

Steuerliche Aspekte der Ausgliederung von Unternehmensteilen aus einer steuerbegünstigten Körperschaft in eine gGmbH

Wirtschaftsjurist Frank Roller, LL.B.

A. Einleitung

I. Ausgangslage

Im Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland werden gewisse, dem Allgemeinwohl dienende Tätigkeiten unterstützt, indem ihre Träger hinsichtlich der steuerlichen Belastung gegenüber anderen Körperschaften begünstigt werden. Dabei ist eine solche Steuerbegünstigung an enge Vorgaben und strenge Auflagen geknüpft, was notwendig ist, um möglichen Missbrauchsfällen vorzubeugen. Dies hat für steuerbegünstigte Körperschaften zur Folge, dass sie bei allen Aktivitäten sowie bei der gesellschaftsrechtlichen und wirtschaftlichen Gestaltung stets die gemeinnützigkeitsrechtlichen Besonderheiten beachten müssen.

Die Entwicklung im Bereich der steuerbegünstigten Körperschaften zeigt seit Mitte der achtziger Jahre eine Tendenz zu einer mehr betriebswirtschaftlich geprägten Organisation gemeinnütziger Tätigkeiten. Hintergrund ist u. a. die rückläufige Finanzierung der öffentlichen Hand, die Zunahme gewerblicher Konkurrenzangebote und der dadurch steigende Wettbewerbsdruck sowie das signifikante Wachstum der Betriebe. Dabei wird die Einführung kaufmännischer Leitungsstrukturen und betriebswirtschaftlicher Managementsysteme häufig durch die gesellschaftsrechtliche Neuausrichtung einzelner Betriebsteile oder der Körperschaft im Ganzen begleitet.¹ Eine Form dieser Umstrukturierung ist die Verselbstständigung wirtschaftlicher Tätigkeiten mittels Ausgliederung in eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft.

Grundsätzlich wird dabei die Wahl der Rechtsform für steuerbegünstigte Körperschaften von denselben Kriterien beeinflusst wie bei steuerpflichtigen Unternehmen. Dabei spielen u. a. die Haftung, Fragen der Mitbestimmung, die Finanzierung, die Ausgestaltung von Leitung und Kontrolle und das Image einer bestimmten Rechtsform in der Öffentlichkeit eine Rolle.² So steht beispielsweise häufig das ausgeprägte

¹ Holt / Koch (2009), S. 3 f.

² Schauhoff (2010), § 19 Rz. 80; Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (253 f.).

Mitspracherecht der Mitglieder eines eingetragenen Vereins (§ 32 BGB) einer effizienten und flexiblen Unternehmensführung im Wege.

Neben der Änderung der Rechtsform sind bei Ausgliederungen bestimmter Geschäftsbereiche häufig betriebswirtschaftliche Aspekte ausschlaggebend. Hierbei zu nennen sind vor allem die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit durch die Implementierung eines unternehmerischen Konzepts (z. B. Profit-Center-System) und die Senkung der Kostenlast (i. d. R. der Personalkosten).³ Auch werden häufig einzelne Geschäftsbereiche mit dem Ziel ausgegliedert, sie anschließend zu verkaufen.⁴

Aus steuerlicher Sicht ist die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben aus gemeinnützigen Körperschaften vor allem in den Fällen angebracht, in denen das Risiko besteht, dass durch Verschiebungen in der wirtschaftlichen Ausrichtung des Gesamtunternehmens oder durch eine veränderte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt und somit die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft wegen Verstoßes gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) in Gefahr gerät.⁵

II. Behandelte Themenstellung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist die steuerliche Prüfung der Übertragung wirtschaftlicher Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft auf eine ebenfalls steuerbegünstigte Tochterkapitalgesellschaft. Dabei wird unterschieden zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten, die in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, und solchen, die die Voraussetzungen zur Anerkennung als Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO erfüllen.

In einem ersten Schritt werden die steuerlichen Probleme des Übertragungsvorganges selbst beleuchtet und die steuerlichen Auswirkungen anhand eines Beispiels dargestellt. Im Zentrum stehen dabei die (mitunter nicht immer eindeutig geregelten) Besonderheiten bei der Anwendung des Umwandlungssteuerrechts auf gemeinnützige Körperschaften.

Im zweiten Teil der Arbeit werden die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben des Gesetzgebers bei der Ausgliederung wirtschaftlicher Tätigkeiten und deren Folgen betrachtet. Hierbei werden die Regelungen bzw. die Interpretation derselben durch die Finanzverwaltung ebenso wie alternative Lösungsvorschläge einer kritischen Würdigung unterzogen.

Die Fragestellung wird durch die Ausgestaltung eines Beispiels veranschaulicht, mit dessen Hilfe die steuerlichen Auswirkungen verdeutlicht werden. Aufgrund des begrenzten Umfangs der Arbeit beschränkt sich die steuerliche Beurteilung überwiegend auf die ertragsteuerlichen Aspekte des Themenkomplexes.

Bei der in dem Beispiel betrachteten Körperschaft handelt es sich um einen steuerbegünstigten Verein, der neben anderen gemeinnützigen Einrichtungen ein Krankenhaus betreibt. Aus diversen betriebswirtschaftlichen Gründen soll der Krankenhausbetrieb in eine neu zu gründende Betriebs-GmbH ausgegliedert werden. Mit dem Krankenhausbetrieb geht auch die im Krankenhaus ansässige Cafeteria auf die GmbH

³ Ebd., § 19 Rz. 80.

⁴ *Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007*, 251, S. 255.

⁵ Vgl. hierzu OFD Ffm. v. 6.8.2003, StEd 2003, S. 615.

über. Die Betriebs-GmbH soll als gemeinnützige Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt und somit ebenfalls steuerbegünstigt sein. Das Stammkapital soll 50.000 Euro betragen. Der Verein soll Alleingesellschafter der Betriebs-GmbH sein.

III. Steuerrechtliche Sphärentrennung

Da steuerbegünstigte Körperschaften i. d. R. nicht ausschließlich in nur einem Wirtschaftsbereich tätig sind, erfolgt eine Unterteilung entsprechend der verschiedenen Tätigkeitsbereiche in unterschiedliche Vermögenssphären:

(1) Ideelle Sphäre: Zur ideellen Sphäre gehören Einnahmen aus Spenden, Zuschüssen und Mitgliedsbeiträgen, die allesamt ertrag- und umsatzsteuerfrei vereinnahmt werden können.

(2) Vermögensverwaltung: Gemäß § 14 S. 3 AO fallen hauptsächlich die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen und die Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen unter die Vermögensverwaltung. Die Einnahmen in diesem Bereich sind ertragsteuerfrei und umsatzsteuerbar, häufig aber ebenfalls umsatzsteuerbefreit.⁶

(3) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist jede selbstständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO). Die Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes unterliegen sowohl der Ertrag- als auch der Umsatzbesteuerung (partielle Steuerpflicht der gemeinnützigen Körperschaft). Grund hierfür ist, dass die Steuerbegünstigungen für den dritten Sektor wettbewerbsneutral gestaltet wurden. Da die gemeinnützigen Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im direkten Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen stehen, dürfen sie an dieser Stelle nicht steuerlich bevorzugt werden.⁷

(4) Zweckbetrieb: Ein Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der die Voraussetzungen des § 64 Abs. 1 i. V. m. §§ 65 bis 68 AO erfüllt und somit unmittelbar der satzungsmäßigen Zweckverwirklichung dient. Zweckbetriebe unterliegen mit ihren Einkünften nicht der Ertragsteuerpflicht. Sie generieren zwar umsatzsteuerbare Einnahmen, diese sind jedoch häufig umsatzsteuerbefreit (so z. B. die Aktivitäten von Krankenhäusern in § 4 Nr. 14 UStG).

B. Der Ausgliederungsvorgang

I. Wahl der Übertragungsart

Die Übertragung einzelner Unternehmensteile auf eine bereits bestehende oder neu zu gründende Tochtergesellschaft kann rechtlich auf unterschiedlichen Wegen erfolgen. Denkbar wäre eine Veräußerung der einzelnen Vermögensgegenstände gegen Entgelt, eine unentgeltliche Übertragung, die zu einer Erhöhung des Wertes der eigenen Anteile führt (stille Einlage) oder die Übertragung gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile. Im letzten Fall ist zu unterscheiden, ob die neuen Anteile den Gesellschaftern der übertragenden Körperschaft (Abspaltung i. S. d. § 123 Abs. 2

⁶ Schauhoff (2010), § 7 Rz. 18.

⁷ Thiel / Eversberg, DB 2007, 191.

UmwG) oder der Körperschaft selbst (Ausgliederung i. S. d. § 123 Abs. 3 UmwG) zudedacht sind.⁸

In der Praxis häufig anzutreffen ist einerseits die Veräußerung der einzelnen Vermögensgegenstände an eine bereits bestehende Tochtergesellschaft zum Fremdvergleichspreis und andererseits die Ausgliederung i. S. d. § 123 UmwG. Allerdings führen derartige Übertragungen grundsätzlich zur Auflösung der stillen Reserven. In der Folge kommt es bei der Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu einer Ertragsteuerbelastung, da diese aus dem steuerpflichtigen Bereich der gemeinnützigen Körperschaft heraus erfolgt.⁹ Um dies zu vermeiden gewährt das Umwandlungssteuergesetz bei bestimmten Ausgliederungsvorgängen ein Bewertungswahlrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen, das eine steuerneutrale Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ermöglicht.

Im Folgenden werden die Voraussetzungen einer solchen Einbringung, die das UmwStG zusammenfassend als Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) bezeichnet, bei der Übertragung eines Zweckbetriebes und eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erläutert.

II. Steuerliche Behandlung von Sacheinlagen i. S. d. § 20 UmwStG

Grundsätzlich handelt es sich bei der Sacheinlage i. S. d. § 20 UmwStG um einen tauschähnlichen Veräußerungsvorgang, der nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die Aufdeckung und Versteuerung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven zur Folge hat¹⁰. Dabei ergibt sich der zu versteuernde Gewinn bei der übertragenden Körperschaft aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis (Wert der neu geschaffenen Gesellschaftsanteile) und dem Buchwert des übertragenen Vermögens. Die Bewertung der neu geschaffenen Gesellschaftsanteile erfolgt grundsätzlich zum gemeinen Wert (§ 9 BewG). Dieser Wert stellt bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft die Anschaffungskosten dar, in deren Höhe das erworbene Betriebsvermögen zu bilanzieren ist.¹¹

Um eine steuerneutrale Einbringung von Betriebsvermögen in eine Tochterkapitalgesellschaft zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG ein Wahlrecht geschaffen, nach dem die übernehmende Gesellschaft das Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen kann (§ 20 Abs. 2 UmwStG). Dies hat zur Folge, dass der Veräußerungspreis bei Ansatz des Buchwertes dem übertragenen Betriebsvermögen wertmäßig entspricht und somit kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht. Die stillen Reserven werden demnach nicht aufgelöst, sondern auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Bei Ansatz eines Zwischenwertes erfolgt entsprechend eine nur teilweise Aufdeckung der stillen Reserven.¹²

⁸ *Junge* (2009) Rz. 11 f.

⁹ *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 79.

¹⁰ BFH, Urteil v. 16.2.1996 I R 183/94, BStBl. 1996 II 342.

¹¹ *Junge* (2009), Rz. 427 f.

¹² Ebd., Rz. 429.

III. Die Voraussetzungen des § 20 UmwStG

Zunächst ist zu prüfen, auf welche Einbringungsvorgänge das Umwandlungssteuergesetz anwendbar ist und welche Gesellschaften eine solche Einbringung durchführen können. Des Weiteren wird die Frage untersucht, ob sich gemeinnützige Körperschaften als einbringungsfähige Rechtsträger eignen und ob Zweckbetriebe bzw. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einbringungsfähige Unternehmensteile i. S. d. UmwStG darstellen.

1. Einbringungsvorgänge

Der sachliche Anwendungsbereich der §§ 20 ff UmwStG wird in § 1 Abs. 3 UmwStG definiert. Hiernach umfasst er neben der Gesamtrechtsnachfolge i. S. d. Umwandlungsgesetzes auch Übertragungen, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge vorgenommen werden. Dies bedeutet für die steuerneutrale Übertragung eines Zweckbetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, dass die Möglichkeit besteht, eine Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG vorzunehmen (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG). Übertragende Rechtsträger i. S. d. § 123 UmwG können Kapitalgesellschaften, eingetragene Vereine und rechtsfähige Stiftungen sein (§ 124 i. V. m. § 3 Abs. 1 UmwG).¹³

Darüber hinaus kann die Vermögensübertragung auch im Wege der Einzelrechtsfolge vorgenommen werden (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG).¹⁴ In diesem Fall sind die Einzelübertragungen aller wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang vorzunehmen.¹⁵ Diese Art der Übertragung steht neben den oben genannten Rechtsformen auch nicht eingetragenen Vereinen und Stiftungen offen.¹⁶

Grundsätzlich müssen die drei Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Nr. 1 - 3 UmwStG kumulativ erfüllt sein. So muss das übernommene Betriebsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung unterliegen, die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens (ohne Eigenkapital) dürfen die Aktivposten nicht übersteigen und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein.¹⁷

2. Einbringungsfähige Rechtsträger

In einem zweiten Schritt sind die subjektiven Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG zu prüfen. Generell muss es sich bei der übertragenden Körperschaft um eine Gesellschaft i. S. d. Art. 48 Abs. 2 EGV bzw. Art. 34 EWRA handeln.

Gegen die Anerkennung gemeinnütziger Körperschaften als übertragende Körperschaften könnte die Tatsache sprechen, dass Art. 48 Abs. 2 EGV bzw. Art. 34 EWRA solche Gesellschaften ausschließen, die keinen Erwerbszweck verfolgen. Ob die Tätigkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft mit einem Erwerbszweck verfolgt werden, ist im Einzelfall gesondert zu entscheiden. Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass die Unterhaltung von Zweckbetrieben oder wirtschaftlichen Geschäfts-

¹³ Orth, DB 2007, 419 (420).

¹⁴ Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007, S. 252 f.

¹⁵ Junge (2009), Rz. 469.

¹⁶ Orth, DB 2007, 419 (421).

¹⁷ Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (263 f.).

betrieben der Forderung nach einem Erwerbszweck genügt. Grundlage für diese Argumentation ist ein Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs, in dem festgestellt wurde, dass der Begriff des Erwerbszwecks weit zu verstehen ist und dass Tätigkeiten schon immer dann einzubeziehen sind, „wenn sie erwerbsorientiert sind und gegen Entgelt erbracht werden.“¹⁸ Folgt man dieser Argumentation, so ist das Vorliegen eines Erwerbszweckes zu bejahen, sobald die Aktivitäten der Körperschaft über die reine Vermögensverwaltung hinausgehen. Folglich erfüllen gemeinnützige Körperschaften, die einen Zweckbetrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, die Voraussetzung des Erwerbszweckes i. S. d. § 1 Abs. 4 UmwStG.

Des Weiteren ist zu prüfen, ob sich die einbringende Körperschaft einer bestimmten Rechtsform bedienen muss. Unter die Legaldefinition der Gesellschaft i. S. d. Art. 48 Abs. 2 EGV bzw. Art. 34 EWRA fallen grundsätzlich alle Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts. Diese Definition schließt nicht rechtsfähige Vereine und Stiftungen zunächst aus.¹⁹

Diskutiert wird deren Aufnahme in den Anwendungsbereich jedoch durch den Auffangtatbestand des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchstabe b) UmwStG. Dieser verlangt, dass die BRD ein unbeschränktes Besteuerungsrecht an dem Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile hat. Das alleinige Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft wird bei gemeinnützigen Körperschaften jedoch regelmäßig der steuerbefreiten Vermögensverwaltung zugeordnet. Demzufolge wäre auch ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung steuerfrei. Jedoch greift in diesem Fall die Sonderregelung des § 22 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG, die den Gewinn aus der Veräußerung der durch eine Einbringung erhaltenen Anteile so behandelt, als sei er in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden. Auf diese Weise ist das unbeschränkte Besteuerungsrecht der BRD sichergestellt.²⁰ Demzufolge sind gemeinnützige Körperschaften stets als einbringungsfähige Rechtsträger anzusehen.

Der übernehmende Rechtsträger muss eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sein (§ 20 Abs. 1 UmwStG). In der Regel handelt es sich hierbei um eine GmbH, die sowohl steuerbegünstigt als auch in vollem Umfang steuerpflichtig sein kann. Eine steuerbegünstigte GmbH wird häufig auch als gemeinnützige GmbH (gGmbH) bezeichnet. Da zwischen einer GmbH und einer gGmbH gesellschaftsrechtlich keine Unterschiede bestehen, steht der Einbringung in eine gGmbH hinsichtlich dieser Voraussetzung nichts entgegen.

3. Zwischenergebnis

Gemeinnützige Körperschaften sind unabhängig von der Rechtsform als übertragende Körperschaften geeignet, wenn sie einen Erwerbszweck in Form einer Tätigkeit verfolgen, die über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Hierzu genügt nach h. M. das Betreiben eines Zweckbetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Gemeinnützige GmbHs erfüllen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG und können somit als übernehmende Rechtsträger fungieren.

¹⁸ BFH, Urteil v. 14. 7. 2004 I R 94/02, DStR 2004, 1644. Vgl. Orth, DB 2007, 419 (421 f.).

¹⁹ Herlinghaus, in: Rödder/Herlinghaus/van Lieshout (2008), § 20 Rz. 121.

²⁰ Junge (2009), Rz. 488; Orth, DB 2007, 419 (421).

4. Einbringungsfähige Unternehmensteile

Die Regelung der §§ 20 ff. UmwStG gelten für die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen auf eine Kapitalgesellschaft. Daraus lässt sich zunächst schließen, dass Vermögensgegenstände, die rein der Vermögensverwaltung dienen, bei steuerbegünstigten Körperschaften nicht nach UmwStG eingebracht werden können.²¹ Ob die zu übertragenden Vermögensgegenstände ein (Teil-) Betrieb darstellen oder nicht, muss im Einzelfall anhand der unter Abschnitt C. II. 4. a). dargelegten Kriterien entschieden werden.

In einem zweiten Schritt werden grunderwerbsteuerliche Besonderheiten bei der Übertragung von Grundstücken, die häufig als betriebsnotwendiges Vermögen gelten, betrachtet.

Schließlich muss untersucht werden, ob die Voraussetzungen an einbringungsfähige Unternehmensteile i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG im Bereich steuerbegünstigter Aktivitäten überhaupt erfüllt werden können. Hierbei muss zwischen steuerbegünstigten Zweckbetrieben und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterschieden werden.

a) Betrieb / Teilbetrieb

Zunächst ist zu prüfen, ob es sich bei der zu übertragenden Vermögensmasse um einen (Teil-) Betrieb handelt. Da Mitunternehmeranteile nur bei Personengesellschaften existieren und diese nicht gemeinnützig sein können, werden sie an dieser Stelle nicht weiter behandelt.

Ein Betrieb ist eine selbstständige Organisationseinheit, in der eine betriebliche Tätigkeit entfaltet werden kann, die zu Einkünften i. S. d. §§ 13, 15 oder 18 EStG führt.²² Für einen Teilbetrieb genügt es, wenn er als Teil eines Gesamtbetriebes mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattet ist und für sich betrachtet die oben genannten Merkmale eines Betriebes erfüllt. Eine eigene Buchführung ist nicht erforderlich.²³

Entscheidend für die Anwendbarkeit des UmwStG ist, dass sämtliche für die Funktionsfähigkeit des (Teil-)Betriebes notwendigen Betriebsgrundlagen übertragen werden.²⁴ Hierzu gehört i. d. R. auch das Grundstück, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet.²⁵

In der Praxis ist die Übereignung von Grundstücken jedoch häufig nicht möglich oder wird von den Gesellschaftern bzw. Mitgliedern abgelehnt. Wenn beispielsweise eine Cafeteria als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb aus einem Krankenhaus ausgegliedert werden soll, ist eine Übereignung der Betriebsräume häufig faktisch nicht möglich oder zumindest wirtschaftlich nicht sinnvoll. Auch ist es denkbar, dass dem Betrieb zuzuordnende Büroräume zivilrechtlich nicht aus einem Verwaltungskomplex der ausgliedernden Körperschaft herausgetrennt werden können.²⁶

In diesen Fällen stellt sich die Frage, wie die Voraussetzungen eines Betriebsübergangs nach § 20 UmwStG erfüllt werden können.

²¹ *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 88; anders bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften: *Junge* (2009), Rz. 436.

²² Vgl. BFH, Urteil v. 7.11.1991 IV R 50/90, BStBl 1992 II 380.

²³ *Junge* (2009), Rz. 450.

²⁴ *Haritz/Menner* (2009), § 20 Rz. 122.

²⁵ *Junge* (2009), Rz. 441.

²⁶ *Kutt*, DB 2006, 1132 (1134).

Wird ein Grundstück aus den vorgenannten Gründen nicht im zivilrechtlichen Sinne übertragen, können bei langfristiger Vermietung oder Verpachtung das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Entscheidend für die Beurteilung einer Einbringung ist die Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums.²⁷ Eine bloße Nutzungsüberlassung genügt hierfür jedoch nicht. Vielmehr muss der wirtschaftliche Eigentümer gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen können.²⁸

Im Falle einer wirtschaftlichen Übertragung eines Grundstücks kann dies u. a. über die Bestellung eines Erbbaurechts erreicht werden. Eine langfristige Nutzungsüberlassung in Form von Miet- oder Pachtverträgen reicht i. d. R. nicht aus, solange der Vertrag jederzeit kündbar ist. Da sich die Finanzverwaltung bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum auf die allgemeinen bilanzsteuerlichen Grundsätze beruft, muss die Grundmietzeit mehr als 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes betragen.²⁹

b) Grunderwerbsteuer

aa) Grundlagen

Bei der Entscheidung für eine zivilrechtliche Übertragung des Grundstücks von ausgliedernder auf übernehmende Körperschaft ist auch der Aspekt der Grunderwerbsteuer nicht zu vernachlässigen.

Die Übertragung eines inländischen Grundstücks ist grundsätzlich mit einem Steuersatz von 3,5 % zu versteuern (§ 11 Abs. 1 GrEStG). Allerdings haben die Länder zum 01.09.2006 gemäß Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG die Befugnis erhalten, die Höhe des Steuersatzes selbst zu bestimmen, wovon bereits mehrere Länder Gebrauch gemacht haben. Für Nordrhein-Westfalen gilt ab dem 1. Oktober 2011 ein erhöhter Steuersatz von 5 %.³⁰ Eine Steuerbefreiungsvorschrift für gemeinnützige Körperschaften kennt das GrEStG nicht.³¹

Die Bemessungsgrundlage ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG grundsätzlich der Wert der Gegenleistung. Bei Umwandlungen nach dem UmwG und Einbringungen gemäß § 21 ff. UmwStG gilt jedoch nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG der Wert i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG als Bemessungsgrundlage (Bedarfwert). Dabei sind die ertragsteuerlichen Werte der Gebäude aus der Bilanz des Veräußerers abzuleiten.³²

bb) Schenkung

Von der Grunderwerbsteuer befreit sind gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG Vorgänge, die nach dem ErbStG schenkungssteuerbar sind. Dass derartige Zuwendungen für steuerbegünstigte Körperschaften gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b S. 1 ErbStG steuerfrei sind, steht dem nicht entgegen.³³ Der Gedanke liegt also nahe, dass bei einer Ausgliederung die Grunderwerbsteuerpflicht durch eine unentgeltliche Übertragung

²⁷ Bayrisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 6.3.2006 – S. 1978c – 6 St 32 / St 33, DB 2006, S. 644.

²⁸ *Herlinghaus*, in: *Rödter/Herlinghaus/van Lieshout* (2008), § 20 Rz. 38.

²⁹ *Kutt*, DB 2006, 1132 (1135).

³⁰ Landesregierung NRW, Pressemitteilung v. 22.7.2011, Stand 12.8.2011, <http://www.nrw.de/landesregierung/nrw-erhoeht-grunderwerbsteuer-neuregelung-gilt-ab-1-oktober-2011-11310/>.

³¹ *Schröder*, DStR 2004, 1859 (1862).

³² FinMin. Schl.-Hol. v. 7.7.2008, DStR 2008, 1737.

³³ Vgl. BFH, Urteil v. 14.6.1995, II R 92/92, BStBl. II 1995, 609, 610; *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 14.

umgangen werden könnte. Dies ist vor allem deshalb interessant, weil durch die Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft, an der die ausgliedernde Körperschaft zu 100 % beteiligt ist, der Wert der Anteile in gleichem Umfang steigt. Durch eine solche stille Einlage hätte die ausgliedernde Körperschaft also trotz der Schenkung keinen Vermögensverlust zu erleiden.

Laut Bundesfinanzhof liegt allerdings keine unentgeltliche Zuwendung vor, wenn diese in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht. Ein solcher sei auch der gesellschaftsvertragliche Zweck einer Kapitalgesellschaft. Die Übertragung eines Grundstückes samt Krankenhaus auf die Betriebsgesellschaft dient unzweifelhaft dem Gemeinschaftszweck. Daher ist die Übertragung des Grundstückes in diesem Fall keine Schenkung, sondern ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der nicht schenkungssteuerbar ist.³⁴

Das Argument, der Wert der Beteiligung sei bei dauerhaft betriebenen Zweckbetrieben aus ökonomischer Sicht ertragsloses Kapital, weshalb keine wirtschaftliche Werterhöhung erfolgen könne,³⁵ ist laut Bundesfinanzhof nicht einschlägig, da eben bereits die Förderung des Gemeinschaftszwecks der Unentgeltlichkeit entgegensteht.

Die Grunderwerbsteuerpflicht kann somit bei der Übertragung eines Grundstückes, die im Rahmen einer Ausgliederung stattfindet, nicht durch eine unentgeltliche Übertragung des Grundstückes umgangen werden.

cc) Umstrukturierung im Konzern

Die einzige Möglichkeit, die Grunderwerbsteuer zu umgehen, findet sich im durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 1.1.2010 eingeführten § 6a GrEStG. Hiernach sind Grundstücksübertragungen, die im Rahmen einer Umwandlung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG vollzogen werden, unter gewissen Voraussetzungen von der Grunderwerbsteuer befreit.³⁶

Das Finanzministerium Baden-Württemberg hat in seinem Erlass vom 1.12.2010 die Voraussetzungen für die Anwendung des § 6a GrEStG präzisiert.³⁷

Gemäß § 6a S. 4 GrEStG muss das herrschende Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % an der abhängigen Gesellschaft beteiligt sein. Dieser Zustand muss jeweils fünf Jahre vor und nach dem Rechtsvorgang bestanden haben. Sinn und Zweck dieser Regelung ist es zu vermeiden, dass Beteiligungsverhältnisse kurzfristig zur Erlangung der Grunderwerbsteuerbefreiung eingegangen werden.

Damit scheint die Anwendung der Steuerbefreiung bei einer Ausgliederung zur Neugründung ausgeschlossen, da das Beherrschungsverhältnis bei einer neu gegründeten Gesellschaft eben nicht seit mindestens fünf Jahren besteht. Lediglich bei einer Ausgliederung auf eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft könnte ein abhängiges Beteiligungsverhältnis i. S. d. § 6a S. 4 GrEStG vorliegen.

Um einen solchen Vorgang doch im Anwendungsbereich des § 6a GrEStG unterzubringen, wurde in Abschnitt 4 des genannten Erlasses eine Ausnahme zu dieser Regel dargelegt. Demnach kann es sich um eine abhängige Gesellschaft handeln, wenn sie durch einen Umwandlungsvorgang im Verbund entstanden ist. Diese Regelung ist so zu verstehen, dass alle von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG erfassten Umwandlungsvorgänge davon betroffen sein können, was auch die

³⁴ BFH, Urteil v. 17.10.2007 – II R 63/05, DStR 2008, 146.

³⁵ Schröder, DStR 2004, 1859 (1862).

³⁶ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 14.

³⁷ FinMin. BaWü, Erlass v. 1.12.2010 – 3-S 4514/27, DStR 2010, 2520.

Ausgliederung gemäß § 123 UmwG mit einschließt. Eine Sachgründung im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist aber nicht Bestandteil der Ausnahme.³⁸

c) Zweckbetrieb

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob ein Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65-68 AO Gegenstand einer Einbringung i. S. d. § 20 UmwStG sein kann. In der Literatur begnügt man sich zum Teil mit der Feststellung, dass diese Frage bislang ungeklärt sei.³⁹

Andere vertreten die Ansicht, dass es sich bei dem Betriebsvermögen eines Zweckbetriebes nicht um einbringungsfähiges Vermögen handelt, da es nicht steuerverstrickt ist.⁴⁰ Dies hat zum einen die Folge, dass die Bewertung zu Buchwerten bei der Einbringung in eine steuerbegünstigte Körperschaft keinerlei steuerliche Vorteile bietet. Mithin findet ohnehin keine Versteuerung des Einbringungsgewinns sowie eines möglichen Anteilsveräußerungsgewinns statt, da diese im steuerfreien Bereich anfallen.⁴¹

Zum anderen verlangt aber der Gesetzgeber für die Anwendbarkeit des Bewertungswahlrechts in § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG ausdrücklich, dass das Betriebsvermögen bei der aufnehmenden Körperschaft der Besteuerung mit KSt unterliegt. Wird aber ein Zweckbetrieb in eine gemeinnützige Körperschaft eingebracht und dort als solcher fortgeführt, so bleibt das eingebrachte Betriebsvermögen mitsamt der stillen Reserven auch nach der Einbringung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit.⁴² Folglich wird bei der Ausgliederung eines Zweckbetriebes in den steuerfreien Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft eine zentrale Voraussetzung des § 20 UmwStG nicht erfüllt.

