

Körperschaftsteuerlicher Belastungsvergleich zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem eingetragenen Verein

Von Wirtschaftsprüfer Dipl.-Kfm. Dr. Erwin Pougin, Junkersdorf b. Köln

Einleitung

Da klösterliche Verbände kirchlichen Zwecken dienen, sind sie wegen Gemeinnützigkeit körperschaftsteuerfrei. Das waren sie früher nach der RFH-Rechtsprechung ¹⁾ auch mit den Mitteln, die sie zur Erfüllung ihres Zwecks durch einen Gewerbebetrieb erwarben. Der Gesetzgeber hielt jedoch die Steuerbegünstigung von Gewerbebetrieben, die mit anderen voll steuerpflichtigen Privatbetrieben gleicher Art im freien Wettbewerb stehen, für mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar. Ab 1931 machte er daher die kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen insoweit steuerpflichtig, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Je nach der Rechtsform, die der klösterliche Verband hat und die er für seinen Wirtschaftsbetrieb wählt, ergeben sich merkliche Unterschiede in der steuerlichen Belastung. Das gilt besonders für die klösterlichen Verbände in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts einerseits und der eingetragenen Vereine sowie der Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) andererseits. Da über 50 % der klösterlichen Verbände einen eingetragenen Verein gebildet haben ²⁾ beschränkt sich diese Untersuchung auf einen steuerlichen Belastungsvergleich zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem eingetragenen Verein ³⁾.

Es werden daher im folgenden zunächst die „wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe“ von eingetragenen Vereinen und die „Betriebe gewerblicher Art“ von Körperschaften des öffentlichen Rechts begrifflich zu bestimmen und voneinander abzugrenzen sein. Danach sollen die Unterschiede in der Gewinnermittlung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art dargestellt werden.

Daß land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerfrei sind, hat die nachteilige Folge, daß Verluste, die in aller Regel in der Land- und Forstwirtschaft anfallen, nicht mit den Gewinnen anderer Betriebe ausgeglichen werden können. Es gibt deshalb klösterliche Verbände in der Rechtsform der Körperschaft des öffentli-

¹⁾ RFH I A 439/72 v. 25. 11. 27 und I A a 753/28 v. 23. 4. 29.

²⁾ Vgl. SIEPEN, K.: Vermögensrecht der klösterlichen Verbände, Paderborn 1963, S. 278 und die Statistische Übersicht, ebd. S. 311 ff.

³⁾ Die Ausführungen über den eingetragenen Verein gelten mit gewissen Einschränkungen auch für klösterliche Verbände in der Rechtsform der GmbH und AG.

chen Rechts, die diese Rechtsform als Last betrachten. Im vierten Abschnitt soll daher eine Möglichkeit aufgezeigt werden, auch die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts in die Steuerpflicht einzubeziehen, und im Anschluß daran soll eine steuerliche Konstruktion vorgeschlagen werden, die es nicht nur gestattet, Verluste aus der Land- und Forstwirtschaft mit Gewinnen aus anderen Betrieben auszugleichen, sondern die darüber hinaus auch zu einer spürbaren Ermäßigung des Körperschaftsteuertarifs führt.

Wenn diese Untersuchung sich auf die Darstellung der körperschaftsteuerlichen Behandlung klösterlicher Verbände beschränkt, so geschieht das deshalb, weil die Besteuerung an die rein privat- oder öffentlich-rechtliche Rechtsform klösterlicher Verbände anknüpft. Damit soll jedoch nicht verkannt werden, und es ist SCHEUERMANN⁴⁾ vollauf zuzustimmen, daß klösterliche Verbände Rechtsgebilde und manchmal auch Wirtschaftsgebilde eigener Art sind. „Sie nach dem Schema von Wirtschaftsgebilden weltlicher Körperschaften zu betrachten und steuerrechtlich zu behandeln, z. B. klösterliche Wirtschaftsbetriebe analog den wirtschaftlichen Unternehmungen der Kommunen zu betrachten, ist zwar amtsüblich, aber nicht sachgerecht. Wenn eine Problematik aufzugreifen ist, dann diejenige: ob es möglich ist, der besonderen Natur des klösterlichen Rechtsgebildes auch steuerrechtlich Rechnung zu tragen“⁵⁾.

Hier fängt die Behandlung der eigentlichen Problematik der Klosterbesteuerung erst an, sollen die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung erfüllt werden.

I. STEUERPFLICHT WIRTSCHAFTLICHER GESCHÄFTSBETRIEBE VON EINGETRAGENEN VEREINEN.

Klösterliche Verbände, die ihren Sitz im Inland haben, sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, und zwar als solche gemäß § 1 Abs. 1 Ziff. 4 KStG, wenn sie die Rechtsform des eingetragenen Vereins haben, und mit ihren sogenannten „Betrieben gewerblicher Art“ nach § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG, wenn sie die Rechtsform von Körperschaften des öffentlichen Rechts haben.

Wenden wir uns zunächst den in § 1 Abs. 1 Ziff. 4 KStG aufgeführten „sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts“ zu, zu denen besonders die Vereine des BGB gehören, die ihre Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts erlangen (§ 21 BGB). Es sind dies die „ideellen Vereine“, unter anderem die Vereine mit religiösen Zwecken. Diese Vereine sind jedoch nach § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach der Sat-

⁴⁾ Vgl. SCHEUERMANN, A.: Zu einer Publikation über Klosterbesteuerung, in: Ordenskorrespondenz, 1. Jg., Nr. 2/3 Juli 1960, S. 84.

