

§ 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 Euro, 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
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 24	1		IV. Geltungsbereich des § 24
II. Rechtentwicklung des § 24	2		V. Verhältnis des § 24 zu anderen Vorschriften
III. Bedeutung des § 24	3		VI. Verfahrensfragen

**B. Erläuterungen zu Satz 1:
Abzug eines Freibetrags vom Einkommen
bestimmter Körperschaften**

	Anm.		Anm.
I. Freibetrag	7		II. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Körperschaften

**C. Erläuterungen zu Satz 2:
Ausschluss von der Freibetrags-
berechtigung** 9

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24
--

1 I. Grundinformation zu § 24

§ 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 zB KapGes.), sowie Vereine iSd. § 25.

2 II. Rechtsentwicklung des § 24

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 grds. 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 sollte 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. 8). Das Wort „und“ zwischen „Personenvereinigungen“ und „Vermögensmassen“ wurde durch „oder“ ersetzt.

3 III. Bedeutung des § 24

§ 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 (dies sind im Wesentlichen rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine sowie BgA; vgl. Anm. 8); 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. OLGEMÖLLER in STRECK VIII. § 24 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. ROSER in GOSCH II. § 24 Rn. 16; OLGEMÖLLER in STRECK VIII. § 24 Rn. 12).

IV. Geltungsbereich des § 24

4

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

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. im Einzelnen Anm. 9, 10). Zur Freibetragsberechtigung beschränkt KStpfl. vgl. Anm. 8.

V. Verhältnis des § 24 zu anderen Vorschriften

5

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

Verhältnis zu § 25: § 25 sieht bei stpfl. Genossenschaften sowie Vereinen, die ausschließlich LuF oder eine gemeinschaftliche Tierhaltung betreiben, für den VZ der Gründung sowie in den folgenden neun VZ einen Freibetrag von jährlich 15 000 € 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).

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 keinen Freibetrag nach § 24 oder § 25 in Anspruch nehmen können, insbes. bei kleinen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Eine Veranlagung und Feststellungen nach §§ 27, 28, 37 und 38 können dann 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).

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 (stpf.) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in Anspruch genommen werden.

6 VI. Verfahrensfragen

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, 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 KapErtrStAbzug 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.

B. Erläuterungen zu Satz 1: Abzug eines Freibetrags vom Einkommen bestimmter Körperschaften

7 I. Freibetrag

Höhe des Freibetrags: Der Freibetrag beträgt 5000 €. Dessen Höhe ist uE sachgerecht, denn der Freibetrag muss zum einen hoch genug sein, um einen nennenswerten Vereinfachungseffekt zu erzielen. Zum anderen verstärkt ein hoher Freibetrag die Belastungungleichheit aller KStpf. (vgl. Anm. 9).

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

8 II. Abzug vom Einkommen bestimmter steuerpflichtiger Körperschaften

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

Freibetragsberechtigung unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger: Im Umkehrschluss aus Satz 2 folgt, dass insbes. folgende KStpfl. freibetragsberechtigt sind; 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 der Vereine iSd. § 25 handelt (vgl. Anm. 9), sowie privatrechl. 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); der Freibetrag findet auf jeden selbständig zur KSt veranlagten Betrieb Anwendung, da für jeden der Betriebe das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt gesondert gegen die KdöR 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;
- ▶ *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 mit dem § 5 Abs. 1 Nr. 5 korrespondierende Steuerbefreiungsvorschrift, 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: Durch das 3. MittelstandsentlastungsG wurde mit Wirkung ab dem VZ 2009 (vgl. Anm. 2) der persönliche Geltungsbereich des § 24 auf beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erweitert. Allerdings enthält die Gesetzesbegründung keine Erwägungen zu dieser Erweiterung des persönlichen Geltungsbereichs des § 24 (BTDrucks. 16/10490, 18). Der Gesetz-

geber 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. 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 VuV 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. 9).

Bei Organshaft mit Gewinnabführungsvertrag iSd. §§ 14 bis 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 bei Ausgleichszahlungen gem. § 16 beim 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.

9

C. Erläuterungen zu Satz 2: Ausschluss von der Freibetragsberechtigung

Körperschaftsteuerpflichtige, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 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 2 EStG gehören. Diese Rückausnahme von der Freibetragsberechtigung führt dazu, dass die Inanspruchnahme des Freibetrags rechtsformabhängig ist.

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 2 EStG führen, nicht mehr sachgerecht ist (vgl. ROSE in GOSCH II. § 24 Rn. 7). Der Gesetzgeber sollte den Anwendungsbereich des § 24 auf alle KStpfl.

erweitern, da sich die aktuelle Regelung unter Gleichheitsgesichtspunkten und angesichts des Grundsatzes der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit gesetzlicher Regelungen verfassungsrechtl. schlecht rechtfertigen lässt.

► *Nicht Freibetragsberechtigte*: Damit sind insbes. folgende KStpfl. von der Inanspruchnahme des Freibetrags ausgeschlossen:

- ▷ *Kapitalgesellschaften*: Ausgeschlossen sind KapGes., deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehören. Der Ausschluss von der Freibetragsberechtigung gilt unabhängig davon, ob tatsächlich Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 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 stbefreite 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-GmbHs 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 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 – V 457/77 K, EFG 1979, 571, rkr.; FG Münster v. 2.10.1979 – VI 4941/78 K, EFG 1980, 146, rkr.). Dasselbe gilt für eine AG & Co. KG;
- ▷ *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie europäische Genossenschaften* 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. Sofern sie LuF betreiben, kann ihnen ein Freibetrag gem. § 25 zustehen;
- ▷ *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).
- ▷ *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);
- ▷ *Vermietungsgenossenschaften* iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10 mit teilweiser KStPflcht sind nicht freibetragsberechtigt.
- *Freibetragsberechtigte*: Siehe Anm. 8.

Vereine iSd. § 25: Vereine, die gem. § 25 LuF betreiben, sind nicht zur Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 24 berechtigt. Für sie hat der Freibetrag nach § 25 Vorrang. Zu Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die LuF betreiben, vgl. Anm. 5.

§ 24 KStG