

**Grundkurs des Steuerrechts**  
Band 11  
**Körperschaftsteuer**  
**Gewerbsteuer**

**SCHÄFFER**  
**POESCHEL**

## Teil A Einführung

Die KSt ist die »ESt der Körperschaften«, die in § 1 Abs. 1 bzw. § 2 KStG aufgeführt sind. Das sind bestimmte rechtsfähige und nichtrechtsfähige

- Körperschaften,
- Personenvereinigungen und
- Vermögensmassen,  
insbesondere die Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), vor allem die
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) und
- Aktiengesellschaft (AG).

Gegenstand der Besteuerung ist – wie bei der ESt – das Einkommen, genauer gesagt das zu versteuernde Einkommen gem. § 7 Abs. 1 und 2 KStG.

Der Begriff hat allerdings einen anderen rechtlichen Gehalt als bei einer natürlichen Person (s. D). So kann es im Bereich der KSt z.B. keine »Sonderausgaben« oder »außergewöhnlichen Belastungen« geben, weil es sich um Aufwendungen natürlicher Personen handelt, die bei ihrer Einkommensermittlung aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften berücksichtigt werden, und die zum Ziel haben, die persönliche Leistungsfähigkeit der jeweiligen ESt-Pflichtigen individuell zu berücksichtigen.

## Teil B Stellung der Körperschaften im Steuersystem

### 1 Anwendungsgebiet des Körperschaftsteuergesetzes in Abgrenzung zum Einkommensteuergesetz

#### 1.1 Abgrenzung zu den Personengesellschaften

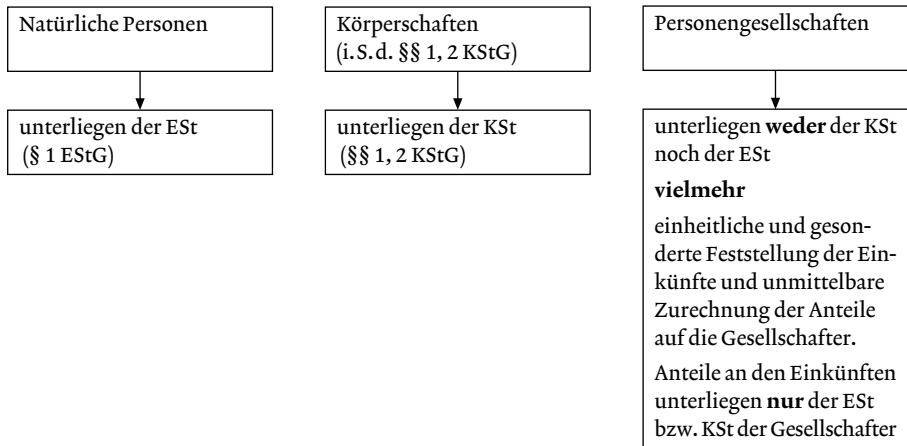
§ 1 KStG enthält grds. eine abschließende Aufzählung des Kreises der (unbeschränkt) körperschaftsteuerpflichtigen Gebilde. **Nicht** abschließend ist jedoch die eingeklammerte Aufzählung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Aus dieser Aufzählung ergibt sich durch Umkehrschluss: Nicht zu den Körperschaften i. S. d. §§ 1 und 2 KStG gehören die **Personengesellschaften**.

Dies sind insbesondere OHG, KG, Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), sowie ähnliche Gesellschaften und Gemeinschaften (die atypische stille Gesellschaft). Hier sind die Gesellschafter Mitunternehmer eines Gewerbebetriebs. Gleichgültig aber, ob es sich um gewerbliche Mitunternehmer (i. d. R. bei OHG und KG) oder nichtgewerbliche Gemeinschaften, z. B. GbR, die kein Gewerbe betreibt, handelt, unterliegen diese Personengesellschaften nicht selbstständig der KSt (und auch nicht der ESt). Insoweit sind sie **nicht »steuerfähig«**.

Vielmehr werden die Einkünfte anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen der ESt unterworfen (bzw. der KSt, wenn Gesellschafter eine körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft ist). Handelt es sich um gewerbliche Mitunternehmer, erzielen die Gesellschafter aufgrund der Klassifikationsnorm des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte.

Verfahrensmäßige Besonderheit ist hierbei die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Personengesellschaft gem. §§ 179 ff. AO.

Inhalt dieser förmlichen und mit Rechtsbehelfen anfechtbaren Feststellungen ist die Feststellung der Einkünfte und der auf die Gesellschafter entfallenden Anteile an den Einkünften.



#### BEISPIEL

Eine Maschinenfabrik erzielt in 01 einen Gewinn von 100 000 €. Sie wird betrieben:

- vom Kaufmann A (Rechtsform Einzelunternehmen),
- von den Kaufleuten A und B (Rechtsform OHG, Beteiligung jeweils 50%),
- in der Rechtsform der GmbH (Gesellschafter A und B jeweils zu 50%).

Welcher Personensteuer unterliegt jeweils der erwirtschaftete Gewinn?

**LÖSUNG**

- a) A unterliegt mit dem Gewinn der ESt.  
b) Der Gewinn der OHG wird einheitlich und gesondert auf 100 000 € festgestellt, ebenso die Anteile von A und B von je 50 000 €. A und B unterliegen mit ihren Gewinnanteilen von je 50 000 € (Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) der ESt. Die OHG selbst unterliegt weder der ESt noch der KSt.  
c) Der Gewinn ist der GmbH als eigenes Einkommen zuzurechnen und unterliegt bei ihr selbstständig der KSt. (Falls der Gewinn nicht ausgeschüttet wird, erzielen die Gesellschafter insoweit keinerlei Einkünfte.)

**1.2 Maßgeblichkeit der Rechtsform**

Für die Einordnung eines Rechtsgebildes in die Körperschaften des KStG ist seine **Rechtsform** entscheidend. Insoweit ist ein steuerrechtlicher »Durchgriff« durch die Rechtsform ausgeschlossen. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist ausgeschlossen.

Diese Orientierung des Steuerrechts am Zivil-, insbesondere Gesellschaftsrecht, dient der Rechtseinheit und -sicherheit.

**BEISPIELE****a) Einmann-GmbH**

A hält zu 100% die Anteile an der A-GmbH.

**LÖSUNG** Auch wenn nur eine natürliche Person sämtliche Anteile an einer GmbH hält, bleibt die GmbH als juristische Person selbstständig körperschaftsteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 KStG. Der Alleingesellschafter ist nicht per se Gewerbetreibender, sondern erzielt als Geschäftsführer Einkünfte aus § 19 EStG, als Bezieher von Ausschüttungen der GmbH Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG.

**b) GmbH & Co KG**

An der X-KG sind beteiligt

- die X-GmbH als Komplementärin,
- die natürlichen Personen A und B als Kommanditisten.

**LÖSUNG** Die KG bleibt trotz der hier vorliegenden Mischform eine Personengesellschaft; vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. 06. 1984 BStBl II 1984, 751, in dem die Frage der KSt-Pflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 KStG verneint wird.

Der Gewinn der KG wird daher einheitlich und gesondert festgestellt. Die Kommanditisten sind mit ihren Gewinnanteilen einkommensteuerpflichtig. Nur die GmbH selbst ist mit ihrem Gewinnanteil an der KG körperschaftsteuerpflichtig.

Zu ausländischen Körperschaften in **Drittstaaten** vgl. BFH vom 13. 11. 1991 BStBl II 1992, 263; vom 23. 06. 1992 BStBl II 1992, 972 und vom 01. 07. 1992 BStBl II 1993, 222 (Gesellschaftsrecht des »**Sitzstaates**« ist maßgeblich = »**Sitztheorie**«). Vgl. H 2 (Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich) KStH i. V. m. BMF vom 24. 12. 1999 BStBl I 1999, 1076 ff. sowie BMF vom 19. 03. 2004 BStBl I 2004, 411.

Für Körperschaften in **EU-Staaten** gilt die »**Gründungstheorie**« (EuGH vom 16. 12. 2008 IStR 2009, 59 – Rs. Cartesio), d. h. hier ist (für die Identitätswahrung) stets ausschließlich die Behandlung im **Gründungsstaat** maßgeblich (so auch BMF vom 20. 05. 2005 BStBl I 2005, 727 zur GewSt).