⁵⁾ SCHEUERMANN, A.: ebd.

zung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, so sind sie insoweit steuerpflichtig. Dasselbe gilt für die *Vermögenssteuer* (§ 3 Abs. 1 Ziff. 6 VStG), für die *Gewerbsteuer* (§ 3 Ziff. 6 GewStG) und den *Lastenausgleich* (§ 18 Abs. 1 Ziff. 14 LAG). Vgl. ferner (§ 6 Abs. 1 GemVO).

Der Begriff „Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ ist in § 14 KStDV, § 6 Abs. 2 GemVO und § 8 GewStDV wie folgt gleichlautend definiert:

„Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.“

Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs umfaßt den Gewerbebetrieb, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im engeren Sinn (sonstiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). *Einkünfte aus einem sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb*, der wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist, sind für die Körperschaftsteuer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, soweit nicht die Voraussetzungen für die Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart erfüllt sind (Abschn. 20 KStR). Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird auch im § 2 Abs. 3 und in § 3 Ziff. 6 GewStG verwendet. Diese in beiden Vorschriften verwendeten Begriffe stimmen nach Inhalt und Umfang überein (Abschn. 10 GewStR).

Die rechtsfähigen und die nichtrechtsfähigen Vereine unterliegen der *Gewerbsteuer*, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. *Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs* umfaßt auch die *Land- und Forstwirtschaft*. Durch § 2 Abs. 3 GewStG ist aber ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der sich auf die Land- und Forstwirtschaft erstreckt, von der *Gewerbsteuer* befreit. Bewirtschaftet ein eingetragener Verein landwirtschaftlichen Grund- oder Forstbesitz, so ist dieser Betrieb nicht gewerbesteuerpflichtig.

Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist nicht gleichbedeutend mit dem *Begriff des Gewerbebetriebs* (vgl. Abschn. 8 GewStR). Ein *Gewerbebetrieb*, den eine der Körperschaften, die im § 2 Abs. 3 GewStG bezeichnet sind, unterhält, unterliegt nach § 2 Abs. 1 GewStG der *Gewerbsteuer*.

Durch § 2 Abs. 3 GewStG wird die *Gewerbsteuerpflicht* erweitert und auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe ausgedehnt, die keinen Gewerbebetrieb im Sinn des § 2 Abs. 1 GewStG bilden.

Im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben kraft Rechtsform (das sind vor allem die Personen- und Kapitalgesellschaften, vgl. § 2 Abs. 2 GewStG und Abschn. 16 GewStR) beschränkt sich die Gewerbesteuerpflicht bei den in § 2 Abs. 3 GewStG bezeichneten Steuerpflichtigen auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Unterhält zum Beispiel ein Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und verwaltet er daneben noch Vermögen, das mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht im Zusammenhang steht, so kann die Gewerbesteuerpflicht auch dann nicht auf die Vermögensverwaltung erstreckt werden, wenn sie gleich dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Erfüllung des Satzungszwecks des Vereins dient. (Vgl. zum Vorhergehenden Abschn. 18 GewStR).

Auch für die Vermögenssteuer umfaßt der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs den Gewerbebetrieb, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das Vermögen einer Körperschaft, das einem sonstigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dient, der wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist, ist wie Betriebsvermögen zu behandeln. Das gilt nicht, soweit die Voraussetzungen für die Zurechnung zu einer anderen Vermögensart, z. B. der Land- und Forstwirtschaft, erfüllt sind (Abschn. 7 VStR).

Das wichtigste Unterscheidungsmerkmal zwischen Gewerbebetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb ist, daß beim Gewerbebetrieb immer die Absicht vorliegen muß, Gewinn zu erzielen, während beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen genügt.

Unter „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ fällt jedoch nicht jede Betätigung, die der Erzielung von Einnahmen dient. Wenn ein steuerbegünstigter Zweck nur durch die Führung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt werden kann, so ist dieser steuerlich unschädlich. Unterhält beispielsweise eine Pflgeanstalt einen landwirtschaftlichen Betrieb für die Beschäftigung von Kranken, so ist dieser Betrieb als unschädlich anzusehen. Der Befreiungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG liegt der Gedanke zugrunde, die steuerpflichtigen privaten Unternehmen im Wettbewerb nicht zu schädigen. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unmittelbar der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dient, ist der Gesichtspunkt des Wettbewerbs in den Vordergrund zu stellen. Der Maßstab, der für die Entscheidung dieser Frage anzulegen ist, muß unter diesen Umständen ein sehr strenger sein und sich immer den besonderen Verhältnissen des einzelnen Falls anpassen ⁶⁾.

⁶⁾ Vgl. HERRMANN, C. — HEUER, G.: Kommentar zur Einkommensteuer, einschl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 10. Aufl., Köln 1950/63, Anm. 77 zu § 4 KStG.

Eine reine Vermögensverwaltung begründet grundsätzlich keine Steuerpflicht. Das gilt für die Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG), die Gewerbesteuer (§ 3 Ziff. 6 GewStG) und die Vermögensteuer (§ 3 Abs. 1 Ziff. 6 VStG). Sie kann ausnahmsweise nur dann als Gewerbebetrieb gelten, wenn mit Gewinnabsicht eine selbständige, nachhaltige und nach außen hervortretende Tätigkeit entfaltet wird. Vgl. hierzu die Grundsätze in Abschn. 15 GewStR 7).

Nach der gleichlautenden Begriffsbestimmung in § 14 Abs. 2 KStDV, § 9 GewStDV und § 6 Abs. 3 GemVO *liegt Vermögensverwaltung in der Regel vor*, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt, unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. *Vermögensverwaltung liegt daher in der Regel vor*, wenn die Einkünfte sich einkommensteuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) darstellen würden. *Die Selbstbewirtschaftung von land- und forstwirtschaftlichem Besitz stellt nur dann Vermögensverwaltung dar*, wenn ein Zwang zur Selbstbewirtschaftung besteht. Dieser wird von der Rechtsprechung für Forstbesitz bejaht, für landwirtschaftlichen Grundbesitz jedoch verneint⁸⁾.

II. STEUERPF LICHT DER BETRIEBE G EWERBLICHER ART VON K ÖR P E R S C H A F T E N D E S O F F E N T L I C H E N R E C H T S.

Was unter Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts zu verstehen ist, ergibt sich unmittelbar aus § 1 KStDV. Danach gehören zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

Zu beachten ist, daß die Begriffsbestimmung des Betriebs gewerblicher Art mit der des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weitgehend übereinstimmt: in beiden Fällen muß eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen vorliegen, ohne daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, erforderlich ist (vgl. den Wortlaut des § 1 und des § 14 KStDV). Darin, daß die Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht beim Betrieb gewerblicher Art ebensowenig erfüllt sein muß wie beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, liegt der Hauptunterschied gegenüber dem Begriff „Gewerbebetrieb“.

Für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Betrieb und für unsere späteren Überlegungen ist es wichtig, hier zu ver-

⁷⁾ Vgl. Neue Wirtschafts-Briefe (Abk.: „NWB“), 16. Aufl. Herne, Fach 9, S. 543.

⁸⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG., Anm. 80 zu § 4 KStG.

merken, daß der RFH grundsätzlich *in dem Besitz und in der Verwaltung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft*, z. B. an einer GmbH, *keine wirtschaftliche Tätigkeit* i. S. des § 1 KStDV gesehen hat (RFH I A 53/38 v. 29. 3. 38; vgl. ferner Urteil I 21/41 v. 14. 10. 41). *Entscheidend ist*, ob sich die Vermögensverwaltung auf die Verwaltung des Vermögens beschränkt, oder ob sie sich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr gewerblich betätigt. Wann diese letzte Voraussetzung vorliegt, ist im wesentlichen Tatfrage. *Ein Gewerbebetrieb kann zum Beispiel dann vorliegen*, wenn eine laufende Verwaltungsarbeit großen Ausmaßes notwendig ist, beispielsweise bei der Verpachtung eines Betriebsvermögens mit der Verpflichtung der Instandhaltung und Erneuerung der Pachtgegenstände (RFH VI A 95/36 v. 24. 3. 37)⁹⁾.

Die Einrichtung ist als Betrieb gewerblicher Art nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Diese wirtschaftliche *Selbständigkeit* kann in einer besonderen Leitung, in einem geschlossenen Geschäftskreis, in der Buchführung oder in einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal bestehen. Daß die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden, ist unerheblich (§ 1 Abs. 2 KStDV).

Es genügt also eine *gewisse Selbständigkeit*, die in den angeführten Merkmalen zum Ausdruck kommt; denn bei Forderung *völliger Selbständigkeit* würde es so gut wie keine steuerpflichtigen Betriebe geben.

Eine Tätigkeit ist ferner nur dann als Betrieb gewerblicher Art anzusehen, wenn sie *von einigem Gewicht* ist. Das ist dann der Fall, wenn der durchschnittliche Jahresgewinn etwa 2000 DM beträgt (vgl. Abschn. 4 Abs. 1 KStR¹⁰⁾).

Um die Tätigkeitszweige gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts steuerpflichtig zu machen, hat der Gesetzgeber diese steuerlich zu selbständigen Rechtssubjekten gemacht, obwohl ihnen zivilrechtlich keinerlei Rechtsfähigkeit oder nicht einmal eine wirtschaftliche Selbständigkeit zukommt. Eine „gewisse“ Selbständigkeit wird man allerdings verlangen müssen. Die Heranziehung der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Körperschaftsteuer geht also von einer rechtlichen Fiktion aus.

Zu beachten ist, daß *Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts nur dann gewerbsteuerpflichtig sind*, wenn sie alle Voraussetzungen erfüllen, die an den Begriff des Gewerbebetriebs geknüpft sind. Dazu gehört neben der Gewinnerzielungsabsicht auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. *Anders ist die Rechts-*

⁹⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG., Anm. 40 zu § 1 KStG.

¹⁰⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG., Anm. 33 zu § 1 KStG.

lage bei rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Vereinen, deren wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 2 Abs. 3 GewStG der Gewerbesteuer unterliegen. In diesem Fall sind die Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht Voraussetzung der Steuerpflicht. (Vgl. § 2 GewStDV und Abschn. 20 GewStR).

