016]).

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. 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.

Der Ausschluss der StBefreiung nach Abs. 2 gilt sowohl für die – persönlichen und sachlichen – KStBefreiungen nach Abs. 1 als auch für StBefreiungen nach anderen Gesetzen (*von Twickel* in *Blümich*, § 5 Rz. 290 [1/2018]).

## 3. Einschränkung der Steuerbefreiung

362

Die StBefreiungen des § 5 Abs. 1 gelten nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 nicht für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen. Diese 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 Rz. 291 [1/2018]). Es erfolgt namentlich keine Veranlagung nach den persönlichen Verhältnissen der Körperschaft, so dass die Abzugsteuer zB unabhängig etwaiger BA besteht.

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 setzt das Bestehen einer StBefreiung voraus (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 356). Es wird also verlangt, dass die steuerabzugspflichtigen Einkünfte ansonsten unter die StBefreiung fallen würden (*Frotscher* in *Frotscher/Maas*, § 5 Rz. 334 [1/2016]). Die Vorschrift greift also nur 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 UKasse anfallen.

363 **4. Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen**

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung ausgenommen sind alle inländ. Einkünfte, die nach dem EStG oder nach § 32 Abs. 3 dem StAbzug unterliegenden. In Betracht kommen also inländ. Kapitalerträge, 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. Bei den zuletzt genannten Einkünften handelt es sich um sog. Dividenden- bzw. Entgeltsurrogate aus bestimmten Finanztransaktionen (vgl. näher § 32 Anm. 34). 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.

Der Kreis der steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge wird durch § 43 EStG bestimmt. Die in der Norm geregelten kapetrstpfl. 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 StPfl. 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 jPöR, 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. Im Erg. 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 StPfl. nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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 (§ 32 Anm. 28). 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 (zu Einzelheiten vgl. § 44 EStG Anm. 13 ff.). Die Höhe wird grds. durch § 43a EStG festgelegt. Bei einer nach § 5 Abs. 1 (mit Ausnahme der 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 UrT. 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 KStG grds. nicht für beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1. Der Grund der in Abs. 1 geregelten StBefreiungen ist darin zu sehen, dass die begünstigten Tätigkeiten auch im öffentlichen Interesse liegen. Hat die Körperschaft jedoch weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, ist ein solches Interesse nicht gegeben. 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. stbegünstigten Körperschaften gleichgestellt. Anlass für die gesetzliche Neuregelung war die Entsch. des EuGH in Sachen „Stauffer“ (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, Slg. 2006, I-8203; vgl.

hierzu etwa *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 355 ff. [1/2016]; *Hüttemann/Helios*, DB 2006, 2481; *Jachmann*, BB 2006, 2607; *Freiherr von Proff*, IStR 2007, 269; *Tiedke/Möllmann*, DStZ 2008, 69), 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 (BTDrucks. 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 § 51 Abs. 2 AO wieder eingeschränkt. So statuiert die Neuregelung des § 51 Abs. 2 AO – ebenfalls als gesetzgeberische Reaktion auf das Stauffer-Urt. – für die Verfolgung stbegünstigter Zwecke nunmehr einen Inlandsbezug (BTDrucks. 16/10189, 79 f.; s. außerdem Begr. FinAussch. BTDrucks. 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 *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. (*Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 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 Rz. 292 [1/2018]).

Die StBefreiung des Abs. 2 Nr. 2 ist damit – 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 (dh. insbes. inländ. KdöR außerhalb ihrer BgA iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 6) bestehen (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 345 [1/2016]).

### 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 europarechtl. Bedenken entgegenwirken, die sich aus dem Stauffer-Urt. (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – *Centro di 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 Einrichtungen, 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-Urt. angeschlossen (BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BStBl. II 2010, 331). Um die Europarechtswidrigkeit der bisherigen Regelung für VZ vor der gesetzlichen Neuregelung in Abs. 2 Nr. 2 zu beseitigen, ist die dort enthaltene Ausweitung der StBegünstigung für Körperschaften in EU- bzw. EWR-Staaten auch für VZ vor 2009 anzuwenden (vgl. § 34 Abs. 5a KStG aF).

**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 auch für derartige Einrichtungen eröffnet ist, fraglich. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des europäischen Primärrechts wird daher gefolgert, dass Abs. 2 Nr. 2 dann nicht zur Anwendung gelangt, wenn ein Verstoß gegen die Grundfreiheit des Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV vorliegt und dieser Verstoß ausschließlich darauf beruht, dass die Körperschaft weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat (*von Twickel in Blümich*, § 5 Rz. 292 [1/2018]). Dem ist, jedenfalls wenn die zusätzlichen Anforderungen des strukturellen Inlandsbezugs iSd. § 51 Abs. 2 AO vorliegen, zuzustimmen.

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 enthaltene StBefreiungen anwendbar. Eine Berufung auf die Vorschrift von nach den Rechtsvorschriften eines EU-/EWR-Staats errichteten Einrichtungen ist danach grds. unzulässig. Dies dürfte jedenfalls dann keinen europarechtl. Bedenken begegnen, wenn die fragliche in Abs. 1 genannte StBegünstigung ihrer Natur nach einen besonderen Inlandsbezug aufweist, etwa weil sie explizit nur inländ. Stpfl. betrifft bzw. sie sich ausdrücklich auf inländ. Rechtsnormen bezieht (zB Nr. 1, 2, 2a, 7,15, 16, 19, 21, 22). Sofern dies jedoch nicht der Fall ist, sprechen die überzeugenderen Gründe dafür, die jeweilige StBegünstigung einzelfallbezogen auch auf beschränkt Stpfl. Anwendung finden zu lassen, jedenfalls wenn die Voraussetzungen des § 51 Abs. 2 AO durch die beschränkt stpfl. Körperschaft erfüllt werden (vgl. auch *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 364 [1/2016]; FG Ba.-Württ. v. 23.4.2015 – 3 K 1766/13, IStR 2015, 701, Az. BFH I R 39/15; *Förster*, BB 2011, 663).

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 di Musicologia Walter Stauffer, Slg. I 2006, 8203, Rz. 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. 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 Rz. 5 [3/2017]).

**375 b) Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-/EWR-Staats**

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. Prüfung standhält, muss vor dem Hintergrund, dass es bei unbeschränkt stpfl. Körperschaften lediglich Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sein müssen, bezweifelt werden.

**376 c) Amtshilfeabkommen mit EU-/EWR-Staaten**

Weitere Voraussetzung ist, dass ein Amtshilfeabkommen besteht. Dies ist durch die EU-Amtshilferichtlinie im Verhältnis zu allen EU-Staaten gewährleistet (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 357 [1/2016]), 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 AmtshilfeRL-UmsG (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, Norwegen und Liechtenstein enthaltenen großen Auskunfts Klausel der Fall (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 5 Rz. 358 [1/2016]).

Darüber hinaus kann die StBefreiung auch aufgrund (vorrangiger) völkerrechtl. Vereinbarungen nach § 2 AO (insbes. DBA) ua. auf ausländ. Körperschaften 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), Frankreich (s. Art. 21 Abs. 8 Buchst b DBA-Frankreich, BGBl. II 1961, 398; BGBl. II 1970, 719; BGBl. I 1990, 772) und mit Schweden (s. Art. 28 DBA-Schweden, BGBl. II 1994, 686) getroffen.

377–379 Einstweilen frei.

### III. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Anwendung des § 38 Abs. 2 (Abs. 2 Nr. 3)

#### 1. Rechtsentwicklung

380

**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.

**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  $\frac{3}{7}$  des Ausschüttungsbetrags, wenn eine Körperschaft eine Ausschüttung vornimmt und dabei ehemaliges EK 02 verwendet (s. zu den Einzelheiten § 38 Anm. 41 ff.). 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.

