



Mysterium Zweckverwirklichungs- betrieb?

DIPL.-FW. CARINA LEICHINGER (MBA, MPM)

UNIVERSITÄT LEIPZIG

DIE WIRTSCHAFTLICHE BETÄTIGUNG GEMEINNÜTZIGER
ORGANISATIONEN

24. SEPTEMBER 2020

Gliederung



- Szenario I: „Zweckverwirklichungsbetriebe“ i.Z.m. Umstrukturierungen
 - 1. Ausgangssituation
 - 2. Beispiel
 - 3. Problem I: Unmittelbarkeit, § 57 AO
 - 4. Problem II: Selbstlosigkeit, § 55 AO
 - 5. Möglicher Ausweg: „GEM-Reform“

- Szenario II: „Zweckverwirklichungsbetriebe“ i.Z.m. gescheiterten Zweckbetrieben
 - 1. Zweckbetriebe nach den §§ 65 - 68 AO
 - 2. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 64 AO

Szenario I

„Zweckverwirklichungsbetriebe“ i.Z.m.
Umstrukturierungen

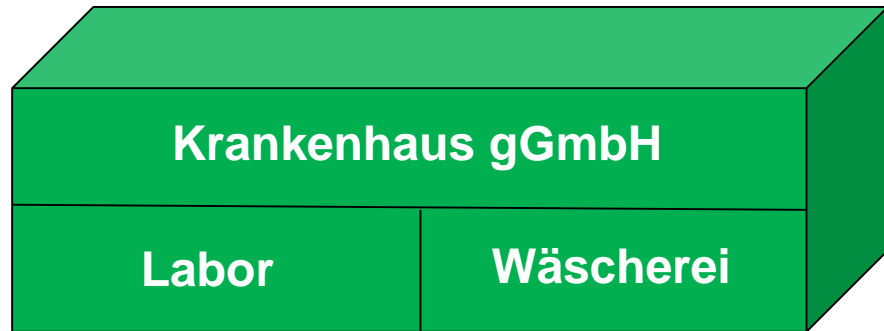


I.1. Ausgangssituation

- steuerbegünstigte Einrichtungen (v.a. in den Bereichen des Gesundheits- oder Wohlfahrtswesens) sind regelmäßig **konzernartig strukturiert**
- aus betriebswirtschaftlichen, organisatorischen oder haftungsrechtlichen Erwägungen besteht ein Interesse an der **Umstrukturierung** einzelner Körperschaften (i.d.R. Umwandlungsvorgänge)
- die bisherige **steuerbegünstigte Betätigung** soll dabei oft in gleicher Weise – nur ggf. durch verschiedene Beteiligte – **fortgeführt** werden

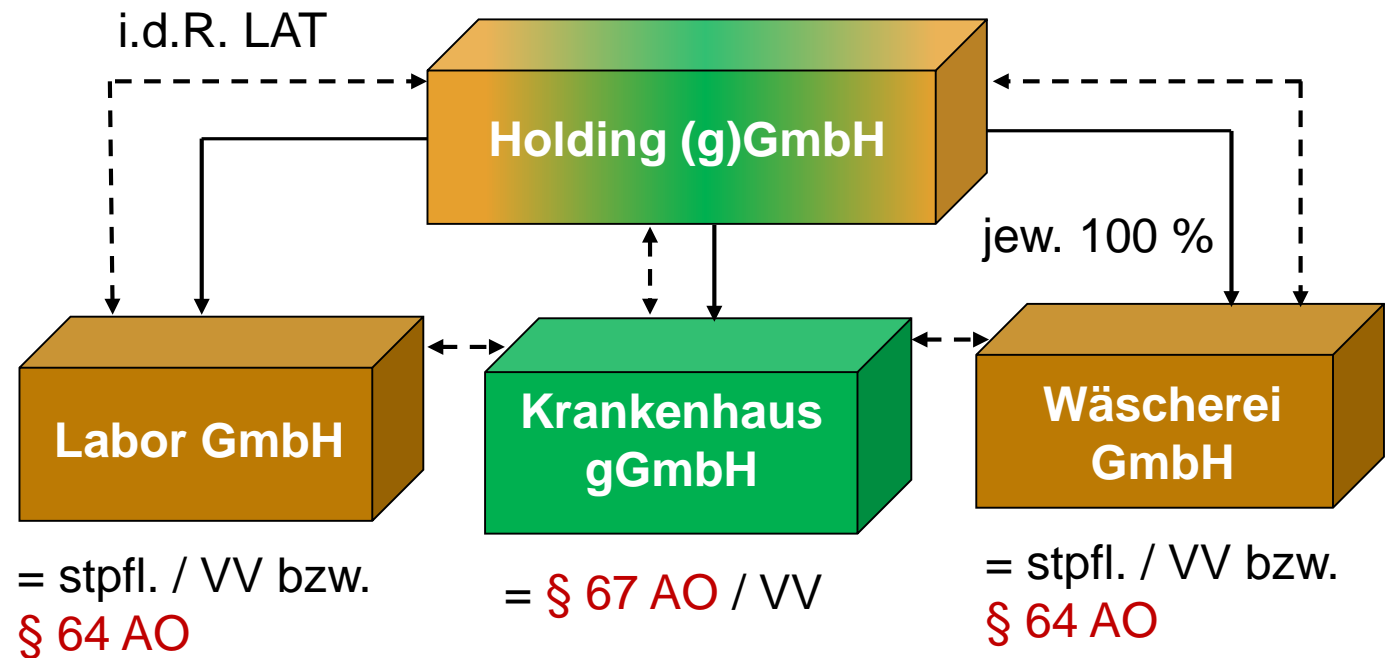
I.2. Beispiel

Ausgangssituation:



= § 67 AO

Zielstruktur: nach §§ 20 ff. UmwStG



I.3. Problem I: Unmittelbarkeit, § 57 AO

- reines **Halten einer Beteiligung** (i.d.R. VV) bzw. **Ausübung der Geschäftsleitung** (§ 64 AO) durch die Konzernmutter ≠ unmittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke
- ausgegliederte Dienstleistungen (hier: Labor und Wäscherei, § 64 AO) erfüllen häufig – bei **isolierter** Betrachtung – nicht den Unmittelbarkeitsgrundsatz
- **vorhandene gesetzliche „Hilfsmittel“:**
 - **Hilfspersonenregelung** nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO
 - **Ausnahmen** vom Unmittelbarkeitsgrundsatz nach § 58 Nr. 1 und 2 AO



I.3. Problem I: Unmittelbarkeit, § 57 AO

- **Hilfspersonenregelung** nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO:
 - eine **originär steuerbegünstigte Körperschaft** kann als Hilfsperson der Konzernholding ein unmittelbares Handeln vermitteln
- **Ausnahmetatbestand** des § 58 Nr. 1 AO:
 - **Dienstleistungen** (z.B. verbilligte Vermietung bzw. GF-Leistungen) können Förderleistungen i.S. des § 58 Nr. 1 AO sein
 - **beachte:** notwendige Satzungsbestimmungen gem. AEO Nr. 1 zu § 58 Nr. 1 AO
 - **Folge:** unmittelbares Handeln der Holding (+), ABER: Beurteilung der jew. Tätigkeiten nach den allgemeinen Grundsätzen (≠ „Zweck-VV“ bzw. „Zweckverwirklichungsbetrieb“)

I.4. Problem II: Selbstlosigkeit, § 55 AO

- Gebot der **zeitnahen Mittelverwendung** nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO:
 - **Wiederaufleben** der Mittelverwendungspflicht nach AEO Nr. 29 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bei **Sphärenwechsel** von WG, die mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft wurden (z.B. Übertragung auf/Überlassung an Tochtergesellschaft)
- **vorhandene gesetzliche „Hilfsmittel“:**
 - **Nachfristsetzung** nach § 63 Abs. 4 AO: lediglich aufschiebende Wirkung
 - Kompensation durch **zulässiges Vermögen** (z.B. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) möglich



I.5. Möglicher Ausweg: „GEM-Reform“

➤ **BR-Drs. 356/19 (Beschluss)
vom 20.09.2019 S. 85 ff:**

➤ kein Inhalt des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl I 2019 S. 2451)

70. Zu Artikel 18 Nummer 2c - neu - (§ 57 Absatz 3 - neu -, Absatz 4 - neu - AO)
Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§1d Absatz 4 Satz 2 - neu - EGAO)

a) In Artikel 18 ist nach der neuen Nummer 2b folgende Nummer 2c einzufügen:

„2c. Dem § 57 werden nach Absatz 2 folgende Absätze angefügt:

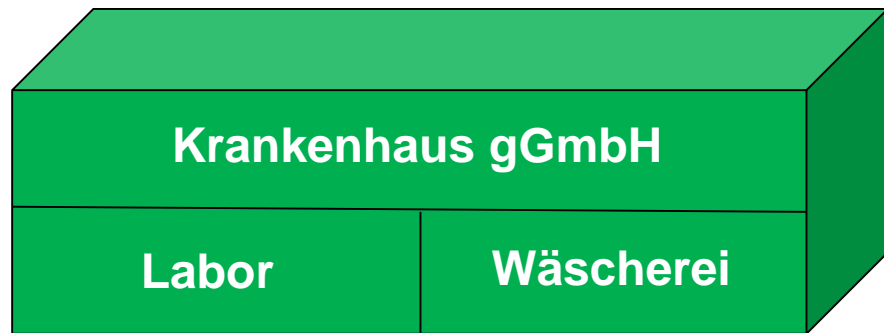
„(3) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie **satzungsgemäß** durch **planmäßiges Zusammenwirken** mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 **zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen** sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie **ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften** hält und verwaltet.““

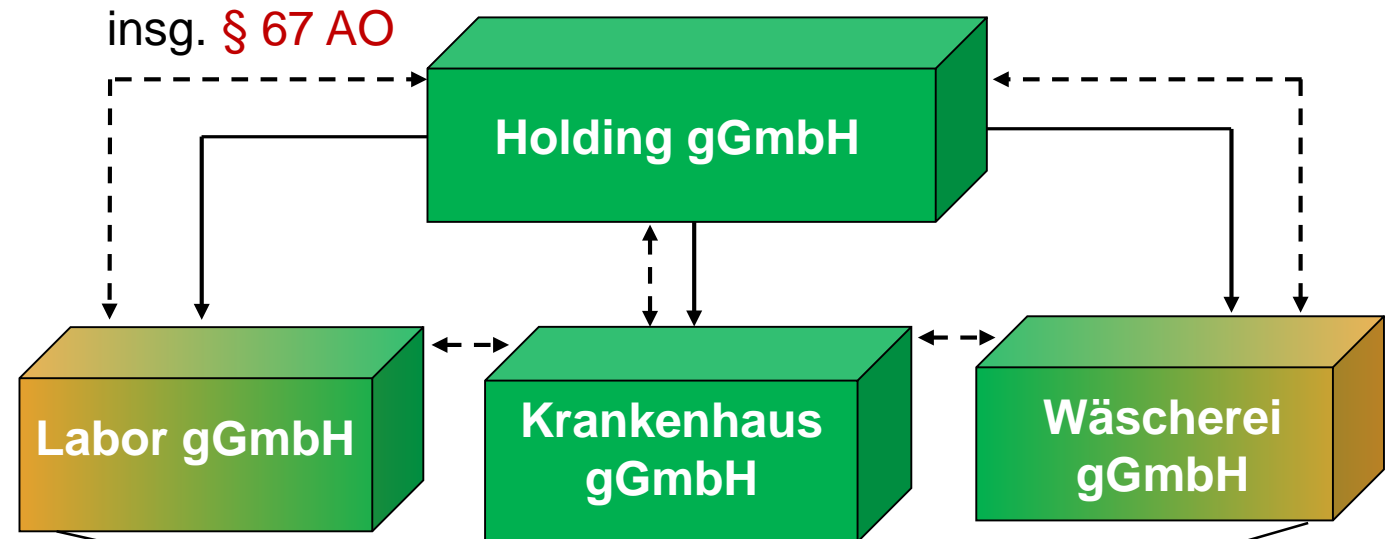
I.5. Möglicher Ausweg: „GEM-Reform“

Ausgangssituation:

Zielstruktur: nach §§ 20 ff. UmwStG



= § 67 AO



- m.E. fraglich, ob Systematik des AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 AO insoweit greift

I.5. Möglicher Ausweg: „GEM-Reform“

- **Gegenäußerung der Bundesregierung** zur Stellungnahme des BR vom 20.09.2019:

Zu Ziffer 70 Artikel 18 Nummer 2c - neu - (§ 57 Absatz 3 - neu -, Absatz 4 - neu - AO), Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§ 1d Absatz 4 Satz 2 - neu - EGAO)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen. Auf die Antwort zu Ziffer 73 wird verwiesen.

Zu Ziffer 71 Artikel 18 Nummer 2d - neu - (§ 58 Nummer 1 und 2 AO), Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§ 1d Absatz 4 Satz 3 - neu - EGAO)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen. Auf die Antwort zu Ziffer 73 wird verwiesen.

Zu Ziffer 72 Artikel 18 Nummer 2e - neu - (§ 64 Absatz 3 AO), Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§ 1d Absatz 4 Satz 4 - neu - EGAO)

Die Bundesregierung wird den Vorschlag prüfen. Auf die Antwort zu Ziffer 73 wird verwiesen.

Zu Ziffer 73 Artikel 18 (zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht)

Die Bundesregierung wird einen Regierungsentwurf zu Reformbedarfen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorlegen.

- keine zeitliche Prognose möglich

Szenario II

„Zweckverwirklichungsbetriebe“ i.Z.m.
gescheiterten Zweckbetrieben



II.1. Zweckbetriebe n. § 65-68 AO

- **Zweckbetriebliche Besonderheiten:**

- durch sie wird eine **unmittelbare** Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke erreicht
- keine Instrumente der Mittelbeschaffung, sondern nach ihrem Sinn und Zweck auf **Kostendeckung** angelegt (vgl. § 65 Nr. 3 AO, § 66 Abs. 2 AO)
 - mithin als „Zuschussgeschäfte“ betreibbar (Verlustkompensation aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln möglich)
- beachte: eine **Quersubvention** zwischen ZBen ist z.T. nur eingeschränkt möglich (vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2017, BStBl I 2017 S. 1603)

II.2. Stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe n. § 64 AO

▪ Besonderheiten stpfl. wGB:

- sie dienen der satzungsmäßigen Zweckverwirklichung i.d.R. nur **mittelbar**
 - Ausnahmen: z.B. wGB, deren ZB-Eigenschaft an § 65 Nr. 3 AO scheitert (in der Literatur z.T. als „Zweckverwirklichungsbetriebe“ bezeichnet)
- ein **Verlustausgleich** aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ist ausgeschlossen (zu den Ausnahmen vgl. **AEAO Nr. 4 ff. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO**)
 - für das Vorliegen eines **schädlichen Verlustes** ist grds. das Ergebnis des „einheitlichen stpfl. wGB“ maßgeblich (gemeinnützigkeitsrechtlich); beachte aber: Grundsätze der §§ 55, 56 AO
 - für die Anerkennung (= Verrechnung) eines Verlustes ist daneben die **sachliche Steuerpflicht** zu beachten (ertragsteuerlich); beachte: ggf. Ausklammerung dauerdefizitärer Betriebe

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!