Die „wirtschaftliche Selbständigkeit“ innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft ist nicht nur für die Bejahung der Steuerpflicht, sondern auch für die Frage der Abgrenzung oder Zusammenfassung von „Einzelbetrieben“ wichtig, und zwar erstens für die Abgrenzung des gemeinnützigen Tätigkeitszweiges und zweitens für die Frage des Gewinn- und Verlustausgleichs¹¹⁾.

Ein Tätigkeitszweig, der ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient, ist, wenn er sich als besonderer Betrieb abgrenzen läßt, nach § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG steuerbefreit. Ist er aber mit anderen Tätigkeitszweigen, die nicht steuerbefreiten Zwecken dienen, in einem Betrieb zusammengefaßt, so ist dieser Betrieb in vollem Umfang, also auch mit den Einkünften aus dem gemeinnützigen Tätigkeitsbereich, steuerpflichtig.

Da die Gewinne aus einem erfolgreichen Tätigkeitszweig durch Vereinigung mit einem verlustbringenden Tätigkeitszweig zu einem Betrieb zum Verschwinden gebracht werden können, besteht ein großes Interesse daran, Gewinn- und Verlustbetriebe zusammenzufassen. Die Anerkennung einer solchen Zusammenfassung setzt die Verwirklichung innerer und äußerer Abgrenzungsmerkmale voraus. Äußerlich müssen die Betriebe vermögensmäßig vom Gesamtvermögen der Körperschaft und von den übrigen Betrieben getrennt und durch gemeinsame Buchführung, Planung und Leitung zusammengefaßt sein. Es genügt nicht, daß am Ende eines Wirtschaftsjahres die Ergebnisse verschiedener Betriebe zusammengefaßt und ausgeglichen werden. Außer der äußerlichen Zusammenfassung wird auch innerlich eine wirtschaftliche Einheit, ein enger innerer wirtschaftlicher Zusammenhang der verschiedenen Betriebe verlangt. Sinn und Zweck der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art verbieten eine weite Auslegung des Begriffs des inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs. Die neuere Rechtsprechung des BFH geht dahin, diesen nur noch bei einem engen technischen Verbund zu bejahen, z. B. zwischen einem Wasserwerk und einem Schwimmbad, die durch Rohre miteinander verbunden sind. Ferner wird die Zusammenfassung eines landwirtschaftlichen und eines forstwirtschaftlichen Gutsbetriebes für möglich gehalten, weil sich auch in der Privatwirtschaft derartige Verbindungen finden.

¹¹⁾ Vgl. hierzu HERRMANN-HEUER, KStG, Anm. 34 zu § 1 KStG.

Ein *Verlustausgleich* zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art *ohne Zusammenfassung* ist *nur dann möglich*, wenn andere Voraussetzungen eines solchen Ausgleichs, z. B. durch einen Organschaftsvertrag mit Ergebnisabführungsvereinbarung vorliegt.

III. UNTERSCHIEDE IN DER GEWINNERMITTLUNG ZWISCHEN WIRTSCHAFTLICHEN GESCHÄFTSBETRIEBEN VON EINGETRAGENEN VEREINEN UND BETRIEBEN GWERBLICHER ART VON KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS.

Wir haben erkannt, daß der *wirtschaftliche Geschäftsbetrieb* eines eingetragenen Vereins, der im übrigen wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist (§ 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG), *kein selbständiges Steuersubjekt* ist (vgl. auch Abschn. 45 Abs. 5 KStR). *Steuerpflichtig* ist nicht der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, sondern der eingetragene Verein. Auch bilden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eine Einheit.

Anders dagegen der *Betrieb gewerblicher Art* einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er ist als eine steuerlich mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtung *selbständig steuerpflichtig*. (Vgl. hierzu auch Abschn. 7a und 105 Abs. 2 VStR).

Aus dieser gegensätzlichen Behandlung als Steuersubjekt ergeben sich für die Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von eingetragenen Vereinen und des Betriebs gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts *erhebliche Unterschiede*.

Das *Problem des Verlustausgleichs tritt beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überhaupt nicht auf*, da es begrifflich nur einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auch bei mehreren Einzelbetrieben, gibt. Das kommt auch in *äußeren Merkmalen* zum Ausdruck, z. B. darin, daß für mehrere Einzelbetriebe, z. B. einen Verlag, einen Gutsbetrieb und ein Hotel eines klösterlichen Verbandes in der Rechtsform des eingetragenen Vereins *nur eine Steuernummer* geführt und *nur eine Steuererklärung* abgegeben wird, wenn auch die Ergebnisse der Einzelbetriebe aus betriebswirtschaftlichen Gründen getrennt ermittelt werden. Das gilt sowohl für die Körperschaft-, die Gewerbe- und Vermögensteuer sowie auch für die anderen Steuerarten.

Beim *Betrieb gewerblicher Art* bereitet dagegen die *Fiktion der steuerlichen Selbständigkeit* schon in der *Abgrenzung seines Vermögens vom Gesamtvermögen Schwierigkeiten*. Diese Gebilde müssen selbständig handeln, Verträge miteinander, mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts und Dritten abschließen können. So muß z. B. ein klösterlicher Verband, der seinem gewerblichen Betrieb *Räume überläßt*, von diesem im Gegensatz zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ebenso *Miete verlangen* können wie von einem privaten Unternehmer, der mietet. Die *vereinbarte*

Miete stellt bei dem eigenbewirtschafteten Betrieb gewerblicher Art abzugsfähige Betriebsausgaben dar; bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts fällt dagegen die Miete in den Bereich der Vermögensverwaltung und ist damit steuerfrei. Da die öffentlich-rechtlichen Betriebe wie private Unternehmen besteuert werden, müssen sie auch wie diese wirtschaften, also z. B. Kredite aufnehmen und Schuldzinsen absetzen können.

Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen gilt nicht nur für Darlehen, die von dritter Seite aufgenommen werden, sondern auch für Darlehen, die der gewerbliche Betrieb bei der Körperschaft aufnimmt, vorausgesetzt, daß der gewerbliche Betrieb bei seiner Gründung mit einem ausreichenden Eigenkapital, das ihn zur Führung seiner Geschäfte befähigt, ausgestattet worden ist. Für die Zeit nach der Gründung muß man die Begründung von Darlehensschulden des Betriebs an die öffentliche Körperschaft grundsätzlich genauso anerkennen wie bei einer GmbH, die ihren Betrieb dadurch erweitert, daß sie sich die Mittel dazu durch Darlehnsaufnahme bei ihren Gesellschaftern verschafft. Auf die Abgrenzung zwischen Darlehen und verdecktem Stammkapital kann in diesem Rahmen nicht näher eingegangen werden ¹²⁾. Hier sei nur hervorgehoben, daß körperschaftsteuerlich nur in ganz seltenen Ausnahmefällen bei ganz ungewöhnlichen Umständen verdecktes Stammkapital angenommen werden kann. Solche ungewöhnlichen Umstände liegen vor, wenn nach den Darlehensbedingungen Mitunternehmerschaft vorliegt z. B. Unkündbarkeit, kein Anspruch auf feste Verzinsung, sondern völlige Abhängigkeit des Anspruchs und der Höhe der Zinsen von der Leistungsfähigkeit des gewerblichen Betriebs. Gesellschaftsteuerpflicht entsteht dagegen nach § 3 KVStG in jedem Fall, wenn ein Darlehen wie eine Einlage behandelt wird. Umgekehrt liegt aber noch lange kein verdecktes Stammkapital vor, wenn die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 3 KVStG entsteht, da diese von völlig anderen Voraussetzungen abhängig ist, wie sich auch die Rechtsprechung des Körperschaft- und des Kapitalverkehrssteuersenats zur Frage des verdeckten Stammkapitals völlig voneinander unterscheiden.

Was wir von der Abzugsfähigkeit von Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern und von Kapital bei Betrieben gewerblicher Art im Gegensatz zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gesagt haben, dasselbe gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften. Während bei klösterlichen Verbänden in der Rechtsform des eingetragenen Vereins für die in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unentgeltlich beschäftigten Ordensangehörigen keine fiktiven Löhne als Betriebsausgaben abgezogen werden können, ist das bei einem Betrieb gewerblicher Art von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bis zur Höhe der ortsüblichen Tariflöhne vergleichbarer Arbeitskräfte durchaus möglich.

¹²⁾ Vgl. hierzu NWB, Fach 4, S. 359 ff.

Bei der Gewinnermittlung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind nur die dem Orden entstandenen Aufwendungen für den *Unterhalt* der in seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben arbeitenden Ordensangehörigen *abzugsfähig*. Eine *Pauschalierung dieser Aufwendungen* und eine laufende Anpassung der Pauschalen an die gestiegenen Lebenshaltungskosten ist möglich¹³⁾.

Für die Gewinnermittlung von klösterlichen Betrieben in der steuerlichen Rechtsform von Betrieben gewerblicher Art sind folgende vom RFH ausgesprochene Grundsätze von Bedeutung: Erhält ein Betrieb von dem hinter ihm stehenden Klosterorden Angehörige als Arbeitskräfte überwiesen, so stellen die dem Kloster gezahlten Entschädigungen abzugsfähige Betriebsausgaben dar (RFH I A 74/33 vom 25. 7. 33). Stellt ein Kloster seinem steuerlich selbständigen Betrieb Ordensangehörige als Arbeitskräfte zur Verfügung, so sind die vereinbarten Gehälter und Löhne bei dem Betriebe abzugsfähige Betriebsausgaben, soweit sie nicht den Lohn für gleichwertige Leistungen weltlicher Arbeitskräfte übersteigen¹⁴⁾.

Zur Frage der Belastung von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Pensionsverpflichtungen vgl. RFH I A 317/36 vom 27. 4. 37.

Die Frage der unterschiedlichen Behandlung von *Spenden*, ob sie ein Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines eingetragenen Vereins macht, sei hier nur gestreift. *Soviel ist jedenfalls festzuhalten, daß Spenden, die ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb an seinen eingetragenen Verein zur Förderung dessen gemeinnütziger Zwecke macht, nicht abzugsfähig sind, sondern Gewinnverwendung darstellen.*

Anders dagegen bei Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Nach dem BFH-Urteil vom 5. 6. 1962 (BStBl 1962 III S. 355) ist die *Zuwendung nur dann keine abzugsfähige Spende* i. S. des § 11 Ziff. 5 KStG, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts die ihr zur Erfüllung eines gemeinnützigen Zwecks gemachte Zuwendung an eine der in § 1 Abs. 1 Ziff. 1—6 KStG bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen weiterleitet, die nicht die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG erfüllt (vgl. Abschn. 45 Abs. 4 und 5 KStR). In diesem Fall ist die Zuwendung als sog. *verdeckte Gewinnausschüttung* (§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG) anzusehen.

¹³⁾ Vgl. hierzu: Ansatz sogenannter fiktiver Löhne bei der Gewinnermittlung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von geistlichen Orden (Fin Min. NW, Erlaß vom 14. 2. 1964 — S. 2512—10—VA 2), im Auszug wiedergegeben in: Der Betrieb, 17. Jg. 1964, S. 279; vgl. ferner das Urteil des RFH vom 31. 5. 1938 IVa 22/36 (RStBl. 1938, S. 735).

¹⁴⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG, Anm. 63 zu § 1 KStG.

Ohne hier auf den Problemkreis der *verdeckten Gewinnausschüttung* näher eingehen zu können, sei betont, daß sie begrifflich nur beim Betrieb gewerblicher Art Raum hat, da der eingetragene Verein kein selbständiges Steuersubjekt ist. *Unter verdeckter Gewinnausschüttung versteht man* alle Zuwendungen an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen, die an gesellschaftsfremde Dritte nicht gemacht würden. Folgendes wären *beispielsweise* verdeckte Gewinnausschüttungen: Die von dem Betrieb gewerblicher Art an die ihn tragende Körperschaft für die zur Verfügung gestellten *Ordensangehörigen* gezahlten *Gehälter und Löhne* liegen über den ortsüblichen Vergütungen vergleichbarer Arbeitskräfte; die Körperschaft gibt ihrem gewerblichen Betrieb ein Darlehen *zu einem außergewöhnlichen hohen Zinsfuß*; die Körperschaft *vermietet* an ihren gewerblichen Betrieb Räume *zu einer außergewöhnlich hohen Miete* ¹⁵⁾.

Als Ergebnis unserer bisherigen Untersuchung können wir feststellen, daß ein klösterlicher Verband in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts mit seinem Betrieb gewerblicher Art steuerlich weniger belastet ist als ein eingetragener Verein mit seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das gilt uneingeschränkt aber nur, wenn ein Ausgleich der Gewinne des einen Betriebs mit den Verlusten eines anderen Betriebs möglich ist. Wir haben gesehen, daß diese Möglichkeit eine enge wirtschaftliche Einheit in der Form eines technischen Verbunds zwischen den einzelnen Betrieben voraussetzt, eine Bedingung, die nur in den seltensten Ausnahmefällen erfüllt ist. Zudem geht die Tendenz der höchstrichterlichen Rechtsprechung dahin, die fiktive Selbständigkeit der Betriebe gewerblicher Art immer mehr zu betonen und als eine Folge davon die Zusammenfassung mehrerer Betriebe zu einer Einheit mit der daraus resultierenden Möglichkeit des Gewinn- und Verlustausgleichs immer mehr zu erschweren.

Nun ist aber gerade für viele klösterliche Verbände typisch, daß sie einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb haben, der in aller Regel verlustbringend ist. Lassen sich nun die Verluste aus der Land- und Forstwirtschaft nicht mit den Gewinnen aus anderen Betrieben kompensieren, so werden die daraus erwachsenden Nachteile vermutlich größer sein als die Vorteile, die der Betrieb gewerblicher Art gegenüber dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bietet. Wir wollen daher im folgenden zunächst die unterschiedliche steuerliche Behandlung untersuchen, die der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und eines eingetragenen Vereins erfährt und dann abschließend eine steuerliche Konstruktion vorschlagen, die sowohl einen Gewinn- und Ver-

¹⁵⁾ Weitere Beispiele für verdeckte Gewinnausschüttungen s. § 19 KStDV.

lustausgleich ermöglicht als auch die steuerlichen Vorteile eines Betriebs gewerblicher Art gegenüber dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gewährt.

IV. BESTEUERUNG LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHER BETRIEBE VON KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS
„Land- oder forstwirtschaftliche Betriebe von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind steuerfrei“ (§ 3 KStDV), weil nach der herrschenden Auffassung der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Steuerrechts nicht unter den Begriff „Gewerbe“ fällt¹⁶⁾.

Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts gehören demnach nicht zu den „Betrieben gewerblicher Art“ im Sinne des § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG. Das ist in § 3 KStDV ausdrücklich geregelt. Die Steuerbefreiung gilt auch für land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe, die Verarbeitungs- oder Substanzbetriebe sein können. Werden jedoch land- und forstwirtschaftliche Betriebe in der Form einer Kapitalgesellschaft geführt, dann sind sie steuerpflichtig, und zwar auch dann, wenn ihre Erträge ausschließlich einer oder mehreren Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen¹⁷⁾.

Das bestimmt ausdrücklich § 5 Abs. 2 KStDV, der besagt: „Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert.“ Steuerfrei sind also nur solche land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die nicht in privatrechtlicher Form geführt werden. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die in einem Betrieb gewerblicher Art anfallen, sind steuerpflichtig (vgl. Abschn. 9 KStR), wenn nicht durch das Überwiegen der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte der Betrieb gewerblicher Art zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wird, also gleichsam von diesem aufge-saugt wird.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die in privatrechtliche Form gekleidet sind, da diese Betriebe nicht den öffentlichen Betrieben, sondern den privatrechtlichen Gebilden zuzurechnen sind, deren Form sie tragen¹⁸⁾.

Daraus folgt, daß land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die in einer GmbH anfallen, auch steuerpflichtig sind, und zwar verlieren sie den Charakter von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften und sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; das folgt aus § 16 KStDV, der besagt: „Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Han-

¹⁶⁾ Wegen der Abgrenzung des Begriffs „Gewerbebetrieb“ von dem Begriff „land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“ und wegen des Begriffs „Nebenbetrieb“ vgl. Abschn. 134 EStR und Abschn. 13 GewStR.

¹⁷⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG, Anm. 56 zu § 1 KStG.

¹⁸⁾ Vgl. HERRMANN-HEUER, KStG, Anm. 54 zu § 1 KStG.

delsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.“ Die Buchführungspflicht der GmbH folgt aus § 13 Abs. 3 GmbHG i. V. mit §§ 6, 38 ff HGB.

Die Tatsache, daß Einkünfte aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, weil sie von Steuerpflichtigen (z. B. GmbH) erzielt werden, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, macht es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich, auch solchen Körperschaften die Steuervergünstigungen zur Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen und die Vergünstigungen des § 76 EStDV¹⁹⁾ zu gewähren (vgl. Abschn. 21 KStR).

Für die Einheitsbewertung gilt der Grundsatz, daß Land- und Forstwirtschaft kein Gewerbebetrieb ist (§ 54 Abs. 3 BewG). Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn sich die Land- und Forstwirtschaft im Eigentum einer in § 56 BewG aufgeführten Unternehmensformen befindet, für unsere Untersuchung wichtig: im Eigentum einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH u. a.). Bei diesen Unternehmensformen bilden kraft ihrer Rechtsform alle dazugehörenden Wirtschaftsgüter stets einen einzigen gewerblichen Betrieb²⁰⁾.

Auch für die *Gewerbsteuer* gilt, daß die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft keine Gewerbebetriebe sind und daher auch nicht der Gewerbesteuer unterliegen. *Das ist jedoch auch für die Gewerbsteuer anders, wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb von einem Unternehmen betrieben wird, das auf Grund seiner Rechtsform stets und in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb darstellt, also besonders bei den in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG aufgeführten Unternehmensformen, besonders den Kapitalgesellschaften²¹⁾.*

Halten wir also abschließend das Wichtigste fest: Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auch einer Körperschaft des öffentlichen Rechts wird dadurch steuerpflichtig, daß er in eine Kapitalgesellschaft (z. B. in eine GmbH) eingebracht wird. Gerade die Steuerpflicht auch des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist es aber, die wir erreichen wollen. Das hat jedoch nur dann Sinn, wenn es uns gelingt, die Verluste der Land- und Forstwirtschaft mit den Gewinnen der anderen Betriebe auszugleichen. Wenden wir uns daher nun dieser Frage zu.

¹⁹⁾ § 76 EStDV regelt die Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vorname bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln.

²⁰⁾ NWB, Fach 9, S. 542 f.

²¹⁾ Vgl. LITTMANN, E.: Gewerbesteuer, 3. Aufl., Stuttgart 1957, S. 27.

V. BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT MIT STEUERABZUGSPFLICHTIGEN EINKÜNFTEN.

Wir haben festgestellt, daß nur Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind (§ 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG); die Körperschaften des öffentlichen Rechts selbst sind dagegen nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Sie sind nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, und zwar mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug zu erheben ist (§ 2 Abs. 1 Ziff. 2 KStG). Als solche kommen hauptsächlich nur die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge i. S. des § 43 EStG in Frage, also die Dividenden und sonstigen Bezüge aus Aktien, Anteilen an GmbH und anderen. Voraussetzung ist, daß der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Steuerabzugspflichtige Kapitalerträge sind auch besondere Entgelte oder Vorteile (z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen; vgl. oben), die neben diesen Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden (§ 43 Abs. 2 EStG). Zu beachten ist, daß ein Abzug von Ausgaben, die mit den steuerabzugspflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, z. B. Darlehenszinsen für den Erwerb der Beteiligung, nicht zulässig ist (§ 13 Satz 2 KStG).

Die Körperschaftsteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten; eine Veranlagung findet daher nicht statt (§ 2 Abs. 1 Ziff. 2 i.V. mit § 19 Abs. 7 b KStG) ²²⁾.

Bringt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ihre Betriebe gewerblicher Art und ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in eine Kapitalgesellschaft (z. B. in eine GmbH) ein, so verlieren die Betriebe ihr steuerliches Eigendasein und gehen in der Kapitalgesellschaft auf. Stille Reserven brauchen bei der Einbringung nicht aufgelöst zu werden. Eine sehr wichtige steuerliche Folge dieser Einbringung ist, daß die Gewinne und Verluste, und zwar auch die Verluste aus der Land- und Forstwirtschaft, jetzt ausgeglichen werden können.

Aber es ergibt sich bei dieser steuerlichen Konstruktion ein weiterer erheblicher Steuervorteil, und zwar im Steuersatz.

Die Kapitalertragsteuer beträgt bei den Gewinnanteilen (Dividenden) und sonstigen Bezügen aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung usw. 25 % (§ 44 Abs. 1 Ziff. 1 EStG). Da eine GmbH im Be-

²²⁾ Wenn es in § 19 Abs. 7 b heißt: „... und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind“, so bedeutet das: „... und die Einkünfte nicht in einer inländischen Betriebsstätte angefallen sind“. Gemeint sind nur ausländische Gesellschaften: Hat z. B. eine holländische Kapitalgesellschaft deutsche Aktien unmittelbar, so ist mit dem Steuerabzug alles abgegolten; werden dagegen die Aktien von einer inländischen Betriebsstätte gehalten, so sind die Einkünfte „in einem inländischen gewerblichen ... Betrieb angefallen“, und sie wären mit 49 % (§ 19 Abs. 1 Ziff. 3 KStG) zu versteuern.

sitz einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu den sog. Publikums-
gesellschaften i. S. des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG gehört, beträgt die *Körperschaftsteuer* zwar 51 %, sie *ermäßigt sich* aber für die *berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen* (§ 19 Abs. 3 KStG) auf 15 % des Einkommens (§ 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG). Da man davon ausgehen kann, daß eine GmbH, deren Anteilseigner ein klösterlicher Verband in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, ihre Gewinne voll ausschüttet, ergibt sich bei dieser Konstruktion eine *körperschaftsteuerliche Gesamtbelastung* von $25\% + 15\% = 40\%$ gegenüber dem *Körperschaftsteuertarif* von 49 % (§ 19 Abs. 1 Ziff. 3 KStG), dem sonst klösterliche Verbände unterliegen, und zwar gleichgültig, ob sie nun die Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts oder des eingetragenen Vereins haben.

Eine *Nachsteuer* nach § 9 Abs. 4 KStG kommt nicht zur Anwendung, da bei den dort erschöpfend aufgezählten Gebietskörperschaften die kirchlichen Körperschaften fehlen. *Ebensowenig* sind die *kirchlichen Körperschaften schachtelprivilegiert*, es sei denn, sie wären an einer Kapitalgesellschaft mittelbar über einen „Betrieb“ beteiligt (§ 9 Abs. 1 KStG). Durch den Fortfall des Schachtelprivilegs sind die kirchlichen Körperschaften gegenüber den Gebietskörperschaften jedoch nur hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttungen benachteiligt ²³⁾.

Diese sind von der kirchlichen Körperschaft im Gegensatz zu den Gebietskörperschaften der allgemeinen Kapitalertragsteuer von 25 % zu unterwerfen.

VI. ERGEBNIS

Fassen wir abschließend das wichtigste Ergebnis unserer Untersuchung zusammen: Unter der Herrschaft des geltenden Körperschaftsteuerrechts sind jene Unternehmen, die von Körperschaften des öffentlichen Rechts in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften betrieben werden (die sogenannten *Eigen gesellschaften*) gegenüber den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (die sogenannten *Eigenbetriebe*) und gegenüber den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von eingetragenen Vereinen bevorteilt, indem das *gesamte Einkommen* der Eigenbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe mit

²³⁾ Durch die Angleichung des Steuersatzes der besonderen Kapitalertragsteuer nach § 19 Abs. 6 Ziff. 1 KStG an den der allgemeinen Kapitalertragsteuer hat der Gesetzgeber das Schachtelprivileg der Gebietskörperschaften auf dem Gebiete der Kapitalertragsteuer praktisch beseitigt. Dieses Schachtelprivileg hat jetzt nur noch insofern praktische Bedeutung, als verdeckte Gewinnausschüttungen, die - weil nicht berücksichtigungsfähig - nicht der besonderen Kapitalertragsteuer unterliegen, auch nicht der allgemeinen Kapitalertragsteuer unterworfen werden. Vgl. THIEL, R.: Der neue Körperschaftsteuer-Tarif, Köln 1959, S. 43.

49 % zu versteuern ist, während für die Eigengesellschaften der gespaltene Steuersatz von 51 % / 15 % angewendet wird. Zwischen Eigengesellschaft einerseits und Eigenbetrieb sowie wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb andererseits besteht also ein *steuerliches Gefälle* von 9 %.

Durch die *Umwandlung* eines eingetragenen Vereins in eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und durch die Einbringung der Eigenbetriebe in eine Kapitalgesellschaft ist also eine *Ermäßigung der Körperschaftsteuer um 9 % zu erzielen*. Durch das Einbringen auch der mit Verlust arbeitenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in diese Kapitalgesellschaft können die Körperschaften des öffentlichen Rechts diese *Verluste mit den Gewinnen* anderer Betriebe *ausgleichen* und damit eine weitere wesentliche Steuerersparnis erzielen. Die eingetragenen Vereine kommen durch die Umwandlung in Körperschaften des öffentlichen Rechts zusätzlich zu der Ermäßigung des Körperschaftsteuertarifs ebenfalls in den Genuß all der Steuervorteile, die die Körperschaft des öffentlichen Rechts jetzt schon gegenüber dem eingetragenen Verein bietet.

Es sei darauf aufmerksam gemacht, daß bei der Umwandlung unter Umständen gewisse einmalige Steuerbelastungen auftreten, auf deren Darstellung im Rahmen dieser Untersuchung jedoch verzichtet werden muß.