

# „Neustrukturierung und Satzungsaktualisierung“

## Steuerrecht

**Stefan Etteldorf, Wirtschaftsprüfer**

Zertifizierter Berater für  
Gemeinnützigkeit (IFU / ISM gGmbH)

Mitglied im WP-Ausschuss des Deutschen Spendenrates



## Grundlagen und Problemstellung:

- Satzungsmäßige Voraussetzungen und tatsächliche Geschäftsführung
- steuerbegünstigte Zwecke nach § 52 AO
- 4 Sphären-Theorie
- Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung
- Gewinnerzielungsverbot/Quersubventionierungsverbot aus der Änderung des AEAO zu § 66 AO



## Mögliche Lösungsansätze:

- Hilfspersonentätigkeit §§ 57 AO
- Mittelweitergabe (Förderkörperschaften)
- Beteiligung an anderen Gesellschaften (PersG/KapG)
- Doppelstiftung
- Konzernstrukturen und Umstrukturierungen
- Sphärenwechsel
- Leistungsbeziehungen/umsatzsteuerliche Organschaft
- Darlehensvergabe
- Beendigung steuerbefreiter Körperschaften durch Liquidation und/oder Insolvenz



In 2013 (**neues**) **Feststellungsverfahren** eingeführt.

Auf **Antrag** der Körperschaft oder **von Amts** wegen bei der  
Steuerveranlagung.

Werden die **Voraussetzungen** der §§ 51, 59, 60, 61 AO erfüllt?

Erteilung eines **Bescheides** nach § 60a AO.

**gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen** nach  
§§179 ff. AO

die **nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung** nach § 164 AO



Aufhebung der Feststellung bei erheblichen Änderungen der Verhältnisse ab diesem Zeitpunkt (Zeitpunkt der Satzungsänderung).

beispielsweise:

- Änderungen der Zwecke
- Anpassung an die Mustersatzung
- Änderung der Vermögensbindung

Zivilrechtliche Änderungen ohne steuerliche Relevanz sind unerheblich.

(Selbst bei Antrag der Körperschaft auf „Neu“Feststellung bleibt der bisherige Bescheid bestehen)



Zentrale Vorschriften sind hierbei:

§ 51+59 AO:

- welcher Zweck und entspricht dieser den §§ 52-55 AO
- ausschließlich und unmittelbar verfolgt
- struktureller Inlandsbezug (bei Förderung Zwecke im Ausland)
- Verfassungstreue
- Tatsächliche Geschäftsführung entspricht der Satzung



Zentrale Vorschriften sind hierbei:

§ 60 AO:

- Zweck und Verwirklichung genau bestimmt
- Anlage 1 zu § 60 AO beachten (wortwörtlich)
- KSt/GewSt während des gesamten Veranlagungszeitraums, bei anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer



## § 61 AO: (satzungsmäßige Vermögensbindung)

- Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung genau zu bestimmen
- Schädliche nachträgliche Änderung einer Bestimmung über die Vermögensbindung → gilt von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend.
- **Zehnjährige Rückwirkung** (§ 175 (1) Satz 1 Nr. 2 AO)





## Wortlaut Vermögensbindungsalternativen:

Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft

1. an – den – die – das – ... (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.  
oder

2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für ... (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen ... bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in ...).



Wetzlar, 25.09.2014

Finanzamt Wetzlar  
Steuernummer 39 250 56692 - VTB P/G 12

Anschl.: Frankfurter Straße 59, 35578 Wetzlar  
Telefon (06441) 202-2112  
Anschl. email: Frau Gensick Zimmernr.: 211

Perlenschatz e.V.  
Postfach 1113  
35599 Solms

**Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO über  
die gesonderte Feststellung der Ein-  
haltung der satzungsmäßigen Vor-  
aussetzungen nach den §§ 51, 59, 60  
und 61 AO**

Zutreffendes ist  angekreuzt

**A. Feststellung**  
Die Satzung der  vorgenannten Körperschaft  Körperschaft  
(Bezeichnung der Körperschaft)  
in der Fassung vom 13.09.2014 (zuletzt geändert am ) erfüllt die satzungsmäßigen  
(TTMM.III) (TTMM.III)  
Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO.

**B. Hinweise zur Feststellung**  
Eine Anerkennung, dass die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) den für die Anerkennung der Steuerbegünstigung notwendigen Erfordernissen entspricht, ist mit dieser Feststellung nicht verbunden.  
Diese Feststellung bindet das Finanzamt hinsichtlich der Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen (§ 60a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Bindungswirkung dieser Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden (§ 60a Abs. 3 AO). Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben (§ 60a Abs. 4 AO).  
Bitte beachten Sie, dass die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen auch von der tatsächlichen Geschäftsführung abhängt, die der Nachprüfung durch das Finanzamt – ggf. im Rahmen einer Außenprüfung – unterliegt. Die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen der Satzung entsprechen.  
Dies muss durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über Bildung und Entwicklung der Rücklagen) nachgewiesen werden (§ 63 AO). Über die Steuerbegünstigungen nach dem einzelnen Steuergesetzten wird im Rahmen des Veranlagungsverfahrens entschieden.  
In jedem Falle ist die Körperschaft insoweit ertragsteuerpflichtig, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der kein Zweckbetrieb ist. Soweit Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist, besteht im gleichen Umfang Gewerbesteuerpflicht. Durch die Gewährung der Steuerbefreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer wird die Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich nicht berührt.  
Bei Beschäftigung von Arbeitnehmern sind Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

**C. Rechtsbehelfsbelehrung**  
Gegen diesen Feststellungsbescheid ist der Einspruch gegeben. Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens.  
Der Einspruch ist bei dem oben genannten Finanzamt schriftlich einzureichen, diesem elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.  
Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt **einen Monat**. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekanntgegeben worden ist. Bei Zustellung durch einfachen Brief oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Zustellungsparcours oder mittels Einschreiben mit Rückschein oder gegen Empfangsbekanntnis ist der Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

**Abkürzungen:** AO - Abgabenordnung, BStNB - Bundessteuerblatt, EStG - Einkommensteuergesetz, EStDV - Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, GewStG - Gewerbesteuergesetz, KStG - Körperschaftsteuergesetz

- 2 -

**D. Hinweise zum Kapitalertragsteuerabzug**  
Bei Kapitalerträgen, die bis zum 31. 12. 2015 zufließen, reicht für die Abnahme von der Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 3 EStG die Vorlage dieses Feststellungsbescheides oder die Überlassung einer amtlich beglaubigten Kopie dieses Feststellungsbescheides aus. Das Gleiche gilt bis zum a. Zeitpunkt für die Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 44b Abs. 6 EStG durch das depotführende Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut.  
Die Vorlage dieses Feststellungsbescheides ist unzulässig, wenn die Erträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist.

