

## § 25

### Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschafts- genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben

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)

(1) <sup>1</sup>Vom Einkommen der steuerpflichtigen Genossenschaften sowie der steuerpflichtigen Vereine, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt, ist ein Freibetrag in Höhe von 15 000 Euro <sup>1</sup>, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, im Veranlagungszeitraum der Gründung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen abzuziehen. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass

1. die Mitglieder der Genossenschaft oder dem Verein Flächen zur Nutzung oder für die Bewirtschaftung der Flächen erforderliche Gebäude überlassen und
2. a) bei Genossenschaften das Verhältnis der Summe der Werte der Geschäftsanteile des einzelnen Mitglieds zu der Summe der Werte aller Geschäftsanteile,  
b) bei Vereinen das Verhältnis des Werts des Anteils an dem Vereinsvermögen, der im Falle der Auflösung des Vereins an das einzelne Mitglied fallen würde, zu dem Wert des Vereinsvermögens nicht wesentlich von dem Verhältnis abweicht, in dem der Wert der von dem einzelnen Mitglied zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude zu dem Wert der insgesamt zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude steht.

(2) Absatz 1 Satz 1 gilt auch für steuerpflichtige Genossenschaften sowie für steuerpflichtige Vereine, die eine gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51a des Bewertungsgesetzes betreiben.

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

<sup>1</sup> Ab VZ 2009; VZ 2004–2008: 13 438 €; VZ 2002 und 2003: 15 339 €; bis VZ 2001: 30 000 DM.

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 25

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation</b> . . . . .	1	2. Verhältnis zu § 5	
<b>II. Rechtsentwicklung</b> . . . . .	2	Abs. 1 Nr. 14 . . . . .	6
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit</b> . . . . .	3	3. Verhältnis zu § 22 . . . . .	7
<b>IV. Geltungsbereich</b> . . . . .	4	4. Verhältnis zu § 24 . . . . .	8
<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>		5. Verhältnis zu § 156	
1. Verhältnis zu § 3 Abs. 2 . . . . .	5	Abs. 2 AO . . . . .	9
		<b>VI. Verfahrensfragen</b> . . . . .	10

## Erläuterungen zu § 25

	Anm.		Anm.
<b>I. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen (Abs. 1 Satz 1)</b>		nen auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft . . . . .	13
1. Der Freibetrag . . . . .	11	<b>II. Gemeinschaftliche Nutzungsüberlassung von Flächen und Gebäuden (Abs. 1 Satz 2)</b> . . . . .	14
2. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen . . . . .	12	<b>III. Gemeinschaftliche Tierhaltung (Abs. 2)</b> . . . . .	15
3. Beschränkung der steuerpflichtigen Kooperatio-			

## Allgemeine Erläuterungen zu § 25

**Schrifttum:** LÄNGSFELD, Überblick über das Zweite Steueränderungsgesetz 1973, DB 1974, 1129; OEPEN, Das Zweite Steueränderungsgesetz 1973, DStR 1974, 400; SCHOLTZ, Festlandsockel – Land- und Forstwirtschaft – Modernisierungsaufwand – Beschränkte Steuerpflicht – Erfinder-Vergünstigungen, DStZ/A 1974, 241; SÖFFING, Zweites Steueränderungsgesetz 1973, FR 1974, 281; SÖFFING/GÉRARD, Das Zweite Steueränderungsgesetz 1973, INF 1974, 272; o.V., KSt. bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB 1989, F. 4, 3589; SCHIFFERS, Körperschaftsteuerlicher Verlustrücktrag, GmbH-StB 2002, 263 [264]; MERKER, Die Ergebnisse des Vermittlungsverfahrens vom Dezember 2003 aus steuerlicher Sicht, SteuerStud. 2004, 127 [131]; HELIOS/TRIEDER, Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, München 2009; HÖRSTER, Konjunkturpaket II/3. Mittelstandsentlastungsgesetz, NWB 2009, 766 [770].

**Abs. 1** setzt einen Freibetrag von 15 000 € fest für Genossenschaften und Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben. Der jährliche Freibetrag wird im Jahr der Gründung sowie in den darauf folgenden neun VZ gewährt. Voraussetzungen für die Freibetragsgewährung sind

- die Überlassung betriebsnotwendiger Flächen und Gebäude durch die Mitglieder an die Genossenschaft oder den Verein (Satz 2 Nr. 1) sowie
- ein bestimmtes Verhältnis der vermögensmäßigen Beteiligung an der Genossenschaft oder dem Verein zu dem Anteil der zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäuden (Satz 2 Nr. 2).

**Abs. 2** erweitert die Anwendung des Freibetrags von 15 000 € auf die gemeinschaftliche Tierhaltung durch Genossenschaften oder Vereine. Dazu müssen die Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sein, wobei die Tierhaltung auch ohne regelmäßig landwirtschaftlich genutzte Flächen betrieben werden kann.

## II. Rechtsentwicklung

2

**2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974** (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Als neuer § 19d wurde ein Freibetrag von 30 000 DM für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft treiben, mit Wirkung ab VZ 1974 in das KStG eingefügt. Anlass für die Einführung des Freibetrags war die Beobachtung, dass land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten nicht nur in Einzelbetrieben, sondern mehr und mehr auch in Form von Zusammenschlüssen (Kooperationen) ausgeübt wurden. Um die Bildung solcher Zusammenschlüsse zu fördern, sollten stl. Belastungen, die agrarpolitisch als Hemmnis erschienen, beseitigt oder in ihrer Wirkung abgeschwächt werden (BTDrucks. 7/1470, Art. 2 § 28; BRDrucks. 700/73 zu § 28). Die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags wurden an die entsprechende Freibetragsregelung bei der VSt. angepasst (§ 7 VStG idF des VStReformG).

**KStRG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445; KStG 1977): Die Regelung des § 19d KStG 1975 wurde unverändert in § 25 KStG 1977 übernommen.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Der Freibetrag wurde mit Wirkung ab VZ 2002 von 30 000 DM in 15 339 € umgerechnet.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der Freibetrag wurde mit Wirkung ab VZ 2004 von 15 339 € auf 13 498 € herabgesetzt. Die Herabsetzung ist Teil der „Koch-Steinbrück-Streichliste“, mit der Subventionen nach der „Rasenmäher-Methode“ abgebaut werden sollten.

**3. MittelstandsentlastungsG v. 17.3.2009** (BGBl. I 2009, 550; BStBl. I 2009, 470): Mit Wirkung ab VZ 2009 wurde der Freibetrag von 13 498 € auf 15 000 € 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). In Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 2 wurde „Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften“ durch „Genossenschaften“ ersetzt. Zudem wurde die explizite Beschränkung auf unbeschränkt stpfl. Genossenschaften und Vereine durch Streichung des Worts „unbeschränkt“ in Abs. 1 Satz 1 und in Abs. 2 aufgehoben (vgl. Anm. 12).

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

3

**Bedeutung:** § 25 fördert Kooperationen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und stellt damit eine Subvention zur Unterstützung der Agrarwirtschaft dar. Durch die zeitliche Befristung der Subvention auf zehn Jahre (Jahr der

Gründung und folgende neun VZ) soll lediglich eine Anfangsförderung erfolgen.

Die Maßnahme ergänzt die übrigen stl. Entlastungen und öffentlichen Finanzhilfen für die Land- und Forstwirtschaft. Allerdings sollen solche Kooperationen den Freibetrag nicht in Anspruch nehmen können, an denen lediglich eine kapitalmäßige Beteiligung besteht. Bei Kooperationen, die gemeinschaftliche Land- und Forstwirtschaft betreiben (Abs. 1), wird dies durch die obligatorische Überlassung von Flächen und Gebäuden erreicht, bei Kooperationen, die gemeinschaftliche Tierhaltung betreiben (Abs. 2 iVm. § 51a BewG), durch die Voraussetzung, dass die Mitglieder hauptberufliche Land- und Forstwirte sein müssen.

