

GEMEINNÜTZIGE KONZERNE: NEUE GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN

Mit der Zustimmung des Bundesrates zum sog. Jahressteuergesetz 2020 wurde am 18. Dezember 2020 die lang ersehnte Reform des Gemeinnützigkeitsrechts verabschiedet. Auch wenn verschiedene Reformvorhaben im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens auf der Strecke blieben, so wurden doch wesentliche Verbesserungen erreicht.

Kooperationen mit gemeinnütziger Zielstellung – neue Gestaltungsmöglichkeiten

Bereits seit vielen Jahren wurden immer wieder Forderungen nach einer Reform der ertragsteuerlichen Behandlung von Kooperationen im Non-Profit-Sektor laut. Diese Forderungen wurden erhört.

Bislang galt der Grundsatz, dass eine Tätigkeit nur dann ertragsteuerlich begünstigt sein kann, wenn die ausführende Körperschaft damit ihre eigenen Satzungszwecke unmittelbar selbst verwirklicht (Gebot der Unmittelbarkeit, § 57 Abs. 1 AO). Für strategisch oder wirtschaftlich sinnvolle Kooperationen mit gemeinnütziger Zielstellung wurde dieses enge Korsett regelmäßig zum Problem. Schließlich kann eine entsprechende Ertragsteuerbelastung außersteuerliche Vorteile schnell zunichtemachen.

BEISPIEL

Die AH gGmbH betreibt eine stationäre Altenhilfeeinrichtung. Ihre Schwestergesellschaft, die JH gGmbH, betreibt eine Jugendhilfeeinrichtung, in der eine Großküche unterhalten wird.

Die Kapazitäten der Küche reichen aus, um auch die Speisenversorgung in der Altenhilfeeinrichtung der AH GmbH sicherzustellen.

Ergebnis nach alter Rechtslage:

Mit der Speisenversorgung der Altenhilfeeinrichtung begründete die JH gGmbH einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da sie mit dieser Leistung nicht unmittelbar ihre eigenen Satzungszwecke verfolgte. Auch eine Vergütung ohne Gewinnaufschlag konnte eine Steuerbelastung in der Regel nicht verhindern, da das Finanzamt in diesen Fällen von einer sog. verdeckten Gewinnausschüttung ausging und die Besteuerungsgrundlagen einschließlich etwaiger aus seiner Sicht gebotener „fiktiver Gewinne“ im Schätzwege ermittelte.

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde der Unmittelbarkeitsgrundsatz nun maßgeblich modifiziert. Der neu eingefügte § 57 Abs. 3 AO sieht vor, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar verwirklicht, wenn sie mit einer weiteren steuerbegünstigten Körperschaft zusammenarbeitet. Für die Frage, ob die Kooperation gemeinnützige Zwecke erfüllt, soll dann eine Gesamtbetrachtung maßgeblich sein:

§ 57 Abs. 3 S. 1 AO

„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.“

Auf Basis dieser Neuregelung können nunmehr auch Leistungsbeziehungen steuerbegünstigt werden, die nur bei einem der beteiligten Kooperationspartner in eine steuerbegünstigte Zweckverfolgung münden.

Ergebnis nach neuer Rechtslage:

Die JF gGmbH verfolgt mit der Speisenversorgung – nach einer entsprechenden Satzungsanpassung – im Wege eines planmäßigen Zusammenwirkens mit der AH gGmbH unmittelbar den steuerbegünstigten Zweck der Altenhilfe. Die Leistungen sind dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzurechnen.

Doch die Neuregelung geht in der praktischen Anwendung sogar noch einen Schritt weiter. Auch Körperschaften, die bislang selbst überhaupt keine steuerbegünstigten Zwecke verfolgten und demzufolge auch nicht als gemeinnützige Körperschaft anerkannt wurden, könnten zukünftig unter Berufung auf ein „planmäßiges Zusammenwirken“ mit einer steuerbegünstigten Körperschaft in die Gemeinnützigkeit überführt werden. Grundvoraussetzung

hierfür ist selbstverständlich, dass die Satzung bzw. der Gesellschaftsvertrag die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllt.

BEISPIEL

Eine weitere Schwestergesellschaft der AH gGmbH ist die S GmbH, eine (bisher nicht steuerbegünstigte) Servicegesellschaft, die u. a. die Reinigung der stationären Altenhilfeeinrichtung übernimmt.

Ergebnis nach neuer Rechtslage:

Auf Basis der Neuregelung in § 57 Abs.3 AO können die Reinigungsleistungen für die Altenhilfeeinrichtung als Zweckbetriebsleistungen eingeordnet werden, sofern der Gesellschaftsvertrag der S GmbH die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllt. Erbringt die S GmbH auch Reinigungsleistungen für nicht steuerbegünstigte Dritte, handelt es sich insoweit um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Viele Fragen sind noch unbeantwortet

Zur Auslegung von § 57 Abs.3 AO gibt es vonseiten der Finanzverwaltung aktuell noch keine Verlautbarungen, sodass an vielen Stellen eine nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit besteht. Welche Anforderungen stellt das Finanzamt an ein „planmäßiges Zusammenwirken“? Welche Satzungsänderungen sind erforderlich? Kann die Gemeinnützigkeit auch mit Rückwirkung zum 1. Januar 2021 erreicht werden?

Zudem muss im Einzelfall genau geprüft werden, welche steuerlichen und außersteuerlichen Auswirkungen mit der Gemeinnützigkeit verbunden sind. Die Neuregelung bietet zwar in aller Regel die Chance auf ein Steuerersparnis, gleichwohl können auch nachteilige Konsequenzen im Einzelfall nicht ausgeschlossen werden.

Gemeinnützigkeit der Holding gesichert

Eine weitere wichtige Neuerung betrifft Holdingstrukturen im gemeinnützigen Konzern. Bislang mussten reine Holdinggesellschaften entweder als Förderkörperschaften i. S. d. § 58 Nr. 1 AO ausgestaltet werden oder als „Feigenblatt“ einen eigenen Zweckbetrieb unterhalten, um die Gemeinnützigkeit

zuerkannt zu bekommen. Künftig sorgt § 57 Abs. 4 AO dafür, dass die Konzernspitze auch dann gemeinnützig ist, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Dies dürfte zur Folge haben, dass die Anteile einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zugeordnet werden können und der Erwerb der Anteile an diesen Gesellschaften aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden kann. ●

FAZIT

Die Neuregelung des Unmittelbarkeitsgebots ist inhaltlich sehr zu begrüßen, da sie den praktischen Gegebenheiten in der gemeinnützigen Welt endlich Rechnung trägt. Es sind jedoch noch eine Vielzahl von offenen Fragen zum Anwendungsbereich der Norm und zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen zu klären. Nichtsdestotrotz empfiehlt es sich, die steuerlichen Gestaltungsvarianten zeitnah zu prüfen, um möglichst frühzeitig von der Reform zu profitieren.



Mit der Reform kommt der Gesetzgeber endlich den Forderungen nach einer gesetzlichen Anpassung an die realen Verhältnisse im gemeinnützigen Sektor nach. Nun ist die Finanzverwaltung gefordert, zeitnah Auslegungshilfen für die Umsetzung bereitzustellen.

Frank Roller
Experte für Gemeinnützigkeitsrecht

Frank Roller
frank.roller@curacon.de