**E. Hinweise zur Steuerbegünstigung**  
Die Körperschaft fördert nach ihrer Satzung  
 mildtätige  kirchliche Zwecke.  
 folgende gemeinnützige Zwecke:  
*Retten aus Lebensgefahr, Gleichberechtigung, Schutz von Ehe und Familie*  
(§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 11, 18 und 19 AO)

**F. Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen**  
**Zuwendungsbestätigungen für Spenden**  
Die Körperschaft ist berechtigt, für Spenden, die ihr zur Verwendung für diese Zwecke zugewendet werden, Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen. Die amtlichen Muster für die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen stehen im Internet unter <https://www.formulare-bfiv.de> als ausfüllbare Formulare zur Verfügung.  
**Zuwendungsbestätigungen für Mitgliedsbeiträge**  
 Die Körperschaft ist berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen.  
 Die Körperschaft ist **nicht** berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen, weil Zwecke i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG gefördert werden.  
Zuwendungsbestätigungen für Spenden und ggf. Mitgliedsbeiträge i.S. des § 50 Abs. 1 EStDV dürfen nur ausgestellt werden, wenn das Datum dieses Feststellungsbescheides nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Freistellung mittels-Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurden. Die Frist ist taggenau zu berechnen (§ 63 Abs. 5 AO).

**G. Haftung bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen**  
Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer.  
Dabei wird die entgangene Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer mit 30%, die entgangene Gewerbesteuer pauschal mit 15% der Zuwendung angesetzt (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

**H. Begründung und Nebenbestimmung**

Wir sind wegen Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)

nach dem Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes

StNr.

vom

für den letzten

Veranlagungszeitraum

nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der

Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Gewerbesteuer befreit.

Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO wurde vom Finanzamt  
StNr. mit Bescheid vom nach § 60a AO gesondert  
festgestellt. Wir fördern nach unserer Satzung (Angabe des begünstigten Zwecks / der begünstigten Zwecke)



## § 63 AO: tatsächliche Geschäftsführung (wechselseitige Beziehung zu § 60 AO)

- auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet
- den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält
- durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben nachzuweisen
- Schädliche Mittelansammlung: tatsächliche Geschäftsführung **nicht** ordnungsgemäß, Finanzamt setzt Frist zur Verwendung, tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß



## Beispiele zu § 63 AO

### Neugründungen:

Vorbereitende Maßnahmen gehören dazu (Aufbau Vereinsorganisation, Einsammeln von Mitteln) aber Ernsthaftigkeit und Objektivität und angemessener Zeitraum nicht überschreiten.

### Ordnungsgemäße Aufzeichnungen:

Handelsrechtliche und steuerliche Rechnungslegungspflichten, Mittelverwendungsrechnung und ggfs. E-Bilanz

### Satzungszwecke:

Erfüllung nur derselben, nicht mehr - nicht weniger (Beispiel!)



## Bitte zu § 63 AO beachten:

Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks, der nicht in der Satzung festgelegt ist → Verstoß gegen die gesetzlich festgelegten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen

Körperschaft ist nicht mehr ausschließlich für die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke tätig. Die Tatsache, dass der verfolgte Zweck ebenfalls einen steuerbegünstigten Zweck darstellt, ist hierbei ohne Belang, da die Tätigkeit nicht mit den Satzungsbestimmungen übereinstimmt.

Nebenzweckprivileg unschädlich (stpfl. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, gesellige Veranstaltungen usw.)



Welche steuerbegünstigten Zwecke gibt es?

§ 52 AO gemeinnützige Zwecke

§ 53 AO mildtätige Zwecke

§ 54 AO kirchliche Zwecke

Nur die explizit in der AO genannten Zwecke können als steuerbegünstigt anerkannt werden (abschließend).



## Satzungsauszug Beispielverein (bis 2013):

### Satzung des Vereins XY

...

#### § 2 Vereinszweck

Der Verein kümmert sich um Kinder im Grundschulalter von sozial benachteiligten Familien und nimmt diese zu Ausbildungs- und Erziehungszwecken auf. Daneben betreut er ältere Menschen, die hilfs- und/oder pflegebedürftig sind.

Der Verein betreibt ein Bildungszentrum für Kinder- und Jugendliche mit Unterbringungsmöglichkeiten und ambulante Angebote für ältere Menschen.

...





## Auslegung der Satzung:

Was hat ein Sachbearbeiter auf dem Finanzamt hier früher herauslesen können?

Ihre Vorschläge?



## Neue Regelungen erleichtert die Interpretation:

Übernahme der Wortlaute aus § 52 AO.

...

### § 2 Vereinszweck

Zweck des Vereins ist die Förderung der Jugendhilfe, des Wohlfahrtswesens und der Altenhilfe. Die Satzungszwecke werden insbesondere verwirklicht durch:

- Aufnahme von Kindern im Grundschulalter von sozial benachteiligten Familien zu Ausbildungs- und Erziehungszwecken
- Betreuung von älteren hilfs- und/oder pflegebedürftigen Menschen in stationären und ambulanten Einrichtungen
- Betrieb eines Bildungszentrum für Kinder- und Jugendliche

...



## Beispiel

Es soll ein neuer Verein gegründet werden. Nach seiner Satzung besitzt der Verein Immobilien, die er an verschiedene, selbst gemeinnützige Körperschaften (Stiftungen, gGmbHs, Vereine, gem. eG usw.) vergünstigt überlässt (vermietet). Zum Zwecke des Betreibens von Alten- und Pflegeheimen bzw. Krankenhäusern. Sonst sind keine Tätigkeiten in der Satzung vorgesehen.

Frage:

Kann der Verein als steuerbegünstigt eingestuft werden und wenn ja, nach welchen Vorgaben?



## Beispielverein

Da die Tätigkeit des Vereins auf die Vermietung von Immobilien begrenzt ist und er keine weiteren Tätigkeiten aufweist, kann er NICHT als steuerbegünstigt angesehen werden.

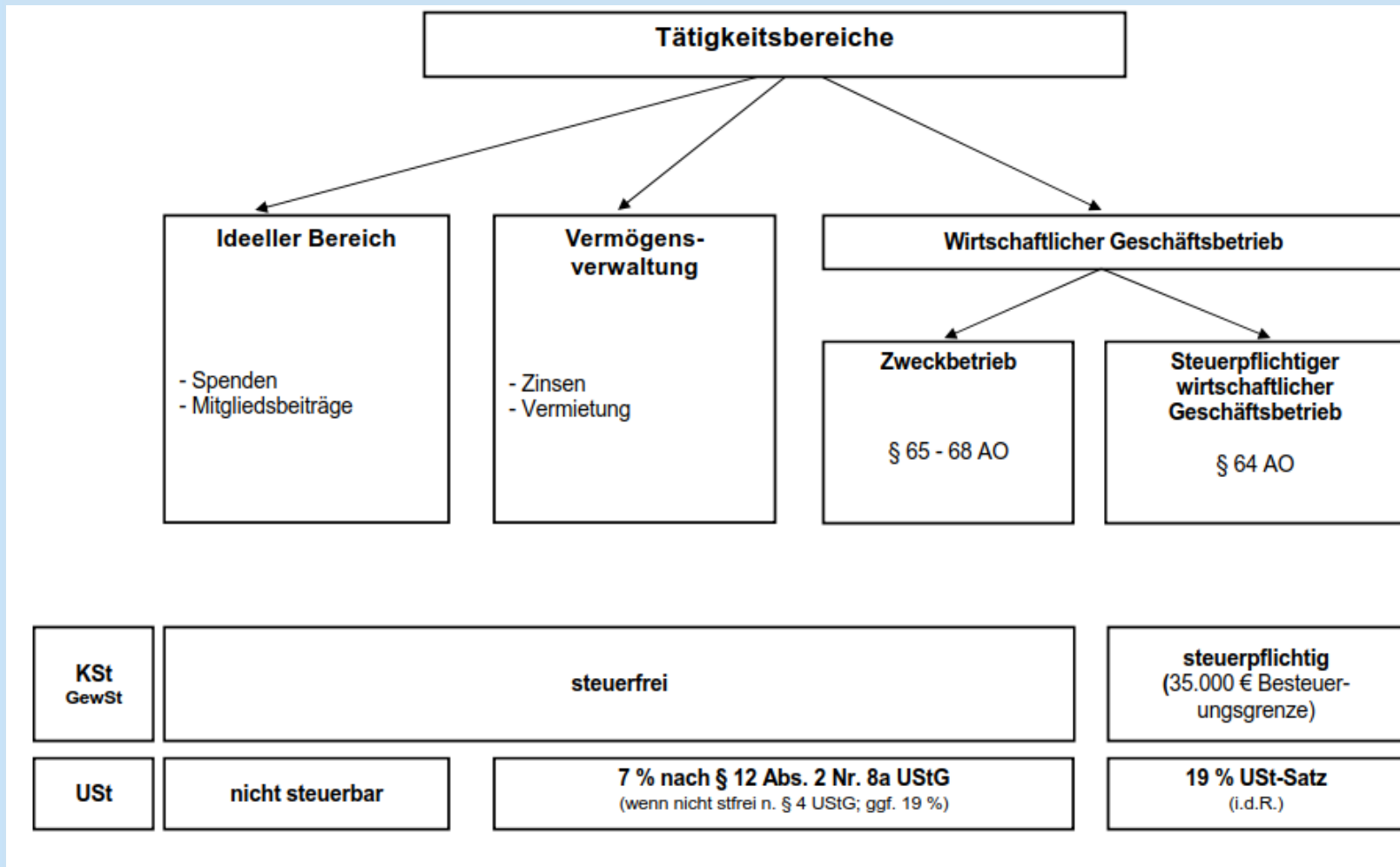
Hierbei ist es unerheblich, zu welchen Zwecken die Immobilien vermietet werden und an welche Empfänger.

Die Satzungszwecke werden nicht unmittelbar ausgeübt.

## Ergebnis der Ausführungen:

IMMER Satzungsänderungen mit dem Finanzamt abstimmen bevor eingetragen wird!!





© Dipl.- FW Frank Schlimbach, Finanzverwaltung NRW

Die 4-Sphären-Theorie ist eine rein steuerliche Fiktion!

Demnach wird eine gemeinnützige Körperschaft in 4 Bereiche aufgeteilt.

Die Einnahmen und Ausgaben werden entsprechend zugeordnet, wenn möglich direkt, ansonsten anteilig/pauschal.

Je nachdem in welchem Bereich die Einnahmen anfallen, schließen sich unterschiedliche steuerliche Würdigungen an.

Verein und Stiftung sollten ihre Gewinn- und Verlustrechnungen bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen daran orientieren. Bei GmbH gilt zwingend das HGB, weshalb es stets eine Nebenrechnung sein wird.



### Die Geschäftsbetriebe werden nochmals unterteilt in

- Zweckbetrieb

Wirtschaftliche Tätigkeiten, die den Satzungszwecken  
ureigentlich dienen (§§ 65 – 68 AO)

- Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

wirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht Zweckbetrieb sind. Reine  
Erzielung zusätzlicher Einnahmen, ohne  
Satzungszweckbindung



Ordnen Sie die Einnahmen den einzelnen Sphären zu:

Personalgestellung

Vermietung

Fundraising

Zuschüsse

Kapitalanlage

Pflegegebühren

Eintrittsgelder Kulturveranstaltung

Cafeteria (frei zugänglich)

Telefonüberlassung

Krankenhauserlöse

Werkstatteerlöse (WfbM)

Erbschaft

Mitgliedsbeitrag

Bußgelder

Spenden





Personalgestellung	→ Stpfl. wGB
Vermietung	→ Vermögensverwaltung
Fundraising	→ Ideell
Zuschüsse	→ Ideell
Kapitalanlage	→ Vermögensverwaltung
Pflegegeelder	→ Zweckbetrieb
Eintrittsgelder	→ Zweckbetrieb
Kulturveranstaltung	→ Zweckbetrieb
Cafeteria (frei zugänglich)	→ Stpfl. wGB
Telefonüberlassung	→ Stpfl. wGB
Krankenhauserlöse	→ Zweckbetrieb
Werkstatterlöse (WfbM)	→ Zweckbetrieb
Erbschaft	→ Ideell
Mitgliedsbeitrag	→ Ideell
Bußgelder	→ Ideell
Spenden	→ ideell



Besonderheit: Zweckbetrieb nach § 66 AO (Wohlfahrtspflege)

- Einrichtungen, die in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen
- Planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und **nicht des Erwerbs wegen** ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen
- Den Personen zu mindestens **2/3** zugute kommen.

BFH-Beschluss 2007: Leistungen zu den selben Bedingungen wie gewerbliche Unternehmen = des Erwerbs wegen

Schädlich bereits Ausrichtung auf Gewinnerzielung unabhängig ob tatsächlich Gewinn entsteht, entscheidend ist, ob die Tätigkeiten objektiv geeignet sind Gewinne zu erzielen



Besonderheit: Zweckbetrieb nach § 66 AO (Wohlfahrtspflege)

Zu dieser verschärften Auslegung gab es einen Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung (BMF 2009)

BFH-Urteil 2013:

Konkreter Finanzierungsbedarf des jeweiligen wGB überstiegen und dient nur als Vorwand der Vermögensmehrung = schädlich

Zulässig nur Inflationsausgleich sowie Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen

BMF-Schreiben 2016:

Änderung AEAO zu § 66 AO, Quersubventionierung verboten



Besonderheit: Zweckbetrieb nach § 66 AO (Wohlfahrtspflege)

BMF-Schreiben 2017:

„wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre“ eingeführt  
(§ 66 AO + § 68 AO wenn gleiche Voraussetzungen erfüllt,  
§ 67 AO und ideelle)

Rücklagenbildung erlaubt

Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise: Kein  
Gewinnstreben

Abfrage der „inneren Haltung“ der Körperschaft (in der  
Steuererklärung mit der Anlage GEM)



Besonderheit: Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb  
und in der Vermögensverwaltung

Bei Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen  
Geschäftsbetrieb liegt grundsätzlich eine **Mittelfehlverwendung**  
vor!

→ Verlust der Gemeinnützigkeit!!



## Besonderheit: Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung

Unschädlich sind die Verluste dann:

- Ausgleich mit Gewinnen anderer stpfl. wGB (nicht mit Mitteln des steuerbegünstigten Bereichs)
- Mit Gewinnen der letzten sechs Jahre verrechnen
- Im Folgejahr im wGB entsprechenden Gewinn erzielen
- Beruht auf Fehlkalkulation
- Durch Umlage/Zuschüsse ausgleichen (keine Spenden)
- Innerbetriebliche Darlehensvergabe
- Anlaufverluste (drei Jahre)
- Kapazitätsauslastung



### Besonderheit: Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung

Für Verluste in der Vermögensverwaltung sollen grundsätzlich die gleichen Kriterien gelten.

