

**Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004
(KStR 2004)**

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 Pflanzfreibgenossenschaften
- 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 Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften
- 39 Tantiemen
- 40 Verdeckte Einlage
- 41 Verluste bei Körperschaften
- 42 Mitgliederbeiträge
- 43 Haus- und Grundeigentümerversammlungen, 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 § 23

71 Ermäßigte Besteuerung bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen infolge höherer Gewalt

Zu § 24

72 Freibetrag für bestimmte Körperschaften

Zu § 25

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

Zu § 26

74 Berücksichtigung ausländischer Steuern

Zu § 27

75 Steuerliches Einlagekonto

Zu § 28

76 Sonderausweis

Zu § 29

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

Zu § 30

78 Entstehung der Körperschaftsteuer

Zu § 31

79 Besteuerung kleiner Körperschaften

Zu § 32

80 Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag

Zu § 34

81 Schlussvorschriften

Zu § 35

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

Zu § 37

83 Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuererminderung

Zu § 38

84 Körperschaftsteuererhöhung

Zu § 40

85 Umwandlung und Liquidation

Abkürzungsverzeichnis

AG	= Aktiengesellschaft
AktG	= Aktiengesetz
AO	= Abgabenordnung
AStG	= Außensteuergesetz
BauGB	= Baugesetzbuch
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
RSBl	= Reichssteuerblatt
UmwStG	= Umwandlungssteuergesetz
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VAG	= Versicherungsaufsichtsgesetz
vGA	= verdeckte Gewinnausschüttung
VZ	= Veranlagungszeitraum

1. Einführung

(1) ¹Die Körperschaftsteuer-Richtlinien **2004 (KStR 2004)** behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Körperschaftsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. ²Sie geben außerdem zur Vermeidung unbilliger Härten und aus Gründen der Verwaltungvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll.

(2) Die Körperschaftsteuer-Richtlinien **2004** gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, vom VZ **2004** an.

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

Zu § 1

2. Unbeschränkte Steuerpflicht

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

(2) ¹Zu 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). ²Rechtsfähige 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) ¹Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG bezieht sich ausschließlich auf inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. ²Die Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts richtet sich nach § 2 Nr. 1 KStG.

(4) ¹Die 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. ²Für rechtsfähige Vereine sind die vorgenannten Grundsätze sinngemäß anzuwenden. ³Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind nicht nur eingetragene Genossenschaften, sondern auch nichtrechtsfähige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. ⁴Bei 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, Anerkennung oder Verleihung. ⁵Nichtrechtsfähige 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. ⁶Juristische Personen des öffentlichen Rechts wer-

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

(5) ¹Ein 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. ²Dazu gehören u. a. Sammelvermögen im Sinne des § 1914 BGB, Wertpapier-Sondervermögen (Investmentfonds) und andere Fonds-Sondervermögen.

R 3

3. Familienstiftungen

¹Die 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. ²Da 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) ¹Die 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. ²Sie 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 -

Zu § 4

6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Betrieb gewerblicher Art

(1) ¹Juristische 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. ²Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z.B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts.

(2) ¹Der 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. ²Die 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. ³Das gilt insbesondere für den Zusammenschluss einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit einer Kapitalgesellschaft. ⁴Eine 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. ⁵Schließen 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. ⁶Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft begründet grundsätzlich keinen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art.

(3) ¹Die verschiedenen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts sind für sich zu beurteilen. ²Lässt 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. ³Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht.

(4) ¹Eine 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. ²Ein 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 wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 € übersteigt. ³Für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Einrichtung ist es unerheblich, wenn die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden.

(5) ¹In 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. ²In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. ³Dagegen 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. ⁴Wird 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. ⁵Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt. ⁶In den Fällen der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde. ⁷Dabei kommt es für die Frage, ob die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, auf die Umsätze des Pächters an.

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

Betriebe in privatrechtlicher Form

Formatiert: Italienisch
(Italien)

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

R 7

7. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

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

R 8

8. Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art

- unbesetzt -

9. Hoheitsbetriebe

(1) ¹Eine >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. ²Zu 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.

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

10. Abgrenzung in Einzelfällen

(1) ¹Die Behandlung der Mitglieder eines >Trägers der Sozialversicherung in seinen eigenen Rehabilitationseinrichtungen ist eine hoheitliche Tätigkeit. ²An dieser Zuordnung zum Hoheitsbereich ändert sich nichts, wenn die Tätigkeit von einem anderen Sozialversicherungsträger übernommen wird. ³Eine 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. ⁴Von 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) ¹Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten ist als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird. ²Die 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. ³Die 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) ¹Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nut-

zung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des R 6 Abs. 4 anzusehen. ²Unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 5 ist ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen.

(6) ¹Die Erfüllung der Entsorgungspflichten der öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger nach § 15 Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz (Abfallentsorgung) ist eine hoheitliche Tätigkeit. ²Deshalb ist auch die entgeltliche Abgabe dieser Abfälle selbst oder der aus diesen Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft (>R 9 Abs. 2) anzusehen. ³Eine 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. ⁴Bei der Abgrenzung ist vom Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe auszugehen. ⁵Das 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. ⁶Dagegen sind die entsorgungspflichtigen Körperschaften wirtschaftlich tätig, wenn sie aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen Aufgaben im Rahmen des in § 6 Abs. 3 Satz 1 Verpackungsverordnung vom 21.8.1998 (BGBl. I S. 2379 - „Duales System“) bezeichneten Systems durchführen. ⁷Dies 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) ¹>Kurbetriebe einer Gemeinde stellen unter den Voraussetzungen des R 6 Abs. 2 bis 5 Betriebe gewerblicher Art dar. ²Das gilt unabhängig davon, ob eine Kurtaxe z.B. als öffentlich-rechtliche Abgabe erhoben wird.

(8) ¹Die 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. ²Das Entgelt erhöht jedoch die Einnahmen eines Betriebs gewerblicher Art, wenn die Fahrzeuge diesem zugeordnet sind. ³Ein 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 BauGB, §§ 136 ff BauGB für Privatpersonen (z. B. Wertermittlungstätigkeit) handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit.

Zu § 5

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

(1) ¹Als Pensionskassen sind sowohl die in § 1b Abs. 3 Satz 1 BetrAVG als solche bezeichneten rechtsfähigen Versorgungseinrichtungen 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. ²Bei Sterbekassen handelt es sich um Einrichtungen, welche die Versi-

cherung auf den Todesfall unter Gewährung eines Rechtsanspruchs auf die Leistung betreiben. ³Krankenkassen fallen unter die Vorschrift, wenn sie das Versicherungsgeschäft betriebsbezogen wahrnehmen. ⁴Eine 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) ¹Die Art der Anlage oder Nutzung des Kassenvermögens darf nicht dazu führen, dass die Kasse sich durch die mit der Vermögensverwaltung verbundene Tätigkeit selbst einen weitersatzungsgemäß nicht bestimmten Zweck gibt. ²Kassen, die als Bauherr auftreten, werden körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie sich durch diese Tätigkeit einen neuen Zweck setzen.

R 12

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

(1) ¹Steuerbefreite 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. ²Unter 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). ³Frühere Zugehörige müssen die Zugehörigkeit zu der Kasse durch ihre Tätigkeit in den betreffenden Betrieben oder Verbänden erworben haben. ⁴Es ist nicht notwendig, dass die Kasse schon während der Zeit der Tätigkeit des Betriebsangehörigen bestanden hat. ⁵Als arbeitnehmerähnliches Verhältnis ist in der Regel ein Verhältnis von einer gewissen Dauer bei gleichzeitiger sozialer Abhängigkeit, ohne dass Lohnsteuerpflicht besteht, anzusehen. ⁶Arbeitnehmer, 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) ¹Der 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. ²Auch 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.

R 13

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

(1) ¹Bei 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. ²Bei 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. ³In einer solchen Bestimmung ist kein Verstoß gegen das Erfordernis der dauernden Vermögenssicherung für Zwecke der Kasse zu erblicken. ⁴Durch 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) ¹Bei 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. ²Ist diese Voraussetzung nicht gegeben, so müssen die Mittel der Kasse in angemessener Frist aus dem Betrieb ausgesondert und in anderer Weise angelegt werden.

(3) ¹Nach § 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. ²Bei 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). ³Diese 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.
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.

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

(4) ¹Der 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. ²Hierzu gehört auch der

Fall, dass ein Unternehmen den Arbeitnehmern, die bisher von der Unterstützungskasse versorgt werden sollten, eine Pensionszusage erteilt oder bisher von der Unterstützungskasse gewährte Leistungen von Fall zu Fall aufgrund einer entsprechenden Betriebsvereinbarung übernimmt, oder wenn eine Unterstützungskasse durch Änderung des Leistungsplans die Versorgungsleistungen einschränkt.³ Insoweit ist eine Übertragung von Vermögen einer Unterstützungskasse auf das Trägerunternehmen zulässig.⁴ Werden Versorgungsleistungen einer Unterstützungskasse durch Satzungsbeschluss in vollem Umfang ersatzlos aufgehoben, entfällt die Steuerfreiheit der Kasse auch mit Wirkung für die Vergangenheit.

R 14

14. Leistungsbegrenzung

(1) ¹Bei 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. ²Dabei ist jede in § 2 KStDV genannte einzelne Leistungsgruppe (Pensionen, Witwengelder, Waisengelder und Sterbegelder) für sich zu betrachten. ³Nur bei Beschränkung auf die Höchstbeträge kann die Kasse als Sozialeinrichtung anerkannt werden.

(2) ¹Unterstützungskassen sind als Kassen ohne Rechtsanspruch der Leistungsempfänger zur Aufstellung eines Geschäftsplans im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht verpflichtet. ²Unterstützungskassen 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. ³Dabei dürfen Altersrenten, Witwengeld, Waisengeld und Sterbegeld ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers gewährt werden. ⁴Die laufenden Leistungen und das Sterbegeld dürfen die in § 2 KStDV bezeichneten Beträge nicht übersteigen. ⁵Dagegen hat eine Unterstützungskasse, die jedem Zugehörigen eines Betriebs ohne Rücksicht auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse einmalige Zuwendungen macht, keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung. ⁶Leistungsempfänger 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. ⁷Daher 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. ⁸Die Rentenanwartschaften sind mit den jeweils erreichten Beträgen anzusetzen.

(3) ¹Eine steuerbefreite Pensionskasse oder Unterstützungskasse kann anstelle einer laufenden Rente auch eine Kapitalabfindung zahlen. ²Voraussetzung 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. ³Der Berechnung der Kapitalabfindung darf daher nur ein Zinsfuß zugrunde gelegt werden, der auf die Dauer gesehen dem durchschnittlichen Zinsfuß entspricht. ⁴Bei der Prüfung, ob sich die kapitalisierte Rente in den Grenzen der vorgenannten Höchstbeträge hält, ist von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen. ⁵Im Übrigen ist die Kapitalabfindung nach den sonst steuerlich anerkannten Rechnungsgrundlagen zu berechnen.

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.

16. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter

(1) ¹Berufsverbände 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. ²Es müssen die allgemeinen wirtschaftlichen Belange aller Angehörigen eines Berufes, nicht nur die besonderen wirtschaftlichen Belange einzelner Angehöriger eines bestimmten Geschäftszweiges wahrgenommen werden. ³Die Zusammenschlüsse derartiger Vereinigungen sind ebenfalls Berufsverbände. ⁴Ein 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. ⁵Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (z. B. Rechtsberatung), führt grundsätzlich nicht zum Verlust der Steuerbefreiung des Berufsverbands, auch wenn er in der Satzung des Verbands aufgeführt ist. ⁶Die Steuerbefreiung entfällt, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung die nicht dem Verbandszweck dienende 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 Hauseigentümergevereine, gehören.

(3) ¹Verwendet ein Berufsverband Mittel von mehr als 10 % seiner Einnahmen für die unmittelbare oder mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen. ²Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die Mittel aus Beitragseinnahmen oder aus anderen Quellen, z. B. aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, aus Vermögensanlagen oder aus Zuschüssen, stammen. ³Zu 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. ⁴Der 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. ⁵Eine Mittelüberlassung liegt auch bei verdeckten Zuwendungen vor, z. B. bei Leistungen ohne ausreichende Gegenleistung. ⁶Das gilt auch bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Raumüberlassung und bei einer zinslosen oder zinsverbilligten Darlehensgewährung. ⁷Eine mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ist anzunehmen, wenn der Berufsverband z. B. den Wahlkampf eines Abgeordneten finanziert.

(4) ¹Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ergibt sich aus § 14 AO. ²Danach ist Voraussetzung für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, dass durch die Tätigkeit Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. ³Das ist nicht der

Fall, wenn für die Tätigkeit ausschließlich Mitgliederbeiträge erhoben werden.⁴Zu 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.⁵Solche beitragsähnlichen Umlagen liegen z. B. bei der Gemeinschaftswerbung und bei der Durchführung von Betriebsvergleichen vor.⁶Dagegen 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.⁷Es 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.⁸Die Gewährung derartiger Vorteile gegen Entgelt begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁹Vgl. z. B. R 43 und 44.¹⁰Zu 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.¹¹Die 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.¹²Verbandszeitschriften, in denen die Mitglieder über die Verbandstätigkeit und über allgemeine Fragen des Berufsstandes unterrichtet werden, sind kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.¹³Betreibt ein Berufsverband in seiner Verbandszeitschrift jedoch Anzeigen- oder Annoncenwerbung, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

(5) ¹Unter den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs fällt nicht die Vermögensverwaltung.²Wegen des Begriffs der Vermögensverwaltung vgl. § 14 AO.³Die >Beteiligung eines Berufsverbandes an einer Kapitalgesellschaft ist im Regelfall Vermögensverwaltung.⁴Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird.⁵Eine 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.⁶Die Beteiligung an einem Unternehmen, das ausschließlich der Vermögensverwaltung dient, ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

(6) ¹Die Tätigkeit der Geschäftsstelle des Berufsverbandes stellt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.²Der Verkauf von Altmaterial, Einrichtungsgegenständen, Maschinen, Kraftfahrzeugen und dgl. bildet eine Einheit mit der Tätigkeit der Geschäftsstelle.³Es fehlt insoweit an der für die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erforderlichen Selbständigkeit.⁴Das 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.⁵Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Vereinnahmung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von Personal für einen anderen Berufsverband.

(7) ¹Steuerpflichtig ist nicht der einzelne wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern der Berufsverband.²Die Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden für die Besteuerung zusammengefasst.³Die Freibetragsregelung des § 24 KStG bezieht sich auf das Ein-

kommen des Berufsverbandes. ⁴Sie ist nicht auf die Bemessungsgrundlage für die besondere Körperschaftsteuer im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG anzuwenden.

R 17

17. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften

- unbesetzt -

R 18

18. Vermietungsgenossenschaften und -vereine

- unbesetzt -

R 19

19. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen

¹Gemeinnützige Siedlungsunternehmen sind insoweit von der Körperschaftsteuer befreit, als sie im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. ²Die Durchführung von Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen ist auch dann begünstigt, wenn sie nicht ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen ist. ³Landentwicklungsmaßnahmen 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.

⁴Die Durchführung umfasst alle Tätigkeiten gemeinnütziger Siedlungsunternehmen, die der Verwirklichung dieser Maßnahme dienen, insbesondere auch die erforderliche Landbeschaffung. ⁵Soweit 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. ⁶Übersteigen 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) ¹Erwerbs- 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. ²Unter den Begriff "Vereine" fallen sowohl rechtsfähige als auch nichtrechtsfähige Vereine im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG. ³Üben 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. ⁴Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen steuerpflichtigen Gewerbebetrieb. ⁵Hinsichtlich der begünstigten Tätigkeiten bleibt die Steuerfreiheit erhalten. ⁶Übersteigen die Einnahmen aus den nicht begünstigten Tätigkeiten in einem VZ 10 % der Gesamteinnahmen, entfällt die Steuerbefreiung für diesen VZ insgesamt.

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

(3) ¹Eine 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. ²Zur ersten Gruppe gehören danach grundsätzlich die nach Landesrecht zugelassenen Untersuchungsstellen im Sinne des § 2 Abs. 7 der Milch-Güterverordnung, die insbesondere im öffentlichen Interesse Milchqualitätsprüfungen für Mitglieder und Nichtmitglieder sowie für Nichtlandwirte durchführen. ³Auch die Tierbesamungsstationen tätigen, insbesondere bei Ausbruch einer Seuche, neben Zweckgeschäften mit Mitgliedern in größerem Umfang auch solche mit Nichtmitgliedern und Nichtlandwirten. ⁴Die 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. ⁵Die Gewinne aus diesen Tätigkeiten unterliegen jedoch der Körperschaftsteuer.

(4) ¹Die Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten nebeneinander ist für die Steuerbefreiung unschädlich. ²Zu 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. ³Der Begriff "Verwertung" umfasst auch die Vermarktung und den Absatz, wenn die Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt. ⁴Nicht unter die Steuerbefreiung fällt dagegen die Rechts- und Steuerberatung.

(5) ¹Beteiligungen an anderen Unternehmen sind grundsätzlich zulässig. ²Die Einnahmen aus Beteiligungen an anderen Unternehmen sind jedoch als Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten anzusehen. ³Einnahmen 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. ⁴Dies gilt nicht für Beteiligungen an Genossenschaften und Vereinen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit sind. ⁵Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft sind die anteiligen Einnahmen anzusetzen. ⁶Rückvergütungen 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;

¹Zweckgeschäfte 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).

²Sie können sein

a) Mitgliedergeschäfte;

Mitgliedergeschäfte sind Zweckgeschäfte, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern durchgeführt werden. Mitglieder sind die in die Mitgliederliste eingetragenen Personen. Es genügt, wenn der Genossenschaft zur Zeit des Geschäftsabschlusses die Beitrittserklärung vorliegt;

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. Hilfsgeschäfte;

¹>Hilfsgeschäfte 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. ²Die Führung von Mitgliederkonten für Anzahlungen und Guthaben, die als reine Geldanlagekonten anzusehen sind, ist als Hilfsgeschäft anzusehen, wenn die Guthaben auf die Gesamthöhe des Warenbezugs des betreffenden Mitglieds im vorangegangenen Jahr begrenzt werden. ³Auch die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks oder des Teils eines Betriebsgrundstücks kann ein Hilfsgeschäft 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) ¹Begünstigt sind nur Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, Gegengeschäfte und Hilfs- geschäfte, die sich auf den nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG steuerfreien Geschäftsbereich be- ziehen (begünstigte Tätigkeiten). ²Die Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern und Nebengeschäften sind den Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten zuzurechnen. ³Bei Verwertungsgenossenschaften sind die Einnahmen aus begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten nach dem Verhältnis der Ausgaben für bezogene Waren von Mitgliedern und Nichtmitgliedern aus den Gesamtein- nahmen zu ermitteln, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist. ⁴Dabei ist von den Ausgaben im gleichen Wirtschaftsjahr auszugehen. ⁵Die durch diese zeitliche Zuord- nung mögliche Verschiebung im Einzelfall, soweit Ausgaben für bezogene Waren und Ein- nahmen aus dem Verkauf dieser Waren in verschiedenen Wirtschaftsjahren anfallen, wird zugunsten einer einfachen Handhabung hingenommen. ⁶Wegen der Auswirkungen auf die partielle oder volle Steuerpflicht der Genossenschaften oder Vereine vgl. Absätze 1 und 2.

(9) ¹Die 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. ²Das gilt sinngemäß für Vereine und für Leistungen von Beratungsrings an die an ihnen beteiligten Erzeugergemeinschaften, soweit deren Mitglieder gleichzeitig Mitglieder des Beratungsrings sind.

(10) ¹Es kommt vor, dass zwischen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft Anschluss- genossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften eingeschaltet werden.

Beispiel für Anschlussgenossenschaften

Formatiert: Deutsch
(Deutschland)

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

Beispiel für Lieferungsgenossenschaften

Formatiert: Italienisch
(Italien)

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

²Die Einschaltung von Anschlussgenossenschaften oder Lieferungsgenossenschaften zwi- schen Erzeuger und Verwertungsgenossenschaft rechnet bei der Verwertungsge- nossenschaft zu den begünstigten Geschäften. ³Die Verwertungsgenossenschaft wird je- doch im nicht begünstigten Bereich tätig, soweit sie von einer ihr angeschlossenen An- schluss- oder Lieferungsgenossenschaft Erzeugnisse bezieht, die nicht von den Mitgliedern der Anschluss- oder Lieferungsgenossenschaft selbst gewonnen sind. ⁴Das gilt sinngemäß für Vereine.

21. Molkereigenossenschaften

(1) ¹Bei 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 ultrahoherhitzter 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 Milch-erzeugnissen 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.

²Ein 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) ¹Sind 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. ²Gewährt 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) ¹In den Bereich der Landwirtschaft fallen insbesondere die nachstehend bezeichneten Tätigkeiten. ²Voraussetzung 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) ¹Eine 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. ²Dabei darf der Wein weder von den Mitgliedern noch von der Genossenschaft zugekauft sein. ³Lässt 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. Pfropfbengenosenschaften

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

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 ; für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen: die Sondervermögen und Investmentaktiengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Investmentsteuergesetz,

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

Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen

(2) ¹Bei Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen ist das zulässige Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe d KStG zu errechnen. ²Es entspricht bei einer in der Rechtsform des Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit (VVaG) betriebenen Kasse dem Betrag der Verlustrücklage nach § 37 VAG. ³Maßgebend ist der Soll-Betrag der Verlustrücklage. ⁴Soll-Betrag der Verlustrücklage ist der in der Satzung bestimmte und von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigte Mindestbetrag der Verlustrücklage im Sinne des § 37 VAG. ⁵Diese Rücklage dient zur Deckung eines außergewöhnlichen Verlustes aus dem Geschäftsbetrieb. ⁶Zu anderen Zwecken, z. B. zu Zahlungen an das Trägerunternehmen, darf die Rücklage nicht verwendet werden. ⁷Wird 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. ⁸Ist 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) ¹Nach 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. ²Die Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze gilt aber nicht uneingeschränkt. ³Eine handelsrechtlich zulässigerweise gebildete Rückstellung für Beitragsrückerstattung darf nur insoweit berücksichtigt werden, als den Leistungsempfängern ein Anspruch auf die Überschussbeteiligung zusteht. ⁴Der 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. ⁵Dabei kommt es nicht darauf an, welche Form der Beitragsrückerstattung gewählt wird. ⁶Handelt 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. ⁷Soweit jedoch das Trägerunternehmen anspruchsberechtigt ist, müssen die Mittel der Beitragsrückerstattung innerhalb der in § 6 Abs. 2 KStG genannten Frist verwendet werden.

(4) ¹Über die Überdotierung einer Pensions-, Sterbe- und Krankenkasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG ist nach steuerlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. ²Eine Bindung der Finanzbehörden an Entscheidungen der Versicherungsaufsichtsbehörde besteht nicht. ³Der 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. ⁴Die 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. ⁵Die teilweise Steuerpflicht beginnt und endet vorbehaltlich des § 6 Abs. 2 KStG nur zu den Bilanzstichtagen, zu denen eine versicherungsmathematische Berechnung durchgeführt worden ist. ⁶Tritt 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) ¹Bei Unterstützungskassen ist das Vermögen nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe e KStG zu errechnen. ²Im Gegensatz zu den Pensionskassen ist bei der Ermittlung nicht von handelsrechtlichen Bewertungsmaßstäben auszugehen.

³Im einzelnen sind anzusetzen:

- a) der Grundbesitz mit 200% des Einheitswerts (§ 4d Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) der zu dem Feststellungszeitpunkt maßgebend ist, 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) ¹Abweichend von der Regelung für Pensionskassen ist für Unterstützungskassen ein rückwirkender Wegfall der Steuerpflicht nicht vorgesehen. ²Die teilweise Steuerpflicht ist nach Ablauf jedes Jahres zu prüfen. ³Sie besteht deshalb jeweils nur für ein Jahr. ⁴Die 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.

Zu § 7

29. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die tarifliche Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen. ²Bei 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 + Hinzurechnung von >vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
 - 3 - Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten >vGA
 - 4 + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
 - 5 - Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)
 - 6 + nichtabziehbare Aufwendungen (z. B. § 10 KStG, § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO)
 - 7 + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
 - 8 +/- Kürzungen / Hinzurechnungen nach § 8b KStG und § 3c Abs. 1 EStG
 - 9 - sonstige inländische steuerfreie Einnahmen (z. B. Investitionszulagen)
 - 10 +/- Korrekturen bei Organschaft i. S. d. §§ 14, 17 und 18 KStG (z. B. gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen i. S. d. § 16 KStG)
 - 11 +/- 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,
 - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach einem DBA steuerfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
 - 12 +/- 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
 - 13 +/- sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen
 - u. a.
 - nach § 52 Abs. 59 EStG i. V. m. § 50c EStG i. d. F. des Gesetzes vom 24.3.1999 (BGBl. I S. 402) 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
-
- 14 = steuerlicher Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen des R 29 Abs. 2 Satz 1 KStR; Einkommen i. S. d. § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG)

- 15 - abzugsfähige Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- 16 +/- 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)
-
- 17 = Gesamtbetrag der Einkünfte i. S. d. § 10d EStG
- 18 - bei der übernehmenden Körperschaft im Jahr des Vermögensübergangs zu berücksichtiger Verlust nach § 12 Abs. 3 Satz 2 bzw. § 15 Abs. 4 UmwStG
- 19 - Verlustabzug nach § 10d EStG
-
- 20 = Einkommen
- 21 - Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24 KStG)
- 22 - Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25 KStG)
-
- 23 = zu versteuerndes Einkommen
=====

(2) ¹Für Körperschaften, die auch andere Einkünfte als gewerbliche haben können, gilt Absatz 1 vorbehaltlich der nachfolgenden Sätze entsprechend. ²Für VZ bis einschließlich 2003 ist zur Ermittlung der Summe der Einkünfte im ersten Schritt die Entwicklung nach Absatz 1 Nrn. 1 bis 13 für jede Einkunftsart gesondert vorzunehmen. ³Die Summe der Einkünfte ergibt sich nach Verlustausgleich unter Berücksichtigung der Beschränkungen nach § 2 Abs. 3 EStG in der für VZ bis einschließlich 2003 geltenden Fassung zwischen den sich danach ergebenden positiven und negativen Einkünften aus den einzelnen Einkunftsarten. ⁴Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Abzug bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG) vorzunehmen. ⁵Beim 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. ⁶Zusätzlich kommt ggf. der Abzug nach § 10g EStG in Betracht, der nach dem Verlustabzug vorzunehmen ist; in VZ bis einschließlich 2003 ist der Abzugsbetrag vor dem einkunftsartenunabhängigen Verlustvortrag aus VZ bis 1998 zu berücksichtigen.

und verbleibenden Körperschaftsteuer

¹Die 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)
- 2 - anzurechnende ausländische Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG, § 12 AStG

- 3 = Tarifbelastung
- 4 - Körperschaftsteuerminderung nach § 37 Abs. 2 ggf. i. V. m. § 40 Abs. 3 und 4 KStG, §§ 10, 14, 16 UmwStG
- 5 + Körperschaftsteuererhöhung 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

²Bei 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 30.7.2004 (BGBl. I S. 2013, BStBl I S. [Seitenzahl wird nach erfolgter Veröffentlichung eingesetzt]):

§ 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, 41, 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, Abs. 5 Satz 2 Nr. 3, Abs. 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, 33, 34 Satz 1 bis 4, Abs. 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 5.7.2004 (BGBl. I S. 1427, BStBl I S. 554):

§ 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) ¹Unbeschränkt 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. ²Bei 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. ³Ferner ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG zu beachten. ⁴Bei 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) ¹Bei 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). ²Bei diesen Körperschaftsteuerpflichtigen kann die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG somit keine Anwendung finden.

(1) ¹Für die Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens wird der Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts verselbständigt.

²Das schließt grundsätzlich die steuerrechtliche Anerkennung von Regelungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in Bezug auf den Betrieb gewerblicher Art ein, z. B. über verzinsliche Darlehen oder Konzessionsabgaben. ³Diese Regelungen müssen jedoch klar und eindeutig sein und können nur für die Zukunft, nicht aber mit Wirkung für die Vergangenheit getroffen werden.

(2) ¹Regelungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Bezug auf den Betrieb gewerblicher Art über verzinsliche Darlehen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, soweit der Betrieb gewerblicher Art mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist. ²Ein Anhaltspunkt ist die Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen in privatrechtlicher Form. ³Ein Betrieb gewerblicher Art ist grundsätzlich mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet, wenn das Eigenkapital mindestens 30 % des Aktivvermögens beträgt. ⁴Für die Berechnung der Eigenkapitalquote ist von den Buchwerten in der Steuerbilanz am Anfang des Wirtschaftsjahrs auszugehen. ⁵Das Aktivvermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungsposten zu kürzen. ⁶Von der juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährte unverzinsliche Darlehen sind als Eigenkapital zu behandeln.

⁷Pensionsrückstellungen rechnen als echte Verpflichtungen nicht zum Eigenkapital. ⁸Soweit der BgA nicht mit einem angemessenen Eigenkapital ausgestattet ist, 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. ⁹Die Angemessenheit des Eigenkapitals ist für jeden VZ neu zu prüfen.

(3) ¹Auch 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.

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

(4) ¹Werden Wirtschaftsgüter anlässlich der Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art nicht mit veräußert, kommt es zur >Überführung dieser Wirtschaftsgüter in das Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft. ²Sie 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.

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

¹Im 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. ²Das gilt auch für die Vereinfachungsregelung im Sinne des R 131 Abs. 2 Satz 3 EStR. ³Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Betrieb 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 -

R 36

36. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung

(1) ¹Eine 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 auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. ²Bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ist auf die Einkünfte abzustellen. ³Eine >Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer >nahestehenden Person erfolgt.

(2) ¹Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. ²Die beherrschende Stellung muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen.

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.

38. Rückstellungen für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

¹Bei Pensionsverpflichtungen ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang eine Rückstellung gebildet werden darf. ²Ist eine Pensionszusage bereits zivilrechtlich unwirksam, ist die Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz erfolgswirksam aufzulösen, dies ist maßgeblich für die Steuerbilanz. ³Daneben müssen die Voraussetzungen des § 6 a EStG erfüllt sein; sind sie nicht erfüllt, ist die Pensionsrückstellung insoweit innerhalb der Steuerbilanz erfolgswirksam aufzulösen. ⁴Die Regelungen in R 41 EStR sind für den Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz dem Grunde und der Höhe nach zu berücksichtigen. ⁵Ist 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. ⁶Bei dieser Prüfung sind insbesondere die Aspekte Ernsthaftigkeit, >Erdienbarkeit und >Angemessenheit zu prüfen. ⁷Es 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. ⁸Bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt.

39. Tantiemen

¹Gewinntantiemen, 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. ²Daneben ist eine vGA nur dann anzunehmen, wenn die Tantiemезahlungen im Einzelfall die wirtschaftliche Funktion einer Gewinnausschüttung haben.

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) ¹Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfängerkörperschaft auswirken, ²Soweit verdeckte Einlagen den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. ³Die 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) ¹Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Einlage ist stets, dass die Zuwendung des Gesellschafters oder einer ihm >nahestehenden Person durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. ²Die 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.

(4) ¹Die 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). ²§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG findet 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. ³§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG ist in den Fällen zu beachten, in denen das eingelegte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist, es sich aber nicht um eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG handelt, die als Veräußerung gilt und folglich im Einlagezeitpunkt ebenfalls zu einer Besteuerung der stillen Reserven führt.

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

R 41

41. Verluste bei Körperschaften

- unbesetzt -

R 42

42. Mitgliederbeiträge

(1) ¹Mitgliederbeiträge 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. ²Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. ³Der Beurteilung als echter Mitgliedsbeitrag steht es entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme für Leistungen durch die Mitglieder abhängt.

(2) ¹Mitgliederbeiträge, 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). ²Es 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.

³Bei den nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften. ⁴Das 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) ¹Dient 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. ²In diesem Fall sind die Mitgliederbeiträge durch Schätzung in einen steuerfreien Teil (reine Mitgliederbeiträge) und in einen steuerpflichtigen Teil (pauschalierte Gegenleistungen) aufzuteilen.

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

R 43

43. Haus- und Grundeigentümervereine, Mietervereine

(1) ¹Die Mitgliederbeiträge zu Haus- und Grundeigentümervereinen sowie zu Mietervereinen enthalten in der Regel Entgelte für die Gewährung besonderer wirtschaftlicher Vorteile, z. B. Rechtsberatung, Prozessvertretung. ²Sie sind deshalb keine reinen Mitgliederbeiträge im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG. ³Um 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:

- ¹Von den eigenen Beitragseinnahmen (= gesamte Beitragseinnahmen abzüglich der an übergeordnete Verbände abgeführten Beträge) sind 20 % als steuerpflichtige Einnahmen anzusehen. ²Erhebt der Verein neben den Beiträgen besondere Entgelte, z. B. für Prozessvertretungen, so sind diese Entgelte den steuerpflichtigen Einnahmen voll hinzuzurechnen.
- ¹Von 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. ²Werden jedoch die mit den steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben gesondert ermittelt, so sind die gesondert ermittelten Ausgaben abzuziehen.
- ¹Übersteigen 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. ²Er 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.

R 44

44. Sonstige Vereine und Einrichtungen

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

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

(3) ¹Sind 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. ²Aus Vereinfachungsgründen ist bei der Abgrenzung der steuerfreien Mitgliederbeiträge von den steuerpflichtigen Beträgen wie folgt zu verfahren: ³Die Beitragseinnahmen sind nur in Höhe von 50 % als steuerpflichtig zu behandeln. ⁴Die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben sind dementsprechend nur mit 50 % zu berücksichtigen. ⁵Zu 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. ⁶Voraussetzung ist, dass diese Gebühren nach Art und Höhe in der Satzung oder in der Gebührenordnung genau bestimmt sind. ⁷Im 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) ¹Einrichtungen zur Förderung des Fremdenverkehrs können Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder Personenvereinigungen sein. ²Im ersten Fall können sie eine Steuerbefreiung für Mitgliederbeiträge nicht in Anspruch nehmen. ³Im zweiten Fall sind die Beiträge oft keine reinen Mitgliederbeiträge (§ 8 Abs. 5 KStG), weil sie auch Entgelte der Mitglieder für wirtschaftliche Vorteile enthalten. ⁴Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, in diesen Fällen nur 25 % der Beitragseinnahmen als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln. ⁵Die Ausgaben, die mit den Beitragseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind dementsprechend nur mit 25 % abzuziehen. ⁶R 43 ist entsprechend anzuwenden. ⁷Im Übrigen sind die steuerpflichtigen Einkünfte, z. B. aus dem Verkauf von Zeitungen oder Fahrkarten, nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln. ⁸Die Zuschüsse, die gemeindliche Fremdenverkehrseinrichtungen von den Gemeinden erhalten, sind steuerfrei zu lassen.

R 45

Zu § 8 a

45. Gesellschafter-Fremdfinanzierung

- unbesetzt -

R 46

Zu § 8 b

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

- unbesetzt -

R 47

Zu § 9

47. Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 und 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, die Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV sowie die Anweisungen in R 111 und 113 EStR entsprechend.

(2) ¹Aufwendungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG sind bereits bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigen. ²Die 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. ³Entsprechend 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) ¹In Organschaftsfällen ist § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bei der Ermittlung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden (§ 15

KStG).²Dementsprechend bleibt beim Organträger das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen außer Betracht.³Als 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.⁴Für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Zuwendungen beim Organträger sind die Umsätze der Organgesellschaft demnach dem Organträger nicht zuzurechnen.⁵Andererseits 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)¹Auch 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.²Die Entscheidung darüber, ob es sich um eine vGA handelt, hängt von den Umständen des einzelnen Falles ab.

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

R 48

Zu § 10

48. Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen

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

(2)¹Das 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).²Gleichwohl gehören von der Körperschaft empfangene Erstattungszinsen im Sinne des § 233a AO zu den steuerpflichtigen Einnahmen.³Daher sind Erstattungszinsen zu unterscheiden von an den Steuerpflichtigen zurückgezahlten Nachzahlungszinsen, welche erfolgsneutral zu behandeln sind.

R 49

49. Geldstrafen und ähnliche Rechtsnachteile

¹Das 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). ²Geldstrafen sowie Auflagen oder Weisungen sind nach deutschem Strafrecht gegenüber juristischen Personen nicht zulässig. ³Gegen juristische Personen können jedoch sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, verhängt werden (§ 75 Strafgesetzbuch). ⁴In Betracht kommt insbesondere die Einziehung von Gegenständen nach § 74 Strafgesetzbuch. ⁵Nicht unter das Abzugsverbot fallen die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbesondere Gerichts- und Anwaltskosten.

R 50

50. Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung

(1) ¹Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütungen) sind alle Leistungen, die als Entgelt für die Tätigkeit gewährt werden. ²Hierzu gehören auch Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen. ³Unter das hälftige 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) ¹Unterliegt 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. ²Ist 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. ³In den übrigen Fällen ist stets die Hälfte des Gesamtbetrags der Aufsichtsratsvergütung (einschl. Umsatzsteuer) nach § 10 Nr. 4 KStG hinzuzurechnen.

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

R 51

Zu § 11

51. Liquidationsbesteuerung

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

lich jeweils auf ein Jahr begrenzt.

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

(3) ¹Wird 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. ²Dabei ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen aus der Bilanz zum Schluss des letzten vorangegangenen Besteuerungszeitraums abzuleiten. ³Für die vorangehenden Besteuerungszeiträume ist die Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen. ⁴Auf den Schluss jedes Besteuerungszeitraums ist eine Steuerbilanz zu erstellen.

(4) ¹Bei den Körperschaftsteuer-Veranlagungen für Besteuerungszeiträume innerhalb des Abwicklungszeitraums handelt es sich nicht um bloße Zwischenveranlagungen, die nach Ablauf des Liquidationszeitraums durch eine Veranlagung für den gesamten Liquidationszeitraum zu ersetzen sind.

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) ¹Die Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz besteht nur insoweit, als die betreffende Körperschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit bezieht. ²Die 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).

R 53

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) ¹Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die Körperschaft ihren Gewinn nach Eintritt in die Steuerpflicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. ²Körperschaften 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. ³Bei diesen anderen Körperschaften erstreckt sich die Bilanzierungspflicht nur auf den Bereich der Gewinneinkünfte (>R 52 Abs. 2). ⁴Zur Anwendung des § 13 KStG auf Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG außerhalb des Betriebsvermögens >R 55 Abs. 3.

(3) ¹Nach § 13 Abs. 5 KStG gelten die Absätze 1 bis 4 dieser Vorschrift bei nur teilweise Erlöschen der Steuerpflicht für die entsprechenden Teile des Betriebsvermögens. ²Der 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) ¹Durch 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. ²Ermittelt sie ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlussbilanz aufzustellen. ³Für die aufzustellende Schlussbilanz sind die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten. ⁴Ermittelt sie ihren Gewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben, ist R 16 Abs. 7 EStR entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Umgekehrt 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. ²Zum Erfordernis der Bilanzierung >R 53 Abs. 2.

55. Sonderregelung für bestimmte steuerbegünstigte Körperschaften

(1) ¹Nach § 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. ²Verfolgt 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) ¹Erlischt 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. ²Dadurch wird die steuerliche Erfassung später realisierter stiller Reserven dieser Wirtschaftsgüter aus der Zeit der früheren Steuerpflicht wieder ermöglicht. ³Für Wirtschaftsgüter, die erst im Zeitraum der Steuerbefreiung angeschafft oder hergestellt worden sind, gilt § 13 Abs. 4 Satz 2 KStG nicht. ⁴Für 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.

Zu § 14

56. Organträger, Begriff des gewerblichen Unternehmens

- unbesetzt -

57. Finanzielle Eingliederung

¹Der 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. ²Entsprechendes gilt für die >mittelbare Beteiligung (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG). ³Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen (bzw. mehrere mittelbare Beteiligungen) dürfen zusammengefasst werden. ⁴Es sind aber nur solche mittelbaren Beteiligungen zu berücksichtigen, die auf Beteiligungen des Organträgers an vermittelnden (Kapital- oder Perso-

nen-)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 mittelbar 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 Personenhandels-gesellschaft 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 %).

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

¹Eine 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 Satz 1 Nr. 2 KStG). ²In 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. ³Dem 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. ⁴Gehören 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.

59. Zeitliche Voraussetzungen

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

(2) ¹Veräußert 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. ²In 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. ³Veräußert 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) ¹Wird 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. ²Bei 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. ³Weicht 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) ¹Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG kann die Einkommenszurechnung erstmals für das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft erfolgen, in dem der GAV wirksam wird. ²Bei einer nicht nach §§ 319 bis 327 AktG 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). ³Bei 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) ¹Der GAV muss nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG auf einen Zeitraum von mindestens 5 Zeitjahren abgeschlossen sein. ²Der Zeitraum beginnt mit dem Anfang des Wirtschaftsjahres, für das die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erstmals eintreten.

Vollzug des Gewinnabführungsvertrags

(3) ¹Nach § 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. ²Die Abführung des ganzen Gewinns setzt hierbei voraus, dass der Jahresabschluss keinen Bilanzgewinn (§ 268 Abs. 1 HGB, § 158 AktG) mehr ausweist. ³Wegen der nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG zulässigen Bildung von Gewinn- oder Kapitalrücklagen siehe nachstehenden Absatz 5 Nr. 3. ⁴§ 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.

⁵Nach § 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. ⁶Bei 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) ¹Bei einer nicht eingegliederten Organgesellschaft in der Rechtsform der AG oder der KGaA ist der GAV steuerlich als nicht durchgeführt anzusehen, wenn vorvertragliche Gewinnrücklagen entgegen den Vorschriften der §§ 301 und 302 Abs. 1 AktG aufgelöst und an den Organträger abgeführt werden. ²Da 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. ³Ein 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. ⁴Ein 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. ⁵Insoweit ist § 14 KStG nicht anzuwenden; für die Gewinnausschüttung gelten die allgemeinen Grundsätze.

Durchführung des Gewinnabführungsvertrags

(5) ¹Der 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. ²Der 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 Satz 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. ²Die 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 Satz 1 Nr. 4 KStG dar. ³Für 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. ⁴Die Beschränkung nach § 14 Abs. 1 Satz 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) ¹Wird 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. ²Ein 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. ³Stand bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fest, dass der GAV vor Ablauf der ersten fünf Jahre beendet werden wird, ist ein wichtiger Grund nicht anzunehmen. ⁴Das gilt nicht für die Beendigung des GAV durch Verschmelzung oder Spaltung oder aufgrund der Liquidation der Organgesellschaft. ⁵Liegt 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) ¹Wird ein GAV in einem Jahr nicht durchgeführt, ist er

1. von Anfang an als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist;
2. erst ab diesem Jahr als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, wenn er bereits mindestens fünf aufeinanderfolgende Jahre durchgeführt worden ist. ²Soll die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft ab einem späteren Jahr wieder anerkannt werden, bedarf

es einer erneuten mindestens fünfjährigen Laufzeit und ununterbrochenen Durchführung des Vertrags.

²Ist der GAV als steuerrechtlich unwirksam anzusehen, ist die Organgesellschaft nach den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften zur Körperschaftsteuer zu veranlagern.

R 61

61. Das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft

(1) ¹Als 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. ²Bei 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) ¹Gewinne 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. ²Handelsrechtlich unterliegen diese Gewinne deshalb der vertraglichen Abführungsverpflichtung. ³Steuerrechtlich gehören sie zu dem Einkommen, das nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnen ist. ⁴Entsprechendes gilt für Gewinne aus der Auflösung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil im Sinne von § 247 Abs. 3, § 273 HGB.

(3) ¹Bei 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. ²Löst diese Organgesellschaft vorvertragliche Gewinn- oder Kapitalrücklagen zugunsten des an den Organträger abzuführenden Gewinns auf, verstößt sie handelsrechtlich nicht gegen das Abführungsverbot. ³In diesen Fällen ist deshalb R 60 Abs. 8 nicht anzuwenden. ⁴Steuerrechtlich 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) ¹VGA an den Organträger sind im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen; sie stellen die tatsächliche Durchführung des GAV nicht in Frage. ²Das gilt auch, wenn eine Personengesellschaft der Organträger ist (R 58) und Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter der Personengesellschaft ausgeschüttet wird. ³Ein solcher Vorgang berührt lediglich die Gewinnverteilung innerhalb der Personengesellschaft. ⁴VGA 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) ¹Einwendungen 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. ²Einwendungen 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.

R 62

62. Die Einkommensermittlung beim Organträger

(1) Ausgaben im Zusammenhang mit der Organbeteiligung, z. B. Zinsen für Schulden, die der Organträger zum Erwerb der Beteiligung aufgenommen hat, dürfen bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers abgezogen werden.

(2) ¹VGA 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. ²Entgegen 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.

(3) ¹Der Organträger kann seine Beteiligung an der Organgesellschaft auf den niedrigeren Teilwert abschreiben, wenn die nach dem geltenden Recht hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. ²Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist jedoch nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil die Organgesellschaft ständig Verluste erwirtschaftet.

R 63

63. Bildung und Auflösung besonderer Ausgleichsposten beim Organträger

(1) ¹Stellt 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. ²Der steuerrechtliche Wertansatz der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft bleibt unberührt. ³Um 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. ⁴Löst 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, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht.

(3) ¹Die besonderen Ausgleichsposten sind bei Beendigung des GAV nicht gewinnwirksam aufzulösen, sondern bis zur Veräußerung der Beteiligung weiterzuführen. ²Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. ³Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers; § 8b KStG, § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG sind anzuwenden.

(4) 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.

R 64

Zu § 15

64. Die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

¹Ein 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). ²Übernimmt der Organträger die Verpflichtung, einen vorvertraglichen Verlust der Organgesellschaft auszugleichen, stellt der Verlustausgleich steuerrechtlich eine Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft dar.

R 65

Zu § 16

65. Ausgleichszahlungen

(1) ¹Ausgleichszahlungen, 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. ²Die 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) ¹Hat die Organgesellschaft selbst die Ausgleichszahlungen zu Lasten ihres Gewinns geleistet, ist dem Organträger das um 4/3 der Ausgleichszahlungen verminderte Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen. ²Leistet 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. ³Hat 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.

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

R 66

Zu § 17

66. Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

(1) ¹Ist 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. ²Der 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) ¹Die Verlustübernahme muss ausdrücklich entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart werden. ²Das bedeutet, dass der GAV eine dem § 302 Abs. 1 und 3 AktG entsprechende Vereinbarung über die Verlustübernahme enthalten muss. ³Dabei 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.

R 67

Zu § 19

67. Anwendung besonderer Tarifvorschriften

(1) ¹Eine besondere Tarifvorschrift im Sinne des § 19 Abs. 1 KStG ist § 26 Abs. 1 KStG. ²Die Voraussetzungen der Steuerermäßigung müssen bei der Organgesellschaft erfüllt sein. ³Der Abzug von der Steuer ist beim Organträger vorzunehmen. ⁴Ist die Steuerermäßigung der Höhe nach auf einen bestimmten Betrag begrenzt, richtet sich dieser Höchstbetrag nach den steuerlichen Verhältnissen beim Organträger. ⁵Ebenfalls 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. Schwankungsrückstellungen, Schadenrückstellungen

- unbesetzt -

R 69

Zu § 21

69. Beitragsrückerstattungen

- unbesetzt -

R 70

Zu § 22

70. Genossenschaftliche Rückvergütung

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

(2) ¹Preisnachlässe (Rabatte, Boni) gehören nicht zu den genossenschaftlichen Rückvergütungen. ²Sie sind abziehbare Betriebsausgaben. ³Der 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) ¹Eine 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) ¹Die genossenschaftlichen Rückvergütungen sind bei der Ermittlung des Gewinns des Wirtschaftsjahres, für das sie gewährt werden, auch dann abzuziehen bzw. in der Abschlussbilanz durch eine Rückstellung zu berücksichtigen, wenn sie nach Ablauf des Wirtschaftsjahres - spätestens bei Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung - dem Grunde nach beschlossen werden. ²Sie 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.³In besonders begründeten Einzelfällen kann das Finanzamt diese Frist nach Anhörung des Prüfungsverbands verlängern.⁴Werden die genossenschaftlichen Rückvergütungen nicht innerhalb dieser Frist gezahlt oder gutgeschrieben, können sie auch im Wirtschaftsjahr der Zahlung nicht abgezogen werden.⁵Die 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.⁶Die Aufrechnung von genossenschaftlichen Rückvergütungen mit Schulden der Genossen an die Genossenschaft wird dadurch nicht berührt.

(5) ¹Genossenschaftliche 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.²Eine Abstufung nach der Art der umgesetzten Waren (Warengruppen) oder nach der Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist nicht zulässig.³Das 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.⁴Die in der Regelung des Satzes 2 zum Ausdruck kommende Auffassung steht auch einer Bemessung der genossenschaftlichen Rückvergütung nach zeitlichen Gesichtspunkten entgegen.⁵Die Abziehbarkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung setzt u. a. voraus, dass die Rückvergütung nach einem einheitlichen, für das ganze Wirtschaftsjahr geltenden Hundertsatz berechnet wird.⁶Die 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.⁷Dabei 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.⁸Bei der Feststellung dieses Verhältnisses scheidet die >Nebengeschäfte, die >Hilfsgeschäfte und die >Gegengeschäfte aus.⁹Der so errechnete Anteil des Überschusses, der auf Mitgliederumsätze entfällt, bildet die Höchstgrenze für die an Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen.¹⁰Die Genossenschaft darf den so errechneten Höchstbetrag der steuerlich abziehbaren Rückvergütungen nach einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten verteilen und in den einzelnen Geschäftssparten verschiedenen hohe Rückvergütungen gewähren.¹¹Es 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.¹²In diesen Fällen kann wie folgt verfahren werden:¹³Der im Gesamtbetrieb erzielte Überschuss im Sinne von § 22 Abs. 1 KStG wird in einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Geschäftssparten aufgeteilt.¹⁴Von 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.¹⁵Die Summe der in den Geschäftssparten auf das >Mitgliedergeschäft entfallenden Anteile bildet die Höchstgrenze für die an die Mitglieder ausschüttbaren steuerlich abziehbaren genossenschaftlichen Rückvergütungen.

(6) ¹Wird 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 Be-

triebsausgabe behandelt werden, wenn der Mehrgewinn in einer nach den Vorschriften des GenG geänderten Handelsbilanz ausgewiesen ist und wenn ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluss der Generalversammlung vorliegt. ²Gewinnanteile, die schon bisher in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber in Reserve gestellt waren, dürfen mit steuerlicher Wirkung nachträglich nicht ausgeschüttet werden. ³Das Ausschüttungsrecht ist verwirkt. ⁴Wird 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. ⁵Die nachträglich gewährten genossenschaftlichen Rückvergütungen müssen innerhalb von drei Monaten, vom Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses an gerechnet, bezahlt werden. ⁶Das Finanzamt kann die Frist nach Anhörung des Prüfungsverbandes angemessen verlängern.

(7) ¹Der Gewinn aus >Nebengeschäften ist, wenn er buchmäßig nachgewiesen wird, mit dem buchmäßig nachgewiesenen Betrag zu berücksichtigen. ²Kann der Gewinn aus >Nebengeschäften buchmäßig nicht nachgewiesen werden, so ist der um die anteiligen Gemeinkosten geminderte Rohgewinn anzusetzen. ³Welche Kosten den Gemeinkosten und welche Kosten den mit den >Nebengeschäften zusammenhängenden Einzelkosten zuzurechnen sind, ist nach den im Einzelfall gegebenen Verhältnissen zu entscheiden. ⁴Die 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. ⁵Unter den als Aufteilungsmaßstab für die gesamten Gemeinkosten dienenden Roheinnahmen ist der Umsatz zu verstehen. ⁶In 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. ⁷Soweit Verluste aus einzelnen >Nebengeschäften erzielt worden sind, sind sie bei der Ermittlung des gesamten Gewinns aus >Nebengeschäften mindernd zu berücksichtigen.

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

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

³>Hilfsgeschäfte und >Nebengeschäfte bleiben außer Ansatz.

(9) ¹Gesamtumsatz bei den übrigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 22 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ist die Summe der Umsätze aus >Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern. ²Umsätze 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 an bis zum Eintritt getätigt worden sind, so sind aus Gründen der Vereinfachung auch diese Umsätze (Einkäufe) als Mitgliederumsätze (-einkäufe) anzusehen.

(12) ¹Übersteigt 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. ²Hierbei ist es gleichgültig, ob der Reingewinnsatz bei >Nebengeschäften von dem Reingewinnsatz bei den übrigen Geschäften wesentlich abweicht. ³In diesen Fällen sind die >Nebengeschäfte als >Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern zu behandeln.

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

R 71

Zu § 23

71. Ermäßigte Besteuerung bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen infolge höherer Gewalt

¹Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen kann die Körperschaftsteuer, soweit sie auf Kalamitätsnutzungen im Sinne des § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG entfällt, auf die Hälfte ermäßigt werden, wenn die volle Besteuerung zu Härten führen würde.

²Die Abschnitte R 206 bis 212 EStR sind sinngemäß anzuwenden.

R 72

Zu § 24

72. Freibetrag für bestimmte Körperschaften

(1) ¹§ 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. ²Die Regelung des § 24 KStG gilt auch in den Fällen einer teilweisen Steuerpflicht. ³Wegen 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) ¹Körperschaften, 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. ²Das gilt auch für die Fälle des R 79 Abs. 1.

R 73

Zu § 25

73. 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 veranlagern (NV-Fall) und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung.

R 74

Zu § 26

74. Berücksichtigung ausländischer Steuern

(1) ¹Bei 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. ²Bei der Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Körperschaftsteuer ist die Tarifbelastung vor Abzug der anzurechnenden ausländischen Steuern zugrunde zu legen; die Summe der Einkünfte ist entsprechend dem in R 29 enthaltenen Berechnungsschema zu ermitteln. ³Ausländische Einkünfte, die bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2003 nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschalsteuer bleiben dabei außer Ansatz. ⁴Zur 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) ¹Anstelle der direkten und indirekten Steueranrechnung kann auf Antrag bei ausländischen Einkünften für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2003 die Pauschalierung der Körperschaftsteuer nach dem Pauschalierungserlass vom 10.4.1984 (BStBl I S. 252) gewährt werden. ²Die festzusetzende Körperschaftsteuer beträgt in diesem Fall 25 % der begünstigten Einkünfte. ³Die Pauschalierungsmöglichkeit der Körperschaftsteuer ist ab dem Veranlagungszeitraum 2004 hinfällig.

(3) ¹Stammen 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. ²Gegebenenfalls kann auch die Anrechnung fiktiver Steuerbeträge in Betracht kommen. ³Sieht ein Abkommen nur die Anrechnung aus-

ländischer 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. ⁴Das Wahlrecht muss für die gesamten Einkünfte aus einem ausländischen Staat einheitlich ausgeübt werden. ⁵Über 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. ⁶Bei 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.

R 75

Zu § 27

75. Steuerliches Einlagekonto

- unbesetzt -

R 76

Zu § 28

76. Sonderausweis

- unbesetzt -

R 77

Zu § 29

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

- unbesetzt -

R 78

Zu § 30

78. Entstehung der Körperschaftsteuer

¹Die 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. ²Das gilt entsprechend für die besondere Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 KStG.

R 79

Zu § 31

79. Besteuerung kleiner Körperschaften

(1) ¹Nach § 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. ²Diese 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. ³Bei diesen Körperschaften kann das in Satz 1 bezeichnete Missverhältnis insbesondere vorliegen, wenn das Einkommen im Einzelfall offensichtlich 500 Euro nicht übersteigt. ⁴Dementsprechend kann in diesen Fällen von einer Veranlagung zur Körperschaftsteuer und von den gesonderten Feststellung nach §§ 27, 28, 37 und 38 KStG abgesehen werden. ⁵Dies 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 80

Zu § 32

80. Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag

- unbesetzt -

R 81

Zu § 34

81. Schlussvorschriften

¹Der vierte Teil des KStG 1999 regelt die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (30%) unter Berücksichtigung der bei den Leistungen verwendeten Eigenkapitalteile. ²Für die letzte 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.

R 82

Zu § 35

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

¹Im Jahr des Verlustabzugs (§ 10 d EStG) erhöht der vom Einkommen abgezogene Verlust das steuerliche Einlagekonto. ²Ist 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 83

Zu § 37

83. Körperschaftsteuerguthaben und Körperschaftsteuerminderung

- unbesetzt -

R 84

Zu § 38

84. Körperschaftsteuererhöhung

- unbesetzt -

Zu § 40

85. Umwandlung und Liquidation

- unbesetzt -