

# Aktuelles für Sozialwirtschaft und Non-Profit-Organisationen

MANDANTENINFORMATION Nr.1 April 2016

## 1. Die Erfüllung von Pflichtaufgaben von Kommunen durch kommunale Eigengesellschaften kann gemeinnützig sein

*Bislang umstritten war die Gemeinnützigkeitsfähigkeit des Handelns der öffentlichen Hand. Im Vordergrund stand die Frage, ob kommunale Eigengesellschaften, die Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnehmen, gemeinnützig sein können. Die Finanzverwaltung hatte diese Frage verneint, sieht dies jetzt in ihrer Änderung des Anwendungserlasses zur AO aber anders.*

§ 55 AO bestimmt, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft selbstlos handeln muss. Eine Körperschaft handelt dann selbstlos, wenn sie weder selbst noch zugunsten ihrer Mitglieder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt und die besonderen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO erfüllt sind. Die Finanzverwaltung konkretisiert dies anhand eines Beispiels: Eigenwirtschaftliche Zwecke werden etwa verfolgt, wenn die Körperschaft ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert ist und dieses Fremdkapital satzungsgemäß tilgen und verzinsen muss. Die Finanzverwaltung knüpft insoweit an das BFH-Urteil vom 26.4.1989 (I R 209/85, BStBl. 1989 II 670) an.

Mit Blick auf kommunale Eigengesellschaften vertritt die Finanzverwaltung nun folgenden Standpunkt:

*Die zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eingesetzte Eigengesellschaft verfolgt keine in diesem Sinne vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab ist die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nicht-gesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH, Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II 68). Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnerorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich.*

Mit Einführung dieser Passage anerkennt die Finanzverwaltung die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Steuerbegünstigung einer Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Das zugrunde liegende und vielbeachtete Urteil vom 27. November 2013 betraf eine von einem Landkreis errichtete GmbH, welche die Aufgaben nach dem landesrechtlichen Rettungsdienstgesetz wahrnahm. Zu diesem Zwecke schloss

diese Eigengesellschaft mit dem Landkreis, ihrem Gesellschafter, einen Dienstleistungsvertrag. Das Finanzamt versagte der GmbH die Anerkennung als gemeinnützig. Der BFH sah dies anders und führte aus, dass die Einschaltung einer GmbH in die hoheitlichen Aufgaben des Landkreises nicht gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstoße und folglich gemeinnützigkeitsfähig sein kann. Der BFH schloss sich damit der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum an.

*Schick/Uhl*

## 2. Wann wird ein Betrieb der Wohlfahrtspflege des Erwerbs wegen betrieben?

*„Gewerbsteuer vom Roten Kreuz. Der Bundesfinanzhof meint: Rettungsdienste und Krankentransporte sind nicht gemeinnützig. Nun droht Wohlfahrtsverbänden und der Feuerwehr eine neue Steuerpflicht.“ So titelte die Frankfurter Allgemeine Zeitung am 7.2.2008. Denn der BFH hatte die Auffassung vertreten, dass steuerbegünstigte Körperschaften dann des Erwerbs wegen tätig werden, wenn es auch steuerpflichtige Anbieter gibt. Bis heute waren die genauen Konsequenzen unklar. Die Änderung des Anwendungserlasses zur AO schafft nun endlich Klarheit.*

Der Begriff der Wohlfahrtspflege ist in § 66 Abs. 2 AO definiert als „planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken. Zu den anerkannten Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gehören etwa Alten- und Pflegeheime, Kinder- und Jugendheime oder Werkstätten für behinderte Menschen.

Eine solche Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist dann ein Zweckbetrieb, wenn den in § 53 AO genannten Personen mindestens zwei Drittel der Leistungen zu Gute kommen (§ 66 Abs. 1 und 3 AO). Erforderlich ist, dass die geförderten Personen die Voraussetzungen des § 53 Nr. 1 AO (persönliche Hilfebedürftigkeit) oder des § 53 Nr. 2 AO (wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit) erfüllen.

Eine Körperschaft wird nicht im Bereich der Wohlfahrtspflege tätig, wenn sie im Wesentlichen um des Erwerbs willen anstatt zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird. Die Finanzverwaltung präzisiert das Merkmal „des Erwerbs wegen“ nunmehr wie folgt:

*Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist. Dabei kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang – z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (BFH, Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II 68). Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden; die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs i.S.d. § 66 AO ist unschädlich.*

Damit wird anerkannt, dass die Erzielung von Gewinnen dann gemeinnützigkeitsunschädlich ist, wenn diese zur Finanzierung des Zweckbetriebs betriebswirtschaftlich erforderlich sind, d.h. Zweckbetriebe dürfen gemeinnützigkeitsrechtlich und müssen betriebswirtschaftlich Überschüsse zur Existenzsicherung erzielen.