- Ausgleich mit Gewinnen anderer Vermögensverwaltungen
- Keine direkte Vorgabe der Anlagestrategie durch Gesetz

#### FG Münster (aus 2014 stellt klar):

- Vermögenserhaltend und ausreichend Erträge
- Risikoanlagen dürfen das Gesamtvermögen nicht gefährden
- Risikostreuung
- Hochspekulative Anlagen unzulässig

→ Anlagerichtlinien entwickeln und dokumentieren werden!



## Zwischenfazit:

Halten wir fest, welche Fragestellungen sich aus den bisherigen Ausführungen ergeben. Zu lösende Fragestellungen:

- Quersubventionierungsverbot
- Gewinnerzielungsverbot
- arbeitsteiliges Zusammenwirken mit anderen (gemeinnützigen) Körperschaften
- Breitere Basis für Expansion
- Umstrukturierung auf Grund interner Veränderungen
- Ausgliederung von stpfl. wGB (evtl. wegen Verlusten) oder Zweckbetrieben

→ Auf folgenden Seiten finden Sie Lösungsansätze!





## Vorbemerkung: Mittelverwendung

<b>gemeinnützigkeitsrechtlich gebunden (§ 55 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 AO)</b>	
<b>zeitnah zu verwenden (§ 55 Absatz 1 Nummer 5 AO):</b>	<b>zulässiges Vermögen (= nicht zeitnah zu verwenden):</b>
Spenden, Beiträge, Zuschüsse	Umschichtungsgewinne aus der Vermögensverwaltung (AEAO Nummer 29 zu § 55 Absatz 1 Nummer 5 AO)
laufende Überschüsse aus der Vermögensverwaltung	freie Rücklagen (§ 62 Absatz 1 Nummer 3 AO)
Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, §§ 14, 64 AO (auch Zweckbetrieben, §§ 65 – 68 AO)	Mittelzuführungen nach § 62 Absatz 3 AO (z.B. Zuwendungen von Todes wegen, Zustiftungen)
<b>vorübergehend der zeitnahen Verwendungspflicht entzogen:</b>	Mittelzuführungen nach § 62 Absatz 4 AO (Sonderregelung für Stiftungen)
zweckgebundene Rücklagen (§ 62 Absatz 1 Nummer 1 und 2 AO)	sog. Altvermögen vor dem 01.01.1977 (i.b. Spenden und Zuschüsse; nicht: Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben)

© IFU Institut

## Mittelweitergabe an andere Körperschaften nach § 58 AO

Eine Möglichkeit ist die erlaubte Durchbrechung der Unmittelbarkeit im Sinne der §§ 58 Nr. 1 und 2 AO.

Eine erlaubte Durchbrechung der Unmittelbarkeit ist dann gegeben, wenn man als sog. Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO auftritt und Mittel zur Weitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften ansammelt, damit diese ihre Satzungszwecke erfüllen kann (Satzungszweck egal).

Ebenfalls ist es erlaubt, wenn eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet (in welcher Form auch immer). Satzungszweck (egal).



## Mittelweitergabe an andere Körperschaften nach § 58 AO

### § 58 Nr. 1 AO:

Die steuerbegünstigten Zwecke müssen in der Satzung aufgeführt sein, nicht aber die Empfänger. Fördertätigkeit stellt einen eigenen steuerbegünstigten Zweck dar.

### § 58 Nr. 2 AO:

Teilweise bedeutet: maximal 50% der Mittel

Die Definition der Mittel ist nicht eindeutig, aber Sachmittel gehören auch dazu.

Ob auch Dienstleistungen zu den Mitteln gehören ist umstritten, was das Zusammenarbeiten in konzernartigen Strukturen erleichtern würde.



## Personal- und Raumüberlassung nach § 58 Nr.4 und 5 AO

- Arbeitnehmerüberlassung (einschließlich Sachmaterial, Bsp.: Krankenwagen mit und ohne Fahrer), als auch die Überlassung von Räumen (Bsp.: Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder) an andere steuerbegünstigte Körperschaften (u.U. Zweckbetrieb)
- Überlassung muss gleichzeitig der Verwirklichung eigener satzungsmäßiger Zwecke dienen



## Hilfspersonentätigkeit nach § 57 AO

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie **selbst diese Zwecke verwirklicht**. Das kann auch **durch Hilfspersonen** geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, **das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft** anzusehen ist.

Die Hilfsperson verschafft der übergeordneten Körperschaft ihre Gemeinnützigkeit! Interessant für Holding-Strukturen.

→ Daher aber akribisch auf vertragliche Vereinbarungen und deren Durchführung achten! Wird durch FA detailliert geprüft!



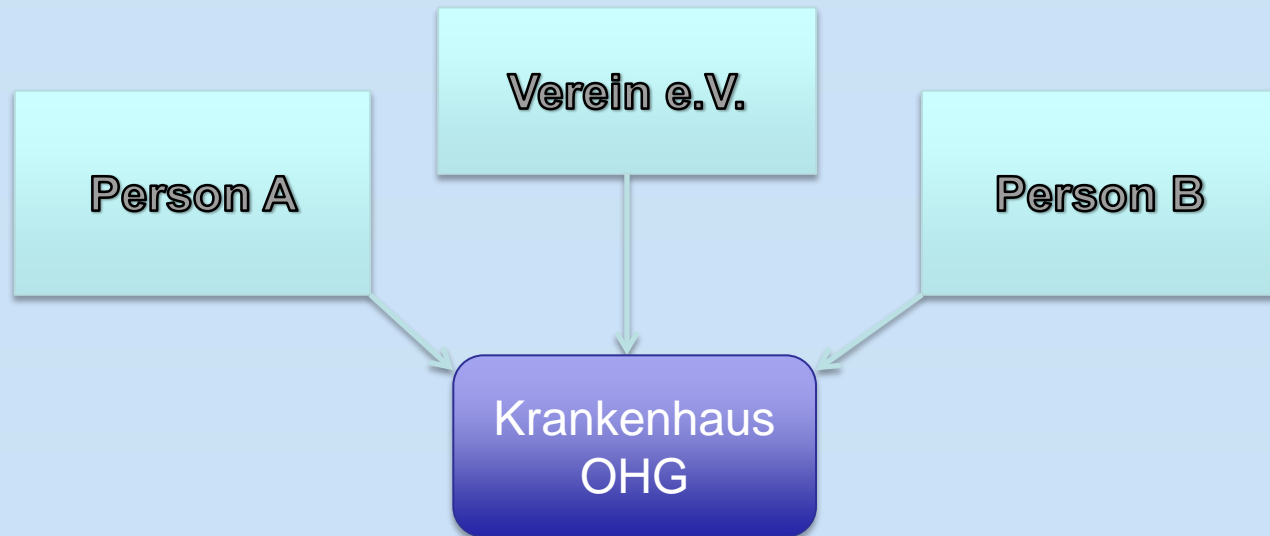
## Vorbemerkung zum Thema Ausgliederung:

Bei Ausgliederung von steuerpflichtigen wirtschaftlichen  
Geschäftsbetrieben generell Vorsicht geboten, da  
§ 64 (4) AO sagt:

„Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige  
Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme  
der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von  
rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.“



## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft



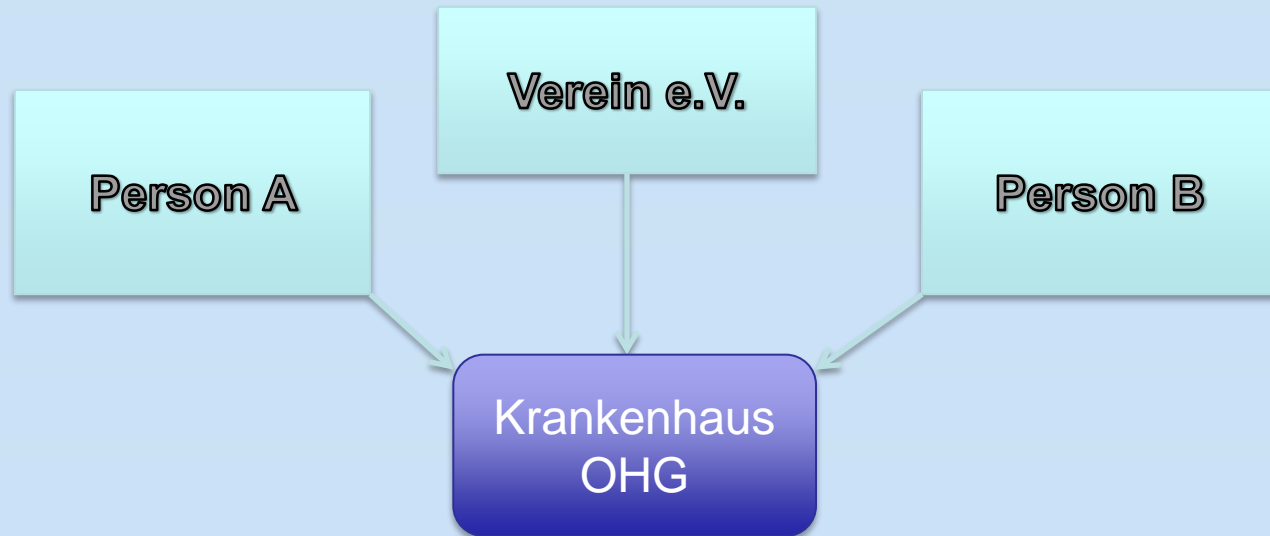
## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft

- In der Regel ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)
- Gesonderte und einheitliche Feststellung auf Ebene PersG
- Prüfung auf Zweckbetrieb erfolgt erst auf Ebene Mitunternehmer
- Maßgeblich für Besteuerungsgrenze (35.000 €) sind die anteiligen Einnahmen aus der PersG
- Beteiligung nur aus **nicht zeitnah** zu verwendenden Mitteln





## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft



Jeweils 1/3 beteiligt. Gewinn wird auf Ebene OHG festgestellt und den Gesellschaftern zugerechnet. Bei Gewinn 99.000 € erhält jeder 33.000 € und daher unter 35.000 € → unter Grenze



## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft

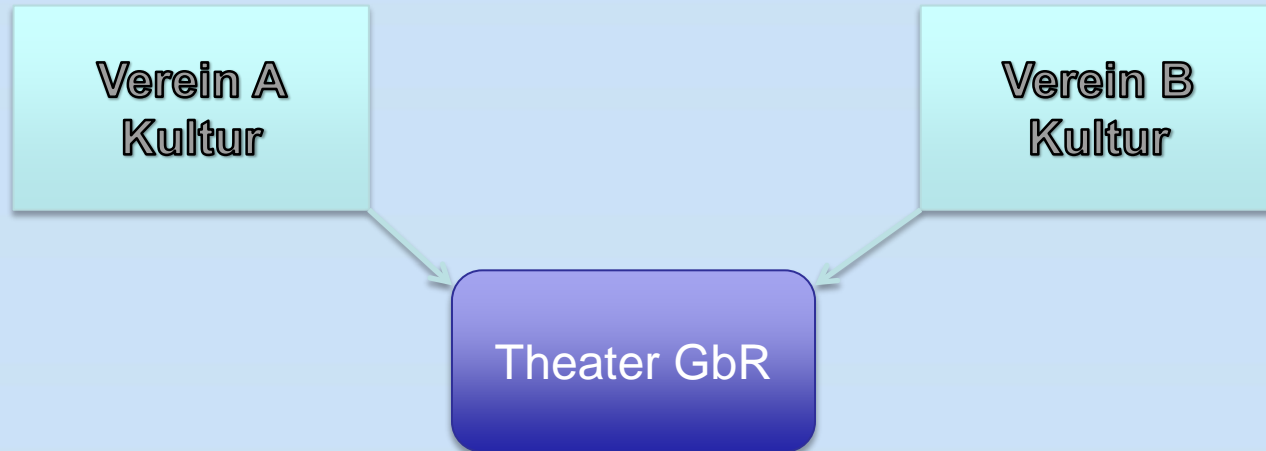


Gewinn Theater: 30.000 €  
Gewinn Catering: 70.000 €  
100.000 €

Wie ist das Ergebnis zu verteilen?



## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft



Jeweils 15.000 € anteilig Theater = Zweckbetrieb (§ 68 AO)

Jeweils 35.000 € anteilig Catering = stpfl. wGB (§ 64 AO)



## Ausgliederung und Beteiligung an Personengesellschaft



Bei Verein B liegen eventuell schädliche Tätigkeiten/Mittelverwendung vor oder beides ist stpfl. wGB nach § 64 AO.

Evtl. Lösung über Mittelweitergabe nach § 58 AO !?



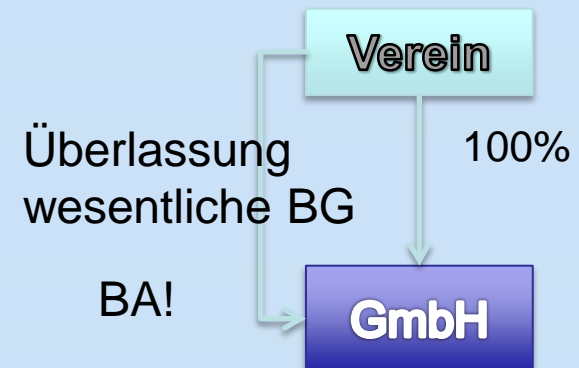
## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

- in der Regel Vermögensverwaltung
- Stpfl. wGB bei
  - Betriebsaufspaltung
  - Einflussnahme auf laufende Geschäftsführung
- Ausnahmen:
  - KapGes betreibt ausschließlich Vermögensverwaltung
  - KapGes ist eine steuerbegünstigte Körperschaft (Regelfall)



## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

- in der Regel Vermögensverwaltung (§ 14 AO)
- bei aktivem Einfluss auf laufende Geschäftsführung (Stimmrechtsausübung reicht nicht aus aber Personalunion) liegt ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor
- bei einer sog. Betriebsaufspaltung liegt ebenfalls ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor
- marktübliches Entgelt!!



# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Trotz aktiver Einflussnahme ist KEIN stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen, wenn

- die Beteiligungsgesellschaft ausschließlich selbst vermögenverwaltend tätig ist  
oder
- es sich bei der Beteiligungsgesellschaft um eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft handelt

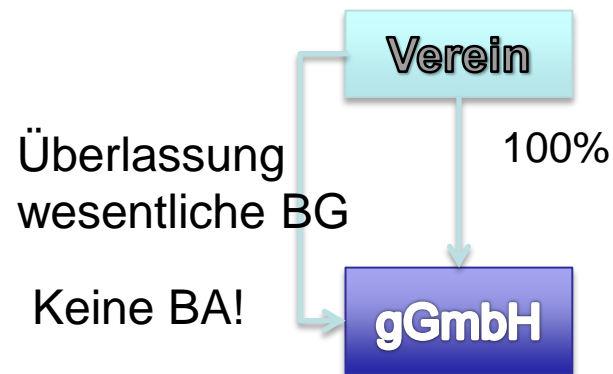
Auch sind die Grundsätze einer Betriebsaufspaltung NICHT anzuwenden, wenn beide steuerbegünstigt sind (nur soweit die Betriebsgrundlagen NICHT in einem stpfl. wGB eingesetzt sind)

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Die Grundsätze einer Betriebsaufspaltung sind NICHT anzuwenden, wenn beide Körperschaften steuerbegünstigt sind!

Das gilt wiederum aber nur, soweit die Betriebsgrundlagen NICHT in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei der Beteiligungsgesellschaft eingesetzt sind





# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Hier ist zu beachten, dass immer nur sog. zulässiges Vermögen (nicht zeitnah zu verwenden) für den Erwerb von Anteilen an KapGes eingesetzt werden darf, egal ob die Beteiligungsgesellschaft steuerpflichtig oder steuerbefreit ist!

Es sei denn, das Kapital wird bei der Beteiligungsgesellschaft zeitnah für die Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt.

Seit 1.1.2014: Lockerung des Endowmentverbotes durch § 58 Nr. 3 AO (eigene Möglichkeit des Sammelns von Mitteln dafür)

Bleibt aber kritisch (siehe auch OFD Frankfurt 28.3.2014)

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

- Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung
- Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise
- höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel
- andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts
- zur Vermögensausstattung

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Ausgliederung und Beteiligung an Kapitalgesellschaft

Die aus den Vermögenserträgen zu **verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke** müssen den **steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen**. Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen **nicht für weitere Mittelweitergaben** im Sinne des ersten Satzes verwendet werden!

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

Welche Mittel zur Ausstattung einer Kapitalgesellschaft?  
(= Vermögensumschichtung)

<b>Körperschaft</b>	<b>zeitnah zu verwendende Mittel</b>	<b>nicht zeitnah zu verwendende Mittel</b>
steuerbegünstigt	unschädlich	unschädlich
nicht steuerbegünstigt	schädlich	unschädlich

Nachrichtlich:

Ausstattung einer Stiftung:

Keine Beteiligung, Mittel verlassen endgültig den Vermögensbereich,  
bei nicht steuerbegünstigter Stiftung stets schädlich.

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Weitere Beteiligungsmöglichkeiten

- Typisch stille Beteiligung → Vermögensverwaltung

stiller Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, aber nicht an den stillen Reserven im Falle der Liquidation

- Atypisch stille Beteiligung → stpfl. Wirtschaftlicher GB

Stiller Gesellschafter ist an Gewinn/Verlust und den stillen Reserven oder hat besonderen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Doppelstiftung

Kombination der Vorteile einer steuerbegünstigten Stiftung und einer z.B. Familienstiftung

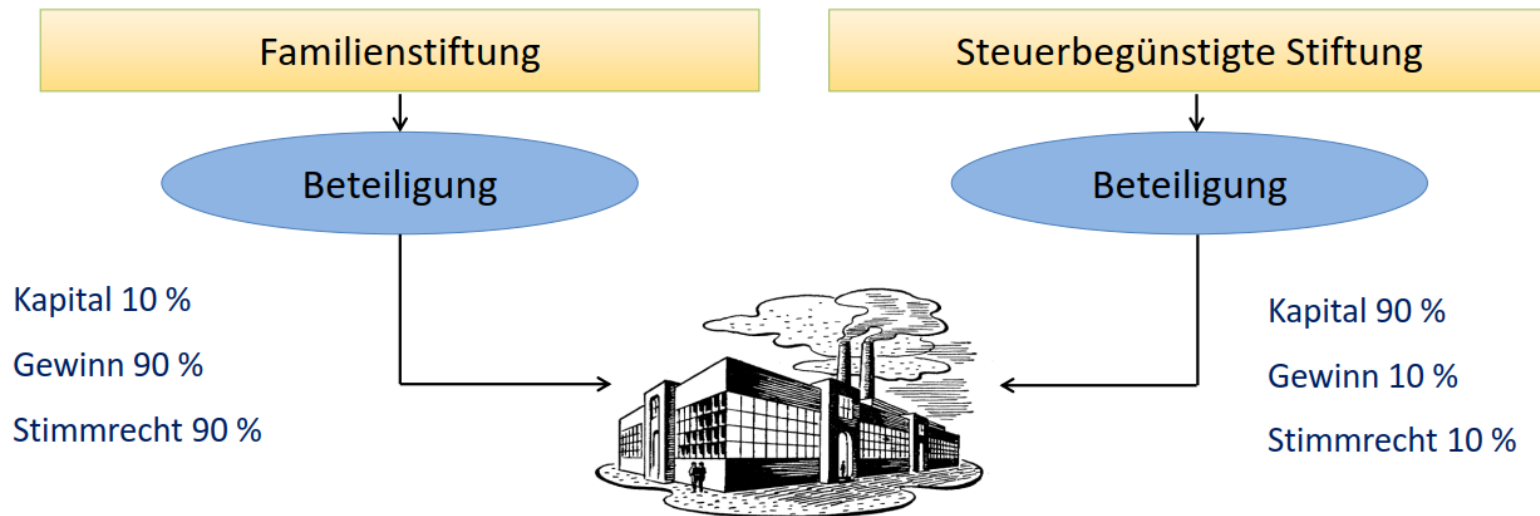
Disproportionalität von Gewinn- und Stimmrechtsverteilung gegenüber Kapitalbeteiligung

Anteilmehrheit bei der steuerbefreiten Stiftung

Anteilminderheit, aber Gewinn- und Stimmrechtsmehrheit bei einer nicht steuerbefreiten Stiftung

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

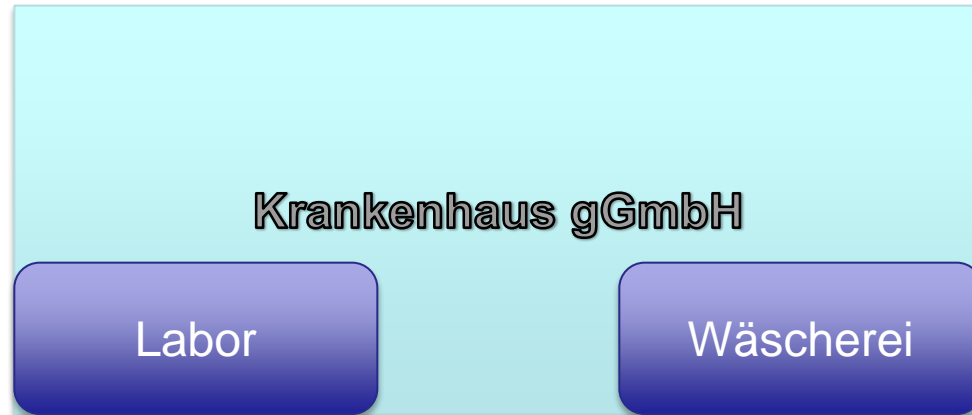
## Doppelstiftung - Beispiel



# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Konzernstrukturen/Verbünde und Umstrukturierung

### Ausgangslage

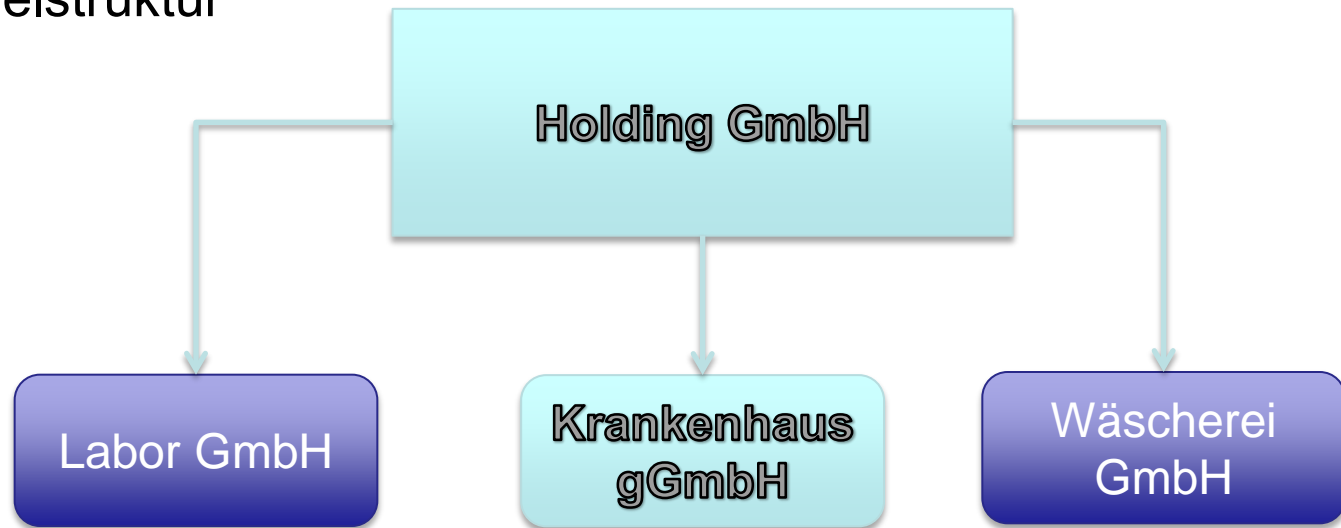




# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Konzernstrukturen/Verbünde und Umstrukturierung

Zielstruktur



Zwei Problemstellungen:

- Unmittelbarkeit § 57 AO
- Zeitnahe Mittelverwendung § 55 AO

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Konzernstrukturen/Verbünde und Umstrukturierung

### Unmittelbarkeit:

- § 57 (1) Satz 2 AO Hilfsperson: Krankenhaus gGmbH vermittelt der Holding die Gemeinnützigkeit (Unmittelbarkeit gegeben)
- Gegenüber Schwestergesellschaften **nicht** weisungsgebunden, daher sind diese, auch wenn Leistungen nur „konzernintern“ nicht steuerbefreit
- Auch verbilligte Leistungserbringung ändert nichts an der Einordnung als stpfl. wGB
- Beteiligungen an Labor und Wäscherei sind Vermögensverwaltung oder wGB wenn Einfluss auf GF oder Betriebsaufspaltung!

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

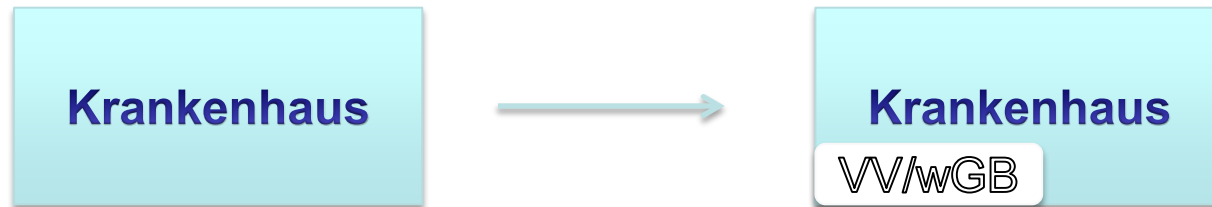
## Konzernstrukturen/Verbünde und Umstrukturierung

### **Zeitnahe Mittelverwendung:**

- Wurde Inventar von Labor und Wäscherei (Grundvermögen und Inventar) ursprünglich aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft?
- Wenn ja, dann lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wieder in Höhe der Verkehrswerte wieder auf, da ein sog. **Sphärenwechsel** stattfand (ZB zu VV oder wGB)!!
- Problematisch: Ermittlungsaufwand und Bewertung!!
- Es soll eine Gesetzesänderung erfolgen, dazu später mehr!

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Weiteres Beispiel Sphärenwechsel:



Krankenhausgebäude wurde 1970 von Trägerverein aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erbaut und diente ausschließlich und unmittelbar bisher diesen Zwecken.

- a) Krankenhaus wird geschlossen und an Dritte verpachtet zum Betrieb eines Altenheims
- b) Lagert einzelne Hilfstätigkeiten (Reinigung, Küche usw.) an externe Steuerpflichtige aus und stellt Räume zur Verfügung zu einer angemessenen Vergütung

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Weiteres Beispiel Sphärenwechsel - Lösung:

- a) Gebäude verlässt den Zweckbetrieb und wandert in Vermögensverwaltung → Mittelverwendungspflicht lebt wieder auf!
- b) Vermögensverwaltung oder stpfl. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb → Mittelverwendungspflicht lebt wieder auf!

Im schlimmsten Fall Gebäude zu veräußern, damit die frei werdenden Mittel wieder zeitnah eingesetzt werden können !!

Liegen ausreichen liquide Mittel vor, kann ein Aktivtausch erfolgen und diese Mittel werden an Stelle der gebundenen Mittel zeitnah verwendet!

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Leistungsbeziehungen, umsatzsteuerliche Organschaft

Zunehmend bilden sich sog. „gemeinnützige Konzerne“ bzw. Verbände, die teilweise steuerbereite teilweise steuerpflichtige Körperschaften vereinen und Leistungen innerhalb dieses Verbundes gegenseitig anbieten, teils entgeltlich, teils unentgeltlich.

Dies stellt die Beteiligten in der Regel vor steuerliche Probleme, insbesondere hinsichtlich des angemessenen Leistungsaustauschs. Welche Maßstäbe gelten also, um das Selbstlosigkeitsgebot des § 55 AO zu gewährleisten?

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Leistungsbeziehungen, umsatzsteuerliche Organschaft

- Leistungen i.d.R. nicht zu marktüblichen Entgelten, sondern auf Kostenbasis
- Verzicht auf die Erhebung eines fremdüblichen Entgelts (inkl. Gewinnaufschlag) kann nach Maßgabe des § 58 Nr. 1 bzw. 2 AO aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht unschädlich sein
- ertragsteuerlich gelten aber die allgemeinen Grundsätze (verdeckte Gewinnausschüttung)
- bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich
- gilt nicht für Leistungen aus einem stpfl. wGB

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Leistungsbeziehungen, umsatzsteuerliche Organschaft

Folgende Grafik fasst es ganz gut zusammen:

Leistungen	Empfänger	steuerbegünstigter Leistungsempfänger	steuerpflichtiger Leistungsempfänger
zweckbetriebliche Leistungen (§§ 65, 67 - 68 AO)		<b>kein</b> Gewinnaufschlag notwendig (AEAO zu § 55, Nr. 2)	<b>kein</b> Gewinnaufschlag notwendig (AEAO zu § 55, Nr. 2)
zweckbetriebliche Leistungen (§ 66 AO)		<b>kein</b> Gewinnaufschlag (> Finanzierungsbedarf) gestattet (AEAO zu § 66, Nr. 2)	<b>kein</b> Gewinnaufschlag (> Finanzierungsbedarf) gestattet (AEAO zu § 66, Nr. 2)
steuerpflichtige Leistungen (§ 64 AO)		<ul style="list-style-type: none"> <li>• marktüblicher <b>Gewinnaufschlag</b> geboten</li> <li>• ggf. ertragsteuerliche Korrektur des Gewinns</li> <li>• gemeinnützigkeitsrechtliche „<b>Heilung</b>“ nach § 58 Nr. 1 bzw. 2 AO möglich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• marktüblicher <b>Gewinnaufschlag</b> geboten</li> <li>• ggf. ertragsteuerliche Korrektur des Gewinns</li> <li>• <b>keine</b> gemeinnützigkeits-rechtliche „<b>Heilung</b>“ nach § 58 Nr. 1 bzw. 2 AO möglich</li> </ul>

© Dipl.-Fw. (FH) MBA Carina Leichinger, OFD Münster bzw. BMF



# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## umsatzsteuerliche Organschaft - kurz

juristische Person ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert. Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind.

- Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit (**finanzielle EG**)
- Organgesellschaft ist nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig (**wirtschaftliche EG**)
- Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wird tatsächlich wahrgenommen (**organisatorische EG**)

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Darlehensvergabe - kurz

Im Rahmen der Satzungszwecke (Stipendien usw.) erlaubt, auch aus zeitnah zu verwendenden Mitteln. Wichtig: zinslos oder zinsverbilligt zwingend!

An andere steuerbegünstigte Körperschaften nur im Rahmen § 58 Nr. 1 und 2 AO, wenn unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden, auch zinslos oder zinsverbilligt!

Aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln jederzeit möglich, aber Zinsen im üblichen Rahmen.

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Beendigung einer Körperschaft durch Liquidation und/oder Insolvenz

Achtung es droht der Verlust der Gemeinnützigkeit bzw. dieser ist sehr wahrscheinlich (bei Insolvenz, weniger bei Liquidation, denn

weil die Tätigkeiten der Körperschaft nunmehr auf Verwertung des Vermögens gerichtet sind und nicht mehr auf die Ausübung der satzungsmäßigen Zwecke, ist das ein Aberkennungsgrund. (Verstoß gegen §§ 55-57 AO, Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit)

Insbesondere Vermögensbindung beachten!

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

Bei Umstrukturierungen ergänzend zu beachten

Grunderwerbsteuer bei Übertragung von Grundstücken und/oder Immobilien

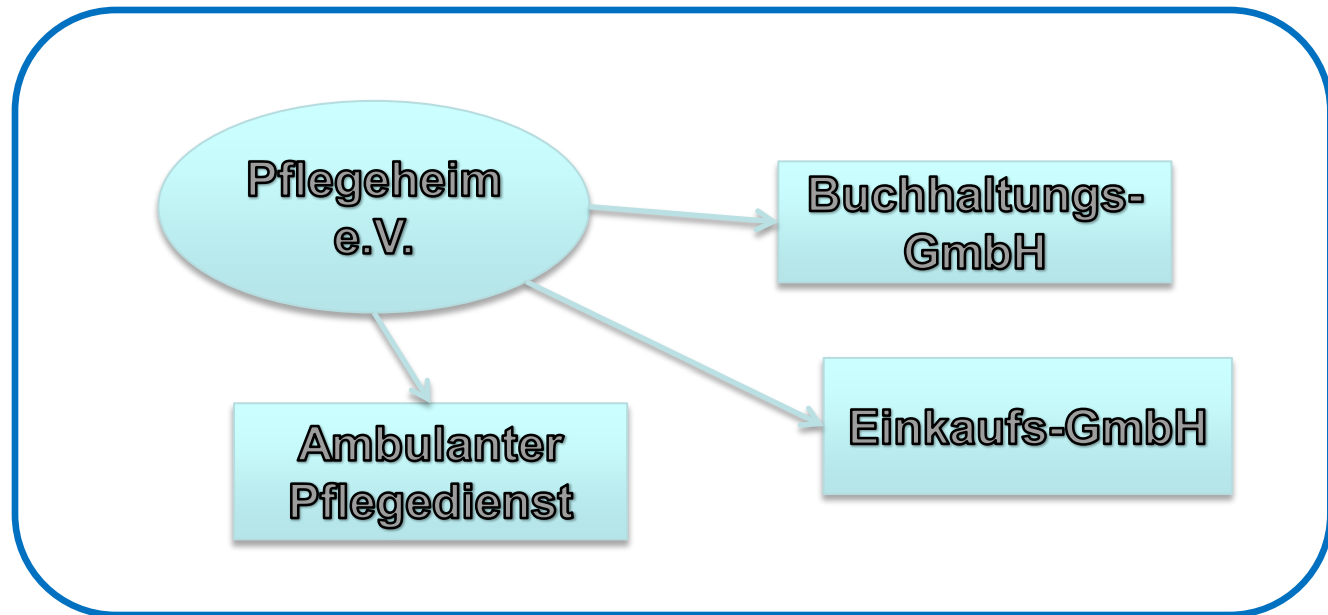
aber auch

bei Vereinigung/Übertragung von mehr als 95% der Anteile an Gesellschaften (steuerliche Fiktion!)

# Konzernstrukturen und Beteiligungen

## Vorschau auf mögliche Neuerungen

Arbeitsgemeinschaft auf der Bund-Länder-Ebene der Verantwortlichen in der Finanzverwaltung zu einer sog. „gemeinnützigen Organschaft“



→ Alle Körperschaften im „Organkreis“ = steuerbegünstigt!!

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !