

§ 24

Freibetrag für bestimmte Körperschaften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch 3. MittelstandsentlastungsG v. 17.3.2009
(BGBl. I 2009, 550; BStBl. I 2009, 470)

¹Vom Einkommen der steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist ein Freibetrag von 5 000 Euro¹, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen. ²Satz 1 gilt nicht

1. für Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes gehören,
2. für Vereine im Sinne des § 25.

Autor: Dr. Gero **Burwitz**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht,
McDermott Will & Emery Rechtsanwälte Steuerberater LLP, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 24

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	2. Verhältnis zu § 25	6
II. Rechtsentwicklung	2	3. Verhältnis zu § 156 Abs. 2 AO	7
III. Bedeutung	3	4. Verhältnis zu sachlichen Steuerbefreiungen	8
IV. Geltungsbereich	4	VI. Verfahrensfragen	9
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu § 5	5		

Erläuterungen zu § 24

	Anm.		Anm.
I. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen be- stimmter steuerpflichtiger Körperschaften (Satz 1)		II. Ausschluss von der Freibetragsberechtigung (Satz 2)	12
1. Der Freibetrag	10	III. ABC der Freibetrags- berechtigung	13
2. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflich- tiger Körperschaften	11		

¹ Ab VZ 2009; bis VZ 2008: 3 835 Euro.

Allgemeine Erläuterungen zu § 24

Schrifttum: ARNOLD, Kein Freibetrag für kleinere Körperschaften gem. § 24 KStG 1977 für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1980, 219; HESSELMANN, Kann der Freibetrag für kleinere Körperschaften gemäß § 24 KStG 1977 auch für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. gelten?, GmbHR 1980, 120; KÜHNEL, Nochmals: Einkommensfreibetrag gem. § 24 KStG bei der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG?, GmbHR 1981, 300; RANFT, Rspr. der FG zur KSt. im Jahre 1981, GmbHR 1982, 69 (71); SARRAZIN, Ausgewählte Fragen des KStRechts, GmbHR 82, 161 (164); PEZZER, Rspr. zur KSt., StuW 1990, 259 (261); ZEITLER, Stand der parlamentarischen Beratungen des StandOG; Zinsabschlag: Erfahrungen und praktische Probleme, DStZ 1993, 354 (358); SCHIFFERS, Körperschaftsteuerlicher Verlustrücktrag, GmbH-StB 2002, 263 (264); LIEM/BIELING/HALACZINSKY, Abgeltungsteuer bei gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen ab 2009?, ErbStB 2008, 368 (370); HÖRSTER, Konjunkturpaket II/3. Mittelstandsentlastungsgesetz, NWB 2009, 766 (770).

1

I. Grundinformation

§ 24 sieht für stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einen Freibetrag von 5000 € vor. Nicht in Anspruch nehmen können den Freibetrag jedoch Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG führen (also bspw. KapGes.), sowie Vereine iSd. § 25.

2

II. Rechtsentwicklung

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445; KStG 1977): § 24, der einen Freibetrag von 5000 DM vorsah, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, wurde in das KStG eingefügt. Ab einem Einkommen von 10000 DM wurde der Freibetrag um die Hälfte des übersteigenden Betrags abgeschmolzen. Aufgrund der Ermächtigung in § 156 Abs. 2 AO wurde parallel hierzu für kleine Körperschaften, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 nicht beanspruchen können, die Bagatellregelung des Abschn. 52 KStR 1962 (Abschn. 64 Abs. 1 KStR 1969) in Abschn. 104 Abs. 1 KStR 1977 übernommen und fortentwickelt, wonach von einer Veranlagung grundsätzlich abzusehen ist, wenn das Einkommen offensichtlich 1000 DM nicht übersteigt.

Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499): § 24 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 neu gefasst. Der Freibetrag wurde von 5000 DM auf 7500 DM erhöht. Das stufenweise Abschmelzen des Freibetrags ab einem Einkommen von 10000 DM wurde aufgehoben.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab VZ 2002 wurde der Freibetrag von 7500 DM in 3835 € umgerechnet.

