

§ 5

Befreiungen

idF des KStG 1999 v. 22. 4. 1999 (BGBl. I, 817; BStBl. I, 461),
zuletzt geändert durch StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428)

- (1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit
1. das Bundeseisenbahnvermögen, die Monopolverwaltungen des Bundes, die staatlichen Lotterieu Unternehmen und der Erdölbevorratungsverband nach § 2 Abs. 1 des Erdölbevorratungsgesetzes vom 25. Juli 1978 (BGBl. I S. 1073);
 2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Deutsche Ausgleichsbank, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Hessische Landesentwicklungs- und Treuhandgesellschaft mit beschränkter Haftung, die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung, die Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen, die Landeskreditbank Baden-Württemberg – Förderbank, die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin – Girozentrale –, die Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, die Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der Westdeutschen Landesbank Girozentrale –, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank, die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank, die Saarländische Investitionskreditbank Aktiengesellschaft, die Investitionsbank Schleswig-Holstein – Zentralbereich der Landesbank Schleswig-Holstein Girozentrale –, die Investitionsbank des Landes Brandenburg, die Sächsische Aufbaubank GmbH, die Thüringer Aufbaubank, das Landesförderinstitut Sachsen-Anhalt – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale Mitteldeutsche Landesbank –, die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz, das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale – und die Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
 - 2a. die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben;
 3. rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die den Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen (Leistungsempfängern), einen Rechtsanspruch gewähren, und rechtsfähige Unterstützungskassen, die den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren,
 - a) wenn sich die Kasse beschränkt
 - aa) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder

- bb) auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt-Bundesverband e.V., Deutscher Caritasverband e.V., Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband e.V., Deutsches Rotes Kreuz, Diakonisches Werk – Innere Mission und Hilfswerk der Evangelischen Kirche in Deutschland sowie Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland e.V.) einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder
 - cc) auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne der §§ 1 und 2; den Arbeitnehmern stehen Personen, die sich in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis befinden, gleich;
 - zu den Zugehörigen oder Arbeitnehmern rechnen jeweils auch deren Angehörige;
 - b) wenn sichergestellt ist, daß der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. ²Diese Voraussetzung ist bei Unterstützungskassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren, nur gegeben, wenn sich diese Leistungen mit Ausnahme des Sterbegeldes auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit beschränken;
 - c) wenn vorbehaltlich des § 6 die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert ist;
 - d) wenn bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen am Schluß des Wirtschaftsjahrs, zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des Geschäftsplans sowie der allgemeinen Versicherungsbedingungen und der fachlichen Geschäftsunterlagen im Sinne des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes auszuweisende Vermögen nicht höher ist als bei einem Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit die Verlustrücklage und bei einer Kasse anderer Rechtsform der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens. ²Bei der Ermittlung des Vermögens ist eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung nur insoweit abziehbar, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschußbeteiligung zusteht. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 bis 4 steuerpflichtig; und
 - e) wenn bei Unterstützungskassen am Schluß des Wirtschaftsjahrs das Vermögen ohne Berücksichtigung künftiger Versorgungsleistungen nicht höher ist als das um 25 vom Hundert erhöhte zulässige Kassenvermögen. ²Für die Ermittlung des tatsächlichen und des zulässigen Kassenvermögens gilt § 4d des Einkommensteuergesetzes. ³Übersteigt das Vermögen der Kasse den in Satz 1 bezeichneten Betrag, so ist die Kasse nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 steuerpflichtig;
4. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, wenn

- a) ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre einschließlich des im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahrs die durch Rechtsverordnung festzusetzenden Jahresbeträge nicht überstiegen haben oder
 - b) sich ihr Geschäftsbetrieb auf die Sterbegeldversicherung beschränkt und die Versicherungsvereine nach dem Geschäftsplan sowie nach Art und Höhe der Leistungen soziale Einrichtungen darstellen;
5. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter sowie kommunale Spitzenverbände auf Bundes- oder Landesebene einschließlich ihrer Zusammenschlüsse, wenn der Zweck dieser Verbände nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen,
- a) soweit die Körperschaften oder Personenvereinigungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten oder
 - b) wenn die Berufsverbände Mittel von mehr als 10 vom Hundert der Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
- ³Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die wie die Berufsverbände allgemeine ideelle und wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder wahrnehmen. ⁴Verwenden Berufsverbände Mittel für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, beträgt die Körperschaftsteuer 50 vom Hundert der Zuwendungen;
6. Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband der in Nummer 5 bezeichneten Art ist, sofern ihre Erträge im wesentlichen aus dieser Vermögensverwaltung herrühren und ausschließlich dem Berufsverband zufließen;
7. politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes und ihre Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, so ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
8. öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtung sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zuläßt als das Zwölfwache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten ergeben würden. ²Ermöglicht die Satzung der Einrichtung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, so steht dies der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Satzung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zuläßt als das Fünfzehnfache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten ergeben würden;
9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfas-

sung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. ³Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe;

10. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, soweit sie
- a) Wohnungen herstellen oder erwerben und sie den Mitgliedern auf Grund eines Mietvertrags oder auf Grund eines 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.
- ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 vom Hundert der gesamten Einnahmen übersteigen;
11. (weggefallen)
12. die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 2331–1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 2 Nr. 24 des Gesetzes vom 8. Dezember 1986 (BGBl. I S. 2191), und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder, soweit die Unternehmen im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten übersteigen;
13. (weggefallen)
14. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt
- a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände,
 - b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen,
 - c) auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, oder
 - d) auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

- ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 vom Hundert der gesamten Einnahmen übersteigen. ³Bei Genossenschaften und Vereinen, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitäts- und Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt, bleiben die auf diese Tätigkeiten gerichteten Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern bei der Berechnung der 10-Vom-Hundertgrenze 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. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die als Entschädigungseinrichtungen im Sinne des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes vom 16. Juli 1998 (BGBl. I S. 1842) oder als Sicherungseinrichtung eines Verbandes der Kreditinstitute nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über das Kreditwesen oder eines Finanzdienstleistungsinstituts im Sinne des § 1 Abs. 1 a Satz 2 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über das Kreditwesen Hilfe zu leisten. ²Voraussetzung ist, daß das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des gesetzlichen oder satzungsmäßigen Zwecks verwendet werden. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Einrichtungen zur Sicherung von Einlagen bei Wohnungsgenossenschaften mit Spareinrichtung. ⁴Die Steuerbefreiung ist für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgeschlossen, die nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Aufgaben gerichtet sind;
17. Bürgschaftsbanken (Kreditgarantiegemeinschaften), deren Tätigkeit sich auf die Wahrnehmung von Wirtschaftsförderungsmaßnahmen insbesondere in Form der Übernahme und Verwaltung von staatlichen Bürgschaften und Garantien oder von Bürgschaften und Garantien mit staatlichen Rückbürgschaften oder auf der Grundlage staatlich anerkannter Richtlinien gegenüber Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen, Leasinggesellschaften und Beteiligungsgesellschaften für Kredite, Leasingforderungen und Beteiligungen an mittelständischen Unternehmen zu ihrer Gründung und zur Erhaltung und Förderung ihrer Leistungsfähigkeit beschränkt. ²Voraussetzung ist, daß das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;

18. Wirtschaftsförderungsgesellschaften, deren Tätigkeit sich auf die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur einer bestimmten Region durch Förderung der Wirtschaft, insbesondere durch Industriensiedlung, Beschaffung neuer Arbeitsplätze und der Sanierung von Altlasten beschränkt, wenn an ihnen überwiegend Gebietskörperschaften beteiligt sind. ²Voraussetzung ist, daß das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zwecks verwendet werden;
19. Gesamthafenbetriebe im Sinne des § 1 des Gesetzes über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafentarbeiter vom 3. August 1950 (BGBl. I S. 352), soweit sie Tätigkeiten ausüben, die in § 2 Abs. 1 dieses Gesetzes bestimmt und nach § 2 Abs. 2 dieses Gesetzes genehmigt worden sind. ²Voraussetzung ist, daß das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten verwendet werden. ³Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen;
20. Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von steuerbefreiten Körperschaften oder von steuerbefreiten Personenvereinigungen,
 - a) deren Tätigkeit sich auf den Zweck beschränkt, im Wege des Umlageverfahrens die Versorgungslasten auszugleichen, die den Mitgliedern aus Versorgungszusagen gegenüber ihren Arbeitnehmern erwachsen,
 - b) wenn am Schluß des Wirtschaftsjahrs das Vermögen nicht höher ist als 60 vom Hundert der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen an die Mitglieder;
21. die nicht in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichteten Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung im Sinne des § 278 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und der Medizinische Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen im Sinne des § 282 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie die ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen. ²Voraussetzung ist, daß das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung der in Satz 1 genannten Zwecke verwendet werden;
22. gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien im Sinne des § 4 Abs. 2 des Tarifvertragsgesetzes vom 25. August 1969 (BGBl. I S. 1323), die satzungsmäßige Beiträge auf der Grundlage des § 186 a des Arbeitsförderungsgesetzes vom 25. Juni 1969 (BGBl. I S. 582) oder tarifvertraglicher Vereinbarungen erheben und Leistungen ausschließlich an die tarifgebundenen Arbeitnehmer des Gewerbebezugs oder an deren Hinterbliebene erbringen, wenn sie dabei zu nicht steuerbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung ihrer begünstigten Aufgaben unvermeidlich ist. ²Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, dessen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Erfüllung der begünstigten Tätigkeiten gerichtet ist, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

(2) Die Befreiungen nach Absatz 1 gelten nicht

- 1. für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen;**
- 2. für beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1.**

Autoren der Neuauflage ab Lfg. 204:

Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.
(Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1 Nr. 10–14)

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Autoren der Kommentierung aus Lfg. 149:

Carl **Herrmann** (†), Rechtsanwalt, Köln
Horst **Eversberg**, Oberamtsrat, Düsseldorf
Jürgen Wagner, Amtsrat, Bonn

Gesamtverantwortung: Carl **Herrmann** (†), Rechtsanwalt, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 5
(Pel)

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 5	1	V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 5		1. Verhältnis zu § 1	24
1. Bis zum KStG 1977	2	2. Verhältnis zu § 6	25
2. KStG 1977		3. Verhältnis zu § 8a	26
3. Änderungen nach dem KStG 1977	4	4. Verhältnis zu § 13	27
III. Bedeutungen des § 5		5. Verhältnis zu § 14 ff.	28
1. Allgemeines	9	6. Verhältnis zu § 24	29
2. Keine abschließende Steuerbefreiungsregelung	10	7. Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren	30
3. Wirtschaftliche Bedeutung	11	8. Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto)	31
IV. Geltungsbereich		9. Verhältnis zum InvZulG.	32
1. Allgemeines	12	VI. Verfahrensfragen	33
2. Persönliche Steuerbefreiungen	13		
3. Sachliche Steuerbefreiungen	14		
4. Zeitliche Voraussetzungen	15		
5. Beitrittsgebiet	16		

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1: Bestimmte Staatsbetriebe

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung	39	3. Monopolverwaltungen des Bundes	44
II. Bedeutung	40	4. Staatliche Lotterieuenternehmen	45
III. Geltungsbereich	41	5. Erdölbevorratungsverband	46
IV. Steuerbefreite Staatsbetriebe			
1. Deutsche Bundespost	42		
2. Deutsche Bundesbahn	43		

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2: Bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung	49	3. Deutsche Ausgleichsbank	54
II. Bedeutung	50	4. Landwirtschaftliche Rentenbank	55
III. Geltungsbereich	51	5. Zentrale Kreditinstitute der Länder	56
IV. Steuerbefreite Kreditinstitute		6. Liquiditäts-Konsortialbank GmbH	57
1. Deutsche Bundesbank	52		
2. Kreditanstalt für Wiederaufbau	53		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3:
Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken-
und Unterstützungskassen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3			
I. Überblick	60		
II. Rechtsentwicklung			
1. KStG 1920–1974	61		
2. Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung v. 19. 12. 74	62		
3. KStG 1977	63		
4. Spätere Änderungen des KStG	64		
III. Bedeutung	67		
IV. Geltungsbereich	68		
B. Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbefreiung	72		
I. Rechtsfähiges Kassen	73		
1. Rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen ..	74		
2. Rechtsfähige Unterstützungskassen	75		
II. Rechtsanspruch der Leistungsempfänger bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen ...	76		
III. Kein Rechtsanspruch der Leistungsempfänger bei Unterstützungskassen	77		
IV. Kreis der Leistungsempfänger (Nr. 3 Buchst. a)			
1. Allgemeines	78		
2. Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa)	79		
3. Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb)	80		
4. Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnliche Personen sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. cc)	81		
C. Der Betrieb der Kassen als soziale Einrichtung (Nr. 3 Buchst. b)			
		I. Allgemeine Voraussetzungen ..	83
		1. Geschäftsplan bei Pensionskassen (Buchst. b Satz 1, erster Halbs.)	84
		2. Leistungsplan bei Unterstützungskassen	85
		3. Art und Höhe der Leistungen (Buchst. b Satz 1, zweiter Halbs.)	86
		4. Beschränkung der Leistungsempfänger aus sozialen Gründen (§ 1 Nr. 1 KStDV)	87
		5. Vermögensbildung bei Aufhebung der Kasse (§ 1 Nr. 2 KStDV)	88
		II. Pensionskassen	
		1. Begrenzung der Leistungen	89
		2. Art und Höhe der Leistungen (§ 2 KStDV)	90
		III. Unterstützungskassen	
		1. Allgemeine Voraussetzungen (§ 3 Nr. 1 u. 2 KStDV) ...	91
		2. Art und Höhe der Leistungen	
		a) Leistungen von Fall zu Fall (Nr. 3 Buchst. b Satz 2)	92
		b) Laufende Leistungen und das Sterbegeld (§ 3 Nr. 3 KStDV)	93
		IV. Kapitalabfindung	94
		D. Sicherung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse (Nr. 3 Buchst. c)	95
		E. Überdotierte Kassen	
		1. Allgemeines	96
		2. Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (Nr. 3 Buchst. d)	97
		3. Bei Unterstützungskassen (Nr. 3 Buchst. e)	98
		F. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen	
		1. Aufhebung des Zuwendungsgesetzes v. 26. 3. 52 ..	99
		2. Die Neuregelung durch das BetrAVG	100
		3. Zuwendungen an Pensionskassen, § 4 c EStG	101

	Anm.
4. Zuwendungen an Unterstützungskassen, § 4 d EStG . . .	102
G. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	105

	Anm.
H. Steuerpflichtige Pensions- und Unterstützungskassen	
1. Allgemeines	106
2. Einzelheiten der Besteuerung	107

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4:
Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**

	Anm.
I. Überblick	110
II. Rechtsentwicklung	111
III. Bedeutung	116
IV. Geltungsbereich	117
V. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 4 zu anderen Vorschriften	118
VI. Steuerbefreite kleinere Versiche- rungsvereine auf Gegenseitig- keit	119

	Anm.
1. Von den Beitragseinnahmen abhängige Steuerbefreiung	120
2. Beschränkung auf Sterbe- geldversicherung	121
VII. Sonstige Steuererleichterungen für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	122

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5:
Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen
Charakter**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5	
I. Überblick	125
II. Rechtsentwicklung	
1. Rechtslage bis einschl. 1976	126
2. Rechtslage ab 1977	127
B. Steuerbefreite Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (Nr. 5 Satz 1)	
I. Begriff des Berufsverbandes	128
II. Rechtsform der Berufsverbände	129
III. Bedeutung der Satzung und Nachweis der Steuerfreiheit	
1. Satzung	130
2. Nachweis	131
IV. Abgrenzung des Berufsver- bandes vom politischen Verein	

	Anm.
1. Durchlaufspenden an politi- sche Parteien über Berufsver- bände	132
2. Spenden an politische Partei- en aus dem Beitragsaufkom- men und den sonstigen Ein- nahmen des Berufsverbands	133
3. Körperschaftsteuerliche Be- handlung der politischen Vereine	134
C. Ausschluß von der Steuerbe- freiung (Nr. 5 Satz 2)	
I. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	
1. Allgemeines	135
2. Einzelfälle	136
3. Ermittlung des zu versteu- ernden Einkommens	137
II. Voll steuerpflichtige Berufsver- bände	138

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6:
Körperschaften oder Personenvereinigungen als
Vermögensverwaltungsunternehmen**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	140	3. Tätigkeit für einen nicht-rechtsfähigen Berufsverband	144
II. Rechtsentwicklung	141	4. Zufluß der Erträge an den Berufsverband	145
III. Steuerbefreite Vermögensverwaltungsunternehmen		5. Nachweis der steuerbefreienden Voraussetzungen	146
1. Rechtsform der Vermögensverwaltungsgesellschaften	142	6. Ausschüttung der Gewinne an den Berufsverband	147
2. Vermögensverwaltung als Hauptzweck	143		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7:
Politische Parteien**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7		C. Ausschluss von der Steuerbefreiung (Nr. 7 Satz 2)	
I. Überblick	148	I. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	
II. Rechtsentwicklung		1. Allgemeines	154
1. Rechtslage bis einschließlich 1976	149	2. Einzelfälle	155
2. Rechtslage von 1977 bis einschließlich 1983	150	3. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	156
3. Rechtslage ab 1983	151	II. Veranlagung zur Körperschaftsteuer	157
B. Steuerbefreiung der politischen Parteien (Nr. 7 Satz 1)		D. Besteuerung der politischen Vereine	158
I. Politische Parteien	152		
II. Gebietsverbände der politischen Parteien	153		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8:
Berufsständische
Pflichtversicherungseinrichtungen**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	160	III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	
II. Rechtsentwicklung	161	1. Allgemeines	162
		2. Höhe der Beitragssätze ..	163

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9:
Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche
Körperschaften, Personenvereinigungen
und Vermögensmassen**
(Kulosa)

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9	
I. Rechtsentwicklung	170
II. Bedeutung der Nr. 9	172
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zur AO	175
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG . .	176
3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Sondernormen für Körperschaften, die steuerbegünstigten Zwecken dienen	
a) Steuerbefreiungen und -ermäßigungen zugunsten der Körperschaft nach anderen Gesetzen . . .	178
b) Begünstigungen beim Kapitalertragsteuerabzug	179
c) Steuerlicher Abzug von Zuwendungen (Spenden) an die steuerbegünstigte Körperschaft	180
d) Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen, die von steuerbegünstigten Körperschaften stammen . . .	181
4. Verhältnis zu außersteuerlichen Sondervorschriften für steuerbegünstigte Körperschaften	182
IV. Verfahrensfragen	
1. Verfahren der Finanzverwaltung	185
2. Besonderheiten des Rechtsschutzes	187

	Anm.
B. Erläuterungen zu Nr. 9 Satz 1: Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen	
I. „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ (persönlicher Anwendungsbereich)	
1. Alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte	200
2. Keine Anwendung der Steuerbefreiung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften	201
II. Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 51–68 AO (sachlicher Anwendungsbereich)	
1. Regelungstechnik: Verweis auf die Vorschriften der AO	204
2. „Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke“	
a) Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)	205
b) Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)	206
c) Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)	207
d) Gemeinsame Voraussetzung: Selbstlosigkeit (§ 55 AO)	208
3. „Ausschließlich und unmittelbar“	
a) Ausschließlichkeit (§ 56 AO)	210
b) Unmittelbarkeit (§ 57 AO)	211
4. „Nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung“ (§§ 59–62 AO)	215
5. „Nach der tatsächlichen Geschäftsführung“ (§ 63 AO)	216

	Anm.		Anm.
C. Erläuterungen zu Nr. 9 Sätze 2 und 3: Steuerbefreiung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe			
I. Grundsatz: Ausschluß der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Satz 2)			
1. Überblick	220		
2. Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs			
a) Anknüpfung an § 14 AO	221		
b) Häufige Einzelfälle wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei nach Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften	222		
		3. Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	
		a) Grundsatz: Insoweit Ausschluß der Steuerbefreiung	225
		b) Ausnahme: Zweckbetriebe (§§ 65–68 AO) bleiben steuerbegünstigt	226
		II. Ausnahme: Kein Ausschluß der Steuerbefreiung, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen selbst bewirtschafteten Forstbetrieb handelt (Satz 3)	230

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10: Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Pel)
--

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10			
1. Überblick	321		
2. Rechtsentwicklung			
a) Bis zum Steuerreformgesetz 1990: Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen	322		
b) Steuerreformgesetz 1990: Partielle Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften und -vereine	323		
3. Bedeutung			
a) Genossenschaftsrechtliche Zielsetzung der Steuerbefreiung	324		
b) Auswirkungen des Wegfalls der umfassenden Steuerfreiheit für gemeinnützige Wohnungsunternehmen	325		
c) Begrenzte praktische Bedeutung der partiellen Steuerbefreiung	326		
		4. Persönlicher Geltungsbereich	
		a) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	330
		b) Vereine	331
		c) Verbände der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft	332
		5. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 10 zu anderen Vorschriften	
		a) Verhältnis zu § 1 Unbeschränkte Steuerpflicht	333
		b) Verhältnis zu § 8 Abs. 4: Verlustabzug	334
		c) Verhältnis zu § 13: Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung	335
		d) Verhältnis zu § 22: Genossenschaftliche Rückvergütungen	336
		e) Verhältnis zu § 24: Freibetrag für kleine Körperschaften	337

KStG § 5

Anm.

- f) Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren 338

Befreiungen

Anm.

- g) Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto) 339
- 6. Verfahrensfragen 340

[Anschluß S. **K** 11]

	Anm.		Anm.
II. Partielle Steuerbefreiung des Abs. 1 Nr. 10 Satz 1: Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf bestimmte mitgliederbezogene Wohnraumüberlassung		d) Herstellung oder Erwerb von Wohnraum	354
1. Überblick	350	3. Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen Satz 1 Buchst b)	355
2. Gebrauchsüberlassung von Wohnungen oder Räumen iSd. § 15 II. WohnungsbauG (Satz 1 Buchst a)		III. Ausschluß der Steuerbefreiung durch bestimmte nicht begünstigte Tätigkeiten	
a) Allgemeines	351	1. Grundsatz	356
b) Mitgliedschaft	352	2. Begünstigte Geschäfte	357
c) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder	353	3. Nicht begünstigte Geschäfte	358
		4. Konkretisierung der 10 vH-Ausschlußgrenze	360

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 11 aF:
Organe der staatlichen Wohnungspolitik**

	Anm.		Anm.
1. Rechtsentwicklung	370	2. Früherer Regelungsinhalt	371

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 12:
Gemeinnützige Siedlungsunternehmen**

	Anm.		Anm.
1. Überblick	390	4. Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen	393
2. Rechtsentwicklung	391	5. Rechtsfolge	394
3. Begünstigte Unternehmen (Nr. 12 Satz 1)	392		

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 13 aF:
Zur Ausgabe von Heimstätten zugelassene Unternehmen 396**

	Anm.		Anm.
1. Rechtsentwicklung	395	2. Früherer Regelungsinhalt	396

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14:
Land- und forstwirtschaftliche Erwerbs-,
Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine**

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14		1. Überblick	400
		2. Rechtsentwicklung	401
		a) Bis zur KStReform	401

	Anm.		Anm.
b) KStG 1977	402	b) Verhältnis zu § 3	
c) Weitere Änderungen	403	Abs. 2: Haubergge-	
3. Bedeutung	409	nossenschaften usw. .	416
a) Agrarwirtschaftliche		c) Verhältnis zu § 8	
Zielsetzung	409	Abs. 4: Verlustabzug.	417
b) Bedeutung der Vor-		d) Verhältnis zu § 13:	
schrift im Rahmen		Beginn und Erlö-	
der grundsätzlichen		schen einer Steuer-	
Behandlung von		befreiung	418
Genossenschaften . .	410	e) Verhältnis zu § 22:	
c) Bedeutung für		Genossenschaftliche	
Vereine	411	Rückvergütungen . . .	419
d) Wirtschaftliche		f) Verhältnis zu § 24:	
Bedeutung	412	Freibetrag für kleine	
4. Geltungsbereich	413	Körperschaften	420
5. Verhältnis des Abs. 1		g) Verhältnis zu § 25:	
Nr. 14 zu anderen Vor-		Freibetrag für Er-	
schriften	415	werbs- und Wirt-	
a) Verhältnis zu § 1: Un-		schaftsgenossenschaf-	
beschränkte Steuer-		ten sowie Vereine, die	
pflicht	415		

[Anschluß S. K 13]

	Anm.		Anm.
Land- und Forstwirtschaft betreiben	421	Genossenschaften und Vereinen	434
h) Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren	422	7. Alternative gesetzliche Befreiungstatbestände (Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d)	435
i) Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto)	423	a) Gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen	435
6. Verfahrensfragen	424	b) Leistungen im Rahmen von Dienst- und Werkverträgen (Satz 1 Buchst. b)	436
II. Gegenstand der Steuerbefreiung: Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betätigungen (Nr. 14 Satz 1)		c) Bearbeitung oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Satz 1 Buchst. c)	439
1. Allgemeines	425	d) Beratung für die Produktion oder Verwertung (Satz 1 Buchst. d)	447
2. Begriff des Geschäftsbetriebs	426	III. Rechtsfolge: Grundsätze und Ausnahmen der Steuerbefreiung (Nr. 14 Sätze 2 und 3)	
3. Betätigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	427	1. Vollständige und partielle Steuerbefreiung	458
4. Steuerlich begünstigte Geschäftsarten und ihre Abgrenzung	428	2. Einnahmenermittlung für 10-vH-Unschädlichkeitsgrenze	459
a) Überblick	428	3. Kein Verzicht auf Steuerbefreiung möglich	460
b) Zweckgeschäfte	429	4. Sonderfrage: Wegfall der Steuerbefreiung bei übermäßiger Ansammlung von Gewinnen	465
c) Gegengeschäfte	430		
d) Hilfsgeschäfte	431		
e) Steuerschädliche Nebengeschäfte	432		
5. Grundsatz: Steuerbefreiung im wesentlichen nur für Mitgliedergeschäfte	433		
6. Sonderfragen bei Zentralen von steuerbefreiten			

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 15:
Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein
auf Gegenseitigkeit**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	469	1. Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde	474
II. Rechtsentwicklung	470	2. Wahrnehmung der Aufgaben des Trägers der Insolvenzsicherung gemäß § 7 BetrAVG	475
III. Bedeutung	471	3. Umfang der Leistungen	
IV. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	472	a) Kreis der Empfänger	476
V. Voraussetzung der Steuerbefreiung	473	b) Art und Höhe	477

**Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16:
Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	481	V. Grundsatz der Vermögensbindung (Nr. 16 Satz 2)	485
II. Rechtsentwicklung	482	VI. Sicherungseinrichtungen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft (Nr. 16 Satz 3) . .	486
III. Bedeutung der Vorschrift . .	483		
IV. Sicherungseinrichtungen (Nr. 16 Satz 1)	484		

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

	Anm.		Anm.
I. Steuerbefreiungen aus völkerrechtlichen Gründen . . .	490	3. Sanierungsgemeinschaften, Entwicklungsgemeinschaften, Sanierungsträger und Entwicklungsträger	493
II. Sonstige Steuerbefreiungen		4. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien	494
1. Aktionsgemeinschaft Deutsche Steinkohlereviere GmbH	491		
2. Das Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften	492		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausschluß der Steuerbefreiung**

	Anm.		Anm.
I. Ausschluß der Steuerbefreiung bei steuerabzugspflichtigen Einkünften (Nr. 1)		4. Verfahrensfragen	508
1. Rechtsentwicklung	500	5. Vorgänge, bei denen die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist	509
2. Bedeutung	501	6. Herstellung der Ausschüttungsbelastung	510
3. Einschränkung der Steuerbefreiung	502	a) Verwendung von EK 56	511
4. Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen	503	b) Verwendung von EK 36	512
5. Besteuerung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte	504	c) Verwendung von EG 01 bis EK 03	513
II. Keine Steuerbefreiung bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Nr. 2)		d) Verwendung von EK 04	514
1. Rechtsentwicklung	505	III. Keine Steuerbefreiung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Nr. 3)	
2. Bedeutung	506	1. Rechtsentwicklung	515
3. Geltungsbereich	507	2. Ausschluß der Steuerbefreiung für beschränkt Steuerpflichtige	516

Allgemeine Erläuterungen zu § 5

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I. Überblick zu § 5

1

§ 5 KStG regelt, ob, und wenn ja, in welchem Umfang, unbeschränkt KStpfl. von der KSt. befreit sind. Es handelt sich um Ausnahmen von einer ansonsten geltenden Regelbesteuerung (vgl. BFH v. 7.8.2002 I R 84/01, FR 2003, 294 betr. § 5 Abs. 1 Nr. 9).

Abs. 1 zählt die persönlichen (Nr. 1, 2, 2a, 9 sowie 15) und sachlichen StBefreiungen (Nr. 3–8, 10–14 und 16–22) auf. Die Vorschrift ist vom Systemwechsel bei der KSt. (statt Anrechnungsverfahren seit 1. 1. 2001 klassisches definitives KStSystem) unberührt geblieben. Sie enthält ein Sammelsurium von (sachlichen oder persönlichen) Befreiungstatbeständen ohne klare teleologische Leitlinie; es werden wechselnde lenkungspolitische Ziele verfolgt.

Im einzelnen sind für folgende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen StBefreiungen geregelt:

1. bestimmte Staatsbetriebe;
2. bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben;
- 2a. Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben;
3. Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen;
4. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit;
5. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter sowie kommunale Spitzenverbände;
6. für einen Berufsverband vermögensverwaltend tätige Körperschaften oder Personenvereinigungen;
7. politische Parteien sowie kommunale Wählervereinigungen;
8. öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen;
9. gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen;
10. Vermietungsgenossenschaften und -vereine;
11. weggefallen (vormals: Organe der staatlichen Wohnungspolitik);
12. gemeinnützige Siedlungsunternehmen;
13. weggefallen (vormals: gemeinnützige Unternehmen iSd. Reichsheimstätten-gesetzes);
14. land- und forstwirtschaftlich tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereine;
15. der Pensions-Sicherungs-Verein VVaG;
16. Sicherungseinrichtungen der Bankenverbände und der ehemals gemeinnützigen Wohnungswirtschaft;
17. Bürgschaftsbanken;

18. Wirtschaftsförderungsgesellschaften;
19. Gesamthafenbetriebe;
20. Zusammenschlüsse zur Umlage von Versorgungslasten;
21. Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung;
22. Gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien.

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

- für inländische Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (Nr. 1);
- für beschränkt KStpfl. iSd. § 2 Nr. 1 KStG (Nr. 2);
- soweit § 34 Abs. 9, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist (Nr. 3).

II. Rechtsentwicklung des § 5

2 1. Bis zum KStG 1977

KStG 1920 v. 20. 3. 1920 (RGBl. I, 393): Die StBefreiungen waren in § 2 geregelt. Da das KStG 1920 grds. alle Körperschaften des öffentlichen Rechts der unbeschränkten StPflcht unterwarf, mußten eine Reihe von StBefreiungen vorgesehen werden. So waren befreit: nach Nr. 1 das Reich, die Länder, die Gemeinden, die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich den Gebietskörperschaften zufließen, die Reichsbank und die Staatsbanken; nach Nr. 2 Universitäten und Hochschulen; nach Nr. 3 die Träger der Reichsversicherung und nach Nr. 7 die gesetzlichen Berufs- und Wirtschaftsvertretungen. Die StBefreiung nach Nr. 7 umfaßte daneben auch wirtschaftliche Verbände ohne öffentlich-rechtlichen 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 vH verzinst wurden (Nr. 4). Die StBefreiung von Pensions- und Unterstützungskassen war in Nr. 5 geregelt. In Nr. 6 waren die juristischen Personen angeführt, denen nach allgemeinen völkerrechtlichen 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, 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, 208): In den nunmehr in § 9 enthaltenen Befreiungskatalog wurden die angeführten Regelungen für Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht übernommen, da diese nach der getroffenen Neuregelung zum Teil überhaupt nicht mehr der unbeschränkten StPflcht unterworfen waren und zum Teil mit bestimmten Betrieben und Verwaltungen künftig stpfl. sein sollten. Persönlich stbefreit waren die Deutsche Reichspost, die Monopolverwaltungen des Reichs, die staatlichen Lotterieu unternehmungen und die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft (§ 9 Abs. 1 Nr. 1) sowie die Reichsbank, die Rentenbank, die deutsche Golddiskontbank und die Bank für deutsche Industrieobligationen (Nr. 2). Staatsbanken waren nach Nr. 3 nur noch befreit, sofern sie hauptsächlich Geschäften staatswirtschaftlicher oder allgemein-wirtschaftlicher Art dienten. Die bisherige Regelung über die StBefreiung von

Sparkassen wurde in Nr. 4 übernommen. Öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten auf Gegenseitigkeit waren nach Nr. 5 stbefreit. Neu eingeführt wurde die Stbefreiung für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden (Nr. 6) und die der Vermögensverwaltungsgesellschaften von nichtrechtsfähigen Berufsverbänden (Nr. 9). Die Stbefreiung von Körperschaften, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, wurde auf kirchlichen Zwecken dienende Körperschaften ausgedehnt (Nr. 7). Gleichzeitig wurde die Ermächtigung erteilt, nähere Bestimmungen darüber zu erlassen, was als gemeinnützig und mildtätig iS dieser Vorschrift anzusehen ist. Die Stbefreiung für Genossenschaftszentralen wurde gestrichen. Die Genossenschaftszentralen wurden jedoch ebenso wie die Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkte, nicht als Erwerbsgesellschaften behandelt (§ 4 Abs. 2) und unterlagen damit nicht der unbeschränkten KStPflcht. Die Stbefreiungen erstreckten sich nach § 9 Abs. 2 nicht auf Einkünfte, die der KapErtrSt. unterlagen. Zudem fanden die in Abs. 1 Nr. 3–10 aufgeführten sachlichen Stbefreiungen keine Anwendung auf Stpfl. mit Sitz und Ort der Leitung im Ausland (§ 9 Abs. 2 Satz 2).

Hinweis: Kap. IV Art. 4 § 3 Nr. 1 des Dritten Teils der VO v. 1. 12. 1930 (RGBl. I, 517, 576) ergänzte § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925 dahingehend, daß als weitere Voraussetzung für die Stbefreiung von ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienenden Körperschaften und Vermögensmassen verlangt wurde, die zu befreiende Körperschaft dürfe keinen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

KStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 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-rechtlichen Versicherungsanstalten auf Gegenseitigkeit, der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, der Vermögensverwaltungsgesellschaften von nichtrechtsfähigen Berufsverbänden und der nichtrechtsfähigen sozialen Kassen. Gestrichen wurde auch die bisherige Befreiung aus völkerrechtlichen Gründen, weil sie in § 9 StAnpG übernommen wurde. Obwohl § 4 KStG 1934 die Überschrift „Persönliche Befreiungen“ erhielt, waren in der Vorschrift auch sachliche Stbefreiungen geregelt (in Nr. 3–7). Nach der Begründung zum KStG 1934 (RStBl. 1935, 83) ist diese Vereinheitlichung aus Gründen der Vereinfachung getroffen worden; der systematische Aufbau hätte zwei Vorschriften an verschiedenen Stellen erfordert. In ihrer Grundkonzeption besteht diese Vorschrift auch heute noch fort.

Gesetz Nr. 64 v. 22. 6. 1948 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern (WiGBl. 1948 Beil. 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 u. 9).

Est.- u. KStÄndG v. 29. 4. 1950 (BGBl., 95): Es wurden lediglich redaktionelle Änderungen in Anpassung an die veränderten staatsrechtlichen Verhältnisse vorgenommen.

Est.- und KStÄndG 1951 v. 27. 6. 1951 (BGBl. I, 411; BStBl. I, 223): Die Landeszentralbanken wurden aus der sachlichen Befreiungsvorschrift für Staatsban-

ken 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, 373; BStBl. I, 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 Unterstützungskassen sich auf Zugehörige von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben beschränken und soziale Einrichtungen darstellen müssen.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): In § 4 Abs. 1 Nr. 2 ist die Deutsche Bundesbank anstelle der Bank Deutscher Länder, der Landeszentralbanken und der Berliner Zentralbank in den Befreiungskatalog aufgenommen worden.

StÄndG 1961 v. 13. 7. 1961 (BGBl. I, 981, 984; BStBl. I, 444): Der Kreis der Leistungsempfänger von Pensions- und Unterstützungskassen wurde auf Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege ausgedehnt. Ferner wurde die StBefreiung der Berufsverbände (Nr. 8) neu geregelt.

StÄndG 1965 v. 14. 5. 1965 (BGBl. I, 377): In § 4 Abs. 1 wurde die Nr. 10 angefügt, durch die öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen in den StBefreiungskatalog aufgenommen wurden.

GDL v. 15. 9. 1965 (BGBl. I, 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, 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 vH des Einkommens ermäßigten StSatzes in § 19 Abs. 2 a (inzwischen entfallen).

Ges. zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 15. 8. 1969 (BGBl. I, 1182; BStBl. I, 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-rechtlichen 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 6–9 beschränkt.

2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 1974 (BGBl. I, 1489; BStBl. I, 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.

Ges. zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung v. 19. 12. 1974 (BetrAVG) (BGBl. I, 3610; BStBl. I 1975, 22): Die in § 4 Abs. 1 Nr. 7 enthaltene StBefreiung für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen wurde neu geregelt. In diesem Zusammenhang wurde auch eine Vorschrift über die Einschränkung dieser StBefreiung in das Gesetz aufgenommen (§ 4 a). Ferner wurde in § 4 Abs. 1 Nr. 12 die StBefreiung des Pensions-Sicherungs-Vereins VVaG eingefügt.

Ges. zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18. 12. 1975 (BGBl. I, 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

3

Abs. 1: Im KStG 1977 v. 3. 9. 1976 (BGBl. I, 1507) wurden die bis dahin in § 4 enthaltenen StBefreiungsvorschriften 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, um 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). Folgende Änderungen haben zu den in den einzelnen Nummern des § 5 Abs. 1 enthaltenen Vorschriften geführt:

Nr. 1: Die StBefreiung für bestimmte Staatsbetriebe wurde aus § 4 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1975 übernommen. Das nicht mehr bestehende Unternehmen „Reichsautobahnen“ wurde gestrichen.

Nr. 2: Die Vorschrift über die StBefreiung bestimmter Banken wurde aus § 4 Abs. 1 Nr. 2 KStG übernommen. Zusätzlich wurde die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH in den Befreiungskatalog aufgenommen.

Nr. 3: Die StBefreiung für Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen wurde sachlich unverändert aus § 4 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1975 übernommen. Die hiermit in engem Zusammenhang stehende Vorschrift des § 4a KStG 1975 wurde als § 6 übernommen. Aufgrund der neu gefaßten Ermächtigung in § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a wurden ergänzende Regelungen in den §§ 1–3 KStDV übernommen.

Nr. 4: Die Vorschrift über die StBefreiung für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit wurde in ihren Grundzügen aus § 12 KStDV übernommen. Allerdings blieben die betragsmäßigen Grenzen ausgeklammert. Sie wurden aufgrund der Ermächtigung in § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b weiterhin in der Durchführungsverordnung (§ 4 KStDV) geregelt.

Nr. 5: Die StBefreiung für Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter geht auf § 4 Abs. 1 Nr. 8 KStG 1975 zurück. Die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, und solchen, die dem Verbandszweck nicht dienen, wurde fallengelassen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sollte nur noch zur partiellen StPflcht führen. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wurde in § 14 AO 1977 geregelt.

Nr. 6: Die Vorschrift über die StBefreiung der für einen Berufsverband vermögensverwaltend tätigen Körperschaften oder Personenvereinigungen wurde unverändert aus § 4 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1975 übernommen.

Nr. 7: Die StBefreiung für politische Parteien und politische Vereine geht auf die in § 8 Abs. 2 KStG 1975 für bestimmte Einkünfte enthaltene StFreistellung zurück. Durch die in Anlehnung an die Regelung für Berufsverbände (Nr. 5) vollkommene neu formulierte Vorschrift trat lediglich insoweit eine sachliche Änderung ein, als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von der Steuer freigestellt wurden.

Nr. 9: Die StBefreiung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wurde aus § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1975 übernommen. Die Voraussetzungen für die StBefreiung ergeben sich aus der ebenfalls zum 1. 1. 1977 in Kraft getretenen AO 1977. Durch den Abschnitt „Steuerbegünstigte

Zwecke“ der AO 1977 (§§ 51–68 AO) sind die bis dahin geltenden Vorschriften der §§ 17–19 StAnpG und der GemVO ersetzt worden.

Nr. 10: Die Vorschrift über die StBefreiung der nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz – WGG – als gemeinnützig anerkannten Wohnungsunternehmen wurde aus § 8 Abs. 1 KStDV 1968 übernommen. Zusätzlich wurde im Gesetz geregelt, daß Auflagen abgabenrechtlicher Art für Geschäfte iSd. § 6 Abs. 4 WGG und § 10 WGGDV zu der Steuer führen sollen, die sich ergäbe, wenn diese Geschäfte Gegenstand eines organisatorisch getrennten und voll stpfl. Teils des Unternehmens wären.

Nr. 11: Die in § 8 Abs. 2 KStDV 1968 enthaltene StBefreiung von Organen der staatlichen Wohnungspolitik wurde übernommen. In Anlehnung an § 28 WGG wurden auch betriebswirtschaftlich und organisatorisch getrennte Teile von Unternehmen als stbefreiungsfähig angenommen.

Nr. 12: Die StBefreiung der gemeinnützigen Siedlungsunternehmen wurde aus § 8 Abs. 3 KStDV 1968 übernommen. Klargestellt wurde, daß insoweit StPflcht eintritt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, der über die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen oder von sonstigen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben hinausgeht.

Nr. 13: Die in § 8 Abs. 4 KStDV 1968 enthaltene Regelung über die StBefreiung der zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen wurde übernommen. In Übereinstimmung mit § 34 Reichsheimstättengesetz wurde klargestellt, daß wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die über die Begründung oder Vergrößerung von Heimstätten hinausgehen, partiell stpfl. sind.

Nr. 14: Die Vorschrift über die StBefreiung der im Bereich der LuF tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine wurde unverändert aus § 4 Abs. 1 Nr. 11 KStG 1975 übernommen.

Nr. 15: Die bisher in § 4 Abs. 1 Nr. 12 KStG 1975 enthaltene StBefreiungsvorschrift für den Pensions-Sicherungs-Verein VVaG wurde übernommen.

In Abs. 2 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 inländische 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, 1586; BStBl. I, 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.

Ges. über die Bevorratung mit Erdöl und Erdölerzeugnissen (Erdölbevorratungsgesetz) v. 25. 7. 1978 (BGBl. I, 1073; BStBl. I, 380): Der durch dieses Gesetz errichtete „Erdölbevorratungsverband“ wurde in den Kreis der nach Abs. 1 Nr. 1 stbefreiten Staatsbetriebe aufgenommen.

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18. 8. 1980 (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 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 Ges. zur Änderung des Gesetzes über die Zusammenlegung der Deutschen Landesrentenbank und der Deutschen Siedlungsbank v. 22. 8. 1980 (BGBl. I, 1558; BStBl. I, 624): In Abs. 1 Nr. 2 wurden die Worte „die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank“ mit Wirkung ab VZ 1981 gestrichen.

14. Ges. zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes v. 29. 3. 1983 (BGBl. I, 377; BStBl. I, 311): In Abs. 1 Nr. 4 wurde das Zitat des § 53 Versicherungsaufsichtsgesetz redaktionell verkürzt.

Ges. zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22. 12. 1983 (BGBl. I, 1577; BStBl. I, 7): Abs. 1 Nr. 7 wurde neu gefaßt. Die StBefreiung für politische Vereine wurde gestrichen.

StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): In Abs. 1 Nr. 2 wurden die Worte „die Hansatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen“ eingefügt.

Ges. zur Änderung des Ges. über die Lastenausgleichsbank v. 20. 2. 1986 (BGBl. I, 297): In Abs. 1 Nr. 2 wurde der Name der Lastenausgleichsbank in „Deutsche Ausgleichsbank“ abgeändert.

Ges. über das BauGB v. 8. 12. 1986 (BGBl. I, 2191; BStBl. I 1987, 95): In Abs. 1 wurde die Nr. 17 angefügt.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 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, 2261; BStBl. I 1990, 113): Abs. 1 Nr. 8 wurde redaktionell geändert.

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 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. II, 885; BStBl. I, 654): Nr. 1a und Nr. 2a wurden eingefügt.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 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, 1569; BStBl. I, 774): Abs. 1 Nr. 2 wurde neu gefaßt und Nr. 18 und Nr. 19 angefügt.

StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Abs. 1 Nr. 2 wurde geändert und Nr. 20 angefügt.

ENeuOG v. 27. 12. 1993 (BGBl. I, 2378; BStBl. I 1994, 136): Abs. 1 Nr. 1 wurde an die Neuordnung des Eisenbahnwesens angepaßt und Nr. 1a gestrichen.

Sechstes Ges. zur Änd. des ParteienG v. 28. 1. 1994 (BGBl. I, 142; BStBl. I, 207): Abs. 1 Nr. 5 wurde neu gefaßt.

Drittes Durchführungsgesetz/EWG zum VAG v. 21. 7. 1994 (BGBl. I, 1630; BStBl. I, 742): Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d wurde redaktionell geändert.

PTNeuOG v. 14. 9. 1994 (BGBl. I, 2325; BStBl. I 1995, 256): Abs. 1 Nr. 1 wurde an die Neuordnung des Postwesens angepaßt.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e wurde neu gefaßt.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995 (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): Nr. 2 wurde geändert und Nr. 21 angefügt.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Nr. 2a wurde neu gefaßt und Nr. 22 angefügt.

Drittes FinanzmarktförderungsG v. 24. 3. 1998 (BGBl. I, 529; BStBl. I, 369): Abs. 1 Nr. 2 wurde redaktionell geändert.

Ges. zur Umsetzung der EG-Einlagensicherungsrichtlinie ua. v. 16. 7. 1998 (BGBl. I, 1842; BStBl. I, 1112): Abs. 1 Nr. 16 wurde neu gefaßt.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 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 rechtlichen Verhältnisse im Bereich einzelner öffentlich-rechtlicher 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, 1433; BStBl. I, 1428): Abs. 2 Nr. 2 wurde aufgehoben und die bisherige Nr. 3 zu Nr. 2.

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): Abs. 1 Nr. 2 wurde an gesellschaftsrechtliche Änderungen im öffentlich-rechtlichen Bankensektor angepaßt und in Abs. 2 klargestellt, daß der Ausschluß von der KSt-Befreiung nach Nr. 1–3 auch für die nach anderen Gesetzen als dem KStG eintretende Befreiung gilt.

UntStFG v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Wegen des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren wurde Abs. 2 Nr. 3 angefügt.

5–8 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des § 5

9 1. Allgemeines

Nach § 5 werden bestimmte, nach § 1 unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der KStPflcht befreit. Im Gegensatz zum EStG, das nur StBefreiungen für bestimmte Einnahmen kennt (vgl. §§ 3 ff. EStG), werden nach § 5 KStG einzelne Rechtsgebilde stbefreit. 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, die einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Die Gründe hierfür sind ebenso vielfältig wie die StBefreiungen selbst. Zusammenfassend läßt sich 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.

Verfolgung unterschiedlicher Lenkungs Zwecke: Bereits die umfangreiche Rechtsentwicklung (vgl. Anm. 2 ff.) zeigt, daß die Norm als Einfallstor für politisch gewünschte und/oder wirtschaftlich gebotene Änderungen betrachtet wird

(vgl. auch Anm. 410 sowie betr. Abs. 1 Nr. 2 zur Fusion von Kreditanstalt für Wiederaufbau und Deutscher Ausgleichsbank den Artikel „Aktenzeichen KfW ungelöst“ in Welt am Sonntag v. 27. 10. 2002). Wie die Diskussion über die Abschaffung des Branntweinmonopols (BTDrucks. 14/9042 v. 15. 5. 2002 sowie Empfehlung der Europäischen Kommission v. 20. 6. 2002 zur Änderung des Branntweinmonopolgesetzes), das nach Abs. 1 Nr. 1 privilegiert ist, sowie die Rspr. des EuGH zur Problematik (s. zB Urt. v. 15. 1. 1985 C-253/83, EuGHE 1985, 157) zeigen, gerät die Norm auch zusehends in den Einflußbereich europarechtlicher Entwicklungen (s. auch EICKER, Nichtgewährung der Körperschaftsteuerfreiheit einer gemeinnützigen beschränkt steuerpflichtigen Stiftung EG-rechtswidrig?, NWB F. 2, 365 sowie HELIOS, Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht innerhalb der Schranken des Europarechts, BB 2002, 1893). Ebenso ist in diesem Zusammenhang beispielhaft auf die Vorgaben der Europäischen Kommission zur Abschaffung von Gewährträgerhaftung und Anstaltslast bei den öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten mit möglichen Auswirkungen auf den Kreis der nach Abs. 1 Nr. 2 befreiten Kreditinstitute zu verweisen (vgl. Anm. 50).

Die StBefreiungen gelten überwiegend für solche Körperschaften, die nicht am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligt sind oder aber die mit ihrer Tätigkeit nicht im Wettbewerb zu voll stpfl. Unternehmen stehen. Soweit eine Wettbewerbssituation gegeben ist, wird zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen teilweise eine partielle StPflicht (zB für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) ausgelöst.

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

2. Keine abschließende Steuerbefreiungsregelung

10

Die Norm regelt die Befreiungen von der KStPflicht nicht abschließend. Auch in anderen Gesetzen sind Befreiungen von der KSt. enthalten (vgl. Anm. 490–494).

3. Wirtschaftliche Bedeutung

11

Erkenntnisse über die Gesamtsumme der mit der Norm verbundenen Steuermindereinnahmen liegen nicht vor. Für die Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Abs. 1 Nr. 10) sowie die gemeinnützigen Siedlungsunternehmen (Abs. 1 Nr. 12) zusammen weist der 18. Subventionsbericht der BReg. (BMF 2001, Anl. 2) für den Zeitraum von 1999 bis einschließlich 2002 Mindereinnahmen in Höhe von jährlich 5 Mio. € aus. Vergleicht man dieses Ergebnis mit den Zahlen des 17. Subventionsberichts für die Vorjahre (vgl. Anm. 326), zeigt sich, daß der wirtschaftliche Effekt der Steuervergünstigung über die Jahre auf niedrigem Niveau nahezu gleich geblieben ist. Für den großen Bereich der luf. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine weist der 18. Subven-

tionsbericht Steuermindereinnahmen für die Jahre 1999–2002 in Höhe von 15 Mio. € jährlich aus (s. auch Anm. 412).

IV. Geltungsbereich

12 1. Allgemeines

Die StBefreiungen nach § 5 gelten nur für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 1 unbeschränkt kstpfl. sind. Voraussetzung ist demnach, daß sie Geschäftsleitung und/oder Sitz im Inland haben. Körperschaften ua., die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, sind aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 2 nicht stbefreit, auch wenn sie die Tatbestandsvoraussetzungen einer der in § 5 Abs. 1 enthaltenen Befreiungsvorschriften erfüllen. Die StBefreiung nach § 5 führt nicht dazu, daß die unbeschränkte StPflcht beseitigt und eine Art beschränkter StPflcht erzeugt wird. Die nach § 1 vorhandene unbeschränkte StPflcht bleibt bestehen. § 5 enthält persönliche und sachliche StBefreiungen.

13 2. Persönliche Steuerbefreiungen

Persönliche (subjektive) StBefreiungen sind in § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2, 2a und 15 enthalten. Dabei besteht für die StBefreiung des Pensions-Sicherungs-Vereins VVaG nach Nr. 15 insoweit eine Besonderheit, als der Eintritt der StBefreiung an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist.

Die persönlichen StBefreiungen gelten nur für die in der Vorschrift ausdrücklich aufgeführten Körperschaften. Andere Körperschaften mit vergleichbaren Aufgaben oder Tätigkeiten, die bei objektiver Beurteilung ebenso förderungswürdig wären, sind nicht begünstigt; daraus können sich im Einzelfall verfassungsrechtliche Probleme ergeben. Die StBefreiung erstreckt sich auch nicht auf die von den begünstigten Körperschaften abhängigen Rechtsgebilde (zB Tochtergesellschaften). Dies gilt auch für Organgesellschaften (vgl. Anm. 28).

Die Aufgaben und Tätigkeiten der begünstigten Körperschaften sind zwar für den Gesetzgeber bei der Begründung einer persönlichen StBefreiung entscheidend. Für die spätere Anwendung der StBefreiung spielt es aber keine Rolle, welche Aufgaben eine ausdrücklich stbefreite Körperschaft hat. Dies gilt auch, wenn sich die Aufgaben zwischenzeitlich ändern. Ebenso spielt es 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 StPflcht, etwa für im Wettbewerb mit stpfl. Unternehmen erzielte Einkünfte, besteht nicht. Dies würde dem Wesen der persönlichen StBefreiung widersprechen.

14 3. Sachliche Steuerbefreiungen

Bei den in § 5 Abs. 1 Nr. 3–14 und 16–22 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 eine teilweise (partielle) StPflcht für bestimmte Tätigkeiten vor, zB bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

4. Zeitliche Voraussetzungen

15

§ 5 enthält keine Regelung darüber, welche zeitlichen Voraussetzungen für die StBefreiungen erfüllt sein müssen. 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. Die sachlichen StBefreiungen treten dagegen uE grds. nur dann 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 Sätze den vorgeschriebenen Erfordernissen während des gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums entsprechen muß. Dagegen stellt § 5 Abs. 1 Nr. 3 für die StBefreiung der Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen hinsichtlich der Höhe des zulässigen Vermögens auf die Verhältnisse am Ende des Wj. ab. Nach Abschn. 6 Abs. 2 KStR soll es für diese StBefreiung genügen, wenn auch die übrigen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 (sowie der §§ 1–3 KStDV) am Ende des VZ erfüllt sind.

5. Beitrittsgebiet

16

In den neuen Bundesländern gilt § 5 ab dem 1. 1. 1991 (Einigungsvertrag v. 23. 9. 1990, BGBl. II, 885 [976]; BStBl. I, 654).

Einstweilen frei.

17–23

V. Verhältnis des § 5 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 1

24

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

2. Verhältnis zu § 6

25

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

3. Verhältnis zu § 8 a

26

Unter Geltung des Vollarrechnungsverfahrens war Adressat der eingeschränkten Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8 a der nicht zur KStAnrechnung be-

rechtigte Anteilseigner. Bedingt durch den Systemwechsel auf das Halbeinkünfteverfahren erfaßt § 8 a idF des StSenkG v. 23. 10. 2000 nunmehr Anteilseigner, deren Vergütung im Inland nicht im Rahmen einer Veranlagung erfaßt wird (§ 8 a Abs. 1 Satz 2 nF). Hierunter fallen auch die Körperschaften des § 5 Abs. 1 mit ihren stfreien Einnahmen. So soll verhindert werden, daß die nach Abs. 1 stfreie Körperschaft ihr Steuerprivileg dazu nutzt, mit ihr verbundene stpfl. Unternehmen fremdzufinanzieren, um den stpfl. Gewinn zu minimieren. Dadurch soll die stl. Einmalbelastung von Zinsen sichergestellt werden.

Entspricht das Wj. dem Kj., gilt die neue Rechtslage ab VZ 2001 (§ 34 Abs. 2 a nF iVm. Abs. 1 aF), bei abweichendem Wj. 2000/2001 grds. ab VZ 2002 (§ 34 Abs. 2 a nF iVm. Abs. 1 aF).

27 4. Verhältnis zu § 13

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

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

Bei nur partieller StBefreiung gelten obige Grundsätze für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens (§ 13 Abs. 5, s. § 13 Anm. 10).

28 5. Verhältnis zu §§ 14 ff.

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

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

29 6. Verhältnis zu § 24

Die StBefreiung nach § 5 geht der Freibetragsregelung des § 24 vor. Im Fall der partiellen StPflicht ist aber – sofern die Tatbestandsvoraussetzungen des § 24 gegeben sind – die Freibetragsregelung anzuwenden.

30 7. Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren

Alte Rechtslage im Anrechnungsverfahren: KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie wirtschaftliche Vereine fallen auch dann unter das Anrechnungsverfahren nach §§ 27 ff. aF, wenn sie nach § 5 von der KSt. befreit sind. Nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 aF gilt die StBefreiung insoweit nicht, als bei Ausschüttungen die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 herzustellen ist. Bei Ausschüttungen an andere stbefreite Körperschaften oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts ist aber nach § 40 Nr. 2 aF eine Erhöhung der KSt. zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung nicht vorzunehmen.

Neue Rechtslage im Halbeinkünfteverfahren: Durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 ist das Anrechnungsverfahren nach den §§ 27–43 aF abgeschafft und das Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden. Das Anrechnungsverfahren gilt bei kalenderjahrgleichem Wj, letztmals für offene Ausschüttungen in 2001 für Wj. 2000 und früher sowie für vGA und Vorabausschüttungen in 2000. Entsprechend ist § 5 Abs. 2 Nr. 2 aF gestrichen worden. In den Fällen der §§ 34 Abs. 9, 37 und 38 Abs. 2 nF kann es jedoch bei Ausschüttungen auch nach dem Systemwechsel wegen der bestehenden 18jährigen Übergangsperiode noch zum Verbrauch von vEK und in der Konsequenz zu KStErhöhungen kommen. Der durch das UntStFG v. 20. 12. 2001 neu eingeführte § 5 Abs. 2 Nr. 3 stellt deshalb mit Wirkung grds. ab dem 1. 1. 2001 sicher, daß die KSt. auch in diesen Fällen noch erhoben werden kann.

8. Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto) 31

Bis zum Inkrafttreten des KStG nF mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens haben auch nach § 5 von der Steuer befreite Körperschaften zum Schluß des Wj. ihr für Ausschüttungen nutzbares vEK nach § 30 aF und Abschn. 82 ff. KStR 1995 zu gliedern (Abschn. 84 KStR 1995). Wegen der Behandlung kleiner Körperschaften s. Abschn. 104 KStR. Nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wird das gebildete vEK innerhalb eines Übergangszeitraums von 15 Jahren bis 2016 abgewickelt. Nach diesem Abwicklungszeitraum gibt es – auch für stbefreite Körperschaften – nur noch das stl. Einlagekonto (§ 27 nF). Zu Einzelheiten des Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren gerade bei nach § 5 stbefreiten Körperschaften s. § 5 Anm. R 1–R 16.

9. Verhältnis zum InvZulG 32

Gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG sind nach § 5 von der KSt befreite Investoren nicht zulagenberechtigt. Für eine einschränkende Auslegung des Wortlauts des § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG im Wege einer teleologischen Reduktion ist auch zugunsten solcher Investoren kein Raum, die haushaltsrechtlich im Investitionszeitraum zu Ablieferungen iSv. Art. 110 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 GG an den Bundeshaushalt verpflichtet waren (BFH v. 24. 1. 2002 III R 32/99, nv).

VI. Verfahrensfragen 33

Für die StBefreiung nach § 5 ist ein besonderes, förmliches Anerkennungsverfahren 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). 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. Zur Überprüfung, ob die Voraussetzungen erfüllt sind, hat die Körperschaft nach § 49 Abs. 1 aF bzw. § 31 Abs. 1 nF iVm. § 25 Abs. 3 EStG eine StErklärung abzugeben. Bei Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, soll die Überprüfung idR nur alle drei Jahre anhand eines besonderen Erklärungsfordrucks erfolgen (OFD Düsseldorf v. 16. 12. 1982, StEK § 5 Nr. 49). Die Überprüfung schließt mit einem KSt(Freistellungs-)bescheid ab,

in dem zum Ausdruck kommt, ob eine StBefreiung nach § 5 vorliegt oder nicht. Da für einen VZ jeweils nur ein KStBescheid erteilt werden kann, wird durch diesen Bescheid auch die KSt. festgesetzt, die sich bei teilweiser (partieller) StPflcht ergibt oder die bei Ausschüttungen zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 aF anfällt.

Rechtshilfe: Gegen einen KStBescheid über 0 €, in dem zum Ausdruck kommt, daß die Voraussetzungen einer StBefreiung nicht vorliegen, ist ein Rechtsbehelf möglich. Eine Beschwer iSd. § 40 Abs. 2 FGO liegt bereits dann vor, wenn durch die Ablehnung einer StBefreiung eine (ggf. nur abstrakt bestehende) StPflcht bejaht wird (vgl. BFH v. 14. 9. 1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499).

34–38 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1: Bestimmte Staatsbetriebe

I. Rechtsentwicklung

39

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 hat mit Ausnahme des nicht mehr existierenden Unternehmens „Reichsautobahnen“ die Befreiungen des § 4 Abs. 1 Ziff. 1 KStG 1975 übernommen. Durch das Erdölbevorratungsgesetz v. 25. 7. 78 (BGBl. I S. 1073) wurde der „Erdölbevorratungsverband“ neu in die Vorschrift aufgenommen.

II. Bedeutung

40

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 befreit bestimmte Unternehmen des Bundes oder der Länder wegen ihrer besonderen staatswirtschaftlichen Aufgaben von der Körperschaftsteuer (vgl. Begr. der BReg., BT-Drucks. 7/1470). Aus dem Aufbau des Gesetzes folgt, daß die Steuerfreiheit nur insoweit eingreifen kann, als die staatlichen Einrichtungen nach § 1 unbeschränkt stpfl. sind, dh. als sie einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4) darstellen. Soweit zB bei der Deutschen Bundespost oder bei der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein ein Hoheitsbetrieb besteht, fehlt es von vornherein an der unbeschränkten Steuerpflicht dieses Betriebs, so daß hierfür eine Befreiung nicht erforderlich ist. Um bei der Gesetzesanwendung Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, wurde auf eine Begrenzung der Befreiungsvorschrift auf Betriebe gewerblicher Art verzichtet. Wegen der ohnehin bestehenden Steuerbefreiung braucht daher in der Praxis für Zwecke der Körperschaftsteuer regelmäßig nicht entschieden zu werden, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.

Vergleichbare Vorschriften über die Steuerbefreiung von Staatsbetrieben enthalten § 3 Nr. 1 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 1 VStG.

III. Geltungsbereich

41

§ 5 Abs. 1 Nr. 1 beinhaltet persönliche Steuerbefreiungen (vgl. Anm. 12). Steuerbefreit sind nur die in der Vorschrift ausdrücklich genannten Unternehmen. Die Steuerbefreiung kann daher nicht auf vergleichbare Unternehmen (zB in Form einer Kapitalgesellschaft betriebene Lotterien), auf rechtlich verselbständigte Teile der begünstigten Unternehmen (zB Tochtergesellschaften der Deutschen Bundesbahn) oder auf von den begünstigten Unternehmen abhängige Rechtsgelände ausgedehnt werden. Die persönliche Steuerbefreiung umfaßt das gesamte Einkommen der begünstigten Unternehmen. Eine teilweise Steuerpflicht für bestimmte Tätigkeiten besteht nicht. Dies gilt auch, soweit die begünstigten Unternehmen im Wettbewerb mit anderen steuerpflichtigen Unternehmen stehen. Die begünstigten Körperschaften werden auch dann nicht körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie den Kreis der ihnen zugewiesenen Aufgaben überschreiten.

IV. Steuerbefreite Staatsbetriebe

42 1. Deutsche Bundespost

Die Deutsche Bundespost ist ein unselbständiges Sondervermögen des Bundes mit eigener Haushalts- und Rechnungsführung (vgl. § 1 des Gesetzes über die vermögensrechtlichen Verhältnisse der Deutschen Bundespost v. 21. 5. 53, BGBl. I S. 225; § 3 des Gesetzes über die Verwaltung der Deutschen Bundespost v. 24. 6. 53, BGBl. I S. 676). Ihre Vorgängereinrichtung, die „Reichspost“, war ebenfalls persönlich von der KSt. befreit (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1925). Nach der Begründung zum KStG 1925 (S. 14) war die Befreiung in der geschichtlichen, politischen und juristischen Eigenart der Reichspost begründet. Die Gründe, die zur Einführung der Steuerbefreiung geführt haben, gelten für die Deutsche Bundespost auch heute noch.

Eigentlicher Tätigkeitsbereich der Deutschen Bundespost ist die Verwaltung des Post- und Fernmeldewesens in der Bundesrepublik Deutschland. Die persönliche Steuerbefreiung gilt jedoch uneingeschränkt. Daher ist die Deutsche Bundespost auch hinsichtlich der Tätigkeiten, die außerhalb ihres eigentlichen Aufgabenbereichs liegen, von der KSt. befreit. Die Rechtsprechung des RFH, wonach die Steuerbefreiung sich nicht auf die Kantinen der Reichspost erstreckt (RFH I 258/39 v. 23. 4. 40, RStBl. S. 747), ist nicht mehr anzuwenden.

43 2. Deutsche Bundesbahn

Die Deutsche Bundesbahn (DB) ist ein nicht rechtsfähiges Sondervermögen des Bundes mit eigener Wirtschafts- und Rechnungsführung (§ 1 des Bundesbahngesetzes v. 13. 12. 51, BGBl. I S. 955). Ihre Vorgängereinrichtung, die „Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft“, war bereits gem. § 14 des Gesetzes vom 30. 8. 24 (RGBl. II S. 272) von der KSt. befreit. Die Befreiung umfaßt den gesamten Tätigkeitsbereich der DB (vgl. Anm. 12), so zB die Einkünfte aus der Verpachtung von Hotels und Gaststätten (BFH I 182/57 U v. 19. 8. 58, BStBl. S. 429), aus dem Pack-Sets-Verkauf, aus dem Intercity-Sekretariat, aus dem Intercity-Zeitungsverkauf ua. (vgl. *Felix/Streck*, KStG, § 5 Anm. 17).

44 3. Monopolverwaltungen des Bundes

Die Steuerbefreiung der Monopolverwaltungen des Bundes erklärt sich nach der Begr. zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1925 daraus, daß es sich bei ihnen im Grunde genommen lediglich um die in Betriebsform gekleidete Erhebung von öffentlichen Abgaben handelt. Unter die Befreiungsvorschrift fällt zZt. nur die Branntweinmonopolverwaltung (vgl. Gesetz über die Errichtung der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein v. 8. 8. 51, BGBl. I S. 491).

Das bis zum 15. 1. 83 bestehende Zündwarenmonopol wurde von der Deutschen Zündwarenmonopolgesellschaft verwaltet, an der ausschließlich Privatbetriebe beteiligt waren. Diese Gesellschaft fiel nicht unter § 5 Abs. 1 Nr. 1. Sie war aber durch § 6 Abs. 6 des Zündwarenmonopolgesetzes v. 29. 1. 30 (RGBl. I S. 11) persönlich von der KSt. befreit. Die Zündwarenmonopolgesellschaft ist mit Ablauf des 15. 1. 83 aufgelöst worden (vgl. BGBl. 1982 I S. 1241).

45 4. Staatliche Lotterieu Unternehmen

Staatliche Lotterieu Unternehmen sind nur solche Unternehmen, die der Staat unmittelbar selbst in Form eines Betriebs gewerblicher Art betreibt. An die Stelle der

früheren Deutschen Reichslotterie sind die staatlichen Lotterieunternehmen der Länder getreten. Unter die Befreiungsvorschrift fallen daher derzeit nur die von den Bundesländern selbst veranstalteten Lotterien.

Die Steuerbefreiung tritt nicht ein, wenn eine Lotterie nicht unmittelbar von einem Bundesland, sondern von einer rechtlich selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechts veranstaltet wird. Auch für die in privatrechtlicher Form veranstalteten Lotterien kommt die Steuerbefreiung nicht in Betracht. Dies gilt für Lotterieunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft selbst dann, wenn sich alle Anteile in der Hand des Staates befinden (vgl. BFH Gr. S. 1/62 S v. 13. 11. 63, BStBl. 1964 S. 190).

Um eine Lotterie handelt es sich auch bei dem Fußballtoto (BFH II 32/51 U v. 20. 7. 51, BStBl. S. 166). Fußballtotounternehmen sind demnach befreit, wenn sie unmittelbar vom Staat betrieben werden.

5. Erdölbevorratungsverband

46

Der Erdölbevorratungsverband wurde durch das Gesetz über die Bevorratung mit Erdöl und Erdölzeugnissen (Erdölbevorratungsgesetz) v. 25. 7. 78, BGBl. I S. 1073, errichtet. Nach § 39 dieses Gesetzes wurde er in den Kreis der nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 steuerbefreiten Staatsbetriebe aufgenommen. Der Erdölbevorratungsverband ist eine bundesunmittelbare rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz in Hamburg. Er hat die Aufgabe, ständig Vorräte von Erdölzeugnissen (zB Motorbenzin, Flugbenzin, Heizöl) in bestimmter Höhe zu halten. Zur Erfüllung seiner Bevorratungspflicht muß er Bestände erwerben und auch wieder veräußern. Dies stellt eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit dar, die zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führt. Durch die Steuerbefreiung soll diese Tätigkeit wegen der volkswirtschaftlichen und sicherheitspolitischen Bedeutung des Verbandes nicht mit steuerlichen Folgen belastet werden.

Einstweilen frei.

47–48

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 2: Bestimmte Kreditinstitute mit Sonderaufgaben

I. Rechtsentwicklung

49

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. 75 (BGBl. I S. 3091; BStBl. 1976 I S. 23) wurde die Vorschrift aufgrund der in der sog. Bankenenquête enthaltenen Vorschläge der Bundesregierung (BT-Drucks. V/3500 S. 103 ff.) neu geordnet. Danach wurden nur solche Kreditinstitute von der KSt. befreit, die mit anderen Instituten nicht in Wettbewerb stehen.

KStG 1977: Übernahme der Vorschrift in § 5 Abs. 1 Nr. 2. Die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH wurde neu in den Befreiungskatalog aufgenommen.

Gesetz zur Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581): Die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die als Organ der staatlichen Wohnungspolitik ohnehin nach Nr. 11 steuerbefreit ist, wurde aus dem Befreiungskatalog gestrichen. Ebenfalls gestrichen wurde die Reichsbank, deren Liquidation bereits 1978 abgeschlossen wurde.

Erstes Gesetz zur Änd. des Ges. über die Zusammenlegung der Deutschen Landesrentenbank und der Deutschen Siedlungsbank v. 22. 8. 80 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 624): Die Deutsche Siedlungs- und Landesrentenbank wurde mit Wirkung ab VZ 1981 aus dem Befreiungskatalog gestrichen, weil sie durch dieses Gesetz die Funktion einer Geschäftsbank erhalten hat.

Steuerbereinigungsgesetz 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): Die Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung Bremen wurde neu in den Befreiungskatalog aufgenommen.

Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Lastenausgleichsbank v. 20. 2. 86 (BGBl. I S. 297): Der Name der Lastenausgleichsbank wurde in „Deutsche Ausgleichsbank“ abgeändert.

II. Bedeutung

50

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

Die Gründung der öffentlich-rechtlichen 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 öffentliche Mittel ersetzen oder ergänzen sollen, besondere Rechtsgebilde zu schaffen. Trotz der Art ihres Auftrags handelt es sich bei

den öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten in der Regel nicht um Hoheitsbetriebe iSd. § 4 Abs. 5, die von vornherein nicht der KSt. unterliegen, sondern um Betriebe gewerblicher Art iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6. Zu ihrer steuerlichen Entlastung ist daher eine besondere Befreiung erforderlich.

Vergleichbare Steuerbefreiungsvorschriften für Kreditinstitute sind in § 3 Nr. 1 GewStG und in § 3 Abs. 1 Nr. 2 VStG enthalten.

51

III. Geltungsbereich

§ 5 Abs. 1 Nr. 2 enthält persönliche Steuerbefreiungen für die in der Vorschrift ausdrücklich genannten Körperschaften. Ebenso wie die Steuerbefreiung bestimmter Staatsbetriebe nach Nr. 1 kann auch die Steuerbefreiung nach Nr. 2 nicht auf vergleichbare Körperschaften oder auf von den begünstigten Körperschaften abhängige Gebilde ausgedehnt werden. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf das gesamte Einkommen der begünstigten Körperschaften; eine teilweise Steuerpflicht ist nicht vorgesehen.

Dies gilt auch dann, wenn die begünstigten Kreditinstitute entgegen dem Sinn der Vorschrift mit anderen Kreditinstituten in Wettbewerb stehen. Die Steuerbefreiung besteht, solange die Kreditinstitute in dem Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgeführt sind. Die Steuerbefreiung geht daher nicht dadurch verloren, daß die begünstigten Körperschaften ihren Aufgabenbereich überschreiten oder ändern.

IV. Steuerbefreite Kreditinstitute

52 1. Deutsche Bundesbank

Die Deutsche Bundesbank wurde durch Gesetz v. 26. 7. 57 (BGBl. I S. 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. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) ist die Deutsche Bundesbank anstelle dieser Institute in den Befreiungskatalog des damaligen § 4 Abs. 1 Ziff. 2 aufgenommen worden.

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

53 2. Kreditanstalt für Wiederaufbau

Die Kreditanstalt für Wiederaufbau (KW) ist ein durch Gesetz des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebiets v. 5. 11. 48 (WiGBl. S. 123) gegründetes öffentlich-rechtliches Kreditinstitut. Seine Rechtsgrundlagen ergeben sich nunmehr aus dem Gesetz über die KW v. 23. 6. 69 (BGBl. I S. 573). In das KStG wurde die Befreiung durch das Est- u. KStÄndG v. 27. 6. 51 (BGBl. I S. 411; BStBl. I S. 223) aufgenommen.

Die Aufgaben der KW bestehen vor allem in der Gewährung von Investitionskrediten an inländische Unternehmen, in der Gewährung von Darlehen im Zusam-

menhang mit Ausführungsgeschäften inländischer Unternehmen und in der Gewährung von Darlehn im Rahmen der Entwicklungshilfe. Hierbei fungiert die Bank überwiegend als Beauftragter des Bundes für die bankmäßige Verwaltung und Verwendung von Mitteln des Bundeshaushalts und des ERP-Sondervermögens. Von geringfügigen Ausnahmen abgesehen steht die KW nicht im Wettbewerb mit anderen Kreditinstituten.

3. Deutsche Ausgleichsbank

54

Die Deutsche Ausgleichsbank hieß früher Lastenausgleichsbank (Bank für Vertriebene und Geschädigte). Die Steuerbefreiung der Lastenausgleichsbank war bereits in § 14 Abs. 1 des Ges. v. 28. 10. 54 (BGBl. I S. 293) enthalten. Sie wurde durch das Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) in das KStG übernommen. Durch Gesetz zur Änderung des Ges. über die Lastenausgleichsbank v. 20. 2. 86 (BGBl. I S. 287) wurde der Name der Bank in Deutsche Ausgleichsbank geändert und der Geschäftsbereich neu festgelegt. Die Bank hat nunmehr die Aufgabe, bestimmte Maßnahmen im Zuständigkeitsbereich des Bundes zu finanzieren. Hierzu gehören wirtschaftsfördernde Maßnahmen, soziale Maßnahmen, Maßnahmen im Bereich des Umweltschutzes sowie Maßnahmen zur wirtschaftlichen Eingliederung und Förderung der durch den Zweiten Weltkrieg und seine Folgen betroffenen Personen sowie heimatloser Ausländer und ausländischer Flüchtlinge. Die Bank kann ferner die Übernahme von Bankgeschäften, Treuhand- und sonstigen Geschäften mit obersten Bundes- und Landesbehörden vereinbaren und Ergänzungsprogramme auflegen. Bei der Gewährung von Krediten soll sie aber regelmäßig Kreditinstitute einschalten. Ein wesentlicher Wettbewerb mit anderen Kreditinstituten besteht daher nicht.

4. Landwirtschaftliche Rentenbank

55

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. 49 (WiGBl. S. 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. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) in das KStG übernommen und durch das StÄndG v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 931; BStBl. I S. 444) in eine unbefristete Steuerbefreiung umgewandelt. Die Rechtsgrundlagen der LRB ergeben sich derzeit aus dem Gesetz über die LRB v. 15. 7. 63 (BGBl. I S. 465).

Die Aufgaben der LRB sind im wesentlichen die Gewährung von Refinanzierungsdarlehn 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.

5. Zentrale Kreditinstitute der Länder

56

Durch das Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur v. 18. 12. 75 (BGBl. I S. 3091; BStBl. 1976 I S. 23) wurden die folgenden zentralen Kreditinstitute der Länder in den Befreiungskatalog aufgenommen:

- Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung
- Landeskreditbank Baden-Württemberg
- Hessische Landesentwicklungs- und Treuhandgesellschaft mbH

- Wirtschaftsaufbaukasse Schleswig-Holstein AG
- Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mbH
- Finanzierungs-Aktiengesellschaft Rheinland-Pfalz.

Die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung und die Wirtschaftsaufbaukasse Schleswig-Holstein AG waren bis dahin als Staatsbanken nach § 4 Abs. 1 Ziff. 3 KStG 1975 von der KSt. befreit. Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde als weiteres zentrales Landes-kreditinstitut die

- Hanseatische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mbH Bremen
- von der KSt befreit. Die zentralen Kreditinstitute der Länder haben zum Teil die gleichen Aufgaben wie die auf Bundesebene tätige Kreditanstalt für Wiederaufbau und die Lastenausgleichsbank. Ein nennenswerter Wettbewerb zu voll steuerpflichtigen Kreditinstituten besteht nicht.

57 6. Liquiditäts-Konsortialbank GmbH

Die Liquiditäts-Konsortialbank GmbH wurde durch das KStG 1977 in den Befreiungskatalog aufgenommen. Sie hat ausschließlich die Aufgabe, Störungen des Liquiditätsausgleichs im Kreditgewerbe zu verhindern. Sie soll dazu beitragen, daß zeitweilige Liquiditätsengpässe nicht zu Bankzusammenbrüchen führen, die allgemeine Vertrauenskrisen auslösen. Aufgrund dieser Zweckbestimmung ist die Gesellschaft durch ihre Satzung weitgehenden Einschränkungen unterworfen (zB Begrenzung der Ausschüttung auf 4 vH des Nennkapitals), die gewährleisten, daß sie nicht in Wettbewerb zu anderen Kreditinstituten tritt (vgl. Nr. 16).

58, 59 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 3: Rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

Älteres Schrifttum: *Frank*, Das Steuerrecht der sozialen Kassen, B. Die Steuerpflicht der sozialen Kassen, DStBl. 1935 S. 373 (381); *Weisensee*, Die steuerliche Behandlung der Versicherungsunternehmen und Kassen, DStZ 1935 S. 709 (716 ff.); *Zeine*, Die Einrichtung von rechtsfähigen Wohlfahrtskassen nach dem neuen Steuerrecht, GmbHR 1936 S. 721; *ders.*, Die Einrichtung von rechtsfähigen Pensionskassen nach dem neuen Steuerrecht, GmbHR 1936 S. 761; *Mußfeld*, Zur steuerlichen Behandlung der sozialen Kassen, DStZ 1941 S. 375; *ders.*, Fragen zur steuerlichen Behandlung der sozialen Kassen, DStZ 1944 S. 208; *Menschel*, Gilt der Pensionskassen-Erlass v. 26. 1. 44 weiter?; BB 1948 S. 430; *Becker*, Betriebliche Altersfürsorge im Steuerrecht. Zuwendungen durch fiskalische Interessen gefährdet, B 1949 S. 604; *Heißmann*, Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen. Bemerkungen über Rechtsgültigkeit der VO v. 1. 12. 50, FR 1951 S. 85; *Steinhardt*, Steuerfreie Pensions- und Unterstützungskassen, DStZ 1951 S. 67; *Dickhaut*, Zur Frage des steuer-schädlichen Verhältnisses bei steuerfreien Unterstützungskassen, StuW 1952 Sp. 23; *Friedrich*, Rechtsgültigkeit der VO über die Einschränkung von Zuwendungen an Pensionskassen; Einzelfragen zum ZuWG für Pensions- und Unterstützungskassen, B 1952 S. 544; *ders.*, Zuwendungen an Unterstützungskassen, BB 1952 S. 544; *Heubeck*, Das ZuWG für Pensions- und Unterstützungskassen, B 1952 S. 278; *Siara*, Höhere Umstellung von Guthaben betrieblicher Unterstützungskassen, BB 1952 S. 196; *ders.*, Steuerliche Fragen der Pensions- und Unterstützungskassen, DStZ (A) 1952 S. 1; *Weiß*, Handbuch der betrieblichen Altersversorgung, 2. Aufl., München-Düsseldorf 1952; *Vogel*, Zweifelsfragen zum Pensions- und Unterstützungskassengesetz v. 26. 1. 52, BB 1953 S. 1045; *Heißmann*, Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen, Köln 1953; *Heubeck*, Behandlung von Zuwendungen an Unterstützungskassen, B 1954 S. 5; *Hoffmann*, Die Pensions- und Unterstützungskassen in der Rspr. des BFH, FR 1954 S. 125; *Kolers*, Steuerfreie Betriebs-Unterstützungseinrichtungen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger, Inf./A 1957 S. 100; *Lemke*, Pensionskassen und sozialer Rechtsstaat, RdA 1957, S. 256; *Weiß*, Zum Rechtscharakter der Unterstützungskassen, BB 1957 S. 1284; *Heißmann*, Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung, 3. Aufl., Köln 1960; *Heubeck*, Vermögensansammlung ohne Leistung bei einer Unterstützungskasse, B 1960 S. 1349; *Laux*, Die Körperschaftsteuerfreiheit betrieblicher Unterstützungskassen, B 1962 S. 1550; *Gruß*, Erhöhte Leistungen bei Pensions- und Unterstützungskassen, BP 1963 S. 274; *Heubeck*, Zur Verzinsung der Forderungen von Unterstützungskassen gegen ihre Träger-Unternehmen, B 1963 S. 1303; *Koch*, Zur Verzinsung der Forderungen von Unterstützungskassen gegen ihre Trägerunternehmen, B 1963 S. 1270; *Griebel*, Vermögenssicherung und Zwecksicherung bei Unterstützungskassen, FR 1964 S. 78; *Jurgeleit*, Gilt die Arbeitslohngrenze des § 10 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV für rechtsfähige Unterstützungskassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger?, Wprg. 1964 S. 155; *Nies*, Zur Prüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen, BP 1964 S. 228; *ders.*, Geänderte Voraussetzungen für die Steuerbefreiung rechtsfähiger Pensions- und Unterstützungskassen, BP 1965 S. 177; *Voss-Griebel*, Vermögenssicherung und Zwecksicherung bei Unterstützungskassen, FR 1965 S. 161; *Heißmann*, Betriebliche Unterstützungskassen, 3. Aufl., Köln 1966; *Höhne*, Anforderungen an Satzungen von Unterstützungskassen, BB 1969 S. 530; *Hoffmann*, Zur Steuerbefreiung von Unterstützungskassen, FR 1972 S. 470; *Rau*, Übertragung von Deckungsmitteln von einer steuerbefreiten Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen, BB 1974 S. 75.

Schrifttum ab 1975: *Kiefer/Giloy*, Die Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, München 1975; *Rau*, Das Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz); hier: Die steuerrechtlichen Vorschriften des Gesetzes, BB Beilage 1/1975 S. 15; *Schusinskei/Rösinger*, Die steuerliche Behandlung der Unterstützungskasse im neuen Betriebsrentengesetz, DStR 1975 S. 299; *Söffing*, Steuerrechtliche Vorschriften des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Inf. 1975 S. 25; *Wrede*, Die

Änderung der Vorschriften über die Steuerbefreiung der Pensions- und Unterstützungskassen durch das Gesetz über die Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, DStZ/A 1975 S. 104 ff.; *Bleistein|Söffing*, Die Neuregelung der betrieblichen Altersversorgung, Bonn 1976; *Baumann*, Steuerfragen bei Pensionskassen, BetrAV 1978 S. 136 ff.; *Rau*, Steuerfreiheit und Steuerpflicht für Unterstützungskassen nach den neuen Körperschaftsteuer-Richtlinien, BetrAV 1978 S. 155; *Heim*, Zur Ermittlung der partiellen Steuerpflicht von überdotierten Unterstützungskassen, DB 1979 S. 472; *Rau*, Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf eine Unterstützungskasse, DB 1979 S. 520; *Abrend*, Neuere Entwicklungen in der betrieblichen Altersversorgung in mittelständischen Betrieben, JbFfSt. 1979/1980 S. 133 ff.; *Blomeyer*, Betriebliche Altersversorgung und Unterstützungskassen, BB 1980 S. 789 ff.; *Haug*, Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei teilweiser Steuerpflicht von Unterstützungskassen, DB 1980 S. 511; *Stuhrmann*, Zur Körperschaftsteuerfreiheit einer Unterstützungskasse, BB 1980 S. 879 ff.; *Forsbach*, Zur Entwicklung der betrieblichen Altersversorgung, insbesondere der Unterstützungskassen, BetrAV 1982 S. 156 ff.; *Maravié*, Aktuelle Fragen der Pensionskassen, BetrAV 1982 S. 146 ff.; *Rau*, Vermögensübertragung von einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen, BetrAV 1982 S. 160 ff.; *Abrend|Förster|Rößler*, Betriebliche Unterstützungskassen, 5. Aufl., Freiburg 1983; *Abrend*, Neue Standortbestimmung für Unterstützungskassen nach der Entscheidung des BVerfG v. 19. 10. 83, BB 1984 S. 1367; *Singbartl*, Erste Verordnung zur Änderung der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, DB 1984 S. 1748 f.; *Abrend|Förster|Rößler*, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, Köln 1985.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 3

60

I. Überblick

Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 3 regelt

- die Steuerbefreiung der rechtsfähigen Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, die ihren Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch gewähren (Nr. 3, erster Halbsatz), und
- die Steuerbefreiung der rechtsfähigen Unterstützungskassen, die ihren Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren (Nr. 3, zweiter Halbsatz).

Voraussetzung ist für alle Kassen die Beschränkung auf Zugehörige der Trägerkörperschaften (Nr. 3 Buchst. a).

Es muß sichergestellt sein, daß der Betrieb nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt (Nr. 3, Buchst. b Satz 1 iVm. § 1 KStDV).

Kassen mit Rechtsanspruch der Leistungsempfänger müssen außerdem die Voraussetzungen des § 2 KStDV erfüllen. In § 2 KStDV werden die Beträge, die gewährt werden als Pension, als Witwengeld, als Waisengeld, als Sterbegeld, der Höhe nach begrenzt.

Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger (Unterstützungskassen) stellen nur dann eine soziale Einrichtung dar, wenn sie, soweit sie Leistungen von Fall zu Fall gewähren, diese Leistungen, mit Ausnahme des Sterbegeldes, auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit begrenzen (Nr. 3 Buchst. b Satz 2). Außerdem müssen die Voraussetzungen des § 3 KStDV Nr. 1 u. 2 erfüllt sein. Die laufenden Leistungen und das Sterbegeld dürfen die in § 2 KStDV begrenzten Beträge nicht übersteigen.

Weitere zwingende Voraussetzung für alle Kassen ist, daß 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 (Nr. 3 Buchst. c).

Außerdem sieht das Gesetz eine Einschränkung der Steuerbefreiung für soziale Kassen vor, wenn ihr Vermögen bestimmte Höchstgrenzen überschreitet (über-

dotierte Kassen). Diese Voraussetzungen sind in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. d für Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen, in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e für Unterstützungskassen festgelegt.

Die steuerlichen Folgen, die partielle Steuerpflicht, die Möglichkeit ihrer Vermeidung sowie die teilweise Aufhebung der Vermögensbindung bei überdotierten Kassen ergeben sich

- für Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen aus Nr. 3 Buchst. d Satz 3 iVm. § 6 Abs. 1–4,
- für Unterstützungskassen aus Nr. 3 Buchst. e Satz 3 iVm. § 6 Abs. 5.

II. Rechtsentwicklung

1. KStG 1920–1974

61

In § 2 Nr. 6 KStG 1920/22 waren rechtsfähige und nichtrechtsfähige soziale Kassen von der KSt. befreit, nichtrechtsfähige Kassen aber nur dann, wenn die dauernde Verwendung der Einkünfte für die Zwecke der Kassen gesichert war.

Im KStG 1925 wurde die Befreiung in § 9 Abs. 1 Nr. 10 übernommen, bei nichtrechtsfähigen Kassen hier aber an die weitere Voraussetzung geknüpft, daß auch die Verwendung des Kapitals für entsprechende Zwecke im Falle der Auflösung einer Kasse gesichert sein mußte.

Im KStG 1934 (§ 4 Abs. 1 Ziff. 7) wurde die Befreiung der nichtrechtsfähigen sozialen Kassen beseitigt und die der rechtsfähigen Kassen von erschwerenden Voraussetzungen abhängig gemacht. In der Begründung 1934 zu § 4 (RStBl. 1935 S. 83) ist zu der Änderung bemerkt: „In Ziff. 7 sind die rechtsfähigen Pensions-, Witwen-, Waisen- und andere Hilfskassen befreit. Die näheren Anordnungen über die zu erfüllenden Voraussetzungen trifft der RdF. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 10 des bisherigen KStG waren auch die nichtrechtsfähigen Kassen unter gewissen Voraussetzungen befreit. Die Begünstigung dieser besonderen Kassen ist nur dann gerechtfertigt, wenn außer Zweifel gestellt ist, daß ihr Vermögen zugunsten der Hilfsbedürftigen gesichert ist. Diese Sicherung ist aber bei den nichtrechtsfähigen Hilfskassen nicht gegeben.“

Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG 1934 ist demnach nur eine Rahmenvorschrift. Die näheren Anordnungen über den Umfang der Befreiung wurden dem RdF überlassen. Diese Einzelheiten über die Voraussetzungen der Steuerbefreiung waren in den KStDV (§§ 13 bis 15 KStDV 1935 und 1948, §§ 10 bis 12 KStDV 1951) enthalten. Es sind Zweifel entstanden, ob der RdF auf Grund der im § 4 Abs. 1 Ziff. 7 enthaltenen Ermächtigung berechtigt war, durch Rechtsverordnung den Umfang der Steuerbefreiung zu regeln. Mit dieser Frage hat sich der BFH im Urteil I 132/53 U v. 30. 11. 54, BStBl. 1955 S. 28 auseinandergesetzt. Er gelangt zu dem Ergebnis, daß die Rechtsbestimmungen rechtsgültig sind, und zwar nicht nur die Durchführungsverordnung bis 1945, sondern auch die späteren. Für die Zeit vor 1945 bejaht der BFH die Rechtswirksamkeit aus den damaligen staatsrechtlichen Verhältnissen heraus, für die Zeit nach 1945 wird die Rechtsgültigkeit deswegen bejaht, weil die späteren Durchführungsverordnungen nur eine wörtliche Wiedergabe der ordnungsgemäß erlassenen früheren Durchführungsverordnungen darstellen. Gegen die Begründung des BFH können ernsthaftige Einwendungen erhoben werden. Vor allen Dingen zB gegen die Ausführungen, daß Gesetz und Durchführungsverordnung des Jahres 1934 von „einem einheitlichen gesetzgeberischen Willen getragen worden sind“. Diese Begründung dürfte nicht ausreichen, um die fehlende gesetzliche Grundlage zum Erlaß einer gesetzesändernden Rechtsverordnung zu ersetzen. Weitere Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung der sozialen Hilfskassen waren in den RdF-Erlassen v. 15. 2. 38 (RStBl. S. 1118), v. 11. 5. 40 (RStBl. S. 529) und v. 26. 1. 44 (RStBl. S. 33) enthalten. Daneben waren die verschiedenen KStR zu beachten (Abschn. 19 KStR 1950 und 1951, Abschn. 3 KStER 1952, Abschn. 18 KStR 1953).

Durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BStBl. I S. 575) ist eine Neufassung der Bestimmungen über die sozialen Hilfskassen vorgenommen worden. Wegen des Zweifels an der Rechtsgültigkeit der in der KStDV enthaltenen Voraussetzungen

für die Steuerbefreiung sind nunmehr die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung in das Gesetz selbst aufgenommen worden. Hiernach sind steuerbefreit die rechtsfähigen Pensions-, Witwen-, Waisen-, Sterbe-, Kranken-, Unterstützungskassen und sonstige rechtsfähige Hilfskassen für Fälle der Not und der Arbeitslosigkeit, wenn sich die Kassen auf Zugehörige oder frühere Zugehörige eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder mehrerer wirtschaftlich miteinander verbundenen Geschäftsbetriebe beschränkt und darüber hinaus sichergestellt ist, daß der Betrieb der Kassen nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. Diese im Gesetz selbst enthaltenen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung werden in den §§ 9 bis 12 KStDV noch in einzelnen geregelt. § 9 enthält die allgemeinen Bestimmungen über die sozialen Hilfskassen. § 10 befaßt sich mit den Pensionskassen und ähnlichen rechtsfähigen Kassen; § 11 mit den rechtsfähigen Unterstützungskassen und sonstigen rechtsfähigen Hilfskassen. § 12 regelt die Voraussetzung der Steuerbefreiung für die kleineren Versicherungsvereine. Weitere Bestimmungen über die Steuerbefreiung sind im Abschn. 16 KStR 1955/64 enthalten.

Das StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444) hat den Kreis der Kassenzugehörigen in § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG ausgedehnt auf die Zugehörigen oder früheren Zugehörigen der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtsverbände (Arbeiterwohlfahrt-Hauptaufschuß, Innere Mission und Hilfswerk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Deutscher Caritasverband, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband, Deutsches Rotes Kreuz und Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland) einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände.

Die ÄndVO v. 6. 6. 62 (BGBl. I S. 408; BStBl. I S. 859), die in der KStDV 1961 v. 6. 6. 62 (BGBl. I S. 412; BStBl. I S. 863) berücksichtigt ist, hat die betragsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen in § 10 Abs. 2 Ziff. 1 und 2, Abs. 3 KStDV und der kleineren Versicherungsvereine in § 12 Ziff. 2 KStDV geändert. Mit den Änderungen sollte in der Hauptsache der nach oben verlaufenden Entwicklung der Gehälter und Löhne und der auf ihnen beruhenden Ansprüche an Pensions- und Unterstützungskassen Rechnung getragen werden. Außerdem ist in § 9 Ziff. 1 und § 11 Ziff. 2 und 3 KStDV der Kreis der Kassenzugehörigen in Anpassung an die Änderung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG durch das StÄndG 1961 erweitert worden.

Die ÄndVO v. 30. 4. 65 (BGBl. I S. 363; BStBl. I S. 174), die in der KStDV 1964 v. 3. 5. 65 (BGBl. I S. 365; BStBl. I S. 176) berücksichtigt ist, brachte notwendige Anpassungen, Vereinfachungen und Klarstellungen für die Durchführungsbestimmungen zur KStFreiheit der rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen. Die Änderungen betreffen im einzelnen die Vorschriften des § 9 Ziff. 2 KStDV über den Begriff der Leistungsempfänger, die ersatzlose Streichung des bisherigen § 10 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV, wonach der Arbeitslohn der Mehrzahl der Leistungsempfänger einen bestimmten Betrag nicht übersteigen durfte, die Anhebung der Grenzen des § 10 Abs. 2 und 3 KStDV, von deren Einhaltung die Eigenschaft der Kassen als soziale Einrichtungen in des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG abhängt, und die Anhebung der für die Steuerfreiheit der kleineren Versicherungsvereine maßgebenden Grenzen des § 12 Ziff. 1 und 2 KStDV. Sie gelten mit Ausnahme des Wegfalls des § 10 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV, der bereits für 1963 nicht mehr anzuwenden ist, erstmals für den VZ 1964. Eine Darstellung der geänderten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der rechtsfähigen Pensions- und Unterstützungskassen bringt *Nies* in BP 1965 S. 177.

Die ÄndVO v. 18. 7. 73 (BGBl. I S. 842; BStBl. I S. 576) brachte im Hinblick auf die wirtschaftliche Entwicklung wiederum eine Anhebung der in § 10 Abs. 2 und 3 KStDV festgelegten betragsmäßigen Grenzen. Die Änderung ist erstmals für den VZ 1972 anzuwenden.

62 2. Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung v. 19. 12. 1974

Das Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) v. 19. 12. 74 (BGBl. I S. 3610; BStBl. I 1975 S. 22) brachte in seinem zweiten Teil (§§ 19–25) steuerrechtliche Vorschriften, in § 20 die Änderung des KStG, in Abs. 1 die Änderung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG, in Abs. 3 einen neuen § 4a KStG (Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen).

Durch das BetrAVG erhielt § 4 Abs. 1 Ziff. 7 folgende Neuregelung: Gegenüber dem bisherigen Recht wurde ergänzend zu der Einschränkung der Befreiung überdotierter Kassen die Steuerfreiheit für Pensionskassen, ebenso wie für Unterstützungskassen, nur noch gewährt, wenn das Vermögen und die Einkünfte der Kasse für deren Zwecke dauernd gesichert sind. Der neu gefaßte Eingangssatz der Befreiungsvorschrift soll – ohne sachliche Abweichung vom bis dahin geltenden Recht – hervorheben, daß die Befreiung sich auf zwei Gruppen von Kassen erstreckt:

Zunächst auf rechtsfähige Kassen, die den Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch gewähren. Hierzu gehören Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen. Die bisher im Gesetz genannten Witwen- und Waisenkassen sind nicht mehr gesondert aufgeführt. Sie werden vom Begriff „Pensionskassen“ mitumfaßt, der in § 1 Abs. 3 BetrAVG als Versorgungseinrichtung definiert ist, die auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewährt.

Die zweite Gruppe erstreckt sich auf die rechtsfähigen Kassen, die ihren Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren. Dies sind die Unterstützungskassen (Definition in § 1 Abs. 4 BetrAVG). Die sonstigen rechtsfähigen Hilfskassen sind nicht mehr erwähnt. Sie werden von dem Begriff Unterstützungskassen eingeschlossen. Die nach § 11 Ziff. 1 KStDV aF für Unterstützungskassen geltende Bestimmung, daß das Vermögen und die Einkünfte der Kasse nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für deren Zwecke dauernd gesichert sein muß, ist in § 4 Abs. 1 Ziff. 7 Buchst. c aufgenommen worden und gilt jetzt auch für Pensionskassen. Die genannte Bindung für das Vermögen und die Einkünfte der Kassen gilt nicht, wenn das Vermögen der Kassen eine bestimmte Grenze überschreitet. Für dieses überdotierte Vermögen und die daraus erzielten Einkünfte besteht die partielle Steuerpflicht nach § 4a KStG, ebenfalls eingefügt durch § 20 BetrAVG.

Im Einleitungssatz von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 fehlen die Worte „für Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit“. Diese Voraussetzung hatte nach bis dahin geltendem Recht nur Bedeutung für Kassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren. Sie ist für Unterstützungskassen in § 4 Abs. 1 Ziff. 7 Buchst. b aufgenommen worden. Soweit die Kassen laufende Leistungen oder Sterbegeld gewähren, stellen sie eine soziale Einrichtung dar, wenn die in § 10 Abs. 1, 2 KStDV genannten Höchstbeträge nicht überschritten werden.

Die Neufassung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG war *erstmalig für den VZ 1974 anzuwenden*, hinsichtlich der Unterstützungskassen jedoch erstmalig für den VZ 1975 (§ 24 KStG idF des BetrAVG).

3. KStG 1977

63

Durch das Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597, BStBl. I S. 445) wurde der bisherige § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG 1975 als § 5 Abs. 1 Nr. 3 übernommen. Der Wortlaut ist unverändert, unter Nr. 3 Buchst. d wurde lediglich „Rücklage für Beitragsrückerstattung“ durch „Rückstellung für Beitragsrückerstattung“ ersetzt (vgl. Vor §§ 20/21 Anm. 6).

4. Spätere Änderungen des KStG

64

Die späteren mehrfachen Änderungen des KStG 1977 betrafen Nr. 3 nicht. Geändert wurde die KStDV 1977 v. 14. 6. 77 durch die Neufassung v. 31. 7. 84 (BGBl. I S. 1055, BStBl. I S. 484).

Einstweilen frei.

65–66

67

III. Bedeutung

Die Vorschrift des § 5 ist – ebenso wie § 4 Abs. 1 Ziff. 7 KStG 1975 – ein Teil des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) v. 18. 12. 74 (BGBl. I S. 3610, BStBl. I 1975 S. 22), dessen Erster Teil in den §§ 1–18 die arbeitsrechtlichen Vorschriften und im Zweiten Teil in den §§ 19–25 die steuerrechtlichen Vorschriften enthält.

Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/1281) wurden mit der Neuregelung drei Ziele verfolgt:

- Unterstützung der arbeitsrechtlichen Unverfallbarkeit der Versorgungsansprüche durch Verbesserung der steuerlichen Behandlung, des Versorgungsaufwands mit der Folge der Verstärkung des sich dabei ergebenden Finanzierungseffekts,
- Abbau von steuerlichen Hemmnissen, die der Ausbreitung der betrieblichen Altersversorgung bisher entgegenstanden,
- Beseitigung von übermäßigen Steuervorteilen, die sich im Laufe der Zeit in Teilbereichen der betrieblichen Altersversorgung ergeben haben.

Die steuerrechtlichen Vorschriften des BetrAVG haben, anders als die arbeitsrechtlichen Vorschriften, keinen eigenständigen Charakter, sondern betreffen Änderungen der Steuergesetze, in die sie übernommen wurden.

Mit dem BetrAVG hat der Gesetzgeber die betriebliche Altersversorgung – diese erhalten zum 31. 12. 76 etwa 65 vH aller Arbeitnehmer (BTDrucks. 8/2377) – als „zweite Säule“ der Altersvorsorge neben der gesetzlichen Altersversicherung verankert. Die steuerlichen Vorschriften des Gesetzes sollen es den Betrieben ermöglichen, durch die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen und die Steuerfreiheit der Pensions- und Unterstützungskassen, allerdings unter Einfügung von einschränkenden Maßnahmen gegen die Überdotierung der Kassen, die Versorgungslast zu mindern. Diese Entlastungswirkung wird dadurch verstärkt, daß der Abzug im allgemeinen nicht erst bei der Zahlung der Versorgungsleistungen, sondern schon während der Ansammlung des Vermögens durch Pensionsrückstellung für die späteren Leistungen möglich ist. Das angesammelte Vermögen kann bis zur Zahlung der Versorgungsleistungen entweder im Betrieb des Versorgungspflichtigen verbleiben (bei Pensionsrückstellungen) oder von diesem durch Beileihung genutzt werden (bei Direktversicherungen, Pensionskassen und Unterstützungskassen).

68

IV. Geltungsbereich

Die Bestimmungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 gelten nur für rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 5 Abs. 2 Nr. 3; § 2 Nr. 1).

69–71 Einstweilen frei.

72

B. Allgemeine Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Die grundsätzlichen Voraussetzungen über die Steuerbefreiung ergeben sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG iVm. §§ 1–3 KStDV und Abschn. 6 KStR 1985.

Allgemeine Voraussetzungen sind demnach:

- Die Kassen müssen rechtsfähig sein, dh. sie müssen ein selbständiges rechtliches Gebilde, losgelöst von den Trägerunternehmen, sein (Nr. 3, einleitender Satzteil).
- Die Kassen müssen sich auf Zugehörige oder frühere Zugehörige eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder Einrichtungen der freien Wohlfahrtspflege oder auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beschränken; zu den Zugehörigen im Sinne dieser Bestimmung rechnen auch die Angehörigen (Nr. 3 Buchst. a).
- Es muß sichergestellt sein, daß der Betrieb der Kasse nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt (Nr. 3 Buchst. b Satz 1).
- Die Mehrzahl der Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen sollen (Leistungsempfänger) darf sich nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen (§ 1 Nr. 1 KStDV).
- Die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse muß vorbehaltlich des § 6 nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung für die Zwecke der Kasse dauernd gesichert sein (Nr. 3 Buchst. c).
- Bei Auflösung der Kasse darf ihr Vermögen vorbehaltlich der Regelung in § 6 satzungsmäßig nur den Leistungsempfängern oder deren Angehörigen zugute kommen oder für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwendet werden (§ 1 Nr. 2 KStDV).
- Außerdem müssen bei Kassen mit Rechtsanspruch der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 2 KStDV, bei Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 3 KStDV erfüllt sein.
- Übersteigt das Vermögen bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen die in Nr. 3 Buchst. d und bei Unterstützungskassen die in Nr. 3 Buchst. e festgelegten Grenzen, so wird die Kasse nach Maßgabe des § 6 partiell steuerpflichtig. Für die Steuerbefreiung der Pensions-, Kranken- und Unterstützungskassen genügt es, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG und der §§ 1–3 KStDV am Ende des VZ erfüllt sind (Abschn. 6 Abs. 2 KStR 1985).

I. Rechtsfähige Kassen

73

Alle Kassen, sowohl Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen wie auch Unterstützungskassen können die Steuerbefreiung nur erhalten, wenn sie rechtsfähige Kassen sind; das sind Kassen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Rechtsfähigkeit der Kassen hat zunächst Bedeutung für die allgemeine Sicherung des Kassenvermögens. Durch die eigene Rechtspersönlichkeit der Kassen wird eine Trennung zu dem Vermögen des Trägerunternehmens herbeigeführt. Die Sicherung der Versorgungsleistungen wird im höheren Maße gewährleistet und die Einwirkungsmöglichkeit des Trägerunternehmens wird beschränkt.

1. Rechtsfähige Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

74

Das Steuerrecht enthält keine eigene Definition der „Pensionskasse“ sondern übernimmt die in § 1 Abs. 3 BetrAVG enthaltene Begriffsbestimmung, wonach unter Pensionskasse eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung zu verstehen ist,

dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewährt.

Da in der Übernahme der Verpflichtung ein Risiko liegt, sind Pensionskassen Versorgungsunternehmen. Sie werden als Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG) aufgrund der §§ 7, 15 VAG betrieben. Als solche unterliegen sie der Versicherungsaufsicht (§ 1 Abs. 1 VAG). Soweit sie kleinere VVaG sind, gelten für sie die Erleichterungen des § 53 VAG und außerdem § 5 Abs. 1 Nr. 4.

Keine Pensionskasse ist eine sog. Rückdeckungskasse, das ist eine Kasse, die der Rückdeckung unmittelbarer Pensionsverpflichtungen des Arbeitgebers dient.

Das Wesen einer Pensionskasse besteht im folgenden:

- Sie muß eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung sein,
- diese muß Versorgungsleistungen erbringen,
- diese Leistungen müssen den Zugehörigen (Leistungsempfängern im Sinne der Nr. 3 Buchst. a) zugute kommen,
- die Leistungsempfänger müssen auf die Leistungen einen Rechtsanspruch haben.

Die früher im Gesetz enthaltenen Witwen- und Waisenkassen werden nicht mehr gesondert aufgeführt, sie werden vom Begriff „Pensionskassen“ mitumfaßt.

75 2. Rechtsfähige Unterstützungskassen

Auch bei rechtsfähigen Unterstützungskassen wird die Legaldefinition für das Steuerrecht aus dem BetrAVG übernommen. Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG ist die Unterstützungskasse eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt.

Eine bestimmte Rechtsform ist nicht vorgeschrieben. Sie ergibt sich auch nicht, anders als bei der rechtsfähigen Pensionskasse, aus der Art ihres Betriebes. Die Unterstützungskassen haben daher die Rechtsform eines eingetragenen Vereins, einer GmbH (BFH IV R 39/68 v. 24. 5. 73, BStBl. S. 632) und auch die Form einer Stiftung.

Nichtrechtsfähige Unterstützungskassen sind lediglich Versorgungseinrichtungen ohne steuerliche Erleichterungen.

76 II. Rechtsanspruch der Leistungsempfänger bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

Bei Pensionskassen haben die Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch, dh. die Pensionskasse muß in jedem Fall Versorgungsleistungen erbringen, soweit auf diese Leistungen, insbes. auch unter Berücksichtigung der Unverfallbarkeit der Leistungen nach §§ 1 ff. BetrAVG, ein Anspruch besteht.

Rechtsansprüche entstehen unmittelbar zwischen den Leistungsempfängern und der Pensionskasse.

Es bestehen keine Ansprüche gegen das Trägerunternehmen.

77 III. Kein Rechtsanspruch der Leistungsempfänger bei Unterstützungskassen

Eine Unterstützungskasse darf den Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewähren. Der Ausschluß des Rechtsanspruchs gehört zum Wesen der Unterstützungskasse und unterscheidet sie von der Pensionskasse.

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Rechtsprechung ist aber der Ausschluß des Rechtsanspruchs bei den Unterstützungskassen stark abgeschwächt worden.

Hiernach sind die Versorgungsansprüche gegen eine Unterstützungskasse trotz ihres formell weiter bestehenden Ausschlusses von Rechtsansprüchen nunmehr rechtlich den Ansprüchen aus einer Pensionsverpflichtung (Pensionszusage) oder einer Pensionskasse angeglichen.

Falls eine Unterstützungskasse ihre Leistungen mangels ausreichender Mittel nicht erbringen kann, so können sich die Leistungsberechtigten an das Trägerunternehmen halten. Im Falle des Konkurses oder gleichen Voraussetzungen (§ 7 Abs. 1 BetrAVG) entsteht ein unmittelbarer Anspruch der Begünstigten einer Unterstützungskasse gegenüber der Insolvenzsicherung im Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit.

IV. Kreis der Leistungsempfänger (Nr. 3 Buchst. a)

1. Allgemeines

78

Steuerbefreite Kassen müssen die Voraussetzungen von Nr. 3 Buchst. a bezüglich ihrer Leistungsempfänger erfüllen.

Sie müssen sich beschränken

- auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Doppelbuchst. aa)
oder
- auf frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen, Anstalten) und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände (Doppelbuchst. bb)
oder
- auf Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnliche Personen sonstiger Körperschaften und Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Doppelbuchst. cc).

Zu den Zugehörigen rechnen auch deren Angehörige im Sinne des § 15 AO. Ebenfalls zu den Zugehörigen rechnen frühere Angehörige der Betriebe. Es könnte zweifelhaft sein, ob die früheren Zugehörigen des Betriebs ein Anwartschaftsrecht auf die Kassenleistungen während der Zugehörigkeit zum Betriebe erworben haben müssen. Dies würde voraussetzen, daß die Kassen bereits während der früheren Zugehörigkeit zum Betrieb bestanden haben. Auszuscheiden wären dann diejenigen früheren Betriebsangehörigen, die vor der Gründung der Kasse in dem Betrieb tätig gewesen sind. In der Tat wurde diese Auffassung in dem RdF-Erl. v. 11. 5. 40 (RStBl. S. 529) vertreten. Ebenso auch Abschn. 23 Abs. 2 KStR II/1948 und 1949, Abschn. 19, Abs. 2 KStR 1950 und 1951. In Abschn. 18 Abs. 2 KStR 1953, Abschn. 16 Abs. 2 KStR 1955/64 und 1969–1974 sowie Abschn. 6 Abs. 3 Satz 2 und 3 KStR 1985 wird aber nur verlangt, daß die früheren Zugehörigen eines Betriebs die Zugehörigkeit zu der Kasse durch ihre Tätigkeit im Betrieb erworben haben müssen. Es ist also nicht mehr notwendig, daß die sozialen Hilfskassen schon während der Zeit der Tätigkeit des Betriebsangehörigen bestanden haben. Die Frage war von außerordentlicher Bedeutung für die Zeit nach der Währungsumstellung, als eine sehr große Anzahl von sozialen Hilfskassen gegründet wurden, die auch die Fürsorge für die früheren Betriebsangehörigen mit übernommen haben. Von Bedeutung ist diese Frage aber nach wie vor bei Neugründungen von Kassen (Abschn. 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 KStR 1985).

Bei Arbeitnehmern, die nach der Pensionierung weiter im Betrieb beschäftigt werden, könnte zweifelhaft sein, ob die Gewährung von Kassenleistungen mit

den Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu vereinbaren ist. In diesen Fällen beziehen die Arbeitnehmer gleichzeitig Arbeitslohn, Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung und die im Leistungsplan der Pensions- und Unterstützungskassen vorgesehenen Leistungen. Die FinVerw. hat sich mit Recht auf den Standpunkt gestellt, daß die Gewährung der Kassenleistungen an die weiterbeschäftigten Rentner nicht steuerschädlich ist, da das gleiche Ergebnis auch im Fall des Wechsels des arbeitgebenden Unternehmens eintreten kann, ohne daß die Kasse deshalb ihre Steuerfreiheit verliert (Erl. Nds. S 2513 – 48 – 31 3 v. 25. 2. 65, BB S. 320). Nach Abschn. 16 Abs. 2 KStR 1969–1974 letzter Satz und Abschn. 6 Abs. 3 Satz 6 KStR 1985 sind Arbeitnehmer, die über den Tag der Vollendung des 65. Lebensjahres hinaus im Betrieb beschäftigt werden, Zugehörige im Sinne des Gesetzes.

Beschäftigung von Arbeitnehmern bei ausländischen Tochtergesellschaften: Der Pensions- oder Unterstützungskasse eines inländischen Unternehmens geht die Steuerfreiheit nicht dadurch verloren, daß zu ihren Leistungsempfängern Arbeitnehmer gehören, die das inländische Unternehmen zur Beschäftigung bei seinen ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten abgeordnet hat. Auch die Mitgliedschaft anderer, auch ausländischer, Arbeitnehmer der ausländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten des inländischen Unternehmens ist für die Kasse steuerunschädlich, wenn für diese Arbeitnehmer von der ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte entsprechende Beiträge (Zuwendungen) an die Kasse des inländischen Unternehmens abgeführt werden (Abschn. 6 Abs. 5 KStR 1985).

79 2. Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa)

Eine besondere Begriffsbestimmung „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ findet sich in Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa nicht. Er erfährt lediglich eine Erweiterung durch die Möglichkeit der Zugehörigkeit zu „mehreren“ wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Es gilt daher grundsätzlich die Definition des § 14 AO. Hiernach ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. Anm. 170 ff.).

Durch die Bezugnahme auf mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe wird die Steuerfreiheit auf Kassen, die von mehreren wirtschaftlich nicht miteinander verbundenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinsam unterhalten werden, erweitert, wenn im übrigen die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Zwischen Betriebskassen (Werkskassen) und Gruppenkassen wird bei Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 nicht mehr unterschieden. Gruppenkassen üben ihre soziale Funktion gegenüber Angehörigen oder früheren Angehörigen mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe aus, die rechtlich selbständig sind. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die mehreren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe wirtschaftlich miteinander verbunden sind. Eine häufige Form der Gruppenkasse ist die Konzernkasse. Zuwendungen von Konzernbetrieben an eine gemeinsame Unterstützungskasse (Konzernkasse) können verdeckte Gewinnausschüttungen sein, wenn ein Konzernbetrieb der Konzernkasse Beträge zuwendet, die den Betriebsangehörigen eines anderen Konzernbetriebs mit unzureichenden Zuwendungen zugute kommen (BFH I 209/62 U v. 29. 1. 64, BStBl. 1965 S. 27; Abschn. 35 Abs. 1 Satz 2 KStR 1985).

3. Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb) 80

Durch das StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BStBl. I S. 444, 447) wurde der Kreis der Kassenzugehörigen erweitert auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege (Arbeiterwohlfahrt-Hauptausschuß, Innere Mission und Hilfswerk der Evangelischen Kirche in Deutschland, Deutscher Caritasverband, Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband, Deutsches Rotes Kreuz und Zentralwohlfahrtsstelle der Juden in Deutschland) einschließlich ihrer Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände. In der Neufassung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 Buchst. a Doppelbuchst. bb KStG durch das BetrAVG v. 19. 12. 74 (s. Anm. 62) wurden die genannten Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege in alphabetischer Reihenfolge aufgeführt und zwischenzeitliche Namensänderungen berücksichtigt. Die Änderungen hatten lediglich redaktionelle Bedeutung. Die Vorschrift wurde dann unverändert in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb KStG 1977 übernommen.

4. Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnliche Personen sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. cc) 81

Den Zugehörigen oder früheren Zugehörigen einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege stehen Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iS der §§ 1 und 2 KStG gleich. Der Kreis der steuerfreien Kassen ist insoweit durch das BetrAVG v. 19. 12. 74 ausgedehnt worden. Eine entsprechende Verwaltungsregelung war bereits früher in Abschn. 16 Abs. 4 KStR enthalten und wurde aus Gründen der Rechtssicherheit in das Gesetz aufgenommen. Die Bestimmung hat insbesondere für Kassen Bedeutung, deren Leistungsempfänger Arbeitnehmer von öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder von Berufsverbänden sind. Den Arbeitnehmern stehen Personen gleich, die sich in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis befinden. Zu den Arbeitnehmern rechnen auch deren Angehörige.

Einstweilen frei.

82

C. Der Betrieb der Kassen als soziale Einrichtung (Nr. 3 Buchst. b)

I. Allgemeine Voraussetzungen 83

Nach § 5 Nr. 3 Buchst. b Satz 1 muß sichergestellt sein, daß der Betrieb der Kassen nach dem Geschäftsplan und nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. Diese Begriffsbestimmung umfaßt nicht die allgemeinen Voraussetzungen bei Pensions- und bei Unterstützungskassen, da Unterstützungskassen keinen „Geschäftsplan“ kennen. Nach der früheren Regelung zB in den §§ 11 und 12 KStDV 1959, wurde ausdrücklich zwischen Pensionskassen und Unterstützungskassen unterschieden und klargestellt, daß Unterstützungskassen einen Geschäftsplan nicht aufzustellen haben, sondern daß bei ihnen die Aufstellung eines Leistungsplans genügt.

Da mit der Änderung der Gesetzesvorschrift (durch das BetrAVG) eine Verschärfung der Voraussetzungen für die Unterstützungskassen nicht beabsichtigt

war, genügt bei Unterstützungskassen, wie bisher, die Aufstellung eines Leistungsplans, aus dem sich ebenso wie bei den Pensionskassen der Betrieb der Kasse als soziale Einrichtung ergibt (Abschn. 6 Abs. 14 KStR 1985 sowie BdF v. 5. 4. 84 IV B 7 – S 2723 – 4/84, BStBl. I S. 264).

84 1. Geschäftsplan bei Pensionskassen (Buchst. b Satz 1, erster Halbs.)

Der Begriff Geschäftsplan entstammt dem Versicherungsrecht. Sein Inhalt ist in § 5 des Versicherungsaufsichtsgesetzes idF v. 13. 10. 83 (BGBl. I S. 1261) festgelegt. Danach bezeichnet der Geschäftsplan die den Geschäftsbetrieb eines Versicherungsunternehmens bestimmenden Grundlagen, also die Unterlagen, die einen Überblick über den Zweck und die Einrichtung des Geschäftsbetriebs, das räumliche Gebiet, die wirtschaftliche und finanzielle Lage, die Versicherungsbedingungen usw. ermöglichen. Zum Geschäftsplan gehören zB folgende Bestandteile:

- der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung, die die verfassungsmäßige Grundlage der Unternehmen enthalten,
- die allgemeinen Versicherungsbedingungen, die den Versicherungsverträgen zugrunde gelegt werden sollen,
- die fachlichen Unterlagen, nach denen das Unternehmen arbeiten will.

Bei Kassen mit Rechtsanspruch (Pensionskassen), die als Versicherungsunternehmen der Versicherungsaufsicht unterliegen, liegt stets ein Geschäftsplan vor.

85 2. Leistungsplan bei Unterstützungskassen

Unterstützungskassen sind als Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger zur Aufstellung eines Geschäftsplans im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht verpflichtet. Es genügt deshalb, wenn bei Unterstützungskassen in anderer Weise als durch Aufstellung eines solchen Geschäftsplans sichergestellt ist, daß die Kassen nach Art und Höhe ihrer Leistungen eine soziale Einrichtung darstellen, zB durch Aufnahme entsprechender Bestimmungen in die Satzung oder – bei Unterstützungskassen mit laufenden Leistungen – durch Aufstellung eines Leistungsplans (Abschn. 6 Abs. 14 KStR 1985).

86 3. Art und Höhe der Leistungen (Buchst. b Satz 1, zweiter Halbs.)

Der Betrieb der Kasse muß neben dem Geschäftsplan und dem Leistungsplan nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellen.

Diese Voraussetzung ist bei Unterstützungskassen, die Leistungen von Fall zu Fall gewähren, für diesen Teil der Aufgaben im Gesetz selbst geregelt, dh. sie müssen ihre Leistungen mit Ausnahme des Sterbegeldes, auf Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit, beschränken (s. Anm. 92).

Im übrigen ergeben sich die Voraussetzungen für alle Kassen aus § 1 KStDV (s. Anm. 87, 88), für Pensionskassen ferner aus § 2 KStDV (s. Anm. 90) und für Unterstützungskassen aus § 3 KStDV (s. Anm. 91).

87 4. Beschränkung der Leistungsempfänger aus sozialen Gründen (§ 1 Nr. 1 KStDV)

Aus der Voraussetzung der Kassen als „soziale Einrichtung“ ergibt sich die Forderung, daß sich die Leistungsempfänger in der Mehrzahl nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen und bei Gesellschaften in der Mehrzahl

nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen, § 1 Nr. 1 KStDV.

Eine soziale Einrichtung liegt nicht vor, wenn Unterstützungsempfänger auch die Unternehmer sind und die Leistungen der Kasse an die Unternehmer unverhältnismäßig hoch sind (BFH I R 73/68 v. 24. 3. 70, BStBl. S. 473).

Die Beschränkung einer Leistung auf einen Teil der Betriebszugehörigen schließt den Begriff der Steuerfreiheit nicht aus, wenn die Beschränkung dem Sinn der sozialen Einrichtungen entspricht. Möglich ist zB eine Beschränkung auf Betriebsangehörige, die dem Unternehmen eine gewisse Anzahl von Jahren angehört haben, oder auf Arbeitnehmer mit niedrigem Einkommen. Es widerspricht aber dem Sinn einer sozialen Einrichtung, wenn die Kasse nur der Ruhestandsversorgung von Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern dient, die an der Gesellschaft wesentlich beteiligt sind (RFH I A 140, 141/31 v. 19. 5. 31, RStBl. S. 499).

5. Vermögensbindung bei Aufhebung der Kasse (§ 1 Nr. 2 KStDV)

88

Bei Auflösung der Kasse darf das Vermögen satzungsgemäß nur den Leistungsempfängern oder deren Angehörigen zugute kommen oder für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verwandt werden.

Die Vermögensbindung in § 1 Nr. 2 KStDV ist zu unterscheiden von der Vermögensbindung in Nr. 3 Buchst. c des § 5 Abs. 1 KStG.

Die Vermögensbindung in § 1 Nr. 2 KStDV betrifft die Bindung des Vermögens bei *Auflösung* der Kasse, die Vermögensbindung in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c KStG die Verwendung und Sicherstellung des Vermögens für Zwecke der Kasse zur Zeit ihres Bestehens (vgl. hierzu Anm. 95).

Kommt das Vermögen bei Auflösung der Kasse satzungsgemäß ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugute, gelten die Vorschriften des § 61 Abs. 1 und 2 AO sinngemäß (vgl. hierzu die Erläuterungen zu § 5 Abs. 1 Nr. 9). Eine ausreichende Vermögensbindung iS des § 1 Nr. 2 KStDV liegt nicht vor, wenn die Satzung sich auf die allgemeine Bestimmung beschränkt, daß zur Verteilung des Vermögens der Kasse die Zustimmung des FA erforderlich ist (vgl. BFH I 62/63 v. 20. 9. 67, BStBl. 1968 S. 24). Wird eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH betrieben, so ist wegen der satzungsgemäß abzuschließenden Vermögensbindung für den Fall der Liquidation der Unterstützungskassen-GmbH eine Rückzahlung der eingezahlten Stammeinlagen an das Trägerunternehmen ausgeschlossen (vgl. auch BFH Gr. S. 6/71 v. 25. 10. 72, BStBl. 1973 S. 79).

Bei einer Unterstützungskasse in der Rechtsform einer privatrechtlichen Stiftung wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Stiftung in ihre Verfassung die Bestimmung aufnimmt, daß das Stiftungskapital ungeschmälert zu erhalten ist, um dadurch zu verhindern, daß sie neben ihren Erträgen und den Zuwendungen vom Trägerunternehmen auch ihr Vermögen uneingeschränkt zur Erbringung ihrer laufenden Leistungen einsetzen muß. In einer solchen Bestimmung ist kein Verstoß gegen das Erfordernis der dauernden Vermögenssicherung für Zwecke der Kasse zu erblicken. Durch die satzungsgemäß abgesicherte Vermögensbindung ist nämlich gewährleistet, daß das Stiftungsvermögen im Falle der Auflösung der Stiftung nicht an den Stifter zurückfließt, sondern nur den Leistungsempfängern oder deren Angehörigen zugute kommt oder für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu verwenden ist (Abschn. 6 Abs. 8 KStR 1985).

Allerdings ist eine Übertragung des Vermögens einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen zulässig, wenn die Versorgungsleistungen geändert werden, zB wenn der Leistungsplan der Unterstützungskasse eingeschränkt wird. Dies gilt auch dann, wenn ein Unternehmen die bisher von der Unterstützungskasse von Fall zu Fall gewährten Leistungen aufgrund einer Betriebsvereinbarung übernimmt. Unter diesen Voraussetzungen kann das Vermögen einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen übertragen werden. Diese Einschränkung oder Übertragung von Versorgungsleistungen ist zu unterscheiden von der Aufhebung der Verpflichtung. Bei Aufhebung der Verpflichtung entfällt die Steuerfreiheit für die Kasse, auch mit Wirkung für die Vergangenheit (Abschn. 6 Abs. 12 u. Abs. 9 KStR 1985).

II. Pensionskassen

89 1. Begrenzung der Leistungen

Zu der Anerkennung der Steuerfreiheit der sozialen Kassen gehört als weitere Voraussetzung, daß der Betrieb nach Art und Höhe der Leistungen eine soziale Einrichtung darstellt. Neben den allgemeinen Voraussetzungen, die für alle Kassen gelten, müssen bei Pensionskassen die Vorschriften des § 2 KStDV beachtet werden.

90 2. Art und Höhe der Leistungen (§ 2 KStDV)

Die Begrenzung der Leistungen bei rechtsfähigen Pensions- und Sterbekassen darf die in § 2 KStDV aufgeführten Höchstbeträge nicht übersteigen.

Dort sind in Abs. 1 die Höchstbeträge aufgeführt, die für 88 vH der Fälle gezahlt werden dürfen. Für die restlichen 12 vH dürfen höhere Beträge gezahlt werden und zwar für 4 vH aller Fälle uneingeschränkt, für die restlichen 8 vH gelten um 50 vH erhöhte Sätze. Für das Sterbegeld gilt ausnahmslos ein bestimmter Betrag als Gesamtleistung.

Die Höchstsätze der Leistungen haben sich entsprechend der Entwicklung der wirtschaftlichen Lage und der allgemeinen Steigerung der Löhne im Laufe der Jahre mehrfach erhöht.

Zusätzliche Voraussetzung war bis VZ 1962 einschließlich, daß der Arbeitslohn der Mehrzahl der Leistungsempfänger einen bestimmten Betrag jährlich nicht überstieg. In den Jahren 1949 und 1950 durften bei der Mehrzahl der Leistungsempfänger ein Arbeitslohn von 6000 DM, in den Jahren 1951/52 ein Arbeitslohn von 7200 DM und in den Jahren 1953 ff. 9000 DM, ab 1961 12000 DM nicht überschritten werden. Durch die ÄndVO v. 30. 4. 65 (s. unten) wurde diese bisherige Bestimmung des § 10 Abs. 2 Ziff. 1 KStDV mit Wirkung ab VZ 1963 ersatzlos gestrichen.

Bis VZ 1963 einschließlich durften die Höchstbeträge für die Rechtsansprüche der Leistungsempfänger aufgrund der seit 1953 gültigen Bestimmungen des § 10 Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 KStDV betragen:

Als Ruhegehalt

- in 90 vH der Fälle nicht über 6000 DM jährlich,
- in 8 vH der Fälle zwischen 6000 und 12000 DM jährlich,
- in 2 vH der Fälle mehr als 12000 DM jährlich.

Als Witwengeld

- in 90 vH der Fälle nicht über 4800 DM jährlich,
- in 8 vH der Fälle zwischen 4800 DM und 6000 DM jährlich,
- in 2 vH der Fälle mehr als 6000 DM jährlich.

Als Waisengeld

- in 90 vH der Fälle nicht über 1 800 DM jährlich,
- in 8 vH der Fälle zwischen 1 800 DM und 2 400 DM jährlich,
- in 2 vH der Fälle mehr als 2 400 DM jährlich.

Als Sterbegeld

- in 90 vH der Fälle nicht über 800 DM jährlich,
- in 10 vH der Fälle nicht über 1 200 DM jährlich.

Durch die VO zur Änd der KStDV v. 6. 6. 62 (BGBl. I S. 408) wurde ab VZ 1961 das Sterbegeld von 800 auf 1 000 DM erhöht. Eine Erhöhung der Höchstgrenze für die Rechtsansprüche der Leistungsempfänger auf Pensionen, Witwengeld und Waisengeld wurde nicht vorgenommen, da nach Ansicht des BdF die Leistungen aus den betrieblichen Pensionen und Unterstützungskassen nur eine Ergänzung der zu erwartenden Leistungen aus der Sozialversicherung sein sollen. Abgeändert wurde auch § 10 Abs. 3, der Ausnahmen von den in § 10 Abs. 2 enthaltenen Höchstsätzen zuläßt. Der bisherige Satz von 10 vH wurde auf 12 vH erhöht. Davon können 4 vH statt bisher 2 vH uneingeschränkte Ansprüche auf Pensionen, Witwengeld und Waisengeld haben. Außerdem wurde das Sterbegeld aus Abs. 3 von 1 200 auf 1 500 DM erhöht.

Durch die VO zur Änd. der KStDV v. 30. 4. 65 (BGBl. I S. 363) wurden die Höchstbeträge mit Wirkung ab VZ 1964 wie folgt angehoben (nach dem Schrägstrich sind jeweils die nach § 10 Abs. 3 für 12 vH aller Fälle zulässigen Beträge angegeben):

Als Pension

12 000 DM jährlich/18 000 DM jährlich.

Als Witwengeld

8 000 DM jährlich/12 000 DM jährlich.

Als Waisengeld

2 400 DM/3 600 DM jährlich für jede Halbwaise,
4 800 DM/7 200 DM jährlich für jede Vollwaise.

Als Sterbegeld

1 500 DM/2 500 DM als Gesamtleistung.

Durch die VO zur Änd. der KStDV v. 18. 7. 73 (BGBl. I S. 842) wurden die Höchstbeträge des § 10 KStDV wiederum geändert. Sie betragen ab VZ 1972 (nach dem Schrägstrich sind wiederum die nach § 10 Abs. 3 für 12 vH aller Fälle zulässigen Beträge angegeben):

Als Pension

15 600 DM jährlich/23 400 DM jährlich.

Als Witwengeld

10 400 DM jährlich/15 600 DM jährlich.

Als Waisengeld

3 120 DM/4 680 DM jährlich für jede Halbwaise,
6 240 DM/9 360 DM jährlich für jede Vollwaise.

Als Sterbegeld

3 000 DM/4 500 DM als Gesamtleistung.

In nicht mehr als 4 vH aller Fälle für Pensionen, Witwengeld und Waisengeld bestehen keinerlei Einschränkungen.

In der KStDV 1977 (BGBl. I S. 848) wurden die Höchstbeträge in § 2 festgelegt. Sie betragen ab VZ 1977:

Als Pension

24 000 DM jährlich/36 000 DM jährlich.

Als Witwengeld

16 000 DM jährlich/24 000 DM jährlich.

Als Waisengeld

4 800 DM/7 200 DM jährlich für jede Halbwaise,
9 600 DM/14 400 DM jährlich für jede Vollwaise.

Als Sterbegeld

5 000 DM/7 500 DM als Gesamtleistung.

In nicht mehr als 4 vH aller Fälle für Pensionen, Witwengeld und Waisengeld bestehen keinerlei Einschränkungen.

In der KStDV 1984 v. 31. 7. 84 (BGBl. I S. 1055, BStBl. I S. 484) wurden die Beträge mit Wirkung ab VZ 1984 wiederum erhöht. § 2 KStDV 1984 lautet:

„(1) Bei rechtsfähigen Pensions- oder Sterbekassen, die den Leistungsempfängern einen Rechtsanspruch gewähren, dürfen die jeweils erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger vorbehaltlich des Absatzes 2 die folgenden Beträge nicht übersteigen:

als Pension	36 000 Deutsche Mark jährlich,
als Witwengeld	24 000 Deutsche Mark jährlich,
als Waisengeld	7 200 Deutsche Mark jährlich für jede Halbweise, 14 400 Deutsche Mark jährlich für jede Vollweise,
als Sterbegeld	10 000 Deutsche Mark als Gesamtleistung.

(2) Die jeweils erreichten Rechtsansprüche, mit Ausnahme des Anspruchs auf Sterbegeld, dürfen in nicht mehr als 12 vom Hundert aller Fälle auf höhere als die in Absatz 1 bezeichneten Beträge gerichtet sein. Dies gilt in nicht mehr als 4 vom Hundert aller Fälle uneingeschränkt. Im übrigen dürfen die jeweils erreichten Rechtsansprüche die folgenden Beträge nicht übersteigen:

als Pension	54 000 Deutsche Mark jährlich,
als Witwengeld	36 000 Deutsche Mark jährlich,
als Waisengeld	10 800 Deutsche Mark jährlich für jede Halbweise, 21 600 Deutsche Mark jährlich für jede Vollweise.“

Bei der Prüfung, ob die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger in nicht mehr als 12 vH aller Fälle auf höhere als die in § 2 Abs. 1 KStDV bezeichneten Beträge gerichtet sind (§ 2 Abs. 2 KStDV), ist von den auf Grund der Satzung, des Geschäftsplans oder des Leistungsplans insgesamt bestehenden Rechtsansprüchen, also von den laufenden tatsächlich gewährten Leistungen und den Anwartschaften auszugehen. Dabei ist jede in § 2 KStDV genannte einzelne Leistungsgruppe (Pensionen, Witwengelder, Waisengelder und Sterbegelder) für sich zu betrachten. Nur bei Beschränkung auf die Höchstbeträge kann die Kasse als Sozialeinrichtung anerkannt werden (Abschn. 6 Abs. 13 KStR 1985).

Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Berechtigten einen Rechtsanspruch haben (BFH I R 107/67 v. 20. 11. 69, BStBl. 1970 S. 227).

III. Unterstützungskassen

91 1. Allgemeine Voraussetzungen (§ 3 Nr. 1 u. 2 KStDV)

Die Leistungsempfänger bei rechtsfähigen Unterstützungskassen dürfen im Gegensatz zu Pensionskassen zu laufenden Beiträgen oder zu sonstigen Zuschüssen nicht verpflichtet werden (§ 3 Nr. 1 KStDV).

Weitere Voraussetzung ist, daß den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zusteht, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken (§ 3 Nr. 2 KStDV). Das satzungsgemäße Recht zur beratenden Mitwirkung darf nicht eingeschränkt werden. Die Bestimmung des § 3 Nr. 2 KStDV ist nicht durch § 87 Abs. 1 Nr. 8 BetrVG, der dem Betriebsrat das Recht zur Mitwirkung bei der Verwaltung der sozialen Einrichtungen einräumt, überholt.

Der Gesetzgeber hat nach Inkrafttreten des BetrVG die Vorschrift der KStDV jahrelang unverändert weiterbestehen lassen und damit zu erkennen gegeben, daß er die Vorschrift nicht für überflüssig erachtet. Auch gegenüber weitergehenden gesetzlichen Regelungen über die tatsächliche Handhabung bei Unterstützungsfällen hat es einen guten Sinn, die Voraussetzungen dazu durch Festhalten in der Satzung zu fordern, wie es die Vorschrift der KStDV für die beratende Mitwirkung der Betriebsangehörigen vorsieht (BFH I 62/63 v. 20. 9. 67, BStBl. 1968 S. 24; Abschn. 6 Abs. 7 KStR 1985). Das Recht zu einer beratenden Mitwirkung

kann auch in der Weise eingeräumt werden, daß satzungsmäßig und tatsächlich bei der Unterstützungskasse ein Beirat gebildet wird, dem Arbeitnehmer angehören. Diese müssen jedoch die Gesamtheit der Betriebszugehörigen repräsentieren, dh. sie müssen von diesen unmittelbar oder mittelbar gewählt worden sein (vgl. BFH I R 143/78 v. 24. 6. 81, BStBl. S. 749).

2. Art und Höhe der Leistungen

a) Leistungen von Fall zu Fall (Nr. 3 Buchst. b Satz 2)

92

Nach Nr. 3 Buchst. b Satz 2 ist die Voraussetzung der Kasse als soziale Einrichtung 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.

Der Begriff der Not ist nicht eng auszulegen (RStBl. 1944 S. 442). Hierzu gehören: Unglücksfälle, Krankheit und Tod, Naturkatastrophen, Unfälle, insbes. auch die steuerfreien Zuwendungen bei Geburts-, Heirats-, Krankheits- und Kurbeihilfen. Auch die Zahlung von Überbrückungsbeihilfen ist unschädlich, wenn sie ausschließlich an arbeitslos gewordene oder aus sonstigen Gründen in einer Notlage befindliche Arbeitnehmer gezahlt werden. Dasselbe gilt für Beihilfen zur Fortbildung der Arbeitnehmer und für Ausbildungsbeihilfen für Kinder (StEK KStG aF § 4 Nr. 57).

b) Laufende Leistungen und das Sterbegeld (§ 3 Nr. 3 KStDV)

93

Unterstützungskassen können ebenso wie Pensionskassen laufende Leistungen, zB zur Altersversorgung gewähren, und zwar im gleichen Umfang wie rechtsfähige Pensionskassen (§ 3 Nr. 3 KStDV iVm. § 2 KStDV). Hinsichtlich der Höchstgrenzen gilt deshalb das in Anm. 90 Gesagte. Altersrenten, Witwengeld, Waisengeld und Sterbegeld dürfen ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers gewährt werden. Dagegen hat eine Unterstützungskasse, die jedem Zugehörigen eines Betriebs ohne Rücksicht auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse einmalige Zuwendungen macht, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung (vgl. RFH v. 15. 11. 43, RStBl. 1944 S. 443).

IV. Kapitalabfindung

94

Es ist zulässig, anstelle der laufenden Leistungen Kapitalabfindungen zu gewähren. Diese dürfen aber die Grenzen in §§ 2 u. 3 KStDV nicht überschreiten. Der Leistungsempfänger darf durch die Kapitalisierung nicht mehr erhalten, als er insgesamt erhalten hätte, wenn die laufende Rente gezahlt würde. Der Berechnung der Kapitalabfindung darf daher nur ein Zinsfuß zugrunde gelegt werden, der auf die Dauer gesehen dem durchschnittlichen Zinsfuß entspricht. Bei der Prüfung, ob sich die kapitalisierte Rente in den Grenzen der vorgenannten Höchstbeträge hält, ist von einem Zinssatz von 5,5 vH auszugehen. Im übrigen ist die Kapitalabfindung nach den sonst steuerlich anerkannten Rechnungsgrundlagen zu berechnen.

Der Zinsfuß verliert aber um so mehr an Bedeutung, je niedriger die Rente ist. Bei der Kapitalisierung von Zwergrenten soll der Kasse die Steuerfreiheit deshalb auch dann erhalten bleiben, wenn der Abfindungsbetrag nach einem unter 5,5 vH liegenden geschäftsplanmäßig vorgesehenen Rechnungszinsfuß ermittelt worden ist (Erl. Bremen v. 6. 5. 68, EDStZ S. 253; Erl. NRW v. 21. 5. 68, EDStZ S. 301 = StEK KStG aF § 4 Nr. 56).

95 D. Sicherung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse (Nr. 3 Buchst. c)

Als weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit verlangt die Vorschrift der Nr. 3 Buchst. c, daß 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. Der Begriff der Sicherung des Kassenvermögens nach Nr. 3 Buchst. c bezieht sich auf die Verwendung der Anlage des Vermögens während der Zeit des Bestehens der Kasse. Er ist zu unterscheiden von dem Begriff der Vermögensbindung nach § 1 Nr. 2 KStDV bei Auflösung der Kasse (vgl. Anm. 88).

Eine ausdrückliche Satzungsbestimmung für die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Kasse ist entbehrlich, wenn der begünstigte Zweck ausschließlich und unabänderlich in der Satzung festgelegt ist, vgl. RFH v. 24. 3. 42 (RStBl. S. 910). Die Mittel einer Unterstützungskasse können gegen angemessene Verzinsung auch dem Betrieb zur Verfügung gestellt werden, der Träger der Kasse ist, vgl. BFH v. 24. 5. 73 (BStBl. S. 632) und BFH v. 27. 1. 77 (BStBl. S. 442). Voraussetzung ist, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebs in ausreichendem Maße für die Sicherheit der Mittel bürgt. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so müssen die Mittel der Kasse in angemessener Frist aus dem Betrieb ausgesondert und in anderer Weise angelegt werden (Abschn. 6 Abs. 10 KStR 1985).

Nach § 1 Abs. 4 BetrAVG wird ein aus dem Betrieb vor Eintritt des Versorgungsfalles ausscheidender Arbeitnehmer, der seine betriebliche Altersversorgung von der Unterstützungskasse des Betriebs erhalten sollte, bei Erfüllung der Voraussetzungen hinsichtlich der Leistungen so gestellt, wie wenn er weiterhin zum Kreis der Begünstigten der Unterstützungskasse des Betriebs gehören würde. Bei Eintritt des Versorgungsfalles hat die Unterstützungskasse dem früheren Arbeitnehmer und seinen Hinterbliebenen mindestens den nach § 2 Abs. 1 BetrAVG berechneten Teil der Versorgung zu gewähren (§ 2 Abs. 4 BetrAVG). Diese Verpflichtung zur Gewährung von Leistungen an den vorzeitig ausgeschiedenen Arbeitnehmer bei Eintritt des Versorgungsfalles (§ 2 Abs. 4 BetrAVG) kann von der Unterstützungskasse wie folgt abgelöst werden:

- nach § 3 Abs. 1 BetrAVG kann dem ausgeschiedenen Arbeitnehmer mit seiner Zustimmung eine einmalige Abfindung gewährt werden, wenn er vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses weniger als 10 Jahre zu dem Kreis der Begünstigten der Unterstützungskasse gehört hat;
- nach § 4 Abs. 2 BetrAVG kann die Verpflichtung mit Zustimmung des ausgeschiedenen Arbeitnehmers von jedem Unternehmen, bei dem der ausgeschiedene Arbeitnehmer beschäftigt wird, von einer Pensionskasse, von einem Unternehmen der Lebensversicherung, einem öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger oder von einer anderen Unterstützungskasse übernommen werden.

Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit diesen Maßnahmen verstoßen nicht gegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c (Abschn. 6 Abs. 11 KStR 1985).

E. Überdotierte Kassen

1. Allgemeines

96

Die rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen waren bis zu dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, wenn sie die im einzelnen unter Buchst. a bis c der Vorschrift enthaltenen Voraussetzungen erfüllten, in vollem Umfang von der KSt. befreit. Diese Befreiung trat auch ein, wenn die Kassen mit mehr Vermögen ausgestattet waren, als sie zur Erbringung ihrer Leistungen benötigten (sog. überdotierte Kassen). Voraussetzung war lediglich, daß die Grenzen des Gesetzes über die Behandlung von Zuwendungen an betriebliche Pensions- und Unterstützungskassen bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag v. 26. 3. 52 (BGBl. I S. 206, BStBl. I S. 227) eingehalten wurden. Diese Überdotierung trat insbes. bei Kassen ein, die ihren Leistungsempfängern keinen Rechtsanspruch gewährten und bei denen die Versorgungszusage später von einer Direktversicherung abgelöst wurde. In diesen Fällen führte die Steuerbefreiung dazu, daß die Erträge aus dem Teil des Vermögens, der für die Leistungen der Kasse nicht benötigt wurde, weder bei der Kasse noch beim Trägerunternehmen besteuert wurden.

Unter diesen Voraussetzungen hätte die Steuerbefreiung der Kasse in vollem Umfang aufgehoben werden können. Der Gesetzgeber hat entschieden, die Befreiung „überdotierter“ Kassen einzuschränken und sie einer partiellen Steuerpflicht zu unterwerfen. Im Gesetz wurde zunächst einmal die Höhe des zulässigen Vermögens geregelt, und zwar

- für Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen in Nr. 3 Buchst. d (s. Anm. 97),
- für Unterstützungskassen in Nr. 3 Buchst. e (s. Anm. 98).

Mit dem übersteigenden (überdotierten) Vermögen werden die Kassen zur partiellen Steuerpflicht herangezogen. Diese partielle Steuerpflicht ist in § 6 geregelt,

- für Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen in § 6 Abs. 1–4 (s. dort Anm. 7 ff.),
- für Unterstützungskassen in § 6 Abs. 5 (s. dort Anm. 15).

Gegen diese Einschränkung der Steuerbefreiung der sozialen Kassen lassen sich Einwände nicht erheben. Sie entspricht dem Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit (BRDrucks. 590/73 S. 42). Eine Beeinträchtigung der Leistungen an die Leistungsempfänger tritt durch die Neuregelung nicht ein. Andererseits wird die Einrichtung von neuen Unterstützungskassen sicherlich dadurch beeinträchtigt werden, daß dem Unternehmen das Vermögen der Kasse nur noch eingeschränkt zur Verfügung steht. Daher werden die Unterstützungskassen vielfach aufgehoben oder durch unmittelbare rechtsverbindliche Versorgungszusagen oder durch die Übernahme der Zusagen durch Pensionskassen ersetzt.

2. Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen (Nr. 3 Buchst. d)

97

Bei einer Pensions-, Sterbe- oder Krankenkasse, die in der Form eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit betrieben wird, kommt es darauf an, ob das Vermögen die *Verlustrücklage* nach § 37 des Versicherungsaufsichtsgesetzes überschreitet. Bei einer Kasse anderer Rechtsform tritt an die Stelle der Verlustrücklage der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens, der zur Deckung des Verlustes dient. Bei einem Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer AG dürfte die gesetzliche Rücklage der Verlustrücklage entsprechen. Bei öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmen, bei denen eine Ansammlung von Reserven nicht vorgeschrieben ist, kommt es nach *Wrede* (DStZ 1975 S. 104 unter II 5) darauf an, ob die Satzung eine Rücklage vorsieht, die der Verlustrücklage

entspricht. Fehlt es an einer solchen satzungsmäßigen Rücklage, so löst das volle Eigenkapital die partielle Steuerpflicht aus.

Als Vermögen der Pensionskasse ist das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung des von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigten Geschäftsplans auszuweisende Vermögen zugrunde zu legen. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/1281) führt auf S. 44 hierzu folgendes aus:

„Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen handelt es sich um Versicherungsunternehmen, die der Versicherungsaufsicht unterliegen. Bei diesen Unternehmen kann eine steuerrechtlich beachtliche Überdotierung nur angenommen werden, wenn auch unter aufsichtsrechtlichen Gesichtspunkten ein Vermögensüberhang besteht, dessen Abbau die Versicherungsaufsichtsbehörde zustimmt. Die Versicherungsaufsichtsbehörde beurteilt die Vermögensverhältnisse nach dem Geschäftsplan der Kasse und den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Hiervon muß daher auch bei der Prüfung ausgegangen werden, ob die Kasse unter steuerlichen Gesichtspunkten ‚überdotiert‘ ist. Diese Prüfung soll jeweils nur zum Schluß des Wirtschaftsjahres durchgeführt werden, zu dem der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist. Eine solche Berechnung wird von der Aufsichtsbehörde bei der Mehrzahl der Pensionskassen nur in Abständen von jeweils 3 Jahren gefordert. Dies bedeutet, daß auch die Prüfung, ob das Vermögen der Kasse die im Entwurf bezeichneten Grenzen übersteigt, in den gleichen Abständen vorzunehmen ist.“

Eine Rückstellung für Beitragsrückerstattung darf bei Ermittlung des Vermögens der Kasse nur insoweit abgezogen werden, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschußbeteiligung zusteht. Der Gesetzgeber will damit verhindern, daß eine überdotierte Kasse zur Vermeidung der Besteuerung Teile ihres Eigenkapitals der genannten Rückstellung zuweist, ohne eine entsprechende Verpflichtung gegenüber den Leistungsempfängern einzugehen.

98 3. Bei Unterstützungskassen (Nr. 3 Buchst. e)

Bei Unterstützungskassen darf nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e das Vermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres ohne Berücksichtigung (Passivierung) künftiger Kassenleistungen nicht höher sein als das um 25 vH erhöhte zulässige Kassenvermögen iS des § 4d EStG. Die Toleranzgrenze von 25 vH ist vom Gesetzgeber zugelassen worden, damit geringfügige Schwankungen des Kassenvermögens nicht beachtet zu werden brauchen. Übersteigt das Vermögen der Kasse diesen Betrag, so ist sie nach Maßgabe des § 6 partiell steuerpflichtig. Die Bewertung des Vermögens weicht von der bei Pensionskassen ab. Der Grundbesitz ist mit dem Vermögensteuerwert, das übrige Vermögen mit dem gemeinen Wert am Schluß des Wirtschaftsjahres anzusetzen.

Der Grundsatz der ausschließlichen und unmittelbaren Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Unterstützungskasse für die Zwecke der Kasse gilt nach § 6 Abs. 6 nicht für den Teil des Vermögens, der am Schluß des Wirtschaftsjahres den in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e bezeichneten Betrag übersteigt. Hierzu gehört auch der Fall, daß ein Unternehmen den Arbeitnehmern, die bisher von der Unterstützungskasse versorgt werden sollten, eine Pensionszusage erteilt oder bisher von der Unterstützungskasse gewährte Leistungen von Fall zu Fall auf Grund einer entsprechenden Betriebsvereinbarung übernimmt, oder wenn eine Unterstützungskasse durch Änderung des Leistungsplans die Versorgungsleistungen einschränkt. Insoweit ist eine Übertragung von Vermögen einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen zulässig (Abschn. 6 Abs. 12 KStR 1985).

Hiernach gilt folgendes:

- Das Vermögen und die Einkünfte der Kasse müssen für die Erfüllung der Aufgaben der Unterstützungskasse dauernd gesichert sein.
- Dies gilt bei überdotierten Kassen nicht für den überdotierten Teil des Vermögens. Dies gilt auch nicht bei Änderungen der Versorgungszusagen.
- Dabei müssen Versorgungsleistungen als solche bestehen- und gesichert bleiben.
- Werden sie ersatzlos aufgegeben, so entfällt die Steuerfreiheit der Unterstützungskasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit (BFH I R 235/75 v. 15. 12. 76, BStBl. 1977 S. 490).

F. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

1. Aufhebung des Zuwendungsgesetzes v. 26. 3. 1952

99

Das Gesetz über die Behandlung von Zuwendungen an betriebliche Pensions- und Unterstützungskassen v. 26. 3. 52 wurde durch § 25 BetrAVG v. 9. 12. 74 (BGBl. I S. 3610) aufgehoben, und zwar hinsichtlich der Unterstützungskassen mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 74 enden, im übrigen mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 21. 12. 74 enden.

2. Die Neuregelung durch das BetrAVG

100

Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Pensionskassen richtet sich nach der Aufhebung des ZuWG nach § 4c EStG, die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an Unterstützungskassen nach § 4d EStG. Beide Bestimmungen sind durch das BetrAVG in das EStG eingefügt worden.

Durch die Vorschriften sollen die Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung stärker an die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen angepaßt werden, vgl RegE BTDrucks. 7/1281 S. 21.

3. Zuwendungen an Pensionskassen, § 4c EStG

101

Die Zuwendungen an Pensionskassen dürfen von dem Trägerunternehmen in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie

- auf einer in der Satzung oder im Geschäftsplan der Kasse festgelegten Verpflichtung oder auf einer Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörde beruhen oder
- der Abdeckung von Fehlbeträgen bei der Kasse dienen.

Im übrigen wird auf die Kommentierung zu § 4c EStG verwiesen.

4. Zuwendungen an Unterstützungskassen, § 4d EStG

102

§ 4d EStG regelt die Höhe der abzugsfähigen Zuwendungen an betriebliche Unterstützungskassen, die zuvor in § 3 des ZuWG enthalten waren und die zum Teil zu einer erheblichen Überdotierung von Unterstützungskassen geführt hatten (BTDrucks. 7/2843 S. 6).

Leistet ein Trägerunternehmen Zuwendungen an mehrere Unterstützungskassen, so sind diese Unterstützungskassen bei der Anwendung des § 4d Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG als Einheit zu behandeln (§ 4d Abs. 1 letzter Satz EStG). Körperschaftsteuerrechtlich ist dagegen jede Unterstützungskasse selbständiges Steuer-

subjekt. Deshalb müssen u.a. die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e bei jeder Unterstützungskasse erfüllt sein (Abschn. 6 Abs. 17 KStR 1985).

Die Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse gehören bei dieser nicht zu den stpfl. Einkünften im Sinne des § 2 EStG. Wird die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, so sind die Zuwendungen des Trägerunternehmens bei dieser als gesellschaftsrechtliche Einlagen anzusehen, wenn das Trägerunternehmen Gesellschafter der Unterstützungskasse ist (Abschn. 35 Abs. 2 KStR 1985).

Vgl. im übrigen die Kommentierung zu § 4 d EStG.

103–104 Einstweilen frei.

105 G. Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

Betriebliche Versorgungszusagen des Arbeitgebers können uU nicht erfüllt werden, weil über das Vermögen des Arbeitgebers das Konkursverfahren eröffnet worden ist. In diesen und ähnlichen Fällen haben die Versorgungsempfänger und ihre Hinterbliebenen einen Anspruch in Höhe der Versorgungszusage gegen den Träger der Insolvenzversicherung gemäß § 7 BetrGAVG. Träger der Insolvenzversicherung ist der Pensions-Sicherungs-Verein Verein auf Gegenseitigkeit. Er ist von der KSt. befreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 15, s. Anm. 469 ff.

H. Steuerpflichtige Pensions- und Unterstützungskassen

106 1. Allgemeines

Liegen bei Pensions- und Unterstützungskassen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 nicht vor, so tritt Körperschaftsteuerpflicht nach allgemeinen Grundsätzen ein. Dies ist zB der Fall, wenn die satzungsgemäße Vermögensbindung einer Kasse aufgehoben wird. Die Steuerbefreiung entfällt dann auch mit Wirkung für die Vergangenheit (BFH I R 235/75 v. 15. 12. 76, BStBl. 1977 S. 490).

Eine Kasse wird voll stpfl., wenn sie ihr Vermögen oder ihre Einkünfte anderen als ihren satzungsgemäßen Zwecken dienbar macht, zB wenn sie sich als Unternehmer oder Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs betätigt (BFH I R 14/76 v. 17. 10. 79, BStBl. 1980 S. 225).

Der Vermögensverwaltung der Kasse sind Grenzen gesetzt, Hauptzweck muß die satzungsgemäß vorgeschriebene Sicherung der Leistungen bleiben. Dabei ist die Verwaltung des Vermögens notwendig, diese Verwaltung darf aber nicht Hauptzweck werden (BFH I 247/65 v. 29. 1. 69, BStBl. S. 269). Ob die Grenzen der Vermögensverwaltung überschritten und eine gewerbliche Betätigung vorliegt, bestimmt sich nach BFH VI 133/60 U v. 13. 12. 61 (BStBl. 1962 S. 127) nach der Vielzahl der durchgeführten Geschäfte, nach Art und Umfang dieser Geschäfte im Einzelfall und nach dem Ausmaß der mit ihnen verbundenen Tätigkeit. Dies gilt auch für die Betätigung der Kassen als Bauherren. Hierfür gelten die gleichen Grundsätze wie für die Darlehnshingabe. Die Anlage muß sicher sein, das Liquiditätsbedürfnis darf nicht beeinträchtigt werden, die Kasse darf sich durch die Tätigkeit als Bauherr keinen neuen Zweck setzen.

2, Einzelheiten der Besteuerung

107

Bei der Besteuerung von Pensions- und Unterstützungskassen ergeben sich aber Besonderheiten. Steuerpflichtige Pensionskassen bleiben Versicherungsunternehmen. Für sie gelten alle Grundsätze und Vorschriften, die auch für die Besteuerung der Lebensversicherungsunternehmen maßgebend sind. Eine steuerpflichtige Pensionskasse hat die Möglichkeit, ihre Überschüsse im Wege der Beitragsrückerstattung an die Versicherungsnehmer auszukehren.

Dies gilt auch für den Fall, daß eine Unterstützungskasse die bisher in einer besonderen Rechtsform bestand, in eine Pensionskasse als VVaG umgewandelt wird.

Zur Einkommensermittlung bei stpfl. Unterstützungskassen nimmt die Vfg. OFD Kiel S 2723 A – St. 141 v. 28. 10. 82 (StEK KStG 1977 § 5 Nr. 47) Stellung: „Wird die Unterstützungskasse in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (Stiftung) betrieben, so gehören die Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse bei dieser nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften im Sinne des § 2 EStG. Die Leistungen der Unterstützungskasse sind nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 10 Nr. 1 KStG. Die Unterstützungskasse wird in der Regel nur steuerpflichtige Einkünfte aus ihrem angelegten Vermögen (zB Kapitalvermögen) haben.

Wird die Unterstützungskasse in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben, so sind die Zuwendungen des Trägerunternehmens an die Unterstützungskasse als gesellschaftsrechtliche Einlagen, dh. als steuerfreie Vermögensmehrung, anzusehen, wenn das Trägerunternehmen, was in der Regel der Fall ist, Gesellschafter der Unterstützungskasse ist. Sind nominell einige Betriebsangehörige Gesellschafter der Unterstützungskasse, so werden sie in der Regel die Anteile nur treuhänderisch halten, so daß auch in diesem Fall die Anteile nach § 39 AO dem Trägerunternehmen zuzurechnen sind. Die Leistungen der Unterstützungskasse sind in jedem Fall auch hier nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 10 Nr. 1 KStG. Steuerpflichtige Einkünfte werden deshalb in der Regel auch hier nur in bezug auf ihre Vermögenserträge gegeben sein.“

Einstweilen frei.

108, 109

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 4: Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

I. Überblick

110

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

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

II. Rechtsentwicklung

111

Seit dem RdF-Erl. S 2511 – 7 III v. 15. 7. 43 (RStBl. S. 585) sieht das Körperschaftsteuerrecht Steuererleichterungen für kleine Versicherungsunternehmen vor. Die Bestimmungen des RdF-Erl. wurden in die KStR übernommen; vgl. KStR II/1948 und 1949 Abschn. 50, KStR 1950 Abschn. 58, KStR 1951 Abschn. 58, KStER 1952 Abschn. 12, Abschn. 43 Abs. 5 KStR 1953.

Im KStG 1955 wurde in § 23 a Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. b eine Ermächtigungsvorschrift für die Steuerbefreiung bestimmter kleinerer VVaG geschaffen. Auf Grund dieser Ermächtigung ist die Vorschrift des § 12 KStDV ergangen, zuletzt geändert durch die VO zur Änderung der KStDV v. 25. 11. 75 (BGBl. I S. 2903; BStBl. I S. 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 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 Bundesregierung vorbehalten.

Durch das KStG 1981 in der Fassung der Bekanntmachung v. 10. 12. 81 (BGBl. I S. 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 S. 3139)“ durch die Worte „des Versicherungsaufsichtsgesetzes“ ersetzt.

Einstweilen frei.

112–115

III. Bedeutung

116

Die Vorschrift bringt die gesetzliche Regelung der Steuerbefreiung für kleinere VVaG und dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dieser Vereine.

117

IV. Geltungsbereich

Die Begriffsbestimmungen für „kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit“ finden sich im § 53 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen idF v. 13. 10. 83 (BGBl. I S. 1261). Für diese Versicherungsvereine gelten verschiedene Vorschriften des Aufsichtsgesetzes nicht. Ob ein Verein ein kleinerer Verein iS dieser Vorschriften ist, bestimmt nicht die Finanzverwaltung, sondern die Versicherungs-Aufsichtsbehörde (§ 53 Abs. 4). Kleinere Versicherungsvereine müssen bestimmungsgemäß einen sachlich, örtlich oder dem Personenkreis nach eng begrenzten Wirkungskreis haben. Die sachliche Begrenzung liegt in der Beschränkung auf eine bestimmte Aufgabe, zB auf die Viehversicherung, im Gegensatz zu den allgemeinen Versicherungsunternehmen, 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.

118

V. Verhältnis des § 5 Abs. 1 Nr. 4 zu anderen Vorschriften

Die Begrenzung zu den in §§ 20, 21 enthaltenen Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen ergibt sich aus § 53 VAG. Die Entscheidung darüber trifft nach § 53 Abs. 1 Nr. 4 die Versicherungsaufsichtsbehörde bindend, auch für die Finanzbehörden (§ 2 VAG).

Die Vorschrift der Nr. 4 steht selbständig neben Nr. 3. Unter Nr. 4 fallen solche VVaG, die nicht unter die Steuerbefreiung der Nr. 3 fallen, zB wenn der VVaG nicht von dem Betrieb, sondern von den Betriebsangehörigen unterhalten wird.

119

VI. Steuerbefreite kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

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

120

1. Von den Beitragseinnahmen abhängige Steuerbefreiung

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

§ 4 KStDV 1984 hat folgenden Wortlaut:

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

1. ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre einschließlich des im Veranlagungszeitraum endenden Wirtschaftsjahrs die folgenden Jahresbeträge nicht überstiegen haben:

- a) 1300000 Deutsche Mark bei Versicherungsvereinen, die die Lebensversicherung oder die Krankenversicherung betreiben,
- b) 500000 Deutsche Mark bei allen übrigen Versicherungsvereinen,
oder

2. ...“

Nach § 4 KStDV 1977 galten die Beträge von 1000000 DM (Buchst. a) und 300000 DM (Buchst. b).

§ 4 KStDV geht auf die Ermächtigung in § 53 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b zurück. Damit ist erreicht, daß die Freigrenze für die Steuerfreiheit der Wirtschaftsentwicklung ohne eine gesetzliche Neuregelung angepaßt werden kann.

2. Beschränkung auf Sterbegeldversicherung

121

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

Diese Versicherungsvereine müssen nach dem Geschäftsplan sowie nach Art und Höhe der Leistungen soziale Einrichtungen darstellen. Der Begriff der sozialen Einrichtungen ergibt sich aus §§ 1 und 2 KStDV. Hiernach darf das Sterbegeld den Betrag von 10000 DM als Gesamtleistung nicht übersteigen (§ 1 Nr. 3 iVm. § 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 im Sinne des § 4 Nr. 2 KStDV bei der Ermittlung der Gesamtleistung zusammenzurechnen.

Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 4 gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Beteiligten einen Anspruch haben, vgl. BFH I R 107/67 v. 20. 11. 69, BSStBl. 1970 S. 227.

Eine Beschränkung der Höhe der Beitragseinnahmen bei kleineren VVaG, deren Geschäftsbereich sich auf die Sterbegeldversicherung beschränkt, sieht das Gesetz nicht vor. Eine Beschränkung ergibt sich aus § 53 Abs. 1 Buchst. b, Doppelbuchst. bb, wonach bei VVaG, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Sterbegeldversicherung beschränkt, die Steuerbefreiung unabhängig von der Höhe der Beitragseinnahmen auch eintritt, wenn die Höhe des Sterbegeldes insgesamt die Leistung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 steuerbefreiten Sterbekassen nicht übersteigt und wenn der Verein auch im übrigen eine soziale Einrichtung darstellt (s. Anm. 93).

VII. Sonstige Steuererleichterungen für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

122

Eine der Pauschbesteuerung des früheren § 21 KStG 1975 entsprechende Vorschrift enthält das KStG 1977 nicht. Wohl aber im § 24 einen einheitlichen Freibetrag von 5000 DM. Dieser Freibetrag gilt nicht für Versicherungsvereine in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, da diese die Möglichkeit haben, durch Ausschüttung von Dividenden ihre KSt. durch die ESt. zu ersetzen.

Einstweilen frei.

123–124

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 5: Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

Schrifttum:

Henning, Zur Körperschaftsteuerlichen Beurteilung der Mitgliederbeiträge in Wirtschaftsverbänden, FR 1947 S. 95; *Froeblich*, Die KStPfl. der Wirtschaftsverbände, BB 1948 S. 36; *Goebel*, Die KStPfl. der Wirtschaftsverbände, FR 1948 S. 25; *Henning*, Wirtschaftsverbände und steuerfreie Mitgliederbeiträge nach § 8 KStG, FR 1948 S. 44; *Hoffmann*, Zur Besteuerung der Berufsverbände, StuW 1949 S. 251; *Binder*, KSt. der Wirtschaftsverbände, BB 1950 S. 728; *ders.*, B 1950 S. 319; *Dopatka*, Die Steuerpflicht der Berufsverbände, insbesondere der Arbeitgeberverbände, BlStA 1950 S. 28, 41; *Siara*, Welchen Einfluß hat die Unterstützung politischer Wahlfonds auf die StPfl. von Berufsverbänden?, BB 1950 S. 867; *ders.*, KSt. der Wirtschaftsverbände, Vertretung wirtschaftlicher Interessen schließt Steuerfreiheit aus, B 1950 S. 396; *Weinmann*, Berufsverbände und KSt., Voraussetzungen der Steuerbefreiung, B 1950 S. 41; *Müller*, Die Grenzen der „steuerschädlichen“ Tätigkeit der Berufs- und Wirtschaftsverbände, Wprg. 1951 S. 525, 568; *Siara*, Neue Probleme der KStPfl. von Wirtschaftsverbänden, B 1951 S. 313; *ders.*, Die Besteuerung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, B 1951 S. 846; *Heinrich*, Wann sind landwirtschaftliche Berufsverbände von der KSt. befreit?, Inf./L. 1952 S. 21; Wird ein Berufsverband durch Erteilung von Kreditauskunften körpstpf.?, Inf./A 1952 S. 168; Zur Frage der KStBefreiung von Wirtschaftsverbänden, Inf./A. 1952 S. 347; *Hoffmann*, Zuwendungen an politische Parteien, FR 1953 S. 54; *Schultze-Schlutius*, Wirtschaftsverbände (Berufs- und Wirtschaftsvertretungen) als steuerbefreite Berufsverbände, StWa. 1953 S. 17; *Birkholz*, Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Hinblick auf die Befreiungsvorschriften der §§ 4 KStG und 3 GewStG, StP 1954 S. 332; *Keil*, Die persönliche Befreiung der Berufsverbände von der KSt. und VSt., Diss. Köln 1954; *Köhler*, Inkassotätigkeit der Berufsverbände, B 1954 S. 876, 920; *Teske*, Die Körperschaftsteuerliche Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DStR 1954 S. 409; Gemeinschaftswerbung, BB 1954 S. 524; Gemeinschaftswerbung durch Berufsverbände, MStb. 1954 Nr. 130; Gemeinschaftswerbung der Verbände, B 1954 S. 245; Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung, B 1954 S. 380; Gemeinschaftswerbung der Berufsverbände, B 1954 S. 527; Versicherungsvermittlung durch Berufsverbände, B 1954 S. 813; Gemeinschaftswerbung von Berufsverbänden, FR 1954 S. 260; Steuerliche Behandlung von Berufsverbänden – Gemeinschaftswerbung, Wprg. 1954 S. 356; *Riepl*, Gruppenversicherung und Steuerfreiheit von Berufsverbänden, DStR 1955 S. 245; KSt. und Wirtschaftsverbände, BlStA. 1955 S. 335; Zur KSt-Freiheit der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, B 1955 S. 809; *Günther*, Zur Körperschaftsteuerlichen Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände bei verlegerischer Betätigung, StWa. 1957 S. 140; *Steinberg*, Zur Besteuerung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, DStZ/A 1957 S. 69; *Zintzen*, Persönliche StPfl. der Berufsverbände, StbJahrb. 1957/58 S. 294; Behandlung der Wirtschaftsverbände, die sich an der Durchführung von sog. Verschrotungsabkommen beteiligen, B 1957 S. 320; Gemeinschaftswerbung von Berufsverbänden, B 1958 S. 1342; – tt –, Behandlung von Berufsverbänden, FR 1959 S. 411; Besteuerung der Berufsverbände, BlStA (W) 1959 S. 362; *Schlieder*, Berufs- und Wirtschaftsverbände im Steuerrecht, Bd. 16 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, 1960; *ders.*, Die steuerliche Behandlung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, Köln 1960; v. *Schilling*, Die publizistische Betätigung von Berufsverbänden in steuerlicher Sicht, Wprg. 1962 S. 621; Berufs- und Wirtschaftsverbände und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, BlStA (W) 1962 S. 107; *Koblenbach*, Zur Steuerbefreiung der Berufs- und Wirtschaftsverbände, B 1963 S. 212; *Erasmey*, Güteschutzverbände als Körperschaftsteuerbefreite Berufsverbände, BB 1967 S. 327; *Götz*, Die Besteuerung der Güteschutzgemeinschaften, BB 1968 S. 581. *Koch*, Fragen des Allgemeinen Abgabenrechts, DStZ 1981 S. 294; *Stehle*, Steuerliche Probleme und Abgrenzungen bei Zuwendungen an Berufsverbände und politische Parteien, DB 1982 S. 1485; *Kohlmann|Felix*, Berufsverbände und Parteienfinanzierung – weitere steuerrechtliche Überlegungen zur sog. Parteienaffäre, DB 1983 S. 2328; *Koch*, Die Vorschläge der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der Parteienfinanzierung, insbesondere zur Änderung des steuerlichen Spendenrechts, DStZ 1983 S. 244; *Felix|Streck*, Inhalte und

Tragweite der Reform der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit staatspolitischer und staatsdemokratischer Ausgaben aufgrund der Novelle 1983 des Parteiengesetzes, DSStZ 1984 S. 79; List, Fördergesellschaften und Parteienfinanzierung, BB 1984 S. 460.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 5

125

I. Überblick

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 (*Huber*, Wirtschaftsverwaltungsrecht, 2. Aufl., Tübingen 1954, 2. Bd., S. 356). 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-rechtlichen Charakter sind im Gegensatz zu den öffentlich-rechtlichen Berufsvertretungen nicht mit hoheitlichen Aufgaben ausgestattet.

Die persönliche Freistellung der Berufsverbände von der Steuerpflicht beruht auf der gesetzepolitischen Anerkennung ihres Wirkens als eines Wirkens im Interesse der Allgemeinheit (BFH I 67/65 v. 29. 11. 67, BStBl. 1968 S. 236). Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen 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 Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Mit den Einkünften aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die Berufsverbände partiell steuerpflichtig (s. Anm. 135 ff.).

Eine entsprechende Steuerbefreiung ist in § 3 Abs. 1 Nr. 8 VStG enthalten. Berufsverbände unterliegen mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 3 GewStG).

II. Rechtsentwicklung

126 1. Rechtslage bis einschließlich 1976

Das KStG 1925 enthielt im § 9 Abs. 1 Nr. 8 eine dem § 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG 1975 entsprechende Vorschrift. Im KStG 1934 wurde die Befreiungsvorschrift der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter und ihrer Verwaltungsgesellschaften nicht übernommen. Die Aufhebung der Befreiungsvorschrift wurde damit begründet, es sei billig, Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, die über die nach § 8 des Gesetzes allgemein befreiten Beiträge hinaus Einnahmen erzielen, mit diesem Einkommen zur Besteuerung heranzuziehen. Auch führe die Unterscheidung zwischen solchen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, und den anderen Berufsverbänden in der Praxis zu zahlreichen Streitigkeiten.

Durch das Gesetz 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22. 6. 48 wurde die bis zum Jahre 1934 bestehende Steuerbegünstigung für Berufsverbände 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 Berufsver-

bände vorgenommen wurde. Hinsichtlich des Begriffs wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wurde auf § 6 Abs. 2 GemVO verwiesen.

In der KStDV 1955 v. 23. 12. 55 wurde § 13 neu gefaßt. Statt der Verweisung auf die GemVO wurde in einem neuen § 14 KStDV speziell geregelt, wann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

Eine wesentliche Änderung brachte das StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444) durch Art. IV Ziff. 1 c, wonach die bisherige Vorschrift des § 4 Abs. 1 Ziff. 8 neu gefaßt wurde. Nach der Neufassung ging die Steuerfreiheit des Berufsverbandes 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 steuerpflichtig. Unterhielt dagegen der Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht dem Verbandszweck diene, so war der Berufsverband in vollem Umfang steuerpflichtig.

Als Folge dieser Änderung wurde auch § 13 KStDV neu gefaßt (VO zur Änd. der KStDV v. 6. 6. 62, BStBl. I S. 859) mit einer ausführlichen Regelung der Abgrenzung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die den Verbandszwecken eines Berufsverbandes iS des § 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.

2. Rechtslage ab 1977

127

In das KStG 1977 ist durch § 5 Abs. 1 Nr. 5 die Befreiung der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter 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 Steuerrechts 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 steuerpflichtig. Die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die dem Verbandszweck dienen, und verbandsfremden Geschäftsbetrieben wurde jedoch aufgegeben. Die Unterhaltung eines verbandsfremden Geschäftsbetriebes führt nicht mehr zur Steuerpflicht aller Einkünfte des Berufsverbandes. 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 steuerpflichtig. Für die übrigen Einkünfte bleibt die Steuerfreiheit erhalten.

Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift. Sie sind voll steuerpflichtig (vgl. Anm. 130).

Für die Bestimmung des Begriffs wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist ab 1977 § 14 AO maßgebend (Anm. 170 ff.).

B. Steuerbefreite Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter (Nr. 5 Seite 1)

I. Begriff des Berufsverbands

128

Eine gesetzliche Definition des Begriffs „Berufsverband“ gibt es nicht; für die Auslegung des Begriffs ist die Rechtsprechung des RFH und des BFH heranzuziehen.

In Abschn. 8 KStR wird der Begriff „Berufsverbände“ erläutert als „Vereinigungen von natürlichen Personen oder von Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges wahrnehmen.“ Es müssen die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufs, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweiges wahrgenommen werden (vgl. BFH I 67/65 v. 29. 11. 67, BStBl. 1968 S. 236 und I R 137/73 v. 19. 3. 75, BStBl. S. 722). Die Zusammenschlüsse derartiger Vereinigungen sind ebenfalls Berufsverbände. Ein Berufsverband ist auch dann gegeben, wenn er die sich aus der Summe der Einzelinteressen der Mitglieder ergebenden allgemeinen wirtschaftlichen Belange eines Berufsverbandes oder Wirtschaftszweigs vertritt und die Ergebnisse der Interessenvertretung dem Berufsstand oder Wirtschaftszweig als solchem unabhängig von der Mitgliedschaft des Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweigs beim Verbands zugute kommt.

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 grundsätzlich die Steuerfreiheit des § 5 Abs. 1 Nr. 5 erhalten kann.

Zu den Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter iS des § 5 Abs. 1 Nr. 5 können Berufsverbände der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, zB Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, und andere Berufsverbände, zB Wirtschaftsverbände, Bauernvereine und Hauseigentümergebäude gehören (Abschn. 8 Abs. 2 KStR). Nach Abschn. 40 Abs. 3 KStR können auch Tierzuchtverbände und Vatterhaltungvereine unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 5 als Berufsverband begünstigt werden (zB die Schweinezuchtverbände und die Erzeuger- bzw. Kontrollringe – vgl. StEK KStG 1975 § 4 Nr. 69).

Die Auslegung des Begriffs des Berufsverbands zeichnet sich deutlich an der **Rechtsprechung des BFH** ab:

Mit dem Urteil I 44/52 U v. 22. 7. 52 (BStBl. S. 221) überprüfte der BFH die frühere Rechtsprechung des RFH und kam zu dem Ergebnis, daß an der Rechtsprechung, nach der Wirtschaftsverbände von den Steuervergünstigungen ausgeschlossen werden, nicht mehr festgehalten werden könne. Die Entwicklung der Verhältnisse habe gezeigt, daß die allgemeinen wirtschaftlichen Interessen eines Berufsstandes (Berufszweiges) oder eines Industriezweiges 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 Rechtsprechung wird fortgeführt in dem BFH-Urteil I 110/53 U v. 26. 4. 54 (BStBl. S. 204). In dieser Entscheidung hat sich der BFH mit der KStPfl. der *Abrechnungsstellen von Apothekeninhabern* auseinandergesetzt. Der BFH stellt fest, daß es nicht zur Wahrnehmung allgemein wirtschaftlicher Interessen eines Berufsverbandes 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 Geschäftsbetriebes gegeben.

Mit dem Urteil I 104/53 U v. 12. 7. 55 (BStBl. S. 271) hat der BFH zur KStPfl. von *Wirtschaftsverbänden* Stellung genommen. Es ging um die Frage, ob die Zugehörigkeit der Mitglieder einer Vereinigung, die im übrigen die Voraussetzungen für

die Anerkennung als steuerfreier Berufsverband erfüllte, zu *verschiedenen Berufszweigen* der gewerblichen Wirtschaft wie Industrie, Handel, Banken, Versicherungen sowie Handwerk die Steuerfreiheit schädlich beeinflußt. Der BFH hat dies verneint. Die Zugehörigkeit der Mitglieder zu verschiedenen Zweigen der gewerblichen Wirtschaft steht der Steuerfreiheit nicht entgegen.

Das BFH-Urteil III 190/64 v. 17. 5. 66 (BStBl. S. 525) befaßt sich eingehend mit dem Wesen eines Berufsverbandes. Anlaß dafür ist ein Streit um die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit für Berufsverbände durch einen *Mieterverein*. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, „daß ein Berufsverband im Sinne der Befreiungsvorschrift gegeben ist, wenn die Mitglieder einer beruflichen oder wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, wobei es sich um eine beliebige Erwerbstätigkeit handeln kann. Der erkennende Senat hält deshalb auch die von der Vorinstanz angeführte Begriffsbestimmung von *Schlieder*, Berufs- und Wirtschaftsverbände im Steuerrecht, Bd. 16 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, S. 57, soweit es auf die im Streitfall maßgebenden Merkmale ankommt, für zutreffend. Schlieder bezeichnet dort einen Berufsverband im Sinne der Befreiungsvorschrift als einen „privatrechtlichen Zusammenschluß physischer oder juristischer Personen, der überwiegend allgemeine, aus einer Erwerbstätigkeit abgeleitete, ideelle oder wirtschaftliche Interessen seiner Mitglieder vertritt. Der erkennende Senat ist somit der Auffassung, daß Vereinigungen, deren Mitglieder sich nicht mit Rücksicht auf eine Berufs- oder Erwerbstätigkeit zusammengeschlossen haben, nicht zu den Berufsverbänden im Sinne der Befreiungsvorschrift gerechnet werden können“. In Anwendung dieser Grundsätze versagt der BFH dem Mieterverein die Anerkennung als Berufsverband.

Mit Urteil III 179/64 v. 15. 7. 66 (BStBl. S. 638) spricht der BFH einem reinen *Werbeverband* die Eigenschaft als Berufsverband ab. Nach den Urteilsgründen stellt die ausschließliche Werbetätigkeit eines Verbandes 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 Wirtschaftszweiges dar.

Der gleichen Linie folgen die BFH-Urteile I 67/65 v. 29. 11. 67 (BStBl. 1968 S. 236), mit dem einem *Rabattsparverein*, und III R 114/71 v. 11. 8. 73 (BStBl. 1973 S. 39), mit dem einem *Güteschutzverein* die Anerkennung als Berufsverband iS des § 5 Abs. 1 Nr. 5 versagt wird. Eine Interessengemeinschaft von Lohnsteuerzahlern (*Lohnsteuerhilfeverein*) ist gem. BFH-Urteil I R 234/71 v. 29. 8. 73 (BStBl. 1974 S. 60) kein Berufsverband, da das Interesse der Mitglieder, das sie in dem Verein zusammenführt, nicht berufsbedingt ist.

Im Urteil VIII R 324/82 v. 18. 9. 84 (BStBl. 1985 S. 92) ist der BFH in einem Verfahren, in dem es um den Betriebsausgabenabzug ging, von der Berufsverbandseigenschaft eines *Vereins* ausgegangen, der sich den Schutz und die *rechtl. Absicherung privatwirtschaftlichen Eigentums zum Zweck* gesetzt hat. Diese Entscheidung ist zweifelhaft, da die Verfolgung derartiger politischer Interessen bezüglich der staatlichen, sozialen oder wirtschaftlichen Ordnung ein allgemeines Anliegen ist und keinem bestimmten Beruf oder Wirtschaftszweig dient (vgl. hierzu die berechtigte Kritik von *Tipke*, StuW 1985 S. 185; StuW 1985 S. 279, 282, und von *Schmidt*, FR 1985 S. 82). Auf die Urteilsanmerkungen von *Otto, Bögeholz, v. Wallis, Felix*, StRK-Anm. EStG 1975 § 4 Abs. 4 R 34, Nr. 1–4, von *Felix*, DStZ 1985 S. 49 und *Söffing*, NWB Fach 3, S. 5929, wird ebenfalls hingewiesen.

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 entspre-

chen muß (BMF-Schreiben v. 26. 7. 1982 IV B 7 – S 2725 – 12/82, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 41).

129

II. Rechtsform der Berufsverbände

Berufsverbände sind Vereinigungen von natürlichen oder juristischen Personen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges wahrnehmen (vgl. Abschn. 8 Abs. 1 KStR 1985). Der Begriff des Berufsverbandes setzt demnach uE notwendigerweise einen Personenverband (Mitgliederverband) voraus. Berufsverbände werden deshalb idR entweder rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine sein. Die Stiftung des privaten Rechts (§§ 80 ff. BGB) wird als Organisationsform eines Berufsverbands nicht in Betracht kommen. Die Stiftung ist kein Personenverband, sondern eine zur Rechtsperson erhobene Vermögensmasse, die einem vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe des dazu gewidmeten Vermögens dauernd zu dienen bestimmt ist.

III. Bedeutung der Satzung und Nachweis der Steuerfreiheit

130 1. Satzung

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 genießt ein Berufsverband nur dann die Steuerbefreiung, wenn sein Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Die Frage, ob ein Berufsverband vorliegt und ob dessen Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, ist grundsätzlich anhand der Satzung der Körperschaft zu beurteilen (vgl. BFH VIII R 324/82 v. 18. 9. 84, BStBl. 1985 S. 92). Für die steuerrechtliche Beurteilung kommt es jedoch nicht allein auf den Wortlaut und den Inhalt der Satzung an. Es ist auch stets zu prüfen, ob die *tatsächliche Geschäftsführung* mit den satzungsmäßigen Zielen übereinstimmt (vgl. BFH VIII R 324/82 v. 18. 9. 84 aaO). Entsprechen die satzungsmäßigen Ziele der Körperschaft denen eines Berufsverbands (vgl. Anm. 128) und stimmt die tatsächliche Geschäftsführung mit den satzungsmäßigen Zielen überein, sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt. Steht die tatsächliche Geschäftsführung des Verbands mit den satzungsmäßigen Zielen nicht in Einklang, so ist für die Besteuerung die tatsächliche Geschäftsführung maßgebend (vgl. BFH I 44/52 U v. 22. 7. 52, BStBl. S. 221 und I 67/54 U v. 22. 11. 55, BStBl. 1956 S. 29). Anders als bei den steuerbegünstigten Körperschaften iS des § 5 Abs. 1 Nr. 9, bei denen das Auseinanderfallen von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Steuerbefreiung gefährdet (vgl. § 63 AO), setzt die Steuerbefreiung für Berufsverbände – § 5 Abs. 1 Nr. 5 erwähnt im Gegensatz zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 weder die Satzung noch die tatsächliche Geschäftsführung – den Einklang von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung nicht zwingend voraus. Stimmt somit bei einem Berufsverband die tatsächliche Geschäftsführung mit den satzungsmäßigen Zielen nicht überein, so steht dies der Steuerbefreiung solange nicht entgegen, als die tatsächliche Geschäftsführung auf Betätigungen gerichtet ist, die üblicherweise Satzungszweck eines Berufsverbands sein können. Gibt sich dagegen der Verband durch die tatsächliche Geschäftsführung einen Zweck, der nicht Satzungszweck eines Berufsverbands sein kann, geht die Steuerbefreiung verloren.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, daß der Zweck des Berufsverbands nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich ein wirtschaftlicher Ge-

schäftsbetrieb unterhalten wird oder nicht. Nach dem Wortlaut ist allein entscheidend, ob der Zweck des Berufsverbands auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Ist der Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet, so tritt die Steuerbefreiung ein, gleichgültig, ob daneben noch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird oder nicht. Daß die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Steuerbefreiung nicht entgegensteht, wird durch § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 ausdrücklich klargelegt. Der Zweck des Berufsverbands ist dann nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet, wenn unter Berücksichtigung der gesamten Verbandstätigkeit weder satzungsmäßig noch tatsächlich die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht im Vordergrund steht.

2. Nachweis

131

Anders als bei den gemeinnützigen Einrichtungen iS des § 5 Abs. 1 Nr. 9, die nach § 63 Abs. 3 AO den Nachweis der steuerbefreienden Voraussetzungen durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen haben, sieht § 5 Abs. 1 Nr. 5 für Berufsverbände einen solchen Nachweis nicht ausdrücklich vor. Unter Hinweis auf das BFH-Urteil I 119/52 U v. 17. 8. 54 (BStBl. S. 324) sind Berufsverbände idR bereits aufgrund vereinsrechtlicher Regelungen verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen. Nach § 27 Abs. 3 iVm. § 666 BGB ist von den Organen eines Vereins über die Geschäftsführung Rechenschaft abzulegen. Nach der allgemeinen Vorschrift des § 259 BGB wird die Rechenschaftspflicht dadurch erfüllt, daß eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben unter Beifügung der verkehrsüblichen Belege vorzulegen ist. Diese Verpflichtung haben die Vereine auch im steuerlichen Interesse zu erfüllen (vgl. § 140 AO). Der BFH weist ferner im Urteil I 119/52 U v. 17. 8. 54 aaO auf den allgemeinen Grundsatz des Steuerrechts hin, daß, wer eine steuerliche Vergünstigung in Anspruch nimmt, deren Voraussetzungen auf Anfordern nachzuweisen hat.

IV. Abgrenzung des Berufsverbands vom politischen Verein

1. Durchlaufspenden an politische Parteien über Berufsverbände

132

Hierbei handelt es sich um Spenden, die den Berufsverbänden mit der Maßgabe zugewendet werden, sie an eine politische Partei weiterzuleiten. Derartige Spenden werden steuerlich nicht dem Berufsverband zugerechnet, sondern unmittelbar den Spendern. Sie sind daher keine Zahlungen an den Berufsverband, für die bei den Mitgliedern der Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Betracht kommt. Sie dürfen bei den Mitgliedern aber auch nicht als Spenden nach §§ 10 b EStG, 9 Nr. 3 KStG abgezogen werden, weil sie von der politischen Partei wegen des Annahmeverbots (§ 25 Abs. 1 Nr. 4 des Parteiengesetzes) abgeführt werden müssen (§ 23 a des Parteiengesetzes) und deshalb nicht der Förderung staatspolitischer Zwecke dienen.

Die Weiterleitung von Durchlaufspenden an politische Parteien beeinflußt die Steuerfreiheit des Berufsverbands nicht. Voraussetzung ist allerdings, daß es sich bei der Weitergabe der Gelder um Einzelvorgänge handelt (so BFH-Gutachten v. 17. 5. 52 I D 1/52 S, BStBl. S. 228).

133 2. Spenden an politische Parteien aus dem Beitragsaufkommen und den sonstigen Einnahmen des Berufsverbands

Nach dem BFH-Gutachten v. 17. 5. 52 I D 1/52 S aaO steht die finanzielle Unterstützung von politischen Parteien durch Berufsverbände der Steuerfreiheit nicht entgegen. Der BFH führt dazu folgendes aus:

„Bei der finanziellen Unterstützung bestimmter wirtschaftspolitischer Richtungen, insbesondere politischer Parteien, werden nicht die geschäftlichen Interessen einzelner Berufsangehöriger gefördert, sondern die allgemeinen Belange des gesamten Berufsstandes. Die Hingabe von Geldern . . . stellt weder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, noch handelt es sich um einen Vorgang, der mit dem Wesen eines Berufsverbands nicht in Einklang steht. Wenn der Berufsverband von seinem verfassungsmäßigen Recht Gebrauch macht, im Interesse des Berufsstandes Einfluß auf die Träger bzw. die voraussichtlichen Träger des Staatswillens zu gewinnen, so kann das nicht dazu führen, ihm die Steuerfreiheit zu entziehen. . . .

Die finanzielle Unterstützung von wirtschaftspolitischen Richtungen und politischen Parteien steht somit grundsätzlich der Steuerfreiheit nicht entgegen.“

Berufsverbände, die in erheblichem Umfang Gelder für allgemeine politische Zwecke (zB Zuführung der Mittel an politische Parteien) verwenden oder durch ihre Zuwendungen einen beherrschenden Einfluß auf eine Partei ausüben, verlieren allerdings die Steuerfreiheit. Nach dem genannten BFH-Gutachten beschränken sich solche Verbände nicht auf die Aufgaben eines Berufsverbands, sondern betätigen sich als politischer Verein (sog. Fördergesellschaften und Fördervereine – vgl. Abschn. 8 Abs. 1 S. 9 KStR 1985).

Das gleiche gilt, wenn ein Berufsverband ohne direkte Zuführung von Mitteln eine politische Partei finanziell oder ideell in erheblichem Umfang fördert oder einen beherrschenden Einfluß auf politische Parteien ausübt. So hat das Niedersächsische FG mit Urteil VIII 300/82 v. 12. 2. 85 (EFG 1985 S. 227) die Eigenschaft eines Berufsverbands (Wirtschaftsrat) wegen Betätigung iS einer bestimmten politischen Partei in einem Fall verneint, in dem die Abzugsfähigkeit des Mitgliedsbeitrags als Betriebsausgabe strittig war. Dagegen hat das FG Köln mit Urteil I 330/82 U v. 20. 3. 85 (EFG 1985 S. 369) in einer Umsatzsteuersache (Anwendung des § 4 Nr. 22 UStG 1973) den Wirtschaftsrat der CDU eV als Berufsverband angesehen. Da gegen beide Urteile Revision eingelegt worden ist, wird der BFH Gelegenheit haben, sich mit der Berufsverbandseigenschaft bei parteipolitischen Betätigungen zu befassen (vgl. *Tipke*, StuW 1985 S. 185).

Das genannte BFH-Gutachten, das auch heute noch allgemein angewendet wird (vgl. BMF-Schreiben v. 13. 8. 80, StEK EStG § 10 b Nr. 101; *List*, BB 1984 S. 460; BFH VIII R 324/82 v. 18. 9. 84, BStBl. 1985 S. 92), wirft die Frage auf, in welcher Höhe Zuwendungen von der Finanzverwaltung als „nicht erheblich“ angesehen werden. Im Schrifttum sind Hinweise zu finden, daß die Finanzverwaltung Zuwendungen der Berufsverbände an politische Parteien bis zu 25 vH des Beitragsaufkommens als steuerlich unschädlich angesehen habe (*Kohlmann/Felix*, DB 1983 S. 2328, Fußn. 42, 43; *Blecker*, Die Besteuerung der Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, Diss. Universität Mannheim, 1971 S. 110). In den veröffentlichten Äußerungen der Finanzverwaltung finden sich allerdings keine Hinweise auf solche prozentualen Abgrenzungen. *List* (BB 1984 S. 460) ist der Auffassung, daß die Bestimmung einer solchen Grenze das BFH-Gutachten auch unzutreffend auslege und anwende. Solange die Finanzverwaltung Prozentgrenzen nicht festsetzt, hat die Grenzziehung unter Beachtung des BFH-Gutachtens nach den „jeweils gegebenen Verhältnissen“ zu erfolgen.

Die Frage, wann ein „beherrschender Einfluß“ auf eine politische Partei gegeben ist, ist in dem BFH-Gutachten nicht näher erläutert worden. Die Abgrenzung dürfte sich uE danach richten, ob die geförderte politische Partei oder politische

Richtung finanziell von den Mitteln des Berufsverbands getragen wird, dh. in ihrer politischen Willensbildung überwiegend von deren Wirken und Finanzierungshilfen bei Durchsetzung ihrer Ziele abhängig ist.

Im Rahmen der Neuordnung der Parteienfinanzierung hat die damals eingesetzte Sachverständigenkommission vorgeschlagen, daß Berufsverbände entgegen dem BFH-Gutachten die Steuerfreiheit verlieren sollen, wenn sie einen Teil ihrer Mittel politischen Parteien geben (vgl. *Koch*, DStZ 1983 S. 244, 248). In dem Kommissionsbericht wird dazu folgendes ausgeführt:

„Die nach bisheriger Praxis mögliche und zum Teil gewährte Weiterleitung von Teilen der Mitgliedsbeiträge des Berufsverbandes an eine Partei, ohne daß die Steuerbefreiung des Berufsverbands oder die Abzugsfähigkeit beim Zuwendenden entfiel, ist für die Zukunft auszuschließen. Es handelt sich bei den weitergeleiteten Teilbeträgen um ein Unterlaufen von steuerlichen Vorschriften über die beschränkte Abzugsfähigkeit von Parteispenden, das geeignet ist, die Chancengleichheit der Parteien zu beeinträchtigen. Bei einem Verstoß gegen das Verbot des Transfers an Parteien sollte der Berufsverband seine Befreiung von der Körperschaftsteuer und Vermögensteuer verlieren. Mitgliedsbeiträge an diesen Berufsverband wären – unter Wahrung des Vertrauensschutzes bei den Mitgliedern – nicht mehr steuerlich abzugsfähig.“

Koch (DStZ 1983 S. 244, 248) hatte unter Hinweis auf diese Empfehlung vorgeschlagen, in § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG sowie in § 3 Abs. 1 Nr. 8 VStG die Steuerfreiheit der Berufsverbände zusätzlich davon abhängig zu machen, daß der Verband weder mittelbar noch unmittelbar Zuwendungen an politische Parteien oder Spendensfonds gibt. Dieser Vorschlag ist im Rahmen der Neuordnung der Parteienfinanzierung nicht aufgegriffen worden.

Das von der Sachverständigenkommission gerügte Unterlaufen von steuerlichen Vorschriften über die beschränkte Abzugsfähigkeit von Zuwendungen tritt auch dann ein, wenn ein Berufsverband aus seinen Mitgliederbeiträgen Spenden an steuerbegünstigte Einrichtungen iS des § 5 Abs. 1 Nr. 9 leistet. Die Mitgliedsbeiträge sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, während die unmittelbare Spende an steuerbegünstigte Einrichtungen nur im Rahmen des eingeschränkten Abzugs nach §§ 10b EStG, 9 Nr. 3 KStG möglich ist. Die Steuerbefreiung geht somit verloren, wenn ein Berufsverband „in erheblichem Umfang“ Zuwendungen zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher, staatspolitischer (Zuwendungen an politische Parteien) und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke macht.

3. Körperschaftsteuerliche Behandlung der politischen Vereine

134

Wegen der körperschaftsteuerlichen Behandlung der Berufsverbände, die als politische Vereine einzuordnen sind, vgl. Anm. 149, 150 (Rechtslage bis 1983) und Anm. 158 (Rechtslage ab 1984).

C. Ausschluß von der Steuerbefreiung (Nr. 5 Satz 2)

I. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

1. Allgemeines

135

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 ist die Steuerbefreiung für Berufsverbände insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle Steuerpflicht). 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. Gewinnerzielung ist für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich. Zur Erläuterung des Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. Anm. 170 ff.

Zu den Einnahmen und wirtschaftlichen Vorteilen iS des § 14 AO gehören *nicht die Mitgliedsbeiträge und Umlagen*, die von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab, der von dem Maßstab der Mitgliederbeiträge abweichen kann, erhoben werden. Beitragsähnliche Umlagen liegen nach Abschn. 8 Abs. 3 Satz 5 KStR 1985 vor bei der Gemeinschaftswerbung oder bei der Durchführung von Betriebsvergleichen. Zu diesen Umlagen müssen nicht alle Mitglieder herangezogen werden. Die Umlagen gehören jedoch zu den Einnahmen iS des § 14 AO mit der Folge, daß ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, wenn mehr als 20 vH der Mitglieder des Berufsverbands zu der Umlage nicht herangezogen werden.

Im Einzelfall kann es notwendig sein, zu prüfen, ob die von dem Berufsverband erhobenen Beiträge in vollem Umfang als Mitgliederbeiträge anzusehen oder ob darin Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile enthalten sind. Die Gewährung derartiger Vorteile gegen Entgelt begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. auch Abschn. 39 und 40 KStR 1985).

Anders als die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 für gemeinnützige Körperschaften, die zwischen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64 AO) und steuerfreien Zweckbetrieben (§ 65 AO) unterscheidet, kennt die Steuerbefreiungsvorschrift für Berufsverbände nur den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Somit sind Berufsverbände auch mit den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerpflichtig, die dem Verbandszweck dienlich sind.

Die Berufsverbände sind nur mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig, der *über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht*. Die Vermögensverwaltung fällt demnach bei Berufsverbänden in den steuerfreien Bereich. Vermögensverwaltung liegt idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Vgl. zum Begriff der Vermögensverwaltung Anm. 177.

136 2. Einzelfälle

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

Nach Abschn. 8 Abs. 5 KStR 1985 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.

Verbandskantine: Die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte des Verbands (und ggf. für die Bewirtung verbandsfremder Personen) ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. Abschn. 8 Abs. 4 KStR 1985).

Vermietung von Räumen: Die nachhaltige Vermietung eines Sitzungssaals oder ähnlicher Räume für regelmäßig kurze Zeit, zB für Stunden oder einzelne Tage, an wechselnde Benutzer begründet nach Abschn. 8 Abs. 4 Satz 8 KStR

einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In der Entscheidung I 182/55 U v. 17. 12. 57 (BStBl. 1958 S. 96) hat der BFH in einer derartigen Tätigkeit eines gemeinnützigen Vereins eine steuerfreie Vermögensverwaltung gesehen (vgl. dazu die Besprechung von *Hoffmann*, FR 1958 S. 410).

Herausgabe, Verlag und Vertrieb von Verbandszeitschriften, Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen fachlichen Druckerzeugnissen einschl. der Aufnahme von Fachanzeigen: Die Herausgabe von Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder lediglich über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstandes unterrichtet werden, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Abschn. 8 Abs. 4 S. 11 KStR 1985). 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 im Urteil I 145/64 v. 8. 3. 67 (BStBl. S. 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 Steuerpflichtigen, 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 I R 40/68 v. 2. 10. 68, BStBl. 1969 S. 43). Bei Verbandszeitschriften, mit denen die Mitglieder lediglich über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstandes informiert werden, ist eine derartige Konkurrenzsituation nicht gegeben. Die entgeltliche Herausgabe einer Verbandszeitschrift begründet somit keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; die Tätigkeit fällt in den steuerbefreiten Bereich des Berufsverbands.

Der *Anzeigenteil* einer Verbandszeitschrift bildet jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Abschn. 8 Abs. 4 S. 13 KStR 1985).

Die Herausgabe, der Verlag oder der Vertrieb von *Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen Druckerzeugnissen* des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges, einschl. der Aufnahme von Fachanzeigen, bilden einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Abschn. 8 Abs. 4 S. 12 KStR 1985).

Dagegen liegt idR Vermögensverwaltung vor, wenn der Berufsverband durch einen besonderen Verlagsvertrag die Verwertung des Urheberrechts entgeltlich auf einen Verlag überträgt. In einem solchen Fall wird dem Verlag häufig auch das Recht gegen Entgelt überlassen, Anzeigen in die Zeitschrift aufzunehmen. Auch insoweit liegt dann eine Vermögensverwaltung vor (vgl. BFH I 145/64 v. 8. 3. 67, BStBl. S. 373).

Beratung der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges einschl. der Hilfe bei der Buchführung, bei der Ausfertigung von Steuererklärungen und sonstigen Vordrucken: Zu diesen Aufgaben gehören insbesondere bei Gewerkschaften und Arbeitgeberverbänden die Beratung und Vertretung der Verbandsangehörigen auf dem arbeits- und sozialrechtlichen 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 verbands-eigene Buchstelle erfolgt.

Maßnahmen der Aus- und Fortbildung: Die Ausbildung und Fortbildung der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges, einschl. des Unterhaltens von diesen Zwecken dienenden Einrichtungen (Fachschulen, Fachkurse, Seminare, Wochenendlehrgänge) begründen einen wirtschaftlichen Geschäftsbe-

trieb. Dazu gehören auch die Vorführung und der Verleih von Filmen und Tonbändern (Abschn. 8 Abs. 4 S. 9 KStR 1985).

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.

Versicherungen: Nach Abschn. 8 Abs. 4 S. 9 KStR 1985 gehören die Unterhaltung von Sterbekassen sowie der Abschluß von Versicherungen für die Verbandsangehörigen zu den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Bei der Versicherungsvermittlung gilt dies sowohl für die Gruppenversicherung als auch für die Einzelversicherung.

Unterhaltung von Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen: Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen, die von Berufsverbänden unterhalten werden, sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Abschn. 8 Abs. 4 S. 9 KStR 1985).

Gemeinschaftswerbung und Betriebsvergleiche: Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nicht vor, wenn für die Tätigkeit ausschließlich Mitgliederbeiträge oder von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab festgesetzte Umlagen erhoben werden. Dagegen ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen, wenn mehr als 20 vH der Mitglieder des Berufsverbands oder der Mitglieder eines zu dem Berufsverband gehörenden an der Gemeinschaftswerbung oder an der Durchführung von Betriebsvergleichen beteiligten Berufs- oder Wirtschaftszweigs zu der Umlage nicht herangezogen werden. Insoweit handelt es sich um die Wahrnehmung von Einzelinteressen, die die Werbung und den Betriebsvergleich zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb machen (Abschn. 8 Abs. 3 KStR 1985).

Veranstaltung von Märkten, Leistungsschauen und Fachaussstellungen: Diese im allgemeinen Berufsinteresse der Verbandsangehörigen liegenden Maßnahmen begründen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Abschn. 8 Abs. 4 S. 9 KStR 1985).

Ausstellung von Lehrlings-, Gesellen- und Meisterstücken: Nach Abschn. 8 Abs. 4 S. 10 KStR 1985 stellt die Ausstellung von Lehrlings-, Gesellen- und Meisterstücken idR keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn besondere Entgelte nicht erhoben werden.

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

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

Beteiligung von Berufsverbänden an Kapitalgesellschaften: Die Beteiligung eines Berufsverbands an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich Vermögensverwaltung (Abschn. 8 Abs. 4 S. 3 KStR 1985). Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (BFH I R 57/70 v. 30. 6. 71, BStBl. S. 753). Es kann hiernach durch die finanzielle Beherrschung der Kapitalgesellschaft allein auch eine nur partielle Steuerpflicht des Berufsverbands nicht ausgelöst werden. Eine Vermögensverwaltung ist solange noch gegeben, als der Berufsverband die ihm nach dem Gesetz zustehenden Rech-

te und Pflichten als Gesellschafter ausübt. Erst ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft würde die Beteiligung als einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausweisen. Ein Anzeichen für ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ist zB gegeben, wenn in der Geschäftsführung des Berufsverbands und der Kapitalgesellschaft Personalunion besteht.

Eine geringfügige Beteiligung stellt dann einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn der Berufsverband zusammen mit gleichartigen Berufsverbänden die Kapitalgesellschaft beherrscht und im Zusammenwirken mit diesen Berufsverbänden tatsächlich einen entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt (Abschn. 8 Abs. 4 S. 6 KStR 1985).

Die Beteiligung an einer Kapital- oder Personengesellschaft, die ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, auch wenn der Berufsverband allein oder im Zusammenwirken mit anderen beteiligten Berufsverbänden tatsächlich einen entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt (Abschn. 8 Abs. 4 S. 7 KStR 1985).

3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

137

Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eines Berufsverbands sind zunächst die Ergebnisse der einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe getrennt zu ermitteln und alsdann miteinander zu verrechnen. Sind bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zB bei einer Buchstelle mit Beratungsdienst) die Entgelte so bemessen, daß sie im Durchschnitt der Jahre nicht ausreichen, die Aufwendungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu decken, so muß angenommen werden, daß die Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus den Mitgliederbeiträgen gedeckt werden, dh. daß ein Teil der Mitgliederbeiträge als pauschaliertes Entgelt für die Beratung des einzelnen Mitglieds anzusehen ist (vgl. Abschn. 8 Abs. 3 S. 7 KStR 1985).

II. Voll steuerpflichtige Berufsverbände

138

Ist der Zweck eines Berufsverbands auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet oder übt der Verband Tätigkeiten aus, die nicht Satzungszweck eines Berufsverbands sein können, so ist der Berufsverband in vollem Umfang steuerpflichtig.

Hinsichtlich der körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung voll stpfl. Berufsverbände ist auf das BFH-Urteil I 151/63 v. 8. 6. 66 (BStBl. S. 632) hinzuweisen. Es ging um einen Warenzeichenverband der Textilbranche, der aus Mitgliederumlagen und Zuwendungen von Nichtmitgliedern einen Überschuß erzielt hatte. Der BFH ging zunächst davon aus, daß der Verband nicht die Interessen eines ganzen Berufsstandes vertrat, sondern sich in Geschäfte einschaltete, die zur regelmäßigen Tätigkeit eines gewerblichen Unternehmens gehören, und daß ihm deshalb die Steuerbefreiung des § 4 Abs. 1 Ziff. 8 KStG (jetzt § 5 Abs. 1 Nr 5 KStG) nicht zustand. Die besondere Bedeutung, die dem BFH-Urteil I 151/63 v. 8. 6. 66 aaO zukommt, liegt aber in der Entscheidung über die Behandlung des Überschusses begründet. Da der Verband ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig war und auch nicht zu den Steuerpflichtigen gehörte, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, war die Zuordnung des Überschusses zu einer bestimmten Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG zweifelhaft. Die Vorinstanz hatte sich unter Berufung auf das RFH-Urteil v. 28. 4. 42 (RStBl. S. 581) davon leiten

lassen, daß der Verband nicht besser gestellt sein könne als die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der Körperschaften iS des § 4 Abs. 1 Ziff. 6 und 8 KStG 1953 (jetzt § 5 Abs. 1 Nr. 5 und 9 KStG), bei denen die Steuerpflicht ohne Rücksicht auf die Gewinnerzielungsabsicht bestehe. Dieser Überlegung, die zur Besteuerung des Überschusses als Gewinn aus Gewerbebetrieb führte, hat sich der BFH nicht angeschlossen. Er lehnte es ab, aus der gesetzlichen Regelung für Betriebe gewerblicher Art und die Körperschaften iS des § 4 Abs. 1 Ziff. 6 und 8 KStG (jetzt § 5 Abs. 1 Nr. 5 und 9 KStG), die eine Sonderstellung einnehmen, ohne weiteres Schlüsse für die Besteuerung anderer Stpfl. zu ziehen. Ohne die Gewinnerzielungsabsicht ermangele es an einem wesentlichen Merkmal für den Begriff der gewerblichen Einkünfte. Der BFH verwarf aber andererseits auch die Auffassung, der Einnahmeüberschuß falle unter keine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG. „Die wirtschaftliche Betätigung des Verbands führte nicht nur zu Ausgaben, sondern auch zu Einnahmen. Die Einnahmen flossen von den Mitgliedern wie von den Nichtmitgliedern als Gegenleistung für Leistungen des Verbands (hauptsächlich Werbung) zu. Soweit die Einnahmen aus den Leistungen des Verbandes die Ausgaben überstiegen, sind sie als Einkünfte im Sinne des § 22 Ziff. 3 EStG 1953 anzusehen.“ Diese Entscheidung ist rechtssystematisch nicht zu beanstanden.

139 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6: Körperschaften oder Personenvereinigungen als Vermögensverwaltungsunternehmen

I. Überblick

140

Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Nr. 6 ergänzt § 5 Abs. 1 Nr. 5. Die Berufsverbände, die idR keine Rechtsfähigkeit besitzen, bedienen sich für die Verwaltung ihres Vermögens besonderer Gesellschaften, meist in Form einer AG oder GmbH. Die Vorschrift findet sich zuerst im KStG 1925. Bei der Beratung des Gesetzes wurde als Beispiel für die Begründung vorgetragen, die Gewerkschaften, die keine Rechtsfähigkeit besäßen, müßten für ihre Vermögensverwaltung eine GmbH oder AG gründen (*Evers*, 2. Aufl., § 9 KStG Anm. 71).

Diese Vermögensverwaltungsgesellschaften sind also die Organe der Berufsverbände ohne eigene Rechtsfähigkeit. Soweit Berufsverbände mit eigener Rechtsfähigkeit eine Vermögensverwaltung unterhalten, sind sie bereits nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 steuerfrei. Es erschien daher billig, die Organe (Vermögensverwaltungsgesellschaften) von nichtrechtsfähigen Berufsverbänden iS des § 5 Abs. 1 Nr. 5 ebenfalls von der Körperschaftsteuer zu befreien.

Sofern die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 6 vorliegen, erstreckt sich die Befreiung auf alle Einkünfte, auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen. Ausgenommen sind lediglich inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1). Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 gilt außerdem nicht, soweit die Ausschüttungsbelastung iS des § 27 herzustellen ist (§ 5 Abs. 2 Nr. 2). Entsprechende Steuerbefreiungen enthalten § 3 Nr. 10 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 9 VStG.

II. Rechtsentwicklung

141

Die Vorschrift geht zurück auf § 9 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1925; sie wurde wie auch § 9 Abs. 1 Nr. 8 (entspricht heute § 5 Abs. 1 Nr. 5) in das KStG 1934 nicht übernommen.

Durch das Gesetz 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 22. 6. 48 wurde die Steuerbegünstigung, die bis zum Jahre 1934 für GmbH und AG, die das Vermögen für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband verwalten, bestand, wieder eingeführt. In das Gesetz wurde die Bestimmung der Ziff. 9 des § 9 KStG 1925 unverändert übernommen. Zur Auslegung des Gesetzes erging § 14 KStDV 1949.

Die neue Steuerbefreiung galt erst v. 21. 6. 48 ab. Nach Abschn. 2 KStR II/48 galt die Befreiung auch für alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungen für Zeiträume, die vor dem 21. 6. 48 liegen.

Durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BStBl. 1954 I S. 575) wurde die im bisherigen § 14 Abs. 2 KStDV enthaltene Ausdehnung der Befreiungsvorschriften auf Vermögensverwaltungsgesellschaften, die nicht in die Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Aktiengesellschaft gekleidet sind, in das Gesetz selbst dadurch aufgenommen, daß die Worte „Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften“ durch die Worte „Körperschaften oder Personenvereinigungen“ ersetzt worden sind.

Die derzeitige Fassung der Steuerbefreiungsvorschrift wurde unverändert aus § 4 Abs. 1 Ziff. 9 KStG 1975 übernommen.

III. Steuerbefreite Vermögensverwaltungsunternehmen

142 1. Rechtsform der Vermögensverwaltungsgesellschaften

Die Vermögensverwaltungsgesellschaft muß eine Körperschaft oder Personenvereinigung sein. In der Praxis sind idR die AG und die GmbH als Vermögensverwaltungsgesellschaft anzutreffen. Aber auch Genossenschaften und rechtsfähige Vereine, letztere als Personenvereinigungen, können von der Rechtsform her als Vermögensverwaltungsgesellschaften eines nichtrechtsfähigen Berufsverbands in Erscheinung treten. Die Stiftung des privaten Rechts (§§ 80 ff. BGB) kommt als Vermögensträger nicht in Betracht. Sie ist weder Körperschaft noch Personenvereinigung, sondern eine zur Rechtsperson erhobene Vermögensmasse, die einem vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe des dazu gewidmeten Vermögens dauernd zu dienen bestimmt ist.

143 2. Vermögensverwaltung als Hauptzweck

Der Hauptzweck der Körperschaft oder Personenvereinigung muß die Verwaltung des Vermögens darstellen. Wegen des Begriffs der Vermögensverwaltung vgl. § 14 AO. Eine Vermögensverwaltung liegt idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. auch Anm. 177). Die Vermögensverwaltung darf nicht einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen.

§ 5 Abs. 1 Nr. 6 verlangt für den Eintritt der Steuerbefreiung, daß der „Hauptzweck“ der Gesellschaften die Verwaltung des Vermögens ist. Nach dem Gesetz kann also die Gesellschaft außer diesem Hauptzweck noch einen Nebenzweck betreiben. Außerdem verlangt § 5 Abs. 1 Nr. 6 nur, daß die Erträge der Gesellschaften „im wesentlichen“ aus dieser Vermögensverwaltung herrühren. Es ist also möglich, daß auch sonstige Erträge neben der eigentlichen Vermögensverwaltung erzielt werden. Verlangt wird lediglich, daß diese Erträge im Verhältnis zu denen der Vermögensverwaltung unwesentlich sind. Der RFH hat daher zu dem gleichen früheren gesetzlichen Wortlaut im Ur. v. 3. 12. 28, StuW Nr. 754 ausgeführt, die Befreiungsvorschrift mache die Steuerfreiheit nicht etwa davon abhängig, ob die Erträge groß oder klein sind, oder ob die Erträge aus den anderen Quellen als der eigentlichen Vermögensverwaltung eine beträchtliche Höhe besitzen. Es sei nur Voraussetzung, daß die sonstigen Erträge im Verhältnis zu denen aus der Vermögensverwaltung unwesentlich sind. Diese Ansicht des RFH entspricht auch heute noch der Rechtslage, wie sie sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 6 ergibt. Unter den genannten Voraussetzungen kann die Verwaltungsgesellschaft auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ohne die Steuerbefreiung zu gefährden oder eine partielle Steuerpflicht zu riskieren. Insoweit sind die Verwaltungsgesellschaften steuerlich besser gestellt als die Berufsverbände. Der Befreiungstatbestand für die Verwaltungsgesellschaften ist weitergehender als derjenige für die Berufsverbände selbst. Im Rahmen der unschädlichen Nebentätigkeit dürften sich hieraus für die Berufsverbände Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen. In der Praxis ist häufig anzutreffen, daß die Verwaltungsgesellschaften neben der Vermögensverwaltung Verwaltungsaufgaben der Berufsverbände (Buchhaltung, Gehalts- und Lohnabrechnung, Hausverwaltung, Fahrbetrieb usw.) übernehmen.

3. Tätigkeit für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband iS des § 5 Abs. 1 Nr. 5 144

Die Vermögensverwaltung muß für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband iS des § 5 Abs. 1 Nr. 5 erfolgen. Die Rechtsfähigkeit des Berufs- oder Wirtschaftsverbandes schließt die Steuerbefreiung der Vermögensverwaltungsgesellschaft aus.

Die Vermögensverwaltungsgesellschaften können nur einen Teil des Vermögens des Berufsverbandes oder aber auch Vermögensmassen mehrerer Berufsverbände verwalten. Es dürfen aber dann bei diesen Gesellschaften keine natürlichen oder juristischen Personen beteiligt sein, die nicht ihre Gesellschafts- oder Mitgliedsrechte als Treuhänder von Berufsverbänden ausüben.

4. Zufluß der Erträge an den Berufsverband 145

Sämtliche Erträge der Vermögensverwaltungsgesellschaft, also sowohl die Erträge aus der Vermögensverwaltung als auch die sonstigen Erträge, müssen ausschließlich dem Berufsverband zufließen.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist allerdings nicht erforderlich, daß die Erträge auch unmittelbar dem Berufsverband zufließen. Das Zufließen über die Treuhänder oder die Rücklagenbildung bei der Verwaltungsgesellschaft, ferner die Verwendung zur Verbesserung oder Vermehrung des verwalteten Vermögens des Berufsverbandes ist möglich.

5. Nachweis der steuerbefreienden Voraussetzungen 146

Die Frage, ob eine Körperschaft die Voraussetzungen einer Vermögensverwaltungsgesellschaft iS des § 5 Abs. 1 Nr. 6 erfüllt, ist anhand der tatsächlichen Geschäftsführung zu beurteilen. Satzung und Gesellschaftsvertrag können ein wichtiges Indiz für die Tätigkeit der Gesellschaften bieten. Die in Anm. 130 enthaltenen Ausführungen zur Bedeutung der Satzung gelten hier entsprechend.

6. Ausschüttung der Gewinne an den Berufsverband 147

Gehört die Vermögensverwaltungsgesellschaft zu den Körperschaften iS der §§ 27, 43 und schüttet sie Gewinn in offener oder verdeckter Form an den Berufsverband aus, so hat sie – vorbehaltlich des § 40 Nr. 2 – die Ausschüttungsbelastung iS des § 27 herzustellen (§ 5 Abs. 2 Nr. 2). In den Fällen des § 40 Nr. 2 unterbleibt die Körperschaftsteuererhöhung. Bei Ausschüttungen an den Berufsverband wird Kapitalertragsteuer nicht einbehalten (§ 44a Abs. 4 Nr. 1 EStG).

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7: Politische Parteien

Schrifttum:

Reichert/Dannecker/Kühr, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 3. Auflage; *Henke* in Kommentar zum Bonner Grundgesetz; *Seifert*, Die politischen Parteien im Recht der Bundesrepublik Deutschland; *Odenkirchen*, Besteuerung und Steuerprüfung politischer Parteien; *Meier/Reich*, Sind politische Parteien gemeinnützig?, FR 1983 S. 505; *Schmidt*, Politische Parteien und andere Vereinigungen, NJW 1984 S. 762; Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung – Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 97 v. 26. 5. 83.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 7

I. Überblick

148

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, deren 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 2 BvF 1/78 v. 24. 7. 79, BStBl. S. 612). Diese Sonderstellung der politischen Parteien wird auch im Steuerrecht privilegiert. Politische Parteien und ihre Gebietsverbände sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 von der KSt. befreit. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Mit den Einkünften aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die politischen Parteien partiell stpfl.

Eine entsprechende Steuerbefreiung ist in § 3 Abs. 1 Nr. 10 VStG enthalten. Politische Parteien unterliegen mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 3 GewStG). Vgl. auch § 13 Abs. 1 Nr. 18 ErbStG.

II. Rechtsentwicklung

1. Rechtslage bis einschließlich 1976

149

Die steuerliche Behandlung der politischen Parteien und politischen Vereine richtete sich nach § 8 KStG 1975, insbesondere nach § 8 Abs. 2 KStG 1975:

(1) Bei Personenvereinigungen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, bleiben für die Ermittlung des Einkommens die auf Grund der Satzung erhobenen Beiträge der Mitglieder außer Ansatz.

(2) Bei politischen Parteien und politischen Vereinen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, bleiben außerdem die Einkünfte der in § 2 Abs. 1 Ziffer 3 bis 5 und 7 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Art mit Ausnahme der Kapitalerträge im Sinne des § 43 des Einkommensteuergesetzes außer Ansatz.

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 des Parteiengesetzes vom 24. 7. 67 (BGBl. I S. 773). Danach sind politische Parteien 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.

Politische Parteien sind idR nichtrechtsfähige Vereine. Für ihre Rechtsverhältnisse gelten in erster Linie die Vorschriften des Parteiengesetzes. Soweit besondere Regelungen im Parteiengesetz fehlen, gilt auch für nichtrechtsfähige politische Parteien das Recht des nichtrechtsfähigen Idealvereins nach Maßgabe des BGB. Vgl. jedoch § 37 Parteiengesetz.

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. S. 151). Der politische Verein unterscheidet sich von der politischen Partei im wesentlichen dadurch, daß der politische Verein nicht die Aufstellung von Kandidaten für Wahlkörperschaften verlangt. Zum Charakter des politischen Vereins gehört allgemein das Bestreben, einen unmittelbaren Einfluß auf die staatliche Willensbildung zu gewinnen (so der BFH in seinem Gutachten I D 1/52 S v. 17. 5. 52, BStBl. S. 228). Politische Vereine sind somit Körperschaften, die an der politischen Willensbildung auf den Gebieten des öffentlichen Lebens mitwirken, ohne die Voraussetzungen einer politischen Partei iS des § 2 Parteiengesetz zu erfüllen (vgl. auch BFH I R 203/81 v. 29. 8. 84, BStBl. S. 844, 849).

Zu den politischen Vereinen gehören auch:

Wählergemeinschaften, die durch Aufstellung von Kandidaten für die kommunalen Vertretungskörperschaften Einfluß auf das kommunale Geschehen nehmen wollen (sog. Rathausparteien). Vgl. Nieders. FG v. 18. 6. 81 (EFG 1981 S. 588) und FG Berlin v. 10. 6. 82 (EFG 1983 S. 197);

Körperschaften, die in ihrer Gesamtrichtung unmittelbar oder mittelbar ideell oder finanziell politische Parteien oder politische Vereine unterstützen oder fördern oder einen beherrschenden Einfluß auf politische Parteien oder politische Vereine ausüben. Beispiel: Ein Verein, der nach seiner Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken (zB Erziehung, Volks- und Berufsbildung) dient, gibt Bücher und Schriften heraus, die die Politik einer bestimmten Partei erläutern.

Berufsverbände, die in erheblichem Umfang Gelder für allgemeine politische Zwecke (zB Zuführung der Mittel an politische Parteien) verwenden oder durch ihre Zuwendungen einen beherrschenden Einfluß auf eine Partei ausüben. Nach dem Gutachten des BFH v. 17. 5. 52 (BStBl. S. 228) beschränken sich solche Körperschaften nicht auf die Aufgabe eines Berufsverbands, sondern betätigen sich als politischer Verein.

Das gleiche gilt, wenn ein Berufsverband ohne direkte Zuführung von Mitteln eine politische Partei finanziell oder ideell in erheblichem Umfang fördert oder einen beherrschenden Einfluß auf politische Parteien ausübt.

Die Steuervergünstigungen 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 steuerliche Vergünstigungen schaffen.

Zu den politischen Vereinen *gehören nicht* Körperschaften, die lediglich Gelder mit dem Auftrag entgegennehmen, sie einer vom Spender bestimmten politischen Partei zuzuführen. Diese Körperschaften wenden nicht, wovon der BFH im Gutachten v. 17. 5. 52 aaO für die Charakterisierung des politischen Vereins ausgeht, ihre eigenen Mittel aufgrund ihrer eigenen Entscheidung und mit der Absicht der Einflußnahme auf die staatliche Willensbildung politischen Parteien zu.

Aus der Fassung des § 8 Abs. 2 KStG 1975 („außerdem“) ergab sich, daß § 8 Abs. 2 für politische Parteien und Vereine in dem gleichen Umfang anzuwenden war wie für sonstige Personenvereinigungen. Die aufgrund der Satzung erhobenen *Mitgliederbeiträge* blieben bei der Ermittlung des Einkommens außer Betracht. Die Steuervergünstigungen des § 8 Abs. 2 traten zu der Freistellung der Mitgliederbeiträge nach § 8 Abs. 1 hinzu.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1975 blieben bei politischen Parteien und Vereinen steuerfrei:

- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Ziff. 3 EStG),
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Ziff. 4 EStG),
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 1 Ziff. 5 EStG),
- die sonstigen Einkünfte iS des § 22 EStG (§ 2 Abs. 1 Ziff. 7 EStG).

Politische Parteien und politische Vereine waren jedoch stpfl. mit ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten und dem Steuerabzug vom Kapitalertrag iS des § 43 EStG. Auch hier galt der Grundsatz, daß Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften stehen, unberücksichtigt bleiben müssen. Politische Parteien geben vielfach Mitteilungsblätter, Broschüren und Schriften heraus. Die durch den Vertrieb erzielten Einkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie nicht ausschließlich für die Mitglieder bestimmt sind oder lediglich der Erzielung von Einnahmen (zB Werbeanzeigen) dienen.

2. Rechtslage von 1977 bis einschließlich 1983

150

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-rechtlichen Charakter (§ 5 Abs. 1 Nr. 5) angepaßt. Diese Anpassung diente der Vereinheitlichung steuerrechtlicher Bestimmungen. § 5 Abs. 1 Nr. 7 idF des KStG 1977 lautete:

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

...

7. politische Parteien im Sinne des § 2 des Parteiengesetzes und politische Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

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 Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), die nach § 8 Abs. 2 KStG 1975 stpfl. waren, zusätzlich freigestellt. Im übrigen trat keine sachliche Änderung ein. So auch die amtliche Begründung (vgl. BT-Drucks. 7/1470, 7/5310). Eine ausdrückliche Einschränkung der Vorschrift auf die Fälle der unbeschr. Stpfl., wie sie der bisherige § 8 Abs. 2 vorsah, konnte entfallen, da gemäß § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977 die neu gefaßten Steuerbefreiungen nicht für die beschr. Stpfl. galten. Der in der bisherigen Gesetzesfassung (§ 8 Abs. 2 KStG 1975) nicht enthaltene Hinweis auf § 2 des Parteiengesetzes v. 24. 7. 67 (BGBl. I S. 773) diente der Klarstellung. Die Steuerbefreiung galt nicht für Einkünfte, die aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (insbes. Veranstaltungen, Vertrieb von Druckschriften und Veröffentlichungen) bezogen wurden.

151 **3. Rechtslage ab 1984**

Durch das Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. 1984 I S. 7) ist im Rahmen der Neuregelung der Parteienfinanzierung neben einigen anderen steuerrechtlichen Änderungen – insbesondere hinsichtlich des Spendenabzugs (§ 9 Nr. 3) sowie im Bereich der gemeinnützigen Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO) – auch § 5 Abs. 1 Nr. 7 mit Wirkung ab VZ 1984 geändert worden. Nach der Neufassung sind politische Parteien iS des § 2 des Parteiengesetzes 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 Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Die politischen Vereine werden von der ab 1984 geltenden Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 7 nicht mehr erfaßt.

B. Steuerbefreiung der politischen Parteien (Nr. 7 Satz 1)

152

I. Politische Parteien

Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf politische Parteien iS des § 2 des Parteiengesetzes idF des Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22. 12. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. 1984 I S. 7). Durch das Änderungsgesetz ist der Begriff der politischen Partei nicht verändert worden.

§ 2 des Parteiengesetzes umschreibt den Begriff der Partei wie folgt:

„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. Diese Voraussetzungen erfüllen vornehmlich nur die körperschaftlich organisierten Personenvereinigungen iS des BGB. Auf die Rechtsfähigkeit kommt es nicht an. Politische Parteien können sich sowohl als *rechtsfähige* als auch als *nichtrechtsfähige Vereine* organisieren. Die Rechtsform der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft scheidet wegen der fehlenden körperschaftlichen Organisationsmöglichkeit aus (*Henke*, Recht der politischen Partei S. 37). Politische Parteien sind keine Vereine iS des Gesetzes zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts (Vereinsgesetz) v. 5. 8. 64 (BGBl. I S. 593). Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 des Vereinsgesetzes.

Für politische Parteien sieht das Parteiengesetz *kein Anerkennungsverfahren* vor. Die Parteigründung muß frei von staatlicher Einflußnahme sein (*Reichert/Dannecker/Kühr*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 3. Auflage, Tz. 2210).

153

II. Gebietsverbände der politischen Parteien

§ 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 in der ab 1984 geltenden Fassung befreit ausdrücklich auch die Gebietsverbände der politischen Parteien von der KSt. Nach § 7 Abs. 1 des Parteiengesetzes 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 in zB 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. Die Untergliederung muß die Angelegenheiten ihres Bereichs selbst regeln können. Die Gesamtpartei kann ihre Gebietsverbände nicht auflösen und deren Organe nicht absetzen (*Henke* in Kommentar zum Bonner Grundgesetz, Rdn. 59 zu Art. 21 GG). Nach dem auf § 7 Abs. 1 des Parteiengesetzes 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, S. 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.

Die *dezentrale Besteuerung* der Gebietsverbände der politischen Parteien hat insbesondere zur Folge, daß jedem einzelnen Gebietsverband die bei der jeweiligen Steuerart geltenden Freibeträge und -grenzen (zB § 19 Abs. 1 UStG, § 24 KStG, §§ 11 Abs. 1 und 13 Abs. 1 GewStG, § 8 Abs. 1 VStG) zustehen. Vgl. zu den körperschaftsteuerlichen Auswirkungen Anm. 157.

C. Ausschluß von der Steuerbefreiung (Nr. 7 Satz 2)

I. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

1. Allgemeines

154

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 ist die Steuerbefreiung für politische Parteien insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (partielle Steuerpflicht). Zur Erläuterung des Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. Anm. 170 ff.

Anders als die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 für gemeinnützige Körperschaften, die nach stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64 AO) und steuerfreien Zweckbetrieben (§ 65 AO) unterscheidet, kennt die Steuerbefreiungsvorschrift 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 steuerfreien Bereich. Vermögensverwaltung liegt idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Vgl. zum Begriff der Vermögensverwaltung Anm. 177.

155 2. Einzelfälle

Herstellung und Vertrieb von Druckerzeugnissen (zB Bücher, Broschüren, Zeitschriften einschl. 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 (entsprechend der für Berufsverbände geltenden Regelung in Abschn. 8 Abs. 4 Satz 11 KStR). Der *Anzeigenteil* (Inseratengeschäft) in derartigen Druckerzeugnissen stellt allerdings einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (entsprechende Anwendung des BFH-Urteils I 34/61 U v. 28. 11. 61, BStBl. 1962 S. 73).

Das Anzeigengeschäft kann auch so gestaltet werden, daß es zur steuerfreien Vermögensverwaltung rechnet (vgl. Anm. 177).

Durchführung von Veranstaltungen gegen Eintrittsgeld: Dazu gehören insbesondere Veranstaltungen (auch Wahlveranstaltungen), die mit künstlerischen oder sonstigen Darbietungen verbunden sind oder bei denen Speisen und Getränke abgegeben 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 iS eines wirtschaftlichen Äquivalents nicht geboten wird, es also am Verhältnis eines Leistungsaustauschs fehlt (vgl. BFH I 134/58 U v. 1. 4. 60, BStBl. S. 231).

Beispiel:

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

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

Beteiligung an Kapitalgesellschaften bei Einflußnahme auf die laufende Geschäftsführung: Politische Parteien übertragen häufig ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten auf KapGes., an denen sie beteiligt sind. Die Beteiligung einer politischen Partei an einer KapGes. ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluß auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (entsprechende Anwendung des BFH-Urteils I R 57/70 v. 30. 6. 71, BStBl. S. 753). Eine Einflußnahme auf die Kapitalgesellschaft 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 (entsprechende Anwendung des Abschn. 8 Abs. 4 Satz 7 KStR).

156 3. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Die politischen Parteien haben nach § 28 des Parteiengesetzes *Bücher über ihre Einnahmen und Ausgaben* sowie über ihr *Vermögen* nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu führen. Außerdem haben sie und ihre Landesver-

bände nach § 24 des Parteiengesetzes 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 des Parteiengesetzes 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 steuerbefreiten Bereich. Außerdem sind in der Buchführung und in dem 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 Geschäftsbetrieb(en) an. UE sind die Besteuerungsgrundlagen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aufgrund besonderer Buchführungsunterlagen zu ermitteln und dem Finanzamt zu erklären. Dabei reicht es aus, wenn die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus der Buchführung iS des § 28 des Parteiengesetzes bzw. aus den Rechenschaftsberichten und Teilberichten (§ 24 des Parteiengesetzes) abgeleitet und in einer besonderen Anlage zur Körperschaftsteuererklärung dargestellt werden. Es kann auch angezeigt sein, für größere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gesonderte Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen 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.

II. Veranlagung zur Körperschaftsteuer

157

Soweit die Parteien iS des § 2 des Parteiengesetzes und ihre Gebietsverbände einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen (partielle Steuerpflicht). Da die Gebietsverbände idR rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG sind (vgl. Anm. 40), 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 iS des § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG zur KSt. heranzuziehen (dezentrale Besteuerung).

Werden von der politischen Partei bzw. von den steuerlich selbständigen Gebietsverbänden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb für sich, sondern die Körperschaft mit dem zusammengefaßten Ergebnis (Gewinn-Verlust-Ausgleich) aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe kstpfl. (entsprechende Anwendung der für Berufsverbände geltenden Regelung in Abschn. 8 Abs. 6 KStR 1985).

Bei der Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der politischen Parteien bzw. der Gebietsverbände wird der Freibetrag für kleinere Körperschaften nach § 24 berücksichtigt. Der Freibetrag wird in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch in Höhe von 5000 DM, gewährt. Übersteigt das Einkommen 10000 DM, wird der Freibetrag um die Hälfte des übersteigenden Betrags gekürzt (stu-

fenweiser Abbau des Freibetrags). Die dezentrale Besteuerung führt bei den Gebietsverbänden zu einer Verwaltungsmehrarbeit, als von diesen selbst eine Steuererklärung zu erstellen und abzugeben ist. Die Besteuerung der Gebietsverbände hat jedoch den Vorteil, daß jedem einzelnen Gebietsverband der Freibetrag nach § 24 zusteht.

D. Besteuerung der politischen Vereine

Politische Vereine sind ab 1. 1. 84 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. 83 (BGBl. I S. 1577; BStBl. 1984 I S. 7) ist die Steuerbefreiung für politische Vereine nicht mehr aufgenommen worden. Eine Begründung für den Wegfall der Steuerbefreiung für politische Vereine wird in den Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. 10/183 und 10/697) nicht gegeben. Das Änderungsgesetz verschärft die ungleichmäßige Behandlung von Parteien und politischen Vereinen, die darin bestand, daß Spenden an politische Vereine im Gegensatz zu Spenden an Parteien nicht abzugsfähig waren, erheblich. Neben der Beibehaltung der persönlichen Steuerbefreiung 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 BVerfG-Urteil v. 15. 1. 85 – 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 Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit iS des § 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. 82, EFG 1983 S. 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. 83 (aaO) hergeleitet werden. Die satzungsmäßigen Aufgaben der politischen Vereine stimmen mit den in § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO aufgeführten steuerbegünstigten Zwecken nicht überein.

Politische Vereine unterliegen ab 1. 1. 84 mit ihren Einkünften in vollem Umfang der KSt. (Abschn. 26 Abs. 2 KStR 1985). Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben die Beiträge, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern erhoben werden, außer Ansatz (§ 8 Abs. 6).

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 8: Berufsständische Pflichtversicherungseinrichtungen

I. Überblick

160

Die öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige aufgrund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtungen sind, deren Steuerfreiheit in § 5 Abs. 1 Nr. 8 geregelt ist, umfassen die Versorgungseinrichtungen der freien Berufe, der Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, der Apotheker, Architekten und Rechtsanwälte.

Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind in Satz 1 und Satz 2 unterschiedlich geregelt. Satz 1 betrifft Mitglieder, die aufgrund gesetzlicher Vorschrift Mitglieder der Einrichtungen sind. Für sie darf die Satzung keine höheren jährlichen Beiträge zulassen als das Zwölfwache der Beiträge, die nach §§ 1387 und 1388 RVO höchstens entrichtet werden können. Die Anzahl der Beiträge erhöht sich auf das Fünfzehnfache, falls die Satzung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, zuläßt (Satz 2).

Die Vorschrift ist in erster Linie von sozialpolitischer Bedeutung. Sie stellt eine staatliche Unterstützung für die öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen der freien Berufe dar, die von diesen aus freier Vereinbarung gegründet und als öffentlich-rechtliche, berufsständische Einrichtungen mit Pflichtmitgliedschaft geführt werden.

II. Rechtsentwicklung

161

Berufsständische Versicherungseinrichtungen als Pflichtversicherung für freie Berufe im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses gibt es seit der ersten großen Inflation nach dem ersten Weltkrieg, als alle Rücklagen für die eigene Altersversorgung wertlos geworden waren. Den Anfang machte im Jahre 1923 die Bayerische Ärzteversorgung, 1925 die Bayerische Apothekerversorgung. Beide Einrichtungen haben sich bis heute bewährt und alle wirtschaftlichen Schwierigkeiten überstanden.

Die Gründung weiterer derartiger berufsständischer Versorgungseinrichtungen erfolgte Anfang der 50er Jahre. Die Fülle der Gründungen von berufsständischen Versorgungseinrichtungen liegt aber in der Zeit nach 1957, nachdem der Gesetzgeber in der Rentenversicherung die Möglichkeit der Selbstversicherung (auch für Selbständige/Freiberufler) gestrichen und an ihre Stelle nur mehr die freiwillige Weiterversicherung – im Anschluß an eine vorausgegangene Pflichtversicherung unter erschwerten Voraussetzungen – vorgesehen hatte.

Durch das StÄndG 1965 v. 14. 5. 65 (BStBl. I S. 217) wurden öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund gesetzlicher Verpflichtung Mitglieder derartiger Einrichtungen sind, erstmals von der KSt. befreit (Einfügung einer Nr. 10 in § 4 Abs. 1 KStG). Die Befreiung galt nur, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren Beiträge zuließ als das Zwölfwache der Beiträge der Sozialversicherung.

§ 4 Abs. 1 Ziff. 10 wurde durch ÄndG v. 15. 8. 69 (BStBl. I S. 471) mit Rückwirkung ab VZ 1965 in der Weise ergänzt, daß sich die Höchstsätze der Beiträge nach §§ 1387 und 1388 RVO für Versicherte in öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen mit Zwangsmitgliedschaft sowie freiwillige Mitgliedschaft, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließt, auf das Fünffache erhöhen (BT-Drucks. V/3017).

Als § 5 Abs. 1 Nr. 8 wurde die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Nr. 10 unverändert in das KStG 1977 übernommen.

III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

162 1. Allgemeines

Die Steuerbefreiung betrifft die öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen der freien Berufe, die als Betriebe gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 unbeschränkt steuerpflichtig wären.

Die steuerliche Befreiungsvorschrift bezweckt die Gleichstellung der öffentlich-rechtlichen berufsständischen Einrichtungen mit den Trägern der Sozialversicherung, die als Hoheitsbetriebe von der Körperschaftsteuer befreit sind (vgl. § 4 Anm. 73).

Die Vorschrift umfaßt alle kammerfähigen freien Berufe, die sich auf landesrechtlicher Grundlage zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung zusammengeschlossen haben bzw. zusammenschließen.

Die Versicherungseinrichtungen sind Körperschaften des öffentlichen Rechts der einzelnen Länder. 1982 gab es in der Bundesrepublik (einschließlich West-Berlin) 42 berufsständische Versorgungseinrichtungen der verkammerten freien Berufe. Dabei ist das Netz der Versorgungseinrichtungen aufgrund landesgesetzlicher Regelungen für Ärzte und Zahnärzte lückenlos, und nur für Apotheker, Architekten, Notare und Rechtsanwälte gibt es noch nicht überall im Bundesgebiet bzw. nur vereinzelt Versorgungseinrichtungen der Berufsstände. Vgl. hierzu die Zusammenstellung der Versorgungseinrichtungen der Kammern der Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, der Apotheker und Architekten der einzelnen Länder von Birkholz in *Lademann*, KStG § 5 Anm. 23.

Das Versorgungswerk der Rechtsanwälte im Lande Nordrhein-Westfalen ist durch das am 30. 11. 84 in Kraft getretene Gesetz über die Rechtsanwaltsversorgung v. 6. 11. 84 (GVBl. 1984 S. 684) errichtet worden.

Berufsständische Versorgungseinrichtungen als Pflichtversorgung für die Angehörigen der freien Berufe stellen ein Sondersystem dar. Einmal gegenüber der Sozialversicherung nach der RVO, zum anderen gegenüber den berufsständisch geprägten Sonderformen der privaten Lebensversicherung auf privatrechtlicher Grundlage, zB Deutsche Beamtenversicherung, Deutsche Ärzteversicherung, Deutsche Anwalts- und Notarversicherung.

Die Steuerbefreiung der Nr. 8 als besondere Befreiungsvorschrift zwischen den Hoheitsbetrieben der gesetzlichen Sozialversicherung und den privaten Versicherungsunternehmen verlangt, daß die Bedingungen für die Steuerbefreiung genau beachtet werden. Auf die Entscheidung des BFH I R 200/73 v. 4. 2. 76 (BStBl. S. 355) wird verwiesen. Dort wurde einer durch Gesetz errichteten rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts als Versorgungseinrichtung mit Satzungsbefugnis und Selbstverwaltungsrecht die Steuerbefreiung versagt, weil die Voraussetzungen des damaligen § 4 Abs. 1 Nr. 10 nicht vorlagen.

2. Höhe der Beitragssätze

Zum Unterschied zu den betrieblichen Pensions- und Unterstützungskassen, die im Rahmen von § 5 Abs. 1 Nr. 3 steuerbefreit sind, sind sie eigene Selbsthilfeeinrichtungen der kammerfähigen Berufe, die auf gesetzlicher Grundlage beruhen. Sie unterliegen der staatlichen Aufsicht, und ihre Mitglieder sind beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Zwangsmitglieder. Die jährlichen Beiträge müssen sich nach den Beiträgen der RVO richten. Deshalb wird in § 5 Abs. 1 Nr. 8 auf §§ 1387, 1388 RVO Bezug genommen.

§ 1387 RVO enthält die Berechnungsgrundlage für Pflichtversicherte, die selbst die Beiträge zu entrichten haben, § 1388 RVO für freiwillig Versicherte und Höherversicherung.

Bei Begrenzung der Höhe der Beiträge geht das Gesetz davon aus, daß die Angehörigen der freien Berufe wegen ihrer längeren Ausbildungszeit erst verhältnismäßig spät Mitglied ihrer Versicherungseinrichtung werden können, so daß sie, um eine Altersversorgung zu erhalten, die der Sozialversicherung in etwa entspricht, höhere Beiträge während ihrer Berufstätigkeit leisten müssen. Daher sieht das Gesetz für die gesetzlichen Zwangsmitglieder Beiträge bis zum Zwölffachen der Beiträge vor, die nach den §§ 1387, 1388 RVO höchstens entrichtet werden können.

Sieht die Satzung nur die Pflichtmitgliedschaft vor, so erhöht sich die Zahl der Beiträge auf das Fünfzehnfache der nach § 1387 u. 1388 RVO höchstmöglichen Beiträge. Diese Beitragshöhe gilt auch für Mitgliedschaften, die sich unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen. Diese Möglichkeit ist dann von Bedeutung, wenn ein Mitglied aus der örtlichen Zuständigkeit einer Pflichtversicherung ausscheidet und dadurch die Mitgliedschaft bei der bisherigen Versorgungseinrichtung erlischt. In diesen Fällen soll die bisherige Mitgliedschaft bei der alten Versicherungseinrichtung erhalten bleiben können.

Einstweilen frei.

164–169

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9: Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter, FG Münster,
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am BFH, München

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 9

Schrifttum: LANG, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221; Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1988; THIEL/EVERSBURG, Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990, 290, 344, 395; HÜTTEMANN, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991; THIEL/EVERSBURG, Die neue Vereinsbesteuerung, 1998; MÄRKLE, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2000; MEYER, Steuern und Buchführung der Vereine, 2. Aufl. 2000; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2000; TROLL/WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl. 2000; BISCHOFF, Die aktuelle Besteuerung von Vereinen, 2. Aufl. 2001; BOOCHS, Steuerhandbuch für Vereine, Verbände und Stiftungen, 3. Aufl. 2001; SCHINDLER, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf steuerbefreite Körperschaften, DB 2001, 448; SCHLEDER, Steuerrecht der Vereine, 6. Aufl. 2001; REUBER, Besteuerung der Vereine, Loseblatt; BUCHNA, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003; JACHMANN (Hrsg.), Gemeinnützigkeit, DStJG 26 (2003).

I. Rechtsentwicklung

170

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I, 393): Bereits das erste reichseinheitliche KStG enthielt in § 2 Nr. 4 (§ 2 Nr. 5 idF KStG 1922 v. 2.5.1922, RGBl. I, 472) eine StBefreiung für Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen (zu den landesrechtlichen 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, 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, 244) ausgefüllt.

VO zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1.12.1930 (RGBl. I, 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 steuerbegünstigte Körperschaft keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten darf. Zum anderen mußten die steuerbegünstigten Zwecke nunmehr „unmittelbar“ verwirklicht werden.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I, 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 StPflcht.

Zur näheren Ausfüllung der in der Befreiungsvorschrift verwendeten Begriffe war nunmehr der Rückgriff auf §§ 17–19 StAnpG (v. 16.10.1934, RGBl. I, 925) und §§ 9–11 der Ersten KStDVO v. 6.2.1935 (RGBl. I, 163), letztere ersetzt durch die GemeinnützigkeitsVO 1941 v. 16.12.1941 (RStBl., 937) bzw. die GemeinnützigkeitsVO 1953 v. 24.12.1953 (BGBl. I, 1592) mit späteren Änderungen, vorgesehen, bei deren Auslegung die FinVerw. sich „großzügig“ zeigte (koordinierter Ländererlaß v. 28.4.1954, BStBl. II, 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, 2597; BStBl. I, 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 Satz 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, 2212; BStBl. I, 499): Anfügung von Satz 3, der sicherstellt, daß ein selbstbewirtschafteter Forstbetrieb nicht als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt wird und damit die StBefreiung nicht ausschließt (s. Anm. 230).

171 Einstweilen frei.

172

II. Bedeutung der Nr. 9

Rechtscharakter: Nr. 9 stellt eine sachliche StBefreiung dar (s. Anm. 14), die in ihrer umfassenden Reichweite im Einzelfall aber ähnlich wie eine persönliche StBefreiung wirken kann.

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

► *Für die zahlreichen kleineren Vereine*, die vom Gesetzgeber als förderungswürdig angesehene Zwecke verfolgen (vgl. § 52 AO), entfaltet Nr. 9 eine erhebliche Vereinfachungswirkung: Der Kontakt dieser in aller Regel von Laien ehrenamtlich geführten Vereine mit dem FA beschränkt sich auf die alle drei Jahre stattfindende formalisierte Überprüfung der StBegünstigung; weitere StErklärungen sind nicht abzugeben. Die Zahl dieser Vereine wird auf mindestens 240 000 geschätzt (vgl. Antwort der BReg. auf eine Große Anfrage v. 7.7.1994, BTDrucks. 12/8248, 5).

► *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.

173–174 Einstweilen frei.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zur AO

175

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. die Erl. in Anm. 204 ff.). Änderungen der einbezogenen Vorschriften der AO wirken sich daher immer auch auf Voraussetzungen und Reichweite der StBefreiung aus.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

176

Verhältnis zu § 8 Abs. 5: Diese Vorschrift stellt bei Personenvereinigungen satzungsmäßige Mitgliederbeiträge stfrei (s. § 8 Anm. 77 ff.). 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. 3 835 € vom Einkommen abzuziehen, sofern es sich nicht um eine KapGes. handelt.

Verhältnis zu weiteren Vorschriften des KStG: s. Anm. 24–31.

Einstweilen frei.

177

3. Verhältnis zu anderen steuerlichen Sondernormen für Körperschaften, die steuerbegünstigten Zwecken dienen

a) Steuerbefreiungen und -ermäßigungen zugunsten der Körperschaft nach anderen Gesetzen

178

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 30 678 €, kann die abziehbare Vorsteuer mit 7 vH 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 Buchst. b und c 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).

179 b) Begünstigungen beim Kapitalertragsteuerabzug

Gem. Abs. 2 Nr. 1 gelten die KStBefreiungen nicht für inländische Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (s. Anm. 500 ff.). Für den KapErtrStAbzug ist dieser Grundsatz zugunsten der nach Nr. 9 befreiten Körperschaften in mehrfacher Weise durchbrochen, sofern die Kapitalerträge nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

Absehen von Kapitalertragsteuerabzug: Während das Absehen vom KapErtrStAbzug bei Zinsen aus Lebensversicherungen und sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG) im Fall der Vorlage eines KStFreistellungsbescheids bei sämtlichen von der KSt. befreiten Körperschaften möglich ist (§ 44a Abs. 4 EStG), gilt dies für Körperschaften iSd. Nr. 9 zusätzlich auch bei Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 EStG (§ 44a Abs. 7 Satz 1 EStG; zur Bedeutung für Gewinne wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe s. Anm. 225). Ferner ist bei Erträgen aus GmbH-Anteilen, stillen Beteiligungen, partiarischen Darlehen und bestimmten Wandelschuldverschreibungen kein StAbzug vorzunehmen (§ 44a Abs. 7 Satz 2 EStG idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I, 2645; BStBl. I, 710); bei Körperschaften, die nach einer anderen Nummer des § 5 Abs. 1 KStG stbefreit sind, ermäßigt sich der StAbzug hingegen lediglich auf die Hälfte (§ 44a Abs. 8 Satz 1 EStG idF des StÄndG 2003).

Nachträgliche Erstattung der Kapitalertragsteuer: Bei allen anderen Kapitalerträgen erstattet das BfF Körperschaften iSd. Nr. 9 im Fall der Vorlage eines KStFreistellungsbescheids und der StBescheinigungen die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. in voller Höhe (§ 44a Abs. 7 Satz 3 iVm. § 45b EStG). Bei Körperschaften, die nach einer anderen Norm als Nr. 9 stbefreit sind, ist die Erstattung hingegen auf die *Halfte* der KapErtrSt. beschränkt (§ 44a Abs. 8 Satz 2 iVm. § 45b EStG).

180 c) 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 KStG, 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 für wissenschaftliche, mildtätige und kulturelle Zwecke* sind bis zu 10 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte bzw. des Einkommens oder Gewerbeertrags

abziehbar; Zuwendungen für kirchliche, religiöse und andere gemeinnützige Zwecke nur bis zu 5 vH.

► *Zuwendungen an Stiftungen* sind über die genannten einkommensabhängigen Höchstbeträge hinaus bis zu bestimmten absoluten Höchstbeträgen begünstigt.

Das für Entnahmen geltende Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG steht in engem sachlichen Zusammenhang mit dem Spendenabzug.

d) Steuerbefreiung bestimmter Einnahmen, die von steuerbegünstigten Körperschaften stammen 181

„**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 1 848 € im Jahr estfrei.

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

4. Verhältnis zu außersteuerlichen Sondervorschriften für steuerbegünstigte Körperschaften 182

Notargebühren: Bei Vorlage eines KStFreistellungsbescheids steht Körperschaften, die mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (dh. nicht sämtlichen von Nr. 9 erfaßten Körperschaften), ab einem Geschäftswert von 26 000 € eine Ermäßigung der Notargebühren zu (§ 144 Abs. 2 Kostenordnung).

Gerichtsgebühren: In der Praxis wichtiger ist die Befreiung von den nach § 80 Kostenordnung zu zahlenden Gebühren für die Eintragung ins Vereinsregister, die gemeinnützigen Vereinen aufgrund landesrechtlicher Vorschriften in den meisten Bundesländern gewährt wird (vgl. dazu SAUTER/SCHWEYER/WALDNER, Der eingetragene Verein, 17. Aufl. 2001, Rn. 488).

Geldauflagen: Im Strafverfahren können nach Nr. 9 stbefreite Körperschaften Empfänger von Geldauflagen sein (§ 153a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StPO; § 56b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 StGB).

Kommunalabgaben: Hingegen sind stbegünstigte Körperschaften – entgegen der häufig zitierten Auffassung von MÜNZEL (KStZ 1994, 101) – mangels Rechtsgrundlage nicht umfassend von Kommunalabgaben befreit (so auch SIEGER, KStZ 1995, 32).

Einstweilen frei.

183–184

IV. Verfahrensfragen

1. Verfahren der Finanzverwaltung

185

Prüfung im Rahmen der Körperschaftsteuer-Veranlagung: Ob die Voraussetzungen der StBefreiung gegeben sind, wird nicht in einem besonderen Feststellungsverfahren, sondern im Rahmen der KStVeranlagung entschieden. Kommt das FA zu dem Ergebnis, daß eine Veranlagung wegen der Anwendbarkeit der StBefreiung nicht durchzuführen ist, erläßt es einen „Freistellungsbescheid“, der nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO einem StBescheid gleichsteht. Dieser Verwaltungsakt stellt keine abstrakte Anerkennung „der Gemeinnützigkeit“ dar, sondern entfaltet unmittelbar nur für die KSt. der jeweils bezeichneten VZ Bin-

dungswirkung (BFH v. 13.11.1996 I R 152/93, BStBl. II 1998, 711 unter II. B. 3. b). Die StBefreiung soll spätestens alle drei Jahre überprüft werden (AEAO zu § 59 Nr. 7, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867).

Vorläufige Freistellungsbescheinigung: Da ein Freistellungsbescheid erst nach Prüfung der ersten Jahresrechnung erteilt wird, die Körperschaft aber bereits zuvor ein Interesse am Nachweis ihrer StBegünstigung haben kann (zB zum Ausstellen von Spendenbescheinigungen oder zur Inanspruchnahme der Gebührenermäßigung), sieht die FinVerw. die Möglichkeit der Erteilung einer vorläufigen Freistellungsbescheinigung vor (AEAO zu § 59 Nr. 4–6, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). Diese Bescheinigung ist widerruflich; sie stellt keinen Verwaltungsakt dar (BFH v. 23.9.1998 I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 unter II. 3. a mwN).

Schwerpunkte von Betriebsprüfungen durch die Finanzämter liegen bei Körperschaften, die die StBefreiung nach Nr. 9 in Anspruch nehmen, neben den üblichen Prüfungshandlungen häufig in der Auswertung der Vorstandsprotokolle, der Suche nach bisher unentdeckten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie der Prüfung, ob der höchstzulässige Umfang der Rücklagen (§ 55 Nr. 6, 7, 11, 12 AO) überschritten ist (allgemein zu Außenprüfungen bei stbegünstigten Körperschaften REIFFS, StBp. 1991, 205; BUCHNA/KOOPMANN, StBp. 1998, 225, 253).

Zu weiteren Verfahrensfragen vgl. Anm. 33.

186 Einstweilen frei.

187 2. Besonderheiten des Rechtsschutzes

Eine einstweilige Anordnung (§ 114 FGO) auf Erlaß einer vorläufigen Freistellungsbescheinigung kann ergehen, wenn ansonsten mangels Möglichkeit, um stbegünstigte Spenden zu werben, die wirtschaftliche Existenz der Körperschaft gefährdet wäre (BFH v. 23.9.1998 I B 82/98, BStBl. II 2000, 320; vgl. auch AEAO zu § 59 Nr. 6, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). Wegen der Vorläufigkeit der Bescheinigung und der fehlenden Verwaltungsaktsqualität liegt keine – unzulässige – Vorwegnahme der Hauptsache vor (insoweit anders noch BFH v. 7.5.1986 I B 58/85, BStBl. II, 677).

Beschwer bei Anfechtung von Körperschaftsteuer-Bescheiden über 0 €: Auch ohne die Festsetzung eines positiven Steuerbetrags kann ein KStBescheid „Beschwer“ iSd. § 350 AO, § 40 Abs. 2 FGO entfalten. Denn der Erlaß eines solchen StBescheids bringt zum Ausdruck, daß das FA die Voraussetzungen der StBefreiung nach Nr. 9 als nicht gegeben ansieht. Wegen der über die unmittelbare Befreiung von der KSt. hinaus gehende Begünstigungswirkung der Nr. 9 genügt dies zur Bejahung der Rechtsbehelfsbefugnis (BFH v. 14.9.1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499).

Ausnahmeweise Zulässigkeit von Rechtsbehelfen Dritter (Konkurrentenklagen): Während im Steuerrecht grds. nur der *Adressat* eines belastenden Verwaltungsakts zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugt ist, können Freistellungsbescheide auch durch *Dritte* angefochten werden.

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 strechtlich nicht rechtswidrig zu ihrem Nachteil verfälschten Wettbewerb (BFH v. 15.10.1997 I R 10/92, BStBl. II 1998, 63 m. weiterführender Anm. HFR 1998, 203). Wenn ein Freistellungsbescheid noch nicht ergangen ist,

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

Einstweilen frei.

188–199

B. Erläuterungen zu Nr. 9 Satz 1: Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen

I. „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ (persönlicher Anwendungsbereich)

1. Alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte 200

Der persönliche Anwendungsbereich der StBefreiung („Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“) deckt sich mit dem des § 1 Abs. 1 (zu Einzelheiten s. § 1 Anm. 21–51). Dh. jedes in § 1 Abs. 1 bezeichnete KStSubjekt kann auch unter die StBefreiung nach Nr. 9 fallen. Dies gilt auch für Vorgesellschaften im Zeitraum zwischen formwirksamem Abschluß des Gesellschaftsvertrags und Registereintragung (allg. dazu BFH v. 14.10.1992 I R 17/92, BStBl. II 1993, 352 unter II. 2. a).

In der Praxis wird die StBefreiung besonders häufig von Vereinen und Stiftungen (aus § 1 Abs. 1 Nr. 4) in Anspruch genommen; im Bereich der Wohlfahrtspflege sind ferner auch zahlreiche gemeinnützige GmbH (aus § 1 Abs. 1 Nr. 1) anzutreffen (dazu THIEL, DStJG 20 [1997], 103 und GmbHR 1997, 10; PRIESTER, GmbHR 1999, 149; SCHLÜTER, GmbHR 2002, 535, 578; ausführlich JOST in DEJPW, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 304 ff.).

Für PersGes. bzw. Einzelpersonen existieren keine vergleichbaren StBefreiungen.

2. Keine Anwendung der Steuerbefreiung auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften 201

Nach Abs. 2 Nr. 2 ist die StBefreiung auf beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1 (Körperschaften ohne Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) nicht anzuwenden (BFH v. 18.4.1975 III B 24/74, BStBl. II, 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]; vgl. auch Anm. 515, 516). Ob diese Beschränkung mit europäischem Recht vereinbar ist, ist zweifelhaft (dazu ausführlich ISENSEE, DStJG 26 [2003], 93 [insbes. 110 ff.] mwN; zur Bedeutung des EU-Beihilferechts für gemeinnützige Körperschaften ausführlich BENICKE, EuZW 1996, 165).

Art. 27 DBA USA (BGBl. II 1991, 354; BStBl I 1991, 94) erstreckt die Begünstigung allerdings auch auf Körperschaften, die in den USA ansässig sind und bestimmten gemeinnützigen Zwecken dienen.

Einstweilen frei.

202–203

II. Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke iSd. §§ 51–68 AO (sachlicher Anwendungsbereich)

204 1. 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.

2. „Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke“

205 a) Gemeinnützige Zwecke (§ 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 eine weitreichende Aufzählung von Zwecken, die der Gesetzgeber als gemeinnützig ansieht. Trotz ihres umfassenden Charakters ist die Aufzählung nach ihrem klaren Wortlaut („insbesondere“) nicht abschließend (BFH v. 14.9.1994 I R 153/93, BStBl. II 1995, 499).

Vor allem seit dem VereinsFG v. 18.12.1989 (BGBl. I, 2212, BStBl. I, 499) umfaßt diese Liste (entgegen dem vorangegangenen Gutachten der Sachverständigenkommission, die in diesem Bereich Einschränkungen empfohlen hatte, vgl. BMF-Schriftenreihe Heft 40, 126) auch zahlreiche – eher privatnützige als allgemeinnützige – Freizeitbetätigungen, die ohne die ausdrückliche gesetzliche Erwähnung kaum unter die allgemeine Definition des § 52 Abs. 1 AO fallen würden (zu Recht kritisch LANG, DStZ 1988, 18 sowie TIPKE, StuW 1989, 165 und in TIPKE/KRUSE, § 52 AO Tz. 27 ff.). Zumindest insoweit kann eine Ausdehnung auf im Gesetz nicht ausdrücklich genannte Zwecke nur ausnahmsweise in Betracht kommen (ebenso KLEIN/GERSCH, 8. Aufl. 2003, § 52 AO Rn. 54).

Kein abgeschlossener Personenkreis: Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der begünstigte Personenkreis fest abgeschlossen ist oder infolge seiner Abgrenzung dauernd nur klein sei kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO).

In der Praxis betrifft dies vor allem exklusive Sportvereine mit hohen Aufnahmegebühren und Mitgliedsbeiträgen (Einzelheiten aus Sicht der FinVerw.: AEAO zu § 52 Nr. 1, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867; eher großzügig BFH v. 13.8.1997 I R 19/96, BStBl. II, 794 und v. 23.7.2003 I R 41/03, BFHE 203, 305, beide betr. Golfclub).

Die von politischen Parteien verfolgten sog. „staatsbürgerlichen Zwecke“ fallen nicht unter den Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO (vgl. dort Abs. 2 Nr. 3). Für politische Parteien gelten sowohl hinsichtlich der StBefreiung (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG) als auch hinsichtlich des Spendenabzugs (§ 10b Abs. 2, § 34g EStG) Sonderregelungen.

206 b) Mildtätige Zwecke (§ 53 AO)

Mildtätigkeit iSd. 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 (bis 31.12.2004: § 22 BSHG) recht großzügige – Einkommensgrenzen nicht übersteigen (§ 53 Nr. 2 AO).

Anders als bei § 52 AO ist hier die Förderung der Allgemeinheit nicht erforderlich; auch die Unterstützung eines abgegrenzten Kreises hilfsbedürftiger Personen kann mildtätig sein.

c) Kirchliche Zwecke (§ 54 AO)

207

Kirchliche Zwecke sind gegeben, wenn die Tätigkeit der Körperschaft darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern (§ 54 Abs. 1 AO).

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 Körperschaft des öffentlichen Rechts haben, nicht etwa nach Nr. 9 stbefreit sind, sondern mangels Erwähnung in § 1 Abs. 1 schon von vornherein nicht unbeschränkt kstpfl. sind. In den Vorschriften über den KapErtrStAbzug (§§ 43 ff. EStG, vgl. dazu auch Anm. 179) sind diese jedoch weitestgehend den nach Nr. 9 stbefreiten Körperschaften gleichgestellt.

Soll eine Religionsgemeinschaft gefördert werden, die nicht als Körperschaft des öffentlichen Rechts, sondern privatrechtlich organisiert ist, fällt dies zwar nicht unter § 54 AO, wohl aber – als Förderung der Religion – unter den Gemeinnützigkeitsbegriff des § 52 AO (vgl. dort Abs. 2 Nr. 1).

d) Gemeinsame Voraussetzung: Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

208

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

Die Körperschaft darf nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen (Einleitungssatz des § 55 Abs. 1 AO). Bereits zu hohe Kosten der Verwaltung und Spendeneinwerbung können die Selbstlosigkeit ausschließen (BFH v. 23.9.1998 I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 unter II. 4. d, e; Einzelfallbeurteilung; AEAO zu § 55 Nr. 18–21, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867 [Nr. 22 aufgehoben durch BMF v. 15.10.2003, BStBl. I, 483]). Andererseits hindern das Vorhandensein wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie die private Vermögensverwaltung die Annahme von Selbstlosigkeit nicht, sofern diese Betätigungen der Körperschaft nicht das Gepräge geben (AEAO zu § 55 Nr. 2, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867).

Mittel dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO). Dies bedeutet zum einen, daß sämtliche Mittel der Körperschaft – auch versteuerte Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, soweit sie nicht reinvestiert werden müssen (BFH v. 15.7.1998 I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; dazu BMF v. 15.2.2002, BStBl. I, 267) – nur für den ideellen Bereich zu verwenden sind. Umgekehrt dürfen Mittel aus dem ideellen Bereich 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; AEAO zu § 55 Nr. 4–9, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). Zum anderen dürfen die Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen erhalten (Nr. 1 Satz 2; angemessene Vergütungen für Austauschverträge sind aber zulässig); auch beim Ausscheiden von Mitgliedern ist allenfalls die Rückzahlung der geleisteten Einlagen mit dem Gemeinnützigkeitsstatus vereinbar (Nr. 2). Ferner darf keine Person (auch kein Nichtmitglied) durch überhöhte Vergütungen begünstigt werden (Nr. 3).

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 werden, sondern muß für stbegünstigte Zwecke verwendet werden. Diese Verwendungszwecke müssen grds. bereits in der Satzung genau bestimmt werden (§ 61 AO).

Zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO): Die Körperschaft muß ihre Mittel grds. zeitnah – spätestens in dem auf den Zufluß folgenden Wj. – für ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden; sie darf stbegünstigte Spenden und Vermögenserträge nicht beliebig ansammeln. Allerdings läßt § 58 Nr. 6, 7, 11, 12 AO unter den dort bezeichneten Voraussetzungen in großem Umfang die Bildung zweckgebundener und freier Rücklagen zu, die dann nicht mehr zeitnah verwendet werden müssen.

209 Einstweilen frei.

3. „Ausschließlich und unmittelbar“

210 a) Ausschließlichkeit (§ 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. Dies allein genügt aber nicht; vielmehr müssen diese Zwecke auch noch *satzungsmäßig*, dh. in der Satzung ausdrücklich genannt sein. Bei einer späteren Erweiterung der Tätigkeit ist die Satzung entsprechend anzupassen (AEAO zu § 56, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). Ausnahmen vom Grundsatz der Ausschließlichkeit sind in § 58 Nr. 5, 8, 9 AO aufgeführt (Unterhalt des Stifters bzw. Pflege des Andenkens an den Stifter, Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte, Förderung auch des bezahlten Sports).

211 b) Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

Nach dem Grundsatz der Unmittelbarkeit muß die Körperschaft ihre stbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke *selbst* verfolgen, wobei dies allerdings auch durch – weisungsabhängige – Hilfspersonen geschehen kann (§ 57 Abs. 1 AO). § 58 Nr. 1–4 AO enthalten für die Praxis bedeutsame Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit (Fördervereine, Mittelzuwendung, Gestellung von Personal oder Räumen).

212–214 Einstweilen frei.

215 4. „Nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung“ (§§ 59–62 AO)

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). Dabei muß die Formulierung der Satzung so genau bestimmt sein, daß allein auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen der StVergünstigungen gegeben sind (§ 60 Abs. 1 AO). Die FinVerw. hat eine Mustersatzung mit den aus stl. Gründen notwendigen Bestimmungen veröffentlicht (Anlage 1 und 2 AEAO zu § 60, BMF v. 15.7.1998, BStBl. I, 630, 821).

216 5. „Nach der tatsächlichen Geschäftsführung“ (§ 63 AO)

Zu den vorgenannten formalen Anforderungen an die Satzung tritt das Erfordernis, daß auch die tatsächliche Geschäftsführung sowohl auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der stbegünstigten Zwecke gerichtet sein als auch den Bestimmungen der Satzung entsprechen muß (§ 63 Abs. 1 AO; aus-

fürhlich dazu KÜMPEL, DStR 2001, 152). Ferner muß sich die tatsächliche Geschäftsführung im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, zu der auch die Beachtung der allgemeinen Gesetze gehört. 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.

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.

Einstweilen frei.

217–219

C. Erläuterungen zu Nr. 9 Sätze 2 und 3: Steuerbefreiung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

I. Grundsatz: Ausschluß der Steuerbefreiung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Satz 2)

1. Überblick

220

Nach Satz 2 ist die StBefreiung insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Ein solcher Betrieb wird „unterhalten“, wenn dessen Einnahmen und Ausgaben der steuerbegünstigten Körperschaft nach den allg. Regeln zuzurechnen sind.

Sinn dieser Regelung ist die Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen der stbegünstigten Körperschaft gegenüber stpfl. Anbietern vergleichbarer Leistungen.

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).

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

- ▶ *Ideeller Bereich:* stfrei, weil hier die Satzungszwecke unmittelbar verwirklicht werden.
- ▶ *Vermögensverwaltung* ist zwar keine gemeinnützige Tätigkeit, aber gleichwohl stfrei, weil sie wegen § 14 AO keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt (s. Anm. 221 aE).
- ▶ *Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb:* stpfl. (s. Anm. 225).
- ▶ *Zweckbetrieb:* wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aber stfrei ist, weil die stbegünstigten Zwecke verwirklicht werden (s. Anm. 226).

2. Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

221 a) Anknüpfung an § 14 AO

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.

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. Selbständig sind danach solche Tätigkeiten, 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 (ausführlich zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben BFH v. 21.8.1985 I R 60/80, BStBl. II 1986, 88; weitere Einzelheiten s. § 15 EStG Anm. 1040).

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

Überschreiten des Rahmens der Vermögensverwaltung: Vermögensverwaltung – der Gegenbegriff zu dem des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – liegt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers idR vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Wegen der Einzelheiten kann insoweit auf die umfangreichen Erläuterungen zur Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und der privaten Vermögensverwaltung verwiesen werden (s. § 15 EStG Anm. 1100–1190).

222 b) Häufige Einzelfälle wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei nach Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaften

Anteile an gewerblichen Personengesellschaften stellen immer einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, weil der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist (BFH v. 27.3.2001 I R 78/99, BStBl. II, 449).

Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften 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, 753).

► *Bei entscheidender Einflußnahme auf die laufende Geschäftsführung* stellt die Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (AEAO zu § 64 Nr. 3, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn zwischen der stbегünstigten 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 Betriebsauspaltung).

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

Einnahmen aus Sponsoring fallen nur dann in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, wenn die stbegünstigte Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Ansonsten gehören sie zum stfreien Bereich (AEAO zu § 64 Nr. 7–10, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 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 vH der Werbeeinnahmen angesetzt werden.

Wegen weiterer Einzelfälle vgl. die Kommentare zu §§ 14, 64 AO.

Einstweilen frei.

223–224

3. Rechtsfolgen der Unterhaltung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

a) Grundsatz: Insoweit Ausschluß der Steuerbefreiung

225

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“. Wegen der Notwendigkeit einer „Aufteilung“ der stl. Rechtsfolgen kann vor allem die Zuordnung von *Ausgaben* zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Probleme aufwerfen (ausführlich HHSP/FISCHER, § 64 AO Tz. 32–52).

Höhe der Steuer: Neben dem regulären KStSatz von 25 vH (für den VZ 2003: 26,5 vH) auf den Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unterliegt derjenige Teil des Gewinns, der nicht den Rücklagen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugeführt wird, an sich zusätzlich einem KapErtrStAbzug iHv. 10 vH (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Sätze 1 und 4, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG). Wegen § 44a Abs. 7 EStG ist dieser StAbzug bei nach Nr. 9 stbefreiten Körperschaften aber nicht vorzunehmen (s. auch Anm. 179).

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

Bagatellgrenze: Übersteigen die *Einnahmen* (nicht: die Gewinne) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben insgesamt nicht 30 678 € 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 kstplf. Einkommen der stbegünstigten Körperschaft, ist vom Einkommen – soweit es sich nicht um eine KapGes. handelt – ein Freibetrag iHv. 3 835 € abzuziehen (§ 24 KStG).

226 **b) Ausnahme: Zweckbetriebe (§§ 65–68 AO) bleiben steuerbegünstigt**

Überblick: 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).

Dabei läßt die FinVerw. bereits ein *abstraktes* (potentielles) Wettbewerbsverhältnis ausreichen (AEAO zu § 65 Nr. 4, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). BFH v. 30.3.2000 V R 30/99, BStBl. II, 705 unter II. 2. c (mit Nichtanwendungserlaß BMF v. 27.11.2000, BStBl. I, 1548) steht hierzu nur scheinbar in Widerspruch.

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, 886; AEAO zu § 67a Nr. 5 Satz 3 und zu § 68 Nr. 1, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867).

► *Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO)* sind Zweckbetriebe, wenn sie „in besonderem Maße“ den in § 53 AO genannten Personen – dh. solchen Personen, deren Unterstützung zugleich einen mildtätigen Zweck darstellt – dienen. Dies ist grds. dann der Fall, wenn den in § 53 genannten Personen mindestens zwei Drittel der Leistungen zugute kommen (§ 66 Abs. 3 AO). Bei Krankenhäusern ist hingegen erforderlich, daß 40 vH der Pflgetage 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. Grds. stellen diese einen Zweckbetrieb dar, wenn die Einnahmen insgesamt 30678 € im Jahr nicht übersteigen (§ 67a Abs. 1 AO). Der Verein kann statt dessen 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 Nr. 31, BMF v. 10.9.2002, BStBl. I, 867). In dieser Vorschrift ist das Verbot der Bezahlung von Sportlern durch gemeinnützige Sportvereine außerhalb stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verankert.

► *§ 68 enthält ein Sammelsurium weiterer Zweckbetriebe*, vor allem aus den Bereichen Wohlfahrtspflege (Nr. 1–5) sowie Kultur, Bildung und Wissenschaft (Nr. 7–9).

227–229 Einstweilen frei.

**II. Ausnahme: Kein Ausschluß der Steuerbefreiung,
wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
um einen selbstbewirtschafteten Forstbetrieb handelt (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. 222, 223.

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 StPflicht 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 RPFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 377; THIEL/EVERSBURG, DB 1990, 395 [401] mwN; vgl. RegE v. 13.3.1989, BTDrucks. 11/4176, 13). Stbegünstigte Körperschaften mit Forstbetrieben sollten den Körperschaften des öffentlichen Rechts gleichgestellt werden, deren große (Staats-)Wälder auch nicht der StPflicht unterliegen, weil sie nicht die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 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, 2212, BStBl. I, 499) eingeführt worden, aber rückwirkend auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes noch offenen Fälle anzuwenden (§ 54 Abs. 3 idF VereinsFG).

Einstweilen frei.

231–320

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10: Vermietungsgenossenschaften und -vereine

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.
Mitherausgeber: Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

Schrifttum bis zum StReformG 1990: FELIX, Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuerrechte?, BB 1982, 667; DERS., Die steuerrechtliche Beurteilung des Grundstückshandels gemeinnütziger Wohnungsbauunternehmen, BB 1982, 1850; JENKINS, Die Doppelnatur der genossenschaftlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Prüfungsverbände, BB 1982, 170; STROBEL, Die Wohnungsgemeinnützigkeit in der Bewährung, BB 1982, 1001; DERS., Gemeinnützige Wohnungsunternehmen in Handels- und Steuerrecht, NSt. Gr. 330/101; LANGE, Schlussbesteuerung bei Beginn einer partiellen Steuerbefreiung, NWB F. 4, 3317; JENKINS, Wettbewerb oder Wettbewerbsverzerrung in der unternehmerischen Wohnungswirtschaft?, BB-Beilage 5 zu Heft 10/84; SELCHERT/LÜCK, Zur Ertragsbesteuerung freier und gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, BB 1985, 1; DIES., Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger und freier Wohnungsunternehmen, 1985, F. Knapp-Verlag; SELCHERT, Folgen einer Beendigung der KStBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, DSrR 1985, 195; DERS., Betriebswirtschaftliche Bedeutung der Steuerbefreiung aufgrund der Wohnungsgemeinnützigkeit, BB 1985, 345; Unabhängige Kommission zur Prüfung der steuerlichen Regelungen für gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen, Gutachten 1985, Schriftenreihe des BMF Heft 35; THIES, Wohnungsgemeinnützigkeit – Rechtsprobleme der Anerkennung, Vermögensbindung und Entziehung, München 1986; ULMER/BINDELS, Haftung der Gesellschafter gemeinnütziger Wohnungsunternehmen wegen Verstoßes gegen das Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht? ZPR 1987, 247.

Schrifttum seit StReformG 1990: ALTEHOEFER, Wohnungsgemeinnützigkeit – Änderungen durch das Steuerreformgesetz 1990, NWB Fach 4, 3621; BÜCKER, Aufhebung der Steuerbefreiung für bisher gemeinnützige Wohnungsunternehmen und die gewerbeertragsteuerlichen Folgen ab 1990, BB 1989, 1027; Gesamtverband der Wohnungswirtschaft (GdW), Stellungnahme zum Ref. Entw. des StRefG 1990 zur Aufhebung der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen, Materialien 21 (Stand: 2/1988); GdW, Die Wohnungsgemeinnützigkeit im Widerstreit der Interessen, Materialien 22 (Stand: 5/1988); GdW, Das neue Recht für die gemeinnützige Wohnungswirtschaft, Schrift 29, 1988; HÄMMERLEIN, Die stfreie Vermietungsgenossenschaft, Deutsche Wohnungswirtschaft 1988, 309; KREBS, Auswirkungen der Steuerreform auf das Körperschaftsteuerrecht aus nationaler und internationaler Sicht, GmbHR 1988, 228; LEISNER, Steuerliche Behandlung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen beim Übergang von Steuerbefreiung zu Steuerpflicht bei Aufhebung der Wohnungsgemeinnützigkeit, GdW-Schrift 28, 1988; SINGBARTL/DÖTSCH/HUNDT, Die Änderungen des KStG durch das Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 1767; STEINERT, Die gemeinnützige Wohnungswirtschaft lebt weiter, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1988, 412; DERS., Blick nach vorn – das StReformG und die gemeinnützige Wohnungswirtschaft, Gemeinnütziges Wohnungswesen 1988, 522; Deutsche Baurevision (Hrsg.), Die Aufhebung der Steuerbefreiungen von Unternehmen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Düsseldorf 1989; GdW, Das neue StRecht für Wohnungsgesellschaften und Wohnungsgenossenschaften, Schrift 32, 1989; Deutsche Baurevision (Hrsg.), Besteuerung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, Düsseldorf 1990; KREBS, Änderungen des KStRechts zur Jahreswende 1989/90, BB 1990, 527; MÜLLER, Kommentar zum Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 2. Aufl. Bielefeld 1991; GdW, Die Vermietungsgenossenschaft, Schrift 40, 1992; MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, Genossenschaftsgesetz, 13. Aufl. München 2000.

Verwaltungsanordnungen: BMF v. 24. 7. 1989, BStBl. I, 271; v. 6. 5. 1991, BStBl. I, 507; OFD Hann. v. 7. 5. 1991, StEK KStG 1977 § 22 Nr. 4; BMF v. 1. 7. 1991, BStBl. I, 744; v.

KStG § 5 Anm. 321–322 Abs. 1 S. 1 Nr. 10: Partielle StBefreiung für

22. 11. 1991, BStBl. I, 1014; v. 21. 12. 1992, BStBl. I 1993, 166; v. 1. 10. 1993, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 141; v. 11. 12. 1996, BStBl. I 1997, 112; v. 8. 7. 1999 IV C 6 – S 2730 - 8/99 an den GdW, nv.; BMF v. 20. 4. 2000, BStBl. I, 487.

321 **1. Überblick**

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 4 oder 5 unbeschränkt kstpfl. und unterliegen damit grundsätzlich mit allen ihren Einkünften der Besteuerung. Für im Bereich der Wohnungswirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine sieht § 5 Abs. 1 Nr. 10 jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen und unter Beachtung des § 5 Abs. 2 eine, ggf. nur partielle, Befreiung von der KSt. vor. Soweit die Befreiung von der KSt. reicht, gilt dies auch für Gewerbeertragsteuerzwecke (§ 3 Nr. 15 GewStG).

Partielle Steuerbefreiung nach Satz 1: Die StBefreiung gilt grundsätzlich partiell für Einkünfte, die daher rühren, daß Vermietungsgenossenschaft, -verein Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a und/oder Buchst. b gegenüber Mitgliedern ausübt.

Ausschluß der Steuerbefreiung nach Satz 2: Betragen jedoch die Einnahmen, die nicht aus begünstigten Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a und/oder Buchst. b herrühren oder aus Geschäftsverkehr mit Nichtmitgliedern stammen, mehr als 10 vH der gesamten Einnahmen des KStpfl., infizieren die nicht privilegierten Einnahmen die nach der Norm begünstigten mit der Folge der KStPflichtigkeit aller Einkünfte.

2. Rechtsentwicklung

322 **a) Bis zum Steuerreformgesetz 1990: Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen**

Mit Wirkung grundsätzlich bis zum 31. 12. 1989 (zu Details der zeitlichen Abgrenzung s. Anm. 323) waren nach Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreit

„Wohnungsunternehmen, solange sie aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III Gliederungsnummer 2330–8, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch § 24 des Gesetzes vom 23. August 1976 (BGBl. I S. 2429), als gemeinnützig anerkannt sind. Auflagen abgabenrechtlicher Art für Geschäfte im Sinne des § 6 Abs. 4 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes und des § 10 der Verordnung zur Durchführung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. November 1969 (BGBl. I S. 2141), zuletzt geändert durch Artikel 8 der Verordnung vom 18. April 1975 (BGBl. I S. 967), sollen zu der Steuer führen, die sich ergäbe, wenn diese Geschäfte Gegenstand eines organisatorisch getrennten und voll steuerpflichtigen Teils des Unternehmens wären.“

Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen: Bis zum StReformG 1990 knüpfte die StBefreiung mithin an den an das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) geknüpften Status des Stpfl. als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen an.

Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen unterschieden sich von den privaten (freien) Wohnungsunternehmen dadurch, daß sie ihre Geschäftstätigkeit auf die Bestimmungen des WGG und der dazu erlassenen Durchführungsverordnung (WGGDV) auszurichten hatten. Diese Bestimmungen enthielten die Voraussetzungen, unter denen das Privileg der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen erworben und erhalten werden konnte. Wohnungsunternehmen konnten nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG; § 3 Nr. 15

GewStG; § 3 Abs. 1 Nr. 13 VStG) stl. nur dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie nach den Bestimmungen des WGG und der WGGDV formell als gemeinnützig anerkannt waren. Darüber konnte nur in dem in den genannten Bestimmungen vorgesehenen förmlichen Anerkennungsverfahren durch die zuständige Anerkennungsbehörde (zB § 16 WGG) entschieden werden. Die Anerkennung kennzeichnete die Wohnungsunternehmen als Unternehmen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen und deren wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausging (§ 1 WGG). Die stl. Vergünstigungen waren eine unabdingbare Rechtsfolge der Anerkennung der Gemeinnützigkeit. Die Entscheidung der Anerkennungsbehörde, zB über die Erteilung, Versagung oder Entziehung der Anerkennung als gemeinnütziges Unternehmen, war für die Steuerbehörden bindend. Solange die Gemeinnützigkeit anerkannt war, konnten die StVergünstigungen beansprucht werden, selbst wenn zu befürchten stand, daß das Wohnungsunternehmen steuerschädliche Geschäfte tätigte. In einem solchen Falle hatten die Steuerbehörden aber die Möglichkeit, die Entziehung der Anerkennung (zB nach §§ 19, 20 WGG) zu beantragen bzw. die Erteilung einer Ausnahmegewilligung anzuregen.

Vorläuferregelungen für Steuerbefreiung: Das WGG ging auf die im Wege der Notverordnung 1930 erlassene „Verordnung über die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen“ (RGBl. 1930, 593) zurück. Anlaß waren Krisenprobleme und der Wunsch, die Wohnungsförderung landesmäßig zu konzentrieren und sie dabei „frei zu machen von Fiskalinteressen“ (STROBEL, NSt. 330/101, 2). Den Finanzbehörden, die bis dahin über die stl. Gemeinnützigkeit zu entscheiden hatten, wurde die Entscheidungsbefugnis genommen und auf eine nichtstl. staatliche Instanz (Anerkennungsbehörden) übertragen. Die StBefreiung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen war im § 8 KStDV 1969 (früher § 9 bzw. § 12 Abs. 1 KStDV) geregelt. Die DVO war zu § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG 1968 (danach § 5 Abs. 1 Nr. 9) ergangen.

Einführung in den Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 durch KStG 1977: Im KStG 1977 wurde die Befreiungsvorschrift als Nr. 10 in § 5 Abs. 1 aufgenommen. Die Fassung des Satzes 1 entsprach, abgesehen von redaktionellen Änderungen, § 8 Ziff. 1 KStDV 1968. Satz 2 wurde neu eingefügt. Die Ergänzung entsprach den Änderungen der entsprechenden Bestimmungen im VStG und im GewStG durch das VStRefG v. 17. 4. 1974 (BGBl. I, 949, BStBl. I, 233). Dadurch sollte sichergestellt werden, daß die Auflagen nach § 6 Abs. 4 WGG und § 10 WGGDV zu der Steuer führen, die sich ergäbe, wenn diese Geschäfte Gegenstand eines organisatorisch getrennten und voll stpfl. Teils des Unternehmens gewesen wären.

Der Gesetzgeber hatte durch den Befreiungstatbestand des Abs. 1 Nr. 10 zum Ausdruck gebracht, daß er – entgegen der Auffassung der Steuerreformkommission (vgl. Tz. IV/361 f. des Gutachtens dieser Kommission, Heft 17 der Schriftenreihe des BMF) – eine StBefreiung für Wohnungsunternehmen weiterhin für erforderlich hielt. Die Erstellung auch für einkommensschwächere Bevölkerungskreise erschwinglichen Wohnraums in ausreichendem Maße wurde als der stl. Förderung bedürftige gesellschafts- und sozialpolitische Aufgabe gesehen. Hinzu kam, daß bei einem Abbau der Vergünstigungen unerwünschte Auswirkungen auf die Mietpreisentwicklung befürchtet wurden. Vgl. hierzu auch FELIX, BB 1982, 667; STROBEL, BB 1982, 1001.

Durch die Schaffung einer besonderen Befreiungsvorschrift für gemeinnützige Wohnungsunternehmen stellte das KStG klar, daß diese StBefreiung nicht Aus-

fluß der StBefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke iSd. Abs. 1 Nr. 9, sondern eine von der stl. Gemeinnützigkeit (§§ 51–68 AO) unabhängige, selbständige StBefreiung war. Dies hatte ua. zur Folge, daß gemeinnützige Wohnungsunternehmen nicht berechtigt waren, stbegünstigte Spenden entgegenzunehmen (vgl. § 48 EStDV). Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen konnten deshalb auch die Umsatzsteuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG nicht in Anspruch nehmen (BMF v. 15. 7. 1982, DB 1982, 1702).

323 **b) Steuerreformgesetz 1990: Partielle Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften und -vereine**

Mit dem StReformG 1990 trat an die Stelle der an die Vorschriften des WGG geknüpften Privilegierung eine eigenständige stl. Befreiungsnorm.

Abschaffung der umfassenden Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen: Die umfassende StBefreiung zugunsten gemeinnütziger Wohnungsunternehmen wurde ersetzt durch eine nur noch partielle Privilegierung für Wohnungsbaugenossenschaften und Vereine, die sich darauf beschränken, Wohnungen zur Nutzungsüberlassung an ihre Mitglieder zu errichten oder zu erwerben. Gestrichen wurden gleichzeitig die besonderen Befreiungstatbestände für Organe der staatlichen Wohnungspolitik (Nr. 11) und für Siedlungsunternehmen (Nr. 12). Mit diesen Streichungen verbunden war die Aufhebung der Rechtsgrundlagen für die gesamte gemeinnützige Wohnungswirtschaft, die insbesondere im Wohnungsgemeinnützigkeitgesetz von 1940, in der hierzu ergangenen Durchführungsverordnung in der Neufassung von 1969 sowie in der nur im Saarland geltenden Durchführungsverordnung idF von 1970 kodifiziert war. Nach dem Wegfall der Befreiung von Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer waren die hierin den Unternehmen auferlegten vermögensmäßigen, sozial- und wohnungspolitischen Bindungen nicht mehr gerechtfertigt (BTDrucks. 11/2157, 209 f).

Zeitliche Geltung: Abs. 1 Nr. 10 idF d. StReformG 1990 gilt grds. ab dem VZ 1990 (§ 54 Abs. 1 idF des StReformG 1990). Betreibt die Körperschaft im VZ 1990 jedoch ausschließlich Geschäfte, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitgesetz zulässig waren, finden diese Vorschriften auf Antrag ausnahmsweise nochmals, allerdings letztmalig, für diesen VZ Anwendung. Ab VZ 1991 gilt damit durchgehend die neue Gesetzeslage (§ 54 Abs. 3 idF d. StRefG 1990 = § 34 Abs. 4 nF).

Bei abweichendem Wj. gilt die neue Rechtslage bereits für das Wj. 1989/90 (vgl. BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 12 ff.). Im Fall der Antragstellung nach § 34 Abs. 4 nF gilt die neue Rechtslage ab Wj. 1990/91.

Durch schriftliche Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines Kj. (§ 34 Abs. 5 Satz 3 nF) kann auf die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 nF verzichtet werden, um zB die Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven nach § 13 zu verhindern, wenn diese Erklärung spätestens abgegeben wird von

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereinen in dem in Art. 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet bis zum 31. 12. 1993,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereinen in den Fällen des § 34 Abs. 4 nF = § 54 Abs. 3 idF des StReformG 1990 bis zum 31. 12. 1992,
- sonstigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen bis zum 31. 12. 1991 (§ 34 Abs. 5 Satz 1 nF).

Die Körperschaft ist mindestens für 5 aufeinanderfolgende Kj. an die Erklärung gebunden (§ 34 Abs. 5 Satz 2 nF). Der Widerruf ist spätestens bis zur Unan-

fechtbarkeit der StFestsetzung des Kj. zu erklären, für das er gelten soll (§ 34 Abs. 4 Satz 4 nF).

3. Bedeutung

a) Genossenschaftsrechtliche Zielsetzung der Steuerbefreiung

324

Zur Abschaffung der bisherigen umfassenden StBefreiung sah sich der Gesetzgeber aus wohnungs- und wettbewerbspolitischen Gründen veranlaßt (BTDrucks. 11/2157, 121). Wohnungspolitisch konstatierte der Gesetzgeber des StReformG 1990 im Gegensatz zu demjenigen des KStG 1977 (s. Anm. 322) einen entspannten Wohnungsmarkt mit ausreichendem Angebot an – durch wesentlich verbessertes Wohngeld auch für weniger verdienende Haushalte – bezahlbaren Wohnraum, der den Mietern wegen des weitreichenden gesetzlichen Mieterschutzes auch langfristig zur Verfügung steht. Weiterer Investitionsanreize zur Schaffung preiswerten Wohnraums für breite Schichten der Bevölkerung bedürfte es daher nicht mehr (BTDrucks. 11/2157, 169).

Nicht zuletzt weil die umfassende StBefreiung für gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsunternehmen sowie der als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannten Unternehmen zu Wettbewerbsnachteilen für die nicht stbefreiten Wohnungsunternehmen führte, wurde die umfassende StBefreiung als nicht mehr gerechtfertigt angesehen (BTDrucks. 11/2157, 122 und 169). Daß die StBefreiung für Wohnungsbaugenossenschaften und -vereine, die sich darauf beschränken, erworbene und/oder errichtete Wohnungen an Mitglieder zu vermieten dennoch beibehalten wird, wird damit gerechtfertigt, daß es sich bei diesen nur um Selbsthilfeeinrichtungen handle, die entsprechend dem genossenschaftlichen Fördergedanken nur eine wirtschaftliche Hilfsfunktion für ihre Mitglieder wahrnehmen. Auch weil der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus nicht mehr zu versteuern sei, sei es nicht überzeugend, nur deshalb eine Steuer auf das Einkommen zu erheben, weil sich mehrere Interessenten zu einer Wohnungsbaugenossenschaft zusammengeschlossen hätten (BTDrucks. 11/2157, 122). Mit den zu § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG vorgenommenen Änderungen folgte der Gesetzgeber weitgehend den Vorschlägen im Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung der gemeinnützigen Wohnungs- und Siedlungsunternehmen aus dem Jahre 1985 (BMF-Schriftenreihe, Heft 35). Es handelt sich letztlich um eine sozialpolitisch motivierte StBefreiung.

b) Auswirkungen des Wegfalls der umfassenden Steuerfreiheit für gemeinnützige Wohnungsunternehmen

325

Der Wegfall der StFreiheit für gemeinnützige Wohnungsunternehmen mit Ausnahme der Wohnungsbaugenossenschaften und Vereine, die sich darauf beschränken, Wohnungen zur Vermietung an ihre Mitglieder zu errichten oder zu erwerben, führte dazu, daß die insbesondere im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz von 1940 (WGG), in der hierzu ergangenen Durchführungsverordnung in der Neufassung von 1969 (WGGDV) sowie in der nur im Saarland geltenden Durchführungsverordnung in der Fassung von 1970 (WGGDV Saar) zusammengefaßten Rechtsgrundlagen für die gesamte gemeinnützige Wohnungswirtschaft aufzuheben waren. Nach dem Wegfall der Befreiung von der Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer waren die diesen Unternehmen auferlegten sozial- und wohnungspolitischen, prüfungs- und aufsichtsrechtlichen Bindungen, wie zB die objektbezogene Kostenmiete, nicht mehr gerechtfertigt.

KStG § 5 Anm. 325–330 Abs. 1 S. 1 Nr. 10: Partielle StBefreiung für

Von der Aufhebung des Wohnungsgemeinnützigkeitsrechts waren rund 1800 gemeinnützige Wohnungsunternehmen erfaßt. Damit fiel zugleich die StFreiheit für rund 600 Wohnungsunternehmen, vornehmlich in der Rechtsform der GmbH und der AG, weg.

Der eigene Bestand an Miet- und Genossenschaftswohnungen der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen umfaßte dabei auf den 31. 12. 1986 etwa 3,38 Mio. Wohnungen. Nach Schätzung des Gesamtverbands gemeinnütziger Wohnungsunternehmen sollten von diesen bei einem Wegfall des Wohnungsgemeinnützigkeitsrechts sofort 977000 Wohnungen dem nichtpreisgebundenen Wohnungsmarkt unterfallen. Bis Ende der 90er Jahre sollten alle knapp 3,4 Mio. Wohnungen aus der Bindung entlassen sein (BTDrucks. 11/2536, 17).

Dennoch befürchtete der Gesetzgeber aufgrund des Wegfalls der wohnungspolitischen Bindungen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft keine Mietpreisexplosion (vgl. BTDrucks. 11/2909, 1ff mit BTDrucks. 11/1467, 1ff). Vielmehr setzte er – flankiert durch staatliche Maßnahmen wie Wohngeld etc. – insbesondere darauf, daß die Wohnungsunternehmen ohne Kostenmietbindung verstärkt als Investoren am Wohnungsmarkt auftreten könnten mit der Folge einer Angebotserhöhung und Wettbewerbsverschärfung zum Vorteil der Mieter (BTDrucks. 11/2157, 209ff).

326 **c) Begrenzte praktische Bedeutung der partiellen Steuerbefreiung**

Nach Bericht des GdW Bundesverband deutscher Wohnungsunternehmen e. V. für 1998/1999 bestanden zum 31. 12. 1998 in Deutschland rund 2000 Bauge nossenschaften mit über 2 Millionen Wohnungen und mehr als 3 Millionen Mitgliedern. Obwohl diese Zahlen die nach wie vor große Bedeutung der Wohnungsbaugenossenschaften verdeutlichen, ist der sich aus Abs. 1 Nr. 10 ergebende Steuervorteil eher als gering zu veranschlagen. So betragen nach dem 17. Subventionsbericht der BReg. (BMF 1999, Anlage 2) die sich aus den KStBefreiungen nach Nr. 10 und Nr. 12 ergebenden Mindereinnahmen für 1998 nicht mehr als 10 Mio. DM. Mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens und dem damit einhergehenden KStSatz von nur noch 25 vH ab 2001 dürfte ein weiterer Bedeutungsverlust verbunden sein. Hinzu kommt, daß die Rechtsform der eG aus wirtschaftlichen (gestiegener Wohlstand, frei zugängliches Waren- und Dienstleistungsangebot etc.) und gesellschaftsrechtlichen Gründen (zu geringe Satzungsfreiheit etc.) zunehmend unattraktiver geworden ist (s. MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, Genossenschaftsgesetz, 13. Aufl. 2000, Einleitung IV). Zu Vorschlägen zu einer die Attraktivität dieser Rechtsform steigernden Reform des Genossenschaftsgesetzes vgl. MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN aaO, Einleitung V.

327–329 Einstweilen frei.

4. Persönlicher Geltungsbereich

330 **a) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

Nach Abs. 1 Nr. 10 können nur bestimmte Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine von der KSt. befreit werden (kritisch hierzu HÄMMERLEIN, Deutsche Wohnungswirtschaft 1988, 309). Der Begriff „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ wird auch in § 1 Abs. 1 Nr. 2 bei der Aufzählung der unbeschränkt kstpfl. Rechtsgebilde gebraucht. Er ist innerhalb des KStG einheitlich auszulegen. Für die StBefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 kommen daher

nur solche Genossenschaften in Betracht, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 unbeschränkt kstpf. sind.

Genossenschaftliche Rechtsgrundlagen: Nach § 1 des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (GenG) handelt es sich um Personenvereinigungen mit nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder mittels eines gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs ist. Genossenschaften sind demnach nicht in erster Linie auf die Erwirtschaftung eines eigenen Gewinns ausgerichtet. Im Vordergrund steht die Förderung der Betriebe der Mitglieder. Durch die Geschäfte mit der Genossenschaft sparen die Mitglieder Aufwendungen, erzielen höhere Umatzerlöse oder haben sonstige Vorteile. Ein aus dem Mitgliederegeschäft bei der Genossenschaft anfallender Überschuß kann mit gewinnmindernder Wirkung an die Mitglieder gezahlt werden. Der von der Genossenschaft erwirtschaftete Gewinn dient in erster Linie der Ansammlung der durch die Satzung vorgeschriebenen Rücklagen (vgl. § 7 Nr. 2 GenG). Darüber hinausgehende Beträge können an die Genossen ausgeschüttet werden (§ 19 GenG). Die Satzung kann auch eine Verzinsung der Geschäftsguthaben der Mitglieder vorsehen (§ 21 a GenG), die stl. ebenfalls als Gewinnausschüttung zu werten ist. Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erlangen Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Genossenschaftsregister (vgl. §§ 13, 17 GenG). Den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSd. GenG stehen solche Genossenschaften gleich, die zwar nicht eingetragen sind, die aber durch Verleihung Rechtsfähigkeit erlangt haben (vgl. Art. 165 EGBGB). Zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSd. Abs. 1 Nr. 10 können auch nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehören, nicht dagegen sonstige genossenschaftliche Bildungen alten Rechts (vgl. im einzelnen § 1 Anm. 28).

b) Vereine

331

Neben Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können auch bestimmte Vereine in den Genuß der StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 gelangen. Der Begriff „Verein“ ist im Gesetz nicht besonders eingeschränkt. Für die StBefreiung kommen daher grundsätzlich alle bürgerlich-rechtlichen Formen von Vereinen in Betracht, sofern sie unbeschränkt kstpf. sind (vgl. Abs. 2 Nr. 2). Insbesondere handelt es sich um die folgenden im BGB genannten Formen:

Eingetragene Vereine: Vereine, die Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des Amtsgerichts, in dessen Bezirk sie ihren Sitz haben, erlangen (§§ 21, 55 ff. BGB). Ihr Zweck ist nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet. Sie gehören zu den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 aufgeführten unbeschränkt stpf. sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts.

Wirtschaftliche Vereine: Deren Zweck ist auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet. Sie erlangen Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung nach dem für den Vereinssitz maßgebenden Landesrecht (§ 22 BGB). Ihre unbeschränkte StPfl. ergibt sich ebenfalls aus § 1 Abs. 1 Nr. 4.

Nichtrechtsfähige Vereine: Vereine, die nicht selbst rechtsfähig sind (§ 54 BGB). Sie sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 unbeschränkt kstpf., wenn sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben.

Die StBefreiung ist zwar nicht auf Vereine mit einer bestimmten Rechtsform eingeschränkt, dennoch kommt sie nur für eine bestimmte Gruppe von Vereinen in Betracht. Vereine können vielfältige Zielsetzungen und Aktivitäten entwickeln und unterschiedliche Erscheinungsbilder aufweisen (zB Vereine mit ge-

KStG § 5 Anm. 331–335 Abs. 1 S. 1 Nr. 10: Partielle StBefreiung für

selligen, gemeinnützigen, politischen, berufsständischen oder wirtschaftlichen Zwecken). Nach Abs. 1 Nr. 10 können aber nur Vereine mit der dort genannten Zweckrichtung stbefreit werden. Diese Vereine sind von der Zielsetzung her mit den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vergleichbar. Dies rechtfertigt es auch, die Vereine nach Abs. 1 Nr. 10 unter den gleichen Voraussetzungen wie die Genossenschaften von der KSt. zu befreien.

332 **c) Verbände der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft**

Diese sind für VZ ab 1990 – im Fall von § 54 Abs. 4 KStG idF des StRefG 1990 = § 34 Abs. 4 KStG nF ab 1991 – nur stbefreit, wenn sie die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 5 als Berufsverband erfüllen (BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 58).

5. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 10 zu anderen Vorschriften

333 **a) Verhältnis zu § 1: Unbeschränkte Steuerpflicht**

§ 5 Abs. 1 Nr. 10 befreit Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine, die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. sind, ggf. partiell, von der KSt. Die Vorschrift stellt eine Ausnahme von dem in § 1 Abs. 2 festgelegten Grundsatz dar, wonach die der unbeschränkten StPflcht unterworfenen Subjekte mit ihren sämtlichen Einkünften zur KSt. heranzuziehen sind.

334 **b) Verhältnis zu § 8 Abs. 4: Verlustabzug**

Nach den bis zum 31. 12. 1989 geltenden Vorschriften durften Verluste aus Geschäften, für die eine Ausnahmegewilligung erteilt worden war, nicht mit Gewinnen aus anderen ausnahmegewilligungspflichtigen Geschäften ausgeglichen werden. Ein Verlustabzug im Rahmen des § 10 d EStG und des § 8 Abs. 4 KStG 1984 von Gewinnen aus dem gleichen ausnahmegewilligungspflichtigen Geschäft war jedoch möglich.

Da nach den ab 1990 geltenden Vorschriften die verschiedenen nicht begünstigten Tätigkeiten der Vermietungsgenossenschaft einen einheitlichen Gewerbebetrieb darstellen (vgl. BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 31), sind nicht ausgeglichene Verluste aus ausnahmegewilligungspflichtigen Geschäften im Rahmen des Verlustvortrags von Gewinnen abzuziehen, die nach der geänderten Rechtslage in dem stpfl. Gewerbebetrieb entstanden sind. Umgekehrt sind Verluste eines stpfl. Gewerbebetriebs im Rahmen des zulässigen Verlustrücktrags mit Gewinnen zu verrechnen, die vor der Änderung der Rechtslage bei der Durchführung ausnahmegewilligungspflichtiger Geschäfte entstanden sind.

Bei anderen bisher stbefreiten gemeinnützigen Wohnungsunternehmen und Organen der staatlichen Wohnungspolitik ist entsprechend zu verfahren (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 53ff).

335 **c) Verhältnis zu § 13: Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung**

Bei Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 ist gem. § 13 Abs. 1 eine Schlußbilanz aufzustellen. Die während der Zeit der StPflcht und damit vor der StBefreiung angefallenen stillen Reserven werden hier grds. durch den Teilwertansatz stl. erfaßt (§ 13 Abs. 3 und 4). Dies gilt auch, wenn die stillen Reserven durch Kürzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. Abschn. 34 EStR, durch Übertragung von Rücklagen gem. § 6b EStG oder durch die Vornahme von Sonderabschreibungen angefallen sind.

Bei Beendigung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 ist gem. § 13 Abs. 2 eine Anfangsbilanz aufzustellen. Hier wird durch den grds. erfolgenden Teilwertansatz sichergestellt, daß die während der StFreiheit angefallenen stillen Reserven auch in Zukunft nicht besteuert werden. Von der Aufdeckung der stillen Reserven sowohl in der Anfangsbilanz nach § 13 Abs. 2 als auch in der Schlußbilanz nach § 13 Abs. 1 kann nicht generell abgesehen werden, wenn eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 stbefeite Genossenschaft oder ein Verein lediglich für ein Jahr die StFreiheit verliert (zB wegen Nichtmitgliedergeschäften) und im folgenden Jahr die Voraussetzungen für die StBefreiung wieder erfüllt sind. Dies gilt auch, wenn die stl. Auswirkungen nur gering sind (vgl. FinMin. NRW v. 19. 7. 1978 S 2765 – 1 - V B 4) sowie FinMin. Bad.-Württ. v. 26. 6. 1978, BB 1978, 1400).

Ein Fall des Beginns bzw. der Beendigung der StBefreiung liegt auch dann vor, wenn sich diese Rechtsfolge durch eine Gesetzesänderung ergibt (§ 13 Anm. 3). In diesem Zusammenhang ist die Änderung des Abs. 1 Nr. 10 durch das StReformG 1990 zu nennen (s. auch BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 12ff). Ein bei den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen aus dem Teilwertansatz resultierender Abschreibungsverlust unterliegt nach § 13 Abs. 3 Sätze 2–11 Verlustverrechnungsbeschränkungen.

Bei nur partieller StBefreiung gelten obige Grundsätze für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens (§ 13 Abs. 5, s. § 13 Anm. 10).

► *Sonderfragen der Mehrabführung bei Organshaft:* Wird ein steuerbefreites Wohnungsunternehmen zur Organgesellschaft und tritt in die StPflicht nach § 13 Abs. 3 ein, stockt in diesem Zusammenhang die Buchwerte auf die Teilwerte auf und führt infolge der aus der Aufstockung resultierenden steuerlichen Mehrab-schreibung mehr Gewinn an den Organträger ab, als diesem steuerlich zuzu-rechnen ist (Mehrabführung), so ist für den Betrag der Mehrabführung die Aus-schüttungsbelastung nicht herzustellen. Das steuerliche Mehrvermögen ist dem EK 02 zuzuordnen (FG Düss. v. 6. 3. 2001, EFG 2001, 919, nrkr.).

d) Verhältnis zu § 22: Genossenschaftliche Rückvergütungen

336

Auch die stbefeite Genossenschaft kann unter den Voraussetzungen des § 22 Rückvergütungen gewähren, allerdings gelten für die Ermittlung des rückvergü-tungsfähigen Überschusses Besonderheiten (s. OFD Hannover v. 7. 5. 1991, StEK KStG 1977 § 22 Nr. 4).

e) Verhältnis zu § 24: Freibetrag für kleine Körperschaften

337

§ 5 Abs. 1 Nr. 10 ist vorrangig. Im Fall der partiellen StPflicht ist das stpfl. Ein-kommen um einen Freibetrag nach § 24 von 7500 DM, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, zu mindern. Der Freibetrag kommt nur bei Vereinen in Betracht. Denn Voraussetzung ist, daß ein Freibetrag nach § 25 nicht in Frage kommt (vgl. § 24 Nr. 2). Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die in Abschn. 96 Abs. 1 KStR aufgeführten wirtschaftlichen Vereine können den Freibetrag gem. § 24 Nr. 1 nicht in Anspruch nehmen, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Jedoch kann in diesen Fällen nach § 156 Abs. 2 AO von der StFestsetzung abge-sehen werden (s. Abschn. 104 KStR).

338 **f) Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren**

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften fallen nach § 43 aF unter das Anrechnungsverfahren, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Das gleiche gilt für wirtschaftliche Vereine, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehende Mitgliedschaftsrechte gewähren (vgl. Abschn. 96 Abs. 1 KStR). Soweit bei den dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Genossenschaften oder Vereinen die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 herzustellen ist, gilt die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 nicht, weil der Anteilseigner grds. Anspruch auf die KSt-Anrechnung hat (§ 5 Abs. 2 Nr. 2).

Durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 ist das Anrechnungsverfahren nach den §§ 27–43 aF jedoch abgeschafft und das Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden. Das Anrechnungsverfahren gilt letztmals für offene Ausschüttungen in 2001 für Wj. 2000 und früher sowie für vGA und Vorabausschüttungen in 2000. Entsprechend ist § 5 Abs. 2 Nr. 2 gestrichen worden mit der Folge, daß die StBefreiung durch Gewinnausschüttungen der befreiten Körperschaft nach letztmaliger Anwendung des Anrechnungsverfahrens nicht mehr tangiert wird.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, daß nach dem Entwurf der BReg. zu einem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 15. 8. 2001 § 5 Abs. 2 wie folgt um eine Nr. 3 ergänzt werden soll:

„Die Befreiungen nach Absatz 1 ... gelten nicht

...

3. soweit § 34 Abs. 7, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.“

Über die weitere Entwicklung dieses Gesetzgebungsvorhabens wird zu berichten sein.

339 **g) Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto)**

Bis zum Inkrafttreten des KStG nF mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens haben auch unbeschränkt kstpfl. Vermietungsgenossenschaften und -vereine zum Schluß des Wj. ihr für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital nach § 30 aF und Abschn. 82 ff. KStR 1995 zu gliedern. Dies gilt auch, soweit die Unternehmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 von der KSt. befreit sind (Abschn. 84 KStR 1995). Wegen der Behandlung kleiner Körperschaften s. Abschn. 104 KStR (s. auch BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 56). Nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wird das gebildete verwendbare Eigenkapital innerhalb eines Übergangszeitraums von 15 Jahren bis 2016 abgewickelt. Nach diesem Abwicklungszeitraum gibt es – auch für stbefreite Vermietungsgenossenschaften/vereine – nur noch das stl. Einlagekonto (§ 27 nF).

340 **6. Verfahrensfragen**

Nach Abschaffung der besonderen StBefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen (s. Anm. 323) wird über die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 im Veranlagungsverfahren entschieden. Davor wurde der Gemeinnützigkeitsstatus durch eine besondere Anerkennungsbehörde verliehen. Ein besonderes Anerkennungsverfahren erfolgt jedoch nicht mehr. Das Veranlagungsverfahren schließt mit einem KStBescheid ab, in dem zum Ausdruck kommt, daß es sich um eine stbefreite Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. um einen stbefreiten Verein iSd. Abs. 1 Nr. 10 handelt. Da für einen VZ jeweils nur ein KStBescheid erteilt

werden kann, wird durch diesen Bescheid auch die KSt. festgesetzt, die sich bei partieller StPflcht ergibt oder die bei Ausschüttungen unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 aF anfällt. 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, EFG 1999, 1164).

Einstweilen frei.

341–349

II. Partielle Steuerbefreiung des Abs. 1 Nr. 10 Satz 1: Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf bestimmte mitgliederbezogene Wohnraumüberlassung

1. Überblick

350

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 setzt voraus, daß sich der Geschäftsbetrieb der Erwerbs-/Wirtschaftsgenossenschaft (s. Anm. 330) oder des Vereins (s. Anm. 331) auf die in Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 aufgeführten Tätigkeiten beschränkt. Ggf. ist die StBefreiung nur partiell („soweit“).

Satz 1 Buchst. a: Danach dürfen Wohnungen hergestellt oder erworben und den Mitgliedern aufgrund eines Mietvertrags oder eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrags zum Gebrauch überlassen werden.

Satz 1 Buchst. b: Begünstigt sind des weiteren Herstellung oder Erwerb und Betrieb von damit in Zusammenhang stehenden Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen, allerdings nur unter der Einschränkung, daß diese überwiegend für Mitglieder bestimmt sind und der Betrieb durch die Genossenschaft oder den Verein notwendig ist.

2. Gebrauchsüberlassung von Wohnungen oder Räumen iSd. § 15 II. WohnungsbauG (Satz 1 Buchst. a)

a) Allgemeines

351

Wohnungsgenossenschaften/-vereine können gesellschaftsrechtlich den unterschiedlichsten Zielen dienen. So gibt es solche zum Zwecke der Deckung des Raumbedarfs der Genossen (zB zur Veräußerung von Eigenheimen an die Genossen, zur Errichtung von Eigenheimen für Rechnung der Genossen, zur Förderung der Genossen als selbständige Bauherren), solche zur Beschaffung von Wohnraum für Nichtgenossen (zB von mehreren Unternehmen zur Bereitstellung von Wohnungen für ihre ArbN oder von mehreren Gemeinden, um Gemeindemitgliedern Wohnraum anbieten zu können), oder zur Verwaltung von Wohngebäuden und Wohnungen (vgl. MÜLLER, Komm. zum Erwerbs- und WirtschaftsgenossenschaftsG, 2. Aufl. 1991, 155 ff.). Aus diesem gesellschaftsrechtlich möglichen Spektrum ist nach Abs. 1 Nr. 10 kstl. unter den in Anm. 350 genannten Voraussetzungen im Kern nur die Gebrauchsüberlassung von Wohnraum an Mitglieder begünstigt.

b) Mitgliedschaft

352

Voraussetzung für die StBefreiung ist das Tätigwerden gegenüber den Mitgliedern. Beide Alternativen der StBefreiungsnorm des Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 erfordern eine Gebrauchsüberlassung an Mitglieder der Genossenschaft oder des Vereins.

Begründung der Mitgliedschaft: Wer Mitglied (Genosse) einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist, ergibt sich aus dem Genossenschaftsgesetz (vgl. BFH v. 24. 2. 1959 I 197/58 U, BStBl. III, 201). Die Mitgliedschaft entsteht durch Teilnahme an der Gründungsversammlung oder bei einem späteren Beitritt durch Abgabe einer schriftlichen Beitrittserklärung (§§ 15, 15 a GenG) und Zulassung des Beitritts durch die Genossenschaft. Nach der Zulassung ist das neue Mitglied in die Mitgliederliste nach § 30 GenG einzutragen. Die Mitgliedschaft muß während der ganzen Zeit bestanden haben, in der die Genossenschaft Geschäfte mit dem Mitglied getätigt hat. Allerdings reicht es unter Geltung des § 15 Abs. 3 GenG aF, der das Entstehen der späteren Mitgliedschaft noch an die Eintragung in das Genossenschaftsregister und die Einreichung der Beitrittserklärung durch den Vorstand beim Registergericht knüpfte, aus, wenn der Genossenschaft zum Zeitpunkt des Geschäftbeginns die Beitrittserklärung vorliegt und diese unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird (RFH v. 8. 12. 1936, RStBl. 1937, 341 sowie BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 [1016]). Entsprechendes muß auf Grundlage der §§ 15, 15 a GenG nF gelten. Nach FG Bad.-Württ. v. 14. 12. 1999, EFG 2000, 301, nrkr. liegt eine Mitgliedschaft begründende Beitrittserklärung unter Zugrundelegung wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch dann vor, wenn diese nach HaustürG zwar widerrufbar ist, der Beitretende jedoch alles in seiner Macht stehende getan hat, um den Beitrittserfolg herbeizuführen, so daß dieser nur noch von Umständen abhängig ist, auf die der Beitretende, wie bei einer kraft Gesetzes angeordneten Frist, keinen Einfluß hat. Hier sei auf den Zeitpunkt des letzten Handelns dieser Person abzustellen.

Inhalt der Mitgliedschaft: Die Mitgliedschaft ist ein persönliches Recht und nicht übertragbar. Zum Wesen der Genossenschaft gehört die persönliche Bindung an sie. Stirbt ein Mitglied, dem die Genossenschaft eine Wohnung vermietet hat, so geht die Mitgliedschaft auf die Erben über. Die Mitgliedschaft endet mit dem Schluß des Wj., in dem der Erbfall eingetreten ist (§ 77 Abs. 1 GenG). Nach diesem Zeitpunkt ist die Wohnungsvermietung dem nicht begünstigten Nichtmitgliedergeschäft zuzurechnen, es sei denn, der Erbe setzt die Mitgliedschaft des verstorbenen Genossen fort (§ 77 Abs. 2 GenG) oder ist bis dahin – ohne die Mitgliedschaft des verstorbenen Genossen fortzusetzen – Mitglied der Vermietungsgenossenschaft geworden. Aus Billigkeitsgründen wird die Wohnungsvermietung dem begünstigten Mitgliedergeschäft zugerechnet, wenn die Beitrittserklärung des Erben, der Mieter wird, bis zur Bilanzaufstellung vorliegt und diese – noch unter Geltung des § 15 Abs. 3 GenG aF – unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird (BMF v. 22. 11. 1991 aaO [1016 ff.]).

Auch juristische Personen (zB KapGes., andere Genossenschaften) oder PersGes. (zB OHG, KG) können Mitglieder sein. Die Mitgliedschaft dieser Gebilde bewirkt nicht, daß gleichzeitig auch die dahinter stehenden Anteilseigner bzw. Gesellschafter Mitglieder sind. Eine GbR kann dagegen noch nach FG München v. 9. 7. 1958, DStZ/B 1958, 445, rkr., sowie BFH v. 24. 2. 1959, BStBl. III 1959, 201, wegen fehlender Rechtspersönlichkeit nicht Mitglied einer Genossenschaft sein; in diesem Fall müßten vielmehr alle Gesellschafter selbst Mitglied werden. Gesellschaftsrechtlich wird die Außen-GbR jedoch in zunehmendem Maße für rechtsfähig erachtet, mit der Konsequenz, daß diese selbst auch Mitglied in anderen Gesellschaften werden kann (vgl. MÜLLER, Komm. zum Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaftsg, 2. Aufl. 1991, 415 f.). Den vorläufigen Schlußpunkt in dieser Entwicklung hat der BGH mit Urt. v. 29. 1. 2001 II ZR

331/00, DStR 2001, 310 mit Anm. GOETTE sowie DB 2001, 423 mit Anm. RÖMERMANN, gesetzt. Da der gesellschaftsrechtlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit keine besonderen stl. Gesichtspunkte des Normzwecks von Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 entgegenstehen, insbesondere eine Wohnung auch von zu einer GbR zusammengeschlossenen natürlichen Personen genutzt werden kann, kann sich das Steuerrecht dieser Entwicklung nicht entziehen. Allerdings wird die Mitgliedschaft auch bei der GbR auf die Gesellschaft als solche beschränkt und erstreckt sich nicht auf deren Gesellschafter. Denn anderenfalls ginge auch hier der genossenschaftsrechtliche Grundsatz der Identität von Kunde und Mitglied verloren (vgl. BGH-Beschl. v. 4. 11. 1991 II ZB 10/91, DB 1992, 468 [469]). Wer Mitglied eines Vereins ist, muß ebenfalls nach zivilrechtlichen Kriterien beurteilt werden. Maßgebend ist die jeweilige Vereinssatzung.

c) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder

353

Die Gebrauchsüberlassung kann sowohl durch rein schuldrechtlich wirkenden Mietvertrag als auch durch körperschaftlich wirkenden genossenschaftlichen Nutzungsvertrag erfolgen. Entgegen dem Wortlaut von Abs. 1 Nr. 10 (... aufgrund eines Mietvertrags oder ... eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrags ...) kann das konkrete Nutzungsverhältnis uE auch durch beide Vertragsarten zusammen geregelt werden, indem zB generelle Nutzungsprinzipien körperschaftlich, deren Konkretisierung aber schuldrechtlich geregelt werden (vgl. MÜLLER, Komm. zum Erwerbs- und WirtschaftsgenossenschaftsG, 2. Aufl. 1991, 619). Letztlich steht in den Fällen der Einweisung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder die Einweisungsverfügung dem Abschluß eines Miet- oder Nutzungsvertrags gleich (BMF v. 1. 7.1991, BStBl. I, 744; v. 21. 12. 1992, BStBl. I 1993, 166; v. 11. 12. 1996, BStBl. I 1997, 112, letztmals verlängert bis zum 31. 12. 2000 durch BMF v. 20. 4. 2000, BStBl. I, 487).

Genossenschaftlicher Nutzungsvertrag: Im Fall des genossenschaftlichen Nutzungsvertrags geht die Wohnungsüberlassung auf die Satzung zurück, wobei die sich aus der Mitgliedschaft ergebende Befugnis zur Wohnungsnutzung durch den Nutzungsvertrag in ihren Einzelheiten konkretisiert wird. Die Vorschriften des Mietrechts gelten entsprechend (vgl. MÜLLER, Komm. zum Erwerbs- und WirtschaftsgenossenschaftsG, 2. Aufl. 1991, 156 f.). Wird ein Mietvertrag geschlossen, ist dieser vom korporationsrechtlichen Verhältnis grds. unabhängig. Allerdings wird er nach den Grundsätzen von Treu und Glauben vom Mitgliedschaftsverhältnis überlagert (vgl. MÜLLER aaO 617).

Mietvertrag: Auch beim Mietvertrag ist die StFreiheit auf den Leistungsaustausch mit dem nutzenden Mitglied beschränkt. Dies bedeutet grundsätzlich, daß der Mietvertrag mit einem Genossenschaftsmitglied abgeschlossen werden muß, dem die Wohnung auch zum Gebrauch überlassen worden ist (BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 17). Nur aus Billigkeitsgründen wird in folgenden Fällen von der Einhaltung dieser die Geschäftstätigkeit eingrenzenden Anforderungen abgesehen:

- ▷ Der Ehegatte des Mieters ist Mitglied der Genossenschaft (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 17).
- ▷ Stirbt ein Mitglied, dem die Genossenschaft eine Wohnung vermietet hat, so geht die Mitgliedschaft auf die Erben über. Die Mitgliedschaft endet mit dem Schluß des Wj., in dem der Erbfall eingetreten ist (§ 77 Abs. 1 GenG). Nach diesem Zeitpunkt ist die Wohnungsvermietung dem nicht begünstigten Nichtmitgliedergeschäft zuzurechnen, es sei denn der Erbe setzt die Mitgliedschaft des verstorbenen Genossen fort (§ 77 Abs. 2 GenG) oder ist bis dahin – ohne

die Mitgliedschaft des verstorbenen Genossen fortzusetzen – Mitglied der Vermietungsgenossenschaft geworden. Aus Billigkeitsgründen wird die Wohnungsvermietung dem begünstigten Mitgliedergeschäft zugerechnet, wenn die Beitrittsklärung des Erben, der Mieter wird, bis zur Bilanzaufstellung vorliegt und diese – noch unter Geltung des § 15 Abs. 3 GenG aF – unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 20).

- ▷ Einer Vermietungsgenossenschaft, die am 31. 12. 1989 als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen anerkannt war, kann die StBefreiung gewährt werden, wenn zB Bund, Länder, Gemeinden, Kirchen oder Unternehmen für Mieter Genossenschaftsanteile erwerben und halten. Auf die Voraussetzung, daß die Genossenschaft den Miet- oder Nutzungsvertrag mit demjenigen abschließt, der die Wohnung tatsächlich nutzt, kann aber auch in diesen Fällen nicht verzichtet werden (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 21).
- ▷ Durch übliche Untermietverhältnisse (zB die Untervermietung von Räumen an Studenten) wird die StBefreiung nicht ausgeschlossen (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 22).
- ▷ Wenn juristische Personen des öffentlichen Rechts für Aus- und Übersiedler sowie Asylbewerber und Obdachlose Genossenschaftsanteile erwerben und halten und den Miet- oder Nutzungsvertrag mit der Genossenschaft abschließen. Für Vermietungsvereine gilt entsprechendes (BMF v. 1. 7.1991, BStBl. I, 744; v. 21. 12. 1992, BStBl. I 1993, 166; v. 11. 12. 1996, BStBl. I 1997, 112, letztmals verlängert bis zum 31. 12. 2000 durch BMF v. 20. 4. 2000, BStBl. I, 487).

354 d) Herstellung oder Erwerb von Wohnraum

Gegenstand der Gebrauchsüberlassung sind Wohnungen oder Räume in Wohnheimen iSd. § 15 II. WohnungsbauG, soweit sie von der Genossenschaft bzw. dem Verein hergestellt oder erworben wurden.

Zum Wohnungsbegriff s. § 10 e EStG Anm. 53 ff. Zu den Wohnungen gehören auch Zubehörräume (Garagen, Keller, Speicher, Bodenräume), wenn sie zusammen mit den Wohnungen genutzt werden. Die Vermietung von Einzel-, Sammel-, Tiefgaragen- oder Stellplätzen ist auch dann als Vermietung eines Zubehörraums anzusehen, wenn unterschiedliche Mietverträge über die Vermietung der Wohnung und des Zubehörraums bestehen. Die Vermietung eines Zubehörraums wird entsprechend der zugehörigen Wohnungsvermietung dem begünstigten oder nicht begünstigten Bereich zugerechnet. Im Rahmen einer begünstigten Wohnungsvermietung liegt ein begünstigtes Geschäft auch vor, wenn der Garagen- bzw. der Stellplatz an ein im Haushalt lebendes Familienmitglied vermietet worden ist. Die Vermietung eines Garagen- oder Stellplatzes an Außenstehende ist dagegen ein nicht begünstigtes Geschäft (BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 23).

Die Vermietung von Wohnungen zu Ferienzwecken an Mitglieder ist begünstigt, wenn die Vermietungstätigkeit als Vermögensverwaltung anzusehen ist und keinen gewerblichen Charakter angenommen hat. Wegen der Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung s. R 137 Abs. 3 EStR (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 24).

Herstellung oder Erwerb: Die Wohnungen oder Räume iSd. § 15 II. WohnungsbauG müssen von der Vermietungsgenossenschaft oder dem Vermietungsverein hergestellt oder erworben worden sein. Deren Verschaffung zB durch Miete, Pacht, Nießbrauch oder Treuhandverhältnis ist dabei nicht als

Erwerb iSd. Abs. 1 Nr. 10 anzusehen (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 16). Erforderlich ist der Eigentumserwerb.

3. Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Satz 1 Buchst. b)

355

Eine Vermietungsgenossenschaft oder ein Vermietungsverein ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b KStG auch stbefreit, soweit im Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen hergestellt oder erworben und betrieben werden, wenn diese Einrichtungen überwiegend für Mitglieder und deren zum Haushalt gehörende Angehörige bestimmt sind und der Betrieb durch Verein/Genossenschaft notwendig ist. Die in diesem Zusammenhang erforderlichen begrifflichen Klärungen hat die FinVerw. unter Rückgriff auf die bisherige Praxis nach dem WGG im Einführungsschreiben BMF v. 22. 11. 1991 (BStBl. I, 1014) unter Tz. 25 ff. teilweise vorgenommen.

Gemeinschaftsanlagen: Nach BMF aaO sind Gemeinschaftsanlagen bauliche Anlagen, die für Wohnungen errichtet werden und anstelle der üblicherweise zur Wohnungsnutzung gehörenden Einzelanlagen den Wohnungsberechtigten zur gemeinsamen Benutzung dienen. Dazu gehören zB gemeinsame Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenanlagen, Badeeinrichtungen sowie Gemeinschaftsgebäude für Wohnsiedlungen (vgl. § 8 Abs. 2 der bis zum 31. 12. 1989 geltenden WGGDV).

Folgeeinrichtungen sind bauliche Anlagen, die für eine größere Anzahl von zusammenhängenden Wohnungen notwendig sind, um die bildungsmäßige, soziale oder verwaltungsmäßige Betreuung zu gewährleisten. Dazu gehören zB Kindertagesstätten, Kindergärten und Lesehallen (vgl. § 8 Abs. 3 der bis zum 31. 12. 1989 geltenden WGGDV).

Überwiegende Bestimmung für Mitglieder: Die StBefreiung wird nicht dadurch eingeschränkt, daß Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen auch von Nichtmitgliedern in Anspruch genommen werden. Nach dem Gesetzeswortlaut müssen diese Einrichtungen jedoch überwiegend für Mitglieder bestimmt sein. Laut BMF hingegen darf die Nutzung für die Nichtmitglieder nicht überwiegen (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 28). Offen bleibt in jedem Falle die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „überwiegend“. Maßgebend könnten sein die Anzahl der Wohnungen, die Höhe der Entgelte oder die tatsächliche Nutzung. Nach JOST in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 5 Rn. 75 soll primär auf das Maß der tatsächlichen Nutzung und nur hilfsweise auf andere sinnvolle Kriterien wie zB die Entgelthöhe abgestellt werden. UE spricht hiergegen aber neben den praktischen Schwierigkeiten die im Begriff „Bestimmung“ beinhaltet subjektive Vorgabe des Gesetzgebers.

Notwendigkeit des Betriebs: Ebenfalls im Einführungsschreiben nicht geregelt ist, wann der Betrieb der Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen notwendig ist. Auch insofern ist deshalb auf die begrifflichen Klärungen zum früheren WGG zurückzugreifen. Nach § 8 WGGDV ist dies insbesondere dann der Fall, wenn ein anderer Betreiber nicht oder nur zu wesentlich ungünstigeren wirtschaftlichen Bedingungen gefunden werden könnte (s. auch JOST in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 5 Rn. 78 und 124).

Die Anlage/Einrichtung kann im übrigen auch von einem Dritten betrieben werden. Denn nach Auffassung der FinVerw. setzt die StFreiheit nicht voraus, daß Genossenschaft oder Verein im eigenen Namen und für eigene Rechnung den Nutzenden gegenüber selbst tätig werden (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz 29).

III. Ausschluß der Steuerbefreiung durch bestimmte nicht begünstigte Tätigkeiten

356 1. Grundsatz

Nach Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 ist die StBefreiung ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus den im Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 vH der gesamten Einnahmen übersteigen. Die Abgrenzung zwischen insofern nach Satz 1 begünstigten und den nicht begünstigten Tätigkeiten ist deshalb für die Anwendung der Norm von entscheidender Bedeutung. Zur nicht abschließenden Abgrenzung von begünstigten und nicht begünstigten Geschäften durch die FinVerw. s. BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 38 ff.

357 2. Begünstigte Geschäfte

Geschäfte, die zur Abwicklung der begünstigten Tätigkeiten notwendig sind und die im Rahmen der begünstigten Tätigkeiten erfolgen, sind ebenfalls begünstigt. Einnahmen aus solchen Geschäften fallen deshalb nicht unter die 10-vH-Grenze.

Zu den begünstigten Geschäften gehören zB:

- ▷ der Verkauf von nicht mehr benötigtem Inventar aus dem begünstigten Bereich;
- ▷ die Veräußerung von Betriebsgrundstücken oder von Teilen von Betriebsgrundstücken aus dem begünstigten Bereich. Der Verkauf von bebauten oder unbebauten Grundstücken ist aber nicht begünstigt, wenn der Grundstückshandel gewerblichen Charakter annimmt und deshalb insoweit die Merkmale eines Gewerbebetriebs gegeben sind. Dabei gelten nach BMF Schreiben v. 8. 7. 1999 IV C 6 – S-2730 – 8/99 an den GdW in den neuen Bundesländern für Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Privatisierungspflicht nach § 5 Altschuldenerhilfe-Gesetz (AHG) die folgenden Besonderheiten:

„Die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist, beurteilt sich nach den Grundsätzen im BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1990 (BStBl. I, 884). Ein gewerblicher Grundstückshandel kann nicht schon deshalb generell verneint werden, weil die Grundstücksverkäufe im Rahmen der Veräußerungsaufgabe des Altschuldenerhilfe-Gesetzes gesetzlich erzwungen worden sind.

Bei der Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 1990 sind folgende Fälle zu unterscheiden:

Verkauf von Wohnungen im Rahmen des § 5 AHG ohne Modernisierung vor Veräußerung

Die 10-Jahresfrist i. S. der Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 1990 ist regelmäßig überschritten, so dass ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist. Die betroffenen Vermietungsgenossenschaften sind in den meisten Fällen mit denen in der ehemaligen DDR identisch. Bei Genossenschaften fand aufgrund des Einigungsvertrages eine Vermögensübertragung hinsichtlich der Wohnungen statt. Faktisch wurden aber auch in der Zeit der ehemaligen DDR die im „Volkseigentum“ stehenden Wohnungen bereits von den betreffenden Vermietungsgenossenschaften genutzt (faktisches Eigentum). Aus diesem faktischen Eigentum wurde aufgrund des Einigungsvertrages bürgerlich-rechtliches Eigentum der Vermietungsgenossenschaften. Wegen des gesetzlichen Übergangs der Wohnungen in das Eigentum der Vermietungsgenossenschaften ist die Zeitspanne, in der nur faktisches Eigentum vorlag, wie eine Zeitspanne zu behandeln, in der bürgerlich-rechtliches Eigentum gegeben ist.

Verkauf von Wohnungen im Rahmen des § 5 AHG mit Modernisierung vor Veräußerung

In diesen Fällen ist nach Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 1990 zu beurteilen, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Danach ist ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen, wenn der Eigentümer vor Veräußerung der Grund-

stücke „in erheblichem Umfang für Modernisierungsmaßnahmen investiert, die zu einem Verkehrsgut anderer Marktgängigkeit führen.“

Wie ich Ihnen bereits mit Schreiben vom 1. Oktober 1993 - IV B 7-S 2730-12/93 – mitgeteilt habe, werden aus Billigkeitsgründen die Einnahmen aus Grundstücksgeschäften im Rahmen der Privatisierungspflicht gemäß § 5 AHG, die nach den vorstehenden Ausführungen als Einnahmen aus gewerblichem Grundstückshandel anzusehen sind, nicht auf die 10 %-Grenze des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG angerechnet, soweit die Grundstücke vor dem 31. 12. 2003 veräußert werden. Etwaige Gewinne aus den als gewerblich anzusehenden Grundstücksgeschäften sind jedoch zu versteuern. Ihrem weitergehenden Antrag, mit Sicht auf die besonderen Umstände eine Besteuerung der gewerblichen Grundstücksgeschäfte im Rahmen der Veräußerungsaufgabe des AHG nicht vorzunehmen, kann ich leider nicht entsprechen.

Mieternahe Formen der Privatisierung im Hinblick auf die Privatisierungspflicht nach § 5 Abs. 1 AHG
Auf Ihren Antrag vom 19. Januar 1996 wird die Billigkeitsregelung im Sinne des BMF-Schreibens vom 1. Oktober 1993 – IV B 7 - S 2730-12/93 – auch auf sogenannte Zwischenerwerbsmodelle ausgedehnt, soweit eine Veräußerung der Wohnungen an die Mieter vor dem 31. Dezember 2003 erfolgt und damit die Zielsetzung des AHG verwirklicht wird. Das bedeutet für die hintereinander geschalteten Veräußerungsvorgänge: Bei jedem Veräußerungsvorgang ist zu prüfen, ob ein gewerblicher Grundstückshandel im Sinne des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 1990 (BStBl. I S. 884) vorliegt. Die Einnahmen aus der Veräußerung der Grundstücke im Rahmen der Privatisierungspflicht gemäß § 5 AHG, die als Einnahmen aus gewerblichem Grundstückshandel anzusehen sind, werden bei Veräußerungen vor dem 31. Dezember 2003 nicht auf die 10 %-Grenze des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG angerechnet. Etwaige Gewinne aus den als gewerblich anzusehenden Grundstücksgeschäften sind jedoch zu versteuern.

Erbbaurechte oder Wohnungserbbaurechte nach § 30 Wohnungseigentumsgesetz

Nach dem Gesetz zur Änderung des AHG vom 21. November 1996 (BGBl. I, 1780) stehen einer Veräußerung nach § 5 Abs. 1 AHG Erbbaurechte oder Wohnungserbbaurechte nach § 30 Wohnungseigentumsgesetz gleich, wenn diese nach dem 31. Dezember 1996 mit einer Dauer von mindestens 75 Jahren begründet oder übertragen werden.

Die Einräumung von Erbbaurechten ist nach Tz. 42 des BMF-Schreibens vom 22. November 1991 den nicht begünstigten Geschäften zuzuordnen.

Die Billigkeitsregelung im Sinne des BMF-Schreibens vom 1. Oktober 1993 ist auf die Einnahmen aus der Einräumung von Erbbaurechten oder Wohnungserbbaurechten im Sinne des § 5 Abs. 1 AHG entsprechend anzuwenden.“

- ▷ die Anlage liquider Mittel, die entsprechend der Instandhaltungs- und Investitionsplanung mittelfristig (bis zu fünf Jahren) bereitgehalten werden müssen. Im Rahmen der Instandhaltungs- und Investitionsplanung dürfen nur Mittel angelegt werden, die aus der begünstigten Vermietung von Wohnungen stammen (s. auch BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 41 und FG Köln v. 28. 7. 1999, EFG 2000, 33, rkr.);
- ▷ die vorübergehende Verpachtung von Grundstücken, die in naher Zukunft für den Bau von Mietwohnungen vorgesehen sind, wenn diese überwiegend für Mitglieder bestimmt sind.

Zu den begünstigten Geschäften gehören zB auch die folgenden Geschäfte, wenn sie im Rahmen einer begünstigten Wohnungsvermietung anfallen:

- ▷ die Annahme und verzinsliche Anlage von Mietkautionen für vermietete Wohnungen;
- ▷ die Annahme von Baukostenzuschüssen, Aufwendungszuschüssen und sonstigen Baufinanzierungsmitteln;
- ▷ die Ersatzleistungen der Versicherungsunternehmen für von der Vermietungsgenossenschaft abgeschlossene Versicherungsverträge über Schäden durch Feuer, Glasbruch, Wassereintrich, Sturm, Hagel o. ä.;
- ▷ die Abwicklung von Bergschäden.

Die entsprechend der Instandhaltungs- und Investitionsplanung (vgl. BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 39 dritter Spiegelstrich) angelegten liquiden Mittel werden der begünstigten Tätigkeit zugeordnet, wenn

- ▷ die Vermietungsgenossenschaft bei Eintritt in die Besteuerung als Vermietungsgenossenschaft und sodann zum Ende eines jeden Wj. (zum Bilanzstichtag) eine detaillierte Instandhaltungs- und Investitionsplanung erstellt,
- ▷ das Planungsvorhaben und das Planungsvolumen angemessen sind,
- ▷ Planungsvorhaben und Planungsvolumen jährlich an die aktuellen Gegebenheiten angepasst werden und

▷ die liquiden Mittel aus der begünstigten Wohnungsvermietung stammen. Nicht begünstigt ist die Anlage liquider Mittel, die aus nicht begünstigten Tätigkeiten stammen oder die dem nicht begünstigten Bereich zuzurechnen sind.

Liegen die im Rahmen der Instandhaltungs- und Investitionsplanung begünstigten liquiden Mittel zum jeweiligen Bilanzstichtag unter dem Planungsvolumen, sind die gesamten Beträge begünstigt. Erträge und Einnahmen im Zusammenhang mit der Anlage dieser Mittel fallen insgesamt in den begünstigten Bereich.

Liegen die im Rahmen der Instandhaltungs- und Investitionsplanung begünstigten liquiden Mittel zum jeweiligen Bilanzstichtag über dem Planungsvolumen, sind nur jeweils die anteiligen Beträge begünstigt. Der übersteigende Betrag ist dem nicht begünstigten Bereich zuzuordnen. Die jeweils anteiligen Erträge können durch Ansatz einer kalkulatorischen Durchschnittsverzinsung errechnet und anteilig nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag aufgeteilt werden. Die Einnahmen aus diesen Anlagen sind jeweils anteilig dem begünstigten und nicht begünstigten Bereich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zuzurechnen.

358 **3. Nicht begünstigte Geschäfte**

Nicht zu den begünstigten Geschäften gehören dagegen zB:

- ▷ der Verkauf von Wirtschaftsgütern aus dem nicht begünstigten stpfl. Gewerbebetrieb (vgl. BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 31);
- ▷ die Finanzierung von Mieterzeitschriften durch Anzeigen Dritter;
- ▷ die Einräumung von Erbbaurechten;
- ▷ die Durchführung von Reparaturen, zu denen vertraglich die Mieter verpflichtet sind. Das gilt insbesondere, wenn die Vermietungsgenossenschaft hierzu eigene Handwerker einsetzt. Werden die Reparaturen dagegen von fremden Handwerksbetrieben durchgeführt und den Mietern höchstens die dem Wohnungsunternehmen durch die Beschäftigung der fremden Handwerksbetriebe entstandenen Kosten berechnet, ist die Tätigkeit den begünstigten Geschäften zuzurechnen, wenn sie im Rahmen einer begünstigten Wohnungsvermietung erfolgt. Aus Billigkeitsgründen wird die Durchführung von Reparaturen durch fremde Handwerksbetriebe gegen Kostenerstattung im Rahmen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2–4 GewStG nicht den für die erweiterte Kürzung schädlichen Geschäften zugerechnet;
- ▷ bei Vermietungsgenossenschaften mit Spareinrichtungen die Anlage von Spareinlagen.

Nicht begünstigt ist auch die Beteiligung an einem anderen Unternehmen (Körperschaften oder PersGes.), auch wenn es sich hierbei um eine zum Zweck der Auslagerung schädlicher Aktivitäten gegründete Tochtergesellschaft handelt (vgl. auch BFH v. 30. 6. 1971 I R 57/70, BStBl. II, 753 und FG Ba.-Württ. v. 14. 5. 1987, EFG 1988, 88, rkr.).

Wegen einer Beteiligung im Jahre 1990 in den Fällen des Antrags nach § 54 Abs. 4 idF des StRefG 1990 = § 34 Abs. 4 KStG nF vgl. BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 2 ff.

Die Wirtschaftsgüter der Vermietungsgenossenschaft sind nach den allgemeinen Grundsätzen dem begünstigten und dem nicht begünstigten Bereich zuzuordnen (vgl. Abschn. 13 b, 14 und 14 a EStR). Bei Vermietungsgenossenschaften mit Spareinrichtungen sind die Mittel der Spareinrichtung dem nicht begünstigten Bereich zuzurechnen. Die Verbindlichkeiten, insbesondere die objektgebundenen Kredite und die Betriebsmittelkredite sind dem begünstigten und nicht begünstigten Bereich nach objektiven Gesichtspunkten direkt zuzuordnen. Ist eine direkte Zuordnung nicht möglich, sind die Fremdmittel den beiden Bereichen nach einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab anteilig zuzuordnen (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 43).

Ebenfalls zu den nicht begünstigten Tätigkeiten gehört die Abwicklung von Geschäften, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsrecht zulässig waren. So führen Vermietungsgenossenschaften aufgrund langfristiger Verträge zum Teil Tätigkeiten aus, die nach den bis zum 31. 12. 1989 geltenden gesetzlichen Vorschriften zulässig waren, nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 aber unter die 10-vH-Grenze fallen. Es handelt sich zB um Verträge über

- die Verwaltung von Mietwohnungen (vgl. § 7 Abs. 2 WGGDV),
- die Verwaltung von Eigentumswohnungen,
- die Überlassung von Räumen für Gewerbebetriebe oder
- die Vorbereitung oder Durchführung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen (§ 29 a WGG).

Hinweis: Es war den Unternehmen nicht immer möglich, diese Verträge bis zum 31. 12. 1989 – in den Antragsfällen nach § 54 Abs. 4 idF des StReformG 1990 = § 34 Abs. 4 nF bis zum 31. 12. 1990 (vgl. BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 2–10) – abzuwickeln oder sich aus ihnen zu lösen. Aus Billigkeitsgründen braucht deshalb die StBefreiung der Vermietungsgenossenschaften für die Jahre 1990 und 1991 – in den Antragsfällen nach § 54 Abs. 4 idF des StReformG 1990 = § 34 Abs. 4 nF für die Jahre 1991 und 1992 – nicht in vollem Umfange versagt zu werden, wenn die 10-vH-Grenze nur wegen der Durchführung solcher langfristiger Verträge überschritten wird. Voraussetzung ist jedoch, daß die Verträge vor dem 2. 8. 1988 (= Tag der Verkündung des StReformG 1990) abgeschlossen sind und nach dem WGG zulässig waren. Der Gewinn aus dieser Tätigkeit ist jedoch zu versteuern (s. BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 46 f).

Einstweilen frei.

359

4. Konkretisierung der 10-vH-Ausschlußgrenze

360

Partielle Steuerbefreiung als Regelfall: Gesellschaftsrechtlich muß nicht jedes einzelne Geschäft den in der Satzung niedergelegten Zwecken dienen. Es reicht, wenn das Geschäft innerhalb des durch die Satzung vorgegebenen Rahmens sinnvoll und sachlich angemessen ist. Demgemäß kann die Körperschaft gesellschaftsrechtlich in sehr weitem Umfang in Gewinnerzielungsabsicht tätig werden. Aus Wettbewerbsgründen darf jedoch nicht das gesamte gesellschaftsrechtlich mögliche Tätigkeitsspektrum nach Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 privilegiert sein. Insoweit führt Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 zu einer partiellen StBefreiung als Regelfall.

Einnahmenbezogene 10-vH-Grenze als Ausschlußgrund: Nach Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 ist allerdings die StBefreiung ausgeschlossen, wenn die Einnahmen der Vermietungsgenossenschaft aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten

10 vH der gesamten Einnahmen übersteigen. In diesem Fall ist das Einkommen aus der gesamten Geschäftstätigkeit zu versteuern. Allerdings ist für die VZ 1991 und 1992 für die Abwicklung von nach dem WGG zulässigen Geschäften auf die Billigkeitsregelung in BMF v. 22. 11. 1991, BStBl. I, 1014 Tz. 46 zu verweisen. Weitere Billigkeitsregelungen bestehen für die neuen Bundesländer im Rahmen des § 5 Abs. 1 AHG für den Verkauf von Wohnungen, Zwischenerwerbsmodelle und die Begründung oder Übertragung von Erbbaurechten und Wohnungsbaurechten (BMF v. 8. 7. 1999, s. Anm. 357). Hinzu kommt die Begünstigung zur Anpassung der Wohnungsunternehmen im Beitrittsgebiet an die Rahmenbedingungen für stbefreite Vermietungsgenossenschaften. Im BMF-Schreiben v. 1. 10. 1993 IV B 7 – S 2730 - 12/93 an den GdW wird hierzu ausgeführt:

„Die gewachsenen Geschäftsstrukturen der Wohnungsgenossenschaften im Beitrittsgebiet entsprechen nach Ihren Angaben bei der weitaus überwiegenden Zahl nicht den erforderlichen Voraussetzungen, um die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG in Anspruch nehmen zu können. Die Wohnungsgenossenschaften erzielen als Ausfluß der damaligen politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse in der ehemaligen DDR und aufgrund langfristiger Verträge auch Einnahmen aus nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG nichtbegünstigten Tätigkeiten. Zu diesen nichtbegünstigten Tätigkeiten rechnen nach Ihren Angaben z. B.

- Regiebetriebe und Lagerhaltungen, die zur Kapazitätsauslastung auch Leistungen für Dritte erbringen müssen,
- Wärmelieferungen an Dritte,
- Verwaltung von Wohnungsbeständen für Kommunen bzw. nach Enteignung während der Zeit der Zwangswirtschaft,
- die Überlassung von Räumen für Gewerbebetriebe wegen der unterschiedlichen Rechtslage (Mietpreisbindung) für Wohnungs- und Gewerbetrauten

Entsprechend der Regelung in Tz. 47 des BMF-Schreibens vom 22. November 1991 – IV B 7 - S 2730 - 24/91 - (BStBl I S. 1014) ist aus Billigkeitsgründen die Steuerbefreiung für die Wohnungsgenossenschaften im Beitrittsgebiet nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG für die Jahre 1991 bis 1994 nicht in vollem Umfang zu versagen, wenn die 10 v.H.-Grenze nur wegen der Einnahmen aus den o.g. nichtbegünstigten Tätigkeiten überschritten wird. Voraussetzung ist jedoch, daß die Verträge für die in dem ersten bis dritten Spiegelstrich genannten Geschäfte vor dem 3. Oktober 1990 abgeschlossen worden sind. Der Gewinn aus diesen Tätigkeiten ist allerdings zu versteuern.“

Nach all diesen Billigkeitsregelungen bleibt es trotz Überschreitens der 10-vH-Grenze wegen der aufgeführten schädlichen Einnahmen, ggf. unter Beachtung weiterer Voraussetzungen, ansonsten bei der StFreiheit. Nur die schädlichen Einnahmen sind zu versteuern.

Zur Abgrenzung führt die FinVerw. weiter aus:

„Betragen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten nicht mehr als 10 v.H. der gesamten Einnahmen, ist die Genossenschaft nur hinsichtlich der nicht begünstigten Tätigkeiten steuerpflichtig; im übrigen bleibt die Steuerfreiheit erhalten. Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Gewerbebetrieb.

Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung. Der Zufluß i. S. von § 11 EStG ist nicht maßgebend, weil der gewerbliche Gewinn einer Vermietungsgenossenschaft nach § 5 EStG ermittelt wird. Die Einnahmen sind im begünstigten und nicht begünstigten Bereich nach den gleichen Grundsätzen zu ermitteln.

Nach dem BFH-Urteil vom 22. Juli 1988 (BStBl II, 995) lehnt sich die Rechtsprechung für die Umschreibung der gesetzlich nicht definierten Betriebseinnahmen an die Begriffsbestimmung des § 8 Abs. 1 EStG an. Danach sind als Betriebseinnahmen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert anzusehen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Diese Definition ist auch für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich von Bedeutung.

Danach gehören zu den Einnahmen z. B. auch

- Einnahmen aus der Abtretung, dem Verkauf und der Einlösung (Rückzahlung bei Fälligkeit) von Wertpapieren,
- Einnahmen aus der Rückzahlung von Darlehen und anderen Ausleihungen mit einer Gesamtlaufzeit von über einem Jahr.

Die Umschichtung von Barmitteln in Kontokorrentmittel oder andere kurzfristige Geldanlagen mit einer Gesamtlaufzeit bis zu einem Jahr und umgekehrt führt nicht zu Einnahmen. Allerdings sind die Zinseinnahmen aus Kontokorrentguthaben und den kurzfristigen Geldanlagen als Einnahmen zu erfassen.

Wertänderungen in Betriebsvermögen sind keine Betriebseinnahmen.

Beispiele:

- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen,
- Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgewertete Forderungen,
- Auflösung aktivisch abzusetzender Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen.

Ob die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten innerhalb der 10-vH-Grenze liegen, ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu prüfen. Der Wortlaut der Befreiungsvorschrift und der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung lassen es nicht zu; auf die Verhältnisse im Durchschnitt mehrerer Jahre abzustellen (BMF v. 22. 11. 1991 aaO, Tz. 30 ff.).“

Einzelfragen der Einnahmenermittlung: Bei der Beteiligung an einer Körperschaft sind bis zur Geltung des Halbeinkünfteverfahrens als Einnahmen die Gewinnausschüttung zuzüglich der darauf entfallenden anrechenbaren KSt. anzusehen.

Bei der Beteiligung an einer PersGes. sind die anteiligen Einnahmen der PersGes. anzusetzen, nicht der sich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ergebende Gewinnanteil. Denn letztere Bemessungsgrundlage böte Manipulationsspielraum. Die entsprechenden Informations- und Einsichtsrechte ergeben sich zT aus der Rspr., jedenfalls aber aus § 716 BGB sowie §§ 118, 166 HGB.

Die Aufdeckung stiller Reserven nach § 13 Abs. 5 erhöht zwar das zu versteuernde Einkommen; bei dem Vergleich der Einnahmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 bleibt der Betrag der aufgedeckten Reserven aber unberücksichtigt (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 45).

Auch im Verhältnis der Genossenschaft zu deren Mitgliedern sind verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen möglich (s. BFH v. 21. 9. 1989 IV R 115/88 und v. 11. 10. 1989 I R 208/85, BStBl. II 1990, 86 und 88). Weder im Gesetz noch im Einführungsschreiben des BMF v. 22. 11. 1991 aaO ist jedoch ausdrücklich geregelt, ob diese bei Ermittlung der 10-vH-Grenze zu berücksichtigen sind. UE ergibt sich eine entsprechende Ansatzpflicht bereits aus der wettbewerbspolitischen Zielsetzung der 10-vH-Regel (s. BTDrucks. 11/2536, 88), da die Genossenschaft anderenfalls im Vergleich zum Wettbewerber zB billigere Leistungen abgeben könnte, ohne daß hiervon die Sperre des Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 berührt würde. Im Ergebnis ebenso JOST in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 5 Rn. 87 ff. mit weiteren Einzelheiten zur Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung/verdeckten Einlage.

Entsprechendes gilt für Vermietungsvereine (s. BMF v. 14. 8. 1987, BStBl. I, 631; BFH v. 9. 8. 1989, BStBl. II 1990, 237; WASSERMAYER, FR 1990, 1).

Die Erhebung der Kostenmiete iSd. § 13 WGGDV, die von der ortsüblichen Vergleichsmiete abweicht, führt auch nach Aufhebung des WGG grundsätzlich nicht zur Annahme einer vGA. Die Überlassung von Wohnungen zu einem unter der Vergleichsmiete liegenden Mietpreis hat ihre Ursache in diesen Fällen nicht in dem Mitgliedschaftsverhältnis (vgl. auch BFH v. 7. 12. 1988, BStBl. II

1989, 248). VGA sind jedoch anzunehmen, wenn Nichtmitgliedern höhere Mieten berechnet werden als Mitgliedern (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 52).

Vermietungsvereine können im Gegensatz zu Vermietungsgenossenschaften auch andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb erzielen. Die gesamte nicht begünstigte gewerbliche Tätigkeit stellt dabei einen einheitlichen stpfl. Gewerbebetrieb dar, für den die 10-vH-Grenze gilt. Wird der gewerbliche Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG ermittelt oder gehören die Einnahmen zu einer anderen Einkunftsart, ist, anders als bei den Vermietungsgenossenschaften (s. BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 32), der Zufluß iSv. § 11 EStG maßgebend (BMF v. 22. 11. 1991 aaO Tz. 50).

Zu weiteren Einzelheiten der Einkommensermittlung s. DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 5 Rn. 93 ff.

361–369 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 11 aF: Organe der staatlichen Wohnungspolitik

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.
Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

1. Rechtsentwicklung

370

Die Vorschrift hat die KStBefreiung für Organe der staatlichen Wohnungspolitik geregelt; sie ist zwischenzeitlich ersatzlos aufgehoben worden.

KStDV 1968 v. 26. 3. 1969 (BGBl. I, 270): Die StBefreiung für Organe der staatlichen Wohnungspolitik wurde in § 8 Ziff. 2 eingeführt.

KStG 1977 v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Die ursprünglich in § 8 Ziff. 2 KStDV enthaltene Regelung wurde als § 5 Abs. 1 Nr. 11 in das Gesetz übernommen und um einen Hinweis in Satz 1 auf betriebswirtschaftlich und organisatorisch getrennte Teile von Unternehmen sowie einen neuen Satz 2 ergänzt.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Durch das StReformG 1990 wurde die StFreiheit der Wohnungs- und Siedlungsunternehmen aus wohnungs- und wettbewerbspolitischen Gründen (vgl. Anm. 324) eingeschränkt. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz und die zu diesem ergangene Durchführungsverordnung wurden in der Folge aufgehoben, da die hierin den Unternehmen auferlegten vermögensmäßigen, sozial- und wohnungspolitischen Bindungen nach dem Wegfall der umfassenden Befreiung von Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer als nicht mehr gerechtfertigt angesehen wurden (BTDrucks. 11/2157, 209 f.). Im Zuge dieser Änderungen wurde auch die auf dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz aufbauende StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 11 mit Wirkung ab VZ 1990 – auf Antrag ab VZ 1991 – gestrichen (vgl. auch Anm. 323).

2. Früherer Regelungsinhalt

371

Nach Abs. 1 Nr. 11 aF waren Unternehmen oder Unternehmensteile von der KSt. befreit, die auf Grundlage des WGG und der WGGDV als Organe der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt waren. Dies waren ganz oder überwiegend mit wohnungswirtschaftlichen Aufgaben befaßte juristische Personen (Kreditinstitute, Verband des Wohnungs- und Siedlungswesens, Beamten-Heimstättenwerk, Heimstätten und Siedlungsunternehmen), an denen Bund und/oder Länder ab 51 vH des Grund- oder Stammkapitals beteiligt waren. Der Staat bediente sich ihrer zur Erfüllung wohnungspolitischer Ziele.

Die stl. Vergünstigung war an die Anerkennung als Organ der staatlichen Wohnungspolitik geknüpft. Die Entscheidung der Anerkennungsbehörde war für die Steuerbehörden bindend. Solange ein Unternehmen als Organ der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt war, konnte die Steuervergünstigung beansprucht werden, selbst wenn zu befürchten stand, daß das Unternehmen steuerschädliche Geschäfte tätigte. In einem solchen Fall hatten die Steuerbehörden allerdings die Möglichkeit, die Entziehung der Anerkennung nach §§ 19, 20 WGG zu beantragen (§ 28 Abs. 5 WGG).

Einstweilen frei.

372–389

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 12: Gemeinnützige Siedlungsunternehmen

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rhein.

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

390 1. Überblick

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

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

391 2. Rechtsentwicklung

KStDV 1968 v. 26. 3. 1969 (BGBl. I, 270): Gem. § 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, 2597; BStBl. I, 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, 1093; BStBl. I, 224): Der Geltungsbereich der Nr. 12 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 – auf Antrag ab 1991 – eingeschränkt. Grundsätzlich gilt die StBefreiung zwar immer noch partiell für die begünstigten Tätigkeiten iSv. Nr. 12 Satz 1. Sie entfällt jedoch nunmehr nach der Neufassung insgesamt, wenn die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten die Einnahmen aus den begünstigten Tätigkeiten übersteigen (Satz 2).

392 3. Begünstigte Unternehmen (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 Ergebnis der Erörterungen zum StReformG 1990 wurde es jedoch als für die Erreichung der wohnungs- und wettbewerbspolitischen Zielsetzung der Gesetzesänderung ausreichend angesehen, ausdrücklich nur den Wohnungsbau von der Privilegierung des Abs. 1 Nr. 12 auszunehmen (BTDrucks. 11/2536, 63 und 89) und die Vorschrift zur Unterstützung des Strukturwandels im ländlichen Bereich ansonsten beizubehalten (vgl. Abschn. 15 Satz 3 KStR).

Von der KSt. befreit sind deshalb die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen iSd. Reichssiedlungsgesetzes und iSd. Bodenreformgesetze der Länder insoweit, als sie im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen durchführen (Abschn. 15 Satz 1 KStR). Diese Maßnahmen sind auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen sind (Abschn. 15 Satz 2 KStR). Alle anderen Tätigkeiten außerhalb des Bereichs von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen sind nicht privilegiert (Abschn. 15 Satz 5 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 (Abschn. 15 Satz 3 KStR).

Die Durchführung umfaßt alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahmen dienen, insbesondere auch die erforderliche Landbeschaffung (Abschn. 15 Satz 4 KStR). Begünstigt ist auch die Erfüllung von den Siedlungsunternehmen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben. Hierzu gehört die Tätigkeit als Beauftragter der Gemeinde bei der Vorbereitung oder Durchführung einer Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahme, insbesondere als Sanierungsträger oder Entwicklungsträger sowie als Betreuer von Eigentümern bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen iSd. § 90 StBauFG bzw. nach Aufhebung des StBauFG mit Wirkung zum 1. 7. 1989 nach § 1 Buchst. a und b Reichssiedlungsgesetz.

Architektenleistungen und Ingenieurleistungen, die bei der Verwirklichung der Maßnahmen anfallen, gehören auch zu den Tätigkeiten der Siedlungsunternehmen, die unmittelbar der Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen dienen. Dabei ist es unerheblich, ob sie staatlich vorgeschrieben sind oder den Siedlungsunternehmen freiwillig übertragen werden. Einzelbetriebliche Maßnahmen der Siedlungsunternehmen dienen der Durchführung der Agrarstrukturverbesserung, wenn sie nach den Vergaberichtlinien des öffentlichen Förderungsprogramms förderungswürdig sind, und zwar unabhängig davon, ob für die Maßnahmen tatsächlich öffentliche Mittel gewährt werden.

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

Abschn. 15 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.

393 4. Charakter der Gemeinnützigkeit der Siedlungsunternehmen

Das Reichssiedlungsgesetz und die Bodenreformgesetze der Länder enthalten keine Bestimmungen darüber, was gemeinnützige Zwecke iS dieser Gesetze sind. Daher sind grundsätzlich die Vorschriften der AO (§§ 51–68) entsprechend anzuwenden.

Bei Anwendung dieser Vorschriften durfte ein stfreies gemeinnütziges Siedlungsunternehmen vor Inkrafttreten des StReformG 1990 grundsätzlich 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 grundsätzlich nicht mehr entgegen, wobei zwischen den folgenden Fallgruppen zu unterscheiden ist (BMF v. 23. 5. 1990, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 107):

- Gemeinnützige Siedlungsunternehmen iSd. Reichssiedlungsgesetzes, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51–68 AO) erfüllen und die deshalb nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 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 iSd. 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 iSd. 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 Vereinsförderungsgesetzes v. 18. 12. 1989) in Anspruch nehmen.

Gewinnausschüttungen in 1990 stehen der StBefreiung nicht entgegen (vgl. hierzu BMF v. 24. 7. 1989, BStBl. I 1989, 271, Abschn. A. I. 2., letzter Abs.).

394 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. 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 stpfli. (partielle StPflicht).

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 13 aF: Zur Ausgabe von Heimstätten zugelassene Unternehmen

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.
Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

1. Rechtsentwicklung

395

KStDV 1968 v. 26. 3. 1969 (BGBl. I, 270): Die StBefreiung für zur Ausgabe von Heimstätten zugelassene Unternehmen wurde in § 8 Ziff. 4 eingeführt.

KStG 1977 v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Die ursprünglich in § 8 Ziff. 4 KStDV enthaltene Regelung wurde als § 5 Abs. 1 Nr. 13 in das Gesetz übernommen.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Abs. 1 Nr. 13 wurde aus wohnungs- und wettbewerbspolitischen Gründen (vgl. Anm. 370 mwN) sowie auch wegen des zunehmenden Bedeutungsverlusts des Heimstättenwesens (BTDrucks. 11/2157, 213) aufgehoben und ist ab VZ 1990 – auf Antrag ab VZ 1991 – nicht mehr anzuwenden.

2. Früherer Regelungsinhalt

396

Nach dem Reichsheimstättengesetz konnten Bund, Länder und Gemeinden sowie Gemeindeverbände Grundstücke (mit Gebäude), die von einer Familie allein bewirtschaftet werden konnten, zu Gewerbe- oder Wohnzwecken als „Heimstätte“ vergeben. Zielsetzung des Gesetzes v. 10. 5. 1920 idF v. 25. 11. 1937 war es, die Begünstigten an Grund und Boden zu binden sowie deren Wohnbedürfnisse zu befriedigen. Das Reichsheimstättengesetz wurde mit Wirkung zum 1. 10. 1993 ersatzlos aufgehoben.

Abs. 1 Nr. 13 aF entsprach der Regelung in § 8 Ziff. 4 KStDV und stellte klar, daß die von den obersten Landesbehörden zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen iSd. Reichsheimstättengesetzes befreit waren, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielten, der über die Begründung und Vergrößerung von Heimstätten hinausging.

Der Umfang der Befreiung entsprach der in § 34 des Reichsheimstättengesetzes getroffenen Regelung.

Die Vorschrift unterschied zwischen stfreien und stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die über die Begründung und Vergrößerung von Heimstätten nicht hinausgingen, waren stfrei. Mit den übrigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben war das zur Ausgabe von Heimstätten zugelassene Unternehmen partiell stpfl. Für die Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs war § 14 AO maßgebend.

Einstweilen frei.

397–399

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14: Land- und forstwirtschaftliche Erwerbs-, Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine

Autor: Uwe W. **Pel**, Rechtsanwalt, Eppelsheim/Rheinh.
Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 14

Schrifttum: FRIEDRICH, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz? *StuW* 1958 Sp. 1 u. 618; KLEIN, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz? *StuW* 1958 Sp. 586; PAULICK, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz? *StuW* 1958 Sp. 589; MAHLMANN, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung – eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 800 Mio. DM? *DB* 1972, 1548; „XX“, Zur Auswirkung der Auflösung und Ausschüttung einer nach § 6b EStG gebildeten Rücklage auf die Steuerbefreiung einer landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft, *DB* 1980, 2065; LANGE, Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, *NWB F. 4*, 3227 (32/1981); ZÜLOW/SCHUBERT/ROSINY, Die Besteuerung der Genossenschaften, 7. Aufl. München 1985; KREBS, Änderungen des KStRechts zur Jahreswende 1989/90, *BB* 190, 527; MÜLLER, Kommentar zum Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 2. Aufl. Bielefeld 1991; KULOSA, Anm. zu BFH v. 11. 2. 1998 I R 26/97 zur übermäßigen Gewinnansammlung, *FR* 1998, 801; MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, Genossenschaftsgesetz, 13. Aufl. München 2000; LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München 2001; PAUKA, Die Körperschaftsteuer, *NWB F. 4*, 4467 (10. 12. 2001); MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, *DStR* 2002, 1.

Verwaltungsanordnungen: *FinMin. BW* v. 12. 4. 1955, *DStZ/B* 1955, 180; *OFD Düss.* v. 6. 4. 1957, *FR* 1957, 192; *FinMin. NRW* v. 31. 5. 1957, *DStZ/B* 1957, 268; *FinMin. Bay.* v. 5. 10. 1966, *EDStZ* 1966, 435; *FinMin. Nds.* v. 31. 1. 1962, *StEK KStG – alt – § 23 Nr. 9*; *FinMin. BW* v. 8. 11. 1967, *EDStZ* 1967, 484; *FinMin. NRW* v. 14. 10. 1969, *FR* 1969, 527; *FinMin. NRW* v. 14. 2. 1977, *DB* 1977, 473; *FinMin. Bad-Württ.* v. 26. 6. 1978, *BB* 1978, 1400; *OFD Köln* v. 25. 7. 1978, *StEK KStG* 1977 § 13 Nr. 1; *FinMin. NRW* v. 12. 10. 1978, *FR* 1979, 66; *FinMin. Bay.* v. 9. 4. 1981, *DB* 1981, 1064; *BMF* v. 7. 5. 1981, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 36; *BMF* v. 10. 5. 1985, *DB* 1985, 1212; *OFD Münster* v. 14. 8. 1985, *DB* 1985, 2420; *BMF* v. 7. 12. 1987, *DB* 1988, 206; *FinMin. Bay.* v. 1. 8. 1988, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 88; *OFD Nürnberg* v. 18. 8. 1988, inhaltsgleich mit *FinMin. Bay.* v. 1. 8. 1988, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 88; *OFD Hannover* v. 2. 1. 1989, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 95; *BMF* v. 24. 9. 1990, *BStBl. II*, 730; *OFD Hannover* v. 31. 10. 1990, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 116; *OFD Hannover* v. 7. 5. 1991, *StEK KStG* 1977 § 22 Nr. 4; *BMF* v. 16. 3. 1993, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 138; *OFD Cottbus* v. 1. 9. 1993, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 140; *BMF* v. 16. 4. 1999, *BStBl. I*, 455; *FinMin. Nds.* v. 1. 10. 1999, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 164; *OFD Hannover* v. 7. 10. 1999, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 164; *FinMin. Schl.-Holst.* v. 4. 11. 1999, *StEK KStG* 1977 § 5 Nr. 164.

1. Überblick

400

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 4 oder 5 unbeschränkt kstpfl. und unterliegen damit grds. mit allen ihren Einkünften der Besteuerung. Für im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine sieht § 5 Abs. 1 Nr. 14 jedoch unter den dort genannten Voraussetzungen und unter Beachtung des § 5 Abs. 2 eine, ggf. allerdings nur partielle, Befreiung von der KSt. vor (zu

den Gründen dieser Sozialzwecknorm s. Anm. 409). Unter den Begriff „Verein“ fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 (Abschn. 16 Abs. 1 Satz 2 KStR). Soweit die Befreiung von der KSt. reicht, gilt dies auch für Gewerbeertragsteuerzwecke (§ 3 Nr. 8 GewStG).

Gegenstand der Steuerbefreiung nach Satz 1: Die StBefreiung setzt voraus, daß sich der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft oder des Vereins auf bestimmte Zweckgeschäfte mit Mitgliedern (Anm. 429), Gegengeschäfte (Anm. 430) und Hilfgeschäfte zu diesen Zweckgeschäften (Anm. 431) beschränkt und diese Tätigkeiten dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden können (Anm. 427). Alle sonstigen Geschäfte (Nebengeschäfte, Anm. 432) sind nicht begünstigt (Abschn. 16 Abs. 1 Satz 1, Abs. 7, Abs. 9 Satz 1 KStR).

Die Zweckgeschäfte sind in Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d abschließend aufgeführt. Dies sind nur Geschäfte, die beschränkt sind

- auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebs-einrichtungen oder Betriebsgegenstände (Nutzungsgenossenschaft, -verein),
- auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen (Dienst- und Werkleistungsgenossenschaft bzw. -verein),
- auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (Bearbeitungs- und Verwertungsgenossenschaft bzw. -verein),
- auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder (Beratungsgenossenschaft, -verein).

Auch Genossenschaftszentralen in der Rechtsform der Genossenschaft oder des Vereins können nach Nr. 14 stbefreit sein.

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

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

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

2. Rechtsentwicklung

a) Bis zur KStReform

401

KStG 1920: Eine dem § 5 Abs. 1 Nr. 14 entsprechende Regelung über die StBefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft 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., 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 vH 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 Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung stpfl. Nichtmitgliedergeschäfte führten zur vollen StPflcht.

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

VO über die KSt. der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 8. 12. 1939 (KStGenVO, RGBl. I, 2391; RStBl., 1189): Mit dieser VO machte der RdF Gebrauch von der Ermächtigung. Nach § 2 KStGenVO waren Genossenschaften von der KSt. befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb erstreckte auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände oder auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, soweit die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft lag. § 3 KStGenVO enthielt eine Vorschrift über die stfreie Bildung von Eigenkapital durch gewerbliche Werk- und Lieferungs-genossenschaften. Für Kreditgenossenschaften sah § 4 KStGenVO eine Steuerermäßigung auf ein Drittel vor. Der Abzug von Warenrückvergütungen war in § 5 geregelt. § 6 sah schließlich eine Regelung über die stl. Anfangsbilanz bei Beginn der StPflcht vor. Vgl. Einführungs-erlaß v. 11. 12. 1939 (RStBl., 1198) sowie über Vereinfachungsmaßnahmen RdF v. 4. 3. 1942 (RStBl., 305) und v. 1. 10. 1944 (RStBl., 625), der teilweise in Abschn. 27 und 36 KStR 1946 übernommen wurde.

KStDV 1949 v. 4. 7. 1949 (StuZBl. 1949, 209): Die KStGenVO 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 Betriebsausgabe zu berücksichtigen waren. Diese Vorschriften der KStDV beruhten auf einer Ermächtigung in § 23 KStG.

VO zur Änd. der KStDV v. 11. 7. 1950 (BGBl. I, 329; StBl. NW, 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 Änd. der KStDV v. 11. 2. 1952 (BGBl. I, 95; BStBl. I, 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 Änd. der KStDV v. 10. 12. 1953 (BGBl. I, 1553; BStBl. I, 630): Sie fügte Vorschriften über die stl. Anfangsbilanz beim Eintritt einer bisher nach § 33 KStDV stbefreiten Genossenschaft in die StPflcht (§ 33a KStDV) sowie über die StBefreiung der Deutschen Genossenschaftskasse (§ 33b KStDV) in die KStDV ein.

KStDV 1955 v. 23. 12. 1955 (BGBl. I, 853; BStBl. I, 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 Änd. der KStDV v. 5. 8. 1959 (BGBl. I, 622; BStBl. I, 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, 1254; BStBl. I, 484): Die Tarifvorschriften für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen wurden in das Gesetz übernommen (§ 19 Abs. 2b KStG). Die Ermächtigung in § 23 KStG wurde entsprechend eingeschränkt und die §§ 33 und 34 KStDV wurden gestrichen.

2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 1974 (BGBl. I, 1489; BStBl. I, 521): Die StBefreiungsvorschrift wurde in das Gesetz übernommen (§ 4 Abs. 1 Ziff. 11 KStG) und gleichzeitig erweitert. Neben Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können nunmehr auch Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft 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 VermögensteuerreformG v. 17. 4. 1974 (BGBl. I, 949; BStBl. I, 233) waren entsprechende Vorschriften in das VStG und GewStG aufgenommen worden. Die in § 23 Abs. 1 KStG enthaltene Ermächtigung zum Erlaß einer RechtsVO über die StBefreiung von land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wurde damit gegenstandslos. In den neuen § 23 KStG wurde dementsprechend nur noch eine Ermächtigung zum Erlaß einer RechtsVO über Warenrückvergütungen von Genossenschaften aufgenommen. Durch die VO zur Änderung der KStDV v. 25. 11. 1975 (BGBl. I, 2903; BStBl. I, 1118) wurde § 31 KStDV gestrichen.

b) KStG 1977

402

Die Regelung über die StBefreiung der Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften und Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wurde unverändert in § 5 Abs. 1 Nr. 14 übernommen. Auch die genossenschaftlichen Rückvergütungen wurden nunmehr im Gesetz geregelt (§ 22).

c) Weitere Änderungen

403

Ges. zur Änd. des EStG und anderer Ges. v. 18. 8. 1980 (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 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, 2408; BStBl. I, 505): Die partielle StPflcht von Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten wurde eingeführt, wenn diese bis 10 vH 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; Abschn. 16 Abs. 6 Sätze 2 und 3 KStR).

Einstweilen frei.

404–408

3. Bedeutung

a) Agrarwirtschaftliche Zielsetzung

409

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 (so zuletzt BFH v. 11. 2. 1998 I R 26/97, BStBl. II, 576 mwN).

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

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

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

Verbesserte Eigenkapitalbildung: Die Befreiung des bei der Genossenschaft oder dem Verein anfallenden Gewinns von der KSt. hat ferner zur Folge, daß eine Finanzierung des Anlagevermögens 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 Absetzung für Abnutzung auf die Nutzungsdauer erforderlich ist. Die Eigenkapitalbildung durch Ansammlung von Rücklagen ist allerdings in Ausnahmefällen eingeschränkt (vgl. Anm. 465).

410 b) Bedeutung der Vorschrift im Rahmen der grundsätzlichen Behandlung der Genossenschaften

Vor Einführung des Anrechnungsverfahrens (KStG 1977): Zweck der ursprünglich nur für Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften geltenden StBefreiungsvorschrift war es, die sich vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens durch das KStG 1977 ergebende doppelte Besteuerung zu beseitigen. Nach dem Gutachten des BFH v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (BStBl. III 1954, 38) sollte ein sich bei der Genossenschaft ergebender Gewinn nicht sowohl bei der Genossenschaft als auch bei den Genossen besteuert werden. Er sollte aber auch nicht vollkommen stfrei bleiben. Dieser Zweck wurde nach Ansicht des BFH nur erreicht, wenn die Genossenschaft im wesentlichen ihre Gewinne den Genossen in Form von Gewinnausschüttungen oder Warenrückvergütungen zukommen ließ. Hierdurch war sichergestellt, daß der Gewinn der Genossenschaft einmal beim Genossen als Empfänger der Bezüge besteuert wurde.

Die Besteuerung der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften beruhte damit auf einer anderen Grundlage als die Besteuerung der übrigen Genossenschaften. Seit dem KStG 1934 besteht grundsätzlich eine stl. Gleichbehandlung der Genossenschaften mit den KapGes. Die volle KStPflicht beruht auf der Vorstellung, daß die Genossenschaften als juristische Personen ebenso wie KapGes. am Wirtschaftsleben teilnehmen und mit den anderen voll stpl. Unternehmen in Wettbewerb stehen. Die stl. Behandlung der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften folgte demgegenüber der Ansicht, sie von ihrer Funktion her nur als Hilfsgesellschaften anzusehen, durch die die Genossen ihre eigenen wirtschaftlichen Betätigungen ausführen. Die bevorzugte Behandlung der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften war seinerzeit heftig umstritten (dagegen zB FRIEDRICH, *StuW* 1958, Sp. 1 ff. und 618; dafür: KLEIN, *StuW* 1958, Sp. 586 ff., und PAULICK, *StuW* 1958, Sp. 589ff). Die unterschiedlichen Standpunkte wurden teilweise auch für die generelle Behandlung der Genossenschaften vertreten. Dabei wurde darauf hingewiesen, daß die Genossenschaften kapitalmäßig gegenüber den KapGes. benachteiligt sind. Den Genossenschaften steht kein festes Gesellschaftskapital zur Verfügung. Das Kapital der Genossenschaft, die Geschäftsguthaben der Mitglieder, schwankt mit dem jederzeit möglichen Ausscheiden der Mitglieder aus der Genossenschaft. Es sind auch mehrfach Vorschläge gemacht worden, die Genossenschaften ganz aus der KStPflicht herauszunehmen, ihr Einkommen und Vermögen ähnlich wie bei PersGes. auf die Genossen zu verteilen und nur in deren Person stl. zu erfassen.

Zeit des Anrechnungsverfahrens von 1977–2000: Durch die KStReform 1977 wurde die Doppelbelastung der Gewinne von KapGes. und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften wegen der vollständigen Anrechnung der von der Gesellschaft gezahlten KSt. auf der Ebene des Anteilseigners gänzlich beseitigt. Nach § 43 aF fallen auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unter das Anrechnungsverfahren (vgl. Abschn. 96 Abs. 1 KStR). Damit ist die grundsätzliche stl. Gleichbehandlung der Genossenschaften mit den KapGes. festgeschrieben worden. Allerdings wurden die Sondervorschriften über die StBefreiung der im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätigen Genossenschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 14) und über genossenschaftliche Rückvergütungen (§ 22) beibehalten. Die Bedeutung dieser Vorschriften hat jedoch abgenommen. So ist es nach Wegfall der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne durch das Anrechnungsverfahren wirtschaftlich gesehen weitgehend gleichgültig, ob genossenschaftliche Rückvergütungen an Mitglieder nach § 22 Betriebsausgaben darstellen oder ob die Beträge offen oder verdeckt an die Mitglieder ausgeschüttet werden. Die Besteuerung erfolgt stets nur in Höhe des persönlichen Steuersatzes des Mitglieds. Endgültige Steuerausfälle treten durch diese Vorschrift für den Fiskus nicht ein. Die früher diskutierte verfassungsrechtliche Problematik der Genossenschaftsbesteuerung (vgl. MAHLMANN, DB 1972, 1548) ist entschärft worden.

Für die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 ist festzustellen, daß der vom BFH in seinem Gutachten v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (BStBl. III 1954, 38) genannte Zweck der Vermeidung einer doppelten Besteuerung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens entfallen ist. Der ausgeschüttete Gewinn wird bei den stfreien Genossenschaften genau so behandelt und mit KSt. belastet wie bei stpfl. Genossenschaften. Die Steuerreformkommission hielt es deshalb für angebracht, die StFreiheit für land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften aufzuheben, um gleiche Wettbewerbsbedingungen gegenüber gewerblichen Unternehmen zu schaffen und eine einheitliche Besteuerung aller Körperschaften sicherzustellen (vgl. Bericht der Steuerreformkommission, Tz. IV/189). Gleichwohl wurde die StBefreiung aus agrarpolitischen Gründen (vgl. Anm. 409) aufrechterhalten.

StSenkG 2000 (Halbeinkünfteverfahren): Grundsätzlich ab VZ 2001 ist das kstl. Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden. Letzteres kann wegen des Konzepts der Vermeidung der Doppelbesteuerung nur in pauschalisierter Form, wenn auch wegen reduzierten und definitiven KStsatzes von 25 vH und nur hälftiger Besteuerung der Einkünfte auf Ebene des Mitglieds in abgemilderter Form, wiederum zur doppelten Besteuerung des Einkommens führen.

c) Bedeutung für Vereine

411

Für wirtschaftliche Vereine, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehende Mitgliedschaftsrechte gewähren und dementsprechend nach § 43 aF dem kstl. Anrechnungsverfahren unterliegen (vgl. Abschn. 96 Abs. 1 KStR), gelten die vorstehenden Ausführungen (Anm. 410) zur Würdigung der unterschiedlichen Auswirkungen des Anrechnungsverfahrens und des Halbeinkünfteverfahrens vor dem Hintergrund der steuertheoretischen Zielsetzung von Abs. 1 Nr. 14 sinngemäß.

412 **d) Wirtschaftliche Bedeutung**

Der 18. Subventionsbericht aus dem Jahr 2001 (Anl. 2) der BReg. weist für den großen Bereich der land- und forstwirtschaftlichen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine für die Jahre 1999 bis einschließlich 2002 Steuermindereinnahmen in Höhe von 15 Mio. € jährlich aus. Zu berücksichtigen ist auch, daß die Rechtsform der eG aus wirtschaftlichen (gestiegener Wohlstand, frei zugängliches Waren- und Dienstleistungsangebot etc.) und gesellschaftlichen Gründen (zu geringe Satzungsfreiheit etc.) zunehmend unattraktiver geworden ist (s. MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN, Genossenschaftsgesetz, 13. Aufl. 2000, Einleitung IV). Zu Vorschlägen zu einer die Attraktivität dieser Rechtsform steigernden Reform des Genossenschaftsgesetzes vgl. MEYER/MEULENBERGH/BEUTHIEN aaO, Einleitung V.

413 **4. Geltungsbereich**

Persönlicher Geltungsbereich: Nach Abs. 1 Nr. 14 können nur bestimmte unbeschränkt kstplf. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine von der kst. befreit werden (zu Einzelheiten s. Anm. 330 und 331), deren Mitglieder grds. Land- und Forstwirte sein müssen (s. Anm. 433).

Sachlicher Geltungsbereich: Die KStBefreiung tritt grds. (vgl. Anm. 400) ein, soweit sich der Geschäftsbetrieb auf die in Abs. 1 Nr. 14 genannten Tätigkeiten beschränkt und im Bereich der LuF liegt (Abschn. 16 Abs. 1 KStR).

414 Einstweilen frei.

5. Verhältnis des Abs. 1 Nr. 14 zu anderen Vorschriften415 **a) Verhältnis zu § 1: Unbeschränkte Steuerpflicht**

§ 5 Abs. 1 Nr. 14 befreit Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine, die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stplf. sind, ggf. partiell, von der KSt. Die Vorschrift stellt eine Ausnahme von dem in § 1 Abs. 2 festgelegten Grundsatz dar, wonach die der unbeschränkten StPflcht unterworfenen Subjekte mit ihren sämtlichen Einkünften zur KSt. heranzuziehen sind.

416 **b) Verhältnis zu § 3 Abs. 2: Hauberggenossenschaften usw.**

Eine Teilbefreiungsvorschrift enthält § 3 Abs. 2 für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden (vgl. hierzu § 3 Anm. 8). Die dort früher vertretene Ansicht, wonach neben § 3 Abs. 2 wahlweise § 5 Abs. 1 Nr. 14 anzuwenden sei, soweit die Voraussetzungen dieser letzteren Vorschrift gegeben sind, wird nicht mehr aufrechterhalten. § 3 Abs. 2 ist gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 14 *lex specialis*.

417 **c) Verhältnis zu § 8 Abs. 4: Verlustabzug**

§ 8 Abs. 4 gilt nicht nur für KapGes., sondern auch für andere Körperschaften (BMF v. 16. 4. 1999, BStBl. I, 455 Tz. 24), mithin auch für die hier in Frage stehenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine mit ihren ganz oder partiell stplf. Einkünften. Statt auf Anteile an KapGes. ist bei diesen für die Anwendung von § 8 Abs. 4 auf die Höhe der Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechte abzustellen. Im Hinblick auf das Kriterium der wirtschaftlichen Identität ist ansonsten auf Abschn. 16 Abs. 1 Satz 4 KStR zu verweisen, wonach

die verschiedenen nicht begünstigten Tätigkeiten der Genossenschaft oder des Vereins immer einen einheitlichen Gewerbebetrieb darstellen.

Zu Besonderheiten bei Umwandlungen von landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften im Beitrittsgebiet nach LwAnpG s. OFD Cottbus v. 1. 2. 1993, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 140 (Tz. 10b).

d) Verhältnis zu § 13: Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung

418

§ 13 gilt auch für § 5 Abs. 1 Nr. 14 (OFD Köln v. 25. 7. 1978, StEK KStG 1977 § 13 Nr. 1). Allerdings ist § 13 Abs. 1 im Fall der StBefreiung ab 1. 1. 1991 nicht auf die ehemaligen landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG) im Beitrittsgebiet anzuwenden, da es sich insofern nicht um den Eintritt in die StBefreiung, sondern um die erstmalige Anwendung bundesdeutschen Rechts zum 1. 1. 1991 handelt. Auch treten im Hinblick auf LPG die Rechtsfolgen des § 13 Abs. 2 nicht dadurch ein, daß mit Anwendung des bundesdeutschen Rechts ab dem 1. 1. 1991 die StPflicht beginnt (OFD Cottbus v. 1. 9. 1993, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 140).

Bei Beginn der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 ist ansonsten gem. § 13 Abs. 1 eine Schlußbilanz aufzustellen. Die während der Zeit der StPflicht und damit vor der StBefreiung angefallenen stillen Reserven werden hier grds. durch den Teilwertansatz stl. erfaßt (§ 13 Abs. 3 und 4).

Bei Beendigung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 ist gem. § 13 Abs. 2 eine Anfangsbilanz aufzustellen. Hier wird durch den grundsätzlich erfolgenden Teilwertansatz sichergestellt, daß die während der StFreiheit angefallenen stillen Reserven auch in Zukunft nicht besteuert werden.

Von der Aufdeckung der stillen Reserven sowohl in der Anfangsbilanz nach § 13 Abs. 2 als auch in der Schlußbilanz nach § 13 Abs. 1 kann nicht generell abgesehen werden, wenn eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 stbefreite Genossenschaft oder ein Verein lediglich für ein Jahr die StFreiheit verliert und im folgenden Jahr die Voraussetzungen für die StBefreiung wieder erfüllt sind. Dies gilt auch, wenn die stl. Auswirkungen nur gering sind. Die stl. Erfassung der stillen Reserven stellt auch keine sachliche Härte dar, wenn land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für Investitionszwecke erhalten und diese gem. R 34 EStR stl. erfolgsneutral durch Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der bezuschußten Wirtschaftsgüter behandelt haben, so daß der Ansatz des Teilwerts in der Schlußbilanz nach § 13 Abs. 3 zu einer Ertragsbesteuerung führt. Selbiges gilt bei Übertragung von Rücklagen gem. § 6b EStG oder im Fall der Vornahme von Sonderabschreibungen. Ob eine subjektive Härte vorliegt, ist nach Lage des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. FinMin. NRW v. 19. 7. 1978 S 2765 – 1 – V B 4 sowie FinMin. Bad.-Württ. v. 26. 6. 1978, BB 1978, 1400; OFD Köln v. 25. 7. 1978 aaO).

Bei nur partieller StBefreiung gelten obige Grundsätze für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens (§ 13 Abs. 5, s. § 13 Anm. 10).

Sonderfragen der Mehrabführung bei Organschaft: Wird ein stbefreites land- und forstwirtschaftliches Unternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 14 zur Organgesellschaft und tritt in die StPflicht nach § 13 Abs. 3 ein, stockt in diesem Zusammenhang die Buchwerte auf die Teilwerte auf und führt infolge der aus der Aufstockung resultierenden stl. Mehrabreibung mehr handelsbilanziellen Gewinn an den Organträger ab, als diesem stl. zuzurechnen ist (Mehrabführung), so ist für den Betrag der Mehrabführung die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen. Das stl. Mehrvermögen ist dem „alten“ EK 02 zuzuordnen (FG Düss. v. 6. 3. 2001, EFG 2001, 919, nrkr.). Die Rechtslage ist allerdings in den Einzelheiten str.

419 e) **Verhältnis zu § 22: Genossenschaftliche Rückvergütungen**

Auch die stbefreite Genossenschaft kann unter den Voraussetzungen des § 22 Rückvergütungen gewähren.

420 f) **Verhältnis zu § 24: Freibetrag für kleine Körperschaften**

§ 5 Abs. 1 Nr. 14 ist vorrangig. Im Fall der partiellen StPflcht ist das stpfl. Einkommen nach § 24 um einen Freibetrag von 7 500 DM = 3 835 €, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, zu mindern. Der Freibetrag kommt nur bei Vereinen in Betracht. Denn Voraussetzung für dessen Gewährung ist, daß ein Freibetrag nach § 25 nicht in Frage kommt (vgl. § 24 Nr. 2). Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und die in Abschn. 96 Abs. 1 KStR aufgeführten wirtschaftlichen Vereine können den Freibetrag gem. § 24 Nr. 1 nicht in Anspruch nehmen, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Jedoch kann in diesen Fällen nach § 156 Abs. 2 AO von der StFestsetzung abgesehen werden (s. Abschn. 104 KStR).

421 g) **Verhältnis zu § 25: Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben**

§ 5 Abs. 1 Nr. 14 ist vorrangig. Sofern bei partieller StPflcht gleichzeitig die Voraussetzungen des § 25 erfüllt sind, kommt die Freibetragsregelung des § 25 zur Anwendung. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 14 und die des § 25 werden aber nur in Ausnahmefällen zusammen vorliegen.

422 h) **Verhältnis zu §§ 27–43 aF (Anrechnungsverfahren) sowie zum Halbeinkünfteverfahren**

Anrechnungsverfahren: Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften fallen nach § 43 aF unter das Anrechnungsverfahren, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Das gleiche gilt für wirtschaftliche Vereine, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehende Mitgliedschaftsrechte gewähren (vgl. Abschn. 96 Abs. 1 KStR). Soweit bei den dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Genossenschaften oder Vereinen die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 aF herzustellen ist, gilt die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 nicht, weil der Anteilseigner grds. Anspruch auf die KStAnrechnung hat (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 aF).

Halbeinkünfteverfahren: Durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 ist das Anrechnungsverfahren nach den §§ 27–43 aF abgeschafft und das Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden. Das Anrechnungsverfahren gilt bei kalenderjahrgleichem Wj. letztmals für offene Ausschüttungen in 2001 für Wj. 2000 und früher sowie für vGA und Vorabausschüttungen in 2000. Entsprechend ist § 5 Abs. 2 Nr. 2 aF gestrichen worden. In den Fällen der §§ 34 Abs. 9, 37 und 38 Abs. 2 nF kann es jedoch bei Ausschüttungen auch nach dem Systemwechsel noch zum Verbrauch von vEK und in der Konsequenz zu KStErhöhungen kommen. Der durch das UntStFG v. 20. 12. 2001 neu eingeführte § 5 Abs. 2 Nr. 3 stellt deshalb mit Wirkung grundsätzlich ab dem 1. 1. 2001 sicher, daß die KSt. auch in diesen Fällen noch erhoben werden kann.

i) Verhältnis zu § 30 aF (Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals) und § 27 nF (Steuerliches Einlagekonto) 423

Bis zum Inkrafttreten des KStG nF mit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens haben auch unbeschränkt kstpfl. land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften und Vereine zum Schluß des Wj. ihr für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital nach § 30 aF und Abschn. 82 ff. KStR 1995 zu gliedern. Dies gilt auch, soweit die Unternehmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 von der KSt. befreit sind (Abschn. 84 KStR 1995). Wegen der Behandlung kleiner Körperschaften s. Abschn. 104 KStR. Nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wird das früher gebildete verwendbare Eigenkapital innerhalb eines Übergangszeitraums von 15 Jahren bis 2016 durch Gewinnausschüttungen abgewickelt. Nach diesem Abwicklungszeitraum gibt es nur noch das stl. Einlagekonto (§ 27 nF).

6. Verfahrensfragen 424

Über die StBbefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 wird im Veranlagungsverfahren entschieden. Ein besonderes Anerkennungsverfahren gibt es nicht. Das Veranlagungsverfahren schließt mit einem KStBescheid ab, in dem zum Ausdruck kommt, daß es sich um eine stbefreite Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. um einen stbefreiten Verein iSd. Abs. 1 Nr. 14 handelt. Da für einen VZ jeweils nur ein KStBescheid erteilt werden kann, wird durch diesen Bescheid auch die KSt. festgesetzt, die sich bei partieller StPflicht ergibt oder die bei Ausschüttungen unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 aF anfällt.

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, EFG 1999, 1164, rkr.).

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

1. Allgemeines 425

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 Hilfgeschäfte zu diesen Zweckgeschäften beschränkt und diese Tätigkeiten dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet werden können (Abschn. 16 Abs. 9 Satz 1 KStR). 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 (Abschn. 16 Abs. 4 Satz 1 KStR).

Für ehemalige landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften im Beitrittsgebiet gilt insofern nichts anderes (OFD Cottbus v. 1. 9. 1993, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 140 Tz 7. Buchst. a).

2. Begriff des Geschäftsbetriebs 426

§ 5 Nr. 14 Satz 1 beschränkt in seinem Einleitungsteil den Gegenstand der StBefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen auf

einen „Geschäftsbetrieb“, der bestimmten Kriterien im land- und forstwirtschaftlichen Bereich genügen muß. Der Begriff „Geschäftsbetrieb“ ist aus § 1 Abs. 1 GenG entnommen worden. Nach dieser Vorschrift bezwecken Genossenschaften die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs. Unter Geschäftsbetrieb ist eine auf der Grundlage organisatorischer Zusammenfassung von Sach- und Personalmitteln beruhende, planmäßige und auf Dauer angelegte Tätigkeit zu verstehen, die auf den Abschluß von vermögensrelevanten Geschäften gerichtet ist. Dabei muß es sich weder um einen Gewerbebetrieb handeln, noch muß sich der Betrieb überhaupt auf eine wirtschaftliche Tätigkeit beziehen (vgl. MÜLLER, Komm. zum GenG, § 1 Anm. 36). Stl. muß es sich aber 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, 577). Diese Definition gilt nicht nur für den Geschäftsbetrieb von Genossenschaften, sondern ist auch bei Vereinen maßgebend. Zu Grenzbereichen des einheitlichen Geschäftsbetriebs s. WENDT in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 3 Rn. 16 ff.

Abgrenzung des Geschäftsbetriebsbegriffs gegenüber § 14 AO: Der Begriff „Geschäftsbetrieb“ ist weiter als der in § 14 AO verwendete Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Unter Geschäftsbetrieb iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 14 fallen auch Tätigkeiten, durch die Genossenschaften oder Vereine nicht selbst Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile erlangen. Es reicht aus, wenn die vermögensmäßigen Vorteile den Mitgliedern zugute kommen. Daher gehören auch unentgeltliche Geschäfte zum Geschäftsbetrieb und führen, wenn sie über die zugelassenen Tätigkeiten hinausgehen, zur vollen StPflcht (zB Durchführung von Überweisungsaufträgen für die Mitglieder, vgl. Anm. 428, 459). 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 (zB die Vermietung von Wohnungen an Betriebsangehörige, vgl. Anm. 428).

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 Land- und Forstwirtschaft 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.

3. Betätigung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Der Geschäftsbetrieb muß sich als Voraussetzung der StBefreiung auf die in den Buchst. a–d des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 aufgeführten Tätigkeiten beschränken. Es handelt sich dabei immer um Tätigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (Buchst. b und c) oder um Tätigkeiten in Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Gegenständen (Buchst. a) und Erzeugnissen (Buchst. d).

Der Begriff der Land- und Forstwirtschaft ist nach den gleichen Grundsätzen auszulegen, die im EStRecht gelten (Abschn. 16 Abs. 5 KStR sowie § 13 EStG Anm. 40). Die Frage, ob danach eine Tätigkeit noch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falls und nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. BFH-Gutachten 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 Land- und Forstwirtschaft überschreiten. Entscheidend ist, welches Bild die Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung der Genossenschaft oder des Vereins und der dahinter stehenden Mitglieder bietet (vgl. BFH v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S aaO). Es muß sich hiernach um eine Tätigkeit handeln, die bei den in der Genossenschaft oder dem Verein zusammengeschlossenen Land- und Forstwirten zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören würde, wenn sie diese Tätigkeit selbst 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 Land- und Forstwirtschaft, auch wenn die Genossenschaft oder der Verein hiermit einen Gewerbebetrieb unterhält.

Der Umfang und die technische Ausgestaltung einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. eines Vereins ist für die Beurteilung, ob der Bereich der Land- und Forstwirtschaft eingehalten wird, unerheblich. Der Gesetzgeber hat hinsichtlich der Größe einer land- und forstwirtschaftlich tätigen Kooperation keine Grenze aufgestellt. Der Betrieb einer Kooperation kann daher eine Größenordnung erreichen, wie sie selbst bei außergewöhnlich großen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht in Frage kommt. Ein nach der Verkehrsauffassung landwirtschaftliches Produkt wie zB Milch wird nicht dadurch zum gewerblichen Erzeugnis, daß es von einem Unternehmen geliefert wird, das die landwirtschaftlichen Unternehmensformen, wie sie beim Einzelbetrieb gegeben sind, wesentlich übersteigt (vgl. BFH v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S aaO). 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 Land- und Forstwirtschaft überschritten wird.

4. Steuerlich begünstigte Geschäftsarten und ihre Abgrenzung

428 a) Überblick

In dem Geschäftsbetrieb einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. eines Vereins können verschiedene Arten von Geschäften ausgeübt werden, an denen sich die StBefreiungsvorschrift des Abs. 1 Nr. 14 orientiert.

Genossenschaftsrechtliche Vorgaben: Für Genossenschaften enthält bereits das Genossenschaftsgesetz (GenG) Vorschriften über die zulässigen Geschäfte. In § 1 Abs. 1 GenG sind im Rahmen einer beispielhaften Aufzählung die für einzelne Genossenschaftsarten typischen Geschäfte aufgeführt. Nach § 6 Nr. 2 GenG muß das Statut der Genossenschaft den Gegenstand des Unternehmens bezeichnen. Das Statut kann nach § 8 Abs. 1 Ziff. 5 GenG auch die Ausdehnung des Geschäftsbetriebs auf Nichtmitglieder vorsehen.

Steuerliche Unterscheidung von Geschäftsarten: Im Steuerrecht hat sich in Praxis und Schrifttum eine diese gesellschaftsrechtlichen Vorgaben einengende Einteilung der Geschäfte herausgebildet, die auch von der FinVerw. als maßgebend angesehen wird (vgl. Abschn. 16 Abs. 7 KStR); eine Nennung im Gesetz erfolgt nicht. Danach wird für die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zwischen den Geschäftsarten Zweckgeschäfte, Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte unterschieden. Diese Unterscheidung gilt auch für Vereine (Abschn. 16 Nr. 8 KStR). Durch die einengende stl. Einteilung soll erreicht werden, daß zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen die stl. geförderte landwirtschaftliche Genossenschaft auf bloße Hilfs- und Ergänzungsfunktionen für die Mitglieder beschränkt ist, mithin nur „dienenden Charakter“ hat (BFH v. 18. 5. 1988 II R 238/81, BStBl. II, 753). Andererseits ist die StBefreiung auch dann ausgeschlossen, wenn wegen Überschreitung der ges. Vorgaben nach § 1 Abs. 1 GenG die Genossenschaft ihren gesellschaftsrechtlichen Charakter verliert (BFH v. 15. 4. 1970 I R 125/68, BStBl. II, 532).

429 b) Zweckgeschäfte

Zweckgeschäfte sind alle Geschäfte, die der Erfüllung des satzungsgemäßen Gegenstands des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken (§ 1 GenG, vgl. Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 1 KStR). 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, 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 den Buchst. a–d des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 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 (Abschn. 16 Abs. 10 KStR).

Satzung ist Grundlage zur Bestimmung eines Zweckgeschäfts: Für die konkrete Bestimmung, welche Geschäfte im Einzelfall Zweckgeschäfte dar-

stellen, ist in erster Linie der in der Satzung festgelegte Zweck der Genossenschaft oder des Vereins maßgebend. In der Satzung muß daher eindeutig festgelegt werden, welche nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d steuerbegünstigten Zwecke ausgeübt werden sollen. Die tatsächliche Geschäftsführung muß den begünstigten satzungsmäßigen Zwecken entsprechen. Können nach der Satzung auch Geschäfte ausgeführt werden, die nicht zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, spricht zunächst die Vermutung dafür, daß die Geschäftsführung auch tatsächlich den Rahmen für die Vergünstigung überschreitet. Werden in einem solchen Fall gleichwohl nur begünstigte Zweckgeschäfte ausgeführt, soll der weiteren Fassung der Satzung nach dem BFH-Urt. v. 28. 9. 1954 I 127/54 U (BStBl. III, 339) keine sachliche Bedeutung zugemessen werden. In dem Urt. hat der BFH allerdings 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. FELDER in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 5 Rn. 100 hält dies wegen Verstoßes gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Abschnittsbesteuerung für unzulässig. Werden in der Satzung als Zweckgeschäfte auch solche Geschäfte aufgeführt, die sonst Hilfsgeschäfte wären, ist dies unschädlich, wenn diese Geschäfte nur in notwendigem Umfang ausgeübt werden und tatsächlich nicht den Charakter von Zweckgeschäften annehmen. Die FinVerw. hat die hierzu in Abschn. 66 Abs. 1 KStR 1969 vertretene gegenteilige Auffassung nicht aufrechterhalten. Es empfiehlt sich allerdings, derartige unklare Satzungsbestimmungen an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen.

Nur Mitgliedergeschäfte begünstigt: Entsprechend der Regelung im GenG werden grundsätzlich unter Zweckgeschäften sowohl Geschäfte mit Mitgliedern als auch mit Nichtmitgliedern verstanden (vgl. BFH v. 15. 4. 1970 I R 125/68, BStBl. II, 532; Abschn. 16 Abs. 7 Satz 2 KStR). Die Zweckgeschäfte mit Mitgliedern als Vertragspartnern werden kurz als *Mitgliedergeschäfte* bezeichnet. Auf diese Geschäfte ist die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 ausgerichtet. Wegen des Begriffs „Mitglied“ vgl. Anm. 433. *Nichtmitgliedergeschäfte* sind dementsprechend solche Geschäfte, die dem satzungsmäßigen Zweck entsprechen und mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern durchgeführt werden. Die Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern führen grundsätzlich zur vollen StPflicht (Abschn. 16 Abs. 9 Satz 2 KStR).

c) Gegengeschäfte

430

Gegengeschäfte sind die Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind (Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 2 KStR). 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, 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 in dem 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 kstpf. Gewinn.

431 d) **Hilfsgeschäfte**

Hilfsgeschäfte 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 (Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 3 KStR). Die Hilfsgeschäfte führen bei einer nach Abs. 1 Nr. 14 stbefeierten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bzw. bei einem Verein nicht zu einem stpfl. Gewinn.

Beispiele für Hilfsgeschäfte: Zu den Hilfsgeschäften rechnet beispielsweise der Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln (zB Hofbehälter, Milchbehälter, Milchkühlbehälter) durch eine Molkereigenossenschaft an ihre Mitglieder sowie die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige, wenn die Vermietung aus betrieblichen Gründen veranlaßt ist. Es handelt sich um Tätigkeiten innerhalb des regelmäßigen Geschäftsbetriebs, die auch bei jedem anderen Unternehmen zum normalen Betriebsablauf gehören (BFH v. 6. 12. 1960 I 75/60 U, BStBl. III 1961, 40). Die Geschäfte können aber dann nicht mehr als Hilfsgeschäfte angesehen werden, wenn sie vom Umfang her über das zur Abwicklung der Zweck- oder Gegengeschäfte erforderliche Maß hinausgehen. Schädlich wäre daher zB die Eigenherstellung von Milchkannen in einer besonderen Abteilung einer Milchgenossenschaft. Ebenso ist die Beschaffung von Gummistiefeln für die Mitglieder kein Hilfsgeschäft (BFH v. 16. 7. 1959 I 32/58, HFR 1963, 75). Die Durchführung von Transportleistungen stellt nur dann ein Hilfsgeschäft dar, wenn sie im Hinblick auf eine schnelle Abwicklung (zB wegen Verderblichkeit der Ware) betrieblich notwendig ist.

Sonderfragen bei Grundstücken: Die Veräußerung von Grundstücken kann ebenfalls ein Hilfsgeschäft sein. Der Kreis der Hilfsgeschäfte ist nicht auf das Umlaufvermögen 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 insbesondere 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 12 Jahre nach dem Zeitpunkt erfolgt, seit dem das Anlagegut für den Betrieb entbehrlich geworden ist (FG München v. 14. 3. 1968, EFG 1968, 377). 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).

432 e) **Steuerschädliche Nebengeschäfte**

Begriff des Nebengeschäfts: Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte, die nicht Zweck-, Gegen- oder Hilfsgeschäfte sind (Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 4

KStR und BFH v. 15. 4. 1970 I R 125/68, BStBl. II, 532). Insbesondere gehören hierzu die außerhalb des eigentlichen Unternehmensgegenstands liegenden Geschäfte, die nicht als Hilfgeschäfte angesehen werden können. Die Nebengeschäfte sind zur Durchführung der Zweck- und Gegengeschäfte nicht erforderlich. Der satzungsmäßige Zweck wird auch ohne sie erreicht. Nebengeschäfte führen grundsätzlich 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 (Abschn. 16 Abs. 9 Satz 3 KStR; BFH v. 18. 5. 1988 II R 238/81, BStBl. II, 753). Allerdings setzt die Annahme eines steuerschädlichen Nebengeschäfts voraus, daß es sich überhaupt um ein Geschäft iSd. Abs. 1 Nr. 14, also um ein Tätigwerden der Genossenschaft nach außen im Sinne einerwerbenden Tätigkeit handelt (s. Anm. 426 zum Begriff des Geschäftsbetriebs). Eine solche nach außen gerichtete Tätigkeit ist in der Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG nicht zu sehen. Diese wird daher von § 5 Abs. 1 Nr. 14 gar nicht erfaßt, kann mithin die StFreiheit schon nicht tangieren (BFH v. 11. 6. 1980 I R 253/78, BStBl. II, 577).

Abgrenzung Hilfs- und Nebengeschäft: Die Abgrenzung zwischen einem stfreien Hilfgeschäft und einem steuerschädlichen Nebengeschäft ist im Einzelfall oft schwierig. So stellt die Darlehensgewährung ohne dringendes betriebliches Interesse ein Nebengeschäft dar, während es sich bei der Darlehensgewährung an einen ArbN um ein Hilfgeschäft 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, 592 [595]). Die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige aus betrieblichen Gründen ist Hilfgeschäft (vgl. Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 3 KStR), die Vermietung an Dritte Nebengeschäft. Die FinVerw. hat aber zugelassen, daß eine vorübergehende Vermietung von Werkwohnungen an Nichtbetriebsangehörige lediglich zur partiellen StPflicht führt (vgl. FinMin. Bayern v. 5. 10. 1966, EDStZ 1966, 435). Die Verpachtung von Anlagevermögen stellt ebenfalls ein Nebengeschäft dar (BFH v. 25. 9. 1956 I 226/55, BStBl. III, 367; v. 8. 3. 1972 I R 183/70, BStBl. II, 498; v. 16. 12. 1977 III R 124/75, BStBl. II 1978, 285). Selbiges gilt für die Überlassung von Betriebseinrichtungen und die Lieferung von Dampf, Strom und Wasser (BFH v. 18. 5. 1988 II R 238/81, BStBl. II, 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, 592). Um ein Nebengeschäft handelt es sich ferner bei der Durchführung von Überweisungsaufträgen für die Mitglieder. Beteiligungen an anderen Unternehmen sind zwar zulässig, gehören aber, sofern es sich nicht wiederum um stbefreite Genossenschaften oder Vereine handelt, zu den nicht begünstigten Tätigkeiten (Abschn. 16 Abs. 6 Sätze 1–3 KStR).

5. Grundsatz: Steuerbefreiung im wesentlichen nur für Mitgliedergeschäfte

433

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. Die Zweckgeschäfte mit den Mitgliedern als Vertragspartnern werden kurz als „Mitglieder-geschäfte“ bezeichnet (vgl. Anm. 429).

Begründung der Mitgliedschaft: Wer Mitglied (Genosse) einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist, ergibt sich aus dem Genossenschaftsgesetz (vgl. BFH v. 24. 2. 1959 I 197/58 U, BStBl. III, 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. Durch die Fortentwicklung des GenG überholt ist insofern Abschn. 16 Abs. 7 KStR, in dem für das Entstehen der Mitgliedschaft noch auf die Eintragung in das Genossenschaftsregister abgestellt wird. Die Mitgliedschaft muß während der ganzen Zeit bestanden haben, in der die Genossenschaft Geschäfte mit dem Mitglied getätigt hat. Allerdings reicht es unter Geltung des § 15 Abs. 3 GenG aF, der das Entstehen der späteren Mitgliedschaft noch an die Eintragung in das Genossenschaftsregister und die Einreichung der Beitrittserklärung durch den Vorstand beim Registergericht knüpfte, aus, wenn der Genossenschaft zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses die Beitrittserklärung vorliegt und diese unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird (RFH v. 8. 12. 1936, RStBl. 1937, 341 sowie Abschn. 16 Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 KStR). Entsprechendes muß auf Grundlage der §§ 15, 15a GenG nF gelten. Nach FG Bad.-Württ. v. 14. 12. 1999, EFG 2000, 301, nrkr. liegt eine die Mitgliedschaft begründende Beitrittserklärung unter Zugrundelegung wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch dann vor, wenn diese nach HaustürG zwar wider-rufbar ist, der Beitretende jedoch alles in seiner Macht stehend getan hat, um den Beitrittserfolg herbeizuführen, so daß dieser nur noch von Umständen abhängig ist, auf die der Beitretende, wie bei einer kraft Gesetzes angeordneten Frist, keinen Einfluß hat. Hier sei auf den Zeitpunkt des letzten Handelns dieser Person abzustellen.

Einzelfragen der Mitgliedschaft: Auch juristische Personen (zB KapGes., andere Genossenschaften) oder PersGes. (zB OHG, KG) können Mitglieder sein. Die Mitgliedschaft dieser Gebilde bewirkt nicht, daß gleichzeitig auch die dahinter stehenden Anteilseigner bzw. Gesellschafter Mitglieder sind. Eine GbR kann dagegen noch nach FG München v. 9. 7. 1958, DStZ/B 1958, 445, rkr., sowie BFH v. 24. 2. 1959 I 197/58 U, BStBl. III, 201, wegen fehlender Rechtspersönlichkeit nicht Mitglied einer Genossenschaft sein; in diesem Fall müßten vielmehr alle Gesellschafter selbst Mitglied werden. Gesellschaftsrechtlich wird die Außen-GbR jedoch in zunehmendem Maße für rechtsfähig erachtet, mit der Konsequenz, daß diese selbst auch Mitglied in anderen Gesellschaften werden kann (vgl. MÜLLER, Komm. zum GenG, 415 f.). Den vorläufigen Schlußpunkt in dieser Entwicklung hat der BGH mit Ur. v. 29. 1. 2001 II ZR 331/00, DStR 2001, 310 mit Anm. GOETTE = DB 2001, 423 mit Anm. RÖRMERMANN, gesetzt. Da der gesellschaftsrechtlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit keine besonderen stl. Gesichtspunkte des Normzwecks von Abs. 1 Satz 1 Nr. 14 entgegenstehen, kann sich das Steuerrecht dieser Entwicklung nicht entziehen.

Wer Mitglied eines Vereins ist, muß ebenfalls nach zivilrechtlichen Kriterien beurteilt werden. Maßgebend ist die jeweilige Vereinssatzung.

Abs. 1 Nr. 14 verlangt nach dem Wortlaut nicht ausdrücklich, daß es sich bei den Mitgliedern um Land- und Forstwirte handelt oder daß die Mitglieder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. Nach dem Zweck der Vor-

schrift soll aber nur der Zusammenschluß von Land- und Forstwirten stl. begünstigt werden (vgl. Anm. 409).

Hinweis: Auch der BFH geht in seinem Urt. v. 16. 12. 1977 III R 124/75, BStBl. II 1978, 285 davon aus, daß grundsätzlich nur Land- und Forstwirte Mitglieder einer stbefeierten Verwertungsgenossenschaft sein dürfen. Ausnahmen von diesem Grundsatz werden jedoch für die Anschluß- und Lieferungsgenossenschaften (Abschn. 16 Abs. 11 KStR) sowie die Genossenschaftszentralen (Abschn. 21 KStR) zugelassen. Betreffend Züchtervereinigungen s. auch FinMin. NRW v. 14. 2. 1977, DB 1977, 473 (474).

6. Sonderfragen bei Zentralen von steuerbefreiten Genossenschaften und Vereinen

434

Der Zusammenschluß von stbefeierten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen zu einer zentralen Vereinigung kann auch nach Abs. 1 Nr. 14 stbefreit sein.

Zweck von Genossenschaftszentralen: Eine Zentrale hat grundsätzlich den gleichen Zweck wie die angeschlossenen Genossenschaften oder Vereine. Die Zentrale ergänzt und koordiniert die Tätigkeit der meist nur örtlich tätigen Kooperationen. Zentralen können zB einheitliche Qualitätsmerkmale aufstellen, markt- und preisregelnde Funktionen übernehmen (zB durch Einlagerung von Erzeugnissen), Absatzwege erschließen oder auch selbst Erzeugnisse weiterverarbeiten. Vor allem Verwertungsgenossenschaften (Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften) und Erzeugergemeinschaften schließen sich häufig zu derartigen Zentralen zusammen.

Kriterien steuerbefreier Genossenschaftszentralen: Die StBefreiung der Zentralen ist im Gesetz nicht besonders geregelt. Maßgebend sind die allgemeinen Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 14. Daher können nur Zentralen in der Rechtsform der Genossenschaft oder des Vereins und nicht etwa auch KapGes. stbefreit sein. Auch muß sich der Geschäftsbetrieb der Zentralen auf die in Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d aufgeführten Tätigkeiten beschränken. Diese allgemeinen Tätigkeitsvoraussetzungen erfassen jedoch die Verhältnisse der Zentralen nur unzureichend. Zweifelhaft könnte hiernach vor allem die StBefreiung der im Verwertungsbereich tätigen Zentralen sein. Das Gesetz verlangt in Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c, daß von den Mitgliedern „selbst gewonnene land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse“ bearbeitet oder verwertet werden. Die Mitglieder der Zentralen sind jedoch Genossenschaften oder Vereine, die die Erzeugnisse nicht selbst gewinnen, sondern von ihren eigenen Mitgliedern beziehen. Der BFH hat hierzu bereits in seinem Gutachten v. 2. 12. 1950 I D 3/50 S (BStBl. III 1951, 26) die Auffassung vertreten, daß es für die StBefreiung der Zentralen von Verwertungsgenossenschaften ausreiche, wenn sämtliche angeschlossenen Genossenschaften die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift erfüllen und die Zentralen nur Erzeugnisse dieser Genossenschaften bearbeiten oder verwerten. Nach Ansicht des BFH widerspricht es dem Grundgedanken der Befreiungsvorschrift, die Vergünstigung dann zu versagen, wenn zur Erreichung der genossenschaftlichen Ziele ein Zusammenschluß mehrerer Genossenschaften in einer zentralen Genossenschaft erfolgt, da dies aus wirtschaftlichen Gründen zweckdienlich erscheint. Wenn auch der Ausdruck „selbst gewonnene Erzeugnisse“ eigene landwirtschaftliche Produktion verlange, so entspreche es doch dem Sinn des Gesetzes, die Voraussetzung der Vergünstigung auch bei den Zentralen dann als erfüllt anzusehen, wenn die Bearbeitung und Verwertung sich auf die von den Mitglieds-genossenschaften erfaßten landwirtschaftlichen Erzeugnisse ihrer Mitglieder beschränkt, wenn also

ausschließlich Erzeugnisse der Genossen sowohl von den örtlichen Genossenschaften als auch von den Zentralen verwertet werden. Wirtschaftlich betrachtet seien die Träger der Zentralen die Genossen der der Zentrale angeschlossenen Genossenschaften. Hinsichtlich dieser mittelbaren Genossen müßten die Bedingungen der Befreiungsvorschrift erfüllt sein (kritisch hierzu FRIEDRICH, Stuw 1951 Sp. 315). Die FinVerw. ist der vom BFH vertretenen Auffassung gefolgt. In Abschn. 21 KStR ist ergänzend ausgeführt, daß die StFreiheit der Zentralen entfällt, soweit eine der Mitgliedergenossenschaften die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 14 nicht erfüllt.

Hinweis: Die für die Zentralen von Verwertungsgenossenschaften aufgestellten Grundsätze gelten sinngemäß auch für die Zentralen anderer stbefreiter Genossenschaften bzw. Vereine.

7. Alternative gesetzliche Befreiungstatbestände (Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d)

435 a) Gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen (Satz 1 Buchst. a)

Beschränkt sich der Geschäftsbetrieb auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände, kommt nach Buchst. a des § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 eine StBefreiung in Betracht. Es handelt sich um die sog. Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine. Die landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften verkörpern den Gedanken der genossenschaftlichen Selbsthilfe in besonderem Maße. Angesichts der Vielzahl land- und forstwirtschaftlicher Spezialmaschinen und Geräte haben sich zahlreiche Land- und Forstwirte insbes. zu sog. Maschinenringen zusammengeschlossen.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebseinrichtungen und Betriebsgegenstände sind vor allem die Wirtschaftsgüter, die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Anlagevermögen darstellen. In Betracht kommen insbesondere 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.

Bei den meisten in Betracht kommenden Betriebseinrichtungen und Betriebsgegenständen ergibt sich bereits aus der Natur der Sache eine Verbindung zur Land- und Forstwirtschaft. Aber auch Wirtschaftsgüter, die anderweitig genutzt

werden können, wie zB Lastkraftwagen, Elektromotoren und Notstromaggregate, können Gegenstand von Nutzungsgenossenschaften und -vereinen sein. Entscheidend ist, daß die Nutzung bei den Mitgliedern im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgt. Die Nutzung eines Grundstücks für Freizeit Zwecke oder durch Nicht-Landwirte (zB Kleingärtner) ist daher nicht stbeganstigt.

Eine gemeinschaftliche Benutzung liegt vor, wenn die Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände der Nutzungsgenossenschaften bzw. -vereine von den Mitgliedern genutzt werden. Bis zur Einbeziehung der Vereine in die Befreiungsvorschrift hieß es statt „gemeinschaftliche Benutzung“ in § 31 KStDV „genossenschaftliche Benutzung“. Dies deutete auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 GenG hin, in dem als Beispiel für eine Genossenschaft angeführt ist: „Vereine zur Beschaffung von Gegenständen des landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebs und zur Benutzung derselben auf gemeinschaftliche Rechnung“. Durch die Neufassung der StBefreiungsvorschrift ist in der Sache keine Änderung eingetreten. „Gemeinschaftliche Benutzung“ ist daher auch weiterhin als „Benutzung auf gemeinschaftliche Rechnung“ zu verstehen. 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 grundsätzlich zum Verlust der StBefreiung.

► *Der Begriff „Benutzung“* schließt aus, daß die Gegenstände durch die Nutzung verbraucht werden, wie es beispielsweise bei Düngern, Pflanzenschutzmitteln oder Brennstoffen der Fall wäre. Auch eine Verwertung für Zwecke der Mitgliederbetriebe scheidet aus. Die Verwertung unbrauchbar gewordener Betriebsgegenstände stellt ein steuerunschädliches Hilfsgeschäft dar. Die Erbringung von Dienstleistungen wird – auch wenn sie im Zusammenhang mit einer Nutzungsüberlassung erfolgt – durch den Begriff „Benutzung“ nicht abgedeckt. Für derartige Dienstleistungen kommt aber ggf. eine StBefreiung nach Buchst. b oder c des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 in Betracht.

► *Die gemeinschaftliche Unterhaltung eines selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs* ist nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a grundsätzlich nicht begünstigt. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist zwar die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen und Betriebsgegenstände nicht eingeschränkt. Der Wortlaut schließt daher nicht aus, sämtliche für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlichen Einrichtungen und Gegenstände gemeinschaftlich zu benutzen und hiermit einen selbständigen Betrieb zu führen. Die gemeinschaftliche Benutzung muß aber nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Mitglieder zugute kommen. Das Wesen der landwirtschaftlichen Zusammenschlüsse besteht nach dem BFH-Gutachten v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (BStBl. III 1954, 38) darin, die Hilfs- und Nebenbetriebe der Mitgliederbetriebe entsprechend ausgestalten zu können. Der Geschäftsbetrieb der Zusammenschlüsse muß also neben den Mitgliederbetrieben bestehen und zu diesen von seiner Funktion her eine enge Verbindung haben. Ein selbständiger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb erfüllt diese Voraussetzungen im allgemeinen nicht. Daher können Produktions- und Anbaugemeinschaften, die anstelle ihrer bisher als selbständige Land- und Forstwirte tätigen Mitglieder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, nicht stbefreit sein (vgl. FinMin. NRW v. 14. 10. 1969, FR 1969, 527). Eine StBefreiung kommt aber ausnahmsweise in Betracht, wenn der

Betrieb lediglich eine Hilfseinrichtung für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Mitglieder darstellt (vgl. HOFFMANN, FR 1960, 128). 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 durch Ur. v. 28. 7. 1959 I 150/58 U (BStBl. III, 372) einer „Genossenschaft, die eine größere Forstwirtschaft betreibt, deren Nutzungen nicht ausschließlich in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ihrer Genossen selbst verwendet werden“, die StBefreiung versagt. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einer Nutzungsgenossenschaft muß daher darauf ausgerichtet sein, die Mitgliederbetriebe und nicht etwa die allgemeinen wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder zu fördern. Anders als ein typischer land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darf er kein von den Mitgliederbetrieben unabhängiges Eigenleben haben.

436 **b) Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen**
(Satz 1 Buchst. b)

Nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b kommt eine StBefreiung für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder beschränkt. Die Leistungen müssen selbst im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen. Zulässig sind auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen. Unter diese Befreiungsvorschrift fallen zB Betriebshilfsdienste und Tierhaltungsvereinigungen. Zum sog. Crop-Sharing s. FG Sachsen-Anhalt v. 17. 2. 1999, EFG 1999, 1183, nrkr.

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. Dies kann unter Zuhilfenahme von Maschinen und Geräten erfolgen (zB Pflügen eines Feldes). Die reine Nutzungsüberlassung von Gegenständen ist dagegen in Buchst. a des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 geregelt. Die Leistungen dürfen nicht die Merkmale einer Lieferung annehmen. Der Bezug von Gegenständen über eine Genossenschaft bzw. einen Verein ist nicht stbegünstigt. Lieferungen im Rahmen eines Werklieferungsvertrags (vgl. § 651 BGB), bei dem das Werk aus vom Leistenden beschafften Hauptstoffen hergestellt wird, sind daher im allgemeinen steuerschädlich. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Tätigkeit als Hauptteil der Leistung anzusehen ist und die Verwendung von Gegenständen dahinter zurücktritt. UE kann daher zB das Düngen, Einsäen oder Spritzen eines Feldes unter Verwendung handelsüblicher Produkte noch als eine begünstigte Leistung angesehen werden.

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 Betriebs-

hilfsdienste 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).

Stbegünstigte Mitgliedergeschäfte liegen regelmäßig nur vor, wenn die Dienst- und Werkverträge zwischen der leistenden Genossenschaft bzw. dem leistenden Verein und den Mitgliedern abgeschlossen werden. Fraglich ist, ob es sich auch dann noch um begünstigte Leistungen handelt, wenn die Dienst- und Werkverträge zwar nicht mit den Mitgliedern abgeschlossen werden, aber den Mitgliederbetrieben zugute kommen. So kommt es zB bei Betriebshilfsdiensten häufig vor, daß sie von den landwirtschaftlichen Sozialversicherungsträgern beauftragt werden, Leistungen für die Versicherten, die gleichzeitig Mitglieder der Betriebshilfsdienste sind, zu erbringen (vgl. § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG). Vertragliche Beziehungen bestehen in diesen Fällen nur zwischen den Betriebshilfsdiensten und den Versicherungsträgern. Da es sich letztlich nur um eine Gestaltungsfrage handelt, ob die Sozialversicherungsträger selbst an die Betriebshilfsdienste herantreten oder ob sie es ihren Versicherten überlassen, die Betriebshilfsdienste zu beauftragen und ihnen die dadurch entstehenden Kosten erstatten, sollten hieraus keine negativen Folgerungen für die StFreiheit der Betriebshilfsdienste gezogen werden (ebenso OFD Münster v. 14. 8. 1985, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 68).

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). Die Frage, ob noch ein land- und forstwirtschaftliches Erzeugnis vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Anhaltspunkte für eine Abgrenzung bieten auch die Abschn. 17–20 KStR. Demzufolge können zB kondensierte Milch, Speiseeis, Sekt und Backwaren nicht mehr als land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse angesehen werden.

Für die Betriebe der Mitglieder müssen die Leistungen erbracht werden. Das Gesetz verlangt nicht ausdrücklich, daß es sich bei den Mitgliedern um Land- und Forstwirte handeln muß oder daß sie einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten müssen. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift soll aber nur der Zusammenschluß von Land- und Forstwirten begünstigt werden. Daraus folgt, daß es sich bei den Betrieben, für die die Leistungen erbracht werden, auch um land- und forstwirtschaftliche Betriebe handeln muß. Allerdings kommt es auf die estl. Beurteilung nicht an. So sind auch Leistungen zB für Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe begünstigt, die lediglich wegen Überschreitens der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG enthaltenen Grenzen stl. als Gewerbebetrieb behandelt werden. Wesentlich ist, daß der Betrieb land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse produziert. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb umfaßt nach § 34 Abs. 1 und 2 BewG auch Nebenbetriebe und die vom Land- und Forstwirt genutzte Wohnung (vgl. auch § 13 Abs. 2 EStG). Auch für diese Bereiche können – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – begünstigte Leistungen in Betracht kommen.

Die Leistungen müssen für die Mitgliederbetriebe erbracht werden. Den Mitgliederbetrieben müssen die Leistungen und ggf. deren Erfolg zugute kommen. IdR

wird ein Mitgliederbetrieb durch die Leistungen von Tätigkeiten entlastet, die ansonsten in dem Betrieb von dem Inhaber, seinen Familienangehörigen oder eigenem Personal ausgeführt werden. Die Leistungen sind aber nicht auf Tätigkeiten für die Produktion innerhalb der Mitgliederbetriebe beschränkt. Die Produktion kann auch aus dem eigentlichen Betrieb ausgelagert werden. So kann zB eine Tierhaltungsgenossenschaft in einem Gemeinschaftsstall die Fütterung, Wartung und Pflege von Tieren übernehmen, die weiterhin den Mitgliederbetrieben zuzurechnen sind.

Nur wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen, sind sie nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b begünstigt. Stfreie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine sollen nur die Leistungen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ausführen dürfen, die üblicherweise von den Land- und Forstwirten selbst oder mit eigenem Personal getätigt werden. Die unmittelbar der Produktion dienenden Tätigkeiten erfüllen regelmäßig diese Voraussetzung. Zu den begünstigten Tätigkeiten zählen daher zB das Pflügen, Einsäen, Düngen, Pflegen und Abernten eines Feldes. Dies gilt auch, wenn hierfür aufwendige Maschinen (zB spezielle Erntemaschinen, Flugzeuge zur Schädlingsbekämpfung) eingesetzt werden, die sich ein einzelner Landwirt nicht anschaffen würde. Im Bereich der tierischen Produktion gehören zu den begünstigten Tätigkeiten zB das Füttern, Melken und Pflegen der Tiere. In den Bereich der Land- und Forstwirtschaft fallen aber auch Tätigkeiten, die der Produktion nur mittelbar dienen, wie zB das Reinigen land- und forstwirtschaftlicher Geräte oder Stallungen. Zulässig sind ferner die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb üblicherweise anfallenden Leistungen. Dagegen darf es sich nicht um gewerbliche oder freiberufliche Leistungen handeln. Nicht mehr in den Bereich der Land- und Forstwirtschaft fallen daher zB die tierärztliche Betreuung, die Reparatur von Landmaschinen und Bauleistungen an Gebäuden.

Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen liegen nicht im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Aufgrund der besonderen Aufführung im Gesetz handelt es sich aber auch insoweit um zulässige Leistungen. Stbefreite Genossenschaften und Vereine können daher zB Melk- und Kühlanlagen erstellen, Wege anlegen, Bodenuntersuchungen vornehmen und Maßnahmen zur Bodenverbesserung durchführen.

Betriebshilfsdienste können nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. b stbefreit sein. Sie haben meistens die Rechtsform eines Vereins. Ihre Aufgabe ist es, den Mitgliederbetrieben bei Ausfall des Betriebsleiters Ersatzkräfte (Betriebsshelfer) zur Verfügung zu stellen, die für die Ausfallzeit die Tätigkeit des Betriebsleiters sowohl hinsichtlich der Betriebsleitung als auch hinsichtlich der körperlichen Mitarbeit übernehmen. Die Betriebsshelfer können Angestellte (Arbeiter) der Betriebshilfsdienste, aber auch andere geeignete Fachkräfte sein. In Betracht kommen insbesondere Landwirtssöhne, die in der Zeit, in der sie nicht als Betriebsshelfer eingesetzt sind, im elterlichen Betrieb mitarbeiten, oder aber selbständige Landwirte, die während ihres Einsatzes als Betriebsshelfer die Leitung des eigenen Betriebs auf einen mitarbeitenden Familienangehörigen übertragen. Die Leistung der Betriebshilfsdienste besteht in diesen Fällen in der Vermittlung der Betriebsshelfer an die bedürftigen Mitgliederbetriebe. UE ist es für die StBefreiung unschädlich, wenn die Betriebshilfsdienste zwar nicht von den Mitgliedern, sondern von landwirtschaftlichen Sozialversicherungsträgern beauftragt werden, ihre Leistungen aber den Mitgliederbetrieben zugute kommen. Zweifelhaft ist,

ob die Gestellung von Landfrauenvertreterinnen für die Hilfe im landwirtschaftlichen Haushalt noch steuerunschädlich ist, weil diese Tätigkeit nicht ausschließlich der Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse dient und auch nicht nur im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. Nach OFD Münster v. 14. 8. 1985 aaO soll aber wegen der engen wechselseitigen Beziehungen zwischen Betrieb und Haushalt die Haushaltshilfe zu den begünstigten Zweckgeschäften gerechnet werden.

Einstweilen frei.

437–438

c) Bearbeitung oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (Satz 1 Buchst. c)

439

Grundsatz: Eine StBefreiung kommt nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt. Voraussetzung ist, daß die Bearbeitung oder Verwertung selbst im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. Nach dieser Vorschrift können zB Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften, Eierverwertungsgenossenschaften 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). Stbefreite Genossenschaften und Vereine dürfen die Bearbeitung nur insoweit übernehmen, als die Bearbeitung selbst im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (s. u.). Die Bearbeitung der Erzeugnisse wird regelmäßig von der Genossenschaft oder dem Verein selbst durchgeführt. Es ist aber auch zulässig, daß die Bearbeitung durch andere Unternehmen im Werklohnverfahren erfolgt, bei dem die Genossenschaft oder der Verein als Auftraggeber die Verfügungsmacht über die Erzeugnisse behält. Für stbefreite Molkereigenossenschaften hat dies die FinVerw. in Abschn. 17 Abs. 1 Satz 2 KStR ausdrücklich bestätigt. Voraussetzung ist hiernach nur, daß die Bearbeitung bei eigener Durchführung in den Bereich der Landwirtschaft fallen würde und daß das Zukaufsverbot nicht verletzt wird.

Hinweis: Meist betreibt eine Genossenschaft sowohl die Bearbeitung als auch die Verwertung der Erzeugnisse der Mitglieder. Dies gilt zB für Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften sowie Brennergenossenschaften. Es ist aber auch denkbar, daß nur eine Bearbeitung der Erzeugnisse der Mitglieder erfolgt und den Mitgliedern die weitere Verwertung überlassen bleibt.

► *Der Begriff „Verwertung“* umfaßt alle Tätigkeiten zur Veräußerung oder Vermarktung der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse (Abschn. 16 Abs. 4 Satz 3 KStR). 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 Viehverwertungsgenossenschaften und Eierverwertungsgenossenschaften.

Die Verwertung erfolgt normalerweise im eigenen Namen und für eigene Rechnung der Genossenschaft bzw. des Vereins. Dies ist aber keine gesetzliche Voraussetzung. Daher ist es auch möglich, daß eine Genossenschaft oder ein Verein den Absatz im Namen und für Rechnung der Mitglieder als Verkaufsgent gegen Provision durchführt. Bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Be-

trachtungsweise kann der Absatz im Agenturverhältnis stl. nicht anders behandelt werden als der Verkauf im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Dementsprechend hat der BFH bereits in seinem Urt. v. 16. 6. 1959 I 132/58, StRK KStDV § 33 R. 11, ausgeführt, daß sich die Genossenschaft mit der Betätigung als Agent für ihr Mitglied bei der Veräußerung der von ihm selbst gewonnenen Milch im Rahmen der Verwertung landwirtschaftlicher Erzeugnisse ihrer Mitglieder gehalten habe (vgl. auch OFD Düss. v. 6. 4. 1957, FR 1957, 192).

► *Nur die von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse* dürfen von der Genossenschaft bzw. von dem Verein bearbeitet oder verwertet werden. Die Gewinnung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse erfolgt in erster Linie mit Hilfe der Naturkräfte. Von den Mitgliedern selbst gewonnene Erzeugnisse liegen vor, wenn die Erzeugnisse in den Betrieben der Mitglieder einen Entwicklungsprozeß unter Ausnutzung der Naturkräfte erfahren haben. Es ist nicht erforderlich, daß der gesamte Produktionsprozeß in den Mitgliederbetrieben erfolgt. Daher können auch Halbfertigerzeugnisse (zB Jungpflanzen, Stecklinge, Saatgut, Zwiebeln, Knollen sowie Jungtiere) für die Weiterzucht im Betrieb zugekauft werden. Dagegen stellen die von den Mitgliedern zur Weiterveräußerung zugekauften Erzeugnisse, die in den Mitgliederbetrieben nicht im Wege eines Erzeugungprozesses bearbeitet werden, keine selbst gewonnenen Erzeugnisse dar. Eine Bearbeitung oder Verwertung derartiger Erzeugnisse führt für die Genossenschaft bzw. für den Verein zum Verlust der StBefreiung. Dies gilt wegen des eindeutigen Gesetzeswortlauts selbst dann, wenn der Zukauf fremder Erzeugnisse für die stl. Behandlung des Mitglieds als Land- und Forstwirt nach R 135 EStR unschädlich ist. Die stbefreite Genossenschaft bzw. der Verein darf auch selbst keine land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse von Nichtmitgliedern zukaufen. Unschädlich ist dagegen der Erwerb von Zutaten, die für die Bearbeitung oder Verwertung erforderlich sind (zB Fruchtzusätze für die Herstellung von Fruchtojoghurt durch Molkereigenossenschaften).

► *Die Bearbeitung oder Verwertung muß selbst im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen.* Es muß sich um Tätigkeiten handeln, die typischerweise in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeübt werden. Maßgebend für diese Beurteilung ist die Verkehrsauffassung (vgl. Anm. 427). Nach Abschn. 20 KStR fallen zB folgende Tätigkeiten in den Bereich der Landwirtschaft:

- die Herstellung von Kartoffelflocken und Stärkemehl;
- die Herstellung von Branntwein;
- die Herstellung von Apfel- und Traubenmost;
- die Herstellung von Sirup aus Zuckerrüben;
- die Herstellung von Mehl aus Getreide;
- die Herstellung von Brettern oder anderen Sägewerkserzeugnissen.

Wegen der Beurteilung der Tätigkeiten von Molkereigenossenschaften und Winzergenossenschaften s. u. Die Tätigkeiten dürfen keine gewerblichen Formen annehmen. Tätigkeiten, die ein Land- und Forstwirt nicht mehr im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs ausüben kann, sind nicht begünstigt. Hierzu zählt zB die Herstellung von kalten und warmen Speisen, von Backwaren oder Möbeln. Auch der Verkauf land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse in einem eigenen Ladengeschäft nach Art eines Einzelhandelsgeschäfts darf keine gewerblichen Formen annehmen. Diese Voraussetzung ist im allgemeinen erfüllt, wenn nur die von den Mitgliedern gewonnenen Erzeugnisse – ggf. nach Bearbeitung – verkauft werden.

► *Einschaltung von Anschluß- und Lieferungsgenossenschaften:* Vielfach beteiligen sich Land- und Forstwirte nicht direkt an einer Verwertungsgenossenschaft, sondern nur mittelbar über andere Zusammenschlüsse. So schließen sich landwirtschaftliche Erzeuger von geringer finanzieller Leistungsfähigkeit zu Anschlußgenossenschaften zusammen, um ihre Marktchancen zu verbessern. Andere Land- und Forstwirte bilden örtliche Sammelstellen – sog. Lieferungsgenossenschaften – zur örtlichen Erfassung ihrer Erzeugnisse (zB Milch, Eier). Mitglied der Verwertungsgenossenschaft wird nur die Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft als solche. Der gesamte Geschäftsverkehr spielt sich dagegen regelmäßig unmittelbar zwischen der Verwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft ab. Die Abrechnungen können aber auch zwischen der Verwertungsgenossenschaft und der Lieferungsgenossenschaft erfolgen. Da die Land- und Forstwirte nicht selbst Mitglieder der Verwertungsgenossenschaft sind, führt diese Gestaltung nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich zur StPflcht der Verwertungsgenossenschaft. Die Verwaltung hat aber in Abschn. 16 Abs. 11 KStR zugestanden, daß die Einschaltung von Anschluß- und Lieferungsgenossenschaften die Verwertungsgenossenschaft nicht stpfl. macht. Voraussetzung ist jedoch, daß die Verwertungsgenossenschaft nur solche Erzeugnisse bezieht, die von den Mitgliedern der Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft selbst gewonnen wurden. Dagegen ist es unerheblich, ob die Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft selbst als Verwertungsgenossenschaft angesehen werden kann (s. o.) und nach Abs. 1 Nr. 14 stbefreit ist. So kann beispielsweise auch eine voll stpfl. Kreditgenossenschaft mit angeschlossenem Warengeschäft als Anschluß- oder Lieferungsgenossenschaft eingeschaltet werden. Für die Einschaltung von Vereinen, die in der gleichen Art und Weise wie Anschluß- und Lieferungsgenossenschaften tätig werden, gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend.

Molkereigenossenschaften können nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c stbefreit sein. Sie stellen die wirtschaftlich bedeutendste Gruppe der stbefreiten land- und forstwirtschaftlichen Kooperationen dar. Molkereien werden nicht nur in der Form der (stbefreiten) Genossenschaft betrieben, es gibt daneben eine große Zahl von Privatmolkereien, die in der StBegünstigung der genossenschaftlichen Molkereien eine wirtschaftliche Bevorzugung erblicken. Der BFH hat sich in der Vergangenheit mehrfach eingehend mit Molkereigenossenschaften befasst und insbesondere in seinem Gutachten v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (BStBl. III 1954, 38) an dem Beispiel der Molkereigenossenschaften allgemeine Grundsätze für die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 aufgestellt.

► *Die Sonderstellung der Molkereigenossenschaften* ist durch die Vielzahl der möglichen Produkte und Geschäftsbeziehungen gekennzeichnet. Es ist oft zweifelhaft, ob eine Bearbeitung oder Verwertung von Milch noch in den Bereich der Landwirtschaft fällt. Um die Beurteilung im Einzelfall zu erleichtern, hat die FinVerw. in Abschn. 17 KStR einen sehr umfangreichen Katalog zulässiger und steuerschädlicher Tätigkeiten aufgestellt. Nach Abschn. 17 Abs. 1 KStR fällt ua. in folgenden Fällen die Bearbeitung oder Verwertung in den Bereich der Landwirtschaft: Standardisierung (Einstellung) der Milch auf einen gewünschten Fettgehalt; Herstellung von ultrahocherhitzter Milch (H-Milch); Herstellung von Milchlischerzeugnissen, wenn der Anteil aus Milch oder Milcherzeugnissen mindestens 75 vH des Fertigerzeugnisses beträgt; Herstellung von Joghurt, auch mit Fruchtzusätzen; Herstellung von Butter, Käse und Schlagsahne; s. im einzelnen den ausführlichen Katalog in Abschn. 17 Abs. 1 KStR.

► *Nicht in den Bereich der Landwirtschaft* fallen dagegen die in Abschn. 17 Abs. 2 KStR aufgeführten Verwertungen von Milch, so ua. Herstellung kondensierter Milch, Herstellung von Speiseeis.

Normalerweise wird eine Molkereigenossenschaft die Bearbeitung der Milch selbst durchführen. Sie kann aber auch ohne Gefährdung ihrer StBefreiung einen Werklohnvertrag an voll stpfl. Unternehmen zur Herstellung von Milcherzeugnissen erteilen. Voraussetzung ist, daß die Bearbeitung bei eigener Durchführung in den Bereich der Landwirtschaft fallen würde und das Zukaufsverbot nicht verletzt wird (s. o. und Abschn. 17 Abs. 1 Satz 2 KStR). Ein steuerschädlicher Zukauf liegt nicht vor, wenn das beauftragte Unternehmen lediglich Zutaten selbst beschafft. Eine stbefreite Molkereigenossenschaft darf jedoch grundsätzlich nicht selbst im Werklohnvertrag für andere Molkereien tätig werden. Sie würde ansonsten nicht mehr ausschließlich die in den Betrieben ihrer Mitglieder gewonnene Milch bearbeiten. Zu den Voraussetzungen einer steuerunschädlichen Kooperation zwischen stbefreiten Molkereigenossenschaften s. FinMin. Bayern v. 1. 8. 1988, StEK KStG 1977 § 5 Nr. 88.

Hinweis: Der in den KStR aufgestellte, sehr umfangreiche und sehr weitgehende Katalog über steuerunschädliche Be- und Verarbeitungsvorgänge und dessen ständige Veränderung zeigt, daß die Verkehrsauffassung einem fortwährenden Wandel unterworfen ist; denn gerade im Bereich der Milchwirtschaft werden immer neue Absatz- und Verkaufssortimente gefunden, um letztlich den Absatz der heimischen Milcherzeugung zu gewährleisten. Denn gerade dieser Zweig der Verwertung landwirtschaftlicher Erzeugnisse wird in der Zukunft noch weitere, modernere Absatzmöglichkeiten suchen müssen. Aber gerade danach zu suchen und den Absatz der von der Landwirtschaft erzeugten Milch zu gewährleisten, gehört zu den ursprünglichen Aufgaben der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften im allgemeinen und der Milchverwertungsgenossenschaften im besonderen. Dabei kann die Frage, in welcher Form das landwirtschaftliche Erzeugnis in den Handel kommt, nur von untergeordneter Bedeutung sein. Es muß nur gewährleistet sein, daß nicht die Verarbeitung, sondern die „Verwertung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse“ im Vordergrund steht.

► *Hilfsgeschäfte einer Molkereigenossenschaft:* Sind Geschäfte, die eine Molkereigenossenschaft auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder behördlicher Anordnungen mit Nichtmitgliedern abschließen muß, Zweckgeschäfte, so kann die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln an diese Nichtmitglieder als Hilfsgeschäft angesehen werden. Gewährt eine Molkereigenossenschaft einem Milchversorgungsbetrieb ein Darlehen zur Finanzierung der Kapazitätserweiterung eines Trockenmilchwerks und räumt der Milchversorgungsbetrieb der Molkereigenossenschaft dafür ein sog. Milchanlieferungsrecht ein, so kann die Darlehensgewährung als ein Hilfsgeschäft angesehen werden (Abschn. 16 Abs. 3 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 Abschn. 18 KStR eine Reihe von unschädlichen und schädlichen Tätigkeiten aufgelistet. Danach fallen die nachstehend bezeichneten Tätigkeiten in den Bereich der Landwirtschaft. Voraussetzung ist aber, daß die Tätigkeiten Erzeugnisse der Weinbaubetriebe der Genossen betreffen und die Tätigkeiten keine gewerblichen Formen annehmen: Zucht und Unterhaltung der Weinreben; Weinbereitung; Weinbehandlung; Absatz der Trauben, des Traubenmostes und des Weins; Herstellung von Branntwein aus Wein (s. im einzelnen Abschn. 18 Abs. 1 KStR). Herstellung und Vertrieb von Winzersekt fallen unter den in Abschn. 18 Abs. 2 KStR genannten Voraussetzungen noch in den Bereich der Landwirtschaft (s. BMF v. 7. 12. 1987, DB 1988, 206). Begünstigt ist

auch der Zukauf von Tafelwein zur obligatorischen Destillation (BMF v. 10. 5. 1985, DB 1985, 1212).

► *Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen* nach Abschn. 18 Abs. 3 KStR zB: Der Mitverkauf fremder Erzeugnisse; die Herstellung von Branntweinerzeugnissen und deren Verkauf; der Betrieb oder die Verpachtung eines Ausschanks oder einer Gastwirtschaft, wenn andere Getränke als Weine, die von der Genossenschaft hergestellt worden sind, kalte oder warme Speisen oder sonstige Genußmittel abgegeben werden (vgl. BFH v. 27. 4. 1954 I 150/52 U, BStBl. III, 191).

► *Besonderheiten bei Zukauf von Nichtmitgliedern*: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. c beseitigt grundsätzlich jeder Zukauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse aus Händen von Nichtmitgliedern die StFreiheit. Dies gilt auch für den Zukauf fremder Weine zur Veredlung und für den Zukauf von Trauben. Zur Farbverbesserung des Rotweins, der aus von den Mitgliedern gelieferten Trauben gewonnen wird, ergibt sich jedoch häufig die Notwendigkeit eines Zukaufs von Deckweinen von Nichtmitgliedern (insbes. ausländischen Erzeugern). Nach BFH v. 10. 2. 1953 I 123/52 (BStBl. III, 81; Abschn. 18 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStR) sind derartige Geschäfte steuerunschädlich, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Der Zukauf muß ausnahmsweise und nur in den geringen Mengen erfolgen, die ausreichen, um die Farbe des Rotweins zu verbessern.
- Der Zukauf muß unumgänglich notwendig sein, um den eigentlichen genossenschaftlichen Zweck zu erreichen.
- Ohne den Zusatz von Deckweinen muß der aus Mitgliedertrauben gewonnene Wein unverkäuflich sein.

Ein steuerunschädlicher Zukauf wird daher nur in besonders gelagerten Fällen vorliegen. Der Zukauf und Zusatz fremder Deckweine ist vor allem dann steuerunschädlich, wenn dadurch lediglich ein höherer Preis für das an sich, wenn auch zu einem niedrigeren Preis verkäufliche Erzeugnis erzielt werden soll. Ebenso ist zu verfahren, wenn die Winzergenossenschaft Rotwein zur Farbverbesserung aus eigener Produktion zur Verfügung gehabt hätte, jedoch trotzdem Fremdbeine zugekauft hat. Für die Verbesserung von Weinen aus weniger guten Jahrgängen mit der sog. Süßreserve gelten uE die gleichen Grundsätze.

► *Besonderheiten bei Einlagerung*: Die Einlagerung von Ernteerträgen anderer Winzergenossenschaften führt als Nichtmitgliedergeschäft zur vollen StPflicht. Zur Vermeidung von Härten hat die FinVerw. sich in der Vergangenheit damit einverstanden erklärt, daß die von stbefreiten Winzergenossenschaften in Ausnutzung ihrer Lagerkapazität für andere Winzergenossenschaften übernommenen Einlagerungen wie partiell stpfl. Zwangsgeschäfte behandelt werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die Einlagerung geschieht nicht lediglich, um die Lagerkapazität der aufnehmenden Genossenschaft auszunutzen.
- Sie muß vielmehr dazu dienen, eine Notlage der auslagernden Winzergenossenschaften zu beheben.
- Bei der auslagernden Genossenschaft muß der Engpaß an Lagerraum jeweils durch die besonderen Ernteverhältnisse des betreffenden Jahres entstanden sein und darf seine Ursache nicht in einer auf die Dauer zu gering bemessenen Lagerkapazität haben (FinMin. Bad.-Württ. v. 8. 11. 1967, EDStZ 1967, 484).

Pfropfbengenosenschaften, 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 Abschn. 19 KStR zugestanden, daß auch reine Pflanzfreibengenossenschaften als stbefreite Genossenschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 14 behandelt werden können.

440–446 Einstweilen frei.

447 **d) Beratung für die Produktion oder Verwertung (Satz 1 Buchst. d)**

Nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. d kommt eine StBefreiung für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine in Betracht, soweit deren Geschäftsbetrieb sich auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder beschränkt. Die Vorschrift stellt eine Ergänzung zu den in Buchst. b und c enthaltenen Befreiungstatbeständen dar, nach denen die direkte Hilfe bei der Produktion oder Verwertung begünstigt ist. Die diese Tätigkeiten ausführenden Vereinigungen erbringen oftmals auch reine Beratungsleistungen. Nach Buchst. d geht hierdurch ihre StBefreiung nicht verloren. Begünstigt sind aber auch solche Vereinigungen, die ausschließlich beratend tätig sind. Hierzu gehören insbes. die nach dem Marktstrukturgesetz anerkannten, aber nicht unmittelbar im Verwertungsbereich tätigen Erzeugergemeinschaften.

Zur Beratung für die Produktion gehört zunächst die Beratung darüber, welche land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse überhaupt produziert werden sollen. Hierbei kann es sich um eine betriebswirtschaftliche Beratung, Beurteilung von Standortfaktoren, Auswertung von Bodenproben etc. handeln. Zu den begünstigten Beratungsleistungen gehört ferner zB die Beratung über Produktionsmethoden, über den Einsatz von Maschinen, Düngern und Schädlingsbekämpfungsmitteln, über den Zeitpunkt der Ernte bei pflanzlichen Erzeugnissen sowie über Zucht, Fütterung und Pflege von Tieren. Da die Beratung selbst nicht im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen muß, ist zB auch eine tierärztliche Beratung für die Aufzucht von Tieren begünstigt.

Die Beratung für die Verwertung erstreckt sich auf den gesamten Bereich der Veräußerung oder Vermarktung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse (vgl. Anm. 439). Die hierzu gehörende Beurteilung von Marktchancen einschl. der Bewertung der EG-rechtlichen 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). Auch die Beurteilung der Frage, ob die land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse vor einer Veräußerung in den Mitgliederbetrieben bearbeitet werden sollten, gehört zur Beratung für die Verwertung. Allerdings ist in Nr. 14 Satz 1 Buchst. d die Bearbeitung – im Gegensatz zu Buchst. c – nicht besonders aufgeführt. Daraus folgt, daß eine Beratung über einzelne Bearbeitungsfragen nicht begünstigt ist. UE ist dies ein unbefriedigendes Ergebnis. Eine stbefreite Genossenschaft sollte hinsichtlich der Tätigkeiten, die von ihr selbst ausgeübt werden dürfen, auch beratend tätig werden dürfen.

Nicht begünstigt sind Beratungsleistungen, die nicht direkt für die Produktion oder Verwertung erfolgen. Daher sind zB Beratungen in Steuersachen, Buchführungsangelegenheiten, Rechts- und Finanzierungsfragen im allgemeinen steuerschädlich (vgl. Abschn. 16 Abs. 4 Satz 4 KStR). Etwas anderes dürfte uE

aber dann gelten, wenn eine Rechts- oder Finanzierungsberatung gezielt im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Produktionsausweitung erfolgt.

Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse: Die Beratung muß für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder erfolgen. Wegen des Begriffs „land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse“ vgl. Anm. 436. Es muß sich um Erzeugnisse handeln, die in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Mitglieder gewonnen werden. Beratungsleistungen für die Verwertung zugekaufter fremder Erzeugnisse sind steuerschädlich (vgl. Anm. 439).

Einstweilen frei.

448–457

III. Rechtsfolge: Grundsätze und Ausnahmen der Steuerbefreiung (Nr. 14 Sätze 2 und 3)

1. Vollständige und partielle Steuerbefreiung

458

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine sind nach Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 grundsätzlich von der KSt. befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb auf die dort genannten Tätigkeiten beschränkt und im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. Unter denselben Voraussetzungen ergibt sich die Befreiung von der Gewerbebesteuer (§ 3 Nr. 8 GewStG).

Volle Steuerpflicht bei Überschreiten der 10-vH-Grenze (Nr. 14 Satz 2): Üben die Genossenschaften und Vereine auch Tätigkeiten aus, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 begünstigt sind, und betragen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten nicht mehr als 10 vH der gesamten Einnahmen, sind die Genossenschaften und Vereine mit den Gewinnen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten partiell stpfl. Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen stpfl. Gewerbebetrieb. Hinsichtlich der begünstigten Tätigkeiten bleibt die StFreiheit erhalten. Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten in einem VZ 10 vH der Gesamteinnahmen, entfällt die StBefreiung für diesen VZ insgesamt (Abschn. 16 Abs. 1 KStR).

Ausnahme für 10 vH-Grenze (Nr. 14 Satz 3): Eine Ausnahme von der 10-vH-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. Zur ersten Gruppe gehören danach grundsätzlich die nach Landesrecht zugelassenen Untersuchungsstellen iSd. § 2 Abs. 7 der Milch-Güterverordnung, die insbesondere im öffentlichen Interesse Milchqualitätsprüfungen für Mitglieder und Nichtmitglieder sowie für Nichtlandwirte durchführen. Auch die Tierbesamungsstationen tätigen, insbesondere bei Ausbruch einer Seuche, neben Zweckgeschäften mit Mitgliedern in größerem Umfang auch solche mit Nichtmitgliedern und Nichtlandwirten. Die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten bleiben bei der Berechnung der 10-vH-Grenze, dh. sowohl bei der Berechnung der Einnahmen aus den stl. nicht begünstigten Tätigkeiten als auch bei der Berechnung der gesamten Einnahmen, außer Ansatz. Die Gewinne aus diesen Tätigkeiten unterliegen jedoch der KSt. (Abschn. 16 Abs. 3 KStR).

459 **2. Einnahmenermittlung für 10-vH-Unschädlichkeitsgrenze**

Nr. 14 Satz 2 sieht einen Ausschluß der StBefreiung dann vor, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus dem nicht stbegünstigten Tätigkeitsbereich 10 vH der gesamten Einnahmen übersteigen; ausnahmsweise können für bestimmte Fälle Einnahmen bei der Berechnung der 10-vH-Grenze gem. Nr. 14 Satz 3 außer Ansatz bleiben. Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich USt.) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die stl. Gewinnermittlung. Der Zufluß iSd. § 11 EStG ist nicht maßgebend (Abschn. 16 Abs. 2 KStR).

Zuordnungsfragen bei Einnahmenermittlung: Die Einnahmen aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern und Nebengeschäften sind den Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten zuzurechnen. Das gilt auch für Nebengeschäfte mit anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 stbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen; vgl. BFH v. 18. 5. 1988 II R 238/81 (BStBl. II, 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. Dabei ist von den Ausgaben im gleichen Wj. auszugehen. Die durch diese zeitliche Zuordnung mögliche Verschiebung im Einzelfall, soweit Ausgaben für bezogene Waren und Einnahmen aus dem Verkauf dieser Waren in verschiedenen Wj. anfallen, wird zugunsten einer einfachen Handhabung hingekommen (Abschn. 16 Abs. 9 KStR).

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. Bei der Beteiligung an einer Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, sind unter Geltung des Anrechnungsverfahrens als Einnahmen die Gewinnausschüttungen zuzüglich der darauf entfallenden anrechenbaren KSt. anzusehen. Bei der Beteiligung an einer PersGes. sind die anteiligen Einnahmen anzusetzen. Bei der Beteiligung an einer Genossenschaft sind Rückvergütungen iSd. § 22 den Einnahmen aus den Geschäften zuzurechnen, für die die Rückvergütungen gewährt worden sind (Abschn. 16 Abs. 6 KStR).

Zu Einzelfragen der Einnahmenermittlung s. auch Anm. 360. Insbesondere sind auch vGA und verdeckte Einlagen bei der Einnahmenermittlung zu berücksichtigen. Zur grundsätzlichen Problematik der verdeckten Einlage bei Genossenschaften s. BFH v. 21. 9. 1989 IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86.

460 **3. Kein Verzicht auf Steuerbefreiung möglich**

Die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 ist nicht antragsgebunden. Auf sie kann deshalb grds. nicht verzichtet werden. Wegen Einführung der partiellen StPflcht von Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten durch das WoBauFG v. 22. 12. 1989 (s. Anm. 403), wenn diese bis 10 vH der gesamten Einnahmen ausmachen, wurde jedoch für einen Übergangszeitraum die Möglichkeit eingeräumt, auf die StBefreiung zu verzichten.

Übergangsbestimmung nach alter Rechtslage: So kann durch schriftliche Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines KJ. (§ 34 Abs. 5 Satz 3 nF), erstmals mit Wirkung für VZ 1990, auf die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 verzichtet werden, wenn diese Erklärung spätestens abgegeben wird von

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Vereinen im Beitrittsgebiet bis zum 31. 12. 1993,
- sonstigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen bis zum 31. 12. 1991 (§ 34 Abs. 5 Satz 1 nF).

Die Körperschaft ist mindestens für 5 aufeinanderfolgende Kj. an die Erklärung gebunden (§ 34 Abs. 5 Satz 2 nF). Der Widerruf ist mit Wirkung von Beginn eines Kj. spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der StFestsetzung des Kj. zu erklären, für das er gelten soll (§ 34 Abs. 4 Sätze 3 und 4 nF).

Einstweilen frei.

461–464

4. Sonderfrage: Wegfall der Steuerbefreiung bei übermäßiger Ansammlung von Gewinnen

465

Auch wenn alle Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift formal erfüllt sind, tritt die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 14 nicht ein, wenn ein *Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten* iSd. § 42 AO vorliegt. Ein derartiger Mißbrauch kann anzunehmen sein, wenn Gewinne in unverhältnismäßig hohem Umfang zurückbehalten und zur Ansammlung von Reserven verwendet werden.

BFH-Urteil v. 11. 2. 1998: Der BFH hat mit Urt. v. 11. 2. 1998 I R 26/97 (BStBl. II, 576) allerdings klargestellt, daß eine Thesaurierungspolitik weder den agrarpolitischen Zielsetzungen des Abs. 1 Nr. 14 entspricht, noch gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verstößt und deshalb grds. nicht zur Annahme eines Mißbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten berechtigt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sei allenfalls dann 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 das BFH-Urt. v. 11. 2. 1998 I R 26/97 (aaO) nicht mehr an ihrer bisherigen Rechtsauffassung zur übermäßigen Reservenbildung (s.u.) 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).

Alte Rechtslage nach BFH-Gutachten v. 8. 9. 1953: Der BFH hatte dagegen im Gutachten vom 8. 9. 1953 I D 2/52 S (BStBl. III 1954, 38) die Auffassung vertreten, eine betriebswirtschaftlich nicht gebotene Gewinnthesaurierung sei mit dem Zweck der StBefreiung und dem Schutz der nicht stbefreiten Konkurrenten unvereinbar und könne deshalb gegen § 42 AO verstoßen. Die StBefreiung solle zwar die – nach dem bis 1977 geltenden KStRecht grundsätzlich eintretende – doppelte Besteuerung der Gewinne verhindern. Sie solle aber nicht dazu führen, daß die Gewinne in erheblichem Umfang dauerhaft der Besteuerung entzogen werden, indem sie von der Genossenschaft thesauriert und zum Ausbau des eigenen Betriebs verwendet werden. Dies führe zu einer Benachteiligung der nicht stbefreiten Konkurrenten.

Zur Anwendung des BFH-Gutachtens v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (aaO) auf Genossenschaften hatte die FinVerw. umfangreiche und sehr weitgehende Erlasse herausgegeben (vgl. FinMin. Bad.-Württ. v. 12. 4. 1955, EDStZ 1955, 180; FinMin. NRW v. 30. 4. 1955, DB 1955, 268; v. 31. 5. 1957, EDStZ 1957, 268; FinMin. Nds. v. 30. 6. 1962, EDStZ 1962, 111; FinMin. Bayern v. 9. 4. 1981, DB 1981, 1064). Danach galten die folgenden statischen Regelungen für die Behandlung von Genossenschaften:

- Solange die Summe der Geschäftsanteile (nicht: Geschäftsguthaben) ab 50 vH des Anlagevermögens ausmacht, sollen alle angesammelten Reserven als steuerunschädlich angesehen werden. Auf die Höhe der Reserven kommt es dabei nicht an.

► Beläuft sich die Summe der Geschäftsanteile auf weniger als 50 vH des Anlagevermögens, soll die Summe aller Reserven maßgebend sein. Dabei wird zwischen Genossenschaften mit unbeschränkter Haftpflicht und den übrigen Genossenschaften wie folgt unterschieden:

- Bei Genossenschaften mit unbeschränkter Haftpflicht werden die vorhandenen Reserven als unverhältnismäßig hoch angesehen, wenn sie 40 vH der Bilanzsumme und den Betrag der in der DM-Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Reserven übersteigen.
- Bei den übrigen Genossenschaften wird eine überhöhte Reservebildung angenommen, wenn die Reserven 40 vH der Bilanzsumme oder das Vierfache der Geschäftsanteile übersteigen.

Bei Vereinen konnte die für Genossenschaften entwickelte Verhältnisrechnung nicht angewandt werden, weil es bei Vereinen keine den Geschäftsanteilen der Genossenschaften vergleichbaren Werte gibt. Dennoch waren die sich aus dem BFH-Gutachten v. 8. 9. 1953 I D 2/52 S (aaO) ergebenden Grundsätze auch für die nach Abs. 1 Nr. 14 stbefreiten Vereine maßgebend. Nach Auffassung der FinVerw. (vgl. FinMin. Bayern v. 9. 4. 1981, DB 1981, 1064) bestanden keine Bedenken dagegen, daß die Vereine aus ihren Überschüssen das für ihren Geschäftsbetrieb benötigte Anlagevermögen finanzieren. Bei der Prüfung der Frage, ob ein Verein in übermäßiger Weise Reserven gebildet hat, sollte im Gegensatz zur Behandlung der Genossenschaften davon ausgegangen werden, daß solche offenen und stillen Rücklagen unschädlich sind, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind. Es handelt sich hierbei um die gleiche Formulierung, die auch in § 14 Nr. 5 für die Rücklagenbildung von Organgesellschaften verwendet wird. Die hierfür aufgestellten Kriterien gelten entsprechend. Es muß demnach ein konkreter Anlaß für die Bildung der Rücklage gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt, wie zB eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitung. Ein konkreter Anlaß kann auch dann vorliegen, wenn der Verein besondere Risiken trägt, die er ohne die vorhandenen Rücklagen möglicherweise nicht abdecken könnte, ohne seine Existenz zu gefährden. Eine grundsätzlich zulässige Rücklage darf der Höhe nach nicht über einen angemessenen Betrag hinausgehen. Hierbei besteht ein gewisser Beurteilungsspielraum. Ein Überschreiten der Angemessenheitsgrenze wird nur bei deutlicher Überdotierung der Rücklage angenommen werden können.

Kritik fand die statische, Genossenschaften und Vereine ungleich behandelnde sowie nicht die Umstände des Einzelfalls berücksichtigende Umsetzung des BFH-Gutachtens v. 8. 9. 1953 I S 2/52 S aaO durch die FinVerw. bereits in der Voraufgabe. In beiden Fällen konnte es uE nur darauf ankommen, ob die Reservenbildung wirtschaftlich begründet war oder nicht. Die Annahme einer übermäßigen Reservenbildung war uE auf besonders deutliche und krasse Fälle zu beschränken.

466–468 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 15: Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

I. Überblick

469

Der Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (PSVaG) ist Träger der Insolvenzversicherung gemäß § 7 BetrAVG. Seine ausschließliche Aufgabe ist die Sicherstellung der Ansprüche der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers oder Versorgungsträgers in Form einer Ausfallhaftung. Die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des PSVaG ergeben sich aus § 5 Abs. 1 Nr. 15.

Er bedarf der Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde. Seine Leistungen dürfen nach dem Kreis der Empfänger, sowie nach Art und Höhe den in den §§ 7–9, 17 und 30 BetrAVG bezeichneten Rahmen nicht übersteigen.

II. Rechtsentwicklung

470

In das Gesetzgebungsverfahren des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung v. 19. 12. 74 (BGBl. I S. 3610) wurde die Regelung der Insolvenzversicherung (§§ 7–15 BetrAVG) eingebaut. In einem Gutachten vom 14. 2. 74 erstellte die Arbeitsgemeinschaft für betriebliche Altersversorgung eV Heidelberg die wissenschaftliche Grundlage. Die Gründung des PSVaG erfolgte am 7. 10. 74 durch den Bundesverband der deutschen Arbeitgeberverbände zusammen mit dem Bundesverband der deutschen Industrie und dem Verband der Lebensversicherungsunternehmen mit dem Sitz in Köln. Gemäß § 32 Abs. 2 BetrAVG sind die Vorschriften über die Insolvenzversicherung am 1. 1. 75 in Kraft getreten.

Die Befreiungsvorschrift wurde als § 4 Abs. 1 Ziff. 12 in das KStG eingefügt (§ 20 BetrAVG).

Die Vorschrift ist unverändert als § 5 Abs. 1 Nr. 15 in das KStG 1977 übernommen worden.

III. Bedeutung der Vorschrift

471

§ 5 Abs. 1 Nr. 15 ist eine der wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Altersversorgung durch das BetrAVG, das die Altersversorgung als Fürsorgeleistung zur Sozialleistung mit Entgeltcharakter wandelte. Bis zu dieser Neuordnung verloren die Arbeitnehmer bei einem Arbeitsplatzwechsel ihre Versorgungsanswartschaften. Diese gingen auch verloren bei der Zahlungsunfähigkeit der Unternehmer.

Parallel mit der Unverfallbarkeit der Versorgungsansprüche mußten die steuerrechtlichen Vorschriften angepaßt werden, wobei die Insolvenzversicherung im Vordergrund stand. Zu diesem Zweck wurde der PSVaG durch § 14 Abs. 1 BetrAVG als Träger der Insolvenzversicherung für die Leistungen und Anwartschaften aus der betrieblichen Altersversorgung bestimmt. Die Steuerfreiheit des PSVaG wurde durch die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Ziff. 12 KStG aF (jetzt § 5 Abs. 1 Nr. 15 KStG 1977) ausgesprochen.

Nach dem Ausschlußbericht BT-Drucks. 7/2843 S. 17 ist die Steuerbefreiheit begründet, weil durch die Einschaltung des PSVaG als Träger der Insolvenzversicherung die Ansprüche der Versorgungsempfänger in ähnlicher Weise abgesichert werden, wie dies bei Ansprüchen gegenüber einer steuerbefreiten Pensionskasse der Fall ist, und weil der Träger der Insolvenzversicherung aufgrund seiner monopolartigen Stellung nicht zu vergleichbaren steuerpflichtigen Unternehmen in Wettbewerb tritt.

Zum 31. 12. 1977 waren beim PSVaG 32102 Mitglieder verzeichnet. Der PSVaG wurde in seinen ersten drei Geschäftsjahren von insgesamt 757 Sicherungsfällen im Sinne des § 7 Abs. 1 BetrAVG betroffen, und zwar 1975 von 249, 1976 von 265 und 1977 von 243 Sicherungsfällen. Insgesamt wurden in den ersten drei Geschäftsjahren 40145 aus betrieblicher Altersversorgung Begünstigte von der Sicherung durch den PSVaG erfaßt. Aus den Beiträgen ist gemäß § 10 Abs. 2 BetrAVG ua. auch die Zuführung zu einem vom Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen festgesetzten Ausgleichsfonds – der zur Verhinderung abrupter Beitragsschwankungen gebildet wird – zu decken. Bei dem Finanzierungsverfahren handelt es sich um ein sog. Rentenwertumlageverfahren, bei dem keine Vorausfinanzierung der Anwartschaften erfolgt. Der jeweilige jährliche Beitragssatz hängt im wesentlichen von dem jeweiligen jährlichen Schadensverlauf ab.

Nach § 5 Abs. 1 der Satzung des PSVaG ist aus den Beiträgen schließlich eine Verlustrücklage zur Deckung „eines außergewöhnlichen Verlustes aus dem Geschäftsbetrieb“ zu bilden. Diesem Posten wurden entsprechend in den ersten drei Geschäftsjahren je 1,4 Millionen DM zugeführt.

Die Insolvenzversicherung hat die ihr vom Gesetz zgedachte Funktion nach einheitlicher Auffassung gut erfüllt. (Aus dem Bericht der Bundesregierung v. 11. 12. 78 BT-Drucks. 8/2377).

IV. Der Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

Der PSVaG ist ein privates Versicherungsunternehmen in Form eines rechtsfähigen Vereins (§ 15 VAG iVm. § 1 Abs. 1 VAG; vgl. auch § 1 Anm. 32). Obwohl der PSVaG wesentliche öffentlich-rechtliche Befugnisse wahrnimmt – die Mitgliedschaft der Arbeitgeber entsteht kraft Gesetzes (§ 11 BetrAVG), ebenso die Pflicht zu Beitragszahlungen (§ 10 BetrAVG) – gelten die privatrechtlichen Bestimmungen des Vereinsrechts. Er unterliegt als privates Versicherungsunternehmen der Aufsicht des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen (BAV). Zwischen dem PSVaG, dem Arbeitgeber als Mitglied und den Arbeitnehmern als versicherte Personen besteht ein Versicherungsverhältnis kraft Gesetzes, für dessen Anwendung die Bestimmungen des VVG nicht gelten (*Heuback* ua. § 7 BetrAVG RdNr. 6).

Nach § 2 der Allgemeinen Versicherungsbedingungen für die Insolvenzversicherung der betrieblichen Altersversorgung (AIB) umfaßt die Versicherung

- a) fällige und künftig fällig werdende Ansprüche auf einmalige und laufende Leistungen aus einer unmittelbaren Versorgungszusage des Arbeitgebers,
- b) Ansprüche, die einem Versorgungsberechtigten gegen den Arbeitgeber erwachsen, weil sein Bezugsrecht auf Leistungen aus einer Direktversicherung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung durch Widerruf, Beileihung oder auf sonstige Weise entzogen oder beeinträchtigt wird,
- c) die Gewährleistung der von einer Unterstützungskasse vorgesehenen Versorgung, nachdem die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung erfüllt sind.

Nach § 3 Nr. 65 EStG sind die Beiträge des Trägers der Insolvenzsicherung (§ 14 BetrAVG) steuerfrei.

Die Mittel für die Durchführung der Insolvenzsicherung werden aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung durch Beiträge aller Arbeitgeber mit betrieblicher Altersversorgung aufgebracht (§ 10 Abs. 1 BetrAVG). Im einzelnen gelten für den PSVaG die Satzung, genehmigt durch Verfügung des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen v. 26. 7. 76, Geschäftszeichen IV – 5856-5/76, sowie die allgemeinen Versicherungsbedingungen für die Insolvenzsicherung der betrieblichen Altersversorgung, genehmigt durch Verfügung des Bundesaufsichtsamtes für das Versicherungswesen v. 26. 7. 76, Geschäftszeichen IV – 5856-5/76.

Der PSVaG ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtig. Die Steuerfreiheit beruht auf den in Nr. 15 im einzelnen aufgeführten Bedingungen.

V. Voraussetzung der Steuerbefreiung

473

Die Steuerfreiheit des PSVaG setzt voraus, daß er ausschließlich im Rahmen des BetrAVG tätig wird, und die in § 5 Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a und b KStG enthaltenen weiteren Bedingungen erfüllt werden.

1. Erlaubnis der Versicherungsaufsichtsbehörde

474

Am 23. 12. 74 hat der PSVaG die nach § 5 Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a für die Steuerbefreiung erforderliche Erlaubnis zur Aufnahme des Geschäftsbetriebes von dem Bundesamt für das Versicherungswesen erhalten. Gemäß § 15 VAG hat der PSVaG damit Rechtsfähigkeit erlangt. Der Geschäftsbetrieb wurde nach § 32 BetrAVG am 1. 1. 75 aufgenommen.

2. Wahrnehmung der Aufgaben des Trägers der Insolvenzsicherung gemäß § 7 BetrAVG

475

Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 15 Buchst. a, daß der PSVaG ausschließlich die Aufgaben des Trägers der Insolvenzsicherung wahrnimmt. Diese ergeben sich aus den §§ 7–15 des BetrAVG.

Die Sicherungsfälle sind im § 7 BetrAVG aufgeführt.

Als Grundtatbestand gilt der Konkursfall, der über das Vermögen des Arbeitgebers oder über seinen Nachlaß eröffnet worden ist (§ 7 Abs. 1 Satz 1). Weitere Sicherungsfälle werden im § 7 Abs. 1 Satz 3, die der Eröffnung des Konkursverfahrens gleichgestellt sind, unter Nr. 1–5 aufgeführt:

- Die Abweisung des Antrags auf Eröffnung des Konkursverfahrens mangels Masse,
- die Eröffnung des gerichtlichen Vergleichsverfahrens zur Abwendung des Konkurses,
- der außergerichtliche Vergleich (Stundungs-, Quoten- oder Liquidationsvergleich) des Arbeitgebers mit seinen Gläubigern nach vorausgegangener Zahlungseinstellung im Sinne der Konkursordnung, wenn ihm der Träger der Insolvenzsicherung zustimmt,
- die vollständige Beendigung der Betriebstätigkeit im Geltungsbereich des BetrAVG, wenn ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens nicht gestellt worden ist und ein Konkursverfahren offensichtlich mangels Masse nicht in Betracht kommt,

- die Kürzung oder die Einstellung von Versorgungsleistungen wegen wirtschaftlicher Notlage des Arbeitgebers, soweit dies durch rechtskräftiges Urteil eines Gerichts für zulässig erklärt worden ist.

Im zuletzt aufgeführten Fall kann der Träger der Insolvenzversicherung auch ohne das Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils leisten, wenn er die Kürzung oder die Einstellung von Versorgungsleistungen wegen wirtschaftlicher Notlage des Arbeitgebers für zulässig erachtet.

3. Umfang der Leistungen

476 a) Kreis der Empfänger

Der Umfang der Leistungen muß sich entsprechend den Aufgaben des PSVaG im Rahmen des BetrAVG halten (§ 5 Abs. 1 Nr. 15 Buchst. b). Dies gilt zunächst für den Kreis der Empfänger. Dieser darf nur die Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnlichen Personen iS des § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 BetrAVG betreffen. Nicht hierher gehören Übernehmerrenten (BGH II ZR 252/79 v. 6. 4. 81, B 1981 S. 1554).

Im übrigen ergibt sich die Unverfallbarkeit der Anwartschaft aus § 1 BetrAVG, wonach Voraussetzung mindestens die Vollendung des 35. Lebensjahres ist; die Versorgungszusage muß entweder für mindestens 10 Jahre bestanden haben, oder der Beginn der Betriebszugehörigkeit muß mindestens 12 Jahre zurückliegen und die Versorgungszusage für mindestens drei Jahre bestanden haben.

477 b) Art und Höhe

Sicherungsfähig und sicherungspflichtig sind nach § 7 BetrAVG:

- die unmittelbaren Versorgungszusagen gemäß § 1 Abs. 1 BetrAVG,
- die Direktversicherungen gemäß § 1 Abs. 2 BetrAVG,
- die betriebliche Altersversorgung aus einer rechtsfähigen Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewährt (Pensionskasse) § 1 Abs. 3 BetrAVG;
- die betriebliche Altersversorgung durch rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewähren (Unterstützungskassen) § 1 Abs. 4 BetrAVG.

Grundsätzlich entsteht der Anspruch auf Leistungen in Höhe der Versorgungszusage bei Eintritt des Sicherungsfalles, und zwar nicht nur auf Geldleistungen, sondern auch auf Nutzungsrechte und Naturalleistungen, soweit sie Leistungen der betrieblichen Altersversorgung darstellen. § 7 Abs. 3–6 enthält eine Aufstellung von Anspruchsbegrenzungen.

478–480 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 16: Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute

Schrifttum: *Nicklisch*, Rechtsfragen der Einlagensicherung im Kreditgewerbe.

I. Überblick

481

Die Vorschrift regelt die Steuerbefreiung der in § 46a Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) in der Neufassung des Gesetzes v. 3. 5. 76 (BGBl. I S. 1121) erwähnten Sicherungseinrichtung eines Verbandes der Kreditinstitute, der es übernommen hat, die Einleger in vollem Umfang zu befriedigen.

Satz 1 enthält die Begriffsbestimmung derartiger Einrichtungen, die im KWG selbst nicht enthalten ist.

Nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit die zweckgebundene Anlage des Vermögens und etwaiger Überschüsse.

Nach Satz 3 gilt die Steuerfreiheit entsprechend für Einrichtungen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft zur Sicherung der Spareinlagen. Die Bestimmungen des KWG gelten gemäß § 2 Abs. 3 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 auch für gemeinnützige Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik. Daher rechtfertigt sich die Gleichstellung der Einrichtungen zur Einlagensicherung mit denen des Kreditgewerbes.

II. Rechtsentwicklung

482

Die gesetzliche Regelung über die Steuerfreiheit der Sicherheitseinrichtungen der Kreditinstitute wurde durch das StÄndG 1977 v. 16. 8. 77 (BGBl. I S. 1585; BStBl. I 1977 S. 442) als Nr. 16 in das KStG 1977 eingefügt. Sie war erstmals anzuwenden für den VZ 1978 (Art. 4 Nr. 2 des StÄndG 1977).

Die wirtschaftliche Bedeutung des Bankgewerbes ist in den letzten Jahrzehnten mit der Verbreiterung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs, der Führung von Lohn- und Gehaltskonten, der Einführung der Scheckkarte stetig gewachsen. Der größte Teil des Volkseinkommens läuft nunmehr über Bankkonten. Gleichzeitig hat sich auch das Kreditgeschäft der Banken ständig vergrößert. Damit wurde das Bankengeschäft allgemein risikoreicher, wozu auch die schwankenden Währungskurse beitragen.

Um so notwendiger wurde es, die Sicherung der Einlagen zu gewährleisten, um das Vertrauen der Allgemeinheit in die Banken und Sparkassen nicht zu erschüttern.

Die Beratungen des Bundestages und des Bundesrates gehen zurück bis zum Jahre 1961, anlässlich der Beratungen zur Änderung des KWG, mit der der Wegfall der bis dahin bestehenden Bedürfnisprüfung verbunden war. Aus diesen Gründen hat die Bundesregierung in ihrem „Bericht über die Untersuchung der Wettbewerbsverschiebungen im Kreditgewerbe und über die Einlagensicherung“ v. 18. 11. 68 die gesetzliche Einführung einer umfassenden Einlagensicherung befürwortet, wenn es nicht gelang, auf freiwilliger Basis eine wirkungsvolle Einlagensicherung herbeizuführen.

Bis dahin hatten die Banken und Verbände bereits verschiedene Sicherungsmöglichkeiten geschaffen, die nach der Bankenquote weiter entwickelt und verbes-

sert wurden. Der Gesetzgeber hat daher von einer gesetzlichen Regelung abgesehen und die Sicherungseinrichtungen der Kreditwirtschaft als ausreichend anerkannt.

Träger der Sicherungssysteme sind die Verbände der drei großen Gruppen der Kreditwirtschaft, nämlich der Privatbanken, der Kreditgenossenschaften und Sparkassen. Die Sicherungseinrichtungen bilden regelmäßig Sondervermögen der Verbände, die nach speziellen Statuten organisiert und verwaltet werden.

483

III. Bedeutung der Vorschrift

Die Bedeutung der Vorschrift liegt vor allem auf allgemein volkswirtschaftlichem Gebiet. Die Sicherheit der Einlagen der Kreditinstitute ist die Grundlage des Vertrauens der Bürger zu den Einrichtungen, denen sie ihre Ersparnisse anvertrauen, mit denen sie Geschäfte abwickeln und von denen sie Kredite erhalten.

Die Sicherheitseinrichtungen sind Selbsthilfemaßnahmen der Kreditwirtschaft, sie ergänzen die staatlichen Aufgaben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen aufgrund des Kreditwesengesetzes. Ihre Steuerfreiheit rechtfertigt sich als staatliche Unterstützung der Selbsthilfeeinrichtungen.

484

IV. Sicherungseinrichtungen (Nr. 16 Satz 1)

In § 46 KWG, auf den Nr. 16 zurückgeht, ist eine Begriffsbestimmung der „Sicherungseinrichtung“ eines Verbandes der Kreditinstitute nicht vorhanden. Deswegen wurde eine steuerliche Definition notwendig, um die Voraussetzungen der Steuerbefreiung aufzuzeigen: Von der KSt. befreit sind Sicherungseinrichtungen eines Verbandes der Kreditinstitute, die nach ihrer Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich den Zweck haben, bei Gefahr für die Erfüllung der Verpflichtungen eines Kreditinstitutes Hilfe zu leisten.

Eine bestimmte Rechtsform ist für diese Einrichtung nicht vorgeschrieben, sie kann als Körperschaft, Personenvereinigung oder als eine rechtlich selbständige oder unselbständige Vermögensmasse organisiert sein. Gründer ist ein Verband der Kreditinstitute.

Die drei Gruppen des Kreditgewerbes, private Banken, Volks- und Raiffeisenbanken sowie Sparkassenorganisationen haben *jeweils eigene Sicherungseinrichtungen* geschaffen:

1. Den Einlagensicherungsfonds des Bundesverbandes der Deutschen Banken,
2. die Sicherungseinrichtung des Bundesverbandes der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken,
3. die Sparkassenunterstützungsfonds der Regionalverbände, die wiederum in einem Haftungsverbund zusammengeschlossen sind.

Diese Sicherungseinrichtungen wurden auf freiwilliger Basis ausgebaut. Darüber hinaus entstand unter Mitwirkung der Deutschen Bundesbank die übergeordnete Liquiditäts-Konsortialbank GmbH, die jedoch keine Sicherungseinrichtung im Sinne des KWG darstellt, und die durch das KStG 1977 in dem Befreiungskatalog des § 5 Abs. 1 Nr. 2 aufgenommen wurde (vgl. Anm. 57).

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Mitwirkung an den Fonds besteht – mit Ausnahme der Sparkassen – nicht. Zwangsmitgliedschaft innerhalb der Verbände ist gegeben, soweit die einzelnen Kreditinstitute den Verbänden angehören. Die Verbandsteilnahme ist jedoch freiwillig. So sind beispielsweise im Bereich der

privaten Banken nicht alle Kreditinstitute dem Bundesverband angeschlossen, was bedeutet, daß sie im Ernstfall auf keine Sicherungseinrichtungen zurückgreifen können. Für Großbanken, Regionalbanken etc., denen das Bundesaufsichtsamt eine Volkskonzession (§ 32 KWG) erteilt hat, gilt die Sonderregelung des § 3 Abs. 2 Statut Einlagensicherungsfonds.

Die Unterscheidung der einzelnen Sicherungseinrichtungen und damit insbesondere das Verhältnis der privaten Sicherungseinrichtungen zu den öffentlich-rechtlichen bzw. denjenigen der Kreditgenossenschaften läßt sich von der Funktion her beschreiben. Die Verbände der Sparkassen und Kreditgenossenschaften haben die Institutssicherung als Ziel, dh. Mittel ihrer Fonds werden vorbeugend zur Abwendung von Zahlungsschwierigkeiten ihrer Mitgliedsinstitute eingesetzt. Der Einlagensicherungsfonds des Bundesverbandes deutscher Banken sichert dagegen den Einleger unmittelbar (sog. „Einlegerschutz“).

V. Grundsatz der Vermögensbindung (Nr. 16 Satz 2)

485

Nach Nr. 16 Satz 2 dürfen das Vermögen der Sicherungseinrichtung und etwaige Überschüsse wiederum nur zur Hilfeleistung, bei gefährdeten Verbandsmitgliedern Hilfe zu leisten, verwendet werden. Diese Vermögensbindung müßte wohl in der Verfassung der Sicherungseinrichtung ihren Niederschlag finden.

Diese Art der Vermögensbindung unterscheidet sich von den in §§ 55 Abs. 1 Nr. 4 und 61 AO niedergelegten Grundsätzen dadurch, daß besondere Bestimmungen für den Fall der Vermögensverwendung im Fall der Auflösung nicht vorgeschrieben sind. Da es sich auch nicht um Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und andere in § 62 AO aufgeführte Einrichtungen handelt, liegt nur eine eingeschränkte Vermögensbindung für die Zeit des Bestehens der Sicherungseinrichtungen vor.

VI. Sicherungseinrichtungen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft (Nr. 16 Satz 3)

486

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 iVm. Abs. 3 KWG gelten die Vorschriften des KWG auch für gemeinnützige Wohnungsunternehmen und Organe der staatlichen Wohnungspolitik, soweit diese das Einlagengeschäft nach § 1 Abs. 2 KWG betreiben. Die Gleichstellung der Sicherungseinrichtungen dieser Unternehmen mit den Sicherungseinrichtungen der Kreditinstitute war daher zur Sicherung der Spareinlagen notwendig.

Einstweilen frei.

487–489

Anhang zu Abs. 1: Körperschaftsteuerbefreiungen außerhalb des KStG

490 I. Steuerbefreiungen aus völkerrechtlichen Gründen

Nach § 2 AO gehen Verträge mit anderen Staaten, die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen und die in Form eines Bundesgesetzes erlassen sind (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG), allgemein den Steuergesetzen vor.

II. Sonstige Steuerbefreiungen

491 1. 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. 67 (BGBl. I S. 403, BStBl. I S. 204) von der KSt. befreit.

Die KStBefreiung tritt dann 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.

492 2. Das Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften

Nach §§ 38 und 44 des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften idF v. 14. 1. 70 (BGBl. I S. 127, BStBl. S. 187), zuletzt geändert durch Art. 16 des Ges. v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493, BStBl. I S. 659) sind das Wertpapier-Sondervermögen und das Grundstücks-Sondervermögen von der KSt. befreit. Die von den Kapitalerträgen des Wertpapier-Sondervermögens erhobene Kapitalertragsteuer wird auf Antrag an die Depotbank erstattet.

493 3. Sanierungsgemeinschaften, Entwicklungsgemeinschaften, Sanierungsträger und Entwicklungsträger

Nach § 81 des Städtebauförderungsgesetzes idF v. 18. 8. 76 (BGBl. I S. 2318, 3617), zuletzt geändert durch das Ges. v. 5. 11. 84 (BGBl. I S. 1321) sind Sanierungsgemeinschaften (§ 13 Abs. 4, 14 StBauFG), Entwicklungsgemeinschaften (§ 60 StBauFG) und bestimmte Sanierungsträger (§ 34 Abs. 1 Nr. 4 u. 5 StBauFG) von der KSt. befreit, soweit diese Zusammenschlüsse und Unternehmen ausschließlich die im Gesetz näher beschriebenen begünstigten Tätigkeiten ausüben.

494 4. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien

Nach § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes v. 13. 4. 84 (BGBl. I S. 601, BStBl. I S. 332) sind Ausgleichskassen oder gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragspartner, die die Vorruhestandsleistungen der Arbeitgeber an diese erstatten, von der KSt. befreit.

495–499 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Absatz 2: Ausschluß der Steuerbefreiung

I. Ausschluß der Steuerbefreiung bei steuerabzugspflichtigen Einkünften (Nr. 1)

1. Rechtsentwicklung

500

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).

2. Bedeutung

501

§ 5 Abs. 2 Nr. 1 enthält die Einschränkung des Umfangs der in Abs. 1 geregelten Steuerbefreiungen. Hiernach gelten die Steuerbefreiungen des Abs. 1 nicht für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen. Die Regelung hat zur Folge, daß der von der steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgenommene Steuerabzug grundsätzlich bestehen bleibt. Wegen der Ausnahmen vgl. Anm. 504.

Die nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten 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, grundsätzlich gleichgestellt. Hierdurch wird verhindert, daß die aufgrund einer besonderen Vorschrift befreiten Körperschaften eine größere steuerliche Entlastung erhalten als die Körperschaften, die wie die öffentliche Hand von vornherein nicht unter die unbeschränkte Steuerpflicht fallen. Ansonsten würden zB die steuerbefreiten Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter steuerlich günstiger behandelt werden als öffentlich-rechtliche Berufsverbände. Auch könnten sich ansonsten Umgehungsmöglichkeiten ergeben, zB durch die Übertragung von Beteiligungen des Bundes auf die von der KSt. befreiten Sondervermögen Deutsche Bundespost oder Deutsche Bundesbahn.

3. Einschränkung der Steuerbefreiung

502

Die Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 gelten nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 nicht für steuerabzugspflichtige Einkünfte. Es handelt sich bei dieser Regelung um eine Einschränkung des Umfangs der Steuerbefreiung. Dies gilt sowohl für die persönlichen als auch für die sachlichen Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1. Die Einschränkung führt dazu, daß trotz der grundsätzlichen Steuerbefreiung einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse die steuerabzugspflichtigen Einkünfte steuerpflichtig sind. Es handelt sich um eine partielle Steuerpflicht speziell für steuerabzugspflichtige Einkünfte. Der Charakter der steuerbefreiten Körperschaft ua. als ein nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt kstpfl. Gebilde ändert sich hierdurch nicht. Durch § 5 Abs. 2 Nr. 1 wird auch nicht etwa eine beschränkte Steuerpflicht begründet. Aus dem in § 4 Abs. 2 KStG aF enthaltenen Hinweis auf § 2 Abs. 1 Ziff. 2 KStG aF hatte der BFH gefolgert, daß insoweit eine beschränkte Steuerpflicht bestehe. Diese Rechtsprechung (zuletzt: BFH I R 183/72 v. 21. 8. 74, BStBl. S. 776) ist seit der Neufassung der Vorschrift durch das KStG 1977 überholt.

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 setzt voraus, daß die steuerabzugspflichtigen Einkünfte ansonsten unter die Steuerbefreiung fallen würden. Die Vorschrift greift nur dann ein, wenn nicht bereits aus anderen Gründen eine Besteuerung erfolgt. § 5 Abs. 2 Nr. 1 gilt daher zB nicht für steuerabzugspflichtige Einkünfte, die im Rahmen eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anfallen.

503 4. Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen

Inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, werden nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der Steuerbefreiung ausgenommen. In Betracht kommen nur die inländischen Kapitalerträge, bei denen nach § 43 EStG ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist. Lohnsteuer ist von den Einnahmen einer Körperschaft nicht einzubehalten. Der Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50 a EStG scheidet in diesem Zusammenhang ebenfalls aus, da die nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften ua. stets unbeschränkt stpfl. sind.

Der Kreis der steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge wird durch § 43 EStG bestimmt. Es handelt sich hierbei vor allem um Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus der Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, um Einnahmen aus der Vergütung der KStAusschüttungsbelastung, um Einnahmen aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter sowie um Zinsen aus Teilschuldverschreibungen und Genußscheinen. Vgl. im einzelnen die Erl. zu § 43 EStG.

§ 5 Abs. 2 Nr. 1 setzt lediglich voraus, daß die Einkünfte dem Steuerabzug *unterliegen*. Die Steuerpflicht tritt daher unabhängig davon ein, ob tatsächlich ein Steuerabzug vorgenommen wurde.

504 5. Besteuerung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte

Die Besteuerung der nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der Steuerbefreiung ausgenommenen Einkünfte erfolgt nicht nach den allgemeinen Vorschriften. Eine Veranlagung, bei der Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen werden können, bei der eine Zusammenrechnung mit anderen partiell stpfl. Einkünften erfolgt, die KSt. nach dem individuellen Steuersatz bemessen wird und Kapitalertragsteuer sowie ggf. die KStAusschüttungsbelastung angerechnet werden, findet nicht statt. Für diese Einkünfte ist die KSt. vielmehr nach § 50 Abs. 1 Nr. 1 durch den Steuerabzug abgegolten. Die Kapitalertragsteuer, bei der es sich um eine Steuer des Gläubigers der Kapitalerträge handelt, stellt die Steuerbelastung der steuerbefreiten Körperschaft dar. Soweit die Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten wurde, kann eine steuerbefreite Körperschaft wegen der Steuerabzugsbeträge nach § 50 Abs. 2 Nr. 1 KStG iVm. § 44 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer stellt in vielen Fällen nicht die endgültige Steuerbelastung dar. Bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer gem. § 44 c Abs. 1 EStG in vollem Umfang erstattet. Im Ergebnis bleiben die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge bei diesen steuerbefreiten Körperschaften ua. also unverteuert.

Für die anderen Körperschaften ua., die nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 oder Nr. 10 bis 16 von der KSt. befreit sind, kommt nach § 44 c Abs. 2 EStG eine Erstattung der Hälfte der auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG erhobenen Kapitalertragsteuer in Betracht. Es handelt sich hierbei um die Kapitalertragsteuer auf Gewinnanteile und andere Bezüge von Kapitalgesellschaften und Genossenschaf-

ten iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dagegen wird die Kapitalertragsteuer auf Einnahmen aus der Vergütung der auf diesen Ausschüttungen lastenden KSt. iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 6 EStG hiernach nicht – auch nicht teilweise – erstattet.

Bei Ausschüttungen von einer anderen steuerbefreiten Körperschaft ist nach § 44a Abs. 4 EStG Kapitalertragsteuer von vornherein nicht zu erheben. In diesem Fall ist auch eine KStErhöhung bei der ausschüttenden Körperschaft nach § 40 Nr. 2 KStG nicht vorzunehmen.

Die auf den nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 partiell stpfl. Kapitalerträgen ruhende KStAusschüttungsbelastung stellt keine Steuer des steuerbefreiten Anteilseigners dar. Sie kann nach § 51 iVm. § 50 Abs. 1 Nr. 1 weder angerechnet noch vergütet werden und wird damit grundsätzlich definitiv. Soweit zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung die KSt. bei der ausschüttenden Körperschaft erhöht wurde, weil Eigenkapital iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 3 (EK 01 oder EK 03) als für die Ausschüttung oder sonstige Leistung verwendet gilt, kommt aber nach § 52 eine Vergütung des Erhöhungsbetrags an den steuerbefreiten Anteilseigner in Betracht.

II. Keine Steuerbefreiung bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung (Nr. 2)

1. Rechtsentwicklung

505

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 wurde durch das KStG 1977 neu eingeführt.

2. Bedeutung

506

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 enthält eine Einschränkung des Umfangs der in Abs. 1 geregelten Steuerbefreiungen. Die Steuerbefreiungen des Abs. 1 gelten hiernach nicht, soweit nach den Vorschriften über das Anrechnungsverfahren die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 herzustellen ist. Bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung mindert oder erhöht sich nach § 27 Abs. 1 die KSt. der ausschüttenden Körperschaft. Diese Änderung der KSt. würde ohne die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 2 bei steuerbefreiten Körperschaften unterbleiben. § 5 Abs. 2 Nr. 2 begründet daher eine Art partielle KStPflicht hinsichtlich der Minderungs- und Erhöhungsbeträge bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27.

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 stellt sicher, daß auch die Ausschüttungen der steuerbefreiten Körperschaften, die unter das Anrechnungsverfahren fallen, grundsätzlich wie die Ausschüttungen der nicht steuerbefreiten Körperschaften mit KSt. belastet sind. Die Vorschrift ist erforderlich, um die im Fall der Ausschüttung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG beim Anteilseigner anzurechnende KSt. bei der ausschüttenden steuerbefreiten Körperschaft zu erheben und sicherzustellen, daß die Ausschüttung auch tatsächlich mit KSt. belastet ist. Die Anrechnung erfolgt nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG unabhängig von der Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft. Ohne die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 2 müßte bei der Anrechnung danach unterschieden werden, ob es sich bei der ausschüttenden Körperschaft um eine steuerbefreite oder nicht steuerbefreite Körperschaft handelt. Dies würde die Anwendung des Anrechnungsverfahrens jedoch erheblich erschweren.

Die Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 verhindert zudem, daß bei Ausschüttungen, die gegen ungemildert belastetes Eigenkapital (EK 56) verrechnet werden, Anrechnungsansprüche verloren gehen. Ohne Herstellung der Ausschüttungsbelastung wäre in diesem Fall die Ausschüttung in Höhe der Tarifbelastung (56 vH) mit KSt. belastet, obwohl nur KSt. in Höhe von 36 vH nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG

angerechnet werden kann. Im Ergebnis stünde also eine KSt. in Höhe von 20 Prozentpunkten nicht für eine Anrechnung zur Verfügung und würde damit definitiv. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung führt dazu, daß das ausgeschüttete Eigenkapital nur in der Höhe mit KSt. belastet ist, in der eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG möglich ist.

507 3. Geltungsbereich

§ 5 Abs. 2 Nr. 2 betrifft nur die steuerbefreiten Körperschaften, die dem Anrechnungsverfahren gem. §§ 27 ff. unterliegen. Neben den in § 27 aufgeführten Kapitalgesellschaften gehören hierzu nach § 43 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Realgemeinden und wirtschaftliche Vereine, wenn sie Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (vgl. Abschn. 96 KStR).

508 4. Verfahrensfragen

Die bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung erfolgende Änderung der KSt. wird – ggf. zusammen mit der KSt., die bei stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder bei sonstigen partiell stpfl. Geschäften anfällt – durch KStBescheid festgesetzt. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung setzt voraus, daß die KStBelastung des für die Ausschüttung verwendeten Eigenkapitals feststeht. Es ist daher eine gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 durchzuführen, die Grundlagenbescheid für den KStBescheid darstellt. Dies bedeutet, daß auch bei den steuerbefreiten, dem Anrechnungsverfahren unterliegenden Körperschaften eine regelmäßige Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals erforderlich ist. Nach Abschn. 104 KStR kann eine gesonderte Feststellung iSd. § 47 bei kleinen Körperschaften jedoch unterbleiben, wenn Ausschüttungen nicht vorgenommen werden. Sofern aber eine Ausschüttung erfolgt, für die die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, sind auch in der Folgezeit regelmäßig gesonderte Feststellungen durchzuführen (vgl. Abschn. 104 Abs. 2 KStR).

509 5. Vorgänge, bei denen die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist

Die Ausschüttungsbelastung ist nach § 27 bei Gewinnausschüttungen herzustellen. Hierzu gehören Gewinnausschüttungen aufgrund eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr einschließlich Zinsen iSd. § 21 a GenG sowie Vorabausschüttungen und verdeckte Gewinnausschüttungen. Ferner ist die Ausschüttungsbelastung nach § 41 Abs. 1 iVm. § 27 für sonstige Leistungen herzustellen, die bei den Empfängern Einnahmen iSd. § 29 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG darstellen. Hierbei kann es sich um die Rückzahlung von Nennkapital oder die Zahlung von Liquidationsüberschüssen aus dem verwendbaren Eigenkapital handeln.

Grundsätzlich können alle Arten von Ausschüttungen und sonstigen Leistungen auch bei steuerbefreiten Körperschaften auftreten. Allerdings gibt es nach einzelnen Befreiungsvorschriften Einschränkungen: So dürfen die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 befreiten Körperschaften gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Gewinnanteile an ihre Mitglieder oder Gesellschafter verteilen. Die Mitglieder oder Gesellschafter gemeinnütziger Wohnungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 dürfen gem. § 9 Buchst. a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz bei der Verteilung des Reinge-

winns höchstens jährlich 4 vH ihrer eingezahlten Kapitalanteile erhalten (vgl. Anm. 236).

Die Ausschüttungsbelastung ist nach § 42 ferner herzustellen, wenn das Vermögen auf eine andere von der KSt. befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts übergeht.

6. Herstellung der Ausschüttungsbelastung

510

Die Ausschüttungsbelastung beträgt nach § 27 Abs. 1 stets 36 vH des Gewinns vor Abzug der KSt. Das sind $\frac{36}{64}$ gleich $\frac{9}{16}$ des ausgeschütteten Betrags. Je nachdem, wie hoch die Tarifbelastung des für die Ausschüttung verwendeten Eigenkapitals ist, mindert oder erhöht sich die KSt. Bei steuerbefreiten Körperschaften können grundsätzlich alle Arten von Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals vorhanden sein. Sie können bereits vor Beginn der Steuerbefreiung gebildet worden sein. Aber auch während der Zeit der Steuerbefreiung können grundsätzlich alle Arten von Teilbeträgen anfallen.

a) Verwendung von EK 56

511

Bei einer Verrechnung der Ausschüttung gegen den Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 1 Nr. 1 (EK 56), der aus ungemildert der KSt. unterliegenden Einkommensteilen entstanden ist, ergibt sich eine Minderung der KSt. Die Minderung entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen der Tarifbelastung von 56 vH und der Ausschüttungsbelastung von 36 vH. Dies sind 20 vH des Gewinns vor Abzug der Steuer. Bezogen auf die Ausschüttung beträgt die KStMinderung $\frac{20}{64}$ gleich $\frac{5}{16}$ des ausgeschütteten Betrags. Die Minderung führt zu einer Erstattung von KSt., wenn nicht aus anderen Gründen für den VZ KSt. anfällt.

Während der Zeit der Steuerbefreiung kann EK 56 zB bei Einkünften aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben entstehen. Bei den im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können Gewinne aus erzwungenen Nichtmitliedergeschäften und anderen partiell stpfl. Geschäften zu EK 56 führen. Auch bei der teilweisen Steuerpflicht von Pensions- und Unterstützungskassen nach § 6 kann EK 56 entstehen. Bei gemeinnützigen Wohnungsunternehmen kann EK 56 bei Geschäften iSd. § 6 Abs. 4 WGG und des § 10 WGGDV anfallen, für die aufgrund von Auflagen abgabenrechtlicher Art eine KSt. anfällt. Sofern eine besondere Gewinnermittlung nicht erfolgt, kann nach Abschn. 83 a Abs. 2 KStR der Zugang zum EK 56 auf der Grundlage der zu zahlenden KSt. ermittelt werden.

b) Verwendung von EK 36

512

Bei einer Verrechnung von Ausschüttungen gegen den Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 1 Nr. 2 (EK 36) tritt keine Änderung der KSt. ein. Das EK 36 ist bereits in Höhe der Ausschüttungsbelastung mit KSt. belastet.

Das EK 36 kann während der Zeit der Steuerbefreiung aus partiell stpfl. Einkünften durch eine Aufteilung nach § 32 entstanden sein, wenn die KSt. aufgrund besonderer Regelungen ermäßigt wurde (zB § 14 des Vierten Vermögensbildungsgesetzes, §§ 16, 17 oder 21 BerlinFG). Auch die steuerabzugspflichtigen Einkünfte, deren Steuerbelastung durch den Kapitalertragsteuerabzug 25 vH beträgt, führen nach der Aufteilung gem. § 32 KStG zu einem Zugang zum EK 36. Das gleiche gilt, wenn die Kapitalertragsteuer auf Antrag gem. § 44 c Abs. 2

EStG zur Hälfte erstattet wurde. Steuerbefreite Körperschaften, die Ausschüttungen vornehmen, können oft auf die Erstattung nach § 44c Abs. 2 EStG verzichten, da bei Herstellung der Ausschüttungsbelastung der durch die hälftige Erstattung der Kapitalertragsteuer zunächst entstehende Vorteil wieder rückgängig gemacht wird.

513 c) Verwendung von EK 01 bis EK 03

Bei Verwendung der nicht mit KSt. belasteten Teilbeträge iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 (EK 01 bis EK 03) für eine Ausschüttung ist eine Erhöhung der KSt. in Höhe der Ausschüttungsbelastung ($\frac{1}{16}$ des ausgeschütteten Betrags) vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht nach § 40 Nr. 2 für Ausschüttungen an andere, nicht zur Anrechnung berechnete steuerbefreite Anteilseigner oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts. In diesem Fall wird die KSt. nicht erhöht. Voraussetzung ist, daß die Anteile nicht in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem Betrieb gewerblicher Art gehalten werden.

Während der Zeit der Steuerbefreiung entsteht vor allem der Teilbetrag EK 02. Ihm sind die aufgrund der Steuerbefreiung anfallenden steuerfreien Vermögensmehrungen zuzuordnen. Die FinVerw. hat es in Abschn. 83 a Abs. 2 KStR zugelassen, daß das Eigenkapital und damit die steuerfreien Vermögensmehrungen bei steuerbefreiten Körperschaften auf der Grundlage der Handelsbilanz ermittelt werden können. Die steuerfreien Vermögensmehrungen ergeben sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapitalzugang lt. Handelsbilanz und den gesondert ermittelten Zugängen zu den mit KSt. belasteten Teilbeträgen. Ein Zugang zum EK 02 kann sich ferner bei einer Aufteilung ermäßigt belasteter Eigenkapitalteile gem. § 32 ergeben. Bei einem Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine steuerbefreite Körperschaft ist das übergegangene Eigenkapital nach § 38 Abs. 4 ebenfalls dem EK 02 zuzurechnen.

514 d) Verwendung von EK 04

Eine Verrechnung von Ausschüttungen gegen den Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 (EK 04) führt nach § 40 Nr. 2 nicht zu einer Erhöhung der KSt. Da § 5 Abs. 2 Nr. 2 nur eingreift, soweit nach den Vorschriften über das Anrechnungsverfahren die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, ergibt sich in diesem Fall auch bei steuerbefreiten Körperschaften keine Änderung der KSt.

III. Keine Steuerbefreiung bei beschränkt Steuerpflichtigen (Nr. 3)

515 1. Rechtsentwicklung

Vorläufer: § 9 Abs. 2 S. 2 KStG 1925, § 4 Abs. 3 KStG 1934, § 4 Abs. 3 KStG 1950 (1975). Durch das KStG 1977 wurde die Vorschrift lediglich redaktionell verändert in § 5 Abs. 2 Nr. 3 übernommen.

516 2. Ausschluß der Steuerbefreiung für beschränkt Steuerpflichtige

Nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 gelten die Befreiungen des § 5 Abs. 1 nicht für beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben, können daher nicht nach § 5 steuerbefreit sein. Sie unterliegen mit ihren inländischen Einkünften

ten iSd. § 49 EStG auch dann der KSt., wenn sie insgesamt oder hinsichtlich ihrer inländischen Tätigkeiten die Tatbestandsvoraussetzungen einer der Befreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 erfüllen.

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 3 schließt allerdings nicht aus, daß aufgrund von DBA bestimmte ausländische Körperschaften von der KSt. befreit sind. So räumt das deutsch-amerikanische DBA in Art. XV A Gesellschaften oder Organisationen, die ausschließlich religiöse, wissenschaftliche oder öffentliche Zwecke verfolgen, auch im Vertragsstaat Steuerfreiheit ein, sofern sie dies beanspruchen können, wenn sie in diesem Land organisiert und tätig wären (vgl. *Debatin*, B 1965 S. 1754).