Für die **Europäische AG (SE)** und **Genossenschaft (SCE)** besteht (für die identitätswahrende Sitzverlegung) **keinerlei** Bindung an die jeweilige nationale Rechtsordnung, vielmehr sind die europäischen Verordnungen maßgebend.

### 1.3 Abgrenzungsregel gemäß § 3 Abs. 1 KStG

Die Abgrenzung der **rechtsfähigen Körperschaften** von den Personengesellschaften ist unproblematisch. Die juristischen Personen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KStG sind ohne weiteres körperschaftsteuerpflichtig.

Abgrenzungsfragen tauchen bei **nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen** auf. Je nach Gesamtverfassung kann es sich handeln um

- einen nicht rechtsfähigen Verein, der der KSt unterliegt, oder
- um eine Personenvereinigung, die **nicht** der KSt unterliegt.

**Abgrenzungsregel** ist hier **§ 3 Abs. 1 KStG**. Danach tritt bei **nicht rechtsfähigen** Personenvereinigungen eine Besteuerung nach dem KStG **nur** ein, wenn die Einkünfte nicht bereits unmittelbar bei den Gesellschaftern der ESt (KSt) zu unterwerfen sind.

#### BEISPIEL

Bei einem nach seiner Gesamtverfassung als nicht rechtsfähiger **Verein** zu beurteilenden Personenzusammenschluss haben die Mitglieder keinen Anspruch auf Anteil an den Einkünften des Vereins und können daher insoweit nichts bei der ESt zu versteuern haben. Daher unterliegt der Verein selbstständig mit seinen Einkünften der KSt.

Würde es sich um eine GbR handeln, wären die anteiligen Einkünfte unmittelbar von den Gesellschaftern zu versteuern.

#### FALL 1

Welches der folgenden Gebilde fällt unter das KStG?

- OHG,
- GmbH (Alleingesellschafter ist die natürliche Person A),
- GmbH & Co KG,
- nicht rechtsfähiger Verein.

## 2 Zielsetzung des Körperschaftsteuergesetzes

Kernstück des KStG war bisher die Regelung des »Anrechnungsverfahrens«. Hierdurch wurde bei den in das Verfahren einbezogenen Körperschaften (vor allem Kapitalgesellschaften) die Doppelbelastung mit KSt und ESt für von der Körperschaft ausgeschüttete Einkommensteile exakt beseitigt.

**Ab 01.01.2001 bzw. 2002 war das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden.**

Dabei unterliegt das Einkommen der Kapitalgesellschaft bis 2007 einschließlich (grds.) einer **definitiven** (d. h. **endgültigen**) **KSt von 25%** (§ 23 Abs. 1 KStG), ab 2008 **von 15%**.

Es ist unbeachtlich, ob die Körperschaft ihren Gewinn ausschüttet oder »thesauriert«.

Als Ausgleich für die damit eintretende **Doppelbelastung** ausgeschütteter Gewinne mit KSt und ESt versteuert der Anteilseigner bis 2008 einschließlich Gewinnausschüttungen i. S. insbesondere des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG nur zur **Halfte** (vgl. § 3 Nr. 40 d EStG a. F.). Vgl. im Einzelnen Teil E.

Ab VZ 2009 wurde das Halbeinkünfteverfahren aufgrund des UntStRefG 2008 für **private** und **betriebliche** Gewinnausschüttungen abgeschafft.

- **Private Anteilseigner** müssen die Gewinnausschüttungen ab dann in **voller Höhe** (100%) versteuern. Hier gilt aber grds. die **25%ige** Abgeltungsteuer. Für unter-

nehmerische Beteiligungen ist eine Option zum Normaltarif mit Teileinkünfteverfahren möglich (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG).

- Bei Ausschüttungen im **Betriebsvermögen** gilt über § 20 Abs. 8 EStG stattdessen das Teileinkünfteverfahren, d. h. es sind 60% der Ausschüttungen zu versteuern.

Vgl. § 3 Nr. 40 Sätze 1 und 2 EStG.

## Teil C Persönliche Steuerpflicht und Steuerbefreiungen

### 1 Bedeutung der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht

Ähnlich wie bei der ESt ist auch bei der KSt zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter** Steuerpflicht zu unterscheiden.

Der **unbeschränkten Steuerpflicht** unterliegen alle Körperschaften, die

- in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführt sind und
- ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Sie unterliegen mit sämtlichen inländischen und ausländischen (steuerpflichtigen) Einkünften der KSt (§ 1 Abs. 2 KStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, 5–7 EStG). Einschränkungen ergeben sich durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA).

Bei der KSt sind bei der **beschränkten Steuerpflicht** zwei Arten zu unterscheiden:

1. **Körperschaften ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland (§ 2 Nr. 1 KStG):**  
Diese ausländischen Körperschaften sind nur mit ihren inländischen Einkünften i. S. v. § 49 EStG steuerpflichtig. Weitere Einschränkungen ergeben sich durch DBA.
2. **Sonstige Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 2 Nr. 2 KStG):**  
Diese inländischen Körperschaften – im Wesentlichen **Körperschaften des öffentlichen Rechts** – sind nur mit ihren steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften steuerpflichtig.

Außerdem sind nach § 5 Abs. 1 KStG persönlich von der KSt befreite Körperschaften mit **steuerabzugspflichtigen inländischen Einkünften partiell steuerpflichtig** (§ 5 Abs. 2 Nr. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Hieraus wird bereits ersichtlich, dass der **Umfang der Besteuerung unterschiedlich ist**, je nachdem, ob eine Körperschaft unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist.

#### BEISPIELE

a) Die Euro-AG mit Sitz und Geschäftsleitung in München hat eine Betriebsstätte (§ 12 AO) in München, Vaduz (Liechtenstein) und Amsterdam (Niederlande).

**LÖSUNG** Die AG ist gem. § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt an sich nach § 1 Abs. 2 KStG mit sämtlichen inländischen und ausländischen Betriebsstättengewinnen der KSt.

Aufgrund des DBA-Niederlande ist der Bundesrepublik allerdings das Besteuerungsrecht hinsichtlich der niederländischen Betriebsstätte entzogen. Im Ergebnis unterliegen hier die inländischen und die in Liechtenstein erzielten Einkünfte der KSt.

b) Der Sachverhalt ist wie im Beispiel a), die Euro-AG mit Sitz und Geschäftsleitung in Liechtenstein hat jedoch je eine Betriebsstätte in München, Vaduz und Amsterdam.

**LÖSUNG** Die AG ist beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 1 KStG. Der KSt unterliegt nur der Gewinn aus der inländischen Betriebsstätte München (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 8 Abs. 1 KStG).

Auch bei der **Erhebungsform** ergeben sich Unterschiede zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

Während die Körperschaftsteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht durch Veranlagung erhoben wird, ist bei beschränkter bzw. partieller Steuerpflicht eine Veranlagung für Einkünfte, die dem **Steuerabzug** unterliegen, ausgeschlossen.

Hierfür ist die KSt u. U. durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG).

#### BEISPIEL

Eine ausländische (Nicht-EU) Kapitalgesellschaft ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland und damit beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 1 KStG bezieht Dividenden einer inländischen AG, die der 25 %igen KapEST (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG) unterliegen. Die Einkünfte sollen nicht in einem inländischen Betrieb der Kapitalgesellschaft angefallen sein.

**LÖSUNG** Die KSt für diese Einkünfte ist durch den Kapitalertragsteuer-Abzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

## 2 Unbeschränkte Steuerpflicht

### 2.1 Steuersubjekte

Der Kreis der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist in § 1 Abs. 1 KStG **abschließend** aufgezählt. Man kann sie wie folgt zusammenfassen:

- a) **sämtliche juristische Personen des privaten Rechts** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 KStG),
- b) **nichtrechtsfähige Personenvereinigungen und Vermögensmassen** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), – soweit das Einkommen nicht nach § 3 Abs. 1 KStG von anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist –,
- c) **Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

**Zu a):** Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallenden Kapitalgesellschaften sind besonders hervorzuheben

- die Aktiengesellschaft (**AG**),
- die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (**GmbH**),
- die Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt),
- Europäische (Aktien-)Gesellschaft (**SE**).

Zu den Genossenschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG gehört auch die Europäische Genossenschaft (**SCE**).

Zu den »sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts« des § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG gehört insbesondere der eingetragene (rechtsfähige) Verein (**e. V.**).

**Zu b):** Diese Gebilde, obwohl nicht rechtsfähig, sind in der Verfolgung ihrer Zwecke von der Einzelpersonlichkeit ihrer Mitglieder unabhängig und treten nach außen als einheitliches Ganzes auf, ohne den rechtlichen Status einer juristischen Person zu besitzen (vgl. § 54 BGB).

Der **nicht rechtsfähige Verein** unterscheidet sich von einer Personengesellschaft dadurch, dass er vereinsrechtlich und nicht gesellschaftsrechtlich organisiert (verfasst) ist.

Für das Vorliegen der Rechtsform eines Vereins sprechen z. B.:

- Auftreten unter einem Gesamtnamen als einheitliches Ganzes,
- Unabhängigkeit vom Mitgliederwechsel,
- größere Mitgliederzahl,
- kein Auseinandersetzungsanspruch des Mitglieds bei Ausscheiden.

Ein **Zweckvermögen** ist eine verselbstständigte Vermögensmasse für einen festgelegten Zweck, die der Verfügungsmacht ihres (ihrer) Inhaber(s) – zur Sicherstellung des Zwecks – entzogen ist. Ggf. besteht Steuerfreiheit bei der KSt und GewSt infolge Gemeinnützigkeit.

**BEISPIEL****Sammelvermögen (§ 1914 BGB)**

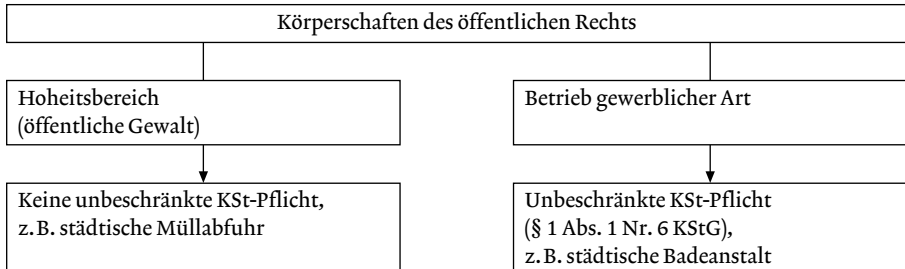
Eine Illustrierte ruft zu Spenden gegen die Hungersnot im Sahel-Gebiet (Afrika) auf. Die Spenden laufen auf einem Sonderkonto ein. Die Mittel werden bis zu ihrer Verwendung verzinslich angelegt.

**LÖSUNG** Die Zinsen führen zu eigenem Einkommen des entstandenen Zweckvermögens, das der KSt unterliegt, wenn rechtsfähige Personen für Rechnung der Vermögensmasse handeln (vgl. BFH vom 05. 11. 1992 BStBl II 1993, 388). Ggf. liegt Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG vor.

**Zu c):** Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts fallen als Körperschaften **nicht** unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Deshalb ist z. B. die bedeutsamste Gruppe, die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände) als solche **nicht** unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 KStG.

Der Grund hierfür ist darin zu sehen, dass die Ausübung der öffentlichen Gewalt – Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben – schlechterdings nicht der Besteuerung unterliegen kann.

Soweit sich die Körperschaften der öffentlichen Hand aber privatwirtschaftlich betätigen, müssen sie – schon aus Gründen der Wettbewerbsneutralität – der Besteuerung unterliegen (BFH vom 30. 11. 1989 BStBl II 1990, 246). Voraussetzung ist allerdings die Ausgestaltung der Betätigung als »Betrieb gewerblicher Art« (Einzelheiten s. § 4 KStG).



## 2.2 Erforderliche Anknüpfungsmerkmale zum Inland

### 2.2.1 Geschäftsleitung gemäß § 10 AO

Diese befindet sich am Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, also dort, wo die leitenden Personen die Entscheidungen treffen. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.

**BEISPIEL**

Der Alleingesellschafter einer GmbH (Betriebsgebäude mit Verwaltungsräumen in Köln) trifft alle Entscheidungen von seinem privaten Wohnhaus in Eupen (Belgien) aus.

**LÖSUNG** Der Ort der Geschäftsleitung ist in Eupen.

### 2.2.2 Sitz gemäß § 11 AO

Der Sitz wird durch Gesellschaftsvertrag, Satzung o. Ä. festgelegt. Es handelt sich um ein rein rechtliches Merkmal. Sitz und Geschäftsleitung brauchen nicht übereinzustimmen. Ein inländischer Sitz ist nur von Bedeutung, wenn sich die Geschäftsleitung nicht im Inland befindet. Für die unbeschränkte Steuerpflicht muss eines der beiden Merkmale im Inland gegeben sein.

#### BEISPIEL

Eine GmbH hat (rechtlichen) ihren Sitz und die (tatsächliche) Geschäftsleitung im Ausland. Da keines der beiden – alternativen – Merkmale im Inland gegeben ist, ist die GmbH nicht unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 KStG, sondern beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 1 KStG, wenn sie inländische Einkünfte (§ 49 EStG) hat.

### 2.3 Umfang der sachlichen Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche nicht nach § 1 EStG usw. befreite Einkünfte, d. h. **inländische und ausländische** soweit nicht das Besteuerungsrecht aufgrund eines DBA entzogen ist.

## 3 Beschränkte Steuerpflicht

### 3.1 Beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Nr. 1 KStG

Hiernach sind Körperschaften ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht beschränkt sich auf die inländischen Einkünfte gem. § 49 EStG. Diese Art der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht entspricht § 1 Abs. 4 EStG.

Die KSt wird durch Veranlagung erhoben (§ 31 Abs. 1 KStG, § 25 EStG). Für steuerabzugspflichtige Einkünfte ist jedoch die KSt durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

#### BEISPIEL

Die Surprise S. A. (Aktiengesellschaft französischen Rechts) mit Sitz und Geschäftsleitung in Paris unterhält eine Betriebsstätte (§ 12 AO) in Düsseldorf.

**LÖSUNG** Die Körperschaft ist beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG, da sie inländische Einkünfte erzielt (§ 8 Abs. 2 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).

### 3.2 Beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 Nr. 2 KStG

Sonstige Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, sind mit inländischen Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, ebenfalls beschränkt steuerpflichtig. Hierbei handelt es sich um inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts. Diese sind nicht unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. 1.2.1).

#### BEISPIEL

Die Stadt Düsseldorf ist zu 30% an einer AG beteiligt und bezieht von dieser AG Dividende. Bei der Auszahlung in 2010 wurden 15% KapESt einbehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 44 a Abs. 8 Nr. 2 EStG = 3/5 von 25%).

**LÖSUNG** Die Stadt Düsseldorf ist, obwohl inländische Körperschaft, nicht unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. § 1 Abs. 1 KStG). Sie ist aber mit den steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Nr. 2 KStG. Eine Veranlagung findet aber nicht statt, da die KSt durch den Steuerabzug abgegolten ist (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

### 3.3 Partielle Steuerpflicht gemäß § 5 Abs. 2, § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG

Die persönlichen Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 KStG gelten insoweit nicht, als diese Körperschaften inländische Einkünfte beziehen, die dem Steuerabzug (im Wesentlichen Kapitalertragsteuer) unterliegen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG). Insoweit sind diese Körperschaften partiell steuerpflichtig. Auch hier ist die KSt durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Unter den Voraussetzungen des § 44a Abs. 4 EStG ist ggf. kein Steuerabzug vorzunehmen.

## 4 Persönliche Steuerbefreiungen

### 4.1 Geltungsbereich

Die persönlichen Befreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG gelten uneingeschränkt **nur** bei nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (Umkehrschluss aus § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG).

Die Befreiungen gelten also grds. nicht für **beschränkt Steuerpflichtige** i.S.v. § 2 Nr. 1 KStG, das sind **ausländische Körperschaften** (ohne Geschäftsleitung und Sitz im Inland; ggf. Ausnahmen für EU-Körperschaften).

Einer Befreiung nach § 5 KStG bedarf es andererseits nicht für **inländische Körperschaften**, die nicht nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig sind. Dies ist der Fall bei den inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts.

#### BEISPIEL

Die Steuerberaterkammern (als öffentlich-rechtliche Berufsverbände) sind Körperschaften des öffentlichen Rechts und fallen daher nicht unter die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 KStG.

Einer Befreiung nach § 5 Abs. 1 KStG bedarf es für die Kammern nicht, da bereits aufgrund fehlender persönlicher Steuerpflicht keine Körperschaftsteuer erhoben wird.

Die Befreiung der Berufsverbände in § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG erstreckt sich daher – folgerichtig – nur auf Berufsverbände **ohne öffentlich-rechtlichen Status**.

### 4.2 Steuerbefreiungen

Die Steuerbefreiungen sind abschließend aufgezählt. Bedeutsame Befreiungen sind u. a.:

#### a) § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG

**Berufsverbände** ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, z. B. die Deutsche Steuerwerkschaft (DStG), Industriegewerkschaft Metall (IG Metall).

Einer Befreiung bedarf es jedoch **nicht** für öffentlich-rechtliche Berufsverbände, da sie bereits nicht unter § 1 Abs. 1 KStG fallen, z. B. Ärzte-, Steuerberater-, Rechtsanwalts-, Notarkammern; Handwerkerinnungen.

#### b) § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG

Politische Parteien i. S. d. § 2 des Parteiengesetzes und ihre Gebietsverbände (vgl. BMF vom 18. 10. 1988 BStBl I 1988, 443). Politische **Vereine** sind dagegen **nicht** befreit.

Auch die sog. **Rathausparteien** (unabhängige Wählergemeinschaften) sind nicht steuerbefreit. Zuwendungen an diese Vereinigungen sind aber bei der ESt begrenzt steuerlich berücksichtigungsfähig (§ 34g Nr. 2 EStG).

#### BEISPIELE

- a) Die Parteien CDU, SPD, FDP sind von der KSt befreit.
- b) Die Mittelstandsvereinigung der CDU ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG befreit, da es sich um eine in die Organisationsstruktur der Partei (CDU) eingebundene Teilorganisation und somit Teil einer Partei i. S. d. § 2 des Parteiengesetzes handelt (vgl. hierzu BFH vom 28.01.1988 DB 1989, 156).

#### c) § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

Gemeinnützige Körperschaften sind Körperschaften, die

- nach Satzung und
- nach tatsächlicher Geschäftsführung
- ausschließlich und
- unmittelbar
- gemeinnützig, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

Die Begriffsbestimmungen sind in der AO geregelt (§§ 51–68 AO).

Ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vorliegen, wird vom Finanzamt von Amts wegen – auch ohne Antrag – im Veranlagungsverfahren entschieden. Sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt, kann die Körperschaft **nicht** auf die Anwendung der Befreiungsvorschrift »verzichten« (keine Optionsmöglichkeit).

#### 4.3 Partielle Steuerpflicht (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG)

Die Befreiungen sind ausgeschlossen für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG). Die KSt hierfür ist durch den Steuerabzug abgegolten (vgl. 3.3).

Wird ein »wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb« (geregelt in § 14 AO) unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ebenfalls ausgeschlossen (vgl. jeweils Satz 2 des § 5 Abs. 1 Nr. 5, Nr. 7 und Nr. 9 KStG).

Tatbestandsmerkmale des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind:

- selbstständige nachhaltige Tätigkeit,
- Absicht der Erzielung von Einnahmen oder anderer wirtschaftlicher Vorteile,
- **keine** bloße Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO).

Gewinnerzielungsabsicht ist **nicht** erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind zum Beispiel entgeltliche Mitgliederberatung und Steuerberatung (Buchführung und/oder Erstellung von Steuererklärungen).

#### BEISPIEL

- Ein nicht öffentlich-rechtlicher Berufsverband gibt eine Verbandszeitschrift heraus. Sie enthält
- a) lediglich einen redaktionellen Teil (Mitgliederinformationen),
  - b) einen redaktionellen und einen Anzeigenteil.
- Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten.