

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 6**a) Grundinformation**

110

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

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

b) Rechtsentwicklung

111

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

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

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

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

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

c) Bedeutung

112

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

Aus heutiger Sicht wäre – aufgrund der weitgehenden Angleichung der auf nichtrechtsfähige und rechtsfähige Vereine anwendbaren Rechtsvorschriften sowie der Möglichkeit einer anderweitigen Rechtsformwahl – die Ausgliederung der Vermögensverwaltung eigentlich nicht mehr erforderlich. Gleichwohl wird durch die Vorschrift dem Umstand Rechnung getragen, dass viele Gewerkschaften aufgrund der historischen Gegebenheiten ihre Vermögensverwaltung auf eigenständige Gesellschaften ausgegliedert haben.

113 d) Verhältnis zu Nr. 5

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

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

114 a) Körperschaft oder Personenvereinigung

Die StBefreiung gilt für Körperschaften und Personenvereinigungen. Folglich kommen als zulässige Rechtsformen die KapGes. (insbes. SE, AG, GmbH, KGaA), Genossenschaften sowie rechtsfähige Vereine in Betracht. Vermögensmassen finden in der Vorschrift keine Erwähnung, sodass insbes. (rechtsfähige) Stiftungen ausgeschlossen sind (*Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 166; *Bott in Ernst & Young*, § 5 Rn. 330 [10/2013]; *Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]; aA *Streck in Streck*, 8. Aufl. 2014, § 5 Rn. 88).

115 b) Vermögensverwaltung als Hauptzweck

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

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

Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenzweck: Die StBefreiung setzt voraus, dass die Vermögensverwaltung der Hauptzweck der Einrichtung ist. Folglich dürfen im Rahmen eines oder mehrerer Nebenzwecke auch andere Tätigkeiten ausgeübt werden. Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift als Ergänzung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 ergibt sich, dass nur Tätigkeiten ausgeübt werden dürfen, die ein stbefreiter Berufsverband auch unmittelbar ausüben darf.

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

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

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

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

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

d) Herrühren der Erträge im Wesentlichen aus der Vermögensverwaltung 117

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

Relative Grenze: Überwiegend wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass die Wesentlichkeitsgrenze bei einer Größenordnung von 25 % der Gesamterträge überschritten wird (*Bott in Ernst & Young*, § 5 Rn. 334 [6/2001]; *Alber in DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 6 Rn. 1 [12/2012]; *Streck in Streck*, 8. Aufl. 2014, § 5 Rn. 51). Teilweise wird die Grenze unter Hinweis auf die Regelungen in § 5 Abs. 1 Nr. 5, 10 und 14 bei 10 % angesetzt (*Heger in Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 5 Rn. 166; *von Twickel in Blümich*, § 5 Rn. 91 [4/2013]). Schließlich wird argumentiert, dass aufgrund der Besserstellung der ausgegliederten Vermögensverwaltung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 (keine partielle StPflcht) im Hinblick auf Art. 3 GG eine Geringfügigkeitsgrenze von lediglich 5 % hinnehmbar sei (*Frotscher in Frotscher/Maas*, § 5 Rn. 83 [11/1999]). Letztere Auffassung lässt allerdings unberücksichtigt, dass die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 auch eine Schlechterstellung gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 5 beinhaltet (s. Anm. 113). In systematischer Hinsicht spricht vieles für die Grenze von

10 %, auch wenn diese angesichts der praktischen Erfordernisse der Vermögensverwaltung knapp bemessen sein kann. In der Praxis dürfte es jedenfalls ratsam sein, sich an dieser Grenze zu orientieren.

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

118 e) Zufluss der Erträge ausschließlich an den Berufsverband

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

119 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Odenkirchen*, Besteuerung und Steuerprüfung politischer Parteien, Heidelberg 1976; *Meier/Reich*, Sind politische Parteien gemeinnützig?, FR 1983, 505; *Martens*, Rechtsänderungen und Verwaltungserlasse im Körperschaftsteuerrecht, DStR 1984, 330; *Schmidt*, Politische Parteien und andere Vereinigungen, NJW 1984, 762; Bericht zur Neuordnung der Parteienfinanzierung – Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 97 v. 26.5.1983; *Seifert*, Die politischen Parteien im Recht der Bundesrepublik Deutschland, Köln 1984; *Reichert/Dannecker/Kühr*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, Neuwied, 4. Aufl. 1987.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 7

120 a) Grundinformation

Politische Parteien und ihre Gebietsverbände sowie kommunale Wählervereinigungen und ihre Dachverbände sind nach Abs. 1 Nr. 7 von der KSt befreit. Das Grundgesetz konstituiert in Art. 21 die politischen Parteien als Bestandteil der öffentlichen Ordnung und weist ihnen einen besonderen Platz bei der politischen Willensbildung der Staatsbürger zu. Die politischen Parteien sind die politischen Handlungseinheiten, derer die Demokratie bedarf, um die Wähler zu politisch aktionsfähigen Gruppen zusammenzuschließen und ihnen so überhaupt erst einen wirksamen Einfluss auf das staatliche Geschehen zu ermöglichen (BVerfG v. 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BStBl. II 1979, 612). Diese Sonderstellung der politischen Parteien wird durch Abs. 1 Nr. 7 auch im StRecht privilegiert.

Aufgrund der Änderungen durch das Gesetz zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung v. 18.7.2017 (BGBl. I 2017, 2730;