



Flick Gocke  
Schaumburg

# Die Abgrenzung von Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Judith Mehren

Leipzig, 24.9.2020

## Agenda

- A. Grundlagen
- B. Vermögensverwaltung
- C. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- D. Zweckbetrieb

## A. Grundlagen

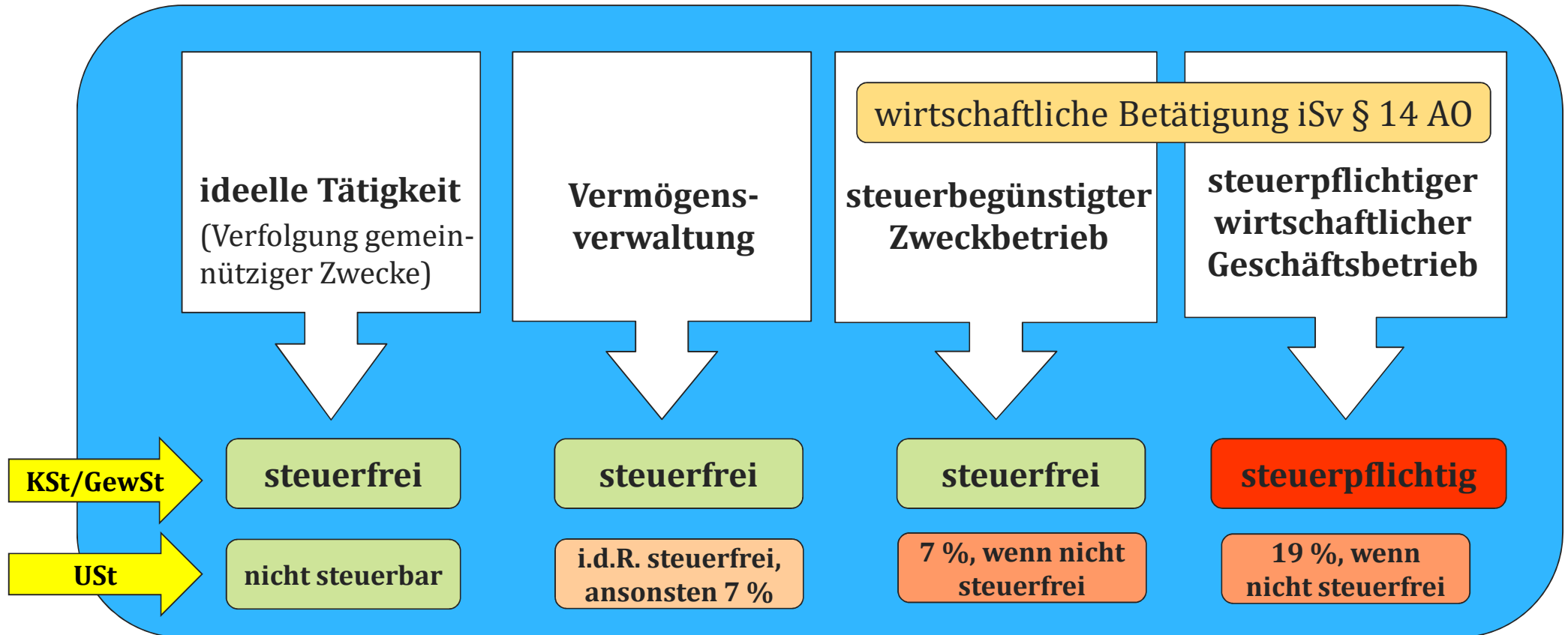
### **§ 14 AO Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

<sup>1</sup>Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

<sup>2</sup>Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

<sup>3</sup>Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

## A. Grundlagen | Tätigkeitsbereiche und steuerliche Folgen



## A. Grundlagen | Weitere steuerliche Folgen

- Bildung der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:
  - Überschuss aus der Vermögensverwaltung: bis zu 1/3
  - Überschüsse aus wiGB und aus Zweckbetrieben: bis zu 10 v.H.
- Verluste
- Gewinn- und Einkünfteermittlung, Buchführung, Rechnungslegung

## A. Grundlagen | Abgrenzung im Einzelnen

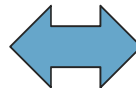
- Nach dem Wettbewerbsgedanken
- Anhand allgemeiner einkommensteuerrechtlicher Grundsätze
- Entscheidend: Art und Weise der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr
- Unerheblich:
  - Umfang des verwalteten Vermögens,
  - Teilnahme am *allgemeinen* wirtschaftlichen Verkehr,
  - Gewinnerzielungsabsicht

## B. Vermögensverwaltung

- § 14 Satz 3 AO: Nutzung von Vermögen durch Fruchtziehung
- Umfang der Steuerbefreiung

### **Vermögensverwaltung:**

Das vorhandene Vermögen  
wird genutzt,  
auf Dauer angelegt,  
Tätigkeit beschränkt sich auf  
die Fruchtziehung



**Erwerbswirtschaftliche Betätigung** durch  
beständige Vermögensumschichtungen/  
häufigen Mieterwechsel,  
spekulative Absicht,  
in kaufmännischer Weise eingerichteter  
Bürobetrieb, gewerbl. Nebenleistungen,  
nach außen in Erscheinung tretende  
Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr

## B. Vermögensverwaltung | Immobilien

- Dauerhafte Verwaltung und Vermietung *eigenen* Grundbesitzes: grds. Verm.verwaltung
- Vermietung im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung**: wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- Verwaltung *fremden Grundbesitzes* und dessen Vermietung für Grundstückseigentümer: wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb



## B. Vermögensverwaltung | Immobilien

- Veräußerung eigener Immobilien: grds. Vermögensverwaltung
- Grundsätze zum **gewerblichen Grundstückshandel** sind maßgeblich („Drei-Objekt-Grenze“)
- Schädlich: Immobilienentwicklung zwecks Veräußerung

- Besteht die **Absicht**, einen Ertrag aus der Veräußerung von Vermögen zu erzielen, indem Objekte anderer Marktgängigkeit oder nach Art eines Bauträgers veräußerungsreife Immobilien geschaffen werden?
- Absicht muss sich in **objektiven Umständen** manifestieren.

## B. Vermögensverwaltung | Kapitalvermögen

- Verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen: grds. Vermögensverwaltung
- Umschichtung von Wertpapieren: grds. Vermögensverwaltung
- Gewerblichkeit erst, wenn Körperschaft sich wie ein Händler verhält

## B. Vermögensverwaltung | Werbung, Sponsoring

### Vermögensverwaltung

- Langfristige Überlassung von Werberechten
- Sofern Sponsor allein gestattet wird, selbst auf seine Leistung hinzuweisen
- Gesponserter weist ohne besondere Hervorhebung auf Unterstützung durch Sponsor hin

### Wirtschaftl. Geschäftsbetrieb

- Bandenwerbung während sportlicher Veranstaltung
- Bei aktiver Mitwirkung des Gesponserten an Werbemaßnahmen
- Wenn Sponsor bei Veranstaltung aktiv für sich werben darf

## B. Vermögensverwaltung | Beteiligungen

- Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft
  - Grds. Vermögensverwaltung
  - Ausnahme: Tatsächliche Einflussnahme auf laufende Geschäftsführung
    - Bei Personalunion zwischen Geschäftsführung/Vorstand der steuerbegünstigten Körperschaft und Geschäftsführung der Tochterkapitalgesellschaft?
    - Rückausnahme: wenn Tochtergesellschaft selbst steuerbegünstigt ist oder ausschließlich der Vermögensverwaltung dient.
  - Ausnahme: Betriebsaufspaltung
    - Rückausnahme: wenn auch Tochtergesellschaft steuerbegünstigt ist und überlassene Betriebsgrundlage nicht in wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb eingesetzt wird

## B. Vermögensverwaltung | Beteiligungen

- Beteiligung an einer Personengesellschaft
  - Rein vermögensverwaltend tätige PersGes: Vermögensverwaltung
    - Ausnahme: Tochter-PersGes ist Besitz-PersGes im Rahmen einer Betriebsaufspaltung
  - Gewerblich geprägte vermögensverwaltende PersGes: Vermögensverwaltung
  - Originär gewerblich tätige PersGes : wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
    - Sonderfall: Tochter-PersGes ist gewerblich infiziert wg. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 bzw. Alt. 2 EStG

Vgl. *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593: Gesellschaftsbeteiligungen bei gemeinnützigen Körperschaften – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung?

## C. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | Legaldefinition des § 14 AO

- Tätigkeit
  - Selbständige Tätigkeit
  - Nachhaltige Tätigkeit
  - durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden
  - die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht
  - (Keine) Gewinnerzielungsabsicht
  - (Keine) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- Definition des § 14 AO ist abgabenrechtliche Definition, keine Übernahme des § 15 EStG
  - Mehrere wiGB werden als ein wiGB zusammengefasst, § 64 II AO

## C. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | Selbständige Tätigkeit

- Sachliche Selbständigkeit der Betätigung, d.h. Tätigkeit muss von übriger Betätigung, insbesondere von steuerbegünstigtem Wirkungsbereich, *abgrenzbar* sein.
- Nicht erforderlich ist organisatorische Trennung von steuerbegünstigter Tätigkeit.
- BFH v. 4.3.1976 – IV R 189/71: Erlöse aus Anzeigen in Vereinszeitschrift/Programmheft
- BFH v. 24.1.2019 – V R 63/16: Verkauf von Ökopunkten
- FG Köln v. 18. 4. 2012 – 13 K 1075/08: Verkauf von Karnevalsorden

## C. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | Nachhaltige Tätigkeit

- Tätigkeit muss auf Wiederholung angelegt sein.
- Beurteilung anhand erkennbarer objektiver Umstände.
- Grds. zu bejahen bei Mehrzahl von Handlungen, ausnahmsweise aber auch bei einmaliger Tätigkeit.
- Auch wenn von vornherein nur für begrenzte Zeit beabsichtigt, zeitweilig unterbrochen oder Wiederholung in größeren Abständen.



## C. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb | Erzielung von Einnahmen

- ≠ unentgeltliche Tätigkeit
- Einnahmen: alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 8 I EStG).
- Keine Einnahmen iSv § 14 AO: Spenden, „echte“ Mitgliedsbeiträge, Umlagen
- Einnahmen müssen durch selbständige und nachhaltige Tätigkeit *veranlasst* worden sein.

## D. Zweckbetrieb | Allgemeine Definition

### **§ 65 AO Zweckbetrieb**

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

## D. Zweckbetrieb | Katalogzweckbetriebe gem. §§ 66–68 AO

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, § 66 AO
- Krankenhäuser, § 67 AO
- Sportliche Veranstaltungen, § 67a AO
- Alten- und Pflegeheime, § 68 Nr. 1 AO
- Werkstätten für behinderte Menschen, § 68 Nr. 3a) AO
- Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen, wie Museen, Theater, Konzerte, Kunstausstellungen, § 68 Nr. 7 AO
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, § 68 Nr. 9 AO

- Spezialregelungen, die § 65 AO als *leges speciales* vorgehen.
- Voraussetzungen des § 65 AO müssen nicht vorliegen, insbesondere Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO ist nicht entsprechend anzuwenden.
- Sollte im Einzelfall kein Katalogzweckbetrieb vorliegen, kann ggf. trotzdem ein Zweckbetrieb iSd § 65 vorliegen.

## D. Zweckbetrieb | Beispiel zur Abgrenzung bei Krankenhäusern (§ 67 AO)

- Zweckbetrieb i.S.v. § 67 AO:  
„alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den **ärztlichen oder pflegerischen Leistungen** an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen“
- Behandlung zusätzlicher Leistungen?
  - Krankenhausapotheke
  - Überlassung von Telefonen und Fernsehgeräten an Patienten
  - Personal- und Sachmittelgestellung an private Klinik/ärztliche Gemeinschaftspraxis
  - Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte für (teil-)stationäre Behandlung
  - Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen
  - Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus (genehmigte Nebentätigkeit)

## Kontakt



### Judith Mehren

Dipl.-Finanzwirtin (FH)  
Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Steuerrecht, Steuerberaterin  
Assoziierte Partnerin

*Judith.Mehren@fgs.de*  
*+49 228/95 94-238*

**Hamburg**  
Hohe Bleichen 12  
20354 Hamburg  
T +49 40/30 70 85-0  
F +49 40/30 70 85-100  
hamburg@fgs.de

**Berlin**  
Unter den Linden 10  
10117 Berlin  
T +49 30/21 00 20-0  
F +49 30/21 00 20-100  
berlin@fgs.de

**Düsseldorf**  
Benrather Straße 31  
40213 Düsseldorf  
T +49 211/6 18 22-0  
F +49 211/6 18 22-100  
duesseldorf@fgs.de

**Bonn**  
Fritz-Schäffer-Straße 1  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

**Stuttgart**  
Paulinenstraße 41  
70178 Stuttgart  
T +49 711/69 94 6-0  
F +49 711/69 94 6-100  
stuttgart@fgs.de

**Frankfurt**  
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de

**München**  
Brienner Straße 9  
80333 München  
T +49 89/80 00 16-0  
F +49 89/80 00 16-899  
muenchen@fgs.de

**Repräsentanz Zürich**  
Bahnhofstrasse 69a  
8001 Zürich  
T +41 44/225 70-10  
F +41 44/225 70-11  
zuerich@fgs-zuerich.ch

fgs.de