Dem kann entgegengehalten werden, dass auch bei Ansatz des gemeinen Wertes die Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu steuerpflichtigen Gewinnen führt, da sie sich im steuerfreien Bereich abspielt. Es kommt mithin in keiner denkbaren Konstellation zu einer steuerlich relevanten Realisierung der stillen Reserven. Somit bestünde bei einer Übertragung zu Buchwerten nicht die Gefahr eines Besteuerungsverlustes, den der Gesetzgeber mit der Bedingung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG verhindern wollte. Folgt man dieser Argumentation, so scheint eine Versagung des Bewertungswahlrechts nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG nicht zweckmäßig.⁴³

Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass die Kosten für die Ermittlung des gemeinen Wertes des Betriebsvermögens gerade gemeinnützigen Körperschaften erspart werden sollten, indem auch hier eine einfache Übertragung zu Buchwerten von der Finanzverwaltung geduldet wird.⁴⁴

Zusammenfassend bleibt jedoch festzustellen, dass nach der derzeitigen Regelung eine Einbringung eines Zweckbetriebes in eine steuerbegünstigte Körperschaft zu Buchwerten nach § 20 UmwStG nicht möglich ist. Die Forderung an die Finanzverwaltung, eine analoge Anwendung zu akzeptieren, erscheint zwar zweckmäßig, fand jedoch bislang kein Gehör.

³⁸ *Schafplitz/Götz*, DB 2011, 374 (379).

³⁹ *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 88.

⁴⁰ *Orth*, DB 2007, 419 (422).

⁴¹ *Orth*, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (268).

⁴² *Hüttemann* (2008), § 7 Rz. 76.

⁴³ *Herlinghaus*, in: *Rödter/Herlinghaus/van Lieshaut* (2008), § 20 Rz. 31.

⁴⁴ *Augsten* (2007), § 7 Rz. 4; *Fritz* (2003), S. 162.

d) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Auch im Falle der Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist zu prüfen, ob die Voraussetzung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG erfüllt ist. Wie bereits erläutert, müsste das eingebrachte Betriebsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen.

Fraglich ist somit, ob § 20 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG die Einbringung in steuerbegünstigte Körperschaften generell ausschließen soll oder ob eine partielle Steuerpflicht ausreicht. Eine partielle Steuerpflicht liegt vor, wenn das eingebrachte Betriebsvermögen i. R. e. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes steuerverhaftet ist. Die Gesetzesmaterialien (Bundestagsdrucksache 16/3369) äußern sich hierzu folgendermaßen: „*In Nummer 1 wird klarstellend geregelt, dass in den Fällen der Einbringung in eine steuerfreie Gesellschaft ein Buchwert-oder Zwischenwertansatz nicht zulässig ist.*“

Diese Formulierung geht jedoch zu weit, da der eigentliche Zweck des § 22 Abs. 2 Nr. 1 UmwStG, der darin besteht die Besteuerung der stillen Reserven zu sichern, auch im Falle einer partiellen Steuerpflicht erreicht wird. Dies gilt in jedem Fall immer dann, wenn ein eingebrachter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als solcher fortgeführt wird und somit auch in Zukunft der partiellen Steuerpflicht unterliegt.⁴⁵

Zweifel könnten jedoch angesichts der Tatsache entstehen, dass bei einer späteren Umwidmung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in einen Zweckbetrieb die Bewertung des Betriebsvermögens in der Schlussbilanz gemäß § 13 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 S. 1 KStG zu Buchwerten zu erfolgen hat. Somit wäre in diesem Fall eine Besteuerung der stillen Reserven final umgangen. *Orth* hält diesem Argument das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 ff. EStG entgegen. Dieser bestimmt, dass eine Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen mit dem Buchwert angesetzt werden kann, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar nach der Entnahme einer steuerbegünstigten Körperschaft für deren satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung gestellt wird. Demnach sei es Ausdruck des gesetzgeberischen Konzepts, „*dass aus einer späteren Verwendung von Wirtschaftsgütern für bestimmte gemeinnützige Zwecke keine steuerlichen Nachteile entstehen sollen.*“⁴⁶ Dies gelte dann auch für die Umwidmung von Betriebsvermögen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu Zweckbetriebsvermögen.⁴⁷

Folgt man dieser Argumentation, so kommt es für die Beurteilung der Anwendbarkeit des § 20 UmwStG lediglich auf die partielle Steuerpflicht zum Zeitpunkt des Einbringungsvorgangs an.

Der übertragene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss ein Betrieb oder Teilbetrieb i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG sein. Das bedeutet, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden müssen.⁴⁸ Dies hat zum einen zur Folge, dass eine Betriebsaufspaltung ausgeschlossen ist. Zum anderen gilt für gemeinnützige Körperschaften, dass die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens und damit die Inanspruchnahme des Wahlrechts gemäß § 20 UmwStG nur dann gemeinnützigkeitsrechtlich unproblematisch ist, wenn bereits das gesamte Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes steuerverstrickt

⁴⁵ *Orth*, DB 2007, 419 (422).

⁴⁶ *Orth*, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (269).

⁴⁷ Ebd. (268 f.); ebenso: *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 74.

⁴⁸ *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 73.

war. Andernfalls kommt es ggf. zu Verstößen gegen die Gebote der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung.⁴⁹

e) Zwischenergebnis

Bei der Ausgliederung wirtschaftlicher Tätigkeiten haben gemeinnützige Körperschaften lediglich beim Betriebsvermögen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ein Wahlrecht zum Buchwertansatz nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG. Ursächlich hierfür ist die Tatsache, dass ein Zweckbetrieb nach der Ausgliederung bei der steuerbegünstigten Tochter, nicht wie von § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG gefordert, der Besteuerung mit KSt unterliegt. Die partielle Steuerpflicht eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes reicht nach h. M. aus, um diese Voraussetzung zu erfüllen.

III. Bewertung und Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens

1. Zweckbetrieb

Erfüllt ein Übertragungsvorgang die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG, so sind die übertragenen Wirtschaftsgüter gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen.⁵⁰ Wie bereits dargelegt wurde, hat die übernehmende Gesellschaft bei der Übertragung von Zweckbetrieben kein Wahlrecht zum Buchwertansatz nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG.

Auf diese Weise entsteht bei der übertragenden Körperschaft ein Einbringungsgewinn. Für die ausgliedernde Körperschaft gilt der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das Betriebsvermögen ansetzt, als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG). Da der Einbringungsgewinn aber im steuerfreien Bereich realisiert wird, entsteht der Körperschaft hieraus keine steuerliche Belastung.⁵¹

2. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Gemäß § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG hat der übernehmende Rechtsträger das eingebrachte Vermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen, statt wie vor Einführung des SEStEG mit dem Teilwert als Wertobergrenze. Solange die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG erfüllt sind, hat der übernehmende Rechtsträger das Wahlrecht, das Vermögen einheitlich mit dem Buch- oder einem Zwischenwert anzusetzen.⁵²

Der Wert, mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen ansetzt, gilt bei der übertragenden Körperschaft gemäß § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG als Veräußerungspreis und zugleich als Anschaffungskosten der Geschäftsanteile. Für eine steuerneutrale Übertragung muss der übernehmende Rechtsträger die Vermögenswerte auf Antrag einheitlich mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen.⁵³

Setzt der übernehmende Rechtsträger die Wirtschaftsgüter hingegen mit dem gemeinen Wert an, so gilt die Differenz aus gemeinem Wert (=Veräußerungspreis) und Buchwert als einbringungsbedingter und voll zu versteuernder Veräußerungsgewinn

⁴⁹ Schröder, DStR 2008, 1069 (1075).

⁵⁰ Junge (2009), Rz. 490.

⁵¹ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 88.

⁵² Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (263 f.).

⁵³ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 75.

(erste Stufe). Dasselbe gilt anteilig bei einem Ansatz zu Zwischenwerten.⁵⁴ Dieser Einbringungsgewinn unterliegt bei der übertragenden Körperschaft der Körperschaftsteuer. In der Gewerbesteuer ist er jedoch steuerfrei.⁵⁵

3. Beispiel zum Ausgliederungsvorgang

Der steuerbegünstigte Verein aus dem Beispielsfall führt die geplante Ausgliederung nach den erarbeiteten Grundsätzen durch. Dabei gilt für die Einbringung des Zweckbetriebes in die gGmbH die Pflicht zur Bewertung zum gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG). Das Betriebsvermögen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes wird hingegen entsprechend dem Wahlrecht in § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG bei der aufnehmenden gGmbH mit dem Buchwert übernommen. Das gezeichnete Kapital beträgt wie geplant 50.000 Euro. Die Auswirkungen der Einbringung werden im Folgenden anhand vereinfachter Bilanzen dargestellt.

Bilanz des e. V. vor der Einbringung

Aktiva			Passiva	
	Buchwert	Gemeiner Wert		
AV	5.000.000	10.000.000	EK	8.000.000
ZB	500.000	1.000.000	FK	3.000.000
wiGB	500.000	1.000.000	ZB	200.000
UV	1.000.000	1.000.000	wiGB	200.000
		11.000.000		11.000.000

Eröffnungsbilanz der gGmbH

Aktiva		Passiva	
AV	1.500.000	EK	1.100.000
ZB	1.000.000	gez. Kapital	50.000
wiGB	500.000	Kapitalrücklage	1.050.000
		FK	400.000
		ZB	200.000
		wiGB	200.000
	1.500.000		1.500.000

IV. Veräußerung der Beteiligung

Die Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG ist auch für die steuerliche Beurteilung einer späteren Veräußerung der erhaltenen Anteile durch die ausgliedernde Körperschaft entscheidend. Ist eine solche Veräußerung absehbar oder gar geplant, muss sich die ausgliedernde Körperschaft darüber im Klaren sein, dass dann ein durch die Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG entstandener Einbringungsgewinn sowie ein möglicher Anteilsveräußerungsgewinn der Besteuerung zugeführt werden. Unter Berücksichtigung eventueller Verlustvorträge ist dann zu beurteilen, ob die Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der

⁵⁴ Ebd., § 19 Rz. 75.

⁵⁵ Orth, DB 2007, 419 (422).

Einbringung oder die (teilweise rückwirkende) Besteuerung des Veräußerungsgewinns günstiger ist.

1. Beispiel zur Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Die Anteile aus dem Beispielsfall, die im Gegenzug für die Einbringung auf den Verein übertragen wurden, werden drei Jahre nach der Ausgliederung veräußert. Beim Zweckbetrieb sind keine einbringungsgeborenen Anteile entstanden, so dass hier keine nachträgliche Aufdeckung stiller Reserven erfolgt.

Die durch die Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG entstandenen einbringungsgeborenen Anteile im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb müssen nun gemäß § 22 Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 UmwStG nachträglich der Besteuerung zugeführt werden. Überdies entsteht durch die Veräußerung ein gemäß § 22 Abs. 4 UmwStG ebenfalls steuerpflichtiger Anteilsveräußerungsgewinn.

Der auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallende anteilige Kaufpreis beträgt 1.500.000 Euro. Die Berechnung von Einbringungsgewinn I und Anteilsveräußerungsgewinn sowie der darauf entfallenden Körperschaftsteuer wird im Anschluss an die jeweiligen Erläuterungen durchgeführt.

2. Einbringungsgewinn und Anteilsveräußerungsgewinn

Sind durch die Bewertung der übertragenen Vermögenswerte zum Buchwert oder zu einem Zwischenwert einbringungsgeborene Anteile entstanden, so gilt eine Veräußerung dieser Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO. In der Folge ist ein rückwirkend zu ermittelnder Einbringungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Einbringung zu versteuern.⁵⁶

Bsp. zur Ermittlung des Einbringungsgewinns des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bei einer Veräußerung nach drei Jahren

Gemeiner Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt	1.000.000
./. anteilige Kosten für den Vermögensübergang	80.000
./. Wert, mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft das Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz angesetzt hat	500.000
= Unterschiedsbetrag	420.000
./. 1/7 des Unterschiedsbetrags für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr	180.000
= Einbringungsgewinn I	240.000

Der Einbringungsgewinn ist als Gewinn i. S. d. § 16 EStG zu versteuern. Die Steuerfreistellung nach § 8b KStG kommt nicht in Betracht (vgl. Gesetzesbegründung, BT-Drucksache 16/2710, 47).

Darüber hinaus ist der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn unabhängig von der Siebenjahresfrist generell im Jahr der Veräußerung der Anteile steuerverstrickt. Von diesem Gewinn wird der Einbringungsgewinn abgezogen, da dieser als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gilt (§ 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG). Auf den so

⁵⁶ Orth, DB 2007, 419 (425).

berechneten sog. Anteilsveräußerungsgewinn findet die Steuerfreistellung des § 8b KStG Anwendung.⁵⁷ Das bedeutet, dass der Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG zwar grundsätzlich steuerfrei zu stellen ist, allerdings gelten gemäß 5 % des Gewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 KStG). Faktisch bedeutet dies eine Steuerbefreiung für 95 % des Anteilsveräußerungsgewinns.⁵⁸

Bsp. zur Ermittlung des Anteilsveräußerungsgewinns

Veräußerungspreis	1.500.000
./. Wert, mit dem die übernehmende Kapitalgesellschaft das Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz angesetzt hat	500.000
./. Einbringungsgewinn I	240.000
= Anteilsveräußerungsgewinn	760.000

Für gemeinnützige Körperschaften, die die Anteile vor der Veräußerung nicht im Bereich der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gehalten haben, gilt gemäß § 22 Abs. 4 Nr. 2 UmwStG, dass der Gewinn aus einer Veräußerung so behandelt wird, als wäre er in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden. Auf diese Weise will der Gesetzgeber sicherstellen, dass der zum Einbringungszeitpunkt entstandene Einbringungsgewinn nicht dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland entzogen wird.

Gleichzeitig gilt die Fiktion der Entstehung im steuerpflichtigen Bereich der gemeinnützigen Körperschaft auch für den Anteilsveräußerungsgewinn.⁵⁹ Das wiederum hat zu Folge, dass stille Reserven, die nach dem Einbringungszeitpunkt entstanden sind, ebenfalls der Besteuerung zugeführt werden.

Weder der Einbringungsgewinn noch der Anteilsveräußerungsgewinn unterliegen der Gewerbesteuer.⁶⁰

Bsp. für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Einbringungsgewinn I	240.000
KSt hierauf (15 %)	36.000
Anteilsveräußerungsgewinn	760.000
Grds. steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG), aber 5 % gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 KStG)	38.000
KSt hierauf (15 %)	5.700
KSt insgesamt	41.700

3. Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der Ausübung des Wahlrechts nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG

Durch den Verzicht auf die Ausübung des Wahlrechts zum Buchwertansatz bzw. zum Ansatz eines Zwischenwertes gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG kommt es bei der ausgliedernden Körperschaft zur steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven.

⁵⁷ Ebd., 419 (426).

⁵⁸ *Tipke/Lang* (2009), § 11 Rz. 42.

⁵⁹ *Orth*, DB 2007, 419 (427).

⁶⁰ Ebd., 419 (425 ff.).

Andererseits wird auf diese Weise vermieden, dass im Falle einer Veräußerung der Anteile innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung eine Steuerpflicht für den Einbringungsgewinn i. S. d. § 22 Abs. 1 den Anteilsveräußerungsgewinn i. S. d. § 22 Abs. 4 UmwStG entsteht. Dies ist vor allem für Körperschaften interessant, die eine Ausgliederung mit dem Ziel betreiben, den ausgegliederten Betrieb sodann zu veräußern. Welche Variante hier (auch in Verbindung mit eventuellen steuerlichen Verlustvorträgen) günstiger zu bewerten ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.

I. d. R. wird jedoch der Ansatz zu Buchwerten und damit die Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven vorzuziehen sein, da sich zum einen der Einbringungsgewinn gemäß § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG für jedes Jahr, das seit der Einbringung vergangen ist, um ein Siebtel reduziert und zum anderen auf den Anteilsveräußerungsgewinn die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG anwendbar ist.⁶¹ Die Bewertung zum gemeinen Wert und damit die Aufdeckung der stillen Reserven zum Einbringungszeitpunkt ist vorteilhaft, wenn nach dem Einbringungszeitpunkt noch erhebliche stille Reserven entstehen.⁶²

C. Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte der Ausgliederung

Aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts sind Ausgliederungen wirtschaftlicher Tätigkeiten aus einer steuerbegünstigten Körperschaft auf eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft mit diversen Problemen behaftet. Im Folgenden wird zunächst jeweils für Zweckbetriebe und für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe die Herkunft und Verwendung des übertragenen Vermögens auf gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten hin untersucht. In diesem Zusammenhang werden auch Fragen zum Fortbestehen der Steuerbegünstigung der Mutter nach erfolgreicher Ausgliederung und der Sphärenzuordnung der Beteiligung bei der Mutter diskutiert.

I. Gemeinnützigkeitsrechtlich gebotene Mittelverwendung

Zunächst ist zu prüfen, wie die Ausgliederung wirtschaftlicher Tätigkeiten auf eine steuerbegünstigte Tochterkapitalgesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile und damit die Übertragung von Vermögenswerten der steuerbegünstigten Muttergesellschaft gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich durchgeführt werden kann.

1. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

a) Grundsatz

Für steuerbegünstigte Körperschaften i. S. d. § Abs. 1 Nr. 9 KStG gilt gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO das Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung. Der Begriff „Mittel“ umfasst hier sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, also alle Einkünfte der wirtschaftlichen Tätigkeiten und Einnahmen aus Spenden und Zuschüssen sowie alle im Eigentum und in der Verfügungsmacht der Körperschaft stehenden Wirtschaftsgüter.⁶³ Zeitnah bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Mittel während des auf

⁶¹ Orth, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 (264).

⁶² Orth, DB 2007, 419 (428).

⁶³ Buchna (2010), S. 312.

den Zufluss folgenden Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO). Dabei müssen die Mittel nicht tatsächlich verbraucht werden. Vielmehr genügt es, wenn sie für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögenswerten verwendet werden, die satzungsgemäßen Zwecken dienen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO).⁶⁴

Fraglich ist nun, ob und inwiefern diese Mittel auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden dürfen, ohne dass eine für die Gemeinnützigkeit schädliche Mittelverwendung vorliegt.

b) Zweckbetrieb

Um dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gerecht zu werden, muss sichergestellt sein, dass der Zweckbetrieb in der aufnehmenden gGmbH entsprechend fortgeführt wird und sowohl Vermögen als auch finanzielle Mittel denselben Bindungen wie bei der ausgliedernden Körperschaft unterliegen (AEAO zu § 55 Tz. 26 S. 5).⁶⁵

Das bedeutet, dass Vermögen, das bei der ausgliedernden Körperschaft zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehört, bei der aufnehmenden Tochter ebenfalls zeitnah verwendet werden muss. Analog ist nutzungsgebundenes Kapital als solches bei der Tochter einzusetzen (AEAO Nr. 25 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).⁶⁶

Aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts handelt es sich bei der Ausgliederung um die unschädliche Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (Beteiligung an der gGmbH) gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO. Um als Anschaffung tatsächlich unschädlich zu sein, muss der Vermögensgegenstand den satzungsmäßigen Zwecken der ausgliedernden Körperschaft „dienen“. Dies setzt zumindest partiell gleiche Satzungszwecke von Mutter und Tochter voraus. In der Praxis wird dies bei Fortführung des Zweckbetriebes (Bsp. Krankenhaus) regelmäßig kein Problem darstellen.⁶⁷ Unter diesen Voraussetzungen kann der Aktivtausch (Vermögenswerte gegen Anteile) gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich vollzogen werden.

c) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Errichtet eine steuerbegünstigte Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so hat sie dabei das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu beachten. Das bedeutet, dass die Verwendung von zeitnah zu verwendenden Mitteln zur Anschaffung des Betriebsvermögens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zwar nicht per se ausgeschlossen ist, es muss aber sichergestellt sein, dass die Mittel nach Ablauf der einjährigen Mittelverwendungsfrist für die satzungsmäßige Zweckverfolgung ungeschmälert zur Verfügung stehen. Da die Anschaffung von Betriebsvermögen i. d. R. eine längerfristige Bindung desselben zur Folge hat, werden für die Ausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes normalerweise sonstige Mittel i. S. d. § 58 Nr. 11 AO oder Mittel aus der freien Rücklage gemäß § 58 Nr. 7 Buchst. a AO verwendet.⁶⁸ Entsprechend muss in diesem Fall das Betriebsvermögen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (anders als das eines Zweckbetriebes) nach der Ausgliederung nicht zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.

⁶⁴ Ebd., S. 132.

⁶⁵ Schröder, DStR 2008, 1069 (1070).

⁶⁶ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 84.

⁶⁷ Schröder, DStR 2008, 1069 (1071).

⁶⁸ Hüttemann (2008), § 6 Rz. 35.

Aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts ist lediglich die Beschränkung des Gebots der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO) zu beachten. Danach darf die ausgliedernde Körperschaft durch die Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Ergebnis keinen Vermögensverlust erleiden.⁶⁹ Diese Voraussetzung ist in jedem Fall erfüllt, wenn die ausgliedernde Körperschaft Alleingesellschafterin der Tochter ist. Ab diesem Zeitpunkt werden die Einzelwirtschaftsgüter mittelbar über die Beteiligung gehalten. Es erfolgt also lediglich ein Tausch von Anteilen gegen Betriebsvermögen.⁷⁰

2. Alternative Ausgliederungsvorgänge

a) Zweckbetrieb

Zivilrechtlich gibt es für die Übertragung eines Zweckbetriebes und des damit verbundenen Vermögens auf eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft neben der dargestellten Ausgliederung zwei weitere Möglichkeiten.

Gemeinnützigkeitsrechtlich grundsätzlich unproblematisch ist ein Verkauf der Wirtschaftsgüter an die zuvor bar gegründete Tochter. Der Verkauf zum Fremdvergleichspreis kann stets steuerfrei erfolgen, da sich das Rechtsgeschäft im steuerfreien Bereich abspielt. Wird hingegen ein anderer Preis vereinbart, so sind zunächst die Voraussetzungen einer gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen Mittelweitergabe gemäß § 58 Nr. 1 oder Nr. 2 AO zu prüfen. § 58 Nr. 2 AO erlaubt eine teilweise Übertragung auf steuerbegünstigte Körperschaften auch in Form einer unentgeltlichen Mittelweitergabe. „Teilweise“ bedeutet hier, dass nicht mehr als die Hälfte der Mittel der übertragenden Körperschaft auf diese Weise weitergegeben werden darf.⁷¹ Nach § 58 Nr. 1 AO darf eine Körperschaft ihre Mittel sogar in vollem Umfang an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft für deren steuerbegünstigte Zwecke übertragen. Eine solche Förderkörperschaft muss die Mittelbeschaffung als Zweck der Körperschaft in der Satzung festlegen. Beispiele hierfür sind Förder- und Spendensammelvereine.⁷² Liegen diese Voraussetzungen vor, so sind hier ebenfalls keine steuerlichen Nachteile zu befürchten.⁷³

Erfolgt die Vermögensübertragung an eine bereits existierende Tochterkapitalgesellschaft im Wege einer verdeckten Einlage, so ist dies gemeinnützigkeitsrechtlich unbeachtlich, wenn die übertragende Körperschaft an der Tochtergesellschaft mit 100 % beteiligt ist. In diesem Fall steigert die Vermögensabgabe zeitgleich den Wert der bestehenden Anteile an der Tochter in gleichem Umfang.⁷⁴ Sind hingegen noch andere Gesellschafter beteiligt, so hat ein angemessener Wertausgleich zu erfolgen,⁷⁵ wenn diese nicht selbst gemeinnützig sind und die o. g. Voraussetzungen einer Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO vorliegen.

b) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht ist ein Verkauf von Wirtschaftsgütern aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unproblematisch. Der Verkaufserlös unterliegt (wie

⁶⁹ Ebd. § 5 Rz. 175 f.

⁷⁰ Buchna (2010), S. 155.

⁷¹ Hüttemann (2008), § 5 Rz. 170.

⁷² Buchna (2010), S. 211.

⁷³ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 89.

⁷⁴ Ebd., § 19 Rz. 90.

⁷⁵ Buchna (2010), S. 155.

vorher der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb) nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

Allerdings werden die stillen Reserven beim Verkauf des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aufgedeckt und es kommt folglich zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert der Wirtschaftsgüter und dem Kaufpreis. Dies führt zu einer entsprechenden Ertragsteuerbelastung, da der Verkauf aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb heraus erfolgt. Darüber hinaus kann es zu einer Umsatzsteuerbelastung kommen, wenn nicht die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung gemäß § 1 Abs. 1a UStG vorliegen.⁷⁶ Es handelt sich also beim Verkauf um eine steuerlich äußerst ungünstige Variante der Übertragung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

II. Gemeinnützigkeitsrechtliche Zuordnung der Anteile

Nach erfolgreicher Ausgliederung muss die ausgliedernde Körperschaft die erworbenen Anteile an der Tochtergesellschaft einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphäre zuordnen. Grundsätzlich können Beteiligungen der Vermögensverwaltung, einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder als nutzungsgebundenes Kapital angesehen werden. Spätestens bei der Mittelverwendungsrechnung ist diesbezüglich eine Entscheidung zu treffen, da die Zuordnung entscheidend für die Bildung von Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO ist.⁷⁷

1. Zuordnung der Beteiligung bei der ausgliedernden Körperschaft

Bei der Ausgliederung auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft ist die Beteiligung nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (AEAO Nr. 3 S. 6 zu § 64 AO). Anders als bei Beteiligungen an steuerpflichtigen Gesellschaften kann (auch bei einem entscheidenden Einfluss auf die tatsächliche Geschäftsführung der Tochtergesellschaft) kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei der Mutter entstehen. Begründet wird dies u. a. mit der Nichtanwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften.⁷⁸

Allerdings sind weite Teile der Literatur der Ansicht, dass die Anteile, die durch eine Ausgliederung auf eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft erlangt werden, nicht der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, da sie der Verwirklichung satzungsmäßiger steuerbegünstigter Zwecke dienen.

Laut *Schauhoff* wären die Geschäftsanteile der gGmbH korrekterweise dem nutzungsgebundenen Kapital zuzuordnen. Er sieht die Ausgliederung steuerbegünstigter Zweckbetriebe eindeutig nicht als Vermögensverwaltung. Sie diene vielmehr „*der Organisation eines bestimmten Teilbereiches in einer eigenen Rechtsform und damit der Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke*“⁷⁹. Er begründet dies u. a. damit, dass beim rückwärtigen Umstrukturierungsvorgang (der Fusion der Tochter-GmbH auf die Mutter) das von der Tochter auf die Mutter übertragene Vermögen, das bisher bei der Tochter zum nutzungsgebundenen Kapital gehörte, auch bei der Mutter diesem

⁷⁶ *Schauhoff* (2010), § 19 Rz. 79.

⁷⁷ *Schröder*, DStR 2008, 1069 (1071).

⁷⁸ OFD Münster v. 26.7.1995, DB 1995, S. 1785. Dazu *Buchna*, 2010, S. 298 f.

⁷⁹ *Schauhoff* (2010), § 7 Rz. 29.

zuzuordnen sei. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, dass die Geschäftsanteile der GmbH bis dahin (fälschlicherweise) der Vermögensverwaltung zugeordnet waren.⁸⁰

Auch *Schröder* zweifelt die Zuordnung der Beteiligung an einer gGmbH zur Vermögensverwaltung an. Er begründet dies damit, dass es sich bei der Errichtung einer Tochtergesellschaft nach vorliegendem Modell nicht um die Anschaffung einer Ertrag bringenden Beteiligung und damit nicht um ein Objekt der Vermögensverwaltung handelt. Somit sind auch „Gewinnausschüttungen“ der Tochtergesellschaft an die Alleingesellschafterin keine Vermögenserträge, sondern Erträge aus der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, die gemäß § 58 Nr. 2 AO weitergegeben werden.⁸¹

Funnemann will die Beteiligung zumindest dann als Zweckbetrieb der Muttergesellschaft betrachten, wenn die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft laufend beeinflusst oder die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen. In diesem Fall sei das Wirken der Tochter (wie bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb⁸²) unmittelbar der Muttergesellschaft zuzuordnen.⁸³

2. Steuerliche Auswirkungen der Sphärenzuordnung

Das Gebot der Selbstlosigkeit bewirkt, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihren Gewinn grundsätzlich nicht an ihre Gesellschafter ausschütten dürfen (§ 55 Abs. Nr. 1 S. 2 AO). Die Finanzverwaltung erkennt aber an, dass eine solche Ausschüttung als Mittelweitergabe i. S. d. § 58 Nr. 2 AO durchgeführt werden kann (AEAO zu § 58 Nr. 2, Nr. 2 S. 2).⁸⁴ Gesellschaftsrechtlich wird eine solche Mittelweitergabe wie eine Gewinnausschüttung behandelt. Fraglich ist nun, welche steuerlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Folgen eine solche Gewinnausschüttung bei der Muttergesellschaft hat.

Steuerbegünstigte Körperschaften unterliegen weder mit den Einkünften eines Zweckbetriebes noch mit den Erträgen aus der Vermögensverwaltung der Ertragsteuerpflicht. Auch in der Kapitalertragsteuer sind Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG steuerbefreit (§ 44a Abs. 7 S. 2 EStG).⁸⁵ Daher ist die Frage, ob die Beteiligung (und die Erträge daraus) der Vermögensverwaltung oder einem Zweckbetrieb zuzuordnen, sind aus ertragsteuerlicher Sicht unerheblich.

Entscheidend ist die Zuordnung der Beteiligung jedoch für die Bildung von gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Rücklagen. Diese Rücklagen unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und sind daher für die Mittelverwendungsrechnung steuerbegünstigter Körperschaften von entscheidender Bedeutung. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen projektbezogenen Rücklagen (§ 58 Nr. 6 AO), freien Rücklagen (§ 58 Nr. 7a AO), Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 58 Nr. 7b AO) sowie Vermögenszuführungen i. S. d. § 58 Nr. 11 und 12.

Für die Bildung einer freien Rücklage i. S. d. § 58 Nr. 7a AO kann der jährliche Überschuss der Einnahmen über die Unkosten in der Vermögensverwaltung herangezogen werden. Von diesem Betrag darf ein Drittel in die freie Rücklage eingestellt

⁸⁰ Ebd., § 19 Rz. 46; § 19 Rz. 84; ebenso: *Hüttemann* (2008), § 5 Rz. 171.

⁸¹ *Schröder*, DStR 2008, 1069 (1071).

⁸² Vgl. *Buchna* (2010), S. 297 ff.

⁸³ *Funnemann*, DStR 2002, 2013 (2018).

⁸⁴ *Döring*, DB 2007, 1831 (1834).

⁸⁵ *Buchna* (2010), S. 295.

werden.⁸⁶ Die sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel hingegen dürfen nur mit 10 % berücksichtigt werden. Folgt man also der wiedergegebenen Auffassung der Literatur (Zuordnung der Beteiligung zu den zeitnah zu verwendenden Mittel), so dürften die „Gewinnausschüttungen“ der steuerbegünstigten Tochter an die Muttergesellschaft nur für die 10%-Rücklage herangezogen werden.⁸⁷

3. Zwischenergebnis

Die Zuordnung der Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer ebenfalls steuerbegünstigten Tochtergesellschaft zur Vermögensverwaltung ist unverständlich. Die Argumentation weiter Teile der Literatur für eine Einbeziehung der Anteile in die Sphäre der steuerbegünstigten Zweckbetriebe ist angesichts der wirtschaftlichen Realität überzeugend. Tatsächlich hat sich in dieser Richtung jedoch noch keine Änderung eingestellt, so dass auch weiterhin von der Zuordnung der Beteiligung zur Vermögensverwaltung auszugehen ist.

III. Die Steuerbegünstigung der ausgliedernden Körperschaft

1. Problemstellung

Häufig stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die ausgliedernde Körperschaft nach der Ausgliederung ihre Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aufrechterhalten kann. Entscheidend ist hierbei die Frage nach der unmittelbaren satzungsmäßigen Zweckverfolgung i. S. d. § 57 AO.

Grundsätzlich muss der übertragende Rechtsträger weiterhin selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO verfolgen. Die Situation ist also immer dann unbedenklich, wenn die ausgliedernde Körperschaft neben dem übertragenen Zweckbetrieb noch andere Zweckbetriebe unterhält, mit denen sie die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft sichern kann.⁸⁸

Ist dies nicht der Fall, kann nur die Konstruktion eines Hilfspersonenverhältnisses i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO Abhilfe schaffen. Dieses sieht vor, dass die Voraussetzungen der unmittelbaren Zweckverfolgung auch dann als erfüllt angesehen werden, wenn das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Problematisch ist die Situation seit einem Urteil des Bundesfinanzhofs⁸⁹, in dem die Meinung der Finanzverwaltung bestätigt wurde, dass allein eine Tätigkeit als Hilfsperson nicht für eine eigene Steuerbegünstigung ausreicht. Demzufolge wird die Steuerbegünstigung grundsätzlich immer nur einer der beiden Gesellschaften zuerkannt, solange nur eine gemeinnützige Tätigkeit ausgeführt wird.⁹⁰

2. Voraussetzungen des Hilfspersonenverhältnisses

Damit das Handeln der Hilfsperson wie eigenes Wirken der ausgliedernden Körperschaft angesehen wird, muss die Hilfsperson weisungsgebunden sein und einen

⁸⁶ Buchna (2010), S. 238.

⁸⁷ Hüttemann (2008), § 4 Rz. 62; Schröder, DStR 2008, 1069 (1071).

⁸⁸ Schröder, DStR 2008, 1069 (1071).

⁸⁹ BFH, Urteil v. 7.3.2007 I R 90/04, BStBl. II 2007, 628.

⁹⁰ Schauhoff (2010), § 19 Rz. 84.

Auftrag der ausgliedernden Körperschaft ausführen, der den in der Satzung der Körperschaft niedergeschriebenen steuerbegünstigten Zwecken entspricht. Dabei muss die ausgliedernde Körperschaft Inhalt und Umfang der von der Hilfsperson durchgeführten Tätigkeiten bestimmen können (AEAO Nr. 2 zu § 57 AO).⁹¹

Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine operative Tätigkeit (wie z. B. der Betrieb eines Krankenhauses) auf eine steuerbegünstigte Tochter ausgegliedert wird und dabei die wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Mutter verbleiben. Die reine Überlassung der Betriebsgrundlagen wird nicht als unmittelbare Erfüllung gemeinnütziger Zwecke anerkannt.⁹² In diesem Fall ändert auch ein gesellschaftsrechtliches Weisungsrecht nichts daran, dass die Tochter ausschließlich eigene steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, so lange es an der satzungsmäßigen Zweckverfolgung der Muttergesellschaft fehlt.⁹³

3. Steuerliche Behandlung der Hilfsperson

Liegen die Voraussetzungen für ein wirksames Hilfspersonenverhältnis vor, so beschafft die Hilfsperson der Muttergesellschaft die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft. Nun stellt sich jedoch die Frage nach der Steuerbegünstigung der Hilfsperson selbst, wenn sie neben ihrer Tätigkeit für die Mutter keine eigenen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt.

§ 57 Abs. 1 S. 2 AO legt nicht fest, ob die als gemeinnützig anerkannte Tätigkeit beiden beteiligten Gesellschaften zugerechnet werden kann oder nicht.⁹⁴ Die Frage wird nur dann relevant, wenn die Tochtergesellschaft alle sonstigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen (insbesondere eine den §§ 51 ff. AO entsprechende Satzung) erfüllt. Die Finanzverwaltung hat in Satz 11 des AEAO zu § 57 Nr. 2 AO klargestellt, dass ein Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründet.

In der Literatur wird diese Ansicht teilweise mit dem Argument untermauert, dass eine steuerbegünstigte Tätigkeit eben immer nur einer Körperschaft zugerechnet werden könne und somit auch nur dieser zur Steuerbegünstigung verhilft.⁹⁵ Bestätigt wurde diese Ansicht auch vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 07.03.2007. Hiernach sei die Vorschrift „im Zusammenhang mit § 58 AO zu lesen, woraus abzuleiten ist, dass die bloße Unterstützung einer anderen Körperschaft bei deren gemeinnütziger Tätigkeit im Grundsatz -und abgesehen von den hier nicht verwirklichten Fällen des § 58 AO- nicht zur Gemeinnützigkeit des Unterstützenden führt.“⁹⁶ Ziel der Finanzverwaltung war es demnach, ein Duplizieren von gemeinnützigen Tätigkeiten zu verhindern. So sollen nicht mehrere Körperschaften die Anerkennung als gemeinnützige Körperschaften erlangen, nur weil eine Gesellschaft in dem Beteiligungskreis einen gemeinnützigen Zweck verfolgt.

Hiergegen wird vorgebracht, dass in den Fällen, in denen die Hilfsperson kein Entgelt von der Muttergesellschaft für ihre Tätigkeit erhält und somit kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entsteht, die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke häufig gerade nur durch das Zusammenwirken beider Gesellschaften sichergestellt werden kann.

⁹¹ Schröder, DStR 2004, 1815 (1817).

⁹² Fritz (2003), S. 155.

⁹³ Hüttemann (2008), § 4 Rz. 50.

⁹⁴ Schröder, DStR 2004, 1815 (1818).

⁹⁵ Buchna, 2010, S. 206.

⁹⁶ BFH, Urteil v. 7.3.2007, BStBl 2007 II S. 628, DStR 2007, 938.

Überdies sind Tochtergesellschaften gesellschaftsrechtlich stets weisungsgebunden und können somit als funktionelle Untergliederungen i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 3 AO angesehen werden.⁹⁷ Folgt man dieser Ansicht, so ist die Hilfsperson nicht als selbständiges Steuersubjekt anzusehen und man muss Mutter- und Tochtergesellschaft als steuerliche Einheit betrachten. In diesem Fall wirkt die Ausübung der steuerbegünstigten Tätigkeit für beide Gesellschaften.⁹⁸

Darüber hinaus wird in § 64 Abs. 4 AO sichergestellt, dass bei der Aufteilung einer steuerbegünstigten Körperschaft in mehrere selbstständige Körperschaften eine mehrfache Inanspruchnahme des Freibetrages gemäß § 64 Abs. 3 AO nicht zulässig ist. Die mehrfache Steuerbegünstigung hingegen wird ausdrücklich nicht ausgeschlossen, weshalb sie an dieser Stelle zu gewähren ist.⁹⁹

Daher fordert *Musil*, dass für diese Konstellation eine Ausnahmeregelung nach Art des § 57 Abs. 2 AO geschaffen wird. Auf diese Weise sollen Holdingstrukturen, die der satzungsmäßigen Zweckerfüllung dienen, gemeinnützigkeitsrechtlich legitimiert werden.¹⁰⁰

Auch der Bundesfinanzhof hat sich mittlerweile dieser Ansicht angenähert. In seinem Urteil vom 10.07.2010 war die Klägerin zwar in die Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke ihrer Gesellschafter eingebunden, der Bundesfinanzhof führt jedoch aus, dass dies der Annahme eines eigenen Zweckbetriebes nicht entgegensteht, solange mit dieser Tätigkeit zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke verwirklicht werden.¹⁰¹

Holland versteht dies als Klarstellung dahingehend, dass zwar eine Tätigkeit als Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO nicht zu einer eigenen Steuerbegünstigung führt. Beauftragt jedoch eine Körperschaft eine andere Körperschaft, die die gleichen Satzungszwecke verfolgt, mit einer diesen Zwecken entsprechenden Tätigkeit, so erfüllen beide Gesellschaften das Erfordernis der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO.

Betrachtet man schließlich den Themenkomplex vom Ergebnis her, so stellt man fest, dass das vermeintliche Duplizieren steuerbegünstigter Tätigkeiten unter steuerbegünstigten Körperschaften keinen ergebniswirksamen Effekt hat. Schließlich ist der maximale Vorteil, der durch die Steuerbegünstigung erlangt werden kann, auf den Ertragsteueranteil des mit der Tätigkeit erzielten Gewinns beschränkt. Ob diese Steuerersparnis nun bei der Mutter, bei der Tochter oder anteilig bei beiden Gesellschaften anfällt, ist unerheblich, solange stets satzungsmäßige Zwecke erfüllt werden.¹⁰²

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass unter den genannten Voraussetzungen einer Steuerbegünstigung beider Gesellschaften eines Hilfspersonenverhältnisses keine überzeugenden Argumente entgegenstehen. Durch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, das für beide steuerbegünstigten Körperschaften gilt, wird sichergestellt, dass Steuerersparnisse nicht zugunsten der Gesellschafter ausgeschüttet werden dürfen. Und dass die unstreitig förderungswürdige gemeinnützige Zweckverfolgung nicht durch eine einzelne Körperschaft, sondern durch einen Verbund von Gesellschaften erfolgt, sollte für die Steuerbegünstigung der eigentlichen Tätigkeit unerheblich sein.

⁹⁷ *Schröder* (2004), S. 1815 (1819).

⁹⁸ *Fritz* (2003), S. 156.

⁹⁹ *Schröder*, DStR 2004, 1815 (1819).

¹⁰⁰ *Musil*, DStR 2009, 2453 (2458).

¹⁰¹ BFH, Urteil v. 17.2.2010 – I R 2/08, DStRE 2010, 755.

¹⁰² *Holland*, DStR 2010, 2057 (2060).

4. Zwischenergebnis

Die Aufrechterhaltung der Steuerbegünstigung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist für die ausgliedernde Körperschaft immer dann unproblematisch, wenn sie neben dem übertragenen Zweckbetrieb noch andere Zweckbetriebe unterhält, mit denen sie unmittelbar ihre steuerbegünstigten Zwecke verfolgen kann. Ist dies nicht der Fall, so bleibt nur die Hilfspersonenkonstruktion des § 57 Abs. 1 S. 2 AO. Hierbei ist wiederum fraglich, ob die Tochtergesellschaft in ihrer Funktion als Hilfsperson selbst steuerbegünstigt sein kann. M. E. überwiegen die Argumente für eine Steuerbegünstigung beider Körperschaften, so lange beide die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen und mit der Tätigkeit ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.

D. Fazit

Beim Ausgliederungsvorgang ist das UmwStG auf gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich anwendbar. Das Wahlrecht des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG, das die Übertragung der stillen Reserven auf die übernehmende Kapitalgesellschaft ermöglicht, steht dieser jedoch nur bei der Übertragung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu.

Bei der Ausgliederung von Zweckbetrieben kommt es somit unweigerlich zur Aufdeckung der stillen Reserven, was wegen der Ertragsteuerbefreiung steuerbegünstigter Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG aber im Ergebnis keine Steuerbelastung auslöst. Trotzdem wird hier zu Recht gefordert, dass eine Übertragung des Zweckbetriebsvermögens zu Buchwerten ermöglicht werden sollte. Auf diese Weise könnte den gemeinnützigen Körperschaften zusätzlicher Aufwand bei der unterschiedlichen Bewertung des Betriebsvermögens von Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erspart werden, zumal die Bewertung des Zweckbetriebsvermögens steuerlich ohnehin irrelevant ist.

Werden die erhaltenen Anteile von der ausgliedernden Körperschaft innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren verkauft, so sind die einbringungsgeborenen Anteile nachträglich der Versteuerung zuzuführen. Darüber hinaus ist ein möglicher Anteilsveräußerungsgewinn steuerlich zu erfassen, wobei auf diesen die Befreiungsvorschrift des § 8b KStG anwendbar ist. Vor diesem Hintergrund hat die steuerbegünstigte Körperschaft bei einer geplanten oder möglichen späteren Veräußerung der Anteile genau zu prüfen, ob eine Ausübung des Bewertungswahlrechts nach UmwStG steuerlich tatsächlich von Vorteil ist.

Das Gebot der gemeinnützigkeitsrechtlich gebotenen Mittelverwendung spielt bei der Ausgliederung auf eine ebenfalls steuerbegünstigte Tochterkapitalgesellschaft nur eine untergeordnete Rolle. Einerseits handelt es sich bei einer Ausgliederung um einen Tausch von Vermögenswerten gegen Anteile, bei dem das Vermögen der Körperschaft wertmäßig erhalten bleibt. Zum anderen dürfte die steuerbegünstigte Körperschaft gemäß § 52 Abs. 2 AO das Vermögen auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft auch unentgeltlich übertragen, wenn es dort für deren steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Wichtig ist jedoch, dass zeitnah zu verwendende Mittel nach der Ausgliederung bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ebenfalls zeitnah verwendet werden müssen.

Die erhaltenen Anteile sind nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der ausgliedernden Körperschaft stets der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Diese Lösung entspricht

insofern nicht den Gegebenheiten in der Praxis, als dass steuerbegünstigte Körperschaften mit der Ausgliederung i. d. R. lediglich eine effektivere Organisation bei der Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erreichen möchten. Demnach dient die Beteiligung nicht der Renditeerzielung, sondern der Ausübung der gemeinnützigen Tätigkeit. Hier wird folglich von der Finanzverwaltung zu Recht gefordert, dass die Beteiligung als Teil des Zweckbetriebsvermögens anerkannt wird.

Schließlich muss bei der Ausgliederung eines Zweckbetriebes die Aufrechterhaltung der Gemeinnützigkeit gewährleistet sein. Da der Gesetzgeber gemeinnützige Holdingstrukturen nicht mehr anerkennt, muss die ausgliedernde Körperschaft auch nach der Übertragung eines Zweckbetriebes noch selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Die Haltung der Finanzverwaltung wird hierbei in der Literatur insofern kritisiert, als dass für die Zweckverfolgung häufig Kooperationen nötig sind und eine strikte Zuordnung steuerbegünstigter Tätigkeiten zu jeweils nur einer Körperschaft nicht den wirtschaftlichen Anforderungen in der Praxis gerecht wird. Auch in diesem Bereich sollte der Gesetzgeber also seine restriktive Haltung einer Prüfung unterziehen.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass gemeinnützige Körperschaften bei Ausgliederungen stets peinlich genau die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts im Blick haben sollten. Dabei geht der Gesetzgeber in seinen Restriktionen, die der Vermeidung von Missbrauchsfällen geschuldet sind, häufig zu weit. Um eine der wirtschaftlichen Realität angemessene Organisation gemeinwohlorientierter Tätigkeiten zu gewährleisten, besteht noch in vielen Bereichen Handlungsbedarf.

Literaturverzeichnis

- Augsten, Ursula*, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen, Wiesbaden 2008
- Buchna, Johannes; Seeger, Andreas; Brox, Wilhelm*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Achim 2010
- Döring, Steffen*, Steuer- und gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns, DB 2007, 1831 – 1836
- Ermgassen, Wilhelm*, Die gemeinnützige GmbH - Bedeutungswandel und Organisationsrealität der gGmbH, Hamburg 2006
- Fritz, Thomas*, Aufnahme, Strukturwandel und Beendigung wirtschaftlicher Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften. Verein - Stiftung – GmbH, 1. Aufl., Baden-Baden 2003
- Funnemann, Carl-Bernhard*, Ausgliederung von Zweckbetrieben, DStR 2002, 2013 – 2021
- Herlinghaus, Andreas*, § 20 UmwStG, in Rödder/Herlinghaus/van Lieshaut, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Köln 2008
- Holland, Ludger*, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson, DStR 2010, 2057 – 2061
- Holt, Thomas von; Koch, Christian*, Gemeinnützige GmbH, 2. Aufl., München 2009
- Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008
- Junge, Bernd*, Lehrbuch Umwandlungssteuerrecht, Herne 2010
- Kutt, Florian*, Probleme bei der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bei Einbringungen nach §§ 20 und 24 UmwStG, DB 2006, 1132 – 1135
- Menner, Stefan*, UmwStG § 20 – Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, in: Haritz / Menner, Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., München 2010

- Musil, Andreas*, Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2009, 2453 – 2460
- Orth, Manfred*, Umstrukturierung gemeinnütziger Einrichtungen, Non-Profit Law Yearbook 2007, 251 – 272
- Orth, Manfred*, Einbringung eines wirtschaftlichen Geschäfts-betriebes oder eines Betriebes gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft nach dem UmwStG i. d. F. des SEStEG, DB 2007, 419 – 427
- Schafitzl, Andreas*, Erlass zur Anwendung der Konzernklausel i. S. von § 6a GrEStG – geklärte und offene Fragen, DB 2011, 374 – 380
- Schießl, Harald*, Die Ausgliederung von Abteilungen aus Idealvereinen auf Kapitalgesellschaften – Umwandlungssteuer-rechtliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen, DStZ 2007, 494 – 503
- Schröder, Friedrich*, Ausgliederungen aus gemeinnützigen Organisationen auf gemeinnützige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, DStR 2001, 1415 – 1423
- Schröder, Friedrich*, Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfsperson) – Teil I, DStR 2004, 1815 – 1863
- Schröder, Friedrich*, Die steuerpflichtige und die steuerbegünstigte GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht, DStR 2008, 1069 – 1078
- Thiel, Jochen; Eversberg, Horst*, Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht, DB 2007, 191 – 196
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim*, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010

Abgeschlossen August 2011

www.logos-verlag.de unter ‚Zeitschriften‘

urn:nbn:de:hbz:1010-340 (www.nbn-resolving.de)

Impressum: FH Gelsenkirchen, Fachbereich Wirtschaftsrecht, August-Schmidt-Ring 10, D-45665 Recklinghausen
www.wirtschaftsrecht.fh-gelsenkirchen.de



Dieser Text steht unter der Lizenz ‚Namensnennung- Keine kommerzielle Nutzung - Keine Bearbeitung 3.0 Deutschland‘ (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/de/>)

λογος

Vertrieb: Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Straße 47
10243 Berlin
<http://www.logos-verlag.de>