3. MittelstandsentlastungsG v. 17.3.2009 (BGBl. I 2009, 550; BStBl. I 2009, 470): Mit Wirkung ab VZ 2009 wurde der Freibetrag von 3835 € auf 5000 € angehoben. Durch die Erhöhung des Freibetrags soll der bisherige Vereinfachungseffekt sowohl für die betroffenen Körperschaften als auch für die FinVerw. vergrößert und der Bürokratieaufwand gering gehalten werden (BTDrucks. 16/10490, 18). Zudem wurde die explizite Beschränkung auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen durch Streichung des Wortes „unbeschränkt“ aufgehoben (vgl. Anm. 11). Das Wort „und“ zwischen „Personenvereinigungen“ und „Vermögensmassen“ wurde durch „oder“ ersetzt.

III. Bedeutung

3

§ 24 beinhaltet einen tariflichen Sockelfreibetrag von 5000 € für bestimmte KStPfl. Seine Bedeutung besteht darin, dass durch den Freibetrag bei kleinen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen der Bürokratieaufwand gering gehalten werden soll. Die Regelung soll zudem der Vereinfachung sowohl auf Seiten der jeweiligen Körperschaft als auch auf Seiten der FinVerw. dienen.

§ 24 betrifft nur eine eingeschränkte Gruppe freibetragsberechtigter Gebilde (s. Anm. 12); seine praktische Bedeutung ist daher vergleichsweise gering. Negativ wirkt sich aus, dass er Zusammenschlüsse von Vereinen behindert oder sogar zur Auflösung der Zusammenschlüsse führt, da durch mehrere kleine Vereine der Freibetrag vervielfältigt werden kann (vgl. STRECK/OLGEMÖLLER VII. Rn. 1). Zur Nutzung des Freibetrags wird im Schrifttum erwogen, sog. „Kapitalsammelvereine“ zu gründen, die Erträge stfrei ansammeln und an ihre Mitglieder durch Liquidation des Vereins stfrei auskehren. Grenze dieser Gestaltung wird insbes. § 42 AO sein (vgl. GOSCH/ROSER, KStG, 2005, § 24 Rn. 16; STRECK/OLGEMÖLLER aaO Rn. 12).

IV. Geltungsbereich

4

Der persönliche Geltungsbereich des § 24 umfasst alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit es sich *nicht* handelt um

- Körperschaften und Personenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören, oder
- Vereine iSd. § 25.

Damit bestimmt § 24 den Kreis der freibetragsberechtigten KStPfl. durch eine Negativabgrenzung (vgl. dazu im Einzelnen Anm. 12, 13). Zur Freibetragsberechtigung beschränkt KStPfl. vgl. Anm. 11.

Der sachliche Geltungsbereich des § 24 erstreckt sich auf das gesamte Einkommen derjenigen Körperschaften, die freibetragsberechtigt sind.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 5

5

§ 24 gewährt eine *tarifliche* Befreiung. Dieser Anspruch wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass aufgrund einer *persönlichen* StBefreiung gem. § 5 Abs. 1 nur eine teilweise KStPfl. besteht, etwa für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

2. Verhältnis zu § 25

6

§ 25 sieht bei stpfl. Genossenschaften sowie Vereinen, die ausschließlich Land- und Forstwirtschaft oder eine gemeinschaftliche Tierhaltung betreiben, für den VZ der Gründung sowie in den folgenden neun VZ einen Freibetrag von jährlich 15000 € vor. Es handelt sich ebenso wie bei § 24 um eine tarifliche Befreiung. Die Inanspruchnahme beider Freibeträge würde allerdings zu einer Doppelentlastung führen. Bei Vereinen iSd. § 25 wird daher die Freibetragsregelung des § 24 ausdrücklich ausgeschlossen (§ 24 Satz 2 Nr. 2). Bei stpfl. Genossenschaften iSd. § 25 gilt der Freibetrag nach § 24 ohnehin nicht, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören (§ 24 Satz 2 Nr. 1).

7 **3. Verhältnis zu § 156 Abs. 2 AO**

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern ua. dann unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festgesetzten Betrag stehen. Nach R 79 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004 kann diese Voraussetzung im Einzelfall bei kleinen Körperschaften erfüllt sein, die einen Freibetrag nach § 24 oder § 25 nicht in Anspruch nehmen können, insbes. bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Ein Missverhältnis zwischen den Kosten der Einziehung und dem festgesetzten Betrag, das zu einem Absehen von der Festsetzung von Steuern führt, kann bei kleinen Körperschaften insbes. dann vorliegen, wenn das Einkommen offensichtlich 500 € nicht übersteigt. In diesen Fällen können eine Veranlagung und Feststellungen nach §§ 27, 28, 37 und 38 unterbleiben (R 79 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStR 2004). Die betroffenen Körperschaften haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung (R 72 Abs. 2 KStR 2004).

8 **4. Verhältnis zu sachlichen Steuerbefreiungen**

Der *tarifliche* Freibetrag nach § 24 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Einkommen durch *sachliche* StBefreiungen gemindert wird. Er kann damit zB zusätzlich zu den Freibeträgen bei Veräußerungsgewinnen (§ 14, § 14a, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3, § 18 Abs. 3 EStG) oder von stbegünstigten Körperschaften zusätzlich zur Freigrenze des § 67a Abs. 1 AO für sportliche Veranstaltungen für das Einkommen aus anderen (stpfl.) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in Anspruch genommen werden.

9

VI. Verfahrensfragen

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen, deren Einkommen den Freibetrag von 5000 € nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagern und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung (R 72 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004).

Bezieht eine freibetragsberechtigte Körperschaft Einkünfte, die im Grundsatz dem KapErtrgStAbzug nach §§ 43 ff. EStG unterliegen, kann der Abzug gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 44a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2 EStG durch Vorlage einer NV-Bescheinigung vermieden werden (vgl. BMF v. 5.11.2002, BStBl. I 2002, 1346 Tz. 31). Wurde ein StAbzug vorgenommen, hat dieser gem. § 32 regelmäßig keine Abgeltungswirkung, so dass ein Veranlagungsverfahren durchzuführen ist, in dem der Freibetrag berücksichtigt wird.

Erläuterungen zu § 24**I. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen bestimmter Körperschaften (Satz 1)**10 **1. Der Freibetrag**

Höhe des Freibetrags: Der Freibetrag beträgt seit dem VZ 2009 5000 €. In den VZ 1990–2001 betrug er 7500 DM und in den VZ 2002–2008 3835 €.

Die Höhe des Freibetrags ist uE sachgerecht. Denn der Freibetrag muss zum einen hoch genug sein, um einen nennenswerten Vereinfachungseffekt zu erzielen, und darf zum anderen nicht zu hoch sein, um eine Belastungsgleichheit aller

KStpfl. zu gewährleisten. Der gegenwärtige Freibetrag von 5000 € erfüllt uE beide Anforderungen.

Begrenzung des Freibetrags: Der Abzug des Freibetrags ist auf die Höhe des Einkommens beschränkt und kann daher nicht zu einem negativen Einkommen führen.

2. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Körperschaften 11

Der Freibetrag wird vom Einkommen (§ 8 Abs. 1 Satz 1) bestimmter stpfl. Körperschaften abgezogen und ergibt gem. § 7 Abs. 2 das zu versteuernde Einkommen (vgl. zur Reihenfolge der Zu- und Abgänge bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens R 29 Abs. 1 KStR 2004).

Freibetragsberechtigung unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger: Im Umkehrschluss aus Satz 2 folgt, dass insbes. folgende KStPfl. freibetragsberechtigt sind (vgl. auch ABC der Freibetragsberechtigung, Anm. 13); dabei können KStpfl. den Freibetrag auch dann in Anspruch nehmen, wenn sie nur teilweise stpfl. sind (R 72 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004):

- ▷ *Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit* (§ 1 Abs. 1 Nr. 3);
- ▷ *sonstige juristische Personen des privaten Rechts* (§ 1 Abs. 1 Nr. 4) wie rechtsfähige Vereine, sofern es sich nicht um wirtschaftliche Vereine handelt, sowie privatrechtl. Stiftungen und Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit;
- ▷ *nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten ohne eigene Rechtspersönlichkeit und nichtrechtsfähige Stiftungen* (§ 1 Abs. 1 Nr. 5);
- ▷ *Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts* (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4);
- ▷ *Pensions- oder Unterstützungskassen* iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6, die zwar stbefreit sind, aber wegen einer Überdotierung einer teilweisen StPfl. unterliegen, sofern sie nicht als KapGes. organisiert sind. Haben sie dagegen die Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung, können sie den Freibetrag in Anspruch nehmen. Für Pensionskassen gilt dies trotz des Umstands, dass es sich bei ihnen um einen wirtschaftlichen Verein handelt. Denn sie gewähren keine mitgliedschaftlichen Rechte, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen (vgl. H 72 KStR 2004).
- ▷ *Berufsverbände* iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern sie nicht als KapGes. organisiert sind. Dabei bezieht sich die Freibetragsregelung gem. R 72 Abs. 1 Satz 3 iVm. R 16 Abs. 7 KStR 2004 auf das Einkommen des Berufsverbands; die Freibetragsregelung findet keine Anwendung auf die Bemessungsgrundlage der besonderen KSt. nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4. Regelmäßig werden Berufsverbände wegen der Vermeidung einer GewStPfl. für den von der KSt. befreiten Bereich ihrer Tätigkeit – das GewStG kennt keine dem § 5 Abs. 1 Nr. 5 korrespondierende StBefreiungsvorschrift, sondern nimmt diesen Tätigkeitsbereich gem. § 2 Abs. 3 GewStG lediglich bei sonstigen juristischen Personen und nichtrechtsfähigen Vereinen von der GewStPfl. aus – und wegen der fehlenden Notwendigkeit zur Kapitalausstattung als nicht rechtsfähige oder rechtsfähige Vereine geführt;
- ▷ *gemeinnützige Körperschaften* iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sofern sie nicht als KapGes. organisiert sind.

Freibetragsberechtigung beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger: Bis zum VZ 2008 war der persönliche Geltungsbereich des § 24 auf unbeschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen begrenzt. Der Ausschluss beschränkt KStPfl. wurde durch das 3. MittelstandsentlastungsG

(s. Anm. 2) ab VZ 2009 beendet. Allerdings enthält die Gesetzesbegründung keine Erwägungen zu dieser Erweiterung des persönlichen Geltungsbereichs des § 24 (BTDrucks. 16/10490, 18). Zu vermuten ist, dass der Gesetzgeber ohne weiteren Aufhebens eine europarechtswidrige Diskriminierung beseitigen und dabei den Kreis der Berechtigten nicht auf diejenigen beschränken wollte, die die Niederlassungsfreiheit in Anspruch nehmen können. Damit sind uE alle ausländ. Rechtsgebilde hinsichtlich ihrer beschränkt stpfl. Einkünfte freibetragsberechtigt, sofern sie nach dem Typenvergleich einer inländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse vergleichbar sind, die nicht unter die Ausnahmetatbestände des Satzes 2 fällt. Bedeutung dürfte die Neuregelung etwa für ausländ. Stiftungen oder Vereine haben, die nach dem Typenvergleich inländ. Stiftungen oder nichtwirtschaftlichen Vereinen vergleichbar sind und die mit ihren inländ. Einkünften zB aus Vermietung und Verpachtung der beschränkten KStPflicht unterliegen.

Bei steuerbefreiten Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1, die mit mehreren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben partiell stpfl. sind, ist der Freibetrag ungeteilt von dem auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben beruhenden Einkommen abzuziehen, da gem. § 64 Abs. 2 AO mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer Körperschaft als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt werden (zur fehlenden Freibetragsberechtigung von KapGes., selbst wenn sie stbefreit sind, vgl. aber Anm. 12).

Bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 findet der Freibetrag auf jeden selbständig zur KSt. veranlagten Betrieb Anwendung, da für jeden der Betriebe das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt. gesondert gegen die Körperschaft des öffentlichen Rechts festzusetzen ist. Diese getrennte Ermittlung und Festsetzung gilt, obwohl die juristische Person des öffentlichen Rechts und nicht der von ihr unterhaltene Betrieb gewerblicher Art Steuerrechtssubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 wegen jedes einzelnen Betriebs gewerblicher Art ist (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Bei Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe gewerblicher Art nach § 4 Abs. 6 zu einem Betrieb findet der Freibetrag nur einmal auf den zusammengefassten Betrieb Anwendung.

Bei Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag iSd. §§ 14–18 kann die Organgesellschaft (OG) als KapGes. gem. Satz 2 Nr. 1 den Freibetrag weder bei der Ermittlung des dem Organträger (OT) zuzurechnenden Einkommens noch in Fällen von Ausgleichszahlungen gem. § 16 bei dem von ihr selbst zu versteuernden Einkommen abziehen. Gehört jedoch der OT zu den freibetragsberechtigten KStPfl., kann dieser den Freibetrag in Anspruch nehmen. Auswirkungen kann dies haben, wenn zwar das eigene Einkommen des OT negativ ist und er daher gem. Satz 1 keinen Freibetrag in Anspruch nehmen könnte, er aber nach Zurechnung eines Gewinns der OG und einem sich daraus ergebenden positiven Gesamteinkommen den Freibetrag vom Gesamteinkommen abziehen kann.

II. Ausschluss von der Freibetragsberechtigung (Satz 2)

Körperschaftsteuerpflichtige, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören: Von der Inanspruchnahme des Freibetrags sind KStPfl. ausgenommen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören. Diese Rückausnahme von der Freibetragsberechtigung führt dazu, dass die Inanspruchnahme des Freibetrags letztlich von der Rechtsform abhängt.

Die Anknüpfung an die Rechtsform stammt aus der Zeit der Geltung des Anrechnungsverfahrens, als es sachgerecht war, KStpfl. vom Freibetrag auszuschließen, deren Leistungen beim Empfänger für das Anrechnungsverfahren qualifizierten. Denn im Ausschüttungsfall wäre aufgrund der Herstellung der Ausschüttungsbelastung der Freibetrag verloren gegangen. Mit dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zu einer definitiven KSt. ist dieser Grund entfallen, so dass der Ausschluss von der Gewährung des Freibetrags für KStpfl., deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG führen, nicht mehr sachgerecht ist (vgl. GOSCH/ROSER, KStG, 2005, § 24 Rn. 7). Der Gesetzgeber sollte eine entsprechende Änderung vornehmen. Zu überlegen ist, ob sich die aktuelle Regelung unter Gleichheitsgesichtspunkten und angesichts des Grundsatzes der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit gesetzlicher Regelungen verfassungsrechtl. rechtfertigen lässt.

► *Nicht Freibetragsberechtigte*: Damit sind insbes. folgende KStpfl. von der Inanspruchnahme des Freibetrags ausgeschlossen (vgl. auch ABC der Freibetragsberechtigung, Anm. 13):

- ▷ *Kapitalgesellschaften*: Ausgeschlossen sind KapGes., deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören. Der Ausschluss von der Freibetragsberechtigung gilt unabhängig davon, ob tatsächlich Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG erbracht werden, wurden oder zukünftig werden sollen. Ausschlaggebend ist, ob die Körperschaft aufgrund ihrer Rechtsform Ausschüttungen vornehmen kann. Damit können auch gemeinnützige KapGes. für ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb den Freibetrag nicht in Anspruch nehmen. Das tatsächliche Ausschüttungsverhalten ist selbst dann irrelevant, wenn gemeinnützige KapGes. satzungsmäßig keine Ausschüttungen vornehmen dürfen (BFH v. 24.1.1990 – I R 33/86, BStBl. II 1990, 470). Auch stbefeite Pensions- und Unterstützungskassen, die als KapGes. organisiert sind und die wegen einer Überdotierung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6 einer partiellen Besteuerung unterliegen, sind nicht freibetragsberechtigt;
- ▷ *Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG* sind von der Inanspruchnahme des Freibetrags ausgeschlossen, weil ihre Gewinnausschüttungen bei den Kommanditisten vor Anwendung des § 20 Abs. 8 EStG zu Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG führen. Ohne Bedeutung ist, dass die Anteile an der Komplementär-GmbH SonderBV der KG sind und die Einnahmen aus der Beteiligung an der GmbH damit bei den Kommanditisten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (BFH v. 5.6.1985 – I R 163/81, BStBl. II 1985, 634; FG Düss. v. 7.6.1979, EFG 1979, 571, rkr.; FG Münster v. 2.10.1979, EFG 1980, 146, rkr.). Dasselbe gilt für eine AG & Co. KG;
- ▷ *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 sind nicht freibetragsberechtigt, da ihre Ausschüttungen beim Empfänger zu den Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören;
- ▷ *Wirtschaftliche Vereine* sollen nach den Beispielen in H 72 KStH 2004 nicht freibetragsberechtigt sein, soweit sie Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen; dieser Auffassung liegt wohl BFH v. 23.9.1970 – I R 22/67 (BStBl. II 1971, 47) zugrunde (vgl. R 96 Abs. 1 KStR 1995).

