



Der gemeinnützige Unternehmensverbund aus der Perspektive des Ertragsteuerrechts - de lege lata

Prof. Dr. Stephan Schauhoff (Flick Gocke Schaumburg) und
Dipl.-Finw. Markus Exner (Hessische Finanzverwaltung)
Universität Leipzig - Verbands- und Konzernstrukturen im Dritten Sektor
12. September 2019

Inhaltsverzeichnis

- 1. Problemstellungen**
- 2. Leistungsbeziehungen zwischen stbg. Körperschaften**
- 3. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**
- 4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften**

1. Problemstellungen (Schauhoff)

- a) Gemeinnützigkeitsrecht will gemeinnützige Mittelverwendung sichern
Übertragung gemeinnützig gebundenen Vermögens auf stpfl. Rechtsträger (Flucht in die Steuerpflicht) ist nur möglich, wenn mittelbar Eigentum bei gKö bleibt
- b) Zusätzlich führt Übertragung dazu, dass Beteiligung an steuerpflichtige Tochtergesellschaft der Mittelbeschaffung dient und dafür nur nicht zeitnah zu verwendendes Vermögen eingesetzt werden kann.
Wird nutzungsgebundenes Vermögen durch eine Ausgliederung umqualifiziert, wechselt es den Status und muss entsprechendes Vermögen zeitnah verwendet werden (Tz. 29 Satz 3 zu § 55 AEAO)
- c) Die Abgrenzung zwischen Zweckbetriebsfähigkeit und steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann sich durch Marktentwicklungen verändern. Derartige Änderungen treffen gKö, die aus wirtschaftlichen Gründen in Einklang mit dem Markt agieren muss, nicht nur durch die künftige Steuerpflicht der Tätigkeit, sondern auch durch die beschriebene Umqualifizierung, die praktisch nicht bewältigbar ist. Die Regeln zum Wechsel von Gemeinnützigkeit zu Steuerpflicht sind unzureichend.

1. Problemstellungen (Schauhoff)

- d) Hilfstätigkeiten zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks begründen innerhalb derselben Rechtssubjektobjekts keine gesonderte Steuerpflicht, Servicetätigkeiten innerhalb des gemeinnützigen Konzerns aber sehr wohl (Einkaufsgesellschaften, Buchhaltung). Dies begrenzt Investitionsmöglichkeiten.
- e) Gewinnabführungen oder Gewinnausschüttungen von gGmbH's an ihre gHolding, um in zukunftssträchtige neue gemeinnützige Felder zu investieren, sind ggfls. nur unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 AO zulässig. Gewinnerzielung zugunsten anderer gemeinnütziger Tätigkeiten oder Einheiten ist nach § 66 AO ggfls. nicht zulässig. Fokussierung auf einzelne gemeinnützige Zwecke erschwert Konzerntätigkeit und Ausgleich zur Finanzierung anderer Zwecke.
- f) Gemeinnützige Konzerne müssen konzernrechtlich einheitlich geführt werden (Konzernleitungspflicht). Fokussierung des Gemeinnützigkeitsrechts auf einzelnes Rechtssubjekt behindert einheitliche Führung. Bei Verrechnungspreisen ist Konzernvorteil nach BFH-Rechtsprechung (angemessener Zinssatz, Konzernname etc.) durchaus anerkannt. Dürfen derartige Vorteile auch steuerpflichtigen Tochtergesellschaften gewährt werden?

2. Leistungsbeziehungen zwischen stbg. Körperschaften (Exner)

1. Leistungsbeziehungen zw. steuerbegünstigten Konzerngesellschaften (AEAO-Regelung):

- **„Rettungsdienst-Urteil“** (BFH-Urteil vom 27. November 2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II S. 68), Entgelt muss regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, Nummer 2 Sätze 2 bis 4)
- **„Entschärfung“ Finanzverwaltung**
Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnerorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel **nicht** marktüblich (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, Nummer 2 Satz 5)
- **Neu:** Dies gilt **nicht** für **Leistungen** der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO)** - AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, Nummer 2 Satz 6

2. Leistungsbeziehungen zwischen stbg. Körperschaften (Exner)

2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung (u.a. OFD NRW vom 18. Januar 2017):

- Gesellschaftsrechtlich veranlasster Verzicht von marktüblichen Entgelten
 - „Heilung“ über § 58 Nr. 1 und 2 AO, wenn ersparte Mittel von Empfängerkörperschaft für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden

3. Ertragsteuerliche Behandlung (OFD NRW vom 18. Januar 2017):

- Unentgeltliche Leistungserbringung
 - von vornherein kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mangels Einnahmeerzielung (§ 14 AO)
- Verbilligte Leistungserbringung
 - allgemeine Einkommensermittlungsvorschriften
- Verbilligte Leistungserbringung von Mutter an Tochter:
 - Mangels Einlagefähigkeit keine verdeckte Einlage, keine Einkommenserhöhung

2. Leistungsbeziehungen zwischen stbg. Körperschaften (Exner)

3. Ertragsteuerliche Behandlung (OFD NRW vom 18. Januar 2017):

- Verbilligte Leistungserbringung im **steuerfreien** Zweckbetrieb ohne ertragsteuerliche Folgen
- Verbilligte Leistungserbringung im **stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** an Mutter-/Schwestergesellschaften (z.B. IT/ Buchführung/ Geschäftsführung) aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung

➤ **vGA** in Höhe des Differenzbetrages zwischen tatsächlichem und marktüblichem Entgelt.

Marktübliches Entgelt beinhaltet regelmäßig Gewinnaufschlag (abgeleitet aus AEAO zu § 55, Nr. 2 Satz 6)

➤ Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 KStG

2. Leistungsbeziehungen zwischen stbg. Körperschaften (Exner)

3. Ertragsteuerliche Behandlung (offene Fragen):

- Voraussetzungen einer vGA tatsächlich erfüllt?
 - bspw. FG Düsseldorf vom 12. April 2019, 6 K 3664/16 K: Haben nicht nahestehende Personen in vergleichbarem Umfang und bei vergleichbarer finanzieller Leistungsfähigkeit unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Leistungen erhalten?
- Was bedeutet marktübliches Entgelt?
 - Externer Fremdvergleich notwendig?
 - Wie hoch ist Gewinnaufschlag?
 - Konzern als in sich geschlossener Markt? Höhere Kostenstruktur?
 - Selbstkosten somit marktüblich und daher ausreichend?
- **Letztlich bundesweit nur abgestimmt, dass allgemeine Einkommensermittlungsvorschriften gelten und Verzicht auf Gewinnaufschlag nicht marktüblich. Einzelfallabhängige Lösungen daher wohl möglich.**

3. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Schauhoff)

a) Beteiligung an gGmbH

Nutzungsgebundenes Vermögen oder Vermögensverwaltung?

Zweck der Beteiligung ist nicht Mittelbeschaffung sondern Verwirklichung gZweck.

Daher führt Übertragung nutzungsgeb. Vermögens nicht zur zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Bezug auf wertgleiche Anteile.

a.A.: FinVerw.:

Ausschüttungen dann 1/3-Rücklage? Oder 10 v.H.?

Was bei Wertberichtigung auf Beteiligung, Tz. 9 zu § 55 AEA0?

Investition in Beteiligung nur mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln?

3. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Schauhoff)

b) Beteiligung GmbH

aa) rglm. Vermögensverwaltung

Investition nur, wenn Mittelbeschaffung nach Business-Plan erwartet werden kann (Tz. 1 zu § 56 AEA0).

Ausnahmsweise wiGB:

- Betriebsaufspaltung
 - Mehrheit der Anteile (Stimmrecht) und
 - Wesentliche Betriebsgrundlage überlassen:
 - Nach Funktion bei Tochter-GmbH, bspw. Büroimmobilie
 - Rechte, nicht Namensrecht
- Tatsächlich laufender Einfluss auf Geschäftsleitung (Tz. 3 Satz 5 zu § 64 AEA0).
Personalunion ist kein Indiz. Ausübung typischer Gesellschafterrechte ist unschädlich.

3. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Schauhoff)

bb) Sanierung Tochter-GmbH

Tz. 5 ff. zu § 64 AEA0:

- nicht Verlusteintritt ist entscheidend, niemand zu Erfolg verpflichtet
- Mittelverschwendung statt -beschaffung verboten, daher ggfls. Tätigkeit einstellen
- Saldierung von Verlusten mit Gewinnen im gesamten Mittelbeschaffungsbereich;
- 3 Jahre Anlaufverluste unschädlich, dann einstellen (a.A. Tz. 4 zu § 55 AEA0);
- Servicegesft., bspw. Krankenhausreinigung, die defizitär wird und deswegen zurückgeholt wird, ist unschädlich. Betriebswirtschaftliche Optimierung ist gemeinnützigen Konzernen erlaubt.

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

1. Veräußerte steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft

Bei Veräußerung ihrer Gesellschaftsanteile:

- bleibt ihre eigene Vermögenssphäre unberührt,
 - das gebundene Vermögen bleibt der Höhe nach unverändert bestehen,
 - eine Gewinnausschüttung aus Mitteln der Gesellschaft findet nicht statt,
 - der Veräußerer erhält das Entgelt vom neuen Anteilseigner.
-
- Es gilt grundsätzlich das sogenannte Trennungsprinzip.
 - Ggf. erfolgt eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns beim Veräußerer (§ 17 EStG).

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

2. BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2010, I R 59/09, BStBl II 2012, 226

Veräußert ein **steuerpflichtiger Anteilseigner** seine **Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft** an einen **steuerbegünstigten Erwerber**, liegt darin regelmäßig eine **Mittelfehlverwendung** i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn der **Veräußerungspreis über dem Wert der eingezahlten Kapitalanteile und dem gemeinen Wert der geleisteten Sacheinlagen der Anteile** liegt und im **Kaufpreis eine verdeckte Vorteilsgewährung** an den Veräußerer enthalten ist.

- Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO)
- bei Fortführung der stbg. Zweck durch veräußerte Gesellschaft max. Zugriff auf eingezahlte Kapitalanteile und Sacheinlagen möglich
- mögliche und zulässige Gewinnausschüttungen im stbg. Konzern dürfen bei Kaufpreisermittlung nicht berücksichtigt werden, wenn der Veräußerer eine stpfl. Person ist
- Verwendung des Gesellschaftsvermögens für steuerbegünstigte Zwecke (Vermögensbindung) muss dauerhaft sichergestellt sein und darf nicht über (verdeckte) Kaufpreiszahlungen umgangen werden, unabhängig davon, wer Kaufpreis bezahlt

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

3. Auswirkungen (steuerbegünstigter Anteilseigner und steuerbegünstigter Erwerber)

- Veräußerungspreis = Wert der eingezahlten Kapitalanteile und gem. Wert der geleisteten Sacheinlagen
 - **unschädlich** (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Nummer 11)
- Veräußerungspreis > Wert der eingezahlten Kapitalanteile und gem. Wert der geleisteten Sacheinlagen
 - **Prüfung von § 58 Nr. 1 und 2 AO beim Erwerber**
- Veräußerungspreis < Wert der eingezahlten Kapitalanteile und gem. Wert der geleisteten Sacheinlagen
 - **Prüfung von § 58 Nr. 1 und 2 AO beim Veräußerer**

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

4. Auswirkungen (steuerpflichtiger Anteilseigner und steuerbegünstigter Erwerber)

Ableitung der BFH-Ausführungen hinzu allgemeinen Grundsätzen?

Pro:

- Wortlaut: Gesamtbetrachtung des BFH, die veräußerte und auch erwerbende Gesellschaft einbezieht
- Wahrung des Selbstlosigkeitsgebotes in § 55 AO, mit dem schädliche Realisation und Auskehrung des gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Vermögens über eine Anteilsveräußerung verhindert wird
- ungerechtfertigte Begünstigung des Anteilseigners, da Steuerbegünstigung der veräußerten Gesellschaft ohne Bedeutung für § 17 EStG und Teileinkünfteverfahren

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

4. Auswirkungen (steuerpflichtiger Anteilseigner und steuerbegünstigter Erwerber)

Ableitung der BFH-Ausführungen hinzu allgemeinen Grundsätzen?

Contra:

- BFH hatte über sehr speziellen Einzelfall zu entscheiden (Kaufpreiszahlung hauptsächlich über vGA)
- Erwerbengesellschaft regelmäßig ohne Verbundenheit zum Veräußerer:
 - d.h. regelmäßig wirtschaftlich angemessener Kaufpreis unter fremdem Dritten
 - bei Erwerber lediglich Vermögensumschichtung (Geld für stbg. Anteile), somit keine Mittel Fehlverwendung
- Mittelabfluss bei veräußerter Gesellschaft und anschließende Verwendung sehr einzelfallabhängig
- keine ausdrückliche gesetzliche Verbotsregelung in § 55 AO (Regelungslücke?)

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

4. Auswirkungen (steuerpflichtiger Anteilseigner und steuerbegünstigter Erwerber)

Ableitung der BFH-Ausführungen hinzu allgemeinen Grundsätzen?

Contra:

- in der Praxis bisher Mittelfehlverwendung (z.B. unangemessener Kaufpreis) nicht thematisiert, sondern vielmehr die Frage der dafür zulässig zu verwendenden Mittel (zeitnah/ nicht zeitnah)
- Ungleichbehandlung zwischen „share deal“ und „asset deal“?

4. Erwerb/ Veräußerung von stbg. Kapitalgesellschaften (Exner)

4. Auswirkungen (steuerpflichtiger Anteilseigner und steuerbegünstigter Erwerber)

Ableitung der BFH-Ausführungen hinzu allgemeinen Grundsätzen?

Lösungsvorschläge:

- BFH-Ausführungen als allgemeine Grundsätze festschreiben

oder

- Lösung ähnlich dem BFH-Beschluss gelagerter Fälle unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls
- Ggf. gesetzliche Ergänzungen in § 55 AO notwendig?



Prof. Dr. Stephan Schauhoff

Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Steuerrecht

Friedrich-Ebert-Allee 13
53113 Bonn

T +49 228/9594-238
F + 49 228/9594-100
stephan.schauhoff@fgs.de

Hamburg
Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Düsseldorf
Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-10
duesseldorf@fgs.de

Bonn
Friedrich-Ebert-Allee 13
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

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@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 29
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