



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 21. Juni 2017

BETREFF **Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer
Personengesellschaft**

BEZUG

GZ **IV C 2 - S 2706/14/10001**
DOK **2017/0543913**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Der BFH hat mit Urteil I R 52/13 vom 25. März 2015 (BStBl 2016 II S. 172) entschieden, dass die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Mitunternehmerschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) führt. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt bei Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft in Ergänzung des BMF-Schreibens vom 8. Februar 2016, BStBl I S. 237, Folgendes:

I. Steuersubjekt

- 1 JPöR sind nur mit ihren BgA jeweils unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft resultiert losgelöst von der Einkünftequalifikation im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung auf Ebene der Personengesellschaft bei der beteiligten jPöR auf Grund des § 4 KStG nur ein BgA, soweit die Einkünfte der Personengesellschaft nicht vermögensverwaltend oder land- und forstwirtschaftlich sind. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform der Personengesellschaft. Auch der Umstand, dass an der Personengesellschaft nur jPöR beteiligt sind, hat hierauf keinen Einfluss (vgl. BFH-Urteil I R 25/81 vom 9. Mai 1984, BStBl II S. 726). Ein solcher BgA liegt losgelöst davon vor, ob die für die Merkmale der wirtschaftlichen Selbständigkeit einerseits und des wirtschaftlichen Gewichts andererseits geltenden Umsatzgrenzen des R 4.1 Abs. 4 und 5 KStR erfüllt sind.

1. *Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft*

a) *Alle Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft werden mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben*

- 2 Die Beteiligung einer jPöR an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führt bei der jPöR nach Maßgabe der Rdnr. 3 zu einem oder mehreren BgA. Dies gilt unabhängig davon, ob die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft (z. B. die Hausmüllentsorgung), würde sie von der jPöR unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr nach § 4 Abs. 5 KStG hoheitlich wäre und folglich zu keinem BgA führen würde. Zu dem BgA gehören auch das Sonderbetriebsvermögen und damit verbundene Sonderbetriebseinnahmen oder –ausgaben der jPöR bei dieser Mitunternehmerschaft.
- 3 Jede Tätigkeit der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 Nr. 1 EStG ist gesondert zu beurteilen (vgl. Rdnr. 59 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009, BStBl I S. 1303). Eine atypisch stille Gesellschaft kann unter den Voraussetzungen des § 15 EStG eine andere Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein. Die sich auf Ebene der jPöR aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft ergebenden BgA sind nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenzufassen.
- 4 Vermögensverwaltende Tätigkeiten, z. B. das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, sind danach zu beurteilen, ob sie als selbständige Tätigkeit oder als Hilfs- oder Nebengeschäft zu einer übrigen Tätigkeit der Mitunternehmerschaft einzuordnen sind. Es ist kein BgA anzunehmen, wenn die erste Fallvariante vorliegt.
- 5 Ist die jPöR an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, die Organträgerin einer Kapitalgesellschaft ist, sind die Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) für Zwecke der Rdnr. 3 Satz 1 der Organträgerin zuzuordnen.
- 6 Übt die Mitunternehmerschaft eine Tätigkeit im Sinne des § 13 EStG aus, führt dies insoweit bei der jPöR zu keinem BgA.
- 7 Auch die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ausschließlich auf Grund einer gewerblichen Prägung im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt, führt bei der beteiligten jPöR zu keinem BgA.

b) Nur einzelne Tätigkeiten der Mitunternehmerschaft werden mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben

- 8 Übt die Mitunternehmerschaft auch einzelne Tätigkeiten aus, die nicht mit Gewinn- bzw. Einkünfteerzielungsabsicht betrieben werden, sind die mit diesen Tätigkeiten jeweils im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben nicht bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil VIII R 28/94 vom 25. Juni 1996, BStBl 1997 II S. 202). Für die in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung enthaltenen Tätigkeiten gelten die Rdnrn. 2 bis 7 entsprechend, d. h. für die der jPöR zugerechneten gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte ist eigenständig zu ermitteln, ob und ggf. welche BgA hieraus entstehen.
- 9 Für den Fall, dass neben anderen Personen als jPöR nur noch eine jPöR an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, ist für die nicht in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung enthaltenen Tätigkeiten dieser Mitunternehmerschaft (vgl. Rdnr. 8 Satz 1) durch die beteiligte jPöR eigenständig zu ermitteln und zu erklären, ob und ggf. welche BgA hieraus entstehen. Rdnr. 2 Satz 2 und 3 ist auch insoweit zu beachten. Sind neben den anderen Personen mehrere jPöR beteiligt, sind für diese beteiligten jPöR die Einkünfte nach Maßgabe des § 4 KStG nach allgemeinen Grundsätzen gesondert und einheitlich festzustellen; Satz 2 gilt entsprechend.

2. *Beteiligung an einer Personengesellschaft mit fehlender Gewinnerzielungsabsicht*

- 10 Ist die Personengesellschaft insgesamt nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig, liegt keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor. Auch unterbleibt für eine solche Gesellschaft für den Fall, dass neben anderen Personen als jPöR nur noch eine jPöR beteiligt ist, eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung. Auf eine solche Beteiligung der einen jPöR ist Rdnr. 9 entsprechend anzuwenden, d. h. es ist durch die jPöR eigenständig zu ermitteln und zu erklären, ob und ggf. welche BgA aus der Beteiligung an einer solchen Gesellschaft entstehen. Sind neben den anderen Personen mehrere jPöR beteiligt, gilt Rdnr. 9 Satz 3 entsprechend.

II. Einkommensermittlung

- 11 Auf den BgA, der sich in Folge einer Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft ergibt, sind die für BgA geltenden

Einkommensermittlungsgrundsätze anzuwenden. In den Fällen der Rdnr. 2 Satz 2 („hoheitliche“ Tätigkeit der Personengesellschaft) ist bei Dauerverlustgeschäften § 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG aus Billigkeitsgründen entsprechend anzuwenden, d. h. die Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung sind nicht zu ziehen. Kommt es in Folge der Vorgabe aus Rdnr. 59 des BMF-Schreibens vom 12. November 2009, a.a.O., zu mehreren BgA, so ist für jeden BgA von der Trägerkörperschaft ein eigenständiges Einkommen zu ermitteln und zu erklären.

III. Gewerbesteuer

- 12 Eine Mitunternehmerschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, ist unabhängig davon, dass an ihr auch eine jPöR beteiligt ist, ein stehender Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG. Auf diesen Gewerbebetrieb ist § 2 GewStDV nicht anzuwenden. Die Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft allein begründet bei ihr keinen Betrieb der öffentlichen Hand im Sinne des § 2 GewStDV. Die Beteiligung kann aber Betriebsvermögen eines daneben bei der jPöR bestehenden Betriebs der öffentlichen Hand sein. In diesen Fällen ist bei dem Betrieb der öffentlichen Hand der Gewinn- oder Verlustanteil an der Mitunternehmerschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen.

IV. Anwendungsregelung

- 13 Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Hat eine jPöR bisher die Auffassung vertreten, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 Nr. 1 EStG begründe keinen BgA, wenn die jPöR, würde sie die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft unmittelbar selbst ausüben, keinen BgA begründen würde, sind die Grundsätze der Rdnr. 2 Satz 2 erstmals ab dem Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2018 anzuwenden, wenn die jPöR nicht beantragt, die Grundsätze bereits ab einem früheren Zeitpunkt anzuwenden. Rdnr. 1 Satz 4 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum/Erhebungszeitraum 2018 anzuwenden.

Im Auftrag