

Körperschaftsteuergesetz

Erster Teil - Steuerpflicht (§§ 1 - 6)

§ 4

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

(6) Ein Betrieb gewerblicher Art kann mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

1. sie gleichartig sind,
2. zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
3. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 vorliegen.

Ein Betrieb gewerblicher Art kann nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden.

Körperschaften des öffentlichen Rechts

(Auszug aus [www. smartsteuer.de](http://www.smartsteuer.de); Juni 2015)

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind insbesondere

- die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden),
- die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften,
- die Innungen,
- die Handwerkskammern,
- die Berufskammern (z.B. Steuerberaterkammer),
- die Industrie- und Handelskammern.

3. Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche

3.1. Allgemeines

Die körperschaftsteuerliche Behandlung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bestimmt sich nach der jeweils ausgeübten Tätigkeit. Hierbei sind aus steuerlicher Sicht drei Tätigkeitsbereiche zu unterscheiden:

- Hoheitsbetrieb
- Vermögensverwaltung
- Betrieb gewerblicher Art

Hoheitsbetriebe dienen überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt (§ 4 Abs. 5 KStG).

Eine Vermögensverwaltung liegt i.d.R. vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO).

Betriebe gewerblicher Art sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausheben. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 KStG)

Keine Steuerbarkeit.

Grds. keine Steuerbarkeit; ggf. beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 2 KStG.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG.

Jeder Tätigkeitsbereich ist für sich zu beurteilen. Kann die Tätigkeit nicht genau zugeordnet werden, ist auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen (R 6 Abs. 3 KStR 2004).

3.2. Hoheitsbereich

Eine hoheitliche Tätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient (sog. Hoheitsbetrieb; § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG). Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist dann gegeben, wenn die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaft »eigentümlich und vorbehalten« ist (H 9 [Hoheitsbetrieb – Ausübung öffentlicher Gewalt] KStR 2008). Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.

Beispiel 1:

Hoheitsbetriebe stellen z.B. dar:

Wetterwarten,

Schlachthöfe (in Gemeinden mit Schlachtzwang),

Forschungsanstalten,

Hochschulen,

Anstalten zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.

Die Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings nicht bereits gegeben, wenn der Körperschaft des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden. Auch Zwangs- oder Monopolrechte reichen für die Annahme eines Hoheitsbetriebes nicht aus (§ 4 Abs. 5 Satz 2 KStG).

Eine hoheitliche Tätigkeit liegt außerdem dann nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (H 9 [Hoheitsbetrieb – Ausübung öffentlicher Gewalt] KStR 2008). In diesem Fall kann ein » Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft des öffentlichen Rechts gegeben sein. Zur Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art von Hoheitsbetrieben können insbesondere folgende Merkmale herangezogen werden, die Indiz für einen Betrieb gewerblicher Art sind:

nachhaltige Tätigkeit,

wirtschaftliche Tätigkeit,

zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft,

aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausgehoben,

besondere Leitung,

geschlossener Geschäftskreis,

eigene Buchführung,

beträchtlicher Jahresumsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Jahresumsatz der wirtschaftlichen Tätigkeit über 130 000 € ist wichtiges Merkmal für wirtschaftliche Selbstständigkeit),

Tätigkeit von einigem Gewicht (Jahresumsatz über 30 678 € ist Anhaltspunkt dafür, dass sich Tätigkeit wirtschaftlich heraushebt).

Sog. Hilfsgeschäfte, wie die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. An- und Verkauf von Dienst-Pkw), sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Die hoheitliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts unterliegt nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Eine Steuersubjektfähigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts liegt insofern nicht vor. Besteht jedoch im Rahmen eines Hoheitsbetriebes auch ein » Betrieb gewerblicher Art, so ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig (vgl. 3.4).

3.3. Vermögensverwaltung

Nach § 14 Satz 3 AO liegt eine » Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Erzielt die Körperschaft des öffentlichen Rechts Einnahmen, indem sie ihr Vermögen in diesem Sinne nutzt, sind die Einnahmen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Beispiel 2:

Die Gemeinde G erzielt aus der festverzinslichen Anlage von Geldern Zinserträge.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht im Hinblick auf die Vermögensverwaltung nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG scheidet aus, da insoweit kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Die Einkünfte unterliegen jedoch gem. § 2 Nr. 2 KStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, soweit es sich um inländische Einkünfte handelt, die vollständig oder zum Teil dem Steuerabzug unterliegen. In Betracht kommt hier insbesondere ein Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 EStG (» Kapitalertragsteuer). Die auf diese Einkünfte entfallende » Körperschaftsteuer ist durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), eine gesonderte » Veranlagung dieser Einkünfte wird nicht vorgenommen.

Steuererklärung für Selbständige?

Geht auch ohne Berater. Steuer selber machen – einfache Fragen & viel Hilfe.

Hinweis:

Nach § 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3 EStG wird der Steuerabzug bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht vorgenommen, wenn der Gläubiger dem Schuldner oder der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder Sitz zuständigen FA nachweist, dass er zu dem nach § 44a EStG begünstigten Personenkreis gehört (sog. NV 2 Bescheinigung). Eine Rückausnahme greift bei Kapitalerträgen, die in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem Betrieb gewerblicher Art, der nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist, anfallen. Diese unterliegen dem Steuerabzug.

3.4. Betriebe gewerblicher Art (BgA)

Betriebe gewerblicher Art (» Betrieb gewerblicher Art) von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind in § 4 Abs. 1 KStG definiert als »alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausheben«. Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Es ist ferner nicht erforderlich, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbstständigten

Abteilung oder Gesellschaft ausgeübt wird, die Tätigkeit kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden (R 6 Abs. 2 KStR 2004).

Beispiel 3:

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts können z.B. sein:

Kommunale Verkehrsbetriebe,

Kantinen,

gemeindliches Schwimmbad,

Hafenbetriebe,

Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme dienen (§ 4 Abs. 3 KStG),

Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (§ 4 Abs. 4 KStG),

Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Soweit Körperschaften des öffentlichen Rechts Tätigkeiten ausüben, die die Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art i.S.v. § 4 KStG erfüllen, unterliegen sie mit den hieraus erzielten Einkünften der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch dann steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (z.B. öffentlich-rechtliche Kreditanstalt, Sparkasse). Steuersubjekt ist stets die Körperschaft des öffentlichen Rechts betreffend jedes einzelnen von ihr unterhaltenen Betriebs gewerblicher Art. Der Betrieb gewerblicher Art selbst ist hingegen nicht Steuersubjekt (ständige Rspr. des BFH, vgl. BFH Urteil vom 4.9.2002, I R 42/01, BFH/NV 2003, 511).

Das (zu versteuernde) Einkommen ist für jeden Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich gesondert zu ermitteln (vgl. zur » Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art R 33 KStR 2004). Unter bestimmten Voraussetzungen kann nach § 4 Abs. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009 (Gesetz vom 19.12.2008, BGBl I 2008, 2794) ein Betrieb gewerblicher Art aber mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden. Für nähere Einzelheiten vgl. das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303). Gem. § 24 Satz 1 KStG ist ein » Freibetrag i.H.v. 5 000 € zu gewähren. Auf das zu versteuernde Einkommen ist der allgemeine » Körperschaftsteuertarif von 15 % anzuwenden (§ 23 Abs. 1 KStG). Die Körperschaftsteuer ist gegenüber der Körperschaft des öffentlichen Rechts jeweils gesondert festzusetzen (vgl. H 6 [Allgemeines] KStR 2008).

Seit dem VZ 2001 ist für die Ermittlung der gesamten Ertragsteuerbelastung von Betrieben gewerblicher Art zwischen solchen mit eigener Rechtspersönlichkeit und solchen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu unterscheiden (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a bzw. b EStG; vgl. zu weiteren Einzelheiten » Betrieb gewerblicher Art).

4. Einzelfälle

Nach R 10 KStR 2004 stellen folgende Tätigkeiten hoheitliche Tätigkeiten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dar:

Behandlung der Mitglieder eines Trägers der Sozialversicherung in seinen eigenen Rehabilitationseinrichtungen,

Betrieb von Schülerheimen öffentlicher Schulen zur Erreichung des Unterrichts- bzw. Erziehungszwecks,

Betrieb gemeindeeigener Schlachtviehmärkte,

Betrieb von Parkuhren oder Parkscheinautomaten,

Erfüllung der Entsorgungspflichten der öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger nach § 15 Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz.