

BMF: Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft

Mit Schreiben vom 21.06.2017 ergänzt das BMF das Schreiben vom 08.02.2016 und konkretisiert, inwieweit die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Personengesellschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) führt.

Hintergrund

Nach Entscheidung des BFH vom 25.03.2015 – I R 52/13 führt die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu einem Betrieb gewerblicher Art (BgA). Nachdem das BMF bereits am 08.02.2016 (BStBl. I 2016, 237) zu dem Urteil Stellung genommen hat, konkretisiert es mit Schreiben vom 21.06.2017 dieses Urteil in Bezug auf Personengesellschaften.

Verwaltungsanweisung

Zunächst stellt das BMF in seinem Schreiben dar, dass jPöR gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Hierbei ist anzuführen, dass nach § 4 KStG nur ein BgA vorliegt, wenn die erzielten Einkünfte aus der Personengesellschaft nicht vermögensverwaltender oder land- und forstwirtschaftlicher Natur sind. Die Tatsache, dass an einer Personengesellschaft einzig jPöR beteiligt sind, hat keinen Einfluss darauf, ob es sich um einen BgA handelt.

Auch wenn es sich bei der Tätigkeit der Mitunternehmerschaft nach § 4 Abs. 5 KStG um eine hoheitliche Tätigkeit handeln würde, wenn die jPöR die Tätigkeit der Personengesellschaft unmittelbar selbst ausüben würde, steht dies bei Beteiligung der jPöR an der Personengesellschaft nicht der Begründung eines BgA entgegen.

Es hat eine gesonderte Beurteilung jeder Tätigkeit der Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder auch Abs. 3 Nr. 1 EStG zu erfolgen. Des Weiteren sind nach § 4 Abs. 6 S. 1 KStG die BgA, welche sich aus den Beteiligungen an Mitunternehmerschaften ergeben, zusammenzufassen. Sollte eine vermögensverwaltende Tätigkeit als selbständige Tätigkeit ausgeübt werden, folgt daraus kein BgA. Hinzu kommt, dass weder eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (§13 EStG), noch eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einzig aufgrund einer gewerblichen Prägung i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt, zu einem BgA führen.

Außerdem führt das BMF aus, dass in dem Fall, in dem die Mitunternehmerschaft Tätigkeiten ausübt, die nicht auf das Erzielen von Gewinnen oder Einkünften ausgelegt sind, bei der jPöR auch nicht bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen sind. Sollte an der Mitunternehmerschaft nur mehr eine andere jPöR neben anderen Personen beteiligt sein, muss für diejenigen Tätigkeiten, die nicht von der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung umfasst werden, für jede jPöR eigenständig ermittelt werden, inwieweit und ob hieraus BgA entstehen. Wenn jedoch mehrere jPöR an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sind, fordert § 4 KStG, dass die Einkünfte gesondert und einheitlich festzustellen sind.

Bei Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ihre Tätigkeit insgesamt ohne Gewinnerzielungsabsicht ausübt, liegt keine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor.

Bei Ermittlung des Einkommens sind die allgemeinen Einkommensermittlungsgrundsätze für BgA anzuwenden. Sollte im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit der Personengesellschaft ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 S. 2 HS. 2 KStG vorliegen, sind die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung entsprechend nicht zu ziehen. Bei Vorliegen mehrerer BgA ist für jeden BgA von der Trägerkörperschaft ein eigenständiges Einkommen zu ermitteln und zu erklären.

Eine Mitunternehmerschaft wird auch weiterhin als stehender Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG behandelt, ungeachtet dessen, ob auch jPöR an ihr beteiligt sind. Wenn eine jPöR an einer Personengesellschaft beteiligt ist, folgt daraus nicht, dass es sich nach § 2

GewStDV um einen Betrieb öffentlicher Hand handelt. Es kann daher zu der ungewöhnlichen Situation kommen, dass die jPöR von der Körperschaftsteuer befreit ist, da kein BgA vorliegt, die Mitunternehmerschaft jedoch der Gewerbesteuer unterliegt.

Die in dem BMF-Schreiben genannten Grundsätze sind in allen offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Sie sind erst ab dem Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2018 anzuwenden, soweit kein früherer Zeitpunkt beantragt wird, wenn die jPöR bislang die Auffassung vertreten hat, dass die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 oder Abs. 3 Nr. 1 EStG keinen BgA begründet, da die Tätigkeit auch keinen BgA begründen würde, wenn die jPöR die Tätigkeit unmittelbar selbst ausüben würde.

Betroffene Norm

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG

§ 4 KStG

§ 4 Abs. 5 KStG

§ 4 Abs. 6 S. 1 KStG

§ 8 Abs. 7 S. 2 HS. 2 KStG

§ 2 Abs. 1 GewStG

§ 2 GewStDV

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 21.06.2017, [IV C 2 – S 2706/14/10001](#)

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.03.2015, [I R 52/13](#), BStBl. II 2016, 172

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