► *Freibetragsberechtigte*: s. Anm. 11.

Vereine iSd. § 25: Vereine, die gem. § 25 Land- und Forstwirtschaft betreiben, sind nicht zur Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 24 berechtigt. Für sie

hat der Freibetrag nach § 25 Vorrang. Zu Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, vgl. Anm. 6 (vgl. auch ABC der Freibetragsberechtigung, Anm. 13).

13

III. ABC der Freibetragsberechtigung

Anstalten (rechtsfähige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4, nichtrechtsfähige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5) sind stets freibetragsberechtigt.

Berufsverbände iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 5 sind freibetragsberechtigt, sofern sie nicht als KapGes. organisiert sind (vgl. Anm. 12).

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 sind stets freibetragsberechtigt (zur gesonderten Festsetzung des Freibetrags für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art vgl. Anm. 11).

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 sind nicht freibetragsberechtigt. Sofern sie Land- und Forstwirtschaft betreiben, kann ihnen ein Freibetrag gem. § 25 zustehen.

Europäische Genossenschaften: wie „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“.

Kapitalgesellschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 steht der Freibetrag nicht zu (vgl. Anm. 12).

Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG ist gem. Satz 2 Nr. 1 von der Inanspruchnahme des Freibetrags ausgeschlossen.

Organgesellschaften sind nicht freibetragsberechtigt (vgl. Anm. 11).

Organträger sind dann freibetragberechtigt, wenn sie zu den freibetragsberechtigten Körperschaften zählen (vgl. Anm. 11).

Pensions- und Unterstützungskassen, die stbefreit sind, aber wegen einer Überdotierung einer teilweisen Besteuerung unterliegen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6), steht der Freibetrag nicht zu, sofern sie als KapGes. organisiert sind (vgl. Anm. 12).

Siedlungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 12 mit teilweiser KStPflcht sind nicht freibetragsberechtigt; dies gilt auch, wenn das Siedlungsunternehmen als Verein betrieben wird, da es sich um einen wirtschaftlichen Verein handelt, der seinen Mitgliedern beteiligungsähnliche Rechte gewährt (vgl. H 72 KStR 2004).

Sonstige juristische Personendes privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 (zB rechtsfähige Vereine, rechtsfähige Stiftungen) sind freibetragsberechtigt; s. aber „Wirtschaftliche Vereine“.

Stiftungen (rechtsfähige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4, nichtrechtsfähige iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5) sind stets freibetragsberechtigt.

Vereine sind freibetragsberechtigt, sofern es sich nicht um einen wirtschaftlichen Verein (§ 24 Satz 2 Nr. 1) oder einen Verein iSd. § 25 (§ 24 Satz 2 Nr. 2) handelt.

Vermietungsgenossenschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 mit teilweiser KStPflcht: wie „Siedlungsunternehmen“.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3) sind stets freibetragsberechtigt.

Wirtschaftliche Vereine sollen nicht freibetragsberechtigt sein, wenn sie Mitgliedschaftsrechte gewähren, die einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichstehen.