

**§ 25**

**Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften 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, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, im Veranlagungszeitraum der Gründung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen abzuführen. <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  
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25**

		Anm.			Anm.	
I.	Grundinformation zu § 25	1		IV.	Geltungsbereich des § 25	4
II.	Rechtentwicklung des § 25	2		V.	Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften	5
III.	Bedeutung des § 25	3		VI.	Verfahrensfragen	6

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Abzug eines Freibetrags**

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Abzug eines Freibetrags vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen (Abs. 1 Satz 1)</b></p> <p>1. Freibetrag . . . . . 7</p> <p>2. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Kooperationen . . . . . 8</p>		<p>3. Beschränkung der steuerpflichtigen Kooperationen auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft . . . . . 9</p> <p><b>II. Gemeinschaftliche Nutzungsüberlassung von Flächen und Gebäuden (Abs. 1 Satz 2) . . . . . 10</b></p>	

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Erstreckung auf gemeinschaftliche Tierhaltung . 11**

**A. 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., Körperschaftsteuer bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, NWB 1989, Fach 4, 3589; SCHIFFERS, Körperschaftsteuerlicher Verlustrücktrag, GmbH-StB 2002, 263; MERKER, Die Ergebnisse des Vermittlungsverfahrens vom Dezember 2003 aus steuerlicher Sicht, SteuStud. 2004, 127; HELIOS/TRIEDER, Beck'sches Handbuch der Genossenschaft, München 2009; HÖRSTER, Konjunkturpaket II/3, Mittelstandsentlastungsgesetz, NWB 2009, 766; AXER, Die formelle Verfassungswidrigkeit des Haushaltsbegleitgesetzes 2004, NVwZ 2010, 624.

1

**I. Grundinformation zu § 25**

Abs. 1 setzt einen Freibetrag von 15 000 € fest für Genossenschaften und Vereine, die LuF 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 am Verein zum 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 des § 25

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 Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF 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 war Teil der „Koch-Steinbrück-Streichliste“, mit der Subventionen nach der „Rasenmäher-Methode“ abgebaut werden sollten und die weitgehend ohne parlamentarische Beratung erst im Vermittlungsausschuss eingeführt wurde. Mit Beschluss vom 8.12.2009 (2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104) entschied das BVerfG, dass die ebenfalls durch die „Koch-Steinbrück-Streichliste“ eingeführte Kürzung des Ausgleichsbetrags nach § 45a Abs. 2 Satz 3 Personenbeförderungsgesetz wegen Überschreitung der Kompetenzen des Vermittlungsausschusses formal verfassungswidrig ist. Allerdings blieb nach der Entscheidung des BVerfG § 45a Abs. 2 Satz 3 Personenbeförderungsgesetz bis zu einer Neuregelung, längstens bis zum 30.6.2011 anwendbar. Der Gesetzgeber bestätigte daraufhin all diejenigen Normen, die seit der Verabschiedung des HBeglG 2004 keine gesetzgeberische Änderung (Neuregelung, Abschaffung oder Bestätigung; vgl. BTDrucks. 17/3632, 8) erfahren hatten, durch das Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310). § 25 gehörte nicht zu den bestätigten Normen, da er zu diesem Zeitpunkt bereits durch das 3. MittelstandsentlastungsG geändert worden war. Die Verfassungsmäßigkeit des HBeglG 2004 ist noch Gegenstand von Vorlageverfahren an das BVerfG (2 BvL 4/11 und 2 BvL 5/11 auf Vorlagen des BFH v. 15.2.2011 – VII R 4/09, BFH/NV 2011, 1114; v. 15.2.2011 – VII R 44/09, BFH/NV 2011, 1051, jeweils zu § 2 Abs. 2 BierStG, sowie 2 BvL 4/13 auf Vorlage des FG Ba.-Württ. v. 26.4.2013, 10 K 2983/11, BeckRS 2013, 95939, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG).

**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 sollte der bisherige Verein-

fachungseffekt 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 Wirtschaftsgenossenschaften“ 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. 8).

3

### III. Bedeutung des § 25

§ 25 fördert Kooperationen im Bereich der LuF 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 LuF. Allerdings sollen solche Kooperationen den Freibetrag nicht in Anspruch nehmen können, an denen lediglich eine kapitalmäßige Beteiligung besteht. Bei Kooperationen, die gemeinschaftliche LuF 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.

4

### IV. Geltungsbereich des § 25

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

**Der persönliche Geltungsbereich** des § 25 umfasst Genossenschaften und Vereine (vgl. Anm. 8), soweit sie sich auf den Betrieb der LuF (vgl. Anm. 9, 10) oder der gemeinschaftlichen Tierhaltung (vgl. Anm. 11) beschränken. Zur Freibetragsberechtigung beschränkt Stpfl. vgl. Anm. 8.

5

### V. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften

**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.

**Verhältnis zu § 5 Abs. 1 Nr. 14:** Die StBefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 für unbeschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie für Vereine, die im Bereich der LuF 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 bis 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.

**Verhältnis zu § 22:** 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 stbaren BA-Abzug ihr zVE so festlegen, dass es den Freibetrag von 15000 € gerade nicht übersteigt (vgl. VELTEN in ERNST & YOUNG, § 25 Rn. 5).

**Verhältnis zu § 24:** § 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 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 2 EStG gehören.

**Verhältnis zu § 156 Abs. 2 AO:** 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

6

Genossenschaften sowie Vereine, deren Einkommen den Freibetrag von 15000 € nicht übersteigt, sind nicht zu veranlagern und haben Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung (R 73 KStR 2004).

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abzug eines Freibetrags

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

##### 1. Freibetrag

7

**Höhe des Freibetrags:** Der Freibetrag beträgt seit dem VZ 2009 15000 €. Bis zum VZ 2001 betrug er 30000 DM, in den VZ 2002 und 2003 15339 € und in den VZ 2004 bis 2008 13438 €. Die Höhe des Freibetrags von insgesamt

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 LuF 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 2005 gegründete freibetragsberechtigte Körperschaft kann demnach im VZ 2014 letztmals einen Freibetrag beanspruchen (zum Zweck der zeitlichen Befristung vgl. Anm. 3).

## 8 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 zvE (zur Reihenfolge der Zu- und Abgänge bei der Ermittlung des zvE vgl. 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 Rahmen 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:** Durch das 3. MittelstandsentlastungsG wurde mit Wirkung ab dem VZ 2009 der persönliche Geltungsbereich des § 25 um beschränkt stpfl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine erweitert. Allerdings enthält die Gesetzesbegründung keine Erwägungen zu dieser Erweiterung (BTDrucks. 16/10490, 18). Der Gesetzgeber wollte offenbar ohne weiteres Aufheben eine europarechtswidrige Diskriminierung beseitigen und dabei den Kreis der Berechtigten nicht auf diejenigen beschränken, die die Niederlassungsfreiheit in Anspruch nehmen können (dh. nicht nur EU-/EWR-Körperschaften, sondern auch Körperschaften aus Drittstaaten). 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** 9

Die Betätigung der Genossenschaft bzw. des Vereins muss sich auf den Betrieb der LuF beschränken (zum Begriff der LuF vgl. § 13 EStG Anm. 15 ff., 40). Aufgrund der Beschränkung der Tätigkeit auf die gemeinschaftliche LuF sind andere Tätigkeiten wie etwa VuV schädlich für die Inanspruchnahme des Freibetrags. Auch wenn der Wortlaut einen vollständigen Ausschluss jeglicher sonstiger Tätigkeit nahelegen scheint, kann man uE den Freibetrag nicht bereits dann versagen, wenn lediglich in geringem Umfang weitere Tätigkeiten ausgeübt und aus diesen Einkünfte erzielt werden (vgl. ebenso VELTEN in ERNST & YOUNG, § 25 Rn. 8; WERNER in DPM, § 25 Rn. 3; OLGEMÖLLER/BINNEWIES in STRECK VIII. § 25 Rn. 5 verweisen zur Begründung auf Abschn. 16 Abs. 7, Abschn. 66 Abs. 14 KStR 1985 – R 20 Abs. 6, R 70 Abs. 12 KStR 2004. Die Unschädlichkeitsgrenze wird man bei höchstens 10 % der Einkünfte aus schädlichen Tätigkeiten annehmen können (ROSER in GOSCH II. § 25 Rn. 4). Dies entspricht der gesetzgeberischen Wertung bei zahlreichen Unschädlichkeitsgrenzen (§ 8a Abs. 2, 3; § 8b Abs. 1, 4; § 43b Abs. 2 EStG; § 9 AStG; ebenso § 50d Abs. 3 EStG aF, wonach es schädlich war, wenn eine ausländ. Gesellschaft nicht wenigstens 10 % ihrer Bruttoerträge aus einer eigenen Wirtschaftstätigkeit erzielte).

**II. Gemeinschaftliche Nutzungsüberlassung von Flächen und Gebäuden (Abs. 1 Satz 2)** 10

Nach Abs. 1 Satz 2 kann eine Kooperation, die sich auf den Betrieb der LuF beschränkt, den Freibetrag nur 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 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 zur Summe der Werte aller Geschäftsanteile nicht wesentlich von dem Verhältnis abweichen, in dem der Wert der vom Mitglied überlassenen Flächen und Gebäude zum 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, zum 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 WERNER in DPM, § 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 die 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 LuF betreiben.

**Wertbestimmung (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2):** Die Anwendung des Freibetrags setzt zudem 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 nicht, so dass grds. 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, kann uE die Auswahl der Art des Werts dem Stpfl. freigestellt werden, soweit alle zu bewertenden WG nach derselben Methode bewertet werden (ebenso WERNER in DPM, § 25 Rn. 4).

**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 VELTEN in ERNST & YOUNG, § 25 Rn. 11; OLGEMÖLLER/BINNEWIES in STRECK VIII, § 25 Rn. 5; ROSER in GOSCH II, § 25 Rn. 8). WERNER (in DPM, § 25 Rn. 6) wollen diese Frage in der Bandbreite zwischen 5 % und 25 % dagegen nach den Umständen des Einzelfalls beurteilen.

► *Stellungnahme*: Die besseren Argumente sprechen uE dafür, entsprechend der tradierten Schwelle der Wesentlichkeit (§ 17 Abs. 1 EStG aF) eine Abweichung von 25 % als wesentlich anzunehmen. Dies ergibt sich einerseits aus dem Begriff der Wesentlichkeit, die sachgerechterweise über der Schwelle von 10 % angesiedelt werden sollte, die lediglich eine Unschädlichkeitsgrenze ist. Andererseits folgt dies uE auch aus dem Bild, das dem Gesetzgeber von der freibetragsberechtigten Kooperation vorschwebt. Es soll einen Gleichlauf geben zwischen dem Anteil des Genossen an den Geschäftsanteilen bzw. des Mitglieds am Vereinsvermögen und dessen Wertanteil an den überlassenen Flächen. Jeder Genosse bzw. jedes Mitglied soll den Einfluss haben, der seinem Anteil an den Geschäftsanteilen bzw. am Vereinsvermögen entspricht. Dies wäre anders, wenn dieser Genosse bzw. das Mitglied durch die Überlassung von zusätzlichen Flächen eine schuldrechtliche Einflussmöglichkeit erhielte, ebenso wie umgekehrt die Einflussmöglichkeiten bei einer zu geringen Überlassung geringer wären, als



dies dem Anteil an den Geschäftsanteilen bzw. dem Vereinsvermögen entspreche. Diesem Mehr bzw. Weniger an Einflussmöglichkeiten wird man erst – ebenso wie dies bei § 17 EStG aF der Fall war (vgl. § 17 EStG Anm. 9) – bei Erreichung einer 25 %-Schwelle steuerliche Relevanz beimessen können.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Erstreckung auf gemeinschaftliche Tierhaltung**

11

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 forstwirtschaftlichen 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 (vgl. WERNER in DPM, § 25 Rn. 7; VELTEN in ERNST & YOUNG, § 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.

## § 25 KStG