

# Urteil vom 09. Februar 2011, I R 47/09

## Steuerbefreiung berufsständischer Versorgungseinrichtungen auch für gewerbliche Einkünfte - Vereinbarkeit der umfassenden Steuerfreistellung mit Art. 3 Abs. 1 GG und Unionsrecht

BFH I. Senat

GewStG § 3 Nr 11, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4, KStG § 5 Abs 1 Nr 8, GG Art 3 Abs 1, EG Art 87, GewStG § 3 Nr 11, GewStG § 3 Nr 11, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4, KStG § 4, KStG § 5 Abs 1 Nr 8, KStG § 5 Abs 1 Nr 8, AEUV Art 107 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Mai 2009, Az: 6 K 3127/06 K,G,F

### Leitsätze

Öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen sind auch mit denjenigen gewerblichen Einkünften von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, die sie aus den gesetzlich erlaubten Anlagen ihres Vermögens erzielen .

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie unterhält ein Versorgungswerk, das nach § 1 Abs. 3 der Satzung der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung der Kammerangehörigen dient. Das Versorgungswerk übernimmt zu diesem Zweck die "ertragbringende und sichere" Vermögensanlage der von den Mitgliedern zum Zwecke der Altersvorsorge geleisteten Beträge. Im Rahmen dieser Vermögensanlage hat das Versorgungswerk auch in gewerbliche Personengesellschaften und in ein verpachtetes Pflegeheim investiert. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, dass die gewerbliche Verpachtung sowie die mitunternehmerischen Beteiligungen an Personengesellschaften nicht unter die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 8 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und des § 3 Nr. 11 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) fielen, sondern jeweils eigenständige Betriebe gewerblicher Art (BgA) seien (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG). Er führte für die Streitjahre 1998 bis 2004 hinsichtlich jedes BgA Körperschaft- und Gewerbesteuerveranlagungen durch.
- 2** Die Klägerin wandte sich hiergegen mit der Begründung, sie sei umfassend von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG sei nicht zu entnehmen, dass sich die Steuerfreiheit nur auf bestimmte Tätigkeitsbereiche beschränke.
- 3** Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1593 veröffentlichtem Urteil vom 12. Mai 2009 6 K 3127/06 K,G,F statt.
- 4** Das FA hat hinsichtlich der BgA mit den Steuernummern (01) und (02) während des Revisionsverfahrens zum Teil geänderte Bescheide erlassen.
- 5** Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen, sowie (sinngemäß), die während des Revisionsverfahrens erlassenen Änderungsbescheide hinsichtlich der Steuernummern (01) und (02) sowie die davor erlassenen Steuerbescheide aufzuheben.

### Entscheidungsgründe

II

- 7** Das angefochtene Urteil des FG ist hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide für 2003 bis 2005, der Bescheide zum 31. Dezember 2003, zum 31. Dezember 2004 und zum 31. Dezember 2005 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG, der Bescheide auf den 31. Dezember 2003, auf den 31. Dezember 2004 und auf den 31. Dezember 2005 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer hinsichtlich des BgA mit der Steuernummer (01) sowie hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004, des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 36 Abs. 7 KStG und der Bescheide zum 31. Dezember 2001, 31. Dezember 2002, 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 KStG, der Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2001 bis 2004 zu der Steuernummer (02) aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide, die Gegenstand des FG-Urteils waren, sind während des Revisionsverfahrens Änderungsbescheide, jeweils vom 30. November 2009 (Steuernummer (01)) und vom 23. Februar 2010 (Steuernummer (02)), getreten, wobei diese Bescheide nach übereinstimmenden Erklärungen der Beteiligten den Gegenstand dieses Rechtsstreits nicht berührt haben.
- 8** Die Änderungsbescheide vom 30. November 2009 und vom 23. Februar 2010 sind gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Dennoch bedarf es insoweit keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet an keinem Verfahrensmangel. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sind nicht entfallen. Sie bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (dazu z.B. Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20).

### III.

- 9** Die sonach fortgeführte Klage gegen die Änderungsbescheide ist begründet. Die Revision des FA ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin mit der Verpachtung des Pflegeheims und den mitunternehmerischen Beteiligungen keine eigenständigen ertragsteuerpflichtigen BgA unterhalten hat. Diese Tätigkeiten fallen vielmehr unter die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG und des § 3 Nr. 11 GewStG.
- 10** 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG und nach § 2 GewStG unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren BgA der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht Einvernehmen darüber, dass die Klägerin mit der berufsständischen Versorgungseinrichtung in den Streitjahren einen BgA betrieben hat (Senatsurteil vom 4. Februar 1976 I R 200/73, BFHE 118, 31, BStBl II 1976, 355). Die Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung der Kammermitglieder und deren Angehöriger als Gegenleistung für die hierfür geleisteten Beiträge ist eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des § 4 Abs. 1 KStG.
- 11** 2. Dieser BgA ist jedoch mit seiner gesamten in den Streitjahren ausgeübten Tätigkeit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer und gemäß § 3 Nr. 11 Satz 1 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.
- 12** a) Nach diesen insoweit gleich lautenden Vorschriften sind steuerbefreit öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtung sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Zwölfwache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass das Versorgungswerk der Klägerin den Anforderungen dieser Befreiungsvorschriften genügt.
- 13** b) Streit besteht nur darüber, ob die Verpachtung des Pflegeheimes und die beiden mitunternehmerischen Beteiligungen von der Steuerbefreiung umfasst sind. Dies hat das FG zu Recht bejaht.
- 14** aa) Nach dem Wortlaut der Vorschriften ist die Befreiung der Einrichtung umfassend. Die Steuerfreiheit beschränkt sich weder auf einzelne Tätigkeiten noch sind einzelne Tätigkeitsbereiche --anders als teilweise in anderen Befreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 KStG und des § 3 GewStG-- von der Steuerbefreiung ausgenommen. Die Steuerbefreiungen wurden bei ihrer Einführung durch das Steueränderungsgesetz 1965 vom 14. Mai 1965 (BGBl I 1965, 377, BStBl I 1965, 217) damit gerechtfertigt, dass diese Pflichtversicherungseinrichtungen weitgehend entsprechende Aufgaben der nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Sozialversicherungsträger

(Hoheitsbetriebe) wahrnehmen (BTDrucks IV/3189, S. 10). Zweck der Steuerbefreiungen ist es demnach, die öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen bei ihrer Aufgabe zu unterstützen, den bei ihnen Pflichtversicherten eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Angesichts dieses Ziels ist die nach dem Wortlaut der Vorschrift umfassende Steuerbefreiung nur insoweit ausgeschlossen, als die Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen Erträge aus Tätigkeiten außerhalb ihrer öffentlichen Aufgaben erzielen.

- 15** bb) Aufgabe des Versorgungswerks der Klägerin ist es, den Kammerangehörigen und deren Familienangehörigen eine Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Da die Leistungen vornehmlich im Kapitaldeckungsverfahren erbracht werden, hat es zur Verwirklichung dieser Aufgabe die Mitgliederbeiträge rentierlich anzulegen. Nach den Feststellungen des FG, die vom FA nicht in Zweifel gezogen werden und an die der Senat --weil gemäß § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht revisibel-- gebunden ist (vgl. Senatsurteil vom 15. Oktober 1997 I R 33/97, BFHE 184, 167, BStBl II 1998, 126, m.w.N.), dürfen berufsständische Versorgungseinrichtungen nach den einschlägigen Landesgesetzen auch in bestimmte gewerbliche Anlagen investieren. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass das Versorgungswerk die gesetzlichen Anlagegrundsätze eingehalten hat. Es handelt sich damit um Erträge, die im Rahmen der steuerbefreiten und nicht einer davon zu sondernden weiteren wirtschaftlichen Tätigkeit erzielt werden; sie sind daher von der Steuerbefreiung umfasst.
- 16** cc) Dem steht nicht entgegen, dass entsprechende mitunternehmerische Anlagen bei den gesetzlichen Sozialversicherungsträgern möglicherweise als BgA zu beurteilen und zu besteuern wären. Die Gleichbehandlung mit den Sozialversicherungsträgern war zwar das Motiv für die Steuerfreistellung der öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen. Dieses Ziel hat aber im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag gefunden und kann daher auch nicht zu einer Einschränkung der nach dem Gesetzeswortlaut umfassenden Steuerfreistellung führen. Außerdem bedingt das von den Versorgungseinrichtungen überwiegend praktizierte Kapitaldeckungsverfahren eine andere Anlagestrategie als das die gesetzliche Rentenversicherung kennzeichnende Umlageverfahren. Mitunternehmerische Anlagen werden meist für einen längeren Zeitraum gehalten und sind daher im Umlageverfahren, in dem die Mitgliederbeiträge alsbald wieder an die Rentenberechtigten ausgezahlt werden, kaum denkbar.
- 17** dd) Eine einschränkende Auslegung des § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG und des § 3 Nr. 11 GewStG ist auch nicht deshalb möglich, weil es öffentlich-rechtlichen Versorgungseinrichtungen zum Zeitpunkt, als die Befreiungsvorschrift erstmals eingeführt wurde, noch nicht erlaubt war, in mitunternehmerische Anlagen zu investieren. Denn es mangelt an einem hinreichend erkennbaren Willen des Gesetzgebers, solche Anlageformen, die den berufsständischen Versorgungseinrichtungen gesetzlich erlaubt sind, von der Steuerbefreiung auszunehmen. Aus dem Umstand, dass § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG und § 3 Nr. 11 GewStG in der Folgezeit nicht eingeschränkt wurden, lässt sich im Gegenteil schließen, dass Erträge aus allen gesetzlich zulässigen Anlageformen der Versorgungswerke in die Steuerbefreiung einbezogen werden sollen.
- 18** ee) Der Steuerfreiheit der Erträge steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin, hätte sie die gewerblichen Anlagen nicht im Rahmen des Versorgungswerks gehalten, jeweils steuerpflichtige BgA begründet hätte. Denn in diesem Fall könnten die von ihr erwirtschafteten Erträge mangels Bindung für die Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung der Kammerangehörigen nicht der steuerbefreiten gewerblichen Tätigkeit zugeordnet werden.
- 19** ff) Die umfassende Steuerfreistellung mag zwar zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen führen. Diese Wettbewerbsbeeinträchtigungen nimmt das Gesetz aber, indem es die gesamte Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von der Steuer freistellt, bewusst in Kauf. Sie sind, da Versorgungseinrichtungen rechtlich und tatsächlich nur eingeschränkt in gewerbliche Anlagen investieren dürfen, durch das Ziel, den Mitgliedern der Versorgungseinrichtungen eine Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung zu sichern, gerechtfertigt. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes liegt daher nicht vor.
- 20** Die Steuerbefreiung ist auch keine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe i.S. des Art. 87 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft nach der Zählung des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997 Nr. C-340, 1), jetzt Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen

Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01). Die Gewährung einer Altersversorgung ist eine unternehmerische Tätigkeit. Da es sich aber um eine öffentlich-rechtliche Pflichtversicherungseinrichtung handelt, die nur gegenüber den bei ihr Pflichtversicherten Leistungen erbringen darf, ist die Steuerbefreiung nicht geeignet, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen (Art. 107 Abs. 1 AEUV). Angesichts dessen, dass Versorgungswerke nur zur Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags tätig sein dürfen und nur solche Geschäfte betreiben dürfen, die hiermit in unmittelbarem Zusammenhang stehen, gilt dies unabhängig davon, wie die Versorgungseinrichtung ihr Vermögen anlegt. Es handelt sich insoweit um eine Annex­tätigkeit im Rahmen der Steuerbefreiung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)