

Selbst bewirtschaftet: Die Privilegierung durch Satz 3 ist nicht anwendbar, wenn der Forstbetrieb durch Dritte bewirtschaftet, dh. verpachtet wird. Im Einzelfall kann hier aber die Annahme von Vermögensverwaltung in Betracht kommen.

Rechtsfolge: Trotz Erfüllung aller Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist auf den selbst bewirtschafteten Forstbetrieb nicht die partielle StPflcht nach Satz 2, sondern die StFreiheit nach Satz 1 anzuwenden.

Zweck der Regelung war die – von der zur Prüfung des Gemeinnützigkeitsrechts eingesetzten Sachverständigenkommission empfohlene (BMF-Schriftenreihe Heft 40, 192) – Rückkehr zu der vor dem KStG 1977 geltenden Behandlung gemeinnütziger Stiftungen mit selbstbewirtschafteten Forstbetrieben (dazu RFH v. 29.11.1933, RStBl. 1934, 377; *Thiel/Eversberg*, DB 1990, 395 [401], mwN; vgl. RegE v. 13.3.1989, BTDrucks. 11/4176, 13). Steuerbegünstigte Körperschaften mit Forstbetrieben sollten den KdöR gleichgestellt werden, deren große (Staats-)Wälder auch nicht der StPflcht unterliegen, weil sie nicht die Voraussetzungen eines BgA (§ 4) erfüllen. Außerdem weist die Forstwirtschaft nach der Vorstellung des Gesetzgebers wegen der langen Bewirtschaftungszeiträume eine gewisse Nähe zur Vermögensverwaltung auf.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Ausnahmeregelung ist durch das VereinsFG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499) eingeführt worden, aber rückwirkend auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes noch offenen Fälle anzuwenden (§ 54 Abs. 3 idF des VereinsFG).

Einstweilen frei.

183–189

XI. Vermietungsgenossenschaften und -vereine (Abs. 1 Nr. 10)

[Die Kommentierung des Abs. 1 Nr. 10 ist auf dem Stand Mai 2015 und wird in der nächsten Überarbeitung der Kommentierung zu § 5 aktualisiert.]

Schrifttum: *Felix*, Ein Gemeinwohl und zweierlei Gemeinnützigkeits-Steuerrechte?, BB 1982, 667; *Strobel*, Die Wohnungsgemeinnützigkeit in der Bewährung, BB 1982, 1001; *Strobel*, Gemeinnützige Wohnungsunternehmen in Handels- und Steuerrecht, NSt. Gr. 330/101; *Stappel*, Die deutschen Genossenschaften 2013, Wiesbaden 2013.

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 10

a) Grundinformation

190

Nach Abs. 1 Nr. 10 sind im Bereich der Wohnungswirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine insoweit stbefreit, als sie ihren Mitgliedern Wohnraum zum Gebrauch überlassen oder Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen betreiben. Einkünfte aus anderen und damit nicht begünstigten Tätigkeiten sind nicht stbefreit (partielle StPflcht). Die StBefreiung ist darüber hinausgehend vollständig ausgeschlossen, wenn die Einkünfte aus den nicht begünstigten Tätigkeiten 10 % der gesamten Einkünfte übersteigen.

Im Hinblick auf die Auslegung der Vorschrift ist zu berücksichtigen, dass das BMF zu zahlreichen Fragen ausführlich in einem Schreiben Stellung genommen hat (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014). Dieses Schreiben ist jedoch zwischenzeitlich aufgehoben worden (BMF v. 27.3.2012 – IV A 2 - O 2000/11/10006, BStBl. I 2012, 370); die entwickelten Auslegungsgrundsätze sind je-

doch weitgehend anerkannt und können in der Praxis als Auslegungshilfe herangezogen werden.

191 b) Rechtsentwicklung

Nach früherer Rechtslage waren Stpfl., die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) den Status eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens innehatten, (umfassend) von der KSt befreit. Diese Konzeption wurde durch das StReformG 1990 grundlegend geändert und der Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 10 erheblich eingeschränkt. Die Gemeinnützigkeit spielt nunmehr keine Rolle mehr. Stbefreit sind lediglich Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften sowie Vereine, soweit sie ihren Mitgliedern erworbenen bzw. hergestellten Wohnraum zum Gebrauch überlassen bzw. damit zusammenhängende notwendige Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen betreiben. Die Rechtsentwicklung stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

Verordnung über die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen v. 1.12.1930 (RGBl. 1930, 593): Das WGG geht auf die im Wege der Notverordnung 1930 erlassene Verordnung über die Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen zurück. Ein einheitlicher Rahmen für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen für die bereits nach damaligem Recht existenten stl. Vergünstigungen fehlte bis dahin (RdF v. 31.12.1931 – S 2512 A-40 III, RStBl. 1932, 30). Zugleich bestand der Wunsch, die Wohnungsförderung „frei zu machen von Fiskalinteressen“ (Strobel, Nst. Gr. 330/101, 2). Mit Einführung der sog. Gemeinnützigkeitsverordnung wurde den FinBeh. die Entscheidungsbefugnis über die stl. Gemeinnützigkeit von Wohnungsunternehmen genommen und auf die Anerkennungsbehörden als nichtstl. staatliche Instanz übertragen. Danach als gemeinnützig anerkannte Wohnungsunternehmen waren für Zwecke der damaligen Befreiungsvorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925 (RGBl. I 1925, 208) „in jedem Fall“ als gemeinnützig und damit stbefreit anzusehen (§ 17 Buchst. a KStDV 1931).

Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz v. 29.2.1940 (RGBl. I 1940, 438): Die zuvor in der Gemeinnützigkeitsverordnung enthaltenen Bestimmungen wurden im WGG 1940 kodifiziert sowie in den Durchführungsbestimmungen des WGGDV 1940 v. 23.7.1940 (RGBl. I 1940, 1012) geregelt. Die stl. Vorschriften wurden entsprechend angepasst.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597): Die – nunmehr in § 8 Nr. 1 KStDV 1968 geregelte – StBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen wurde nahezu wortgleich in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1977 übernommen, darüber hinaus ein Satz 2 eingefügt. Die StBefreiung knüpfte wiederum an die Vorschriften des WGG sowie der WGGDV an. Die Regelung in Abs. 1 Nr. 10 sollte die Schaffung erschwinglichen Wohnraums in ausreichendem Maße fördern. Der Gesetzgeber ging damit – anders als die Steuerreformkommission (vgl. BMF-Schriftenreihe, Heft 17, Tz. IV/361 f.) – weiterhin von der Erforderlichkeit der StBefreiung von Wohnungsunternehmen aus (vgl. hierzu auch *Felix*, BB 1982, 667; *Strobel*, BB 1982, 1001).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093): Abs. 1 Nr. 10 wurde dahingehend neu gefasst, dass die Regelung nunmehr eine eigenständige stl. Befreiungsnorm darstellt und nicht mehr an die Vorschriften des WGG anknüpft. An die Stelle der umfassenden StBefreiung zugunsten gemeinnütziger Wohnungsunternehmen trat eine nur noch partielle, auf bestimmte Einkünfte bezogene („soweit“) Privilegierung für Wohnungsbaugenossenschaften und Vereine, die sich darauf

beschränken, Wohnungen im Hinblick auf eine Nutzungsüberlassung an ihre Mitglieder zu errichten oder zu erwerben.

Die Rechtsgrundlagen für die gesamte gemeinnützige Wohnungswirtschaft (insbes. geregelt im WGG und der WGGDV) wurden als Konsequenz aufgehoben. Aufgrund des Wegfalls der Befreiung von KSt, GewSt und VSt waren die hiernach bestehenden vermögensmäßigen, sozial- und wohnungspolitischen Bindungen nicht mehr gerechtfertigt (BTDrucks. 11/2157, 209 f.).

Abs. 1 Nr. 10 idF des StReformG 1990 ist grds. ab dem VZ 1990 anwendbar (§ 54 Abs. 1 idF des StReformG 1990). Ausnahmsweise fanden die Vorschriften des WGG auf Antrag noch im VZ 1990 (letztmalig) Anwendung, wenn die Körperschaft im VZ 1990 ausschließlich nach dem WGG zulässige Geschäfte betrieb. Die neue Rechtslage gilt damit durchgehend ab VZ 1991 (§ 54 Abs. 3 idF des StReformG 1990). Bei abweichendem Wj. galt die Neuregelung bereits für das Wj. 1989/90 (vgl. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 12 ff.) bzw. – bei Antragstellung – ab dem Wj. 1990/91. In bestimmten zeitlichen Grenzen bestand die Möglichkeit, durch schriftliche Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines Kj. auf die StBefreiung nach Abs. 1 Nr. 10 nF zu verzichten (vgl. § 34 Abs. 5). Die Körperschaft ist in diesem Fall für mindestens fünf aufeinanderfolgende Kj. an die Erklärung gebunden (§ 34 Abs. 5 Satz 2).

c) Bedeutung

192

Die Abschaffung der umfassenden StBefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen begründete der Gesetzgeber in zweierlei Hinsicht. Zum einen bedürfte es aufgrund des ausreichenden Angebots an Wohnungen, dem weitreichenden gesetzlichen Mieterschutz sowie dem verbesserten Wohngeld keiner weiteren Investitionsanreize mehr (BTDrucks. 11/2157, 169). Zum anderen wurde die umfassende StBefreiung aufgrund der hieraus resultierenden Wettbewerbsnachteile für nicht stbefreite Wohnungsunternehmen als nicht mehr gerechtfertigt angesehen (BTDrucks. 11/2157, 122). Die partielle StBefreiung für Genossenschaften und Vereine, die sich auf die Vermietung von erworbenen bzw. errichteten Wohnungen an Mitglieder beschränken, sei hingegen zulässig. Es handele sich hierbei um Selbsthilfeeinrichtungen, die entsprechend dem genossenschaftlichen Fördergedanken nur eine wirtschaftliche Hilfsfunktion für ihre Mitglieder wahrnehmen. Der Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Wohnungsbaugenossenschaft könne stl. nicht anders behandelt werden als die Nutzung einer Wohnung im eigenen Haus, welche (auch) nicht zu versteuern sei (BTDrucks. 11/2157, 122). Dieser sozialpolitische Grundgedanke rechtfertigt in verfassungsrechtlicher Hinsicht die aus der StBefreiung resultierende Ungleichbehandlung gegenüber nicht durch Abs. 1 Nr. 10 privilegierte Wohnungsunternehmen.

Die Bedeutung der Vorschrift lässt sich daran erkennen, dass in Deutschland im Jahr 2012 1913 Wohnungsgenossenschaften mit insgesamt über 2,7 Mio. Mitgliedern existierten. Anzahl und Mitglieder sind gleichwohl seit 2000 leicht rückläufig (Stappel, Die deutschen Genossenschaften 2013, 2013, 40).

d) Geltungsbereich

193

In persönlicher Hinsicht findet Abs. 1 Nr. 10 nur Anwendung auf Genossenschaften und Vereine, die unbeschränkt stpfl. sind.

194 e) **Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Zu § 22: Stbefreite Genossenschaften können unter den Voraussetzungen des § 22 Rückvergütungen an ihre Mitglieder vornehmen (OFD Hannover v. 7.5.1991 – S 2730-48-StO 231, DStR 1991, 1528).

Zu § 3 Nr. 15 GewStG: Die GewSt-Befreiung nach § 3 Nr. 15 GewStG knüpft an die KSt-Befreiung an. Soweit Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine iSd. Abs. 1 Nr. 10 von der KSt befreit sind, gilt dies auch für Zwecke der GewSt.

2. Befreite Vermietungsgenossenschaften und -vereine nach Nr. 10

195 a) **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

Der Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften entspricht den KStSubjekten iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2. Dementsprechend werden insbes. die Genossenschaften nach dem GenG erfasst, die durch Eintragung in das Genossenschaftsregister Rechtsfähigkeit erlangen. Darüber hinaus können aber auch nicht rechtsfähige Genossenschaften und die Europäischen Genossenschaften nach der Vorschrift stbefreit sein (zum Begriff der Genossenschaften ausführlich § 1 Anm. 41). Unerheblich ist insoweit, dass in Abs. 1 Nr. 10 nur von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Rede ist. Dies entsprach der früheren Formulierung in § 1 Abs. 1 Nr. 2, die durch das SEStEG unter Hinweis auf zwischenzeitlich erfolgte Änderungen des Genossenschaftsrechts in „Genossenschaften“ geändert und um die Europäische Genossenschaft ergänzt wurde (BT Drucks. 16/2710, 30), ohne dass eine entsprechende Anpassung in Abs. 1 Nr. 10 erfolgt wäre. Ein abweichendes Verständnis der beiden Vorschriften war damit aber insoweit nicht beabsichtigt und wäre auch nicht zu rechtfertigen.

196 b) **Vereine**

Vereine können von der StBefreiung erfasst sein, weil sich genossenschaftliche Zielsetzungen insbes. auch in dieser Rechtsform verwirklichen lassen. Der Vereinsbegriff bestimmt sich mangels anderweitiger Bestimmungen im KStG nach dem Zivilrecht. Im Wesentlichen sind daher folgende Vereinsformen erfasst:

Eingetragene Vereine: Vereine, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sind, erlangen die Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister (§ 21 BGB). Sie gehören zu den in § 1 Abs. 1 Nr. 4 aufgeführten sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts. Sollte die Rechtsform eines Europäischen Vereins geschaffen werden, könnten wohl auch derart organisierte Vereine von der StBefreiung erfasst werden.

Wirtschaftliche Vereine: Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, erlangen durch staatliche Verleihung nach dem jeweiligen Landesrecht Rechtsfähigkeit (§ 22 BGB). Sie gehören ebenfalls zu den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 4.

Nicht rechtsfähige Vereine: Vereine, die weder kraft Eintragung noch kraft Verleihung Rechtsfähigkeit erlangt haben, sind nicht rechtsfähige Vereine iSd. § 54 BGB. Diese sind ausdrücklich von § 1 Abs. 1 Nr. 5 erfasst.

c) Gebrauchsüberlassung von Wohnungen oder Räumen iSd. § 15 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. a)

aa) Herstellung oder Erwerb von Wohnraum

197

Wohnungen: Der Begriff der „Wohnungen“ ist gesetzlich nicht definiert. Nach allgemeinem Begriffsverständnis ist unter einer Wohnung die Zusammenfassung mehrerer Räume zu verstehen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann (BFH v. 15.11.1995 – X R 102/05, BStBl. II 1998, 92). Letzteres setzt daher typischerweise voraus, dass eine Küche sowie sanitäre Einrichtungen vorhanden sind. Mit Blick auf Satz 1 Buchst. b ist es jedoch auch ausreichend, wenn diese Einrichtungen außerhalb der Wohnräume in Gestalt einer Gemeinschaftsanlage zur Verfügung gestellt werden (aA BFH v. 2.4.1997 – X R 141/94, BStBl. II 1997, 611, zu § 10e EStG). In Gebäuden mit mehreren Einheiten müssen die Räumlichkeiten über einen eigenen Eingang verfügen und hinreichend räumlich getrennt sein (BFH v. 27.10.1998 – X R 157/95, BStBl. II 1999, 91, zu § 10e EStG). Aus dem Wortlaut und Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 10 ergibt sich keine größenmäßige Beschränkung; insbes. ist der Begriff der „Kleinwohnung“ nach § 11 WGGDV nicht maßgeblich (so auch *Bott* in *Ernst & Young*, § 5 Rn. 672 [9/2005]). Zu den Wohnungen gehören darüber hinaus auch Zubehörräume (Garagen, Keller, Speicher, Bodenräume), wenn sie zusammen mit den Wohnungen genutzt werden. Die Vermietung von Einzel-, Sammel-, Tiefgaragen- oder Stellplätzen ist auch dann als Vermietung eines Zubehörraums anzusehen, wenn verschiedene Mietverträge über die Vermietung der Wohnung und des Zubehörraums geschlossen werden. Handelt es sich aber bei dem Mieter eines Garagen- oder Stellplatzes um einen Außenstehenden, liegt ein nicht begünstigtes Geschäft vor (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 23).

Räume in Wohnheimen iSd. § 15 II. WoBauG: Nach Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 stehen den Wohnungen auch Räume in Wohnheimen iSd. § 15 II. WoBauG gleich. Als Wohnheime gelten danach Heime, die nach ihrer baulichen Anlage und Ausstattung für die Dauer dazu bestimmt und geeignet sind, Wohnbedürfnisse zu befriedigen.

Herstellung oder Erwerb: Die Wohnungen oder Räume iSd. § 15 II. WoBauG müssen von der Vermietungsgenossenschaft oder dem Vermietungsverein hergestellt oder erworben worden sein. Beides muss den Eigentumserwerb am Überlassungsobjekt zur Folge haben. Die bloße Verschaffung durch Weitervermietung (oder in ähnlicher Weise, zB Pacht, Nießbrauch, Treuhand) stellt deshalb keinen Erwerb dar (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 16).

bb) Gebrauchsüberlassung an Mitglieder

(1) Mitglied

198

Die Gebrauchsüberlassung darf nur an Mitglieder der Genossenschaft bzw. Vereinsmitglieder erfolgen. Wer Mitglied (Genosse) einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft ist, ergibt sich aus dem GenG (vgl. BFH v. 24.2.1959 – I 197/58 U, BStBl. III 1959, 201).

Entstehung: Die Mitgliedschaft entsteht durch Teilnahme an der Gründungsversammlung oder bei einem späteren Beitritt durch Abgabe einer schriftlichen Beitrittserklärung (§§ 15f. GenG) und Zulassung des Beitritts durch die Genossen-

schaft. Nach der Zulassung ist das neue Mitglied in die Mitgliederliste nach § 30 GenG aufzunehmen. Die Mitgliedschaft muss während der ganzen Zeit bestehen, in dem die Geschäftsbeziehung unterhalten wird. Ausreichend ist es aber, wenn der Genossenschaft im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsbeziehung eine Beitrittserklärung vorliegt (so bereits RFH v. 8.12.1936 – I A 126/36, RStBl. 1937, 341, zu § 15 Abs. 3 GenG aF).

Inhalt der Mitgliedschaft: Die Mitgliedschaft ist ein persönliches Recht und nicht übertragbar (*Beuthien in Beuthien*, 15. Aufl. 2011, § 18 GenG Rn. 7). Aus dem Wesen der Genossenschaft folgt die persönliche Bindung an selbige. Im Fall des Todes eines Mitglieds geht die Mitgliedschaft auf die Erben über, endet aber mit dem Schluss des Wj., in dem der Erbfall eingetreten ist (§ 77 Abs. 1 GenG). Bereits mit dem Erblasser abgeschlossene begünstigte Mietverträge gehen auf den bzw. die Erben als nicht begünstigte Nichtmitgliedergeschäfte über. Der Erbe hat jedoch ggf. die Möglichkeit, die Mitgliedschaft fortzusetzen (§ 77 Abs. 2 GenG) oder selbst Mitglied zu werden. Auch juristische Personen und PersGes. (einschließlich der Außen-GbR, s. BGH v. 4.11.1991 – II ZB 10/91, BGHZ 116, 86) können Mitglieder sein.

199 (2) **Gebrauchsüberlassung durch Mietvertrag oder genossenschaftlichen Nutzungsvertrag**

Der Wohnraum muss den Mitgliedern durch einen Mietvertrag oder einen genossenschaftlichen Nutzungsvertrag überlassen werden. Entgegen dem Wortlaut („oder“) kann das konkrete Nutzungsverhältnis auch durch beide Vertragsarten zusammen geregelt werden. Während zB generelle Nutzungsprinzipien im genossenschaftlichen Nutzungsvertrag geregelt sind, können diese individuell durch einen Mietvertrag konkretisiert werden.

Genossenschaftlicher Nutzungsvertrag: Bei einem genossenschaftlichen Nutzungsvertrag ist Rechtsgrundlage der Wohnungsüberlassung die Satzung der Genossenschaft. Der Nutzungsvertrag konkretisiert lediglich die sich aus der Mitgliedschaft ergebende Befugnis zur Wohnungsnutzung.

Mietvertrag: Der sich bereits aus dem Wesen des genossenschaftlichen Nutzungsvertrages ergebenden Eingrenzung der Vertragsparteien steht die Vertragsfreiheit im Mietrecht gegenüber. Abs. 1 Nr. 10 setzt jedoch auch hier grds. voraus, dass Vertragspartner ein Genossenschaftsmitglied ist, dem die Wohnung zum Gebrauch überlassen wird.

Hierbei sind jedoch bestimmte Sonderfälle zu beachten:

- ▶ *Die Zwischenschaltung von Hausgemeinschaften* in der Rechtsform eines nicht eingetragenen Vereins oder einer GbR, die Mietverträge mit den jeweiligen Wohnungsnutzern abschließt, ist für Zwecke der StBefreiung zulässig, sofern die Mieter jeweils Mitglied der Genossenschaft oder des Vereins sind (OFD Frankfurt am Main v. 14.6.2000 – S 2730 A-15-St II 12, DB 2000, 1991).
- ▶ *Eine Untervermietung* (zB an Studenten) im üblichen Rahmen ist für die StBefreiung unschädlich. Gleiches gilt, wenn (nur) der Ehegatte bzw. Lebenspartner des Mieters Mitglied der Genossenschaft ist (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 22, 17; OFD Magdeburg v. 27.12.2007 – S 2730-12-St 216, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 9.9).

- ▶ *Drittüberlassung an Nichtmitglieder:* Bei Mietverträgen mit gemeinnützigen oder sozialen Trägern, die zwar ihrerseits Mitglieder sind, die Wohnungen jedoch bestimmten Personengruppen von Nichtmitgliedern überlassen, ist die StBefreiung insoweit ausgeschlossen. Dies gebietet zum einen der eindeutige Wortlaut („Gebrauchsüberlassung an Mitglieder“); zum anderen bleibt unter den Voraussetzungen von Nr. 10 Satz 2 bei einer geringen nicht begünstigten Vermietung auch die StFreiheit im Übrigen bestehen (OFD Magdeburg v. 27.12.2007 – S 2730-12-St 216, KSt-Kartei ST § 5 KStG Karte 9.9).
- ▶ *Zum Übergang des Mietvertrags im Erbfall* s. Anm. 198.

d) Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen (Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 Buchst. b) 200

Neben der von Buchst. a erfassten Gebrauchsüberlassung stellt auch der Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen eine stbegünstigte Tätigkeit dar, wenn diese Anlagen oder Einrichtungen überwiegend für die Mitglieder bestimmt sind und der Betrieb für den Verein bzw. die Genossenschaft notwendig ist. Die Begriffe Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen sind im KStG nicht definiert. Die FinVerw. hat entsprechend der damaligen Praxis nach dem WGG die hierfür verwandten Definitionen in § 8 Abs. 2 und 3 WGGDV herangezogen. Diese begriffliche Anlehnung hat seine Berechtigung in der Gesetzeshistorie und wird deshalb auch hier nachvollzogen.

Gemeinschaftsanlagen sind bauliche Anlagen, die für Wohnungen errichtet werden und anstelle der üblicherweise zur Wohnungsnutzung gehörenden Einzelanlage den Wohnungsberechtigten zur gemeinsamen Benutzung dienen. Hierzu gehören zB gemeinsame Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenanlagen, Badeeinrichtungen sowie Gemeinschaftsgebäude für Wohnsiedlungen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 26).

Folgeeinrichtungen sind bauliche Anlagen, die für eine größere Anzahl von zusammenhängenden Wohnungen notwendig sind, um die bildungsmäßige, soziale oder verwaltungsmäßige Betreuung zu gewährleisten (zB Kindertagesstätten, Kindergärten und Lesehallen) (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 27).

Überwiegende Bestimmung für Mitglieder: Die Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen müssen überwiegend für die Mitglieder bestimmt sein. Maßgeblich ist insoweit die subjektive Bestimmung der Genossenschaft bzw. des Vereins. Die Auffassung der FinVerw. im Schreiben v. 22.11.1991 (IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 28), wonach die (tatsächliche) Nutzung durch Nichtmitglieder nicht überwiegen dürfe, widerspricht dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift. Die objektiven Verhältnisse sind dabei allerdings zu berücksichtigen, sodass eine ursprüngliche Zweckbestimmung zugunsten von Mitgliedern sich aufgrund dauerhafter überwiegender Nutzung durch Nichtmitglieder ändern kann. Eine bloß vorübergehende überwiegende Nutzung durch Nichtmitglieder ist aber idR unschädlich. Ungeklärt ist, nach welchen Kriterien das „Überwiegen“ zu beurteilen ist. In Betracht kommen zB die Anzahl der Wohnungen, die Höhe der Nutzungsentgelte oder das Maß der tatsächlichen Nutzung. Das letztgenannte Kriterium erscheint am sachgerechtesten, ist aber in vielen Fällen nicht ermittelbar, sodass in der Praxis vor allem auf die Entgelthöhe (bei entgeltlicher Nutzung) sowie die Zahl der angeschlossenen Wohnungen (bei unentgeltlicher Nutzung) abgestellt

werden dürfte (so *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 13 [4/2013]). Zu beachten ist, dass die Nutzung durch Nichtmitglieder nicht zu einer partiellen StPflcht führt, sondern die gesamte Anlage stbefreit bleibt.

Notwendigkeit des Betriebs: Der Betrieb der Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen muss für den Verein bzw. die Genossenschaft notwendig sein. Den Anlagen und Einrichtungen kommt eine bloß dienende Funktion zu. Ihr Betrieb muss daher den Zweck der Wohnraumüberlassung fördern. Aufgrund der faktisch nicht zwingend engen Verbindung ist in Übereinstimmung mit § 8 WGGDV zusätzlich zu fordern, dass ein (eigener) Betrieb nur dann notwendig ist, wenn ein anderer Betreiber nicht oder nur zu wesentlich ungünstigeren Bedingungen gefunden werden könnte (so auch *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 14 [4/2013]).

Betreiben: Nicht erforderlich ist, dass die Genossenschaft bzw. der Verein die Anlage oder Einrichtung im eigenen Namen und für eigene Rechnung betreibt, so dass dies auch durch Dritte erfolgen kann (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 29).

e) Reichweite der Steuerbefreiung

201 aa) Partielle Steuerpflicht nicht begünstigter Tätigkeiten

Die StBefreiung nach Satz 1 ist ausgeschlossen, insoweit die Genossenschaft bzw. der Verein nicht begünstigte Tätigkeiten ausübt (partielle StPflcht). Vor diesem Hintergrund (und der Ausschlussklausel nach Satz 2, s. Anm. 204) kommt der Abgrenzung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Geschäften entscheidende Bedeutung zu. Dabei sind die WG nach den allgemeinen stl. Grundsätzen dem begünstigten bzw. nicht begünstigten Bereich zuzuordnen (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR). Die nicht begünstigten Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Gewerbebetrieb (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 31).

202 bb) Begünstigte Geschäfte

Begünstigte Geschäfte sind alle Geschäfte, die zur Abwicklung der begünstigten Tätigkeiten nach Satz 1 notwendig sind und die im Rahmen der begünstigten Tätigkeit erfolgen. Zu den begünstigten Geschäften zählen deshalb neben der Herstellung, dem Erwerb und der Gebrauchsüberlassung von Wohnraum insbes. die folgenden Tätigkeiten:

- ▶ *Verkauf von nicht mehr benötigtem Inventar* aus dem begünstigten Bereich;
- ▶ *Veräußerung von (Teilen von) Betriebsgrundstücken* aus dem begünstigten Bereich; dies setzt jedoch voraus, dass kein gewerblicher Grundstückshandel gegeben ist;
- ▶ *Anlage liquider Mittel*, die entsprechend der Instandhaltungs- und Investitionsplanung mittelfristig (bis zu fünf Jahre) bereitgehalten werden müssen. Voraussetzung ist, dass die Mittel aus der begünstigten Vermietung von Wohnungen stammen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 41; FG Köln v. 28.7.1999 – 13 K 2452/98, EFG 2000, 33, rkr.). Übersteigt das angelegte Kapital das hierfür benötigte Kapital, sind hieraus vereinnahmte Zinsen nicht dem stbegünstigten Bereich zuzuordnen (BFH v. 25.8.2010 – I R 95/09, BFH/NV 2011, 311).

Im Rahmen der begünstigten Wohnungsvermietung sind darüber hinaus zB auch die folgenden Geschäfte begünstigt:

- Annahme und verzinsliche Anlage von Mietkautionen für vermietete Wohnungen;
- Annahme von Baukosten- und Aufwendungszuschüssen sowie sonstigen Baufinanzierungsmitteln;
- Ersatzleistungen der Versicherungsunternehmen für von der Vermietungsgenossenschaft abgeschlossene Versicherungsverträge über Schäden (durch Feuer, Glasbruch, Wassereintrich, Sturm, Hagel oÄ);
- Leistungen aus der Abwicklung von Bergschäden.

cc) Nicht begünstigte Geschäfte

203

Zu den nicht begünstigten Geschäften, die eine partielle StPflcht auslösen (bzw. die StBefreiung ggf. ausschließen), zählen insbes.:

- Vermietung von Wohnraum an Nichtmitglieder;
- Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen bei überwiegender Bestimmung für Nichtmitglieder bzw. fehlender Notwendigkeit;
- Verkauf von WG aus dem nicht begünstigten Bereich;
- Finanzierung von Mieterzeitschriften durch Anzeigen Dritter;
- Einräumung von Erbbaurechten;
- Durchführung von Reparaturen, zu denen vertraglich die Mieter verpflichtet sind, wenn hierfür eigene Handwerker eingesetzt werden;
- Annahme von Spenden für Mieterfeste;
- Anlage von Spareinlagen bei Vermietungsgenossenschaften mit Spareinrichtungen;
- Beteiligung an anderen Unternehmen, auch wenn es sich hierbei um eine zum Zweck der Auslagerung nicht begünstigter Aktivitäten gegründete Tochtergesellschaft handelt.

f) Vollständiger Ausschluss der Steuerbefreiung (Abs. 1 Nr. 10 Satz 2)

204

Die StBefreiung nach Satz 1 ist nicht nur partiell (s. Anm. 202), sondern vollständig ausgeschlossen, wenn die Einnahmen aus nicht begünstigten Tätigkeiten mehr als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen. In diesem Fall ist das gesamte Einkommen der Genossenschaft bzw. des Vereins stpfl.

Begriff der Einnahmen: Die FinVerw. stellt für den Begriff der Einnahmen auf die Bruttoeinnahmen iSd. § 8 Abs. 1 EStG (einschl. USt) ab (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 32 ff.). Einnahmen sind hiernach alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dieser Einnahmebegriff ist auch maßgeblich, wenn die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich erfolgt. Dabei erfolgt die Ermittlung der Einnahmen einerseits des begünstigten und andererseits des nicht begünstigten Bereichs nach den gleichen Grundsätzen (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 32 f.).

Realisationszeitpunkt: Im Hinblick auf die zeitliche Erfassung der Einnahmen ist nach der Rechtsform der stbefeierten Körperschaft zu unterscheiden (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 32, 50):

- ▶ *Vermietungsgenossenschaften* erzielen ausschließlich gewerbliche Einkünfte, sodass sich die zeitliche Erfassung ihrer Einnahmen zwingend nach bilanziellen Grundsätzen richtet. Das Zuflussprinzip (§ 11 EStG) findet keine Anwendung.
- ▶ *Vermietungsvereine* können auch andere als gewerbliche Einkünfte erzielen bzw. gewerbliche Einkünfte nach der Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln. Insoweit kann auch das Zuflussprinzip iSv. § 11 EStG zur Anwendung kommen.

Abschnittsbezogene Betrachtung: Die Einhaltung der 10 %-Grenze ist für jedes Wj. gesondert zu prüfen. Aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung folgt, dass nicht auf die Verhältnisse im Durchschnitt mehrerer Jahre abgestellt werden kann (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 37).

Einzelfragen der Einnahmenermittlung:

- ▶ *Bei der Beteiligung an einer Personengesellschaft* ist nicht der sich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ergebende Gewinnanteil, sondern sind die anteiligen Einnahmen der PersGes. anzusetzen.
- ▶ *Bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft* sind die Gewinnausschüttungen (einschl. der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer) anzusetzen.
- ▶ *Wertveränderungen im Betriebsvermögen* sind keine Einnahmen im Sinne der Vorschrift (zB Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen, Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgewertete Forderungen, Wertberichtigungen oder RAP; s. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 36).
- ▶ *Die Aufdeckung stiller Reserven nach § 13 Abs. 5* erhöht zwar das zVE, bleibt aber beim Vergleich der Einnahmen nach Satz 2 unberücksichtigt (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 45).
- ▶ *Rückzahlungen von Darlehen* mit einer Gesamtlaufzeit von über einem Jahr stellen Einnahmen dar. Die Umschichtung von Barmitteln in Kontokorrentmittel oder andere kurzfristige Geldanlagen mit einer Gesamtlaufzeit bis zu einem Jahr führen nicht zu Einnahmen (außer die Zinseinnahmen; vgl. BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 35).
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen:* Im Verhältnis der Genossenschaft zu deren Mitgliedern sind vGA und verdeckte Einlagen möglich (BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86; v. 22.8.2007 – I B 5/07, BFH/NV 2007, 2355); diese sollen bei der Ermittlung der Einnahmen (sowohl im begünstigten als auch im nicht begünstigten Bereich) einnahmehindernd bzw. -erhöhend zu berücksichtigen sein (vgl. *Alber* in *DPM*, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Rn. 25 ff. [4/2013]). Unterschreitet die erhobene Miete die ortsübliche Vergleichsmiete, führt dies allerdings noch nicht zur Annahme einer vGA, denn die Funktion der Vermietungsgenossenschaften bzw. -vereine liegt gerade darin, den Mitgliedern bezahlbaren Wohnraum zur Verfügung zu stellen, sodass ein entsprechendes Verhalten nicht dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters widerspricht (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. I 1990, 88). Eine vGA ist jedoch gegeben, wenn die Miete nicht zur Kostendeckung bei der Vermietungsgenossenschaft ausreicht oder wenn Nichtmitgliedern höhere Mietern berechnet werden als Mitgliedern (BMF v. 22.11.1991 – IV B 7 - S 2730-24/91, BStBl. I 1991, 1014, Rz. 52).