

**Körperschaftsteuer-Richtlinien 2003  
(KStR 2003)**

**Inhaltsübersicht**

1 Einführung

**Zu § 1**

2 Unbeschränkte Steuerpflicht  
3 Familienstiftungen

**Zu § 2**

4 Beschränkte Steuerpflicht

**Zu § 3**

5 Abgrenzung der Steuerpflicht

**Zu § 4**

6 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts  
7 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art  
8 Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art  
9 Hoheitsbetriebe  
10 Abgrenzung in Einzelfällen

**Zu § 5**

11 Allgemeines zu Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen  
12 Leistungsempfänger bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen  
13 Vermögensbindung bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen  
14 Leistungsbegrenzung  
15 Kleinere Versicherungsvereine  
16 Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter  
17 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften  
18 Vermietungsgenossenschaften und Vereine  
19 Gemeinnützige Siedlungsunternehmen  
20 Allgemeines über die Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft  
21 Molkereigenossenschaften

- 22 Winzergenossenschaften
- 23 Pflanzfreibergengenossenschaften
- 24 Andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- 25 Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft
- 26 Wirtschaftsförderungsgesellschaften
- 27 Steuerbefreiungen außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes

#### **Zu § 6**

- 28 Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

#### **Zu § 7**

- 29 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens
- 30 Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer
- 31 Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

#### **Zu § 8**

- 32 Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften
- 33 Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art
- 34 Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben
- 35 Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen
- 36 Verdeckte Gewinnausschüttungen
- 37 Wert der verdeckten Gewinnausschüttung, Ausgleichsanspruch, Beweislast, Rückgängigmachung
- 38 Rückstellungen für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften
- 39 Tantiemen
- 40 Verdeckte Einlage
- 41 Verluste bei Körperschaften
- 42 Mitgliederbeiträge
- 43 Haus- und Grundeigentümergevereine, Mietervereine
- 44 Sonstige Vereine und Einrichtungen

#### **Zu § 8 a**

- 45 Gesellschafter-Fremdfinanzierung

#### **Zu § 8 b**

- 46 Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

**Zu § 9**

- 47 Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

**Zu § 10**

- 48 Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen  
49 Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile  
50 Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

**Zu § 11**

- 51 Liquidationsbesteuerung

**Zu § 13**

- 52 Beginn einer Steuerbefreiung  
53 Erlöschen einer Steuerbefreiung  
54 Schlussbilanz, Anfangsbilanz  
55 Sonderregelung für bestimmte steuerbegünstigte Körperschaften

**Zu § 14**

- 56 Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens  
57 Finanzielle Eingliederung  
58 Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Organträger  
59 Zeitliche Voraussetzungen  
60 Der Gewinnabführungsvertrag  
61 Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft  
62 Die Einkommensermittlung beim Organträger  
63 Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger

**Zu § 15**

- 64 Die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

**Zu § 16**

- 65 Ausgleichszahlungen

**Zu § 17**

66 Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

**Zu § 19**

67 Anwendung besonderer Tarifvorschriften

**Zu § 20**

68 Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen

**Zu § 21**

69 Beitragsrückerstattungen

**Zu § 22**

70 Genossenschaftliche Rückvergütung

**Zu § 24**

71 Freibetrag für bestimmte Körperschaften

**Zu § 25**

72 Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

**Zu § 26**

73 Berücksichtigung ausländischer Steuern

**Zu § 27**

74 Steuerliches Einlagekonto

**Zu § 28**

75 Sonderausweis

**Zu § 29**

76 Auswirkungen von Umwandlungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und den Sonderausweis

**Zu § 30**

77 Entstehung der Körperschaftsteuer

**Zu § 31**

78 Besteuerung kleiner Körperschaften

**Zu § 32**

79 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag

**Zu § 34**

80 Schlussvorschriften

**Zu § 35**

81 Sondervorschriften für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet

**Zu § 37**

82 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

**Zu § 38**

83 Körperschaftsteuererhöhung

**Zu § 40**

84 Umwandlung und Liquidation

**Abkürzungsverzeichnis**

AG	= Aktiengesellschaft
AktG	= Aktiengesetz
AO	= Abgabenordnung
AStG	= Außensteuergesetz
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BetrAVG	= Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BStBl	= Bundessteuerblatt
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
EG	= Europäische Gemeinschaft
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
GAV	= Gewinnabführungsvertrag
GbR	= Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	= Genossenschaftsgesetz
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	= Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HB-Gewinn	= Handelsbilanz-Gewinn
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
KAGG	= Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KGaA	= Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
KStDV	= Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStR	= Körperschaftsteuer-Richtlinien
RFH	= Reichsfinanzhof
RGBI.	= Reichsgesetzblatt
RStBl	= Reichssteuerblatt
UmwStG	= Umwandlungssteuergesetz
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VAG	= Versicherungsaufsichtsgesetz
vGA	= verdeckte Gewinnausschüttung
VZ	= Veranlagungszeitraum

R 1

## 1. Einführung

(1) <sup>1</sup>Die Körperschaftsteuer-Richtlinien **2003 (KStR 2003)** behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Körperschaftsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. <sup>2</sup>Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungseinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.

(2) Die Körperschaftsteuer-Richtlinien **2003** gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom VZ **2003** an.

(3) Anordnungen, die mit den nachstehenden Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

R 2

## Zu § 1

### 2. Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) <sup>1</sup>Die Aufzählung der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in § 1 Abs. 1 KStG ist abschließend. <sup>2</sup>Sie kann nicht im Wege der Auslegung erweitert werden.

(2) <sup>1</sup>Zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehören eingetragene Vereine (§ 21 BGB), wirtschaftliche Vereine (§ 22 BGB) und rechtsfähige privatrechtliche Stiftungen (§ 80 BGB). <sup>2</sup>Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts (§ 89 BGB) fallen nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG; insoweit ist ggf. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG zu prüfen.

(3) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG bezieht sich ausschließlich auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. <sup>2</sup>Die Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts richtet sich nach § 2 Nr. 1 KStG.

(4) <sup>1</sup>Die Steuerpflicht beginnt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG) nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Genossenschaftsregister (§ 13 GenG), sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluss des Statuts (§ 5 GenG) errichtete Vorgenossenschaft, d.h. die Genossenschaft im Gründungsstadium. <sup>2</sup>Für rechtsfähige Vereine sind die vorgenannten Grundsätze sinngemäß anzuwenden. <sup>3</sup>Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind nicht nur eingetragene Genossenschaften, sondern auch nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. <sup>4</sup>Bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG) beginnt die Steuerpflicht mit der aufsichtsbehördlichen Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb, bei den anderen juristischen Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) durch staatliche Genehmigung oder Verleihung. <sup>5</sup>Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen oder andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) entstehen durch Errichtung, Feststellung der Satzung oder Aufnahme einer geschäftlichen Tätigkeit. <sup>6</sup>Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden mit ihren Be

trieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG) mit der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit unbeschränkt steuerpflichtig.

(5) <sup>1</sup>Ein Zweckvermögen des Privatrechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG liegt vor, wenn ein selbständiges Sondervermögen gebildet wird, das durch Widmung einem bestimmten Zweck dient. <sup>2</sup>Dazu gehören u. a. Sammelvermögen im Sinne des § 1914 BGB, Wertpapier-Sondervermögen (Investmentfonds) und andere Fonds-Sondervermögen.

H 2

Hinweise

### **Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich**

Tabellen 1 und 2 zum BMF-Schreiben vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076 ff (insbes. S. 1114 und 1119)

### **Beginn der Steuerpflicht**

Die Steuerpflicht beginnt bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Handelsregister (§§ 41, 278 AktG, § 11 GmbHG), sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 2 GmbHG) oder durch notarielle Feststellung der Satzung (§ 23 Abs. 1, § 280 Abs. 1 AktG) errichtete Vorgesellschaft, d. h. die Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium (>BFH vom 13.12.1989 – BStBl 1990 II S. 468, BFH vom 14.10.1992 – BStBl 1993 II S. 352).

### **GmbH & Co. KG**

Eine GmbH & Co. KG, deren alleiniger persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH ist, ist nicht als Kapitalgesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG anzusehen. Eine Publikums-GmbH & Co. KG ist kein nichtrechtsfähiger Verein im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Sie ist auch nicht als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig, da ihr Einkommen bei den Gesellschaftern zu versteuern ist (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751).

### **Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr**

Die Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr kann ein nichtrechtsfähiger Verein im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG sein, sofern ein Personenzusammenschluss für Zwecke gebildet wurde, die über die Aufgaben der gemeindlichen Einrichtung hinaus gehen, z. B. Einrichtung einer Kameradschaftskasse zum Zwecke der Kameradschaftspflege und Veranstaltung jährlicher Feste (>BFH vom 18.12.1996 – BStBl 1997 II S. 361).

### **Unechte Vorgesellschaft**

Eine unechte Vorgesellschaft ist wie eine Vorgründungsgesellschaft zu behandeln. Um eine unechte Vorgesellschaft handelt es sich, wenn die Gründer nicht die Absicht haben, die Eintragung ins Handelsregister zu erreichen, oder wenn aufgrund von Eintragungshindernissen die Vorgesellschaft zum Dauerzustand wird oder wenn nach Ablehnung des Eintragungsantrags eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt (>BFH vom 7.4.1998 – BStBl II S. 522).

### **Vorgesellschaft**

>Beginn der Steuerpflicht  
>Unechte Vorgesellschaft



### **Vorgründungsgesellschaft**

Die Vorgründungsgesellschaft erstreckt sich auf die Zeit zwischen der Vereinbarung über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft bis zur notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung. Sie ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch. Es handelt sich, von Ausnahmen abgesehen, nicht um ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde (>BFH vom 8.11.1989 - BStBl 1990 II S. 91). Die Vorgründungsgesellschaft kann als nichtrechtsfähiger Verein oder Personenvereinigung i. S. d. § 3 Abs. 1 KStG steuerpflichtig sein, wenn ein größerer Kreis von Personen, eine Verfassung und besondere Organe vorhanden sind (>BFH vom 6. 5.1952 – BStBl III S. 172).

R 3

---

### **3. Familienstiftungen**

<sup>1</sup>Die Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, vom 13.2.1926 (RGBl. I S. 101) ist noch anzuwenden. <sup>2</sup>Da die Verordnung sich auf einen Sondertatbestand bezieht, kann sie auf andere als die in ihr bezeichneten Stiftungen nicht entsprechend angewendet werden.

R 4

---

### **Zu § 2**

### **4. Beschränkte Steuerpflicht**

(1) <sup>1</sup>Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht beginnt bei Personen im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG, sobald inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG vorliegen; bei Personen im Sinne des § 2 Nr. 2 KStG, sobald inländische Einkünfte im Sinne des § 43 Abs. 3 EStG vorliegen, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist. <sup>2</sup>Sie endet, wenn keine inländischen Einkünfte mehr erzielt werden.

(2) § 2 Nr. 2 KStG gilt aufgrund der Vorschrift des § 3 Abs. 2 KStG nicht für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden.

R 5

---

### **Zu § 3**

### **5. Abgrenzung der Steuerpflicht**

- unbesetzt -

H 5

Hinweise

### **GmbH & Co. KG**

Eine Publikums-GmbH & Co. KG ist weder als nichtrechtsfähiger Verein i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG noch als nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl 1984 II S. 751).

>H 2 Vorgründungsgesellschaft

R 6

## **Zu § 4**

### **6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

#### Betrieb gewerblicher Art

(1) <sup>1</sup>Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände), Zweckverbände, die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. <sup>2</sup>Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z.B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts.

(2) <sup>1</sup>Der Begriff >Einrichtung setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. <sup>2</sup>Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründet einen Betrieb gewerblicher Art. <sup>3</sup>Das gilt insbesondere für den Zusammenschluss einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit einer Kapitalgesellschaft. <sup>4</sup>Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass die Tätigkeit, falls diese von der juristischen Person des öffentlichen Rechts allein ausgeübt würde, als hoheitlich zu behandeln wäre. <sup>5</sup>Schließen sich dagegen zwei juristische Personen des öffentlichen Rechts zur gemeinsamen Ausübung von derartigen Tätigkeiten z. B. in einer GbR zusammen, liegt regelmäßig keine einen Betrieb gewerblicher Art begründende Mitunternehmerschaft vor. <sup>6</sup>Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft begründet grundsätzlich keinen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art.

(3) <sup>1</sup>Die verschiedenen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind für sich zu beurteilen. <sup>2</sup>Lässt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 KStG auf die >überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen. <sup>3</sup>Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht.

(4) <sup>1</sup>Eine Einrichtung kann auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z.B. Maschinen oder dgl., oder Personal sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist. <sup>2</sup>Ein wichtiges Merkmal für die wirtschaftliche Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit und damit für die Annahme einer Einrichtung ist darin zu sehen, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftli

chen Tätigkeit den Betrag von 130.000 € übersteigt. <sup>3</sup>Für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Einrichtung ist es unerheblich, wenn die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden.

(5) <sup>1</sup>In der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 30.678 € nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem >wirtschaftlichen Gewicht ist. <sup>2</sup>In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. <sup>3</sup>Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das im BFH-Urteil vom 11.1.1979 (BStBl II S. 746) angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts noch auf das im BFH-Urteil vom 14.4.1983 (BStBl II S. 491) angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der juristischen Person des öffentlichen Rechts an. <sup>4</sup>Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 30.678 € im Einzelfall nicht erreicht, ist ein Betrieb gewerblicher Art nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. <sup>5</sup>Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt. <sup>6</sup>In den Fällen der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. <sup>7</sup>Dabei kommt es für die Frage, ob die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, auf die Umsätze des Pächters an.

(6) <sup>1</sup>Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht >land- und forstwirtschaftliche Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. <sup>2</sup>Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zuzurechnen sind auch die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe. <sup>3</sup>Auch die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. <sup>4</sup>Dagegen sind Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit, die in einem Betrieb gewerblicher Art anfallen, steuerpflichtig.

#### Betriebe in privatrechtlicher Form

(7) Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert.

H 6

#### Hinweise

#### Allgemeines

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben (>BFH vom 22.9.1976 – BStBl II S. 793).

Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie Subjekt der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen Betriebs (>BFH vom 13.3.1974 – BStBl II S. 391 und vom 8.11.1989 – BStBl 1990 II S. 242).

#### Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

>R 33

#### Einrichtung

Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (>BFH vom 26.5.1977 – BStBl II S. 813).

Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen (>BFH vom 13.3.1974 – BStBl II S. 391).

Insbesondere kann die Einrichtung gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint (>RFH vom 20.1.1942 – RStBl S. 405 und BFH vom 26.2.1957 – BStBl III S. 146).

Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (>BFH vom 26.5.1977 – BStBl II S. 813 und vom 14.4.1983 – BStBl II S. 491).

### **Kirchliche Orden**

Kirchliche Orden können Körperschaften des öffentlichen Rechts sein (>BFH vom 8.7.1971 – BStBl 1972 II S. 70).

### **Land- und forstwirtschaftliche Betriebe**

Abgrenzung zum Gewerbebetrieb >R 135 EStR

### **Überwiegende Zweckbestimmung**

Eine überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn die beiden Tätigkeitsbereiche derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt (>BFH vom 26.5.1977 – BStBl II S. 813).

### **Wirtschaftliches Gewicht**

Ein Betrieb gewerblicher Art ist nur anzunehmen, wenn es sich um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht handelt (>BFH vom 26.2.1957 – BStBl III S. 146 und vom 24.10.1961 – BStBl III S. 552).

R 7

---

## **7. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art**

(1) <sup>1</sup>Die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe gewerblicher Art ist zulässig.

<sup>2</sup>Das gilt auch für die Zusammenfassung von gleichartigen Einrichtungen, die mangels Gewicht keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen zu einem Betrieb gewerblicher Art, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit Betrieben gewerblicher Art.

(2) <sup>1</sup>Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in Kapitalgesellschaften ist grundsätzlich anzuerkennen. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben, wenn diese als Betrieb gewerblicher Art nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden können. <sup>3</sup>Ob eine vGA (§ 8 Abs. 3 KStG) vorliegt, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls. <sup>4</sup>Diese Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung der Ergebnisse durch sonstige Gestaltungen, z.B. in Form der Organshaft.

H 7

Hinweise

### Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

- **Betriebe gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben**  
Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (>R 9) ist steuerrechtlich nicht zulässig (>BFH vom 10.7.1962 – BStBl III S. 448)
- **Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art**  
Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art können nur zusammengefasst werden, wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (>BFH vom 16.1.1967 – BStBl III S. 240 und vom 19.5.1967 – BStBl III S. 510). Der Prüfung bedarf es nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe (>H 10 Parkraumbewirtschaftung), Hafenbetriebe und Flughafensbetriebe einer Gemeinde zusammengefasst werden (>BFH vom 10.7.1962 – BStBl III S. 448).
- **Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art**  
Ein Betrieb gewerblicher Art und ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art sowie mehrere Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können nur zusammengefasst werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt. Das gilt bei Verpachtungsbetrieben gewerblicher Art auch dann, wenn die Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind. Die steuerrechtliche Anerkennung der Zusammenfassung setzt aber voraus, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung organisatorisch nicht eindeutig als mehrere Betriebe behandelt (>BFH vom 24.6.1959 – BStBl III S. 339).

R 8

### 8. Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art

- unbesetzt -

H 8

Hinweise

#### **Aufgabe des Verpachtungsbetriebs**

Ein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art kann nur dadurch mit der Folge der Auflösung der in dem verpachteten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgegeben werden, dass der Verpachtungsbetrieb eingestellt oder veräußert wird (>BFH vom 1.8.1979 – BStBl II S. 716).

#### **Inventar**

Die Verpachtung eines Betriebs, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur steuerpflichtig, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung ü

berlassen sind. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebs gestattet. Sind keine Räume, sondern nur Inventar verpachtet, so kommt es für die Steuerpflicht auf die Umstände des Einzelfalls an (>BFH vom 6.10.1976 – BStBl 1977 II S. 94). Das gilt auch für die Verpachtung eines einer Gemeinde gehörenden Campingplatzes (>BFH vom 7.5.1969 – BStBl II S. 443).

### **Wirtschaftliches Gewicht**

>R 6 Abs. 5 Satz 6 und 7

R 9

## **9. Hoheitsbetriebe**

(1) <sup>1</sup>Eine >Ausübung der öffentlichen Gewalt kann insbesondere anzunehmen sein, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. <sup>2</sup>Zu den Hoheitsbetrieben können z.B. gehören: Wetterwarten, Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen. <sup>3</sup>Ein Hoheitsbetrieb ist regelmäßig zu verneinen, wenn die Einnahmen der Körperschaft auf privatrechtlicher Grundlage erzielt werden.

(2) <sup>1</sup>Die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (sog. Hilfsgeschäfte) ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. <sup>2</sup>Das gilt z. B. für den An- und Verkauf von Dienstkraftfahrzeugen auch dann, wenn die Veräußerung regelmäßig vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer erfolgt. <sup>3</sup>Die Anzahl der von der Beschaffungsstelle vorgenommenen An- und Verkäufe ist dabei unbeachtlich.

H 9

Hinweise

### **Beistandsleistung**

Eine ihrem Inhalt nach wirtschaftliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch zur Ausübung hoheitlicher Gewalt, dass sie im Wege der Amtshilfe für den wirtschaftlichen Bereich eines anderen Hoheitsträgers erfolgt (>BFH vom 14.3.1990 – BStBl II S. 866).

### **Hoheitsbetrieb**

#### **- Ausübung öffentlicher Gewalt**

Ausübung öffentlicher Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen (>BFH vom 21.11.1967 – BStBl 1968 II S. 218).

Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden (>BFH vom 30.6.1988 – BStBl II S. 910). Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (>BFH vom 21.11.1967 – BStBl 1968 II S. 218 und vom 18.2.1970 – BStBl II S. 519).

- **Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs**

Besteht im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art (z. B. Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig (>BFH vom 26.5.1977 – BStBl II S. 813).

R 10

## 10. Abgrenzung in Einzelfällen

(1) <sup>1</sup>Die Behandlung der Mitglieder eines >Trägers der Sozialversicherung in seinen eigenen Rehabilitationseinrichtungen ist eine hoheitliche Tätigkeit. <sup>2</sup>An dieser Zuordnung zum Hoheitsbereich ändert sich nichts, wenn die Tätigkeit von einem anderen Sozialversicherungsträger übernommen wird. <sup>3</sup>Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 2 bis 5 ein Betrieb gewerblicher Art ist, liegt jedoch dann vor, wenn ein Sozialversicherungsträger in seinen Rehabilitationseinrichtungen gegen Entgelt auch Mitglieder privater Versicherungen oder Privatpersonen behandelt. <sup>4</sup>Von der Prüfung dieser Frage kann abgesehen werden, wenn die Anzahl der Behandlungen von Mitgliedern privater Versicherungen oder von Privatpersonen 5 % der insgesamt behandelten Fälle nicht übersteigt.

(2) Sind Schülerheime öffentlicher Schulen erforderlich, um den Unterrichts- oder Erziehungszweck zu erreichen, so ist der Betrieb der Schülerheime als Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe anzusehen.

(3) Gemeindeeigene Schlachtviehmärkte sind im Gegensatz zu gemeindeeigenen (Nutz- und Zucht-)>Viehmärkten Hoheitsbetriebe.

(4) <sup>1</sup>Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird. <sup>2</sup>Die Bereitstellung von öffentlichen Parkflächen in Parkhäusern, Tiefgaragen oder zusammenhängenden Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen ist dagegen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen; dies gilt auch dann, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. <sup>3</sup>Die Parkraumüberlassung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts an ihre Bediensteten bzw. durch eine öffentlich-rechtliche Hochschule an ihre Studenten ist als Vermögensverwaltung anzusehen, soweit sie ohne weitere Leistungen erfolgt.

(5) <sup>1</sup>Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des R 6 Abs. 4 anzusehen. <sup>2</sup>Unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 5 ist ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen.

(6) <sup>1</sup>Die Abfallentsorgung ist eine hoheitliche Tätigkeit. <sup>2</sup>Deshalb ist auch die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft (>R 9 Abs. 2) anzusehen. <sup>3</sup>Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 2 bis 5 zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führt, liegt allerdings dann vor, wenn die veräußerten Stoffe oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden. <sup>4</sup>Bei der Abgrenzung ist vom Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe auszugehen. <sup>5</sup>Das getrennte Einsammeln wiederverwertbarer Abfälle und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die entsorgungspflichtige Körperschaft ist steuerlich ebenfalls als hoheitliche Tätigkeit anzusehen. <sup>6</sup>Dagegen sind die entsorgungspflichtigen Körperschaften wirtschaftlich

tätig, wenn sie aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen Aufgaben im Rahmen des in § 6 Abs. 3 Satz 1 Verpackungsverordnung vom 12.6.1991 (BGBl. I S. 1234 - „Duales System“) bezeichneten Systems durchführen.<sup>7</sup> Dies gilt auch für die folgenden Leistungen, die die entsorgungspflichtigen Körperschaften für das Duale System erbringen: Erfassung von Verkaufsverpackungen, Öffentlichkeitsarbeit, Wertstoffberatung, Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerstellplätzen.

(7)<sup>1</sup>>Kurbetriebe einer Gemeinde stellen unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 2 bis 5 Betriebe gewerblicher Art dar.<sup>2</sup> Das gilt unabhängig davon, ob eine Kurtaxe z.B. als öffentlich-rechtliche Abgabe erhoben wird.

(8)<sup>1</sup>Die entgeltliche Übertragung des Rechts, Werbung an Fahrzeugen des Fuhrparks einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzubringen, stellt grundsätzlich keine einen Betrieb gewerblicher Art begründende Tätigkeit dar.<sup>2</sup> Das Entgelt erhöht jedoch die Einnahmen eines Betriebs gewerblicher Art, wenn die Fahrzeuge diesem zugeordnet sind.<sup>3</sup> Ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art kann im Einzelfall vorliegen, wenn im Zusammenhang mit der Werbung Leistungen erbracht werden, die über die bloße Zurverfügungstellung der Werbeflächen hinausgehen.

(9) Bei der Tätigkeit der Gutachterausschüsse i. S. der §§ 192 ff BBauGB, §§ 136 ff BBauGB (z. B. Wertermittlungstätigkeit für Privatpersonen) handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit.

H 10

## Hinweise

### **Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten**

Arbeitsbetriebe einer Strafvollzugsanstalt entfalten keine wirtschaftliche Tätigkeit, weil die Beschäftigung von Strafgefangenen zur hoheitlichen Tätigkeit gehört. Für Arbeitsbetriebe einer Untersuchungshaftvollzugsanstalt gilt entsprechendes, wenn die Gefangenen nur in derselben Weise wie Strafgefangene beschäftigt werden (>BFH vom 14.10.1964 – BStBl 1965 III S. 95).

### **Campingplatz**

Die Unterhaltung eines Zeltplatzes oder Campingplatzes (>H 8 Inventar) stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar (>BFH vom 20.5.1960 – BStBl III S. 368).

### **Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen u. ä.**

Die Friedhofsverwaltung ist ein Hoheitsbetrieb, soweit Aufgaben des Bestattungswesens wahrgenommen werden. Dazu gehören neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. Ferner sind dem Hoheitsbetrieb solche Leistungen zuzuordnen, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, z. B. Läuten der Glocken, übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, musikalische Umrahmung der Trauerfeier. Dagegen sind Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten (>BFH vom 14.4.1983 – BStBl II S. 491).



### **Kurbetriebe**

Die Gemeinde kann Parkwege, soweit sie öffentlich-rechtlich gewidmet sind, nicht dem Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art zuordnen (>BFH vom 26.4.1990 – BStBl II S. 799).

### **Parkraumbewirtschaftung**

#### **- Bewachte Parkplätze**

Die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen erfüllt die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art (>BFH vom 22.9.1976 – BStBl II S. 793).

#### **- Einrichtungen des ruhenden Verkehrs**

Von einer Gemeinde betriebene Einrichtungen des ruhenden Verkehrs (z. B. öffentliche Tiefgaragen), soweit sie nicht dem Hoheitsbereich (>R 9, 10 Abs. 4) zuzuordnen sind, sind Verkehrsbetriebe (>BFH vom 8.11.1989 – BStBl 1990 II S. 242).

### **Träger der Sozialversicherung**

Die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung werden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig (>BFH vom 4.2.1976 - BStBl II S. 355).

### **Viehmärkte**

Der Betrieb von städtischen Nutz- und Zuchtviehmärkten ist als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (>BFH vom 10.5.1955 – BStBl III S. 176).

### **Wasserbeschaffung, Wasserversorgung**

Bei der Wasserversorgung handelt eine Gemeinde, anders als bei der Wasserbeschaffung, nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt (>BFH vom 15.3.1972 – BStBl II S. 500 und vom 28.1.1988 – BStBl II S. 473).

Wird die Wasserbeschaffung zusammen mit der Wasserversorgung durchgeführt, liegt eine einheitliche, untrennbare wirtschaftliche Tätigkeit vor (>BFH vom 30.11.1989 – BStBl 1990 II S. 452).

### **Wochen- und Krammärkte**

Die Überlassung von Standplätzen an die Beschicker von Wochen- und Krammärkten stellt einen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde dar (>BFH vom 26.2.1957 – BStBl III S. 146). Das gilt auch dann, wenn die Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen stattfinden (>BFH vom 17.5.2000 – BStBl 2001 II S. 558).

---

## **Zu § 5**

### **11. Allgemeines zu Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen**

(1) <sup>1</sup>Als Pensionskassen sind sowohl rechtsfähige Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG als auch rechtlich unselbständige Zusatzversorgungseinrichtungen des öffentlichen Dienstes im Sinne des § 18 BetrAVG anzusehen, die den Leistungsberechtigten (Arbeitnehmer und Personen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG sowie deren Hinterbliebene) auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren. <sup>2</sup>Bei Sterbekassen handelt es sich um Einrichtungen, welche die Versicherung auf den Todesfall unter Gewährung eines Rechtsanspruchs auf die Leistung betreiben. <sup>3</sup>Krankenkassen fallen unter die Vorschrift, wenn sie das Versicherungsgeschäft betriebsbezogen wahrnehmen.

<sup>4</sup>Eine Unterstützungskasse ist eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die auf ihre Leistungen keinen Rechtsanspruch gewährt (§ 1 b Abs. 4 BetrAVG).

(2) Für die Steuerbefreiung genügt es, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG und der §§ 1 bis 3 KStDV am Ende des VZ erfüllt sind.

(3) <sup>1</sup>Die Art der Anlage oder Nutzung des Kassenvermögens darf nicht dazu führen, dass die Kasse sich durch die mit der Vermögensverwaltung verbundene Tätigkeit selbst einen weiteren satzungsgemäß nicht bestimmten Zweck gibt. <sup>2</sup>Kassen, die als Bauherr auftreten, werden körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie sich durch diese Tätigkeit einen neuen Zweck setzen.

H 11

#### Hinweise

**Abgrenzung** einer Pensionskasse und einer Unterstützungskasse (>BFH vom 5.11.1992 - BStBl 1993 II S. 185)

**Einschränkung** der Befreiung >§ 6 KStG und R 28

R 12

## 12. Leistungsempfänger bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

(1) <sup>1</sup>Steuerbefreite Kassen müssen sich auf Zugehörige oder frühere Zugehörige einzelner oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder der Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege einschließlich deren Untergliederungen, Einrichtungen und Anstalten und sonstiger gemeinnütziger Wohlfahrtsverbände oder auf Arbeitnehmer sonstiger Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beschränken. <sup>2</sup>Unter dem Begriff der Zugehörigen sind einerseits Arbeitnehmer und die in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis stehenden Personen zu verstehen, andererseits aber auch solche Personen, für die der Betrieb durch ihre soziale Abhängigkeit oder eine sonstige enge Bindung als Mittelpunkt der Berufstätigkeit anzusehen ist (z. B. Unternehmer und Gesellschafter). <sup>3</sup>Frühere Zugehörige müssen die Zugehörigkeit zu der Kasse durch ihre Tätigkeit in den betreffenden Betrieben oder Verbänden erworben haben. <sup>4</sup>Es ist nicht notwendig, dass die Kasse schon während der Zeit der Tätigkeit des Betriebsangehörigen bestanden hat. <sup>5</sup>Als arbeitnehmerähnliches Verhältnis ist in der Regel ein Verhältnis von einer gewissen Dauer bei gleichzeitiger sozialer Abhängigkeit, ohne dass Lohnsteuerpflicht besteht, anzusehen. <sup>6</sup>Arbeitnehmer, die über den Zeitpunkt der Pensionierung hinaus im Betrieb beschäftigt werden, sind Zugehörige i.S. des Gesetzes.

(2) Nach § 1 Nr. 1 KStDV darf die Mehrzahl der Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen sollen (Leistungsempfänger), sich nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern oder deren Angehörigen zusammensetzen.

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>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.

(4) Bei Unterstützungskassen muss den Leistungsempfängern oder den Arbeitnehmervertretungen des Betriebs oder der Dienststelle satzungsgemäß und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken.

H 12

Hinweise

### **Angehörige**

>BMF vom 25.7.2002 – BStBl I S. 706 und vom 8.1.2003 – BStBl I S. 93

### **Bevorzugung des Unternehmers**

Eine rechtsfähige Unterstützungskasse ist nur dann nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie eine soziale Einrichtung ist. Das ist nicht der Fall, wenn Unterstützungsempfänger auch die Unternehmer sind und die Leistungen der Kasse an die Unternehmer unverhältnismäßig hoch sind (>BFH vom 24.3.1970 - BStBl II S. 473).

### **Mitwirkungsrecht**

Das satzungsmäßige Recht zur beratenden Mitwirkung darf nicht eingeschränkt sein. Insbesondere macht § 87 Abs. 1 Nr. 1 Betriebsverfassungsgesetz, der dem Betriebsrat das Recht zur Mitbestimmung bei der Verwaltung der Sozialeinrichtungen einräumt, die Voraussetzung des § 3 Nr. 2 KStDV nicht überflüssig (>BFH vom 20.9.1967 – BStBl 1968 II S. 24). 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, d.h. sie müssen von diesen unmittelbar oder mittelbar gewählt worden sein (>BFH vom 24.6.1981 - BStBl II S. 749). Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Beiratsmitglieder letztlich von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens bestimmt werden. Eine Bestimmung durch die Geschäftsleitung des Trägerunternehmens ist auch gegeben, wenn der Beirat zwar durch die Mitgliederversammlung der Unterstützungskasse aus dem Kreis der Betriebsangehörigen gewählt wird, über die Zusammensetzung der Mitgliederversammlung jedoch der von der Geschäftsleitung des Trägerunternehmens eingesetzte Vorstand entscheidet (>BFH vom 10.6.1987 - BStBl 1988 II S. 27).

### 13. Vermögensbindung bei Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

(1) <sup>1</sup>Bei Kassen, deren Vermögen bei ihrer Auflösung vorbehaltlich der Regelung in § 6 KStG satzungsgemäß für ausschließlich gemeinnützige oder mildtätige Zwecke zu verwenden ist, gilt § 61 Abs. 1 und 2 AO sinngemäß. <sup>2</sup>Bei einer Unterstützungskasse in der Rechtsform einer privatrechtlichen Stiftung ist es nicht zu beanstanden, 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. <sup>3</sup>In einer solchen Bestimmung ist kein Verstoß gegen das Erfordernis der dauernden Vermögenssicherung für Zwecke der Kasse zu erblicken. <sup>4</sup>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.

(2) <sup>1</sup>Bei einer Darlehensgewährung der Unterstützungskasse an das Trägerunternehmen muss gewährleistet sein, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebs in ausreichendem Maße für die Sicherheit der Mittel bürgt. <sup>2</sup>Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so müssen die Mittel der Kasse in angemessener Frist aus dem Betrieb ausgesondert und in anderer Weise angelegt werden.

(3) <sup>1</sup>Nach § 1 b 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. <sup>2</sup>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). <sup>3</sup>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:

1. Nach § 3 Abs. 1 BetrAVG kann dem ausgeschiedenen Arbeitnehmer mit seiner Zustimmung eine einmalige Abfindung gewährt werden, wenn er u. a. vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses weniger als 5 Jahre zu dem Kreis der Begünstigten der Unterstützungskasse gehört hat.
2. 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.

<sup>4</sup>Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit diesen Maßnahmen verstoßen nicht gegen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe c KStG.

(4) <sup>1</sup>Der Grundsatz der ausschließlichen und unmittelbaren Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Unterstützungskasse für die Zwecke der Kasse gilt nach § 6 Abs. 6 KStG nicht für den Teil des Vermögens, der am Schluss des Wirtschaftsjahrs den in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG bezeichneten Betrag übersteigt. <sup>2</sup>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

se gewährte Leistungen von Fall zu Fall aufgrund einer entsprechenden Betriebsvereinbarung übernimmt, oder wenn eine Unterstützungskasse durch Änderung des Leistungsplans die Versorgungsleistungen einschränkt.<sup>3</sup> Insoweit ist eine Übertragung von Vermögen einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen zulässig.<sup>4</sup> Werden Versorgungsleistungen einer Unterstützungskasse durch Satzungsbeschluss in vollem Umfang ersatzlos aufgehoben, entfällt die Steuerfreiheit der Kasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit.

H 13

#### Hinweise

#### **Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung**

Wird die satzungsgemäße Vermögensbindung einer Kasse aufgehoben, so entfällt die Steuerfreiheit der Kasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit (>BFH vom 15.12.1976 - BStBl 1977 II S. 490).

#### **Mittelüberlassung an Träger der Kasse**

Die Mittel einer Unterstützungskasse können gegen angemessene Verzinsung auch dem Betrieb zur Verfügung gestellt werden, der Träger der Kasse ist (>BFH vom 24.5.1973 - BStBl II S. 632 und vom 27.1.1977 - BStBl II S. 442). Ob die Verzinsung der Darlehensforderung angemessen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Wurde einer Unterstützungskasse vom Trägerunternehmen eine Darlehensforderung zugewendet, beruht die Darlehensforderung also nicht auf Leistungen der Kasse an das Trägerunternehmen, dann ist die Unverzinslichkeit oder unangemessen niedrige Verzinsung der Forderung für die Steuerbefreiung unschädlich, solange die Unterstützungskasse aus rechtlichen Gründen gehindert ist, eine angemessene Verzinsung durchzusetzen (>BFH vom 30.5.1990 - BStBl II S. 1000).

#### **Mitunternehmerschaft einer Unterstützungskasse**

Eine Kasse macht ihr Vermögen oder ihre Einkünfte anderen als ihren satzungsgemäßen Zwecken dienstbar, wenn sie sich als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs betätigt. Das Vermögen ist nämlich dann nicht dauernd gesichert, wenn es zu einem nicht unerheblichen Teil aus einem Mitunternehmeranteil besteht, da der Mitunternehmer die sich aus dem Handels- und Insolvenzrecht ergebenden Risiken trägt (>BFH vom 17.10.1979 - BStBl 1980 II S. 225).

#### **Satzungsmäßige Festlegung der Verwendung des Vermögens**

Eine ausreichende Vermögensbindung i.S. 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 Finanzamts erforderlich ist (>BFH vom 20.9.1967 - BStBl 1968 II S. 24). Wird eine Unterstützungskasse in der Rechtsform einer GmbH betrieben, so ist wegen der satzungsgemäß abzusichernden Vermögensbindung für den Fall der Liquidation der Unterstützungskassen-GmbH eine Rückzahlung der eingezahlten Stammeinlagen an das Trägerunternehmen ausgeschlossen (>BFH vom 25.10.1972 - BStBl 1973 II S. 79).

R 14

### **14. Leistungsbegrenzung**

(1)<sup>1</sup> Bei der Prüfung, ob die erreichten Rechtsansprüche der Leistungsempfänger in nicht mehr als 12 % 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.<sup>2</sup> Dabei ist jede in § 2 KStDV genannte einzelne Leistungsgruppe (Pensionen, Witwengelder, Waisengelder und Sterbegelder) für sich zu betrachten.<sup>3</sup> Nur bei Beschränkung auf die Höchstbeträge kann die Kasse als Sozialeinrichtung anerkannt werden.

(2)<sup>1</sup> Unterstützungskassen sind als Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger zur Aufstellung eines Geschäftsplans im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht verpflichtet.<sup>2</sup> Unterstützungskassen dürfen auch laufende Leistungen, z.B. zur Altersversorgung, gewähren, wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b KStG und des § 3 Nr. 3 KStDV erfüllt sind.<sup>3</sup> Dabei dürfen Altersrenten, Witwengeld, Waisengeld und Sterbegeld ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers gewährt werden.<sup>4</sup> Die laufenden Leistungen und das Sterbegeld dürfen die in § 2 KStDV bezeichneten Beträge nicht übersteigen.<sup>5</sup> Dagegen hat eine Unterstützungskasse, die jedem Zugehörigen eines Betriebs ohne Rücksicht auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse einmalige Zuwendungen macht, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung.

<sup>6</sup> Leistungsempfänger im Sinne dieser Vorschrift sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG die Personen, denen die Leistungen der Kasse zugute kommen oder zugute kommen sollen, also auch die Leistungsanwärter.<sup>7</sup> Daher gilt die Begrenzung der laufenden Leistungen nach § 3 Nr. 3 KStDV für die tatsächlich gezahlten Renten und die sich aus dem Leistungsplan ergebenden tatsächlichen Rentenanwartschaften.<sup>8</sup> Die Rentenanwartschaften sind mit den jeweils erreichten Beträgen anzusetzen.

(3)<sup>1</sup> Eine steuerbefreite Pensionskasse oder Unterstützungskasse kann anstelle einer laufenden Rente auch eine Kapitalabfindung zahlen.<sup>2</sup> Voraussetzung ist, dass die zu kapitalisierende Rente sich in den Grenzen der Höchstbeträge der §§ 2 und 3 KStDV hält und der Leistungsempfänger durch die Kapitalisierung nicht mehr erhält, als er insgesamt erhalten würde, wenn die laufende Rente gezahlt würde.<sup>3</sup> Der Berechnung der Kapitalabfindung darf daher nur ein Zinsfuß zugrunde gelegt werden, der auf die Dauer gesehen dem durchschnittlichen Zinsfuß entspricht.<sup>4</sup> Bei der Prüfung, ob sich die kapitalisierte Rente in den Grenzen der vorgenannten Höchstbeträge hält, ist vom einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen.<sup>5</sup> Im Übrigen ist die Kapitalabfindung nach den sonst steuerlich anerkannten Rechnungsgrundlagen zu berechnen.

H 14

Hinweise

### **Gesamtleistung beim Sterbegeld**

Begriff >BFH vom 20.11.1969 – BStBl 1970 II S. 227

### **Nachweis als soziale Einrichtung**

Es genügt, wenn bei Unterstützungskassen in anderer Weise als durch Aufstellung eines Geschäftsplans sichergestellt ist, dass die Kassen nach Art und Höhe ihrer Leistungen eine soziale Einrichtung darstellen, z.B. durch Aufnahme entsprechender Bestimmungen in die Satzung oder - bei Unterstützungskassen mit laufenden Leistungen - durch Aufstellung eines Leistungsplans (>BFH vom 18.7.1990 - BStBl II S. 1088).

### **Zuwendungen nach §§ 4c und 4d EStG**

>R 27 und 27 a EStR

R 15

## 15. Kleinere Versicherungsvereine

Hat ein Mitglied einer Sterbekasse mit der Kasse mehrere Versicherungsverträge für sich selbst abgeschlossen, so sind die für das Mitglied aufgrund dieser Versicherungsverträge in Betracht kommenden Versicherungsleistungen bei der Ermittlung der Gesamtleistung im Sinne des § 4 Nr. 2 KStDV zusammenzurechnen.

H 15

Hinweise

### Gewinnzuschläge bei einer Sterbekasse

Zur Gesamtleistung einer Sterbekasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehören auch Gewinnzuschläge, auf die die Beteiligten einen Anspruch haben (>BFH vom 20.11.1969 - BStBl 1970 II S. 227).

R 16

## 16. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

(1) <sup>1</sup>Berufsverbände sind 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. <sup>2</sup>Es müssen die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufes, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweiges wahrgenommen werden. <sup>3</sup>Die Zusammenschlüsse derartiger Vereinigungen sind ebenfalls Berufsverbände. <sup>4</sup>Ein Berufsverband ist auch dann gegeben, wenn er die sich aus der Summe der Einzelinteressen der Mitglieder ergebenden allgemeinen wirtschaftlichen Belange eines Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges vertritt und die Ergebnisse der Interessenvertretung dem Berufsstand oder Wirtschaftszweig als solchem unabhängig von der Mitgliedschaft der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges beim Verband zugute kommen. <sup>5</sup>Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z. B. Rechtsberatung), der dem Verbandszweck dient, führt grundsätzlich nicht zum Verlust der Steuerbefreiung des Berufsverbands, auch wenn er in der Satzung des Verbands aufgeführt ist. <sup>6</sup>Die Steuerbefreiung ist jedoch dann gefährdet, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung die wirtschaftliche Tätigkeit dem Verband das Gepräge gibt.

(2) Zu den Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG können Berufsverbände der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer, z.B. Arbeitgeberverbände und Gewerkschaften, und andere Berufsverbände, z.B. Wirtschaftsverbände, Bauernvereine und Hauseigentümergegenstände, gehören.

(3) <sup>1</sup>Verwendet ein Berufsverband Mittel von mehr als 10 % seiner Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen. <sup>2</sup>Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Mittel aus Beitragseinnahmen oder aus anderen Quellen, z.B. aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, aus Vermögensanlagen oder aus Zuschüssen, stammen. <sup>3</sup>Zu den Mitteln gehört bei Beteiligung an einer Personengesellschaft der Gewinnanteil an der Personengesellschaft, bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung sowie Veräußerungsgewinne aus diesen Beteiligungen. <sup>4</sup>Der Besteuerung unterliegt in diesem Fall neben dem Einkommen die Verwendung von Mitteln für die Unterstützung oder Förderung politischer Parteien nach § 5

Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG.<sup>5</sup> Eine Mittelüberlassung liegt auch bei verdeckten Zuwendungen vor, z.B. bei Leistungen ohne ausreichende Gegenleistung.<sup>6</sup> Das gilt auch bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Raumüberlassung und bei einer zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung.<sup>7</sup> Eine mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ist anzunehmen, wenn der Berufsverband z. B. den Wahlkampf eines Abgeordneten finanziert.

(4)<sup>1</sup> Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergibt sich aus § 14 AO.<sup>2</sup> Danach ist Voraussetzung für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, dass durch die Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden.<sup>3</sup> Das ist nicht der Fall, wenn für die Tätigkeit ausschließlich Mitgliederbeiträge erhoben werden.<sup>4</sup> Zu den Mitgliederbeiträgen gehören auch Umlagen, die von allen Mitgliedern in gleicher Höhe oder nach einem bestimmten Maßstab, der von dem Maßstab der Mitgliederbeiträge abweichen kann, erhoben werden.<sup>5</sup> Solche beitragsähnlichen Umlagen liegen z.B. bei der Gemeinschaftswerbung und bei der Durchführung von Betriebsvergleichen vor.<sup>6</sup> Dagegen ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen, wenn mehr als 20 % der Mitglieder des Berufsverbandes oder der Mitglieder eines zu dem Berufsverband gehörenden Berufs- oder Wirtschaftszweiges, der an der Gemeinschaftswerbung oder an der Durchführung von Betriebsvergleichen beteiligt ist, nicht zu der Umlage herangezogen werden.<sup>7</sup> Es kann im Einzelfall 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.<sup>8</sup> Die Gewährung derartiger Vorteile gegen Entgelt begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>9</sup> Vgl. z.B. R 43 und 44.<sup>10</sup> Zu den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören z.B. die Vorführung und der Verleih von Filmen und Tonbändern, die Beratung der Angehörigen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges einschließlich der Hilfe bei der Buchführung, bei der Ausfüllung von Steuererklärungen und sonstigen Vordrucken, die Unterhaltung einer Buchstelle, die Einrichtung eines Kreditschutzes, die Unterhaltung von Sterbekassen, der Abschluss oder die Vermittlung von Versicherungen, die Unterhaltung von Laboratorien und Untersuchungseinrichtungen, die Veranstaltung von Märkten, Leistungsschauen und Fachausstellungen, die Unterhaltung einer Kantine für die Arbeitskräfte der Verbandsgeschäftsstelle, die nachhaltige Vermietung von Räumen für regelmäßig kurze Zeit, z.B. für Stunden oder einzelne Tage, an wechselnde Benutzer.<sup>11</sup> Die Herausgabe, das Verlegen oder der Vertrieb von Fachzeitschriften, Fachzeitungen und anderen fachlichen Druckerzeugnissen des Berufsstandes oder Wirtschaftszweiges, einschließlich der Aufnahme von Fachanzeigen, stellt ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.<sup>12</sup> Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstandes unterrichtet werden, sind kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>13</sup> Betreibt ein Berufsverband in seiner Verbandszeitschrift jedoch Anzeigen- oder Annoncenwerbung, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

(5)<sup>1</sup> Unter den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs fällt nicht die Vermögensverwaltung.<sup>2</sup> Wegen des Begriffs der Vermögensverwaltung vgl. § 14 AO.<sup>3</sup> Die >Beteiligung eines Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft ist im Regelfall Vermögensverwaltung.<sup>4</sup> Eine geringfügige Beteiligung stellt aber 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.<sup>5</sup> Die Beteiligung an einem Unternehmen, das ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

(6)<sup>1</sup> Die Tätigkeit der Geschäftsstelle des Berufsverbandes stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.<sup>2</sup> Der Verkauf von Altmaterial, Einrichtungsgegenständen, Maschinen, Kraftfahrzeugen und dgl. bildet eine Einheit mit der Tätigkeit der Geschäftsstelle.<sup>3</sup> Es fehlt insoweit an der für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbständigkeit.<sup>4</sup> Das gilt auch für den Fall, dass Entgelte für die Mitbenutzung der Geschäftsstelle oder einzelner Räume oder Einrichtungsgegenstände der Geschäftsstelle



durch einen anderen Berufsverband vereinnahmt werden. <sup>5</sup>Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Vereinnahmung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von Personal für einen anderen Berufsverband.

(7) <sup>1</sup>Steuerpflichtig ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern der Berufsverband. <sup>2</sup>Die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden für die Besteuerung zusammengefasst. <sup>3</sup>Die Freibetragsregelung des § 24 KStG bezieht sich auf das Einkommen des Berufsverbandes. <sup>4</sup>Sie ist nicht auf die Bemessungsgrundlage für die besondere Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG anzuwenden.

H 16

## Hinweise

### **Abgrenzung**

Keine Berufsverbände sind z. B.

- eine Abrechnungsstelle von Apothekeninhabern (>BFH vom 26.4.1954 – BStBl III S. 204)
- eine Güteschutzgemeinschaft (>BFH vom 11.8.1972 – BStBl 1973 II S. 39)
- ein Lohnsteuerhilfeverein (>BFH vom 29.8.1973 – BStBl 1974 II S. 60 und vom 16.12.1998 – BStBl 1999 II S. 366)
- ein Mieterverein (>BFH vom 17.5.1966 – BStBl III S. 525)
- ein Rabattsparverein (>BFH vom 29.11.1967 – BStBl 1968 II S. 236)
- ein Warenzeichenverband (>BFH vom 8.6.1966 – BStBl III S. 632)
- ein Werbeverband (>BFH vom 15.7.1966 – BStBl III S. 638)

### **Beteiligung eines Berufsverbands an einer Kapitalgesellschaft**

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (>BFH vom 30.6.1971 - BStBl II S. 753).

### **Beteiligung eines Berufsverbands an einer Personengesellschaft**

Ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als Vermögensverwaltung anzusehen ist, ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die Personengesellschaft zu entscheiden (>BFH vom 27.7.1988 - BStBl 1989 II S. 134).

### **Einkommensermittlung bei Berufsverbänden**

>R 42 bis 44

### **Verlust der Steuerfreiheit**

Die Steuerfreiheit geht verloren, wenn neben die Wahrnehmung der allgemeinen wirtschaftlichen und allen Angehörigen des Verbandes eigentümlichen Interessen seiner Mitglieder oder an ihre Stelle die Wahrnehmung der besonderen geschäftlichen Interessen der Mitglieder oder eine verbandsfremde, wirtschaftliche Betätigung in nicht ganz untergeordnetem Ausmaß tritt (>BFH vom 29.11.1967 – BStBl 1968 II S. 236 und vom 11.3.1970 – BStBl II S. 528).

R 17

## 17. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

- unbesetzt -

H 17

Hinweise

### **Steuerbegünstigten Zwecke**

>Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu §§ 51 bis 68, zuletzt geändert durch BMF vom 10.9.2002 – BStBl I S. 867 (Anhang XX)

R 18

## **18. Vermietungsgenossenschaften und -vereine**

- unbesetzt -

H 18

Hinweise

### **Vermietungsgenossenschaften und -vereine**

Zur Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften und -vereine sowie zur Übergangsregelung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen >BMF vom 22.11.1991 (BStBl I S. 1014) und die entsprechenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder.

R 19

## **19. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen**

<sup>1</sup>Gemeinnützige Siedlungsunternehmen sind insoweit von der Körperschaftsteuer befreit, als sie im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. <sup>2</sup>Die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen ist auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen ist. <sup>3</sup>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, weil Land für öffentliche und städtebauliche Zwecke in Anspruch genommen wird.

<sup>4</sup>Die Durchführung umfasst alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahme dienen, insbesondere auch die erforderliche Landbeschaffung. <sup>5</sup>Soweit die gemeinnützigen Siedlungsunternehmen als Bauträger oder Baubetreuer im Wohnungsbau tätig sind oder andere Tätigkeiten ausüben, z.B. das Betreiben von Land- und Forstwirtschaft, besteht partielle Steuerpflicht, wenn diese Tätigkeiten nicht überwiegen. <sup>6</sup>Übersteigen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten, wird das Unternehmen in vollem Umfang steuerpflichtig.

## 20. Allgemeines über die Steuerbefreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereinen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

(1) <sup>1</sup>Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb auf die dort genannten Tätigkeiten beschränkt und im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. <sup>2</sup>Unter den Begriff "Vereine" fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG. <sup>3</sup>Üben die Genossenschaften und Vereine auch Tätigkeiten aus, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG begünstigt sind, und betragen die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten nicht mehr als 10 % der gesamten Einnahmen, sind die Genossenschaften und Vereine mit den Gewinnen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten partiell steuerpflichtig. <sup>4</sup>Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb. <sup>5</sup>Hinsichtlich der begünstigten Tätigkeiten bleibt die Steuerfreiheit erhalten. <sup>6</sup>Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten in einem VZ 10 % der Gesamteinnahmen, entfällt die Steuerbefreiung für diesen VZ insgesamt.

(2) <sup>1</sup>Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung. <sup>2</sup>Der Zufluss im Sinne des § 11 EStG ist nicht maßgebend. <sup>3</sup>Wegen der Ermittlung der Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten bei Verwertungsgenossenschaften vgl. Absatz 8.

(3) <sup>1</sup>Eine Ausnahme von der 10-Vomhundertgrenze enthält § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für Genossenschaften und Vereine, deren Geschäftsbetrieb sich überwiegend auf die Durchführung von Milchqualitätsprüfungen und/oder Milchleistungsprüfungen oder auf die Tierbesamung beschränkt. <sup>2</sup>Zur ersten Gruppe gehören danach grundsätzlich die nach Landesrecht zugelassenen Untersuchungsstellen im Sinne des § 2 Abs. 7 der Milch-Güteverordnung, die insbesondere im öffentlichen Interesse Milchqualitätsprüfungen für Mitglieder und Nichtmitglieder sowie für Nichtlandwirte durchführen. <sup>3</sup>Auch die Tierbesamungsstationen tätigen, insbesondere bei Ausbruch einer Seuche, neben Zweckgeschäften mit Mitgliedern in größerem Umfang auch solche mit Nichtmitgliedern und Nichtlandwirten. <sup>4</sup>Die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten bleiben bei der Berechnung der 10-Vomhundertgrenze, d.h. sowohl bei der Berechnung der Einnahmen aus den steuerlich nicht begünstigten Tätigkeiten als auch bei der Berechnung der gesamten Einnahmen, außer Ansatz. <sup>5</sup>Die Gewinne aus diesen Tätigkeiten unterliegen jedoch der Körperschaftsteuer.

(4) <sup>1</sup>Die Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten nebeneinander ist für die Steuerbefreiung unschädlich. <sup>2</sup>Zu den begünstigten Tätigkeiten gehört auch die Vermittlung von Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, z.B. von Mietverträgen für Maschinenringe einschließlich der Gestellung von Personal. <sup>3</sup>Der Begriff "Verwertung" umfasst auch die Vermarktung und den Absatz, wenn die Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. <sup>4</sup>Nicht unter die Steuerbefreiung fällt dagegen die Rechts- und Steuerberatung.

(5) <sup>1</sup>Beteiligungen an anderen Unternehmen sind grundsätzlich zulässig. <sup>2</sup>Die Einnahmen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen sind jedoch als Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten anzusehen. <sup>3</sup>Einnahmen aus der Beteiligung an einer Körperschaft, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, sind in voller Höhe als Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten anzusehen. <sup>4</sup>Dies gilt nicht für Beteiligungen an Genossenschaften und Vereinen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit sind. <sup>5</sup>Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die anteiligen Einnahmen anzusetzen. <sup>6</sup>Rückvergütungen im Sinne des § 22 KStG sind den

Einnahmen aus den Geschäften zuzurechnen, für die die Rückvergütungen gewährt worden sind.

(6) Für die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind die folgenden Arten von Geschäften zu unterscheiden:

1. Zweckgeschäfte;

<sup>1</sup>Zweckgeschäfte sind alle Geschäfte, die der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstandes des Unternehmens der Genossenschaft dienen und die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder bezwecken (§ 1 GenG).

<sup>2</sup>Sie können sein

a) Mitgliedergeschäfte;

Mitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern durchgeführt werden. Mitglieder sind die in das Genossenschaftsregister eingetragenen Personen (§ 15 Abs. 3 GenG). Es genügt, wenn der Genossenschaft zur Zeit des Geschäftsabschlusses die Beitrittserklärung vorliegt und diese unverzüglich dem Registergericht zur Eintragung eingereicht wird;

b) Nichtmitgliedergeschäfte;

Nichtmitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit Nichtmitgliedern als Vertragspartnern der Genossenschaft durchgeführt werden;

2. Gegengeschäfte;

Gegengeschäfte sind Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, z.B. bei Bezugsgenossenschaften der Einkauf der Waren, bei Nutzungsgenossenschaften der Ankauf einer Dreschmaschine, bei Absatzgenossenschaften der Verkauf der Waren;

3. Hilfgeschäfte;

<sup>1</sup>Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die zur Abwicklung der Zweckgeschäfte und Gegengeschäfte notwendig sind und die der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft mit sich bringt, z.B. Einkauf von Büromaterial, der Verkauf von überflüssig gewordenem Inventar oder Verpackungsmaterial, die Lieferung von Molkereibedarfsartikeln, z.B. Hofbehälter, Milchbehälter oder Milchkühlbehälter, durch eine Molkereigenossenschaft an ihre Mitglieder, die Vermietung von Wohnräumen an Betriebsangehörige, wenn die Vermietung aus betrieblichen Gründen (im eigenen betrieblichen Interesse der Genossenschaft) veranlasst ist. <sup>2</sup>Die Führung von Mitgliederkonten für Anzahlungen und Guthaben, die als reine Geldanlagekonten anzusehen sind, ist als Hilfgeschäft anzusehen, wenn die Guthaben auf die Gesamthöhe des Warenbezugs des betreffenden Mitglieds im vorangegangenen Jahr begrenzt werden. <sup>3</sup>Auch die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks oder des Teils eines Betriebsgrundstücks kann ein Hilfgeschäft sein;

4. Nebengeschäfte;

Nebengeschäfte sind alle sonstigen Geschäfte.

(7) Für die Besteuerung der Vereine gilt die in Absatz 6 vorgenommene Unterscheidung von Arten von Geschäften bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sinngemäß.

(8) <sup>1</sup>Begünstigt sind nur Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, Gegengeschäfte und Hilfgeschäfte, die sich auf den nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerfreien Geschäftsbereich beziehen (begünstigte Tätigkeiten). <sup>2</sup>Die Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern und Nebengeschäften sind den Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten zuzurechnen. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Dabei ist von den Ausgaben im gleichen Wirtschaftsjahr auszugehen. <sup>5</sup>Die durch diese zeitliche Zuordnung mögliche Verschiebung im Einzelfall, soweit Ausgaben für bezogene Waren und Einnahmen aus dem Verkauf dieser Waren in verschiedenen Wirtschaftsjahren anfallen, wird zugunsten einer einfachen Handhabung hingenommen. <sup>6</sup>Wegen der Auswirkungen auf die partielle oder volle Steuerpflicht der Genossenschaften oder Vereine vgl. Absätze 1 und 2.

(9) <sup>1</sup>Die wechselseitigen Hilfen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften aufgrund eines Beistandsvertrages sind begünstigte Zweckgeschäfte, wenn beide Genossenschaften die gleiche Zweckbestimmung haben und gegenseitig als Mitglied beteiligt sind. <sup>2</sup>Das gilt sinngemäß für Vereine und für Leistungen von Beratungsrings an die an ihnen beteiligten Erzeugergemeinschaften, soweit deren Mitglieder gleichzeitig Mitglieder des Beratungsrings sind.

(10) <sup>1</sup>Es kommt vor, dass zwischen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft Anschlussgenossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften eingeschaltet werden.

#### Beispiel für Anschlussgenossenschaften

Landwirtschaftliche Erzeuger, deren finanzielle Leistungsfähigkeit schwach ist, werden oft in einer Anschlussgenossenschaft zusammengefasst, um ihre Erzeugnisse, z.B. Milch, Eier, zu verwerthen. Die Anschlussgenossenschaft tritt einer Molkereigenossenschaft oder einer Eierverwertungsgenossenschaft als Mitglied bei. Der gesamte Geschäftsverkehr spielt sich unmittelbar zwischen der Molkereigenossenschaft oder der Eierverwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Anschlussgenossenschaft ab.

#### Beispiel für Lieferungsgenossenschaften

Genossenschaftliche Sammelstellen, z.B. für Milch und Eier, werden oft gebildet, um landwirtschaftliche Erzeugnisse örtlich zu erfassen. Diese Sammelstellen leiten die Erzeugnisse der Mitglieder an die Verwertungsgenossenschaft, z.B. Molkereigenossenschaft, Eierverwertungsgenossenschaft, weiter. Die Sammelstelle tritt in ihrer Eigenschaft als Lieferungsgenossenschaft der Verwertungsgenossenschaft als Mitglied bei. Die Abrechnung wird zwischen der Verwertungsgenossenschaft und der Lieferungsgenossenschaft oder unmittelbar zwischen der Verwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Lieferungsgenossenschaften vorgenommen.

<sup>2</sup>Die Einschaltung von Anschlussgenossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften zwischen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft rechnet bei der Verwertungsgenossenschaft zu den begünstigten Geschäften. <sup>3</sup>Die Verwertungsgenossenschaft wird jedoch im nicht begünstigten Bereich tätig, soweit sie von einer ihr angeschlossenen Anschluss- oder Lieferungsgenossenschaft Erzeugnisse bezieht, die nicht von den Mitgliedern der Anschluss- oder Lieferungsgenossenschaft selbst gewonnen sind. <sup>4</sup>Das gilt sinngemäß für Vereine.

### **Land- und Forstwirtschaft**

Begriff >R 135 EStR

### **Genossenschaftszentralen**

Wegen der steuerlichen Behandlung von Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wird auf das BFH-Gutachten vom 2.12.1950 (BStBl 1951 III S. 26) hingewiesen. Danach sind die Genossenschaftszentralen wie folgt zu behandeln:

1. Werden die Zentralen in der Form von Kapitalgesellschaften geführt, so gilt die persönliche Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie nicht.
2. Werden die Zentralen in der Form von Genossenschaften oder Vereinen betrieben, so ist § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG für sie anwendbar. Voraussetzung ist, dass die angeschlossenen Genossenschaften vorbehaltlich des Satzes 3 die in § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG geforderten Voraussetzungen erfüllen und die Zentralen lediglich Erzeugnisse dieser Genossenschaften bearbeiten oder verwerten. Ist eine der Mitgliedergenossenschaften nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit, sind die Umsätze mit dieser Genossenschaft Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten.

### **Hilfsgeschäfte**

Ein Hilfsgeschäft ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erlös aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstücks zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird (>BFH vom 14.10.1970 - BStBl 1971 II S. 116) oder wenn der Verkauf im Rahmen einer Rationalisierungsmaßnahme erfolgt, z.B. bei einer Verschmelzung, bei einer Betriebsumstellung, bei Einstellung eines Betriebszweiges, oder wenn der Bestand an Betriebsgrundstücken dem Bedarf der Genossenschaft angepasst wird. Der Annahme eines Hilfsgeschäfts steht in der Regel nicht entgegen, dass der Erlös aus dem Verkauf an die Mitglieder ausgeschüttet wird; ein Hilfsgeschäft entfällt jedoch, wenn die Veräußerung dazu dient, eine Ausschüttung an die Mitglieder einer untergehenden Genossenschaft im Zusammenhang mit einer Verschmelzung zu finanzieren (>BFH vom 10.12.1975 - BStBl 1976 II S. 351).

### **Nebengeschäfte**

Zu den Nebengeschäften gehört auch die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebs oder von Betriebsteilen (>BFH vom 9.3.1988 - BStBl II S. 592). Bei der Frage, ob steuerlich schädliche, den satzungsmäßigen Aufgabenbereich überschreitende Nebengeschäfte vorliegen, kommt es auf die Person, mit der diese Geschäfte abgewickelt werden, nicht an. Das gilt auch für Nebengeschäfte, mit anderen nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereinen (>BFH vom 18.5.1988 - BStBl II S. 753).

### **Reservenbildung**

Die Steuerbefreiung ist nicht ausgeschlossen, wenn die Genossenschaft oder der Verein die Gewinne ganz oder überwiegend thesauriert und zur Bildung von Reserven verwendet (>BFH vom 11.2.1998 - BStBl II S. 576).

## 21. Molkereigenossenschaften

(1) <sup>1</sup>Bei Molkereigenossenschaften fällt z.B. in den folgenden Fällen die Bearbeitung oder Verwertung in den Bereich der Landwirtschaft, auch wenn hierbei Zutaten, z.B. Salz oder Bindemittel, im gesetzlich festgelegten oder nachstehend enger begrenzten Umfang verwendet werden:

1. Standardisierung (Einstellung) der Milch auf einen gewünschten Fettgehalt ohne Rücksicht auf seine Höhe. Eine Standardisierung ist die Einstellung der Milch auf den nach der Verordnung (EG) Nr. 2597/97 vorgeschriebenen Fettgehalt der dort beschriebenen Konsummilchsorten;
2. Herstellung von ultrahocherhitzter Milch (H-Milch);
3. Herstellung von eiweißangereicherter, teilentrahmter Milch nach Artikel 6 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2597/97;
4. Vitaminieren von Milch, auch von Magermilch;
5. Herstellung von Milchmischerzeugnissen, wenn der Anteil aus Milch oder Milcherzeugnissen mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses beträgt;
6. Herstellung von Sauermilcherzeugnissen;
7. Herstellung von Joghurt, Joghurtpulver und Bioghurt, auch mit Fruchtzusätzen. Wird zugekauft Milchpulver oder Magermilchpulver zugesetzt, so darf dieser Zusatz 3 % der Joghurtmilch nicht übersteigen;
8. Herstellung von Butter;
9. Herstellung von Käse aller Art, auch mit beigegebenen Lebensmitteln, sowie geschäumt und Quarkmischungen für Backzwecke;
10. Herstellung von Schmelzkäse nur, wenn dies ausschließlich zur Verwertung der im eigenen Betrieb angefallenen Fehlproduktionen erfolgt;
11. Herstellung von Molkensirup (eingedickter Molke) und eingedickter Magermilch mittels Vakuumverdampfer;
12. Herstellung und Vitaminieren von Magermilchpulver, auch im Werklohnverfahren. Herstellung und Vitaminieren von aufgefetteter Magermilch oder aufgefettetem Magermilchpulver zu Fütterungszwecken und von Sauermilchquarkpulver, auch im Werklohnverfahren;

Denaturierung von Magermilch und Magermilchpulver entsprechend Artikel 6 der Verordnung (EG) Nr. 2799/99 der Kommission vom 17.12.1999 nach den dort festgelegten Verfahren durch Beifügung geringer Mengen von Fremdstoffen, Luzernegrünmehl, Stärke, durch Säuerung der Magermilch oder durch Beifügung von 30 % eingedickter Molke. Der Zukauf der zur Denaturierung vorgeschriebenen Zusatzmittel ist als ein steuerunschädliches Hilfsgeschäft anzusehen;

13. Herstellung von Speisemolke durch Erhitzen und Tiefkühlen der Molke und Ausfällen von Molkeneiweiß;
14. Herstellung von Trinkmolke mit Fruchtzusätzen, wenn der Anteil der Molke mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses beträgt;
15. Verwertung der Molke zu Futterzwecken;
16. Herstellung von Molkepulver;
17. Lieferung von Molke an andere Betriebe;
18. Herstellung von Schlagsahne ohne Zusätze;
19. Sahneeinlagerung unter Vertrag mit der Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung.

<sup>2</sup>Ein von einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreiten Molkereigenossenschaft erteilter Werklohnvertrag zur Herstellung von Milcherzeugnissen ist nicht steuerschädlich im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG, wenn die Bearbeitung bei eigener Durchführung in den Bereich der Landwirtschaft fallen würde und das Zukaufsverbot nicht verletzt wird.

(2) Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B.:

1. Herstellung von Laktrone, Lakreme, Milone, Germola und ähnlichen Erzeugnissen;
2. Herstellung kondensierter Milch;
3. Gewinnung von Eiweiß mit Zusätzen, Herstellung von Essigaustauschstoffen und Gewinnung von Milchpulver, Ausnahme vgl. Absatz 1 Nr. 12;
4. Verhefung von Molke zu Nährhefe und Kefirpulver;
5. Herstellung von Heilmitteln wie Milchzucker, Albumin- und Vitaminpräparaten, Molkenseren und Mineralpräparaten;
6. Herstellung von Speiseeis;
7. Herstellung von Kunsteis;
8. Herstellung von Saure-Sahne-Dressing.

(3) <sup>1</sup>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. <sup>2</sup>Gewährt eine Molkereigenossenschaft einem Milchversorgungsbetrieb ein Darlehen zur Finanzierung der Kapazitätserweiterung eines Trockenmilchwerkes und räumt der Milchversorgungsbetrieb der Molkereigenossenschaft dafür ein sog. Milchanlieferungsrecht ein, so kann die Darlehensgewährung als ein Hilfsgeschäft angesehen werden.



## 22. Winzergenossenschaften

(1) <sup>1</sup>In den Bereich der Landwirtschaft fallen insbesondere die nachstehend bezeichneten Tätigkeiten. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die Tätigkeiten Erzeugnisse der Weinbaubetriebe der Genossen betreffen und die Tätigkeiten keine gewerblichen Formen annehmen:

1. Zucht und Unterhaltung der Weinreben;
2. Weinbereitung;
3. Weinbehandlung;
4. Absatz der Trauben, des Traubenmostes und des Weins. Der Zukauf fremder Weine oder Trauben zur Veredelung ist zulässig, soweit deren Einkaufswert 10 % des Gesamtumsatzes nicht übersteigt. Der Verkauf durch Ausschank liegt nicht im Bereich der Landwirtschaft, wenn er gewerbliche Formen annimmt;
5. Herstellung von Branntwein aus Wein oder aus Rückständen, die bei der Weinbereitung anfallen, z.B. Trester, Hefe.

(2) <sup>1</sup>Eine Winzergenossenschaft, die Winzersekt aus Grundwein herstellt, der ausschließlich aus dem Lesegut ihrer Mitglieder gewonnen wurde, betätigt sich mit der Herstellung und dem Vertrieb des Winzersekts noch im Bereich der Landwirtschaft, wenn der Sekt beim Vertrieb durch die Genossenschaft unter Angabe der gegebenenfalls verschiedenen Rebsorten, des Jahrgangs, der geographischen Herkunft und als Erzeugnis der Genossenschaft in sinngemäßer Anwendung der bezeichnungsrechtlichen Vorschriften für Wein bezeichnet ist. <sup>2</sup>Dabei darf der Wein weder von den Mitgliedern noch von der Genossenschaft zugekauft sein. <sup>3</sup>Lässt eine Winzergenossenschaft Winzersekt im Wege einer Werkleistung (so genannte Lohnversektung) durch eine gewerbliche Sektkellerei herstellen und vermarktet sie ihn als eigenes Erzeugnis der Genossenschaft, gilt die Regelung entsprechend.

(3) Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B.:

1. Mitverkauf fremder Erzeugnisse;
2. Herstellung von Branntweinerzeugnissen und ihr Verkauf;
3. Betrieb oder 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.

## 23. Pfropfbengenossenschaften

<sup>1</sup>Die Verpflanzung von Pfropfbreben zur Gewinnung von Rebstecklingen durch Winzergenossenschaften und ihr Absatz an Mitglieder fallen in den Bereich der Landwirtschaft. <sup>2</sup>Es bestehen deshalb keine Bedenken, auch reine Pfropfbengenossenschaften als befreite Genossenschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG zu behandeln, obwohl es sich nicht um reine Verwertungsgenossenschaften im Sinne dieser Vorschrift handelt.

R 24

---

#### **24. Andere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

In den Bereich der Landwirtschaft fallen z.B. unter der Voraussetzung, dass es sich um die Bearbeitung von Erzeugnissen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Mitglieder handelt:

1. Herstellung von Kartoffelflocken und Stärkemehl;
2. Herstellung von Branntwein;
3. Herstellung von Apfel- und Traubenmost;
4. Herstellung von Sirup aus Zuckerrüben;
5. Herstellung von Mehl aus Getreide, nicht dagegen Herstellung von Backwaren;
6. Herstellung von Brettern oder anderen Sägewerkserzeugnissen, nicht dagegen Herstellung von Möbeln.

R 25

---

#### **25. Vereine im Bereich der Land- und Forstwirtschaft**

Die R 21 bis 24 sind auf Vereine im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG entsprechend anzuwenden.

R 26

---

#### **26. Wirtschaftsförderungsgesellschaften**

- unbesetzt -

H 26

Hinweise

#### **Steuerbefreiung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften**

>BMF vom 4.1.1996 – BStBl I S. 54

R 27

## 27. Steuerbefreiung außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes

Von der Körperschaftsteuer sind aufgrund anderer Gesetze u.a. befreit:

1. die Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaften nach den §§ 37n, 38, 43a, 43c, 44, 50a und 50c KAGG,
2. Ausgleichskassen und gemeinsame Einrichtungen der Tarifvertragsparteien nach § 12 Abs. 3 des Vorruhestandsgesetzes vom 13.4.1984 (BGBl. I S. 601, BStBl I S. 332) in der jeweils geltenden Fassung.

R 28

## Zu § 6

### 28. Einschränkung der Befreiung von Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>§ 6 KStG regelt die teilweise Steuerpflicht überdotierter Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen. <sup>2</sup>Steuerpflichtig ist der Teil des Einkommens, der auf das den zulässigen Betrag übersteigende Vermögen entfällt.

#### Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

(2) <sup>1</sup>Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen ist das zulässige Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG zu errechnen. <sup>2</sup>Es entspricht bei einer in der Rechtsform des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG) betriebenen Kasse dem Betrag der Verlustrücklage nach § 37 VAG. <sup>3</sup>Maßgebend ist der Soll-Betrag der Verlustrücklage. <sup>4</sup>Soll-Betrag der Verlustrücklage ist der in der Satzung bestimmte und von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigte Mindestbetrag der Verlustrücklage im Sinne des § 37 VAG. <sup>5</sup>Diese Rücklage dient zur Deckung eines außergewöhnlichen Verlustes aus dem Geschäftsbetrieb. <sup>6</sup>Zu anderen Zwecken, z.B. zu Zahlungen an das Trägerunternehmen, darf die Rücklage nicht verwendet werden. <sup>7</sup>Wird die Kasse nicht in der Rechtsform eines VVaG betrieben, so tritt an die Stelle der Verlustrücklage im Sinne von § 37 VAG der dieser Rücklage entsprechende Teil des Vermögens, der zur Deckung eines Verlustes dient. <sup>8</sup>Ist die Ansammlung von Reserven nicht vorgeschrieben, wie z.B. bei öffentlich-rechtlichen Unternehmen, ist in der Regel darauf abzustellen, ob die Satzung eine der Verlustrücklage des § 37 VAG entsprechende Rücklagenbildung vorsieht.

(3) <sup>1</sup>Nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG ist bei der Prüfung der Überdotierung einer Pensionskasse das Vermögen zugrunde zu legen, das sich 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 VAG ergibt. <sup>2</sup>Die Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze gilt aber nicht uneingeschränkt. <sup>3</sup>Eine handelsrechtlich zulässigerweise gebildete Rückstellung für Beitragsrückerstattung darf nur insoweit berücksichtigt werden, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschussbeteili

gung zusteht. <sup>4</sup>Der Rückstellung für Beitragsrückerstattung gleichzusetzen ist die Rückstellung für satzungsgemäße Überschussbeteiligung, wenn durch Satzung, geschäftsplanmäßige Erklärung oder Beschluss des zuständigen Organs festgelegt ist, dass die Überschüsse in vollem Umfang den Leistungsempfängern und Mitgliedern der Kasse zustehen. <sup>5</sup>Dabei kommt es nicht darauf an, welche Form der Beitragsrückerstattung gewählt wird. <sup>6</sup>Handelt es sich bei den Anspruchsberechtigten um die Leistungsempfänger der Kasse, so gilt hinsichtlich der Verwendungsfrist der Rückstellung für Beitragsrückerstattung die für Lebensversicherungsunternehmen getroffene Regelung (§ 21 Abs. 2 KStG) entsprechend. <sup>7</sup>Soweit jedoch das Trägerunternehmen anspruchsberechtigt ist, müssen die Mittel der Beitragsrückerstattung innerhalb der in § 6 Abs. 2 KStG genannten Frist verwendet werden.

(4) <sup>1</sup>Über die Überdotierung einer Pensions-, Sterbe- und Krankenkasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist nach steuerlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. <sup>2</sup>Eine Bindung der Finanzbehörden an Entscheidungen der Versicherungsaufsichtsbehörde besteht nicht. <sup>3</sup>Der Geschäftsplan sowie die allgemeinen Versicherungsbedingungen und die fachlichen Geschäftsunterlagen i.S. des § 5 Abs. 3 Nr. 2 Halbsatz 2 VAG dienen lediglich als Grundlage für die Prüfung der Überdotierung. <sup>4</sup>Die Prüfung, ob eine Pensions-, Sterbe- und Krankenkasse wegen Überdotierung teilweise steuerpflichtig ist, hat zu den Bilanzstichtagen zu erfolgen, zu denen der Wert der Deckungsrückstellung versicherungsmathematisch zu berechnen ist oder freiwillig berechnet wird. <sup>5</sup>Die teilweise Steuerpflicht beginnt und endet vorbehaltlich des § 6 Abs. 2 KStG nur zu den Bilanzstichtagen, zu denen eine versicherungsmathematische Berechnung durchgeführt worden ist. <sup>6</sup>Tritt die Steuerpflicht z.B. für einen Zeitraum von drei Jahren ein, so bleibt während dieser Zeit der Aufteilungsschlüssel unverändert, d.h. das Einkommen ist zwar für jedes Jahr gesondert nach den allgemeinen Vorschriften unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 4 KStG zu ermitteln, jedoch nach dem unveränderten Verhältnis in den steuerfreien und den steuerpflichtigen Anteil aufzuteilen.

#### U n t e r s t ü t z u n g s k a s s e n

(5) <sup>1</sup>Bei Unterstützungskassen ist das Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG zu errechnen. <sup>2</sup>Im Gegensatz zu den Pensionskassen ist bei der Ermittlung nicht von handelsrechtlichen Bewertungsmaßstäben auszugehen.

<sup>3</sup>Im einzelnen sind anzusetzen:

- a) der Grundbesitz mit dem nach §§ 19 bis 109a, 125 bis 137 BewG ermittelten Wert für den Veranlagungszeitpunkt, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahres folgt,
- b) der noch nicht fällige Anspruch aus einer Versicherung mit dem Wert des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals zuzüglich des Guthabens aus Beitragsrückerstattung am Schluss des Wirtschaftsjahres; soweit die Berechnung des Deckungskapitals nicht zum Geschäftsplan gehört, tritt an die Stelle des geschäftsplanmäßigen Deckungskapitals der nach § 176 Abs. 3 des Gesetzes über den Versicherungsvertrag berechnete Zeitwert,
- c) das übrige Vermögen mit dem gemeinen Wert am Schluss des Wirtschaftsjahres.

(6) <sup>1</sup>Abweichend von der Regelung für Pensionskassen ist für Unterstützungskassen ein rückwirkender Wegfall der Steuerpflicht nicht vorgesehen. <sup>2</sup>Die teilweise Steuerpflicht ist nach Ablauf jedes Jahres zu prüfen. <sup>3</sup>Sie besteht deshalb jeweils nur für ein Jahr. <sup>4</sup>Die teilweise Steuerpflicht kann jedoch nach § 6 Abs. 6 Satz 2 KStG von vornherein z.B. durch entsprechende Rückübertragung von Deckungsmitteln auf das Trägerunternehmen vermieden werden.

H 28

Hinweise

**Beispiel zu Berechnung bei partieller Steuerpflicht**

Das steuerpflichtige Einkommen einer überdotierten Pensionskasse wird wie folgt berechnet:

		<u>EUR</u>
Aktiva		5.000.000
Passiva		3.500.000 -----
Vermögen der Kasse		1.500.000 =====
Verlustrücklage		500.000
übersteigendes Vermögen (Überdotierung)		1.000.000 =====
Einkommen der Kasse		100.000
steuerpflichtiges Einkommen:	$\frac{100.000 \times 1.000.000}{1.500.000}$	= 66.667 =====

**Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen**

Bezieht eine Kasse, die partiell steuerpflichtig ist, Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, so sind diese Einkünfte im Verhältnis des überdotierten zum Gesamtvermögen der Kasse in die Veranlagung einzubeziehen; nur insoweit ist die auf die Kapitalerträge entfallende Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer auf die eigene Körperschaftsteuer der Kasse anzurechnen (>BFH vom 31.7.1991 - BStBl 1992 II S. 98).

**Zuwendungen nach §§ 4 c und 4 d EStG**

>R 27 und 27 a EStR

R 29

**Zu § 7**

**29. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens**

(1) <sup>1</sup>Bemessungsgrundlage für die tarifliche Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen. <sup>2</sup>Bei Körperschaften, die nur gewerbliche Einkünfte haben können, ist das zu versteuernde Einkommen wie folgt zu ermitteln:

- 1 Gewinn / Verlust lt. Steuerbilanz bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz unter Berücksichtigung der besonderen Gewinnermittlung bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
  - 2 +/- Korrektur um vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
  - 3 - Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
  - 4 - Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)
  - 5 + nichtabziehbare Aufwendungen (z. B. § 10 KStG, § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO)
  - 6 + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
  - 7 +/- Kürzungen / Hinzurechnungen nach § 8b KStG und § 3c Abs. 1 EStG
  - 8 - sonstige inländische steuerfreie Einnahmen (z. B. Investitionszulagen)
  - 9 +/- Korrekturen bei Organschaft i. S. d. §§ 14, 17 und 18 KStG (z. B. gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen i. S. d. § 16 KStG)
  - 10 +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländischen Einkünften  
u. a.
    - Korrektur um nach DBA steuerfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG,
    - Hinzurechnung nach § 52 Abs. 3 EStG i. V. m. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997,
    - Abzug ausländischer Steuern nach § 26 Abs. 6 KStG oder § 12 Abs. 3 AStG i. V. m. § 34c Abs. 2, 3 und 6 EStG,
    - Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 und 3 AStG,
    - Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG,
    - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach einem DBA steuerfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
  - 11 +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung  
u. a.
    - nach § 4 Abs. 6 und 7 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn,
    - Hinzurechnungsbetrag nach § 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG
  - 12 +/- sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen  
u. a.
    - Nach § 52 Abs. 59 EStG i. V. m. § 50c EStG 1999 nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen,
    - nicht ausgleichsfähige Verluste nach § 8 Abs. 4 Satz 4 und nach § 13 Abs. 3 KStG sowie nach §§ 2b, 15 Abs. 4, § 15a Abs. 1 EStG,
    - Hinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 10 KStG,
    - Kürzungen nach § 2b Satz 4, § 15 Abs. 4 Satz 2, 3 und 6, § 15a Abs. 2, Abs. 3 Satz 4 EStG, § 13 Abs. 3 Satz 7 KStG,
    - Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 und 8, § 7g Abs. 5 EStG
- 
- 13 = Summe der Einkünfte

- 14 - abzugsfähige Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- 15 +/- bei Organträgern:
- Zurechnung des Einkommens von Organgesellschaften (§§ 14, 17 und 18 KStG),
  - Kürzungen / Hinzurechnungen nach § 8b KStG, § 3c Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 7 UmwStG bezogen auf das dem Organträger zugerechnete Einkommen von Organgesellschaften (§ 15 Nr. 2 KStG)
- bei Organgesellschaften:
- Abzug des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens (§§ 14, 17 und 18 KStG)
- 
- 16 = Gesamtbetrag der Einkünfte
- 17 - bei der übernehmenden Körperschaft im Jahr des Vermögensübergangs zu berücksichtigender Verlust nach § 12 Abs. 3 Satz 2 bzw. § 15 Abs. 4 UmwStG
- 18 - Verlustabzug nach § 10d EStG
- 
- 19 = Einkommen
- 20 - Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
- 21 - Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25 KStG)
- 
- 22 = zu versteuerndes Einkommen  
=====

(2) <sup>1</sup>Für Körperschaften, die auch andere Einkünfte als gewerbliche haben können, gilt Absatz 1 vorbehaltlich der nachfolgenden Sätze entsprechend. <sup>2</sup>Zur Ermittlung der Einkünfte ist im ersten Schritt die Entwicklung nach Absatz 1 Nrn. 1 bis 12 für jede Einkunftsart gesondert vorzunehmen. <sup>3</sup>Die Summe der Einkünfte ergibt sich nach Verlustausgleich unter Berücksichtigung der Beschränkungen nach § 2 Abs. 3 EStG zwischen den sich danach ergebenden positiven und negativen Einkünften aus den einzelnen Einkunftsarten. <sup>4</sup>Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Abzug bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG) vorzunehmen. <sup>5</sup>Beim Verlustabzug nach § 10d EStG ist der unabhängig von der Einkunftsart abzugsfähige Verlustvortrag aus VZ vor 1999 nachrangig gegenüber dem einkunftsartenabhängigen Verlustvortrag aus VZ nach 1998 zu berücksichtigen. <sup>6</sup>Zusätzlich kommt ggf. der Abzug nach § 10g EStG nach Abzug des einkunftsartenabhängigen Verlustvortrags aus VZ nach 1998 in Betracht.

### **Beteiligungserträge / Phasengleiche Aktivierung**

Eine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung einer nachgeschalteten Gesellschaft scheidet steuerlich grundsätzlich aus (>BFH vom 7.8.2000 – BStBl II S. 632 und vom 20.12.2000 – BStBl II S. 409).

### **Betriebe gewerblicher Art**

Zu Besonderheiten der Einkommensermittlung >R 33

### **Gewinnermittlung bei Handelsschiffen**

Zu körperschaftsteuerlichen Fragen bei der Gewinnermittlung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5 a EStG >BMF vom 24.3.2000 – BStBl I S. 453.

### **Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben**

>R 34

### **Organschaft**

Zu Besonderheiten der Einkommensermittlung bei Organgesellschaften und Organträgern >R 61 bis 65

### **Verdeckte Gewinnausschüttung**

Die vGA führt im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu einer außerbilanziellen Korrektur des Jahresüberschusses / -fehlbetrags als Ausgangsgröße der steuerlichen Einkommensermittlung (>BFH vom 29.6.1994 – BStBl 2002 II S. 366 und vom 12.10.1995 – BStBl 2002 II S. 367). Zur Darstellung im Einzelnen und zum Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits früher versteuerten vGA >BMF vom 28.5.2002 – BStBl I S. 603.

## **30. Ermittlung der festzusetzenden und verbleibenden Körperschaftsteuer**

<sup>1</sup>Die festzusetzende und die verbleibende Körperschaftsteuer sind wie folgt zu ermitteln:

- 1 Steuerbetrag nach Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) bzw. Sondersteuersätzen (z. B. §§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i. V. m. § 34 c Abs. 5 EStG; § 34 Abs. 12 Satz 2 ff KStG)
- 2 - anzurechnende ausländische Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 12 AStG

---

- 3 = Tarifbelastung
- 4 - Minderung der Körperschaftsteuer nach § 37 Abs. 2 ggf. i. V. m. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG



5 + Erhöhung der Körperschaftsteuer nach § 38 Abs. 2 ggf. i. V. m. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG

6 + Körperschaftsteuererhöhung nach § 37 Abs. 3 KStG

---

7 = festzusetzende Körperschaftsteuer

8 - anzurechnende Kapitalertragsteuer einschließlich Zinsabschlag

---

9 = verbleibende Körperschaftsteuer

<sup>2</sup>Bei Berufsverbänden unterliegen Mittel, die für die Unterstützung und Förderung von Parteien verwendet werden, einer besonderen Körperschaftsteuer von 50 % (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG).

R 31

---

### **31. Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr**

(1) Auf kleine Betriebe, Stiftungen, Verbände und Vereine, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts angeschlossen sind oder von ihr verwaltet werden, sowie auf technische Überwachungsvereine kann, soweit sie gezwungen sind, ihre Abschlüsse abweichend vom Kalenderjahr aufzustellen, § 7 Abs. 4 KStG entsprechend angewendet werden.

(2) Bei Körperschaften i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, die ohne Verpflichtung nach den Vorschriften des HGB ordnungsmäßig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, kann in entsprechender Anwendung des § 7 Abs. 4 KStG auf Antrag das Wirtschaftsjahr der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugrunde gelegt werden.

R 32

---

### **Zu § 8**

### **32. Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften**

(1) Bei Körperschaften sind nach § 8 Abs. 1 und § 31 Abs. 1 KStG anzuwenden:

1. die folgenden Vorschriften des EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I S. 4210, BStBl I S. 1209) unter Berücksichtigung der Änderungen bis einschließlich durch Artikel 1 des Gesetzes vom 16.5.2003 (BGBl. I S. 660, BStBl I S. 321):

§ 2 Abs. 1 bis 4, 6 und 7 Satz 3. Auf R 29 wird hingewiesen;

§ 2 a,

§ 2 b,

§ 3 Nr. 7, 8 Satz 1, Nr. 11 Satz 1 und 3, Nr. 18, 21, 42, 44 und 54,

§ 3 c Abs. 1,

§ 4 Abs. 1 bis 4, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 bis 10, Satz 2, Abs. 6 bis 8,

§ 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3, Abs. 2,

§ 4 b,

§ 4 c,

§ 4 d,

§ 4 e,

§ 5,

§ 5 a,

§ 6,

§ 6 a,

§ 6 b,

§ 6 c,

§ 6 d,

§ 7,

§ 7 a,

§ 7 b,

§ 7 c,

§ 7 d,

§ 7 f,

§ 7 g,

§ 7 h,

§ 7 i,

§ 7 k,

§ 8,

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 bis 3 und 7 und Abs. 5,

§ 9 a Satz 1 Nr. 2 und 3 und Satz 2. Auf nachstehenden Absatz 2 wird hingewiesen;

§ 9 b,

§ 10 d,

§ 10 g,

§ 11,

§ 11 a,

§ 11 b,

§ 13 Abs. 1, 2 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 und 2, Abs. 6 und 7,

§ 13 a,

§ 14 Satz 1,

§ 15,

§ 15 a,

§ 16 Abs. 1 bis 3,

§ 17. Auf nachstehende Absätze 2 und 3 wird hingewiesen;

§ 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2, 3, 4 Satz 2,

§ 20. Auf nachstehenden Absatz 2 wird hingewiesen;

§ 21 Abs. 1 und 3,

§ 22 Nr. 1, 2 und 3,

§ 23,

§ 24,

§ 25 Abs. 1 und 3 Satz 1 und 4,

§ 34 c Abs. 1 Satz 2 bis 5, Abs. 2 bis 7 unter Berücksichtigung des § 26 Abs. 6 Satz 2 KStG,

§ 34 d Nr. 1 bis 4 und 6 bis 8,

§ 36 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 und 4,

§ 37 Abs. 1 und 2, Abs. 3 Satz 1 bis 3 sowie 8 bis 11, Abs. 4 und 5,

§ 43,

§ 43 a,

§ 43 b,

§ 44,

§ 44 a,

§ 44 b,

§ 44 c,

§ 45,

§ 45 a,

§ 45 b,

§ 45 c,

§ 45 d,

§ 48,

§ 48a,

§ 48 b,

§ 48 c,

§ 48 d,

§ 49,

§ 50 Abs. 1 Satz 1, 2 und 4, Abs. 2, 6 und 7,

§ 50 a Abs. 4 bis 7,

§ 50 b,

§ 50 d,

§ 50 e,

§ 51,

§ 51 a Abs. 1 und 3 bis 5,

§ 52 Abs. 3, 4, 9, 10, 12a, 12 b, 13 bis 23, 23a, 31, 32a bis 34, 36 bis 37c, 39, 49, 50b, 50c, 53 bis 56, 57a, 58a bis 59b, 59d und 60,

§ 55,

§ 56,

§ 57,

§ 58;

2. die folgenden Vorschriften der EStDV in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.5.2000 (BGBl. I S. 717, BStBl I S. 595), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19.9.2002 (BGBl. I S. 3651, BStBl 2002 I S. 865):

§ 6,

§ 8 b,

§ 8 c,

§ 9 a,

§ 10,

§ 10 a,

§ 11 c,

§ 11 d,

§ 15,

§ 48,

§ 49,

§ 50,

§ 51,

§ 53,

§ 54,

§ 55,

§ 56 Satz 2,

§ 60,

§ 68 a,

§ 68 b,

§ 73a Abs. 2 und 3,

§ 73 c,

§ 73 d,

§ 73 e,

- § 73 f,
- § 73 g,
- § 81,
- § 82 a,
- § 82 f,
- § 82 g,
- § 82 i,
- § 84.

(2) <sup>1</sup>Unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtige, die nicht zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB verpflichtet sind, können grundsätzlich Bezieher sämtlicher Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG sein. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind die Vorschriften des § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG (Werbungskosten-Pauschbetrag) und des § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG (Sparer-Freibetrag) zu berücksichtigen. <sup>3</sup>Ferner ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG zu beachten. <sup>4</sup>Bei Körperschaftsteuerpflichtigen mit unterschiedlichen Einkunftsarten sind die Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 2 Abs. 3 EStG sowie die entsprechenden Beschränkungen im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10 d EStG zu berücksichtigen.

(3) <sup>1</sup>Bei Körperschaftsteuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG). <sup>2</sup>Bei diesen Körperschaftsteuerpflichtigen kann die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG somit keine Anwendung finden.

H 32

Hinweise

### **Gewinnermittlung bei Handelsschiffen**

Zu körperschaftsteuerlichen Fragen bei der Gewinnermittlung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5 a EStG >BMF vom 24.3.2000 – BStBl I S. 453.

R 33

### **33. Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art**

(1) <sup>1</sup>Für die Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens wird der Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts verselbständigt. <sup>2</sup>Das schließt grundsätzlich die steuerrechtliche Anerkennung von Regelungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in Bezug auf den Betrieb gewerblicher Art ein, z.B. über verzinliche Darlehen oder Konzessionsabgaben. <sup>3</sup>Diese Regelungen müssen jedoch klar und eindeutig sein und können nur für die Zukunft, nicht aber mit Wirkung für die Vergangenheit getroffen werden.

(2) <sup>1</sup>Regelungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Bezug auf den Betrieb gewerblicher Art über verzinliche Darlehen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, soweit

der Betrieb gewerblicher Art mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist. <sup>2</sup>Ein Anhaltspunkt ist die Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen in privatrechtlicher Form. <sup>3</sup>Ein Betrieb gewerblicher Art ist grundsätzlich mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet, wenn das Eigenkapital mindestens 30 % des Aktivvermögens beträgt. <sup>4</sup>Für die Berechnung der Eigenkapitalquote ist von den Buchwerten in der Steuerbilanz am Anfang des Wirtschaftsjahrs auszugehen. <sup>5</sup>Das Aktivvermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungsposten zu kürzen. <sup>6</sup>Von der juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährte unverzinsliche Darlehen sind als Eigenkapital zu behandeln. <sup>7</sup>Pensionsrückstellungen rechnen als echte Verpflichtungen nicht zum Eigenkapital. <sup>8</sup>Soweit das zur Verfügung gestellte Eigenkapital unter der Grenze von 30 % liegt, ist ein von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ihrem Betrieb gewerblicher Art gewährtes Darlehen als Eigenkapital zu behandeln mit der Folge, dass die insoweit angefallenen Zinsen als vGA anzusehen sind. <sup>9</sup>Die Angemessenheit des Eigenkapitals ist für jeden VZ neu zu prüfen.

(3) <sup>1</sup>Auch ohne besondere Regelung sind Aufwendungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art erwachsen, in angemessenem Umfang als Betriebsausgaben des Betriebs gewerblicher Art abziehbar.

<sup>2</sup>Wegen vGA >R 36 und wegen der Abgrenzung der Spenden zur vGA >R 47 Abs. 6.

(4) <sup>1</sup>Werden Wirtschaftsgüter anlässlich der Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art nicht mit veräußert, kommt es zur >Überführung dieser Wirtschaftsgüter in das Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft. <sup>2</sup>Sie können danach einem anderen Betrieb gewerblicher Art zugeführt werden.

(5) Eine von außersteuerlichen Verpflichtungen abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht im Sinne des § 140 AO kann sich für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aufgrund der landesspezifischen Eigenbetriebsgesetze sowie bei kaufmännischen Betrieben auch aufgrund einer unmittelbaren Anwendung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 ff HGB) ergeben.

H 33

Hinweise

### **Betriebsvermögen**

Wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch ohne eine entsprechende Widmung stets als notwendiges Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art zu behandeln (>BFH vom 14.3.1984 – BStBl II S. 496). Der Annahme notwendigen Betriebsvermögens des Betriebs gewerblicher Art steht nicht entgegen, dass sich das Wirtschaftsgut räumlich im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft befindet (>BFH vom 27.6.2001 – BStBl II S. 773). Die Annahme von Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art ist hingegen ausgeschlossen, wenn das Wirtschaftsgut zum Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft gehört; dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs gewerblicher Art darstellt (>BFH vom 17.5.2000 – BStBl 2001 II S. 558).

### **Eigenkapitalausstattung und Darlehensgewährung**

>BFH vom 1.9.1982 – BStBl 1983 II S. 147

### **Einkunftsart**

Einkünfte eines Betriebs gewerblicher Art stellen stets gewerbliche Einkünfte i. S. des § 15 EStG dar. Das gilt auch im Fall der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art (>BFH vom 1.8.1979 - BStBl II S. 716).

### **Kapitalertragsteuer**

Zur Kapitalertragsteuer auf Leistungen eines mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Betriebs gewerblicher Art bzw. auf den Gewinn eines Betriebs gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, § 43 a Abs. 1 Nr. 5 und 6 i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Nr. 10 Buchst. b EStG, die zu einer beschränkten Steuerpflicht der Trägerkörperschaft nach § 2 Nr. 2 KStG mit abgeltendem Steuerabzug (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) führt >BMF vom 11.9.2002 – BStBl I S. 935.

### **Konzessionsabgaben**

Zur Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben >BMF vom 9.2.1988 – BStBl I S. 209 und vom 27.9.2002 – BStBl I S. 940.

### **Miet- oder Pachtverträge**

Die fiktive Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung lässt grundsätzlich auch die steuerliche Berücksichtigung von Miet- und Pachtvereinbarungen des Betriebs gewerblicher Art mit seiner Trägerkörperschaft zu. Miet- oder Pachtverträge zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem Betrieb gewerblicher Art können allerdings im Hinblick auf den Besteuerungszweck des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. mit § 4 KStG nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den Betrieb gewerblicher Art eine wesentliche Grundlage bilden (>BFH vom 14.3.1984 - BStBl II S. 496). Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut – wie z. B. eine öffentliche Straßenfläche – zum Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehört und die Annahme von Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art ausscheidet (>BFH vom 17.5.2000 – BStBl 2001 II S. 558).

### **Rechnungsprüfung**

Angemessene Aufwendungen eines Betriebs gewerblicher Art für gesetzlich vorgesehene Rechnungs- und Kassenprüfungen durch das Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft sind als Betriebsausgaben abziehbar (>BFH vom 28.2.1990 - BStBl II S. 647).

### **Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG**

Die Trägerkörperschaft ist Steuerrechtssubjekt i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen Betriebs gewerblicher Art. Für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art ist das Einkommen gesondert zu ermitteln und die Körperschaftsteuer gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (>BFH vom 13.3.1974 – BStBl II S. 391, vom 8.11.1989 – BStBl 1990 II S. 242 und vom 17.5.2000 – BStBl 2001 II S. 558).

### **Überführung von Wirtschaftsgütern**

Werden Wirtschaftsgüter in einen anderen Betrieb gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft überführt, ist dieser Vorgang infolge der fiktiven Verselbständigung des rechtlich unselbständigen Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung als vGA des abgebenden sowie als verdeckte Einlage bei dem aufnehmenden Betrieb zu berücksichtigen (>BFH vom 24.4.2002 – BStBl 2003 II S. 412).

### **Vereinbarungen**

Vereinbarungen zwischen dem rechtlich unselbständigem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft sind aufgrund der fiktiven Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung steuerlich grundsätzlich zu berücksichtigen, zur Ausnahme bei Miet- und Pachtverträgen über wesentliche Betriebsgrundlagen >Miet- oder Pachtverträge.

Aufgrund der engen Beziehung zwischen Trägerkörperschaft und rechtlich unselbständigem Betrieb gewerblicher Art sind für eine steuerliche Anerkennung der Vereinbarungen die für beherrschende Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft geltenden Grundsätze maßgebend.



Soweit bei der Ermittlung des Einkommens Minderungen des dem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnenden Vermögens zugunsten des übrigen Vermögens der Trägerkörperschaft zu beurteilen sind, ist das Einkommen so zu ermitteln, als ob der Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die Trägerkörperschaft deren Alleingesellschafter ist (>BFH vom 3.2.1993 – BStBl II S. 459, vom 10.7.1996 – BStBl 1997 II S. 230 und vom 17.5.2000 – BStBl 2001 II S. 558).

### **Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben**

Der Grundsatz der gesonderten Einkommensermittlung für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art gilt auch für die Inanspruchnahme eines Verlustabzugs nach § 10 d EStG. Werden mehrere Betriebe gewerblicher Art mit steuerlicher Wirkung zusammengefasst und entsteht danach ein Verlust, so mindert dieser das durch einen der zusammengefassten Betriebe vor der Zusammenfassung erzielte Einkommen im Rahmen des Verlustabzugs durch Verlustrücktrag nur insoweit, als der zurückgetragene Verlust durch die gleiche Tätigkeit entstanden ist wie das um ihn zu mindernde Einkommen (>BFH vom 4.12.1991 – BStBl 1992 II S. 432).

### **Zuwendungen**

#### **- Zuwendungen an Trägerkörperschaft**

Die fiktive Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art im Rahmen der Einkommensermittlung schließt die steuerrechtliche Anerkennung sowohl von Vereinbarungen als auch von sonstigen Geschäftsvorfällen zwischen der Trägerkörperschaft und dem unselbständigen Betrieb gewerblicher Art ein. Die Rechtsprechung erkennt demzufolge grundsätzlich auch eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Zuwendungen i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG an, die der rechtlich unselbständige Betrieb gewerblicher Art zugunsten der Trägerkörperschaft leistet (>BFH vom 5.6.1962 – BStBl III S. 355 und vom 12.10.1978 – BStBl 1979 II S. 192).

#### **- Auswirkung von Zuwendungen auf den Gewinn**

Zuwendungen zugunsten seiner Trägerkörperschaft kann der Betrieb gewerblicher Art nur dann gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er die Zuwendung auch bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters geleistet hätte und die Zuwendung ihre Ursache nicht in der engen Bindung des Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft, mithin in der trägerschaftlichen Beziehung findet; andernfalls kommt es zu einer vGA (>BFH vom 21.1.1970 – BStBl II S. 468, vom 12.10.1978 – BStBl 1979 II S. 192 und vom 1.12.1982 – BStBl 1983 II S. 150).

>H 47 Gewährträgerzuwendungen

R 34

---

## **34. Gewinnermittlung bei Körperschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben**

<sup>1</sup>Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bestehen keine Bedenken, dass auch Körperschaften, bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2 KStG) und die daher ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG, sondern nach § 5 EStG ermitteln, die Steuervergünstigungen des § 6b EStG für Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden in Anspruch nehmen. <sup>2</sup>Das gilt auch für die Vereinfachungsregelung im Sinne des R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR. <sup>3</sup>Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Be

trieb der Körperschaft auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

R 35

### 35. Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen

- unbesetzt -

H 35

Hinweise

#### Allgemeines

Wegen der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen wird auf §§ 4 c und 4 d EStG sowie auf R 27 und R 27 a EStR hingewiesen.

R 36

### 36. Verdeckte Gewinnausschüttungen

#### Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung

(1) <sup>1</sup>Eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. <sup>2</sup>Eine >Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer >nahestehenden Person erfolgt.

(2) <sup>1</sup>Die besonderen Anforderungen der Rechtsprechung an Vereinbarungen mit einem >beherrschenden Gesellschafter sind bereits dann zu erfüllen, wenn eine beherrschende Stellung entweder im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung vorliegt.

H 36

Hinweise

#### I. Grundsätze

##### Auslegung von Vereinbarungen

Zur Auslegung von Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit einer Pensionszusage >BMF vom 28.8.2001 – BStBl I S. 594.

### **Betriebe gewerblicher Art**

Eine vGA kann auch bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorliegen (>BFH vom 29.5.1968 – BStBl II S. 692, vom 13.3.1974 – BStBl II S. 391 und vom 10.7.1996 – BStBl 1997 II S. 230). Zum Verhältnis zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft >H 33 Vereinbarungen.

### **Dauerschuldverhältnisse**

>zivilrechtliche Wirksamkeit

### **Destinatäre**

Destinatäre einer Stiftung haben kein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur Stiftung (>BFH vom 22.9.1959 - BStBl 1960 III S. 37).

### **Korrektur innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz**

>BMF vom 28.5.2002 – BStBl 2002 I S. 603

### **Mündliche Vereinbarung**

Wer sich auf die Existenz eines mündlich abgeschlossenen Vertrags beruft, einen entsprechenden Nachweis aber nicht führen kann, hat den Nachteil des fehlenden Nachweises zu tragen, weil er sich auf die Existenz des Vertrags zur Begründung des Betriebsausgabenabzugs beruft (>BFH vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 247).

>zivilrechtliche Wirksamkeit

### **Nichtkapitalgesellschaften und vGA**

Die Annahme einer vGA setzt voraus, dass der Empfänger der Ausschüttung ein mitgliedschaftliches oder mitgliedschaftsähnliches Verhältnis zur ausschüttenden Körperschaft hat (>BFH vom 13.7.1994 – BStBl 1995 II S. 198). Entscheidend für eine vGA ist ihre Veranlassung durch das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis. Aus diesem Grund kann eine vGA auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Ausschüttung das mitgliedschaftliche oder mitgliedschaftsähnliche Verhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht (>BFH vom 24.1.1989 – BStBl II S. 419).

### **Realgemeinden und Vereine**

Eine vGA kann auch bei Realgemeinden und Vereinen vorliegen (>BFH vom 23.9.1970 – BStBl 1971 II S. 47).

### **Tatsächliche Durchführung von Vereinbarungen**

Das Fehlen der tatsächliche Durchführung ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Vereinbarung nicht ernstlich gemeint ist. Leistungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter aufgrund einer nicht ernstlich gemeinten Vereinbarung führen zu vGA (>BFH vom 28.10.1987 – BStBl 1988 II S. 301 und vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 247).

### **Tatsächliche Handlungen**

Eine vGA setzt nicht voraus, dass die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf einer Rechtshandlung der Organe der Kapitalgesellschaft beruht. Auch tatsächliche Handlungen können den Tatbestand der vGA erfüllen (>BFH vom 14.10.1992 - BStBl 1993 II S. 352).

### **Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit**

Eine vGA kann auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vorliegen (>BFH vom 14.7.1976 – BStBl II S. 731).

### **Zivilrechtliche Wirksamkeit**

Verträge mit beherrschenden Gesellschaftern müssen zivilrechtlich wirksam sein, um steuerlich anerkannt zu werden. Eine Wirksamkeitsvoraussetzung ist ein evtl. bestehendes Schriftformerfordernis (>BFH vom 17.9.1992 – BStBl 1993 II S. 141).

Rechtsgeschäfte, welche der durch das Gesetz vorgeschriebenen Form ermangeln, sind gemäß § 125 Satz 1 BGB nichtig. Der Mangel einer durch Rechtsgeschäft vorgeschriebenen Form hat gemäß § 125 Satz 2 BGB „im Zweifel“ gleichfalls Nichtigkeit zur Folge. Maßgeblich für die Beurteilung der zivilrechtlichen Wirksamkeit ist, ob die Einhaltung der Schriftform Gültigkeitsvoraussetzung für den geänderten Vertrag sein soll (konstitutive Schriftform) oder ob der Inhalt des Vertrags lediglich zu Beweis Zwecken schriftlich niedergelegt werden soll (deklaratorische Schriftform). Änderungen des **Gesellschaftsvertrags** einer GmbH bedürfen gemäß § 53 Abs. 2 GmbHG der notariellen Beurkundung. Die Befreiung eines Alleingesellschafters vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB bedarf zu ihrer Wirksamkeit einer ausdrücklichen Gestattung im Gesellschaftsvertrag und der Eintragung im Handelsregister (>BFH vom 17.9.1992 – BStBl 1993 II S. 141 und vom 23.10.1996 – BStBl 1999 II S. 35).

**Miet- und Pachtverträge** bedürfen nicht notwendig der Schriftform (§§ 550, 578, 581 BGB). Grundstückskaufverträge bedürfen der notariellen Beurkundung (§ 311 b BGB).

Für **Dienstverträge** (z. B. mit Geschäftsführern) ist keine Schriftform vorgeschrieben.

Gibt es Beweisanzeichen dafür, dass die Vertragsparteien eine mündlich getroffene Abrede gelten lassen wollen, obwohl sie selbst für alle Vertragsänderungen Schriftform vereinbart hatten, so ist der Vertrag trotzdem wirksam geändert. Solche Beweisanzeichen liegen bei Dauerschuldverhältnissen vor, wenn aus gleichförmigen monatlichen Zahlungen und Buchungen erhöhter Gehälter sowie aus der Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen auf die Vereinbarung erhöhter Gehälter geschlossen werden kann (>BFH vom 24.1.1990 – BStBl II S. 645 und vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 139). Stark schwankende Leistungen sprechen für eine vGA (>BFH vom 14.3.1990 – BStBl II S. 795). Ist vertraglich ausdrücklich festgelegt, dass ohne Schriftform vorgenommene Änderungen unwirksam sein sollen, so tritt ein diesbezüglicher Wille klar zu Tage (>BFH vom 31.7.1991 – BStBl II S. 933). Ist die Zivilrechtsslage zweifelhaft, durfte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter aber von der Wirksamkeit ausgehen, liegt keine vGA vor (>BFH vom 17.9.1992 – BStBl 1993 II S. 141).

## II. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung

### Ausgleichsansprüche

>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. xx

### Darlehenszinsen

Zur Ermittlung der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung bei vGA im Zusammenhang mit Darlehenszinsen (>BFH vom 28.2.1990 – BStBl II S. 649 und vom 19.1.1994 – BStBl II S. 725).

### Vorteilsausgleich

Eine vGA liegt nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung unter sonst gleichen Umständen auch gegenüber einem Nichtgesellschafter hingenommen hätte. Dies kann der Fall sein, wenn zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein angemessenes Entgelt in anderer Weise vereinbart worden ist. Voraussetzungen für die Anerkennung eines derartigen Vorteilsausgleichs ist, dass eine rechtliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung aus einem gegenseitigen Vertrag besteht (>BFH vom 8.6.1977 – BStBl II S. 704 und vom 1.8.1984 – BStBl 1985 II S. 18). Bei einem beherrschenden Gesellschafter bedarf es zur Anerkennung eines Vorteilsausgleichs zudem

einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (>BFH vom 7.12.1988 – BStBl 1989 II S. 248 und vom 8.11.1989 – BStBl 1990 II S. 244).

Zum Vorteilsausgleich bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 (Tz. 2.3) und vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076

### **III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis**

#### **Allgemeines**

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG) die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich, >BFH vom 11.2.1987 – BStBl II S. 461, vom 29.4.1987 – BStBl II S. 733, vom 10.6.1987 – BStBl 1988 II S. 25, vom 28.10.1987 – BStBl 1988 II S. 301, vom 27.7.1988 – BStBl 1989 II S. 57, vom 7.12.1988 – BStBl 1989 II S. 248 und vom 17.5.1995 – BStBl 1996 II S. 204).

Der Fremdvergleich erfordert auch die Einbeziehung des Vertragspartners. Auch wenn ein Dritter einer für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung nicht zugestimmt hätte, kann deren Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis liegen (>BFH vom 17.5.1995 – BStBl 1996 II S. 204).

#### **Beherrschender Gesellschafter**

##### **- Begriff**

Eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann (>BFH vom 13.12.1989 – BStBl 1990 II S. 454).

##### **- Beteiligungsquote**

Eine Beteiligung von 50 % oder weniger reicht zur Annahme einer beherrschenden Stellung aus, wenn besondere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen (>BFH vom 8.1.1969 – BStBl II S. 347, vom 21.7.1976 – BStBl II S. 734 und vom 23.10.1985 – BStBl 1986 II S. 195).

##### **- Gleichgerichtete Interessen**

Wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen, ist auch ohne Hinzutreten besonderer Umstände eine beherrschende Stellung anzunehmen (>BFH vom 26.7.1978 – BStBl II S. 659, vom 29.4.1987 – BStBl II S. 797, vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 247 und vom 25.10.1995 – BStBl 1997 II S. 703).

Gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen liegen vor, wenn die Gesellschafter bei der Bemessung der dem einzelnen Gesellschafter jeweils zuzubilligenden Tantieme im Zusammenwirken gemeinsame Interessen verfolgen (>BFH vom 11.12.1985 – BStBl 1986 II S. 469). Als Indiz für ein solches Zusammenwirken reichen die übereinstimmende Höhe der Gehälter und das zeitliche Zusammenfallen der Beschlussfassung aus (>BFH vom 10.11.1965 – BStBl 1966 III S. 73).

Die Tatsache, dass die Gesellschafter nahe Angehörige sind, reicht allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten (>BVerfG vom 12.3.1985 – BStBl II S. 475 und BFH vom 1.2.1989 – BStBl II S. 522).

- **Klare und eindeutige Vereinbarung**

Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern müssen, um steuerlich wirksam zu sein, im Vorhinein klar und eindeutig getroffen sein. Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden. Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch aufgrund gesetzlicher Regelung bestehen sollte, wie z. B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 BGB) oder einer Darlehensgewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB, >BFH vom 2.3.1988 – BStBl II S. 590).

Eine vGA kommt bei beherrschenden Gesellschaftern in Betracht, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, ob und in welcher Höhe – einerlei ob laufend oder einmalig – ein Entgelt gezahlt werden soll. Auch eine getroffene Vereinbarung über Sondervergütungen muss zumindest erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung errechnet werden soll. Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Spielraum verbleibt; die Berechnungsgrundlagen müssen so bestimmt sein, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf (>BFH vom 24.5.1989 – BStBl II S. 800 und vom 17.12.1997 – BStBl 1998 II S. 545).

Leistungen an den beherrschenden Gesellschaftern nahestehende Personen bedürfen zu ihrer steuerlichen Anerkennung einer im voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung (>BFH vom 22.2.1989 – BStBl II S. 631).

- **Pensionszusagen**

Rückstellung für Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer >R 38 Pension (Erdienbarkeit)

- **Rückwirkende Vereinbarung**

Rückwirkende Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem beherrschenden Gesellschafter sind steuerrechtlich unbeachtlich (>BFH vom 23.9.1970 – BStBl 1971 II S. 64, vom 3.4.1974 – BStBl II S. 497 und vom 21.7.1976 – BStBl II S. 734).

- **Stimmrechtsausschluss**

Der Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG über einen Stimmrechtsausschluss des Gesellschafters bei Rechtsgeschäften zwischen ihm und der Gesellschaft kommt für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft keine Bedeutung zu (>BFH vom 26.1.1989 – BStBl II S. 455 und vom 21.8.1996 – BStBl 1997 II S. 44).

## **Nahestehende Person**

- **International verbundene Unternehmen**

Zum Begriff des Nahestehens bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 (Tz. 1.4 und 1.5) und vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076

- **Kreis der nahestehenden Personen**

Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der

Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Ehegatten können als nahestehende Personen angesehen werden (>BFH vom 2.3.1988 – BStBl II S. 786). Beziehungen, die ein Nahestehen begründen, können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (>BFH vom 18.12.1996 – BStBl 1997 II S. 301).

Zum Kreis der dem Gesellschafter nahestehenden Personen zählen sowohl natürliche als auch juristische Personen, unter Umständen auch Personenhandelsgesellschaften (>BFH vom 6.12.1967 – BStBl 1968 II S. 322, vom 23.10.1985 – BStBl 1986 II S. 195 und vom 1.10.1986 – BStBl 1987 II S. 459).

- **Schwestergesellschaften**

Zur Beurteilung von vGA zwischen Schwestergesellschaften >BFH vom 26.10.1987 – BStBl 1988 II S. 348.

- **Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter**

Bei dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Personen bedarf eine Vereinbarung über die Höhe eines Entgelts für eine Leistung der vorherigen und eindeutigen Regelung, die auch tatsächlich durchgeführt werden muss (>BFH vom 29.4.1987 – BStBl II S. 797, vom 2.3.1988 – BStBl II S. 786 und vom 22.2.1989 – BStBl II S. 631).

- **Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung**

Wenn eine vGA einer Person zufließt, die einem Gesellschafter nahe steht ist diese vGA steuerrechtlich stets dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen, es sei denn, die nahestehende Person ist selbst Gesellschafter. Darauf, dass der betreffende Gesellschafter selbst einen Vermögensvorteil erlangt, kommt es nicht an (>BFH vom 29.9.1981 – BStBl 1982 II S. 248 und vom 18.12.1996 – BStBl 1997 II S. 301, BMF vom 20.5.1999 – BStBl I S. 514).

#### **IV. Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer**

##### **Angemessenheit der Gesamtausstattung**

>BMF vom 14.10.2002 – BStBl I S. 972.

##### **Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge**

Die Zahlung einer Überstundenvergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist eine vGA, da die gesonderte Vergütung von Überstunden nicht dem entspricht, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Dies gilt erst recht dann, wenn die Vereinbarung von vorneherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschränkt ist (>BFH vom 19.3.1997 – BStBl II S. 577 und vom 27.3.2001 – BStBl II S. 655).

## V. Einzelfälle

### Aktien / Anteile

- Zur Anwendung von § 8 b KStG auf die Übertragung von Anteilen >BMF vom 28.4.2003 – BStBl I S. 292
- Eine vGA liegt vor, wenn ein Gesellschafter Aktien an die Gesellschaft zu einem höheren Preis als dem Kurswert verkauft oder die Gesellschaft Aktien an einen Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis als dem Kurswert verkauft (>BFH vom 13.9.1967 – BStBl 1968 II S. 20 und vom 14.5.1969 – BStBl II S. 501).

### Darlehensgewährung

Die Hingabe eines Darlehens an den Gesellschafter stellt eine vGA dar, wenn schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (>BFH vom 16.9.1958 – BStBl III S. 451 und vom 14.3.1990 – BStBl II S. 795). Ein unvollständiger Darlehensvertrag zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter kann nicht in die Zuführung von Eigenkapital umgedeutet werden (>BFH vom 29.10.1997 – BStBl 1998 II S. 573).

### Darlehenszinsen

Ein Gesellschafter erhält ein Darlehen von der Gesellschaft zinslos oder zu einem außergewöhnlich geringen Zinssatz (>BFH vom 25.11.1964 – BStBl 1965 III S. 176 und vom 23.6.1981 – BStBl 1982 II S. 245).

Gibt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz liegt eine vGA vor (>BFH vom 28.10.1964 – BStBl 1965 III S. 119 und vom 25.11.1964 – BStBl 1965 III S. 176).

### Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen

Zur Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 und vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076

### Erstausstattung der Kapitalgesellschaft

Bei Rechtsverhältnissen, die im Rahmen der Erstausstattung einer Kapitalgesellschaft zustande gekommen sind, liegt eine vGA schon dann vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (>BFH vom 5.10.1977 – BStBl 1978 II S. 234, vom 23.5.1984 – BStBl II S. 673 und vom 2.2.1994 – BStBl II S. 479).

### Geburtstag

Gibt eine GmbH aus Anlass des Geburtstags Ihres Gesellschafter-Geschäftsführers einen Empfang, an dem nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde teilnehmen, liegt eine vGA vor (>BFH vom 28.11.1991 – BStBl 1992 II S. 359).

### Geschäftschance

>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### Gesellschafterversammlung

Zur Frage der steuerlichen Behandlung der Fahrtkosten, Sitzungsgelder, Verpflegungs- und Übernachtungskosten anlässlich einer Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung bzw. einer Vertreterversammlung >BMF vom 26.11.1984 – BStBl I S. 591.



### **Gewährträger, Zinsaufbesserungen**

Zu der Frage, ob vGA an den Gewährträger vorliegen, wenn eine Sparkasse diesem Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen gewährt >BFH vom 1.12.1982 – BStBl 1983 II S. 152.

### **Gewinnverteilung**

Stimmt die an einer Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft rückwirkend oder ohne rechtliche Verpflichtung einer Neuverteilung des Gewinns zu, die ihre Gewinnbeteiligung zugunsten ihres gleichfalls an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafters einschränkt, liegt eine vGA vor (>BFH vom 12.6.1980 – BStBl II S. 723).

### **Gründungskosten**

>BMF vom 25.6.1991 – BStBl I S. 661

### **Kapitalerhöhungskosten**

>BFH vom 19.1.2000 – BStBl II S. 545

### **Konzernkasse**

Besteht für die Unternehmen eines Konzerns eine gemeinsame Unterstützungskasse (Konzernkasse), so können bei einem Missverhältnis der Zuwendungen der einzelnen Unternehmen an die Konzernkasse unter bestimmten Voraussetzungen vGA vorliegen >BFH vom 29.1.1964 – BStBl 1965 III S. 27.

### **Markteinführungskosten**

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft wird für die Gesellschaft nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann (>BFH vom 17.2.1993 – BStBl II S. 457) und >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 (Tz. 3.4 und 3.5).

### **Nutzungsüberlassungen**

Eine vGA liegt vor bei Mietverhältnissen oder Nutzungsrechtsüberlassungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft zu einem unangemessenen Preis (>BFH vom 16.8.1955 – BStBl III S. 353 und vom 3.2.1971 – BStBl II S. 408).

### **Rechtsverzicht**

Verzichtet eine Gesellschaft auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen, liegt eine vGA vor (>BFH vom 3.11.1971 – BStBl 1972 II S. 227, vom 13.10.1983 – BStBl 1984 II S. 65 und vom 7.12.1988 – BStBl 1989 II S. 248).

### **Risikogeschäfte**

>BMF vom 19.12.1996 – BStBl 1997 I S. 112 und vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### **Schuldübernahme**

Eine vGA liegt vor, wenn eine Gesellschaft eine Schuld oder sonstige Verpflichtung eines Gesellschafters übernimmt (>BFH vom 19.3.1975 – BStBl II S. 614 und vom 19.5.1982 – BStBl II S. 631).

### **Stille Gesellschaft**

Beteiligt sich ein Gesellschafter an der Gesellschaft als stiller Gesellschafter und erhält dafür einen unangemessen hohen Gewinnanteil, liegt eine vGA vor (>BFH vom 6.2.1980 – BStBl II S. 477).

### **Verlustgeschäfte**

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde die Übernahme von Aufgaben, die vorrangig im Interesse des Alleingeschafters liegen, davon abhängig machen, ob sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns stellt (>BFH vom 2.2.1994 – BStBl II S. 479).

### **Waren**

Liefert ein Gesellschafter an die Gesellschaft, erwirbt er von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen, oder erhält er besondere Preisnachlässe und Rabatte, liegt eine vGA vor (>BFH vom 12.7.1972 – BStBl II S. 802, vom 21.12.1972 – BStBl 1973 II S. 449, vom 16.4.1980 – BStBl 1981 II S. 492 und vom 6.8.1985 – BStBl 1986 II S. 17).

Zur Lieferung von Gütern oder Waren bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 (Tz. 3.1) und vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076

### **Wettbewerbsverbot**

Unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit des Gesellschafters im Geschäftsbereich der Kapitalgesellschaft den Tatbestand der vGA erfüllt >BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

R 37

## **37. Wert der verdeckten Gewinnausschüttungen, Ausgleichsanspruch, Beweislast, Rückgängigmachung**

Löst eine vGA Umsatzsteuer aus, ist diese bei der Gewinnermittlung nicht zusätzlich nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen.

H 37

Hinweise

### **Ausgleichsanspruch**

Zu den Auswirkungen von Ausgleichsansprüchen auf das Vorliegen von vGA >BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### **Beweislast**

#### **- Grundsätze**

Die objektive Beweislast für das Vorliegen von vGA obliegt dem Finanzamt (>BFH vom 27.10.1992 – BStBl 1993 II S. 569). Andererseits hat die Körperschaft die objektive Beweislast für die betriebliche Veranlassung der in der Buchführung als Betriebsvermögensminderung behandelten Aufwendungen. Sprechen nahezu alle erhebliche Beweisanzeichen dafür, dass eine Zuwendung an den Gesellschafter nicht betrieblich veranlasst ist, sondern ihre Grundlage im Gesellschaftsverhältnis hat, geht ein verbleibender Rest an Ungewissheit zu lasten der Körperschaft. Spricht der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters für die Veranlassung einer Vorteilszuwendung im Gesellschaftsverhältnis, so hat die Körperschaft die Umstände darzulegen, aus denen sich eine andere Beurteilung ergeben kann (>BFH vom 19.3.1997 – BStBl II S. 577).

- **Beweislast bei beherrschendem Gesellschafter**  
Der beherrschende Gesellschafter hat das Vorliegen einer im Voraus geschlossenen klaren und eindeutigen Vereinbarung nachzuweisen (>BFH vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 247).
- **Beweislast bei international verbundenen Unternehmen**  
Zur Mitwirkungs- und Nachweispflicht bei international verbundenen Unternehmen >BMF vom 23.2.1983 – BStBl I S. 218 (Tz. 9) und vom 24.12.1999 – BStBl I S. 1076

#### **Hingabe von Wirtschaftsgütern**

Für die Bemessung der vGA ist bei Hingabe von Wirtschaftsgütern von deren gemeinen Wert auszugehen (>BFH vom 18.10.1967 – BStBl 1968 II S. 105 und vom 27.11.1974 – BStBl 1975 II S. 306).

#### **Nutzungsüberlassungen**

Für die Bemessung der vGA ist bei Nutzungsüberlassungen von der erzielbaren Vergütung auszugehen (>BFH vom 27.11.1974 – BStBl 1975 II S. 306, vom 6.4.1977 – BStBl II S. 569 und vom 28.2.1990 – BStBl II S. 649).

#### **Rückgängigmachung**

Die Rückgängigmachung von vGA ist nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen möglich (>BFH vom 10.4.1962 – BStBl III S. 255 und vom 23.5.1984 – BStBl II S. 723 und BMF vom 6.8.1981 – BStBl I S. 599).

#### **Steuerbilanzgewinn**

Die Gewinnerhöhung aufgrund einer vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist dem Steuerbilanzgewinn außerhalb der Steuerbilanz im Rahmen der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft hinzuzurechnen (>BMF vom 28.5.2002 – BStBl I S. 603).

#### **Verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertrag nach § 20 EStG**

Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Höhe beim Gesellschafter ein Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 9 oder Nr. 10 Buchst. a oder b vorliegt (>BFH vom 29.4.1987 – BStBl II S. 733, vom 22.2.1989 – BStBl II S. 475 und vom 14.3.1989 – BStBl II S. 633). Zur Kapitalertragsteuernpflicht bei Betrieben gewerblicher Art >BMF vom 11.9.2002 – BStBl I S. 935.

R 38

### **38. Rückstellungen für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften**

<sup>1</sup>Bei Pensionsverpflichtungen ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine Rückstellung gebildet werden darf. <sup>2</sup>Ist eine Pensionszusage bereits zivilrechtlich unwirksam, ist die Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz erfolgswirksam aufzulösen, dies ist maßgeblich für die Steuerbilanz. <sup>3</sup>Daneben müssen die Voraussetzungen des § 6 a EStG erfüllt sein; sind sie nicht erfüllt, ist die Pensionsrückstellung insoweit innerhalb der Steuerbilanz erfolgswirksam aufzulösen. <sup>4</sup>Die Regelungen in R 41 EStR sind für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz dem Grunde und der Höhe nach zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Ist die Pensionsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach zutreffend bilanziert, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und inwieweit die Pensionsverpflichtung auf einer vGA beruht. <sup>6</sup>Bei dieser Prüfung sind insbesondere die Aspekte Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit zu prüfen. <sup>7</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn für behinderte Menschen im Sinne des § 2 Abs. 2 des Sozialgesetzbuchs - Neuntes Buch (SGB IX) eine vertragliche Altersgrenze von mindestens 60 Jahren zugrunde gelegt wird. <sup>8</sup>Bei ei

ner vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt.

H 38

## Hinweise

### **Altersgrenze bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern**

Eine vertraglich vorgesehene Altersgrenze von weniger als 65 Jahren kann für die Berechnung der Pensionsrückstellung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn besondere Umstände nachgewiesen werden, die ein niedrigeres Pensionsalter rechtfertigen (>BFH vom 8.5.1963 – BStBl III S. 339 und vom 25.9.1968 – BStBl II S. 810).

### **Angemessenheit**

In die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ist auch die ihm erteilte Pensionszusage einzubeziehen. Diese ist mit der fiktiven Jahresnettoprämie nach dem Alter des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage anzusetzen, die er selbst für eine entsprechende Versicherung zu zahlen hätte, abzüglich etwaiger Abschluss- und Verwaltungskosten. Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionsrückstellung verwendet werden. Das gilt nicht für laufende Anpassungen an gestiegene Lebenshaltungskosten. Zur Ermittlung der Angemessenheitsgrenze für die Gesamtbezüge >BMF vom 14.10.2002 – BStBl I S. 972.

### **Erdienbarkeit**

Zum Zeitraum, in dem sich der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer seine Ansprüche aus einer Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung erdienen muss >BFH vom 21.12.1994 – BStBl 1995 II S. 419 sowie BMF vom 1.8.1996 – BStBl I S. 1138 und vom 9.12.2002 – BStBl I S. 1393

Erdienungszeitraum bei nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern >BFH vom 24.10.1996 – BStBl 1997 II S. 440 und BMF vom 7.3.1997 – BStBl I S. 637 und vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### **Finanzierbarkeit**

Zu den Grundsätzen der Finanzierbarkeit einer Zusage auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an Gesellschafter-Geschäftsführer >BFH vom 4.9.2002 [I R 7/01] BStBl II S. XX und BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### **Lebenshaltungskosten**

Zur Pensionserhöhung wegen gestiegener Lebenshaltungskosten >BFH vom 27.7.1988 – BStBl 1989 II S. 57

### **Lebensgefährtin**

Zur Pensionszusage zugunsten einer nichtehelichen Lebensgefährtin >BFH vom 29.11.2000 – BStBl 2001 II S. 204 sowie BMF vom 25.7.2002 – BStBl I S. 706 und vom 8.1.2003 – BStBl I S. 93.

### **Nur-Pension**

Die Zusage einer Nur-Pension ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (>BFH vom 17.5.1995 – BStBl 1996 II S. 204 und BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

### **Rentendynamik**

Zu fest zugesagten prozentualen Erhöhungen von Renten und Rentenanwartschaften  
>H 41 (17) EStH

### **Rückdeckungsversicherung**

Beiträge, die eine GmbH für eine Lebensversicherung entrichtet, die sie zur Rückdeckung einer ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagten Pension abgeschlossen hat, stellen auch dann keine vGA dar, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (>BFH vom 7.8.2002 – I R 2/02 BStBl 2003 II S. XX).

### **Unverfallbarkeit**

Zu Vereinbarungen über eine Unverfallbarkeit in Zusagen auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung an Gesellschafter-Geschäftsführer >BMF vom 9.12.2002 – BStBl I S. 1393

### **Warte- / Probezeit**

Die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine derartige Wartezeit ist bei bereits erprobten Geschäftsführern in Fällen der Umwandlung nicht erforderlich (>BFH vom 15.10.1997 – BStBl 1999 II S. 316, vom 29.10.1997 – BStBl 1999 II S. 318 und vom 24.4.2002 – BStBl II S. 670 sowie BMF vom 14.5.1999 – BStBl I S. 512).

R 39

## **39. Tantiemen**

<sup>1</sup>Gewinntantiemen, die eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer verspricht, sind vGA, wenn sie dem Grunde oder der Höhe nach nicht dem entsprechen, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft deren Geschäftsführer als Tätigkeitsentgelt versprechen würde. <sup>2</sup>Daneben ist eine vGA nur dann anzunehmen, wenn die Tantiemезahlungen im Einzelfall die wirtschaftliche Funktion einer Gewinnausschüttung haben.

H 39

### **Hinweise**

#### **Allgemeines**

Vereinbart eine GmbH mit ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Gewinntantieme, so liegt darin eine vGA, wenn der nach Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres entstehende gesellschaftsrechtliche Gewinnanspruch lediglich der Form nach in einen Gehaltsanspruch gekleidet ist (>BFH vom 2.12.1992 - BStBl 1993 II S. 311).

#### **Grundsätze**

>BMF vom 1.2.2002 – BStBl I S. 219

#### **Umsatztantieme**

Umsatzabhängige Vergütungen an Geschäftsführer sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn besondere Gründe dafür vorliegen, dass die mit dem Vergütungsanreiz angestrebten Ziele

mit einer gewinnabhängigen Vergütung nicht zu erreichen sind. Besondere Gründe sind in der Branchenüblichkeit und der Aufbauphase der Gesellschaft gegeben (>BFH vom 5.10.1977 – BStBl 1978 II S. 234, vom 28.6.1989 – BStBl II S. 854 und vom 19.2.1999 – BStBl II S. 321).

Voraussetzung der Anerkennung der Umsatztantieme ist aber die vertragliche, zeitliche und höhenmäßige Begrenzung der Umsatztantieme. Eine derartige Begrenzung ist zur Vermeidung einer künftigen Gewinnabsaugung und einer die Rendite vernachlässigenden Umsatzsteigerung notwendig (>BFH vom 19.2.1999 – BStBl II S. 321).

Die Beweislast für die Anerkennung der für eine umsatzabhängige Tantieme sprechenden Umstände trägt der Steuerpflichtige (>BFH vom 28.6.1989 – BStBl II S. 854).

### **Verlustvorträge**

Ein Verlustvortrag ist grundsätzlich bei der Bemessung der Tantieme zu berücksichtigen, soweit die Verluste während der Geschäftsführertätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers angefallen sind (>BFH vom 2.12.1992 – BStBl 1993 II S. 311).

### **Verspätete Auszahlung**

Wird eine klar und eindeutig vereinbarte Gewinnantante an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht bereits bei Fälligkeit ausgezahlt, so führt dies nicht notwendigerweise zu einer vGA. Entscheidend ist, ob unter Würdigung aller Umstände die verspätete Auszahlung Ausdruck mangelnder Ernsthaftigkeit der Tantiemevereinbarung ist (>BFH vom 29.7.1992 – BStBl 1993 II S. 247 und vom 29.6.1994 – BStBl II S. 952).

### **Zustimmungsvorbehalt**

Steht eine im übrigen klare Tantiemevereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer unter dem Vorbehalt, dass die Gesellschafterversammlung die Tantieme anderweitig höher oder niedriger festsetzen kann, dann besteht Unsicherheit und damit auch Unklarheit, ob der Tantiemeanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers letztlich Bestand haben wird. Deshalb ist in Höhe des Betrags der gebildeten Rückstellung für die Tantieme eine vGA anzunehmen (>BFH vom 29.4.1992 - BStBl II S. 851).

R 40

---

## **40. Verdeckte Einlage**

(1) Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

(2) <sup>1</sup>Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfängerkörperschaft auswirken, <sup>2</sup>Soweit verdeckte Einlagen den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. <sup>3</sup>Die Vorschriften der § 4 Abs. 1 Satz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG finden gemäß § 8 Abs. 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung, obwohl hier Einleger und Empfänger der Einlage verschiedene Rechtsträger sind (finaler Einlagebegriff).

(3) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Einlage ist stets, dass die Zuwendung des Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. <sup>2</sup>Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses ist nur dann gegeben,

wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte, was grundsätzlich durch Fremdvergleich festzustellen ist.<sup>3</sup>Für die Zuwendung darf kein eigenwirtschaftliches Interesse des Gesellschafters ausschlaggebend gewesen sein.<sup>4</sup>Ein eigenwirtschaftliches Interesse kann etwa darin bestehen, dass der Zuwendende mit der Zuwendung zur Gesundung des Unternehmens beitragen und die zu ihm bestehenden Geschäftsbeziehungen aufrechterhalten will.<sup>5</sup>Erfolgt die Zuwendung aus eigenwirtschaftlichen Interessen, ist der durch die Zuwendung eintretende Vermögensvorteil nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst.

(4)<sup>1</sup>Die Bewertung verdeckter Einlagen hat grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 6 EStG).<sup>2</sup>Für Einlagen ist § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG zu beachten, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist.<sup>3</sup>Dagegen findet § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG keine Anwendung, weil die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG beim Einlegenden einer Veräußerung gleichgestellt wird und es somit bei ihm zum Einlagezeitpunkt zu einer Besteuerung der stillen Reserven kommt.

(5)<sup>1</sup>Für die Qualifizierung von Leistungen als verdeckte Einlagen sind die Umstände maßgebend, die bestanden, als der Verpflichtete seine Zusage auf die Leistung gegeben hat.<sup>2</sup>Ändern sich diese Umstände, durch das Ausscheiden nicht, dann sind die Leistungen auch nach dem Ausscheiden des bisherigen Gesellschafters weiterhin als verdeckte Einlagen zu qualifizieren.

H 40

## Hinweise

### **Anwachsung**

Scheiden die Kommanditisten einer GmbH & Co KG, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ohne Entschädigung mit der Folge aus, dass ihr Anteil am Gesellschaftsvermögen gemäß §§ 736, 738 BGB der Komplementär-GmbH wächst, erbringen die Kommanditisten eine verdeckte Einlage in die Komplementär-GmbH. Dabei bemisst sich der Wert der verdeckten Einlage nach der Wertsteigerung, die die GmbH einschließlich des anteiligen Geschäftswerts durch die Anwachsung erfährt (>BFH vom 12.2.1980 – BStBl II S. 404 und vom 24.3.1987 – BStBl II S. 705 sowie BMF vom 25.3.1998 – BStBl I S. 268).

### **Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich verdeckter Einlagen ist auf solche Körperschaften beschränkt, die ihren Anteilseignern oder Mitgliedern kapitalmäßige oder mitgliedschaftsähnliche Rechte gewähren (>BFH vom 21.9.1989 – BStBl 1990 II S. 86).

### **Behandlung beim Gesellschafter**

Die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft führt auf der Ebene des Gesellschafters grundsätzlich zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an dieser Gesellschaft (>BFH vom 12.2.1980 – BStBl II S. 494 und vom 29.7.1997 – BStBl 1998 II S. 652).

Zu Anschaffungskosten einer Beteiligung bei verdeckter Einlage >§ 6 Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG

### **Bürgschaftsübernahme des Gesellschafters zu Gunsten der Gesellschaft**

Mangels einlagefähigem Wirtschaftsgut sind die Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Einlage durch die bloße Abgabe des Bürgschaftsversprechens noch nicht erfüllt (>BFH vom 19.5.1982 – BStBl II S. 631).

Wird der Gesellschafter aber aus der Bürgschaft in Anspruch genommen und war diese gesellschaftsrechtlich veranlasst, so liegt eine verdeckte Einlage vor, soweit der Gesellschafter auf seine dadurch entstandene Regressforderung verzichtet. Dabei ist die verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft mit dem Teilwert der Forderung zu bewerten (>BFH vom 18.12.2001 – BStBl 2002 II S. 733).

### **Eigenwirtschaftliches oder gesellschaftsrechtliches Interesse**

>BFH vom 29.7.1997 – BStBl 1998 II S. 652

Für die Prüfung der Frage, ob die Zuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist ausschließlich auf den Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung, nicht auf den Zeitpunkt des späteren Erfüllungsgeschäfts abzustellen. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann somit selbst dann anzunehmen sein, wenn zum Zeitpunkt der Erfüllung der Verpflichtung ein Gesellschaftsverhältnis nicht mehr besteht (analog zur vGA; >BFH vom 14.11.1984 – BStBl 1985 II S. 227).

### **Einlage von Beteiligungen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG**

Die Bewertung der verdeckten Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der aufnehmenden Körperschaft erfolgt mit dem Teilwert (>BMF vom 2.11.1998 – BStBl I S. 1227).

### **Einlagefähiger Vermögensvorteil**

Gegenstand einer verdeckten Einlage kann nur ein aus Sicht der Gesellschaft bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil sein. Dieser muss in der Steuerbilanz der Gesellschaft entweder

- zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder
- zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens

geführt haben (>BFH vom 24.5.1984 – BStBl II S. 747).

Gegenstand einer verdeckten Einlage kann auch ein immaterielles Wirtschaftsgut, wie z. B. ein nicht entgeltlich erworbener Firmenwert sein. Wegen der Notwendigkeit der Abgrenzung gesellschaftsrechtlichen von der betrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft tritt hier das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG zurück (>BFH vom 24.3.1987, BStBl II S. 705).

### **Erbfall**

Vererbt ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens an seine Kapitalgesellschaft, so handelt es sich bei dieser um einen unentgeltlichen, nicht auf ihrer unternehmerischen Tätigkeit beruhenden Erwerb, der wie eine Einlage zu behandeln ist. Nachlassschulden sowie durch den Erbfall entstehende Verbindlichkeiten (z. B. Vermächnisse) mindern die Höhe des Werts der Einlage (>BFH vom 24.3.1993 – BStBl II S. 799).

### **Forderungsverzicht**

Ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft führt bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechende Verbindlichkeit auf abziehbare Aufwendungen zurückgeht. Der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage führt bei ihm zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Eine verdeckte Einlage bei der Kapitalgesellschaft kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Forde



rungsverzicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ausgesprochen wird (>BFH vom 9.6.1997 – BStBl 1998 II S. 307).

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch dann, wenn auf eine Forderung verzichtet wird, die kapitalersetzenden Charakter hat (>BFH vom 16.5.2001 – BStBl 2002 II S. 436).

### **Forderungsverzicht gegen Besserungsschein**

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine GmbH unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben soll, so ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingungseintritt weder vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG noch Leistung im Sinne der § 27 Abs. 1 Satz 3, § 38 KStG, sondern eine steuerlich anzuerkennende Form der Kapitalrückzahlung (>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX).

Umfasst der Forderungsverzicht auch den Anspruch auf Darlehenszinsen, so sind nach Bedingungseintritt Zinsen auch für die Dauer der Krise als Betriebsausgaben anzusetzen.  
>BFH vom 30.5.1990 – BStBl 1991 II S. 588

Die o. a. Grundsätze gelten auch dann unverändert, wenn zwischen dem Zeitpunkt des Forderungsverzichts und dem Zeitpunkt des Eintritts des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel erfolgt ist (>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX).

### **Gesellschaftsrechtliche Veranlassung**

Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte (>BFH vom 28.2.1956 - BStBl III S. 154, vom 19.2.1970 - BStBl II S. 442, vom 26.11.1980 - BStBl 1981 II S. 181, vom 9.3.1983 - BStBl II S. 744, vom 11.4.1984 - BStBl II S. 535, vom 14.11.1984 - BStBl 1985 II S. 227, vom 24.3.1987 - BStBl II S. 705 und vom 26.10.1987 - BStBl 1988 II S. 348).

### **Immaterielle Wirtschaftsgüter**

>einlagefähiger Vermögensvorteil

### **Nachträgliche Preissenkungen**

Nachträgliche Preissenkungen eines Gesellschafters beim Verkauf von Wirtschaftsgütern an seine Kapitalgesellschaft stellen in der Regel verdeckte Einlagen dar (>BFH vom 14.8.1974 – BStBl 1975 II S. 123).

### **Nahestehende Person**

Die als verdeckte Einlage zu qualifizierende Zuwendung kann auch durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgen, z. B. durch eine andere Tochtergesellschaft (>BFH vom 30.4.1968 – BStBl II S. 720, vom 9.6.1997 – BStBl 1998 II S. 307 und vom 12.12.2000 – BStBl 2001 II S. 234). Zum Begriff der nahestehenden Person >H 36 III.

### **Nutzungsvorteile**

Die Überlassung eines Wirtschaftsguts zum Gebrauch oder zur Nutzung kann mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer Einlage sein (>BFH vom 8.11.1960 – BStBl III S. 513, vom 9.3.1962 – BStBl III S. 338, vom 3.2.1971 – BStBl II S. 408, vom 24.5.1984 – BStBl II S. 747 und vom 26.10.1987 – BStBl 1988 II S. 348). Das gilt auch, wenn der Gesellschafter ein verzinsliches Darlehen aufnimmt, um der Kapitalgesellschaft ein zinsloses Darlehen zu gewähren (>BFH vom 26.10.1987 – BStBl 1988 II S. 348).

Keine einlagefähigen Nutzungsvorteile sind insbesondere

- eine ganz oder teilweise unentgeltliche Dienstleistung (>BFH vom 14.3.1989 – BStBl II S. 633),

- eine unentgeltliche oder verbilligte Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts und
- der Zinsvorteil bei unverzinslicher oder geringverzinslicher Darlehensgewährung (>BFH vom 26.10.1987 – BStBl 1988 II S. 348).

### **Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung**

Die Rückgewähr einer vGA führt regelmäßig zur Annahme einer Einlage. Das gilt unabhängig davon, ob sich die Rückzahlungsverpflichtung aus einer Satzungsklausel oder aus gesetzlichen Vorschriften (z. B. §§ 30, 31 GmbHG) ergibt, oder ob sie seitens des Gesellschafters freiwillig erfolgt (>BFH vom 29.5.1996 – BStBl 1997 II S. 92, H 37 Rückgängigmachung, BMF vom 6.8.1981 – BStBl I S. 599).

### **Verdecktes Leistungsentgelt**

Gleicht ein Gesellschafter durch Zuwendungen Nachteile einer Kapitalgesellschaft aus, die diese durch die Übernahme von Aufgaben erleidet, die eigentlich der Gesellschafter zu erfüllen hat, so ist das Gesellschaftsverhältnis für die Leistung nicht ursächlich. Folglich liegt keine steuerfreie Vermögensmehrung in Form einer verdeckten Einlage, sondern vielmehr eine steuerpflichtige Betriebseinnahme vor (>BFH vom 9.3.1983 – BStBl II S. 744).

### **Verzicht auf Pensionsanswartschaftsrechte**

Verzichtet der Gesellschafter aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses auf einen bestehenden Anspruch aus einer ihm gegenüber durch die Kapitalgesellschaft gewährten Pensionszusage, so liegt hierin eine verdeckte Einlage begründet. Dies gilt auch im Falle eines Verzichts vor Eintritt des vereinbarten Versorgungsfalles. Der durch die Ausbuchung der Pensionsrückstellung bei der Kapitalgesellschaft zu erfassende Gewinn ist im Rahmen der Einkommensermittlung in Höhe des Werts der verdeckten Einlage wieder in Abzug zu bringen. Aus der Annahme einer verdeckten Einlage folgt andererseits beim Gesellschafter zwingend die Annahme eines Zuflusses von Arbeitslohn bei gleichzeitiger Erhöhung der Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft (>BFH vom 9.6.1997 – BStBl 1998 II S. 307).

Sowohl hinsichtlich der Bewertung der verdeckten Einlage als auch hinsichtlich des Zuflusses beim Gesellschafter ist auf den Teilwert der Pensionszusage abzustellen und nicht auf den gem. § 6a EStG ermittelten Teilwert der Pensionsrückstellung der Kapitalgesellschaft. Bei der Ermittlung des Teilwerts ist die Bonität der zur Pensionszahlung verpflichteten Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen (>BFH vom 15.10.1997 – BStBl 1998 II S. 305).

### **Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen**

Verzichtet der Gesellschafter (z. B. wegen der wirtschaftlichen Lage der Kapitalgesellschaft) als Geschäftsführer auf seine Tätigkeitsvergütungen, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Verzicht nach Entstehung:  
Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Entstehung seines Anspruchs auf die Tätigkeitsvergütungen, so wird damit der Zufluss der Einnahmen, verbunden mit der Verpflichtung zur Lohnversteuerung, nicht verhindert. Die Tätigkeitsvergütungen sind als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern. Der Verzicht stellt demgegenüber eine – die steuerlichen Anschaffungskosten des Gesellschafters erhöhende – verdeckte Einlage dar (>BFH vom 19.5.1994 – BStBl 1995 II S. 362).

Bestehen zum Zeitpunkt des Gehaltsverzichts Liquiditätsschwierigkeiten, berührt dies die Werthaltigkeit der Gehaltsforderung, so dass die verdeckte Einlage unter dem Nennwert ggf. sogar mit 0 Euro zu bewerten ist (>BFH vom 19.5.1993 – BStBl II S. 804, vom 19.5.1994 – BStBl 1995 II S. 362 und vom 9.6.1997 – BStBl 1998 II S. 307).

- Verzicht vor Entstehung:  
Verzichtet der Gesellschafter-Geschäftsführer auf noch nicht entstandene Gehaltsansprüche, so ergeben sich hieraus weder bei der Kapitalgesellschaft noch beim Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerliche Folgen (>BFH vom 24.5.1984 – BStBl II S. 747 und vom 14.3.1989 – BStBl II S. 633).

### **Zuschuss zur Abdeckung eines Bilanzverlustes**

Der zur Abdeckung eines Bilanzverlustes der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Zuschuss stellt eine verdeckte Einlage dar (>BFH vom 12.2.1980 – BStBl II S. 494).

R 41

---

## **41. Verluste bei Körperschaften**

- unbesetzt -

H 41

Hinweise

### **Verbot des Verlustabzugs beim Mantelkauf**

>BMF vom 16.4.1999 - BStBl I S. 455.

Die Einschränkung des Verlustabzugs durch § 8 Abs. 4 KStG betrifft auch Verluste, die bereits vor Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung entstanden sind, soweit sie noch nicht im Wege des Verlustabzugs berücksichtigt wurden. Darin liegt kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (>BFH vom 11.2.1998 – BStBl II S. 485).

R 42

---

## **42. Mitgliederbeiträge**

(1) <sup>1</sup>Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG sind Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben. <sup>2</sup>Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. <sup>3</sup>Der Beurteilung als echter Mitgliedsbeitrag steht es entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme für Leistungen durch die Mitglieder abhängt.

(2) <sup>1</sup>Mitgliederbeiträge, die auf Grund der Satzung erhoben werden, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen außer Ansatz (§ 8 Abs. 5 KStG). <sup>2</sup>Es genügt, dass eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

1. Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliederbeiträge.
2. Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.

3. Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

<sup>3</sup>Bei den nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften. Das gilt auch für die mit ihnen in Verbindung stehenden Ausgaben, die mithin regelmäßig dem ideellen Bereich der Körperschaft zuzurechnen sind und demzufolge die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mindern.

(3) <sup>1</sup>Dient eine Personenvereinigung auch der wirtschaftlichen Förderung der Einzelmitglieder, so sind die Beiträge an diese Vereinigung insoweit keine Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG, sondern pauschalierte Gegenleistungen für die Förderung durch die Vereinigung, und zwar auch dann, wenn die Vereinigung keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausübt. <sup>2</sup>In diesem Fall sind die Mitgliederbeiträge durch Schätzung in einen steuerfreien Teil (reine Mitgliederbeiträge) und in einen steuerpflichtigen Teil (pauschalierte Gegenleistungen) aufzuteilen.

(4) <sup>1</sup>Bei Versicherungsunternehmen ist die Vorschrift des § 8 Abs. 5 KStG auf Leistungen der Mitglieder, die ein Entgelt für die Übernahme der Versicherung darstellen, nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit können jedoch steuerfreie Mitgliederbeiträge in Betracht kommen, z.B. Eintrittsgelder unter besonderen Voraussetzungen.

(5) <sup>1</sup>Bei Genossenschaften kann das von den Mitgliedern gezahlte einmalige Eintrittsgeld in vollem Umfang als Mitgliederbeitrag nach § 8 Abs. 5 KStG steuerfrei sein. <sup>2</sup>Der mit dem Eintritt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand ist dann aber bis zur Höhe des Eintrittsgeldes nicht abziehbar (§ 3c EStG). <sup>3</sup>Ein mittelbarer Zusammenhang reicht nicht aus.

H 42

Hinweise

### **Abgrenzung zu Leistungsentgelten**

Vereinsbeiträge, die ein Entgelt für bestimmte Leistungen des Vereins zugunsten seiner Mitglieder darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG. Beschränkt sich die Tätigkeit des Vereins darauf, seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen zu vermitteln und zinsgünstige Darlehen zu gewähren, so sind die gesamten Beiträge Entgelt für diese Leistungen, auch wenn diese pauschal erhoben werden (>BFH vom 28.6.1989 - BStBl 1990 II S. 550).

### **Nichtabzugsfähigkeit des mit Mitgliedsbeiträgen in Verbindung stehenden Aufwands**

Zahlt ein Genosse beim Eintritt in eine Kreditgenossenschaft zur Abgeltung des mit dem Eintritt verbundenen Aufwands ein einmaliges Eintrittsgeld, so kann dieses in vollem Umfang als Mitgliedsbeitrag nach § 8 Abs. 5 KStG steuerfrei sein. Ist das der Fall, so ist der mit dem Eintritt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand gemäß § 3 c EStG nicht abzugsfähig (>BFH vom 19.2.1964 - BStBl III S. 277).

Ein bloß mittelbarer Zusammenhang reicht aber zur Anwendung des § 3 c EStG nicht aus (>BFH vom 11.10.1989 - BStBl 1990 II S. 88).

### **Schätzung des Leistungsentgelts bei Erhebung nicht kostendeckender Entgelte für Sonderleistungen**

Werden für Sonderleistungen der Personenvereinigung an die einzelnen Mitglieder keine oder keine kostendeckenden Entgelte gefordert, so kann in den allgemeinen Mitgliederbei

trägen teilweise ein ggf. im Wege der Schätzung zu ermittelndes Leistungsentgelt enthalten sein (>BFH vom 9.2.1965 - BStBl III S. 294).

Die Umlagebeträge, die Interessengemeinschaften zur gemeinsamen Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen von den beteiligten Gemeinden nach dem Verhältnis ihres flächenmäßigen Waldbesitzes zur Gesamtfläche des betreuten Waldes erheben, sind (ggf. im Wege der Schätzung) in Entgelte für Einzelleistungen und echte Mitgliedsbeiträge für Gemeinschaftsleistungen aufzuteilen (>BFH vom 22.11.1963 – BStBl 1964 III S. 147).

### **Versicherungsvereine a. G.**

Bei den Mitgliederleistungen an Versicherungsvereine a. G. ist zwischen steuerpflichtigen Versicherungsbeiträgen und steuerfreien Einlagen zu unterscheiden. Im Allgemeinen werden Eintrittsgelder insoweit, als ein Rückzahlungsanspruch beim Austritt besteht, der in seiner Höhe genau festgelegt ist und nicht vom Betriebsergebnis abhängt, steuerfreie Einlagen darstellen (>BFH vom 21.4.1953 - BStBl III S. 175).

### **Werbeverband**

Umlagen, die pauschalierte Entgelte der einzelnen Mitglieder für die Förderung ihrer wirtschaftlichen Einzelinteressen durch zusammengefasste Werbung darstellen, sind keine Mitgliederbeiträge im Sinne des § 8 Abs. 5 KStG (>BFH vom 8.6.1966 - BStBl III S. 632).

R 43

---

## **43. Haus- und Grundeigentümerversvereine, Mietervereine**

(1) <sup>1</sup>Die Mitgliederbeiträge zu Haus- und Grundeigentümerversvereinen sowie zu Mietervereinen enthalten in der Regel Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, z.B. Rechtsberatung, Prozessvertretung. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Um eine einfache und gleichmäßige Besteuerung der in Satz 1 bezeichneten Vereine zu gewährleisten, ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen sowie bei der Berechnung der hiervon abzuziehenden Ausgaben wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup>Von den eigenen Beitragseinnahmen (= gesamte Beitragseinnahmen abzüglich der an übergeordnete Verbände abgeführten Beträge) sind 20 % als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen. <sup>2</sup>Erhebt der Verein neben den Beiträgen besondere Entgelte, z.B. für Prozessvertretungen, so sind diese Entgelte den steuerpflichtigen Einnahmen voll hinzuzurechnen.
2. <sup>1</sup>Von den Ausgaben des Vereins, die mit den eigenen Beitragseinnahmen und den daneben erhobenen besonderen Entgelten in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist der Teil abzuziehen, der dem Verhältnis der steuerpflichtigen Einnahmen zu den eigenen Beitragseinnahmen zuzüglich der daneben erhobenen besonderen Entgelte entspricht. <sup>2</sup>Werden jedoch die mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gesondert ermittelt, so sind die gesondert ermittelten Ausgaben abzuziehen.
3. <sup>1</sup>Übersteigen die abzuziehenden Ausgaben die steuerpflichtigen Einnahmen ständig, d.h. in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren, so ist erkennbar, dass der als steuerpflichtig behandelte Betrag von 20 % der eigenen Beitragseinnahmen zu niedrig ist. <sup>2</sup>Er ist dann angemessen so zu erhöhen, dass im Durchschnitt mehrerer Jahre die abziehbaren Ausgaben nicht höher als die steuerpflichtigen Einnahmen sind.

(2) Die übrigen steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Vordrucken und Altmaterial, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, sind nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

Hinweise

**Aufteilung der Mitgliederbeiträge bei Haus- und Grundbesitzervereinen sowie Mietervereinen**

Zur Zulässigkeit der von der Finanzverwaltung vorgesehenen pauschalen Aufteilung der Mitgliederbeiträge in echte Mitgliederbeiträge und Leistungsentgelte (>BFH vom 5.6.1953 - BStBl III S. 212).

Zur Notwendigkeit des Ansatzes eines höheren prozentualen Einnahmeanteils für steuerpflichtige Leistungen bei ansonsten anhaltender Erzielung von Verlusten (>BFH vom 9.2.1965 - BStBl III S. 294).

**Beispiel zur Aufteilung**

	EUR	EUR
Vereinnahmte Mitgliederbeiträge		130.000
An den Landesverband sind abgeführt		- 30.000
		-----
Eigene Beitragseinnahmen		100.000
		=====
Steuerpflichtige Einnahmen:		
20 % von 100.000 €	20.000	
Entgelte für Prozessvertretungen	+ 4.000	24.000
	-----	
Die Ausgaben, die mit den eigenen Beitragseinnahmen (100.000 €) und den Entgelten für Prozessvertretungen (4.000 €) zusammenhängen, betragen 90.000 €. Abziehen sind		
90.000 x 24.000		- 20.769
		-----
104.000		
Überschuss		3.231
		=====

Würden die gesondert festgestellten abziehbaren Ausgaben 27.000 € betragen und würde sich weiter ergeben, dass die Ausgaben auch in den vorangegangenen Jahren die steuerpflichtigen Einnahmen überstiegen haben, so müsste der Satz von 20 % angemessen erhöht werden.

#### 44. Sonstige Vereine und Einrichtungen

(1) <sup>1</sup>Die von Obst- und Gartenbauvereinen erhobenen Mitgliederbeiträge enthalten in der Regel Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Sie sind deshalb keine reinen Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG. <sup>3</sup>Bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen ist R 43 entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Die von den Kleingärtner- und Siedlervereinen erhobenen Beiträge enthalten in der Regel keine Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile. <sup>2</sup>Im Allgemeinen bestehen deshalb aus Gründen der Vereinfachung keine Bedenken, diese Beiträge ohne Prüfung als Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Sind Tierzuchtverbände oder Vattertierhaltungsvereine nicht steuerbegünstigt und infolgedessen nicht nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sondern in vollem Umfang steuerpflichtig, dann werden die Beiträge der Mitglieder zum großen Teil keine steuerfreien Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG sein, weil sie Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Leistungen enthalten. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen wie folgt zu verfahren: <sup>3</sup>Die Beitragseinnahmen sind nur in Höhe von 50 % als steuerpflichtig zu behandeln. <sup>4</sup>Die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben sind dementsprechend nur mit 50 % zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Zu den Beitragseinnahmen gehören außer den Mitgliederbeiträgen auch die Beträge, die nicht laufend, sondern einmalig als sogenannte Gebühren entrichtet werden, z.B. für die Herdbucheintragungen, für den Nachweis der Abstammung, für die Anerkennung und Umschreibung, für die Vermittlung des Absatzes von Zuchttieren, für das Brennen von Vieh, für Ohrmarken und Geflügelringe und Deckgelder von Mitgliedern. <sup>6</sup>Voraussetzung ist, dass diese Gebühren nach Art und Höhe in der Satzung oder in der Gebührenordnung genau bestimmt sind. <sup>7</sup>Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

(4) Die Bestimmungen in Absatz 3 gelten nicht für die Verbände und Vereine der Pelztierzüchter.

(5) <sup>1</sup>Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Personenvereinigungen sein. <sup>2</sup>Im ersten Fall können sie eine Steuerbefreiung für Mitgliederbeiträge nicht in Anspruch nehmen. <sup>3</sup>Im zweiten Fall sind die Beiträge oft keine reinen Mitgliederbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG), weil sie auch Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Vorteile enthalten. <sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, in diesen Fällen nur 25 % der Beitragseinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. <sup>5</sup>Die Ausgaben, die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind dementsprechend nur mit 25 % abzuziehen. <sup>6</sup>R 43 ist entsprechend anzuwenden. <sup>7</sup>Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z.B. aus dem Verkauf von Zeitungen oder Fahrkarten, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. <sup>8</sup>Die Zuschüsse, die gemeindliche Fremdenverkehrseinrichtungen von den Gemeinden erhalten, sind steuerfrei zu lassen.

(6) Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei Berufsverbänden das steuerliche Ergebnis aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Rechtsberatung“ mit 0 Euro angesetzt wird.



H 44

Hinweise

### **Lohnsteuerhilfvereine**

Die von Lohnsteuerhilfvereinen (>H 16 Abgrenzung) erhobenen Beiträge sind in vollem Umfang steuerpflichtige Entgelte für Gegenleistungen der Vereine an ihre Mitglieder. § 8 Abs. 5 KStG findet keine Anwendung (>BFH vom 29.8.1973 - BStBl 1974 II S. 60).

R 45

Zu § 8 a

### **45. Gesellschafter-Fremdfinanzierung**

- unbesetzt -

H 45

Hinweise

### **Gesellschafter-Fremdfinanzierung**

>BMF vom 15.12.1994 - BStBl 1995 I S. 25, 176 und vom 14.12.2000 – BStBl 2001 I S. 48

R 46

Zu § 8 b

### **46. Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen**

- unbesetzt -

H 46

Hinweise

### **Allgemeine Fragen zur Auslegung des § 8 b KStG**

>BMF vom 28.4.2003 – BStBl I S. 292 Anhang **XX**

### **Anwendung des § 8 b Abs. 5 KStG**

>BMF vom 10.1.2000 – BStBl I S. 71 Anhang **XX**

### **Anwendung des § 8 b Abs. 7 KStG**

>BMF vom 25.7.2002 – BStBl I S. 712 Anhang **XX**

## Zu § 9

### 47. Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

(1) Für die Frage der Abziehbarkeit der Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten die §§ 48 bis 50 EStDV sowie die Anweisungen in R 111 und 113 EStR entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind bereits bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG in der im Gesetz genannten Höhe bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen. <sup>3</sup>Entsprechend erhöhen sie einen abziehbaren Verlust.

(3) Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezieht sich auch im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres auf die Ausgaben im Wirtschaftsjahr.

(4) Für die Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen ist das Einkommen des VZ oder die Summe der gesamten Umsätze und der Löhne und Gehälter des Kalenderjahres maßgebend.

(5) <sup>1</sup>In Organschaftsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden (§ 15 KStG). <sup>2</sup>Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen außer Betracht. <sup>3</sup>Als Summe der gesamten Umsätze im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG gelten beim Organträger und bei der Organgesellschaft auch in den Fällen, in denen umsatzsteuerrechtlich ein Organschaftsverhältnis vorliegt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), jeweils nur die eigenen Umsätze. <sup>4</sup>Für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen beim Organträger sind die Umsätze der Organgesellschaft demnach dem Organträger nicht zuzurechnen. <sup>5</sup>Andererseits sind bei der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen ihre eigenen Umsätze maßgebend, obwohl die Organgesellschaft nicht Unternehmer im Sinne von § 2 UStG ist und daher umsatzsteuerrechtlich keine steuerbaren Umsätze hat.

(6) <sup>1</sup>Auch Zuwendungen eines Betriebs gewerblicher Art an seine Trägerkörperschaft können unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abziehbar sein, soweit es sich nicht um eine vGA handelt. <sup>2</sup>Die Entscheidung darüber, ob es sich um eine vGA handelt, hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab.

(7) <sup>1</sup>Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die im übrigen wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), ist kein selbständiges Steuersubjekt. <sup>2</sup>Zuwendungen, die ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb an diese Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zur Förderung deren gemeinnütziger Zwecke gibt, sind deshalb Gewinnverwendung. <sup>3</sup>Die Zuwendungen dürfen deshalb die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mindern.

### **Auswirkung von Zuwendungen auf den Gewinn**

Abzugsfähige Zuwendungen mindern den Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn und erhöhen einen vortragsfähigen Verlust einer Kapitalgesellschaft (>BFH vom 21.10.1981 – BStBl 1982 I S. 177)

### **Gewährträgerzuwendungen (-spenden)**

- Macht eine Sparkasse ihrem Gewährträger oder einer dem Gewährträger nahestehenden Person eine Zuwendung, liegt keine abziehbare Zuwendung, sondern eine vGA vor, wenn die Sparkasse bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die Zuwendung einer fremden Körperschaft nicht gegeben hätte (>BFH vom 21.1.1970 - BStBl II S. 468 und vom >1.12.1982 - BStBl 1983 II S. 150). Eine vGA ist anzunehmen, soweit die an den Gewährträger geleisteten Zuwendungen den durchschnittlichen Betrag an Spenden übersteigen, den die Sparkasse an Dritte zugewendet hat. Dabei ist grundsätzlich auf die Fremdspenden des Wirtschaftsjahrs, in dem die Spende an den Gewährträger geleistet wurde, und der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre abzustellen. Lediglich für den Fall, dass sich aus der Einbeziehung eines weiter zurückreichenden Zeitraums von nicht mehr als 5 Wirtschaftsjahren eine höhere Summe an durchschnittlichen Fremdspenden ergibt, ist dieser Zeitraum maßgebend. Eine Einbeziehung eines Zeitraums, der nach Ablauf des zu beurteilenden Wirtschaftsjahres liegt, ist nicht möglich (>BFH vom 9.8.1989 - BStBl 1990 II S. 237).
- Ausgaben, die als Einkommensverteilung anzusehen sind, bleiben bei der Vergleichsrechnung unberücksichtigt (>BFH vom 1.2.1989 (BStBl II S. 471). Gibt eine Sparkasse die Spende an einen Dritten und erfüllt sie damit eine Aufgabe, die sich der Gewährträger - wenn auch ohne gesetzliche Verpflichtung - in rechtsverbindlicher Weise gestellt hat, kann darin eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gewährträger durch mittelbare Zuwendung liegen (>BFH vom 19.6.1974 - BStBl II S. 586 und vom >8.4.1992 - BStBl II S. 849).
- Ist ein Landkreis Gewährträger, sind bei der Prüfung, ob die Spenden an den Gewährträger die an Dritte übersteigen, die Spenden zugunsten der kreisangehörigen Gemeinden grundsätzlich als Fremdspenden zu berücksichtigen (>BFH vom 8.4.1992 - BStBl II S. 849).

### **Höchstbetrag für den Zuwendungsabzug in Organschaftsfällen**

Ist ein Steuerpflichtiger an einer Personengesellschaft beteiligt, die Organträger einer Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist, bleibt bei der Berechnung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen nach § 10b Abs. 1 EStG auf Grund des Gesamtbetrags der Einkünfte das dem Steuerpflichtigen anteilig zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft außer Ansatz (>BFH vom 23.1.2002 - BStBl 2003 II S. 9).

### **Minderung des zu versteuernden Einkommens einer teilweise steuerbefreiten Körperschaft durch Zuwendungen**

Das zu versteuernde Einkommen einer teilweise von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft darf nicht durch Spenden gemindert werden, die aus dem steuerfreien Bereich der Körperschaft stammen (>BFH vom 13.3.1991 - BStBl II S. 645).

### **Sponsoring**

>BMF vom 18.2.1998 - BStBl I S. 212

### **Zuschüsse einer Sparkasse zur Zinsverbilligung eines Darlehens an Gemeinden und Schulverbände**

Zuschüsse einer Sparkasse zur Zinsverbilligung von Darlehen an Gemeinden und Schulverbände können abziehbare Spenden sein (>BFH vom 15.5.1968 - BStBl II S. 629).

**Zuwendungen an die Trägergemeinde können verdeckte Gewinnausschüttungen sein**  
Zuwendungen, die ein Eigenbetrieb seiner Trägergemeinde gibt, mindern bei Vorliegen der im Gesetz näher angeführten Voraussetzungen das Einkommen des laufenden Geschäftsjahres. Sie können aber wegen der engen Bindung des Eigenbetriebs an die Trägergemeinde eine verdeckte Gewinnausschüttung sein (>BFH vom 12.10.1978 - BStBl 1979 II S. 192).

**Zuwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb an Empfänger, die gleichartige Zwecke verfolgen**

Zuwendungen, die gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) aus ihrem der Besteuerung unterliegenden Einkommen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben Empfängern zuwenden, die die Voraussetzungen des § 49 EStDV erfüllen, sind auch abziehbar, wenn die Empfänger der Zuwendungen gleichartige steuerbegünstigte Zwecke wie die Zuwendenden verfolgen (>BFH vom 3.12.1963 - BStBl 1964 III S. 81).

R 48

#### 48. Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen

(1) Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der Umsatzsteuer für Umsätze, die vGA sind, >R 37.

(2) <sup>1</sup>Das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG gilt auch für die auf die dort genannten Steuern entfallenden Nebenleistungen, z.B. Zinsen aus Steuernachforderungen (§ 233a AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten der Vollstreckung (§§ 337 bis 345 AO).

<sup>2</sup>Gleichwohl gehören von der Körperschaft empfangene Erstattungszinsen im Sinne des § 233a AO zu den steuerpflichtigen Einnahmen. <sup>3</sup>Daher sind Erstattungszinsen zu unterscheiden von an den Steuerpflichtigen zurückgezahlten Nachzahlungszinsen, welche erfolgsneutral zu behandeln sind.

H 48

#### Hinweise

##### **Nichtabziehbare Steuern**

Zu den Steuern im Sinne des § 10 Nr. 2 KStG gehören auch

- die **ausländische Quellensteuer** (>BFH vom 16.5.1990 - BStBl II S. 920),
- die **Erbschaftsteuer** und die **Erbersatzsteuer** (>BFH vom 14.9.1994 - BStBl 1995 II S. 207) sowie
- der **Solidaritätszuschlag** (>BFH vom 9.11.1994 - BStBl 1995 II S. 305).

##### **Prozesszinsen**

Prozesszinsen (§ 236 AO) gehören zu den steuerpflichtigen Einnahmen (>BFH vom 18.2.1975 - BStBl II S. 568).

##### **Zinsen**

>BMF vom 5.10.2000 - BStBl I S. 1508

R 49

## 49. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

<sup>1</sup>Das steuerrechtliche Abzugsverbot für Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile betrifft in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen (>R 120 EStR). <sup>2</sup>Geldstrafen sowie Auflagen oder Weisungen sind nach deutschem Strafrecht gegenüber juristischen Personen nicht zulässig. <sup>3</sup>Gegen juristische Personen können jedoch sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, verhängt werden (§ 75 Strafgesetzbuch). <sup>4</sup>In Betracht kommt insbesondere die Einziehung von Gegenständen nach § 74 Strafgesetzbuch. <sup>5</sup>Nicht unter das Abzugsverbot fallen die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten.

H 49

Hinweise

### **Nichtabziehbarkeit von Geldbußen**

>§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG

R 50

## 50. Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

(1) <sup>1</sup>Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütungen) sind alle Leistungen, die als Entgelt für die Tätigkeit gewährt werden. <sup>2</sup>Hierzu gehören auch Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen. <sup>3</sup>Unter das teilweise Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG fällt jedoch nicht der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist.

(2) <sup>1</sup>Unterliegt die Aufsichtsratsvergütung bei der Umsatzsteuer der Regelbesteuerung und nimmt die Körperschaft den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch, ist bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung – ohne Umsatzsteuer – nach § 10 Nr. 4 KStG hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Ist die Körperschaft nicht oder nur verhältnismäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt, so ist außerdem die Hälfte der gesamten oder der den Vorsteuerabzug übersteigenden Umsatzsteuer dem Einkommen hinzuzurechnen. <sup>3</sup>In den übrigen Fällen ist stets die Hälfte des Gesamtbetrags der Aufsichtsratsvergütung (einschl. Umsatzsteuer) nach § 10 Nr. 4 KStG hinzuzurechnen.

(3) <sup>1</sup>Der Begriff der Überwachung ist weit auszulegen. <sup>2</sup>Unter das teilweise Abzugsverbot fällt jede Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds, die innerhalb des möglichen Rahmens seiner Aufgaben liegt.

H 50

Hinweise

### **Beamtenrechtliche Ablieferungspflicht einer Aufsichtsratsvergütung**

Der einem Beamten erwachsene tatsächliche Aufwand bemisst sich nicht nach den beamtenrechtlichen Vorschriften über die Ablieferungspflicht der Vergütung (>BFH vom 12.1.1966 - BStBl III S. 206).

#### **Doppelfunktion von Vertretern im Aufsichtsrat und Kreditausschuss**

Gehören dem Kreditausschuss eines Unternehmens neben Vertretern der Darlehensgeber und mittelverwaltender Behörden und neben den Geschäftsführern auch Mitglieder des Aufsichtsrats des Unternehmens an, schließt deren Doppelfunktion die volle Abziehbarkeit der ihnen als Mitglieder des Kreditausschusses gewährten Sitzungsgelder aus (>BFH vom 15.11.1978 - BStBl 1979 II S. 193).

#### **Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft**

Die Finanzierungsberatung einer Aktiengesellschaft durch eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder ist keine aus dem Rahmen der Aufsichtsratsstätigkeit fallende Sondertätigkeit. Die dafür geleisteten Zahlungen sind als Aufsichtsratsvergütungen zu behandeln (>BFH vom 20.9.1966 - BStBl III S. 688).

#### **Geschäftsführeraufgaben**

Eine Vergütung, die eine Kapitalgesellschaft einem Mitglied ihres Aufsichtsrats dafür zahlt, dass dieser sich in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet, unterliegt dem teilweisen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG (>BFH vom 12.9.1973 - BStBl II S. 872).

#### **Sachverständige**

Die Vergütungen, die eine Gesellschaft an den vom Aufsichtsrat zur Unterstützung seiner Kontrollfunktion beauftragten Sachverständigen zahlt, unterliegen nicht dem teilweisen Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG (>BFH vom 30.9.1975 - BStBl 1976 II S. 155).

## Zu § 11

### 51. Liquidationsbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Der Zeitraum der Abwicklung beginnt mit der Auflösung. <sup>2</sup>Der Besteuerungszeitraum beginnt mit dem Wirtschaftsjahr, in das die Auflösung fällt. <sup>3</sup>Erfolgt die Auflösung im Laufe eines Wirtschaftsjahres, so kann ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet werden. <sup>4</sup>Das Rumpfwirtschaftsjahr reicht vom Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bis zur Auflösung. <sup>5</sup>Es ist nicht in den Abwicklungszeitraum einzubeziehen. <sup>6</sup>Bei einer Überschreitung des Dreijahreszeitraums sind die danach beginnenden weiteren Besteuerungszeiträume grundsätzlich jeweils auf ein Jahr begrenzt.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerpflicht endet erst, wenn die Liquidation rechtsgültig abgeschlossen ist. <sup>2</sup>Zum rechtsgültigen Abschluss der Liquidation gehört bei Kapitalgesellschaften auch der Ablauf des >Sperrjahres. <sup>3</sup>Auch wenn die Kapitalgesellschaft vor Ablauf des Sperrjahres ihr Gesellschaftsvermögen vollständig ausgeschüttet hat, ist sie damit noch nicht erloschen. <sup>4</sup>Die Löschung im Handelsregister ist für sich allein ohne Bedeutung.

(3) <sup>1</sup>Wird der Abwicklungszeitraum in mehrere Besteuerungszeiträume unterteilt (§ 11 Abs. 1 Satz 2 KStG), ist die besondere Gewinnermittlung nach § 11 Abs. 2 KStG nur für den letzten Besteuerungszeitraum vorzunehmen. <sup>2</sup>Dabei ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen aus der Bilanz zum Schluss des letzten vorangegangenen Besteuerungszeitraums abzuleiten. <sup>3</sup>Für die vorangehenden Besteuerungszeiträume ist die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen. <sup>4</sup>Auf den Schluss jedes Besteuerungszeitraums ist eine Steuerbilanz zu erstellen.

(4) <sup>1</sup>Körperschaftsteuer-Veranlagungen für Besteuerungszeiträume innerhalb des Abwicklungszeitraums sind endgültige Veranlagungen. <sup>2</sup>Es handelt sich nicht um bloße Zwischenveranlagungen, die nach Ablauf des Liquidationszeitraums durch eine Veranlagung für den gesamten Liquidationszeitraum zu ersetzen sind.

### Hinweise

#### **Beginn der Liquidation**

Ein Beschluss der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft über die Auflösung wird mit dem Tag der Beschlussfassung wirksam, sofern sich aus dem Beschluss nichts anderes ergibt (>BFH vom 9.3.1983 - BStBl II S. 433).

#### **Liquidationsbesteuerung im Zusammenhang mit dem Übergang zum Halbeinkünfteverfahren**

>BMF vom 26.8.2003 - BStBl I S. 434

#### **Sperrjahr**

Das Sperrjahr beginnt mit dem Tag, an dem der Aufruf an die Gläubiger zum dritten Mal bekannt gemacht bzw. veröffentlicht worden ist (§ 272 Abs. 1 AktG oder § 73 GmbHG).

R 52

## Zu § 13

### 52. Beginn einer Steuerbefreiung

(1) § 13 Abs. 1 KStG erfasst die Fälle, in denen eine bisher in vollem Umfang steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit wird.

(2) <sup>1</sup>Die Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz besteht nur insoweit, als die betreffende Körperschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit bezieht. <sup>2</sup>Die Bilanzierungspflicht besteht demnach für Körperschaften im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG in vollem Umfang (>R 32 Abs. 3), für andere Körperschaften (>R 32 Abs. 2) nur hinsichtlich des Bereichs der vorgenannten Einkünfte (zur Anwendung des § 13 KStG auf Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG außerhalb des Betriebsvermögens >R 55 Abs. 3).

H 52

### Hinweise

#### Beispiele für den Wechsel zwischen Steuerpflicht und Steuerbefreiung

1. Eine bisher wegen schädlicher Tätigkeiten im Sinne des H 13 steuerpflichtige Unterstützungskassen-GmbH beendet diese Tätigkeiten und fällt anschließend, da sie nicht überdotiert ist, unter die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG.
2. Eine Krankenhaus-GmbH, die bisher nicht die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllte und deshalb steuerpflichtig war, erfüllt nunmehr die Voraussetzungen dieser Vorschrift und ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit.
3. Eine Wohnungsgenossenschaft, der bisher aufgrund der Beteiligung an einer Personengesellschaft Einnahmen von mehr als 10 % ihrer Gesamteinnahmen zuzurechnen waren (>BMF vom 22.11.1991 - BStBl I S. 1014, Tz. 42), veräußert die Beteiligung an der Personengesellschaft und erzielt anschließend ausschließlich Einnahmen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG, so dass sie in vollem Umfang unter diese Befreiungsvorschrift fällt.

#### Teilweiser Beginn einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)

>R 53 Abs. 3



### 53. Erlöschen einer Steuerbefreiung

(1) § 13 Abs. 2 KStG erfasst die Fälle, in denen eine bisher in vollem Umfang steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse in vollem Umfang steuerpflichtig wird.

(2) <sup>1</sup>Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die Körperschaft ihren Gewinn nach Eintritt in die Steuerpflicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. <sup>2</sup>Körperschaften im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG fallen stets unter den Anwendungsbereich der Vorschrift, andere Körperschaften nur dann, wenn sie zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen. <sup>3</sup>Bei diesen anderen Körperschaften erstreckt sich die Bilanzierungspflicht nur auf den Bereich der Gewinneinkünfte (>R 52 Abs. 2). <sup>4</sup>Zur Anwendung des § 13 KStG auf Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG außerhalb des Betriebsvermögens >R 55 Abs. 3.

(3) <sup>1</sup>Nach § 13 Abs. 5 KStG gelten die Absätze 1 bis 4 dieser Vorschrift bei nur teilweisem Erlöschen der Steuerpflicht für die entsprechenden Teile des Betriebsvermögens. <sup>2</sup>Der teilweise Beginn einer Steuerbefreiung ist in drei Varianten denkbar:

1. Wechsel von voller zu nur noch partieller Steuerpflicht,  
Eine bisher wegen Überschreitens der 10-Vomhundertgrenze in § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG in vollem Umfang steuerpflichtige Wohnungsgenossenschaft verringert die Einnahmen aus den schädlichen Tätigkeiten durch Vermietung frei werdender, bisher an Nichtmitglieder vermieteter Wohnungen an Mitglieder auf weniger als 10 % der Gesamteinnahmen und ist daher nur noch partiell steuerpflichtig.
2. Verringerung der partiellen Steuerpflicht,  
Bei einer Unterstützungskassen-GmbH, die wegen ihrer Überdotierung nach § 6 Abs. 5 KStG partiell steuerpflichtig ist, verringert sich das prozentuale Ausmaß der Überdotierung.
3. Wechsel von partieller Steuerpflicht zu voller Steuerbefreiung.  
Bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreiten GmbH wird eine bisher als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) beurteilte Tätigkeit als steuerfreier Zweckbetrieb (§ 65 AO) anerkannt.

### 54. Schlussbilanz, Anfangsbilanz

(1) <sup>1</sup>Durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Schlussbilanz mit dem Teilwert wird erreicht, dass eine steuerpflichtige Körperschaft, die von der Körperschaftsteuer befreit wird, vorbehaltlich des § 13 Abs. 4 KStG die während des Bestehens der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven des Betriebsvermögens aufzudecken und der Besteuerung zuzuführen hat, bevor sie aus der Steuerpflicht ausscheidet. <sup>2</sup>Ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlussbilanz aufzustellen. <sup>3</sup>Für die aufzustellende Schlussbilanz sind die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten. <sup>4</sup>Ermittelt sie ihren Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben, ist R 16 Abs. 7 EStR entsprechend anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Umgekehrt wird durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Anfangsbilanz mit dem Teilwert bei Wegfall der Steuerbefreiung erreicht, dass die im Zeitraum der Steuerfreiheit gebildeten stillen Reserven nicht bei einer späteren Realisierung besteuert werden müssen. <sup>2</sup>Zum Erfordernis der Bilanzierung >R 53 Abs. 2.

H 54

Hinweise

#### **Firmenwert**

Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG gilt auch für die gemäß § 13 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG aufzustellende Schluss- bzw. Anfangsbilanz (>BFH vom 9.8.2000 – BStBl 2001 II S. 71).

R 55

### **55. Sonderregelung für bestimmte steuerbegünstigte Körperschaften**

(1) <sup>1</sup>Nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG wird bei bisher steuerpflichtigen Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit werden, und mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verfolgen, auf die Schlussbesteuerung der in der Zeit der früheren Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven verzichtet. <sup>2</sup>Verfolgt eine solche Körperschaft neben den vorgenannten Zwecken auch andere gemeinnützige Zwecke, so kommt § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG nur für diejenigen Wirtschaftsgüter in Betracht, die einem Zweck im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen.

(2) <sup>1</sup>Erlischt bei einer Körperschaft, die mildtätige, kirchliche, religiöse, wissenschaftliche oder als besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke verfolgt, die Steuerbefreiung, so ist für die Wirtschaftsgüter, die in der Anfangsbilanz zu Beginn der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG mit dem Buchwert anzusetzen waren, der Wert anzusetzen, der sich bei ununterbrochener Steuerpflicht nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde. <sup>2</sup>Dadurch wird die steuerliche Erfassung später realisierter stiller Reserven dieser Wirtschaftsgüter aus der Zeit der früheren Steuerpflicht wieder ermöglicht. <sup>3</sup>Für Wirtschaftsgüter, die erst im Zeitraum der Steuerbefreiung angeschafft oder hergestellt worden sind, gilt § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG nicht. <sup>4</sup>Für diese Wirtschaftsgüter ist der Teilwert nach § 13 Abs. 3 Satz 1 KStG anzusetzen (>R 54 Abs. 2).

(3) Durch § 13 Abs. 6 KStG wird der Anwendungsbereich der Vorschrift über den Bereich des Betriebsvermögens hinaus auf Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an einer Kapitalgesellschaft ausgedehnt.

H 55

Hinweise

#### **Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Wohnungsunternehmen**

>BMF vom 20.12.1994 – BStBl I S. 917 und die entsprechenden Erlasse der Länder

#### **Teilweises Erlöschen einer Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 5 KStG)**

>R 53 Abs. 3

**Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs aus dem steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich einer Körperschaft unter Ansatz der Buchwerte nach § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG**

>BMF vom 1.2.2002 – BStBl I S. 221

R 56

**Zu § 14**

**56. Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens**

- unbesetzt -

H 56

**Hinweise**

>BMF vom 26.8.2003 – BStBl I S. 437 Anhang XX

R 57

**57. Finanzielle Eingliederung**

<sup>1</sup>Der Organträger ist im Sinne der finanziellen Eingliederung an der Organgesellschaft beteiligt, wenn ihm Anteile an der Organgesellschaft - einschließlich der Stimmrechte daraus - steuerrechtlich in dem für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Umfang zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für die mittelbare Beteiligung (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG).

<sup>3</sup>Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen (bzw. mehrere mittelbare Beteiligungen) dürfen zusammengefasst werden. <sup>4</sup>Es sind aber nur solche mittelbaren Beteiligungen zu berücksichtigen, die auf Beteiligungen des Organträgers an vermittelnden (Kapital- oder Personen-)Gesellschaften beruhen, an denen der Organträger jeweils die Mehrheit der Stimmrechte hat.

**Beispiele:**

In den Beispielen wird unterstellt, dass die Stimmrechtsverhältnisse den Beteiligungsverhältnissen entsprechen.

- 1) Die Gesellschaft M ist an der Gesellschaft E unmittelbar zu 50 % beteiligt. Über die Gesellschaft T (Beteiligung der T an E 50 %) an der die M ebenfalls zu 50 % beteiligt ist, hält M weitere 25 % der Anteile an der E. Die Gesellschaft E ist in die Gesellschaft M nicht finanziell eingegliedert, weil die unmittelbare und die mittelbare Beteiligung der M an der E aufgrund der fehlenden Stimmrechtsmehrheit der M an T nicht zusammenzurechnen sind und die unmittelbare Beteiligung allein die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nicht erfüllt.
- 2) Die Gesellschaft M ist an den Gesellschaften T 1 zu 100 % und an der Gesellschaft T 2 zu 49 % beteiligt; die Gesellschaften T 1 und T 2 sind an der Gesellschaft E zu je 50 % beteiligt. M besitzt an T 2 nicht die Mehrheit der Stimmrechte. Damit sind

die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG für eine Zusammenrechnung der beiden mittelbaren Beteiligungen nicht erfüllt. Die Gesellschaft E ist in die Gesellschaft M nicht finanziell eingegliedert.

- 3) Die Gesellschaft M ist zu 20 % unmittelbar an E beteiligt. Zugleich ist M am Vermögen der Personenhandelsgesellschaft P zu 80 % beteiligt, die ihrerseits 80 % der Anteile an E hält. Die Gesellschaft E ist in die Gesellschaft M finanziell eingegliedert, da die unmittelbare und die mittelbare Beteiligung aufgrund der Stimmrechtsmehrheit der M an P zu addieren sind (20 % + 64 %).

H 57

Hinweise

### **Mittelbare Beteiligung**

Eine mittelbare Beteiligung kann auch über eine Gesellschaft bestehen, die nicht selbst Organgesellschaft sein kann (>BFH vom 2.11.1977 – BStBl 1978 II S. 74).

### **Stimmrechtsverbot**

Stimmrechtsverbote für einzelne Geschäfte zwischen Organträger und Organgesellschaft stehen der finanziellen Eingliederung nicht entgegen (>BFH vom 26.1.1989 - BStBl II S. 455).

R 58

## **58. Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als Organträger**

<sup>1</sup>Eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung im Inland kann Organträger sein, wenn die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt ist und sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG). <sup>2</sup>In diesen Fällen hat die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bzw. die Veränderung im Gesellschafterbestand der Organträger-Personengesellschaft während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft keine Auswirkungen auf das bestehende Organschaftsverhältnis, da der Personengesellschaft im Hinblick auf das Organschaftsverhältnis eine rechtliche Eigenständigkeit eingeräumt wird. <sup>3</sup>Dem entspricht auch, dass die wirtschaftliche Identität der Personengesellschaft gewahrt und die rechtliche Gebundenheit des Gesellschaftsvermögens gleich bleibt, auch wenn die am Vermögen insgesamt Beteiligten wechseln. <sup>4</sup>Gehören die Anteile an der Organgesellschaft nicht zum Vermögen der Personengesellschaft, reicht es für die finanzielle Eingliederung in die Personengesellschaft nicht aus, dass die Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Personengesellschaft sind.

H 58

Hinweise

### **Finanzielle Eingliederung**

Die Organgesellschaft ist im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst finanziell eingegliedert, wenn die Anteile an der Organgesellschaft in dem für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Umfang (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG) zum Vermögen der Personengesellschaft

(Gesamthandsvermögen) gehören oder zumindest wirtschaftliches Eigentum der Personengesellschaft gegeben ist (>BFH vom 28.4.1983 - BStBl II S. 690).

R 59

### 59. Zeitliche Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG muss die Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. <sup>2</sup>Ununterbrochen bedeutet, dass diese Eingliederung vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ohne Unterbrechung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres bestehen muss. <sup>3</sup>Das gilt auch im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres.

(2) <sup>1</sup>Veräußert der Organträger seine Beteiligung an der Organgesellschaft zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an ein anderes gewerbliches Unternehmen, bedeutet dies, dass der Organträger das Eigentum an den Anteilen an der Organgesellschaft bis zum letzten Tag, 24 Uhr, des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft behält und das andere Unternehmen dieses Eigentum am ersten Tag, 0 Uhr, des anschließenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft erwirbt. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist deshalb die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft beim Veräußerer der Anteile bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft und beim Erwerber der Anteile vom Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an erfüllt. <sup>3</sup>Veräußert der Organträger seine Beteiligung an der Organgesellschaft während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, und stellt die Organgesellschaft mit Zustimmung des Finanzamts ihr Wirtschaftsjahr auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung um, ist die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft beim Veräußerer der Anteile bis zum Ende des entstandenen Rumpfwirtschaftsjahres der Organgesellschaft und beim Erwerber der Anteile vom Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an gegeben.

(3) <sup>1</sup>Wird im Zusammenhang mit der Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 14 KStG das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt, ist dafür die nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG erforderliche Zustimmung zu erteilen. <sup>2</sup>Bei der Begründung eines Organschaftsverhältnisses gilt das auch, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft im selben Veranlagungszeitraum ein zweites Mal umgestellt wird, um den Abschlussstichtag der Organgesellschaft dem im Organkreis üblichen Abschlussstichtag anzupassen. <sup>3</sup>Weicht dabei das neue Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab, ist für die zweite Umstellung ebenfalls die Zustimmung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG zu erteilen.

## 60. Der Gewinnabführungsvertrag

### Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags

(1) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG kann die Einkommenszurechnung erstmals für das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft erfolgen, in dem der GAV wirksam wird. <sup>2</sup>Bei einer nicht eingegliederten AG oder KGaA wird der GAV im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG zivilrechtlich erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes der Organgesellschaft eingetragen ist (vgl. § 294 Abs. 2 AktG). <sup>3</sup>Bei einer nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten AG oder KGaA tritt die zivilrechtliche Wirksamkeit des GAV ein, sobald er in Schriftform abgeschlossen ist (vgl. § 324 Abs. 2 AktG).

### Mindestlaufzeit

(2) <sup>1</sup>Der GAV muss nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auf einen Zeitraum von mindestens 5 Zeitjahren abgeschlossen sein. <sup>2</sup>Der Zeitraum beginnt mit dem Anfang des Wirtschaftsjahres, für das die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erstmals eintreten. <sup>3</sup>Wird ein GAV in einem der 5 Jahre steuerlich nicht anerkannt, ist stets ein neuer GAV auf 5 Jahre abzuschließen. <sup>4</sup>Bei der Verlängerung eines bereits seit mindestens 5 Jahren bestehenden GAV genügt der Abschluss für jeweils mindestens ein weiteres Jahr.

### Vollzug des Gewinnabführungsvertrags

(3) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG muss sich die Organgesellschaft aufgrund eines GAV im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG verpflichten, ihren ganzen Gewinn an ein anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. <sup>2</sup>Die Abführung des ganzen Gewinns setzt hierbei voraus, dass der Jahresabschluss keinen Bilanzgewinn (§ 268 Abs. 1 HGB, § 158 AktG) mehr ausweist. <sup>3</sup>Wegen der nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG zulässigen Bildung von Gewinn- oder Kapitalrücklagen siehe nachstehenden Absatz 5 Nr. 3. <sup>4</sup>§ 301 AktG bestimmt als Höchstbetrag der Gewinnabführung für eine nicht eingegliederte Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder der KGaA:

1. in seinem Satz 1 den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr und um den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist;
2. in seinem Satz 2 zusätzlich die Entnahmen aus in vertraglicher Zeit gebildeten und wieder aufgelösten Gewinnrücklagen.

<sup>5</sup>Nach § 275 Abs. 4 HGB dürfen Veränderungen der Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden, d.h. sie verändern zwar nicht den Jahresüberschuss, wohl aber den nach § 291 Abs. 1 Satz 2 des AktG abzuführenden Gewinn. <sup>6</sup>Bei Verlustübernahme (§ 302 AktG) hat der Organträger einen sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.

### Abführung / Ausschüttung vorvertraglicher Rücklagen

(4) <sup>1</sup>Bei einer nicht eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder der KGaA ist der GAV steuerlich als nicht durchgeführt anzusehen, wenn vorvertragliche Ge

winnrücklagen entgegen den Vorschriften der §§ 301 und 302 Abs. 1 AktG aufgelöst und an den Organträger abgeführt werden. <sup>2</sup>Da der Jahresüberschuss im Sinne des § 301 AktG nicht einen Gewinnvortrag (vgl. § 158 Abs. 1 Nr. 1 AktG, § 266 Abs. 3 A HGB) umfasst, darf ein vor dem Inkrafttreten des GAV vorhandener Gewinnvortrag weder abgeführt noch zum Ausgleich eines aufgrund des GAV vom Organträger auszugleichenden Jahresfehlbetrags (Verlustübernahme) verwendet werden. <sup>3</sup>Ein Verstoß gegen das Verbot, Erträge aus der Auflösung vorvertraglicher Rücklagen an den Organträger abzuführen, liegt auch vor, wenn die Organgesellschaft Aufwand - dazu gehören auch die steuerrechtlich nichtabziehbaren Ausgaben, z.B. Körperschaftsteuer, Aufsichtsratsvergütungen - über eine vorvertragliche Rücklage verrechnet und dadurch den Gewinn erhöht, der an den Organträger abzuführen ist. <sup>4</sup>Ein Verstoß gegen die §§ 301 und 302 Abs. 1 AktG ist nicht gegeben, wenn die Organgesellschaft vorvertragliche Rücklagen auflöst und den entsprechenden Gewinn außerhalb des GAV an ihre Anteilseigner ausschüttet. <sup>5</sup>Insoweit ist § 14 KStG nicht anzuwenden; für die Gewinnausschüttung gelten die allgemeinen Grundsätze.

### Durchführung des Gewinnabführungsvertrags

(5) <sup>1</sup>Der Durchführung des GAV steht es nicht entgegen, wenn z.B.

1. der an den Organträger abzuführende Gewinn entsprechend dem gesetzlichen Gebot in § 301 AktG durch einen beim Inkrafttreten des GAV vorhandenen Verlustvortrag gemindert wird. <sup>2</sup>Der Ausgleich vorvertraglicher Verluste durch den Organträger ist steuerrechtlich als Einlage zu werten;
2. der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss der Organgesellschaft nach § 301 AktG um den Betrag vermindert wird, der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist. Zuführungen zur gesetzlichen Rücklage, die die gesetzlich vorgeschriebenen Beträge übersteigen, sind jedoch steuerrechtlich wie die Bildung von Gewinnrücklagen zu beurteilen;
3. die Organgesellschaft nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 und 4 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen, aber einschließlich der Rücklage für eigene Anteile und der satzungsmäßigen Rücklagen (§ 266 Abs. 3 A III HGB) bildet, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind. <sup>2</sup>Die Bildung einer Kapitalrücklage im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB beeinflusst die Höhe der Gewinnabführung nicht und stellt daher keinen Verstoß gegen § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG dar. <sup>3</sup>Für die Bildung der Rücklagen muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der es auch aus objektiver unternehmerischer Sicht rechtfertigt, eine Rücklage zu bilden, wie z.B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitung. <sup>4</sup>Die Beschränkung nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG ist nicht auf die Zuführung zum Sonderposten mit Rücklageanteil im Sinne der § 247 Abs. 3 und § 273 HGB, z.B. Rücklagen für Ersatzbeschaffung, Rücklagen im Sinne des § 6b EStG, und auf die Bildung stiller Reserven anzuwenden;
4. die Organgesellschaft ständig Verluste erwirtschaftet.

### Beendigung des Gewinnabführungsvertrags

(6) <sup>1</sup>Wird der GAV, der noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist, durch Kündigung oder im gegenseitigen Einvernehmen beendet, bleibt der Vertrag für die Jahre, für die er durchgeführt worden ist, steuerrechtlich wirksam, wenn die Beendigung auf einem wichtigen Grund beruht. <sup>2</sup>Ein wichtiger Grund kann insbesondere in der Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den Organträger, der Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft gesehen werden. <sup>3</sup>Stand bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fest, dass der GAV vor Ablauf der ersten fünf

Jahre beendet werden wird, ist ein wichtiger Grund nicht anzunehmen. <sup>4</sup>Das gilt nicht für die Beendigung des GAV durch Verschmelzung oder Spaltung oder aufgrund der Liquidation der Organgesellschaft. <sup>5</sup>Liegt ein wichtiger Grund nicht vor, ist der GAV von Anfang an als steuerrechtlich unwirksam anzusehen.

(7) Ist der GAV bereits mindestens fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden, bleibt er für diese Jahre steuerrechtlich wirksam.

#### Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags

(8) <sup>1</sup>Wird ein GAV in einem Jahr nicht durchgeführt, ist er

1. von Anfang an als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er noch nicht fünf aufeinander folgende Jahre durchgeführt worden ist;
2. erst ab diesem Jahr als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er bereits mindestens fünf aufeinander folgende Jahre durchgeführt worden ist. <sup>2</sup>Soll die körperschaftsteuerrechtliche Organshaft ab einem späteren Jahr wieder anerkannt werden, bedarf es einer erneuten mindestens fünfjährigen Laufzeit und ununterbrochenen Durchführung des Vertrags.

<sup>2</sup>Ist der GAV als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, ist die Organgesellschaft nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften zur Körperschaftsteuer zu veranlagten.

H 60

#### Hinweise

##### **Auflösung und Abführung vorvertraglicher versteuerter Rücklagen**

Zur Auflösung und Abführung vorvertraglicher versteuerter Rücklagen bei einer nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder KGaA >R 61 Abs. 3

##### **Auflösung von in vororganschaftlicher Zeit gebildeten Kapitalrücklagen**

>BFH vom 8.8.2001 - BStBl II S. XX und BMF vom 27.11.2003 – BStBl I S. XX

##### **Bildung einer Rücklage**

Zur Zulässigkeit der Bildung einer Rücklage aus Gründen der Risikovorsorge >BFH vom 29.10.1980 - BStBl 1981 II S. 336

##### **Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags**

Bei einem lediglich mit der Vorgründungsgesellschaft (>H 2) abgeschlossenen GAV gehen die sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten nicht automatisch auf die später gegründete und eingetragene Kapitalgesellschaft über (>BFH vom 08.11.1989 - BStBl 1990 II S. 91).



## 61. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft

(1) <sup>1</sup>Als zuzurechnendes Einkommen ist das Einkommen der Organgesellschaft vor Berücksichtigung des an den Organträger abgeführten Gewinns oder des vom Organträger zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags (§ 302 Abs. 1 AktG) geleisteten Betrags zu verstehen. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers bleibt demnach der von der Organgesellschaft an den Organträger abgeführte Gewinn außer Ansatz; ein vom Organträger an die Organgesellschaft zum Ausgleich eines sonst entstehenden Jahresfehlbetrags geleisteter Betrag darf nicht abgezogen werden.

(2) <sup>1</sup>Gewinne der Organgesellschaft, die aus der Auflösung vorvertraglicher unversteuerter stiller Reserven herrühren, sind Teil des Ergebnisses des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, in dem die Auflösung der Reserven erfolgt. <sup>2</sup>Handelsrechtlich unterliegen diese Gewinne deshalb der vertraglichen Abführungsverpflichtung. <sup>3</sup>Steuerrechtlich gehören sie zu dem Einkommen, das nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen ist. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt für Gewinne aus der Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil im Sinne von § 247 Abs. 3, § 273 HGB.

(3) <sup>1</sup>Bei einer nach den §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten AG oder KGaA als Organgesellschaft sind nach § 324 Abs. 2 AktG die §§ 293 bis 296, 298 bis 303 AktG nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Löst diese Organgesellschaft vorvertragliche Gewinn- oder Kapitalrücklagen zugunsten des an den Organträger abzuführenden Gewinns auf, verstößt sie handelsrechtlich nicht gegen das Abführungsverbot. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist deshalb R 60 Abs. 8 nicht anzuwenden. <sup>4</sup>Steuerrechtlich fällt die Abführung der Gewinne aus der Auflösung dieser Rücklagen an den Organträger nicht unter § 14 KStG; sie unterliegt somit den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften.

(4) <sup>1</sup>Verdeckte Gewinnausschüttungen an den Organträger sind im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen; sie stellen die tatsächliche Durchführung des GAV nicht in Frage. <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn eine Personengesellschaft der Organträger ist (R 58) und Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter der Personengesellschaft ausgeschüttet wird. <sup>3</sup>Ein solcher Vorgang berührt lediglich die Gewinnverteilung innerhalb der Personengesellschaft. <sup>4</sup>Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Gesellschafter sind wie Ausgleichszahlungen im Sinne des § 16 KStG zu behandeln.

(5) Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebs unterliegt der vertraglichen Gewinnabführungsverpflichtung; er ist bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens zu berücksichtigen.

(6) <sup>1</sup>Einwendungen gegen die Höhe des nach § 14 KStG zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft kann nur der Organträger geltend machen, in dessen Steuerfestsetzung dieses Einkommen als unselbständige Besteuerungsgrundlage enthalten ist. <sup>2</sup>Einwendungen gegen die Höhe des von der Organgesellschaft nach § 16 KStG selbst zu versteuernden Einkommens und gegen die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer kann nur die Organgesellschaft geltend machen.

(7) Gewinnabführungen stellen auch dann keine Gewinnausschüttungen dar, wenn sie erst nach Beendigung des GAV abfließen.

H 61

Hinweise

### **Gewinn im Zeitraum der Abwicklung**

Der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn (§ 11 KStG, >R 51) unterliegt nicht der vertraglichen Gewinnabführungsverpflichtung und ist deshalb von der Organgesellschaft zu versteuern (>BFH vom 18.10.1967 - BStBl 1968 II S. 105).

### **Einstellung der gewerblichen Tätigkeit**

Stellt eine Organgesellschaft ohne förmlichen Auflösungsbeschluss ihre gewerbliche Tätigkeit nicht nur vorübergehend ein und veräußert sie ihr Vermögen, fällt der Gewinn, den sie während der tatsächlichen Abwicklung erzielt, nicht mehr unter die Gewinnabführungsverpflichtung (BFH vom 17.2.1971 - BStBl II S. 411).

R 62

## **62. Die Einkommensermittlung beim Organträger**

(1) <sup>1</sup>Zinsen für Schulden, die der Organträger zum Erwerb der Organbeteiligung aufgenommen hat, dürfen bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers abgezogen werden. <sup>2</sup>§ 3c Abs. 1 EStG steht dem nicht entgegen.

(2) <sup>1</sup>Verdeckte Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft sind beim Organträger zur Vermeidung der Doppelbelastung aus dem Einkommen auszuschneiden, wenn die Vorteilszuwendung den Bilanzgewinn des Organträgers erhöht oder dessen Bilanzverlust gemindert hat. <sup>2</sup>Entgegen dem BFH-Urteil vom 20.8.1986 (BStBl 1987 II S. 455) ist jedoch nicht das zuzurechnende Organeinkommen, sondern das eigene Einkommen des Organträgers zu kürzen.

H 62

Hinweise

### **Veranlagungszeitraum der Zurechnung**

Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger für das Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzurechnen, in dem die Organgesellschaft das Einkommen bezogen hat (>BFH vom 29.10.1974 - BStBl 1975 II S. 126).

### **Verlustübernahme**

Der Organträger darf steuerrechtlich keine Rückstellung für drohende Verluste aus der Übernahme des Verlustes der Organgesellschaft bilden (>BFH vom 26.1.1977 - BStBl II S. 441).

### 63. Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger

(1) <sup>1</sup>Stellt die Organgesellschaft aus dem Jahresüberschuss (§ 275 Abs. 2 Nr. 20 oder Abs. 3 Nr. 19 HGB) Beträge in die Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB ein oder bildet sie steuerlich nicht anzuerkennende stille Reserven, werden die Rücklagen mit dem zuzurechnenden Einkommen beim Organträger oder, wenn er eine Personengesellschaft ist, bei seinen Gesellschaftern versteuert. <sup>2</sup>Der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft bleibt unberührt. <sup>3</sup>Um sicherzustellen, dass nach einer Veräußerung der Organbeteiligung die bei der Organgesellschaft so gebildeten Rücklagen nicht noch einmal beim Organträger steuerrechtlich erfasst werden, ist in der Steuerbilanz des Organträgers, in die der um die Rücklage verminderte Jahresüberschuss der Organgesellschaft eingegangen ist, ein besonderer aktiver Ausgleichsposten in Höhe des Teils der versteuerten Rücklagen einkommensneutral zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. <sup>4</sup>Löst die Organgesellschaft die Rücklagen in den folgenden Jahren ganz oder teilweise zugunsten des an den Organträger abzuführenden Gewinns auf, ist der besondere aktive Ausgleichsposten entsprechend einkommensneutral aufzulösen.

(2) Weicht der an den Organträger abgeführte Gewinn der Organgesellschaft aus anderen Gründen als infolge der Auflösung einer Rücklage im Sinne des Absatzes 1 von dem Steuerbilanzgewinn ab, z.B. wegen Änderung des Wertansatzes von Aktiv- oder Passivposten in der Bilanz oder wegen der Verpflichtung zum Ausgleich vorvertraglicher Verluste (§ 301 AktG, § 30 Abs. 1 GmbHG), ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Unterschieds zu bilden.

(3) <sup>1</sup>Die Bildung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger unterbleibt jedoch insoweit, als der Unterschied zwischen dem abgeführten Gewinn und dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft eine Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus der vorvertraglichen Zeit ist. <sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass besondere Ausgleichsposten nach den vorstehenden Grundsätzen zu bilden gewesen wären, wenn bereits in den betreffenden Jahren eine steuerrechtlich anerkannte Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag bestanden hätte. <sup>3</sup>Steuerrechtlich ist eine Mehrabführung als Gewinnausschüttung und eine Minderabführung als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. <sup>1</sup>

(4) <sup>1</sup>Die besonderen Ausgleichsposten sind bei Beendigung des GAV nicht gewinnwirksam aufzulösen, sondern bis zur Veräußerung der Beteiligung weiterzuführen. <sup>2</sup>Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. <sup>3</sup>Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers.

(5) Werden die Steuerbilanzen der Organgesellschaft nachträglich berichtigt, rechtfertigt dies beim Organträger für alle Jahre, für die die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind, die nachträgliche Bildung besonderer Ausgleichsposten oder eine Änderung früher gebildeter besonderer Ausgleichsposten.

---

<sup>1</sup> Die Auswirkungen des BFH-Urteils vom 18.12.2002 – I R 51/01 – werden noch geprüft.

R 64

## Zu § 15

### 64. Die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

<sup>1</sup>Ein Verlustabzug aus der Zeit vor dem Abschluss des GAV darf das Einkommen der Organgesellschaft, das sie während der Geltungsdauer des GAV bezieht, nicht mindern (§ 15 Nr. 1 KStG). <sup>2</sup>Übernimmt der Organträger die Verpflichtung, einen vorvertraglichen Verlust der Organgesellschaft auszugleichen, stellt der Verlustausgleich steuerrechtlich eine Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft dar.

H 64

#### Hinweise

#### **Beteiligungserträge der Organgesellschaft**

Zu den steuerfreien Beteiligungserträgen der Organgesellschaft >BMF vom 26.8.2003 – BStBl I S. 437

#### **Verlustausgleich durch den Organträger**

Die an die Organgesellschaft zum Ausgleich des (vororganschaftlichen) Verlustes gezahlten Beträge sind beim Organträger als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile an der Organgesellschaft auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren (>BFH vom 8.3.1955 - BStBl III S. 187).

R 65

## Zu § 16

### 65. Ausgleichszahlungen

(1) <sup>1</sup>Ausgleichszahlungen, die in den Fällen der §§ 14, 17 und 18 KStG an außenstehende Anteilseigner gezahlt werden, dürfen nach § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG weder den Gewinn der Organgesellschaft noch den Gewinn des Organträgers mindern. <sup>2</sup>Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von 4/3 der geleisteten Ausgleichszahlungen stets selbst zu versteuern, auch wenn die Verpflichtung zum Ausgleich von dem Organträger erfüllt worden oder ihr Einkommen negativ ist.

(2) <sup>1</sup>Hat die Organgesellschaft selbst die Ausgleichszahlungen zu Lasten ihres Gewinns geleistet, ist dem Organträger das um 4/3 der Ausgleichszahlungen verminderte Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen. <sup>2</sup>Leistet die Organgesellschaft trotz eines steuerlichen Verlustes die Ausgleichszahlungen, erhöht sich ihr dem Organträger zuzurechnendes negatives Einkommen; die Organgesellschaft hat 4/3 der Ausgleichszahlungen als (positives) Einkommen selbst zu versteuern. <sup>3</sup>Hat dagegen der Organträger die Ausgleichszahlungen geleistet, gilt folgendes:

1. Das Einkommen des Organträgers wird um die Ausgleichszahlungen vermindert.
2. Die Organgesellschaft hat 4/3 der Ausgleichszahlungen zu versteuern.

3. Das von der Organgesellschaft erwirtschaftete Einkommen ist dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen.

<sup>4</sup>Satz 3 gilt auch, wenn der Organträger die Ausgleichszahlungen trotz eines steuerlichen Verlustes geleistet hat.

R 66

---

## Zu § 17

### 66. Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

(1) <sup>1</sup>Ist die Organgesellschaft eine GmbH, ist der GAV zivilrechtlich nur wirksam, wenn die Gesellschafterversammlungen der beherrschten und der herrschenden Gesellschaft dem Vertrag zustimmen und seine Eintragung in das Handelsregister der beherrschten Gesellschaft erfolgt. <sup>2</sup>Der Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft bedarf der notariellen Beurkundung.

(2) Nach § 17 KStG ist Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer anderen als der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichneten Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft, dass diese sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen und die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreitet.

(3) <sup>1</sup>Die Verlustübernahme muss ausdrücklich entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart werden. <sup>2</sup>Das bedeutet, dass der GAV eine dem § 302 Abs. 1 und 3 AktG entsprechende Vereinbarung über die Verlustübernahme enthalten muss. <sup>3</sup>Dabei genügt es, dass entweder in dem Vertragstext auf § 302 AktG verwiesen oder der Vertragstext entsprechend dem Inhalt dieser Vorschrift gestaltet wird.

(4) R 60 gilt entsprechend.

H 66

---

## Hinweise

### Vereinbarung der Verlustübernahme

Bei einer GmbH als Organgesellschaft muss die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG ausdrücklich vereinbart werden (>BMF vom 17.12.1980 - BStBl 1981 II S. 383).

### Zivilrechtlich unwirksamer Gewinnabführungsvertrag

Entgegen § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein zivilrechtlich nicht wirksamer GAV steuerlich auch dann unbeachtlich, wenn die Vertragsparteien den Vertrag als wirksam behandelt und tatsächlich durchgeführt haben (>BFH vom 30.7.1997 – BStBl 1998 II S. 33).

R 67

---

**Zu § 19**

**67. Anwendung besonderer Tarifvorschriften**

(1) <sup>1</sup>Eine besondere Tarifvorschrift im Sinne des § 19 Abs. 1 KStG ist § 26 Abs. 1 KStG. <sup>2</sup>Die Voraussetzungen der Steuerermäßigung müssen bei der Organgesellschaft erfüllt sein. <sup>3</sup>Der Abzug von der Steuer ist beim Organträger vorzunehmen. <sup>4</sup>Ist die Steuerermäßigung der Höhe nach auf einen bestimmten Betrag begrenzt, richtet sich dieser Höchstbetrag nach den steuerlichen Verhältnissen beim Organträger. <sup>5</sup>Ebenfalls beim Organträger zu berücksichtigen sind die besonderen Steuersätze nach § 26 Abs. 6 KStG, wenn die Organgesellschaft entsprechende Einkünfte erzielt hat.

(2) Ist in dem zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft (R 61) ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG enthalten, kann der Organträger, auch wenn er eine natürliche Person ist, dafür die Steuervergünstigung des § 34 EStG nicht in Anspruch nehmen.

R 68

---

**Zu § 20**

**68. Schwankungsrückstellung, Schadenrückstellung**

- unbesetzt -

H 68

---

Hinweise

**Abzinsung der Schadenrückstellungen**

Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a EStG, Pauschalverfahren >BMF vom 16.8.2000 – BStBl I S. 1218

**Bewertung der Schadenrückstellungen**

Ermittlung des Minderungsbetrags nach § 20 Abs. 2 KStG >BMF vom 5.5.2000 – BStBl I S. 487

R 69

Zu § 21

**69. Beitragsrückerstattungen**

- unbesetzt -

H 69

Hinweise

**Beitragsrückerstattung bei Versicherungsunternehmen**

>BMF vom 7.3.1978 – BStBl I S. 160 und vom 14.12.1984 – BStBl 1985 I S. 11

R 70

Zu § 22

**70. Genossenschaftliche Rückvergütung**

(1) <sup>1</sup>Von dem Vorliegen einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ist von der Eintragung bis zur Löschung im Genossenschaftsregister auszugehen.

(2) <sup>1</sup>Preisnachlässe (Rabatte, Boni) gehören nicht zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen. <sup>2</sup>Sie sind abziehbare Betriebsausgaben. <sup>3</sup>Der Unterschied zwischen dem Preisnachlass und der genossenschaftlichen Rückvergütung besteht darin, dass der Preisnachlass bereits vor oder bei Abschluss des Rechtsgeschäfts vereinbart wird, während die genossenschaftliche Rückvergütung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beschlossen wird.

(3) <sup>1</sup>Eine Verpflichtung zur Einzahlung auf die Geschäftsanteile wird durch eine Regelung in der Satzung auch dann begründet, wenn die Bestimmung über Zeitpunkt und Betrag der Leistungen der Generalversammlung übertragen ist.

(4) <sup>1</sup>Die genossenschaftlichen Rückvergütungen sind bei der Ermittlung des Gewinns des Wirtschaftsjahres, für das sie gewährt werden, auch dann abzuziehen bzw. in der Jahresabschlussbilanz durch eine Rückstellung zu berücksichtigen, wenn sie nach Ablauf des Wirtschaftsjahres - spätestens bei Genehmigung der Bilanz durch die Generalversammlung - dem Grunde nach beschlossen werden. <sup>2</sup>Sie müssen aber, ohne dass es dabei auf den Zeitpunkt der Aufstellung oder Errichtung der Steuerbilanz ankommt, spätestens bis zum Ablauf von 12 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres gezahlt oder gutgeschrieben worden sein. <sup>3</sup>In besonders begründeten Einzelfällen kann das Finanzamt diese Frist nach Anhörung des Prüfungsverbands verlängern. <sup>4</sup>Werden die genossenschaftlichen Rückvergütungen nicht innerhalb dieser Frist gezahlt oder gutgeschrieben, können sie auch im Wirtschaftsjahr der Zahlung nicht abgezogen werden. <sup>5</sup>Die Gewährung von genossenschaftlichen Rückvergütungen darf nicht von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht werden, z.B. davon, dass das Mitglied seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Genossenschaft stets pünktlich erfüllt und keinen Kredit in Anspruch nimmt. <sup>6</sup>Die Aufrechnung von genossenschaftlichen Rückvergütungen mit Schulden der Genossen an die Genossenschaft wird dadurch nicht berührt.

(5) <sup>1</sup>Genossenschaftliche Rückvergütungen sind nach § 22 KStG nur dann abziehbare Betriebsausgaben, wenn sie - von der für Geschäftssparten zugelassenen Ausnahme abgesehen - nach der Höhe des Umsatzes (Warenbezugs) bemessen und allen Mitgliedern in gleichen Hundertsätzen des Umsatzes gewährt werden. <sup>2</sup>Eine Abstufung nach der Art der umgesetzten Waren (Warengruppen) oder nach der Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist nicht zulässig. <sup>3</sup>Das gilt nicht für die Umsätze der Konsumgenossenschaften in Tabakwaren, weil nach dem Tabaksteuergesetz auf die Tabakwaren im Einzelhandel weder Rabatte noch genossenschaftliche Rückvergütungen gewährt werden dürfen. <sup>4</sup>Die in der Regelung des Satzes 2 zum Ausdruck kommende Auffassung steht auch einer Bemessung der genossenschaftlichen Rückvergütung nach zeitlichen Gesichtspunkten entgegen. <sup>5</sup>Die Abziehbarkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung setzt u.a. voraus, dass die Rückvergütung nach einem einheitlichen, für das ganze Wirtschaftsjahr geltenden Hundertsatz berechnet wird. <sup>6</sup>Die genossenschaftlichen Rückvergütungen dürfen indessen für solche Geschäftssparten nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes bemessen werden, die als Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben, z.B. Bezugsgeschäft, Absatzgeschäft, Kreditgeschäft, Produktion, Leistungsgeschäft. <sup>7</sup>Dabei ist in der Weise zu verfahren, dass zunächst der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG im Verhältnis der Mitgliederumsätze zu den Nichtmitgliederumsätzen aufgeteilt wird. <sup>8</sup>Bei der Feststellung dieses Verhältnisses scheiden die >Nebengeschäfte, die >Hilfsgeschäfte und die >Gegengeschäfte aus. <sup>9</sup>Der so errechnete Anteil des Überschusses, der auf Mitgliederumsätze entfällt, bildet die Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren Rückvergütungen. <sup>10</sup>Die Genossenschaft darf den so errechneten Höchstbetrag der steuerlich abziehbaren Rückvergütungen nach einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten verteilen und in den einzelnen Geschäftssparten verschieden hohe Rückvergütungen gewähren. <sup>11</sup>Es ist nicht zulässig, für jede einzelne Geschäftssparte die höchstzulässige abziehbare Rückvergütung an Mitglieder unter Zugrundelegung der in den einzelnen Geschäftssparten erwirtschafteten Überschüsse zu berechnen, es sei denn, es treffen verschiedenartige Umsätze, z.B. Provisionen und Warenumsätze, zusammen mit der Folge, dass in den einzelnen Geschäftssparten sowohl das Verhältnis des in der Geschäftssparte erwirtschafteten Überschusses zu dem in der Geschäftssparte erzielten Umsatz als auch das Verhältnis des in der Geschäftssparte erzielten Mitgliederumsatzes zu dem in der Geschäftssparte insgesamt erzielten Umsatz große Unterschiede aufweist. <sup>12</sup>In diesen Fällen kann wie folgt verfahren werden: <sup>13</sup>Der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG wird in einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten aufgeteilt. <sup>14</sup>Von dem danach auf die einzelne Geschäftssparte entfallenden Betrag (Spartenüberschuss) wird der auf das Mitgliedergeschäft entfallende Anteil so errechnet, als ob es sich bei der Geschäftssparte um eine selbständige Genossenschaft handelte. <sup>15</sup>Die Summe der in den Geschäftssparten auf das >Mitgliedergeschäft entfallenden Anteile bildet die Höchstgrenze für die an die Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen.

(6) <sup>1</sup>Wird der Gewinn einer Genossenschaft aufgrund einer Betriebsprüfung nachträglich erhöht, so kann die nachträgliche Ausschüttung des Mehrgewinns - soweit sich dieser in den Grenzen des § 22 KStG hält - als genossenschaftliche Rückvergütung steuerlich als Betriebsausgabe behandelt werden, wenn der Mehrgewinn in einer nach den Vorschriften des GenG geänderten Handelsbilanz ausgewiesen ist und wenn ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung vorliegt. <sup>2</sup>Gewinnanteile, die schon bisher in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber in Reserve gestellt waren, dürfen mit steuerlicher Wirkung nachträglich nicht ausgeschüttet werden. <sup>3</sup>Das Ausschüttungsrecht ist verwirkt. <sup>4</sup>Wird eine bisher nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerbefreite land- oder forstwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaft später, z.B. aufgrund der Feststellungen durch eine Betriebsprüfung, Körperschaftsteuerpflichtig, so können auch die bisher von der Genossenschaft in Reserve gestellten Gewinne nachträglich mit gewinnmindernder Wirkung als genossenschaftliche Rückvergütungen ausgeschüttet werden. <sup>5</sup>Die nachträglich gewährten



genossenschaftlichen Rückvergütungen müssen innerhalb von drei Monaten, vom Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses an gerechnet, bezahlt werden. <sup>6</sup>Das Finanzamt kann die Frist nach Anhörung des Prüfungsverbandes angemessen verlängern.

(7) <sup>1</sup>Der Gewinn aus >Nebengeschäften ist, wenn er buchmäßig nachgewiesen wird, mit dem buchmäßig nachgewiesenen Betrag zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Kann der Gewinn aus >Nebengeschäften buchmäßig nicht nachgewiesen werden, so ist der um die anteiligen Gemeinkosten geminderte Rohgewinn anzusetzen. <sup>3</sup>Welche Kosten den Gemeinkosten und welche Kosten den mit den >Nebengeschäften zusammenhängenden Einzelkosten zuzurechnen sind, ist nach den im Einzelfall gegebenen Verhältnissen zu entscheiden. <sup>4</sup>Die anteiligen Gemeinkosten können aus Vereinfachungsgründen mit dem Teilbetrag berücksichtigt werden, der sich bei Aufteilung der gesamten Gemeinkosten nach dem Verhältnis der Roheinnahmen aus >Nebengeschäften zu den gesamten Roheinnahmen ergibt. <sup>5</sup>Unter den als Aufteilungsmaßstab für die gesamten Gemeinkosten dienenden Roheinnahmen ist der Umsatz zu verstehen. <sup>6</sup>In Einzelfällen, z.B. bei Warengenossenschaften, können die gesamten Gemeinkosten statt nach den Roheinnahmen (Umsätzen) aus >Nebengeschäften nach den entsprechenden Rohgewinnen aufgeteilt werden, wenn dadurch ein genaueres Ergebnis erzielt wird. <sup>7</sup>Soweit Verluste aus einzelnen >Nebengeschäften erzielt worden sind, sind sie bei der Ermittlung des gesamten Gewinns aus >Nebengeschäften mindernd zu berücksichtigen.

(8) <sup>1</sup>Bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften ist der Überschuss im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf aufzuteilen. <sup>2</sup>Beim gesamten Wareneinkauf sind zu berücksichtigen:

Einkäufe bei Mitgliedern	}	(im Rahmen von >Zweckgeschäften)
Einkäufe bei Nichtmitgliedern		

<sup>3</sup>>Hilfsgeschäfte und >Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz.

(9) <sup>1</sup>Gesamtumsatz bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 22 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ist die Summe der Umsätze aus >Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern. <sup>2</sup>Umsätze aus >Nebengeschäften und aus >Hilfsgeschäften bleiben außer Ansatz.

(10) Bei Bezugs- und Absatzgenossenschaften ist der Überschuss im Verhältnis der Summe aus dem Umsatz mit Mitgliedern im Bezugsgeschäft und dem Wareneinkauf bei Mitgliedern im Absatzgeschäft zur Summe aus dem Gesamtumsatz im Bezugsgeschäft und dem gesamten Wareneinkauf im Absatzgeschäft aufzuteilen.

(11) Wird Mitgliedern, die der Genossenschaft im Laufe des Geschäftsjahres beigetreten sind, eine genossenschaftliche Rückvergütung auch auf die Umsätze (Einkäufe) gewährt, die mit ihnen vom Beginn des Geschäftsjahres ab bis zum Eintritt getätigt worden sind, so sind aus Gründen der Vereinfachung auch diese Umsätze (Einkäufe) als Mitgliederumsätze (-einkäufe) anzusehen.

(12) <sup>1</sup>Übersteigt der Umsatz aus >Nebengeschäften weder 2 % des gesamten Umsatzes der Genossenschaft noch 5.200 € im Jahr, so ist bei der Ermittlung der Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen der Gewinn aus >Nebengeschäften nicht abzusetzen. <sup>2</sup>Hierbei ist es gleichgültig, ob der Reingewinnsatz bei >Nebengeschäften von dem Reingewinnsatz bei den übrigen Geschäften wesentlich abweicht. <sup>3</sup>In diesen Fällen sind die >Nebengeschäfte als >Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern zu behandeln.

(13) <sup>1</sup>Genossenschaftliche Rückvergütungen, die nach den vorstehenden Anordnungen nicht abziehbar sind, sind vGA.

### Abfluss der Rückvergütung

Genossenschaftliche Rückvergütungen können nur dann als bezahlt im Sinne des § 22 Abs. 2 KStG angesehen werden, wenn der geschuldete Betrag bei der Genossenschaft abfließt und in den Herrschaftsbereich des Empfängers gelangt (>BFH vom 1.2.1966 - BStBl III S. 321).

### Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung

>BFH vom 9.3.1988 – BStBl II S. 592

### Beispiel zu Absatz- und Produktionsgenossenschaften (§ 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG)

Der Wareneinkauf einer Absatzgenossenschaft im Rahmen von Zweckgeschäften entfällt zu 60 % auf Einkäufe bei Mitgliedern:

Einkommen vor Abzug aller genossenschaftlichen Rückvergütungen an Mitglieder und Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	EUR
	55.000
Davon ab: Gewinn aus Nebengeschäften	- 7.000
	-----
Überschuss im Sinne des § 22 Abs. 1 KStG	48.000
	=====

Als Rückvergütung an Mitglieder kann ein Betrag bis zu 60 % von 48.000 € = 28.800 € vom Gewinn abgezogen werden. Wird z.B. in der Generalversammlung, die den Jahresüberschuss verteilt, beschlossen, über eine bereits im abgelaufenen Wirtschaftsjahr gewährte Rückvergütung an Mitglieder von 12.000 € hinaus den Mitgliedern einen weiteren Betrag von 18.000 € als Rückvergütung zuzuwenden, so ist das Einkommen wie folgt zu berechnen:

Einkommen vor Abzug aller Rückvergütungen an Mitglieder und an Nichtmitglieder und vor Berücksichtigung des Verlustabzugs sowie des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaften	EUR
	55.000
Davon ab:	
Rückvergütungen an Nichtmitglieder	- 3.000
Rückvergütungen an Mitglieder (12.000 € + 18.000 € = 30.000 €) nur mit dem nach der obigen Berechnung zulässigen Höchstbetrag von	- 28.800
	-----
Es verbleiben	23.200
Verlustabzug nach § 10d EStG	10.000
	-----
Einkommen (evtl. zuzüglich des zuzurechnenden Einkommens der	

Organgesellschaften)

13.200  
=====

Die Rückvergütungen an Mitglieder sind in diesem Fall bis zur Höhe von 60 % des Überschusses abzuziehen.

### **Bilanzierung der Rückvergütung**

Mindert eine nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beschlossene Warenrückvergütung den Gewinn des Wirtschaftsjahres, für das die Ausschüttung der Warenrückvergütung beschlossen wird, muss in der Schlussbilanz dieses Wirtschaftsjahres eine Rückstellung passiviert und ein sich ergebender Umsatzsteuererstattungsanspruch aktiviert werden (>BFH vom 8.11.1960 – BStBl III S. 523).

### **Darlehen**

Belassen die Mitglieder die zur Ausschüttung gelangenden genossenschaftlichen Rückvergütungen der Genossenschaft als Darlehen, so können die Rückvergütungen als bezahlt im Sinne von § 22 KStG angesehen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss für jede für ein Wirtschaftsjahr ausgeschüttete genossenschaftliche Rückvergütung ein besonderer Darlehensvertrag abgeschlossen werden.
- Der Darlehensvertrag muss über eine bestimmte Summe lauten. Es genügt nicht, wenn lediglich auf die Rückvergütungen des betreffenden Jahres Bezug genommen wird.
- Jeder einzelne Genosse muss frei entscheiden können, ob er den Darlehensvertrag abschließen will oder nicht.

>BFH vom 28.2.1968 - BStBl II S. 458

### **Gegengeschäfte**

>R 20 Abs. 6 Nr. 2

### **Gutschriften**

Wird die Rückvergütung dem Mitglied gutgeschrieben, so gilt sie nur dann als bezahlt im Sinne des § 22 KStG, wenn das Mitglied über den gutgeschriebenen Betrag jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen kann, bei Gutschriften auf nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile nur dann, wenn das Mitglied dadurch von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf seine Geschäftsanteile befreit wird (>BFH vom 21.7.1976 - BStBl 1977 II S. 46).

### **Hilfsgeschäfte**

>R 20 Abs. 6 Nr. 3

### **Molkereigenossenschaft**

Für die Abgrenzung der Milchgeldnachzahlungen von den genossenschaftlichen Rückvergütungen ist von den gleichen Grundsätzen auszugehen, wie sie für vGA gelten. Es kommt grundsätzlich darauf an, ob die Nachzahlungen an Nichtmitglieder und Mitglieder zu denselben Bedingungen geleistet werden und die Nichtmitglieder über die gutgeschriebenen Nachzahlungen frei verfügen dürfen (>BFH vom 18.12.1963 - BStBl 1964 III S. 211).

### **Mitgliedergeschäfte**

>R 20 Abs. 6 Nr. 1 Buchst. a

### **Nebengeschäfte**

>R 20 Abs. 6 Nr. 4

**Zweckgeschäfte**  
>R 20 Abs. 6 Nr. 1

R 71

## Zu § 24

### 71. Freibetrag für bestimmte Körperschaften

(1) <sup>1</sup>§ 24 KStG findet Anwendung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen bei den Empfängern nicht zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehören, es sei denn, dass sie den Freibetrag nach § 25 KStG beanspruchen können. <sup>2</sup>Die Regelung des § 24 KStG gilt auch in den Fällen einer teilweisen Steuerpflicht. <sup>3</sup>Wegen der Anwendung der Freibetragsregelung des § 24 KStG auf das Einkommen eines Berufsverbands und der Nichtanwendung auf die Bemessungsgrundlage für die besondere Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG >R 16 Abs. 7.

(2) <sup>1</sup>Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Absatzes 1, deren Einkommen den Freibetrag von 3.835 Euro nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagern (NV-Fall) und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung. <sup>2</sup>Das gilt auch für die Fälle des R 78 Abs. 1.

H 71

### Hinweise

#### Beispiele für die Anwendung des § 24 KStG bei teilweiser Steuerpflicht:

1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Stiftungen.
2. Gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, außer wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines wirtschaftlichen Vereins haben, der Mitgliedschaftsrechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.
3. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskassen, die die Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung haben und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i.V. mit § 6 KStG). Obwohl es sich zumindest bei einer Pensionskasse um einen wirtschaftlichen Verein handelt, kommt hier ein Freibetrag in Betracht, weil sie keine mitgliederschaftlichen Rechte gewährt, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.

**Beispiele für Körperschaften, denen der Freibetrags nach § 24 KStG nicht zusteht:**

§ 24 KStG ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehören, nicht anzuwenden (>BFH vom 5.6.1985 – BStBl II S. 634). Das gilt auch, wenn die Körperschaften auf Dauer keine Ausschüttungen vornehmen oder nur teilweise steuerpflichtig sind (>BFH vom 24.1.1990 – BStBl II S. 470). Beispiele:

1. Gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wenn sie die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben.
2. Steuerbefreite Pensions- oder Unterstützungskassen, die die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben und wegen Überdotierung teilweise zu besteuern sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 i.V. mit § 6 KStG).
3. Vermietungsgenossenschaften oder Siedlungsunternehmen mit teilweiser Steuerpflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 und 12 KStG). Das gilt auch, wenn diese Unternehmen in der Rechtsform eines Vereins betrieben werden, da es sich um einen wirtschaftlichen Verein handelt, der seinen Mitgliedern beteiligungsähnliche Rechte gewährt.

R 72

---

**Zu § 25**

**72. Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben**

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, deren Einkommen den nach § 25 KStG zu gewährenden Freibetrag von 15.339 Euro nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagen (NV-Fall) und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung.

R 73

---

**Zu § 26**

**73. Berücksichtigung ausländischer Steuern**

(1) <sup>1</sup>Bei der Steueranrechnung, die keinen Antrag voraussetzt, handelt es sich um die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen, zu denen eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Ausland herangezogen wurde oder die für ihre Rechnung einbehalten worden sind, auf die deutsche Körperschaftsteuer. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer ist die Tarifbelastung zugrunde zu legen; die Summe der Einkünfte ist entsprechend dem in R 29 enthaltenen Berechnungsschema zu ermitteln.

<sup>3</sup>Ausländische Einkünfte, die nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschalsteuer bleiben dabei außer Ansatz. <sup>4</sup>Zur direkten Steueranrechnung bei beschränkter Steuerpflicht >Absatz 4.

Beispiel:	EUR
Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte	300.000
Abzüglich ausländischer Steuer	60.000
	-----
Nettozufluss im Inland	240.000
	=====
Körperschaftsteuer 25 % der ausländischen Einkünfte von 300.000 €	75.000
Darauf werden angerechnet	60.000
	-----
Verbleibende Steuer	15.000
	=====

(2) <sup>1</sup>Anstelle der direkten und indirekten Steueranrechnung kann auf Antrag bei ausländischen Einkünften die Pauschalierung der Körperschaftsteuer nach dem Pauschalierungserlass vom 10.4.1984 (BStBl I S. 252) gewährt werden. <sup>2</sup>Die festzusetzende Körperschaftsteuer beträgt in diesem Fall 25 % der begünstigten Einkünfte.

(3) <sup>1</sup>Stammen Einkünfte aus einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, so kann eine Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG) oder ein wahlweiser Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte nur unter Beachtung der Vorschriften des maßgeblichen DBA vorgenommen werden. <sup>2</sup>Gegebenenfalls kann auch die Anrechnung fiktiver Steuerbeträge in Betracht kommen. <sup>3</sup>Sieht ein Abkommen nur die Anrechnung ausländischer Steuern vor, kann dennoch auf Antrag das nach innerstaatlichem Recht eingeräumte Wahlrecht eines Abzugs der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte beansprucht werden. <sup>4</sup>Das Wahlrecht muss für die gesamten Einkünfte aus einem ausländischen Staat einheitlich ausgeübt werden. <sup>5</sup>Über den Rahmen bestehender DBA hinaus kann eine Anrechnung oder ein Abzug ausländischer Steuern in Betracht kommen, wenn das DBA die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf die fragliche Steuer vom Einkommen dieses Staates bezieht. <sup>6</sup>Bei negativen ausländischen Einkünften im Sinne des § 2a EStG aus einem ausländischen Staat, mit dem ein DBA besteht, ist auf Antrag anstelle einer im DBA vorgesehenen Anrechnung ein Abzug der ausländischen Steuern entsprechend § 34c Abs. 2 EStG möglich.

(4) Sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG), so ist nach § 26 Abs. 6 KStG in Verbindung mit § 50 Abs. 6 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen die direkte Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG) oder der Steuerabzug (§ 34c Abs. 2 und 3 EStG) möglich.

H 73

#### Hinweise

#### **Anrechnung ausländischer Steuern**

>§ 34c Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 6 und 7, § 34 d EStG, §§ 68a und 68b EStDV, R 212a bis 212d EStR

#### **Pauschalierungserlass**

>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

R 74

**Zu § 27**

**74. Steuerliches Einlagekonto**

- unbesetzt -

H 74

Hinweise

**Abflusszeitpunkt**

Eine Gewinnausschüttung ist verwirklicht, wenn bei der Körperschaft der Vermögensminderung entsprechende **Mittel abgeflossen** sind oder eine Vermögensmehrung verhindert worden ist (>BFH vom 20.8.1986 – BStBl 1987 II S. 75, vom 9.12.1987 – BStBl 1988 II S. 460, vom 14.3.1989 – BStBl II S. 633, vom 12.4.1989 – BStBl II S. 636 und vom 28.6.1989 – BStBl II S. 854).

Bei einer **verhinderten Vermögensmehrung** tritt der Vermögensabfluss in dem Augenblick ein, in dem die verhinderte Vermögensmehrung bei einer unterstellten angemessenen Entgeltvereinbarung sich nach den allgemeinen Realisationsgrundsätzen gewinnerhöhend ausgewirkt hätte (>BFH vom 23.6.1993 – BStBl II S. 801).

Eine Gewinnausschüttung kann auch in der **Umwandlung** eines Dividendenanspruchs in eine Darlehensforderung liegen (>BFH vom 9.12.1987 – BStBl 1988 II S. 460).

Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch dann abgeflossen, wenn die Gewinnanteile dem Gesellschafter auf **Verrechnungskonten**, über die die Gesellschafter vereinbarungsgemäß frei verfügen können, bei der Gesellschaft gutgeschrieben worden sind (>BFH vom 11.7.1973 – BStBl II S. 806).

Eine Gewinnausschüttung ist grundsätzlich auch dann abgeflossen, wenn die Gesellschafter ihre **Gewinnanteile** im Zusammenhang mit der Ausschüttung aufgrund vertraglicher Vereinbarungen z.B. als Einlage in die Körperschaft zur Erhöhung des Geschäftsguthabens bei einer Genossenschaft **verwenden** (>BFH vom 21.7.1976 – BStBl 1977 II S. 46).

**Steuerliches Einlagekonto**

>BMF vom 4.6.2003 – BStBl I S.366 Anhang XX

**Steuerliches Einlagekonto bei Betrieben gewerblicher Art**

>BMF vom 11.9.2002 – BStBl I S. 935

**Verluste in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet**

>R 81

R 75

---

**Zu § 28**

**75. Sonderausweis**

- unbesetzt -

H 75

Hinweise

**Liquidation und Sonderausweis**

>BMF vom 26.8.2003 – BStBl I S. 434 Anhang **XX**

**Sonderausweis**

>BMF vom 26.8.2003 – BStBl I S. 434 Anhang **XX**

R 76

---

**Zu § 29**

**76. Auswirkungen von Umwandlungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und den Sonderausweis**

- unbesetzt -

H 76

Hinweise

**Auswirkungen von Umwandlungen auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos und den Sonderausweis**

>BMF vom XX.XX.2003 – BStBl I S. XX

R 77

---

**Zu § 30**

**77. Entstehung der Körperschaftsteuer**

<sup>1</sup>Die Körperschaftsteuer entsteht hinsichtlich des Körperschaftsteuererhöhungs- und -minderungsbetrags nach §§ 37, 38 KStG mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die Leistung erbracht bzw. empfangen wird, die die Körperschaftsteueränderung auslöst. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für die besondere Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG.



R 78

---

**Zu § 31**

**78. Besteuerung kleiner Körperschaften**

(1) <sup>1</sup>Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung kann im Einzelfall bei kleinen Körperschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 KStG nicht beanspruchen können, insbesondere bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. <sup>3</sup>Bei diesen Körperschaften kann das in Satz 1 bezeichnete Missverhältnis insbesondere vorliegen, wenn das Einkommen im Einzelfall offensichtlich 500 Euro nicht übersteigt. <sup>4</sup>Dementsprechend kann in diesen Fällen von einer Veranlagung zur Körperschaftsteuer und von den gesonderten Feststellungen nach §§ 27, 28, 37 und 38 KStG abgesehen werden. <sup>5</sup>Dies gilt nicht im Fall von Komplementär-Kapitalgesellschaften, da der auf sie entfallende Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung zu ermitteln ist.

(2) Die Veranlagung und die gesonderten Feststellungen für die in Absatz 1 bezeichneten Körperschaften sind auch durchzuführen, wenn die Körperschaften dies beantragen.

(3) Bei der erstmaligen gesonderten Feststellung nach § 27 KStG ist davon auszugehen, dass das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital ausschließlich aus ausschüttbarem Gewinn (§ 27 Abs. 1 Satz 4 KStG) und gezeichnetem Kapital besteht, soweit die Körperschaft nicht nachweist, dass es aus Einlagen stammt.

R 79

---

**Zu § 32**

**79. Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag**

- unbesetzt -

H 79

---

Hinweise

**Erstattung des Zinsabschlags an steuerbefreite Körperschaften in besonderen Fällen**  
>BMF vom 5.11.2002 – BStBl I S. 1346

R 80

---

### Zu § 34

#### 80. Schlussvorschriften

<sup>1</sup>Der vierte Teil des KStG 1999 regelt die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (30%) unter Berücksichtigung der bei den Leistungen verwendeten Eigenkapitalteile. <sup>2</sup>Für die letztmalige Herstellung der Ausschüttungsbelastung für Leistungen der Körperschaft kommt es auf das Wirtschaftsjahr an, für das erstmals das neue Körperschaftsteuerrecht nach § 34 Abs. 1, 2 und 12 KStG bei der leistenden inländischen Körperschaft anzuwenden ist.

H 80

Hinweise

**Übergangsregelung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren**  
>BMF vom 6.11.2003 – BStBl I S. XX

R 81

---

### Zu § 35

#### 81. Sondervorschriften für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet

<sup>1</sup>Im Jahr des Verlustabzugs (§ 10 d EStG) erhöht der vom Einkommen abgezogene Verlust das steuerliche Einlagekonto. <sup>2</sup>Ist ein Verlustabzug in einem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, dessen Einkommen sich aus dem Gewinn von zwei Wirtschaftsjahren zusammensetzt, ist er für die Erhöhung des Einlagekontos auf die beiden Wirtschaftsjahre aufzuteilen.

R 82

---

### Zu § 37

#### 82. Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

- unbesetzt -

H 82

Hinweise

**Abflusszeitpunkt**

>H 74

R 83

Zu § 38

**83. Körperschaftsteuererhöhung**

- unbesetzt -

H 83

Hinweise

**Abflusszeitpunkt**

>H 74

R 84

Zu § 40

**84. Umwandlung und Liquidation**

- unbesetzt -

H 84

Hinweise

**Liquidation**

>BMF vom 26.8.2003 – BStBl I S. 434 Anhang XX

**Umwandlung**

>BMF vom 25.3.1998 – BStBl I S. 268