Darüber hinaus stellt die Finanzverwaltung klar, dass die Tätigkeit der Körperschaft wie bisher auf die Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen, die eine oder beide Voraussetzungen in § 53 Nr. 1 und 2 AO erfüllen, gerichtet sein muss. Auf die Vertragsbeziehung, die der Leistungserbringung zu Grunde liegt, kommt es hingegen nicht an. Auch diese Frage war bislang nicht eindeutig geklärt.

*Entscheidend ist, dass die Einrichtung der Wohlfahrtspflege zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen tätig wird. Bei Leistungen, die faktisch nicht gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbracht werden, fehlt es an der Unmittelbarkeit (BFH, Urteil vom 6.2.2013, I R 59/11, BStBl. II 603).*

Die Finanzverwaltung vollzieht hiermit die neuere höchstrichterliche Rechtsprechung nach, die im Kontext des § 66 AO auf eine rechtlich unmittelbare Leistungserbringung an hilfebedürftige Personen i.S.d. § 53 AO verzichtet. Ein Zweckbetrieb i.S.d. § 66 AO setzt danach nicht voraus, dass die Körperschaft in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten hilfebedürftigen Personen steht. Maßgeblich ist, dass die Hilfeleistungen tatsächlich gegenüber den hilfebedürftigen Personen erbracht werden.

Diese Sichtweise ermöglicht Kooperationen zwischen gemeinnützigen Einrichtungen, ohne dass die hilfebedürftigen Personen (oder Kostenträger) mit in die vertragliche Gestaltung einbezogen werden müssen.

Werden neben den Leistungen an persönlich oder wirtschaftlich hilfebedürftige Personen noch Leistungen an Dritte erbracht, muss nach Auffassung der Finanzverwaltung differenziert werden. Die Finanzverwaltung wählt hierzu ein Beispiel aus dem Pflegebereich:

*Werden neben Leistungen an die in § 53 AO genannten Personen noch andere Leistungen für einen Dritten erbracht, sind diese Leistungen, soweit sie nicht zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebes gehören, nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzurechnen. Wird also z.B. durch eine Körperschaft Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke für einen Vertragspartner im Rahmen einer Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt, so sind die bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Erbringt das bereitgestellte Personal z.B. nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.*

§ 58 Nr. 4 AO stellt zwar fest, dass die Überlassung von Personal u.a. an andere steuerbegünstigte Körperschaften grundsätzlich gemeinnützigkeitsunschädlich ist, lässt aber die Frage nach der steuerlichen Behandlung offen.

Schick/Uhl

### 3. Sind künftig auch umsatzsteuerliche Organschaften zu Tochterpersonengesellschaften zulässig?

*Sozialunternehmen gründen häufig Holdingstrukturen, Service-Gesellschaften oder Gesellschaften im Zusammenhang mit Kooperationen. Um eine umsatzsteuerliche Organschaft zu begründen, blieb dabei die Rechtsform der Personengesellschaft als Tochtergesellschaft verschlossen. Das soll sich nun ändern.*

In solchen Gestaltungen entstehen in aller Regel umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehungen, die zu einer Umsatzsteuerbelastung führen, wenn und weil der Leistungsempfänger nicht oder eingeschränkt vorsteuerabzugsberechtigt ist. Diese Kostenlast kann durch die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft vermieden werden. Damit die Umsätze zwischen herrschendem Organträger („Mutter“) und abhängiger Organgesellschaft („Tochter“) als nicht steuerbare Inneumsätze gelten, muss die Tochtergesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der „Mutter“ eingegliedert sein, so dass zwischen beiden ein Über- und Unterordnungsverhältnis besteht.

Hierzu entschied kürzlich der Europäische Gerichtshof, dass die deutsche Gesetzeslage, die die umsatzsteuerliche Organschaft mit einer Tochterpersonengesellschaft versagte, mit europäischem Recht nicht in Einklang steht (C-108/14, C-109/14).

Während der Gesetzgeber bislang untätig geblieben ist, hat der Bundesfinanzhof (BFH) im Dezember 2015 entschieden, dass auch mit einer Tochterpersonengesellschaft ein zulässiger Organkreis jedenfalls dann geschaffen werden könne, wenn an diesen nur der Organträger und andere von ihm finanziell beherrschte Gesellschaften beteiligt sind (BFH, Urteil vom 2.12.2015, V R 25/13). Damit wurden die Eingliederungsvoraussetzungen erleichtert und die Rechtssicherheit gestärkt.

*Schick/Uhl*

### 4. Neue Rechtsprechung des Kammergerichts zur nachträglichen Errichtung eines GmbH-Aufsichtsrats bei Vorliegen einer Öffnungsklausel

*Enthält der Gesellschaftsvertrag einer GmbH eine Regelung, wonach durch Gesellschafterbeschluss ein Aufsichtsrat gebildet werden kann, bedarf die spätere Bildung des Aufsichtsrats der notariellen Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister, so das Kammergericht Berlin in einer neuen Entscheidung.*

Die Errichtung eines fakultativen Aufsichtsrats wird damit als förmliche Satzungsänderung behandelt – und zwar auch dann, wenn der Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Ermächtigung bereits enthält. Werden die Anforderungen einer förmlichen Satzungsänderung nicht eingehalten, sei der Beschluss über die Errichtung des Aufsichtsrats unwirksam und etwaige bereits berufene Aufsichtsratsmitglieder also fälschlicherweise bestellt. Denn die nachträgliche Implementierung eines Aufsichtsrats – so das Kammergericht –

sei als dauerhaft gewollte und mithin wesentliche Änderung der Verfassung der Gesellschaft zu verstehen. Als solche stelle sie mithin eine Satzungsänderung dar, die gemäß §§ 53, 54 GmbHG eines mit Dreiviertelmehrheit zu fassenden und notariell beurkundeten Beschlusses der Gesellschafterversammlung sowie der Eintragung ins Handelsregister bedürfe (KG, Urteil vom 23.07.2015, 23 U 18/15, NWB 2016, 398).

Öffnungsklauseln, die die nachträgliche Bildung von Aufsichtsräten gestatten, sind in der Praxis von GmbHs des gewerblichen Mittelstands, der Sozialwirtschaft sowie des Non-Profit-Bereichs weit verbreitet. Die Auffassung des Kammergerichts zur nachträglichen Bildung eines GmbH-Aufsichtsrats sollte von den Entscheidungsträgern beachtet werden. Sie ist äußerst bemerkenswert, zumal an der Zulässigkeit der satzungsrechtlichen Gestaltung in der gesellschaftsrechtlichen Literatur und Rechtsprechung bisher nicht gezweifelt worden ist. Eine Alternative kann darin bestehen, dass die Gesellschafterversammlung solchen Maßnahmen zustimmt, die der Aufsichtsrat beschlossen hat und die Außenwirkung haben, wie z.B. die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern sowie die Abschlussprüferbestellung.

Noch völlig offen ist die Frage, welche Bedeutung diese Rechtsprechung für entsprechende Satzungsklauseln von Stiftungen und Vereinen zukommt. Stiftungen und Vereine, die in ihren Satzungen entsprechende Öffnungsklauseln enthalten, sollten also die gesellschaftsrechtlich geführte Diskussion ebenfalls verfolgen.

*Schick/Uhl*

## Publikationen

Kürzlich sind folgende Publikationen erschienen:

*Schick/Uhl, Neue Gestaltungsspielräume für Holdingstrukturen, SOZIALwirtschaft 1/2016, Nomos Verlag, S. 28 f.*

*Schick/Beckers, Unternehmenskooperationen steuerneutral gestalten, SOZIALwirtschaft 4/2015, Nomos Verlag, S. 28 f.*

Schick und Schaudt Rechtsanwälte PartG mbB, Alexanderstraße 5, 70184 Stuttgart  
Telefon 0711 252794-0, Telefax 0711 252794-99, [www.schick-schaudt.eu](http://www.schick-schaudt.eu), [info@schick-schaudt.eu](mailto:info@schick-schaudt.eu)

Diese Mandanteninformation dient der allgemeinen Information und ist nach bestem Wissen erstellt, ersetzt aber keine individuelle Beratung im Einzelfall. Sollten Sie daher Beratungs- oder Handlungsbedarf erkennen, stehen wir dafür gerne zur Verfügung. Eine Haftung für den Inhalt dieses Schreibens kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden.