

BETEILIGUNGEN (I)

Kooperationen mit Personengesellschaften



VON STEFAN SCHICK

Prof. Dr. Stefan Schick ist als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Stuttgart tätig. Er ist seit Mitglied des Beirats der Zeitschrift SOZIALwirtschaft und des Informationsdienstes SOZIALwirtschaft aktuell. E-Mail Stefan.Schick@reith-schick.de

Soziale Organisationen beteiligen sich wirtschaftlich oft an anderen Organisationen. Dabei gilt es, sorgsam mögliche Auswirkungen auf die eigene Gemeinnützigkeit zu beachten.

Ein neues Urteil des Hessischen Finanzgerichts (Az.: 4 K 2258/09) zur Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist Anlass, die verschiedenen Gestaltungen näher zu beleuchten, bei denen sich eine steuerbegünstigte Körperschaft an Gesellschaften beteiligt. Dabei wird zunächst auf die Bedeutung solcher Beteiligungen im Allgemeinen eingegangen. Dann stellen wir die Beteiligung an einer Personengesellschaft dar. In der nächsten Ausgabe gehen wir auf die Beteiligung an Kapitalgesellschaften ein und betrachten den Sonderfall der Betriebsaufspaltung.

Beteiligung steuerbegünstigter Körperschaften an Gesellschaften

Steuerbegünstigte Körperschaften beteiligen sich bei Kooperationen mit anderen, häufig ebenfalls steuerbegünstigten Partnern an Gesellschaften. Ein weiterer Anwendungsfall ist die betriebswirtschaftliche Optimierung, beispielsweise im Rahmen einer Spartengliederung. Während die Gründung einer GmbH & Co. KG oder GmbH bewusst erfolgt, können Personengesellschaften – vor allem Gesellschaften bürgerlichen Rechts – auch unerkannt entstehen.

Die Beteiligung an Personengesellschaften

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) entsteht, wenn sich min-

destens zwei Partner zusammenschließen, um einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen. Beispiele:

- Im Rahmen einer gemeinsamen Vermögensverwaltung sollen bessere Konditionen erreicht werden. Dieser Fall liegt beispielsweise vor, wenn ein Dachverband für die ihm angeschlossenen Mitgliedsverbände Geld anlegt, das diesen gemeinsam zusteht. Hier betreibt die Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Vermögensverwaltung. Steuerlich wird auf der Ebene der Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Rahmen einer sogenannten einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgestellt, wer in welcher Höhe an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts beteiligt ist, das diese »Einkünfte aus Kapitalvermögen« erzielt und welche Anteile am Überschuss den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Auf der Ebene der Gesellschafter wird entschieden, wie die Überschussanteile bei ihnen steuerlich zu behandeln sind. Da die Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – wären diese steuerpflichtig – Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen würden, werden die Überschussanteile bei steuerbegünstigten Gesellschaftern der Vermögensverwaltung zugerechnet.
- Ein Zusammenschluss kann auch stattfinden, um gemeinsam steuerbegünstigte Projekte durchzuführen, beispielsweise im Rahmen einer Bietergemeinschaft für die öffentliche

Hand ein Jugendhilfeprojekt fachlich abzuwickeln, das auch mit Einnahmen verbunden ist. In diesem Fall wird auf der Ebene der Gesellschaft bürgerlichen Rechts festgestellt, dass in ihr gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Da die Beteiligung an ihr bei den steuerbegünstigten Gesellschaftern der Zweckverwirklichung dient, ist die Beteiligung dem Zweckbetrieb zuzuordnen.

- Eine Kooperation kann erfolgen, um gemeinsam Aktivitäten zur Mittelbeschaffung zu unternehmen, beispielsweise ein Stadtfest durchzuführen. Auch hier vermittelt die Gesellschaft bürgerlichen Rechts gewerbliche Einkünfte. Die Aktivitäten dienen bei den Gesellschaftern nicht unmittelbar der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke, so dass die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen ist.

Vorstehendes gilt entsprechend für die Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft (KG), die keine GmbH & Co. KG ist. Vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften kommen oft bei Fonds vor. Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie ihren steuerpflichtigen Gesellschaftern Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung vermitteln.

Betreibt eine GmbH & Co. KG, bei der nur Kapitalgesellschaften (die GmbH) persönlich haftende Gesellschafterin sind, kein Gewerbe, sondern verwaltet ihr Vermögen, so spricht man von einer sogenannten gewerblich geprägten KG. Steuerpflichtige, die an ihr beteiligt sind, erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zu den gewerblich geprägten Personengesellschaften vertritt die Finanzverwaltung bisher die Auffassung, dass auf der Ebene der Gesellschaft die Gewerblichkeit der Einkünfte festgestellt werde und auf der Ebene der Gesellschafter nur die Einordnung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im weiteren Sinne möglich sei, nicht aber die Zuordnung zur Vermögensverwaltung. Nach Auffassung des Hessischen Finanzgerichts kommt es dagegen auf die Art der Betätigung der GmbH & Co. KG an. Danach ist die Beteiligung an einer vermögensverwaltend tätigen gewerblich geprägten Per-

sonengesellschaft der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Die Entscheidung ist allerdings noch nicht rechtskräftig, so dass die Finanzverwaltung voraussichtlich auch künftig die Auffassung vertreten wird, dass die Beteiligung einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist.

Für die gewerblich tätige GmbH & Co. KG gelten dieselben Grundsätze wie für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, auf der Ebene der Gesellschaft wird also im Rahmen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgestellt, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Gewerbe betreibt. Auf der Ebene des steuerbegünstigten Gesellschafters wird dann die Beteiligung dem Zweckbetrieb oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet.

Aus der dargestellten Zuordnung ergeben sich wesentliche Konsequenzen:

- Ist die Beteiligung dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb zuzuordnen, so ist die Abdeckung von Verlusten gemeinnützigkeitsunschädlich. Denn diese resultieren aus der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke. Im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb dürfen ferner alle – auch nicht zeitnah zu verwendende – Mittel eingesetzt werden.
- Ist die Beteiligung der Vermögensverwaltung oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, so ist die Abdeckung von Verlusten unzulässig, wenn
 - nach einer Verrechnung der Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in einem Kalenderjahr ein Verlust verbleibt,
 - nach einer Verrechnung des danach verbleibenden Verlusts mit Überschüssen der letzten sechs vorangegangenen Jahre ein Verlust verbleibt und
 - dieser nicht im Folgejahr mit Überschüssen oder Zuwendungen Dritter, für die kein Spendenabzug zulässig ist, ausgeglichen wird und dann immer noch ein Verlust verbleibt.
- Überschüsse aus Vermögensverwaltung sind ertragsteuerfrei; Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftli-

chen Geschäftsbetrieben unterliegen der 15-prozentigen Körperschaftsteuerpflicht sowie der Gewerbesteuer. Ausschüttungen von Tochterkapitalgesellschaften unterliegen nur zu 5 Prozent der Körperschaftsteuer.

- Sowohl bei Zuordnung der Beteiligung zur Vermögensverwaltung als auch bei Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist zu beachten, dass keine gemeinnützigkeitsrechtlich zeitnah zu verwendende Mittel für die Einlageleistung eingesetzt werden dürfen.
- Ist die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, so ist die Gemeinnützigkeit auch gefährdet, wenn der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft insgesamt das Gepräge gibt – wenn er also überwiegt. Welche Kriterien dafür maßgebend sind, ist nicht abschließend geklärt. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass der Personaleinsatz (einschließlich der ehrenamtlichen Tätigkeit) in der jeweiligen Sphäre von wesentlicher, wenn nicht sogar von entscheidender Bedeutung ist.

Bei der Beteiligung an Gesellschaften dürfte es dabei nicht auf die Zahl der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ankommen, die die Tochtergesellschaft beschäftigt, sondern auf den Arbeitsaufwand, der durch die Beteiligungsverwaltung ausgelöst wird. ■

In der nächsten Ausgabe werden die Folgen einer Beteiligung von Non-Profit-Organisationen an Kapitalgesellschaften untersucht.