**Verfassungsmäßigkeit:** Im Rahmen der Beratungen zum HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (s. Anm. 2) ist die „Streichliste“, auf Basis derer der Freibetrag von 15339 € auf 13498 € herabgesetzt wurde, erst durch den Vermittlungsausschuss in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht worden (BTDrucks. 15/2261, 7). Diese Vorgehensweise wirft Zweifel auf, ob das HBeglG 2004 wegen Überschreitung der Kompetenzen des Vermittlungsausschusses und eines daraus folgenden Verstoßes gegen das Demokratieprinzip in Gestalt des Parlamentvorbehalts (Art. 20 Abs. 3, Art. 76 Abs. 1 GG) formell verfassungsmäßig zustande gekommen ist (vgl. WENDT, FR 2004, 211; SCHENKE, FR 2004, 638; aA BMF v. 12.3.2004, BStBl. I 2004, 362). Nach der Nichtannahme zweier unmittelbar gegen das HBeglG 2004 gerichteter Verfassungsbeschwerden durch das BVerfG (v. 7.11.2007 – 2 BvR 412/04, 2 BvR 2491/04, BFH/NV, Beilage 2008, 160) mangels unmittelbarer Betroffenheit erfolgt im Hinblick auf das HBeglG 2004 keine vorläufige StFestsetzung mehr (BMF v. 10.3.2008, BStBl. I 2008, 463). Zu Parallelfragen vgl. Vorlagebeschluss des BFH v. 27.8.2008 – I R 33/05 (BFH/NV 2009, 89) an das BVerfG (Az. 2 BvL 1/09) sowie BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01 (BVerfGE 120, 56); danach ist die Aufhebung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) zwar verfassungswidrig zustande gekommen, aber mangels Evidenz des Verfassungsverstößes nicht nichtig. Kritisch dazu DRÜEN, S:R 2008, 181 f.

4

#### IV. Geltungsbereich

**Der persönliche Geltungsbereich** des § 25 umfasst Genossenschaften und Vereine (s. Anm. 12), soweit sie sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (s. Anm. 13, 14) oder der gemeinschaftlichen Tierhaltung (s. Anm. 15) beschränken. Zur Freibetragsberechtigung beschränkt Stpfl. s. Anm. 12.

**Der sachliche Geltungsbereich** des § 25 erstreckt sich gem. Abs. 1 Satz 1 auf Einnahmen aus dem ausschließlichen Betrieb der Land und Forstwirtschaft, sofern die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 vorliegen, oder gem. Abs. 2 auf Einnahmen aus dem Betrieb einer gemeinschaftlichen Tierhaltung iSd. § 51a BewG.

#### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 5 1. Verhältnis zu § 3 Abs. 2

§ 3 Abs. 2 sieht eine Teilbefreiung für Hauberg-, Wald, Forst- und Laubgenossenschaften sowie ähnliche Realgemeinden von der KSt. vor, da die genannten

Körperschaften nur insoweit der KSt. unterliegen, als sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Auf das Einkommen dieser insoweit nicht von der KSt. befreiten Körperschaften findet bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 25 der Freibetrag Anwendung.

## 2. Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14

6

Die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 für unbeschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie für Vereine, die im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätig sind und deren Mitglieder grds. Land- und Forstwirte sein müssen, ist vorrangig gegenüber § 25 (zum Geltungsbereich und den Voraussetzungen der StBefreiung vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 14, § 5 Anm. 413, 425 ff.). Die Freibetragsregelung des § 25 kann neben § 5 Abs. 1 Nr. 14 zur Anwendung kommen, soweit die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie die Vereine partiell stpfl. sind. Eine partielle StPflcht kann eintreten, wenn die Körperschaft (auch) Tätigkeiten ausübt, die nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchst. a–d begünstigt sind, die daraus stammenden schädlichen Einnahmen jedoch die 10 %-Grenze des § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 nicht überschreiten, ab der die StBefreiung insgesamt ausgeschlossen ist.

## 3. Verhältnis zu § 22

7

Nach § 22 sind Rückvergütungen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Mitglieder nur insoweit als BA abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Die Genossenschaften können durch diesen von ihnen steuerbaren BA-Abzug ihr zu versteuerndes Einkommen so festlegen, dass es den Freibetrag von 15000 € gerade nicht übersteigt (vgl. ERNST & YOUNG/VELTEN, § 25 Rn. 5).

## 4. Verhältnis zu § 24

8

§ 24 sieht für stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen einen Freibetrag von 5000 € vor. Es handelt sich ebenso wie bei § 25 um eine tarifliche Befreiung. Allerdings kann der Freibetrag nach § 24 nicht von Körperschaften und Personenvereinigungen in Anspruch genommen werden, deren Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG führen (§ 24 Satz 2 Nr. 1), oder von Vereinen iSd. § 25 (§ 24 Satz 2 Nr. 2). Durch diese Regelung wird eine Inanspruchnahme beider Freibeträge ausgeschlossen. Denn Vereine iSd. § 25 sind von der Freibetragsregelung des § 24 ausdrücklich ausgeschlossen. Bei stpfl. Genossenschaften iSd. § 25 greift der Freibetrag des § 24 nicht, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehören.

## 5. Verhältnis zu § 156 Abs. 2 AO

9

Die Festsetzung von Steuern kann gem. § 156 Abs. 2 AO 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.

## VI. Verfahrensfragen

Genossenschaften sowie Vereine, deren Einkommen den Freibetrag von 15 000 € nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagten und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung (R 73 KStR 2004).

## Erläuterungen zu § 25

## I. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen (Abs. 1 Satz 1)

## 11 1. Der Freibetrag

**Höhe des Freibetrags:** Der Freibetrag beträgt seit dem VZ 2009 15 000 €. Bis zum VZ 2001 betrug er 30 000 DM, in den VZ 2002 und 2003 15 339 € und in den VZ 2004–2008 13 438 €. Die Höhe des Freibetrags von 150 000 €, verteilt über zehn Jahre, bietet uE einen ausreichenden Anreiz zur Bildung von Kooperationen, sofern die Anzahl der Mitglieder der Kooperation nicht zu groß ist und damit für das einzelne Mitglied eine merkliche Entlastung gegenüber dem alleinigen Betreiben der Land- und Forstwirtschaft eintritt.

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

**Befristung des Freibetrags:** Der Freibetrag von 15 000 € wird nur im VZ der Gründung der Genossenschaft bzw. des Vereins sowie in den daran anschließenden neun VZ gewährt. Eine im VZ 2000 gegründete freibetragsberechtigte Körperschaft kann demnach im VZ 2009 letztmals einen Freibetrag beanspruchen (zum Zweck der zeitlichen Befristung vgl. Anm. 3).

Den Freibetrag können auch Körperschaften in Anspruch nehmen, die vor der erstmaligen Anwendung der Vorschrift im VZ 1974 gegründet worden sind. Allerdings beginnt der Zehn-Jahres-Zeitraum bereits ab dem VZ der Gründung zu laufen, so dass sich die Förderungsphase um den Zeitraum ab der Gründung und bis zur erstmaligen Anwendung des § 25 ab dem VZ 1974 verkürzt.

## 12 2. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen

**Abzug vom Einkommen:** Der Freibetrag wird vom Einkommen (§ 8 Abs. 1 Satz 1) 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).

**Freibetragsberechtigte steuerpflichtige Kooperationen:** Zur Inanspruchnahme des Freibetrags sind folgende Kooperationen berechtigt, die stpfl. sein müssen. Dies kann eine unbeschränkte (auch partielle) oder beschränkte StPflcht sein:

- ▷ *Steuerpflichtige Genossenschaften:* Freibetragsberechtigt sind zum einen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die – vor der Ersetzung des Begriffs „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch „Genossenschaften“ durch das 3. MittelstandsentlastungsG mit Wirkung ab VZ 2009 – explizit genannt wurden; damit können auch Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften den Freibetrag des § 25 in Anspruch nehmen, soweit sie iSd. § 3 Abs. 2 Satz 1 einen Gewerbebetrieb unterhalten oder verpachten, der über den Rah-

men eines Nebenbetriebs hinausgeht. Zum anderen sind aufgrund der Erweiterung des Geltungsbereichs auf Genossenschaften durch das 3. MittelstandsentlastungsG auch Europäische Genossenschaften freibetragsberechtigt.

- ▷ *Steuerpflichtige Vereine*: Freibetragsberechtigt sind sowohl rechtsfähige Vereine (sonstige juristische Personen des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4) als auch nicht rechtsfähige Vereine iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5.
- ▶ *Freibetragsberechtigung beschränkt Steuerpflichtiger*: Bis zum VZ 2008 war der persönliche Geltungsbereich des § 25 auf unbeschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine begrenzt. Der Ausschluss beschränkt KStpfl. wurde durch das 3. MittelstandsentlastungsG ab VZ 2009 beendet. Der Gesetzesbegründung sind allerdings keine Erwägungen zu dieser Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 25 zu entnehmen (BTDrucks. 16/10490, 18). Der Gesetzgeber wollte mit der Erweiterung des Geltungsbereichs mutmaßlich eine europarechtswidrige Diskriminierung beseitigen und dabei Körperschaften, die nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, nicht ausschließen. Freibetragsberechtigt sind damit auch alle ausländ. Rechtsgebilde hinsichtlich ihrer beschränkt stpfl. Einkünfte, sofern sie nach dem Typenvergleich einer inländ. Genossenschaft einschließlich einer Europäischen Genossenschaft oder einem Verein vergleichbar sind. Damit können etwa auch Europäische Genossenschaften, die aufgrund ihres Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung im Ausland in Deutschland nur beschränkt stpfl. sind, für ihre inländ. Einkünfte den Freibetrag in Anspruch nehmen.

### 3. Beschränkung der steuerpflichtigen Kooperationen auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft

13

Die Betätigung der Genossenschaft bzw. des Vereins muss sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränken (zum Begriff der Land- und Forstwirtschaft vgl. § 13 EStG Anm. 40). Aufgrund der Beschränkung der Tätigkeit auf die gemeinschaftliche Land- und Forstwirtschaft sind andere Tätigkeiten wie etwa eine Vermietung und Verpachtung schädlich für die Inanspruchnahme des Freibetrags. Allerdings wird man uE den Freibetrag nicht bereits versagen können, wenn lediglich geringfügige sonstige Einkünfte erzielt werden. STRECK/OLGEMÖLLER VII. § 25 Rn. 5 verweist zur Begründung auf Abschn. 16 Abs. 7, Abschn. 66 Abs. 14 KStR 1985 (R 20 Abs. 6, R 70 Abs. 12 KStR 2004); ebenso DJPW/DÖTSCH, § 25 Rn. 3; ERNST & YOUNG/VELTEN, § 25 Rn. 8.

## II. Gemeinschaftliche Nutzungsüberlassung von Flächen und Gebäuden (Abs. 1 Satz 2)

14

Nach Abs. 1 Satz 2 kann eine Kooperation, die sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt, den Freibetrag nur dann in Anspruch nehmen, wenn

- ▷ ihr ihre Mitglieder Flächen zur Nutzung oder für die Bewirtschaftung der Flächen erforderliche Gebäude überlassen (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1) und
- ▷ die verhältnismäßige Vermögenbeteiligung des einzelnen Mitglieds nicht wesentlich vom dem Wertverhältnis der zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäuden abweicht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2). Durch diesen Wertvergleich sollen rein kapitalmäßige Beteiligungen verhindert werden.
  - *Bei Genossenschaften* darf dabei das Verhältnis der Summe der Werte der Geschäftsanteile des einzelnen Mitglieds zu der Summe der Werte aller Ge-

schäftsanteile nicht wesentlich von dem Verhältnis abweichen, in dem der Wert der von dem Mitglied überlassenen Flächen und Gebäude zu dem Wert der insgesamt überlassenen Flächen und Gebäude steht (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a iVm. Satz 2 Halbs. 2).

- *Bei Vereinen* wird mangels Geschäftsanteilen das Verhältnis des Werts des Anteils am Vereinsvermögen, der im Fall der Auflösung des Vereins an das einzelne Mitglied fallen würde, zu dem Wert des Vereinsvermögens verglichen mit dem Verhältnis der vom Mitglied überlassenen Flächen und Gebäude mit den insgesamt überlassenen Flächen und Gebäuden (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b iVm. Satz 2 Halbs. 2).

**Nutzungsüberlassung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1):** Die Flächen und Gebäude müssen der Kooperation zur Nutzung überlassen werden; übereignete Flächen und Gebäude würden damit für die Berechnung des Verhältnisses der Werte nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ausscheiden. Die Überlassung kann sowohl unentgeltlich als auch entgeltlich (zB durch Pachtvertrag) erfolgen. Unerheblich ist auch, ob die überlassenen Flächen und Gebäude zu einem land- und forstwirtschaftlichen BV gehören (glA DJPW/DÖTSCH, § 25 Rn. 3). Es kommt lediglich auf die tatsächliche nachhaltige Nutzung der überlassenen Flächen und Gebäude durch die Kooperation an.

Neben den durch die Mitglieder überlassenen Flächen ist es für Inanspruchnahme des Freibetrags unschädlich, wenn die Kooperation zusätzlich Flächen bewirtschaftet, die Nichtmitglieder überlassen haben. Unschädlich ist auch, wenn die Mitglieder der Kooperation lediglich Flächen und Gebäude überlassen, aber selbst nicht Land- oder Forstwirtschaft betreiben.

**Wertbestimmung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2):** Die Anwendung des Freibetrags setzt als Kumulativverfordernis einen Wertvergleich voraus. Zu vergleichen sind bei Genossenschaften der Wert der Geschäftsanteile (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a) bzw. bei Vereinen der Wert des Vereinsvermögens im Auflösungsfall (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b) mit dem Wert der Flächen und Gebäude (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2). Auf welchen Wert abzustellen ist, bestimmt Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 jedoch nicht, so dass grundsätzlich der Teilwert, der gemeine Wert, der Einheitswert und bei den Genossenschaftsanteilen der Nominalwert in Betracht kommen.

Da es für den Wertvergleich nicht auf die absolute Höhe der Werte ankommt, sondern nur auf das Wertverhältnis, schlagen FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 25 KStG Rn. 3, und DJPW/DÖTSCH, § 25 Rn. 4, uE zu Recht vor, die Auswahl der Art des Werts dem Stpfl. freizustellen, aber alle zu bewertenden WG nach derselben Methode zu bewerten.

**Nicht wesentliche Abweichung der Vergleichswerte (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2):** Das Verhältnis des Werts der von einem Mitglied überlassenen Flächen und Gebäude zum Wert der insgesamt überlassenen Flächen und Gebäude darf bei Genossenschaften nicht wesentlich vom Verhältnis des Werts des Geschäftsanteils des einzelnen Mitglieds zum Wert aller Geschäftsanteile abweichen. Bei Vereinen wird statt des Verhältnisses der Geschäftsanteile das Verhältnis des Werts des Anteils am Vereinsvermögen, das dem einzelnen Mitglied im Auflösungsfall zusteht, zum Wert des Vereinsvermögens angesetzt.

Wann eine nicht wesentliche Abweichung vorliegt, lässt das Gesetz offen. SÖFFING, FR 1974, 281 [286] und OEPEN, DStR 1974, 400 [406] qualifizieren in Anlehnung an die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 Abs. 1 EStG aF alle Abweichungen von bis zu 25 % als nicht wesentlich (im Ergebnis ebenso ERNST & YOUNG/



VELTEN, § 25 Rn. 11; STRECK/OLGEMÖLLER VII. § 25 Rn. 5; GOSCH/ROSER, KStG, 2. Aufl. 2009, § 25 Rn. 8). DJPW/DÖTSCH, § 25 Rn. 6, und FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 25 KStG Rn. 4, wollen diese Frage dagegen nach den Umständen des Einzelfalls beurteilen. Abweichungen von mehr als 25 % sollen danach stets wesentlich sein, Abweichungen von bis zu 5 % stets nicht wesentlich, und im Bereich zwischen 5 % und 25 % soll auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen sein.

UE ist die Ableitung der Wesentlichkeitsschwelle aus § 17 Abs. 1 EStG aF nur schwer zu begründen, da dieser Grenze der Gedanke der Beherrschung durch einen wesentlichen Gesellschafter zugrunde lag; Gleiches dürfte für die 25 %-Grenzen in § 8a Abs. 2 und 3, § 8b Abs. 3 Satz 4 und § 8c Abs. 1 Satz 1 gelten. Statt dessen sollte dem allgemeinen Grundsatz gefolgt werden, dass Abweichungen von mehr als 10 % als wesentlich qualifiziert werden (vgl. etwa das Wesentlichkeitsprinzip des § 9 EStG; s. § 9 EStG Anm. 177). Da diese Grenze nur eine Orientierungsleitlinie darstellt, muss die Annahme einer Wesentlichkeit bei Überschreitung der Schwelle widerlegbar sein.

### III. Gemeinschaftliche Tierhaltung (Abs. 2)

15

Den Freibetrag des Abs. 1 Satz 1 können auch Genossenschaften und Vereine in Anspruch nehmen, die eine gemeinschaftliche Tierhaltung iSd. § 51a BewG betreiben. Damit ist für die Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 25 gem. § 51a Abs. 1 BewG vor allem Voraussetzung, dass die Mitglieder Inhaber eines land- und fortwirtschaftlichen Betriebs, hauptberufliche Land- und Forstwirte sind, die Vieheinheiten bestimmte Grenzen nicht überschreiten und die Betriebe der Mitglieder nicht mehr als 40 km von der Produktionsstätte der Kooperation entfernt liegen. Diese Voraussetzungen sind durch laufend zu führende Verzeichnisse nachzuweisen. Keine Voraussetzung ist nach § 51a Abs. 2 BewG, dass die Genossenschaften oder Vereine die gemeinschaftliche Tierhaltung mit regelmäßig landwirtschaftlich genutzten Flächen betreiben.

Abs. 2 verweist ausdrücklich nur auf Abs. 1 Satz 1. Eine Körperschaft, die einen Freibetrag nach Abs. 2 in Anspruch nehmen will, muss daher nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erfüllen (so DJPW/DÖTSCH, § 25 Rn. 7; ERNST & YOUNG/VELTEN, § 25 Rn. 14; OEPEN, DStR 1974, 400 [406]; aA SÖFFING, FR 1974, 281 [285]). Es entfällt damit die Voraussetzung der Überlassung von Flächen und Gebäuden zur Nutzung und ein bestimmtes Verhältnis bei den überlassenen Werten.

