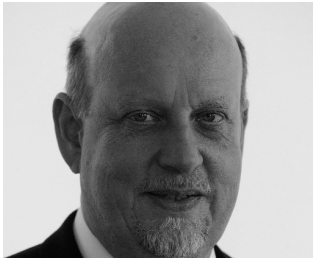


BETEILIGUNGEN (II)

Kooperationen mit Kapitalgesellschaften



VON STEFAN SCHICK

Prof. Dr. Stefan Schick ist als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Stuttgart tätig. Er ist seit Mitglied des Beirats der Zeitschrift SOZIALwirtschaft und des Informationsdienstes SOZIALwirtschaft aktuell.
E-Mail
Stefan.Schick@reithschick.de

Soziale Organisationen beteiligen sich wirtschaftlich oft an anderen Organisationen. Dabei gilt es, sorgsam mögliche Auswirkungen auf die eigene Gemeinnützigkeit zu beachten.

Ein neues Urteil des Hessischen Finanzgerichts (Az.: 4 K 2258/09) zur Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist Anlass, die verschiedenen Gestaltungen näher zu beleuchten, bei denen sich eine steuerbegünstigte Körperschaft an Gesellschaften beteiligt. In der letzten Ausgabe dieser Zeitschrift wurde auf die Bedeutung solcher Beteiligungen im Allgemeinen eingegangen und die Beteiligung an einer Personengesellschaft dargestellt. In dieser Folge gehen wir auf die Beteiligung an Kapitalgesellschaften ein und betrachten den Sonderfall der Betriebsaufspaltung.

Die Beteiligung an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften

Beteiligt sich eine steuerbegünstigte Körperschaft an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft, so ordnet die Finanzverwaltung die Beteiligung der Vermögensverwaltung zu. Zeitnah zu verwendende Mittel dürfen trotzdem zur Einlageleistung eingesetzt werden: Die Finanzverwaltung behandelt die Einlageleistung als Mittelzuwendung im Sinne von § 58 Nr. 1 und 2 AO. Sofern die Gefahr besteht, dass die Mittelzuwendung – bezogen auf das Gesamtvermögen der Gesellschafterin – überwiegt (dies wäre für solche steuerbegünstigte Körperschaften, die nicht die Mittelbeschaffung als Satzungszweck haben, gemeinnützigkeitsschädlich), kann damit argumentiert werden,

dass der Mittelzuwendung gleichzeitig eine Steigerung des Werts der Anteile an der steuerbegünstigten Tochtergesellschaft gegenübersteht.

Durch die Zuwendung an eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft wird der Grundsatz der Vermögensbindung durch diese eingehalten. Werden der Tochtergesellschaft zeitnah zu verwendende Mittel zugewendet, so muss diese die zugewendeten Mittel ebenfalls zeitnah zu steuerbegünstigten Zwecken einsetzen.

Schüttet die steuerbegünstigte Tochtergesellschaft Überschüsse an ihre steuerbegünstigte Gesellschafterin aus, so sind zunächst die gesellschafts- und handelsrechtlichen Voraussetzungen für Gewinnausschüttungen einzuhalten, es muss also ein über das gezeichnete Kapital hinausgehendes Eigenkapital vorhanden sein. Gemeinnützigkeitsrechtlich wird dieser Vorgang aber nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Mittelweitergabe i. S. d. § 58 Nr. 1 und 2 AO angesehen. Diese darf dann, bezogen auf die Verhältnisse bei der Tochtergesellschaft, nicht überwiegen, wenn die Tochtergesellschaft keine Mittelbeschaffungskörperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO ist. Daher darf die Tochtergesellschaft nicht mehr als die Hälfte ihres Eigenkapitals (gezeichnetes Kapital einschließlich Rücklagen und Gewinnvortrag) an die Gesellschafterin ausschütten.

Deckt die steuerbegünstigte Gesellschafterin Verluste der Tochtergesellschaft mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ab, so ist dieser Vorgang als Mittelzuwendung i. S. d.

§ 58 Nr. 1 und 2 AO zu behandeln, da der Verlust der Tochtergesellschaft durch deren gemeinnützige Tätigkeit verursacht wurde.

Die Beteiligung an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften

Beteiligungen an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften können von steuerbegünstigten Körperschaften in der Vermögensverwaltung oder im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten werden.

- Die Beteiligung wird in der Vermögensverwaltung gehalten, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft keinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochtergesellschaft nehmen kann. Diese Einflussnahme kann durch Weisungen in der Gesellschafterversammlung und/oder über die Beteiligung der Geschäftsführungsorgane der steuerbegünstigten Gesellschafterin in der Geschäftsführung der steuerbegünstigten Tochtergesellschaft erfolgen. Ist die steuerbegünstigte Körperschaft mehrheitlich an einer GmbH beteiligt, so kann sie durch Weisungen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochter-GmbH nehmen. Dies kann dadurch ausgeschlossen werden, dass bei der Tochtergesellschaft ein Beirat oder Verwaltungsrat gebildet wird, dem die Weisungsrechte übertragen werden und dem nicht mehrheitlich Mitglieder der Führung des Gesellschafters angehören. Alternativ dazu kann bei einer Mehrheitsbeteiligung der steuerbegünstigten Körperschaft dem Minderheitsgesellschafter ein Mehrstimmrecht eingeräumt werden, das Weisungen des Mehrheitsgesellschafter ausschließt. Da das Aktienrecht kein Weisungsrecht der Hauptversammlung an den Vorstand kennt, ist die Beteiligung an Aktiengesellschaften grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Wirken Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer des steuerbegünstigten Gesellschafter in der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft mit (dieser Gesichtspunkt ist sowohl bei der Beteiligung an einer GmbH als auch bei einer Beteiligung

an einer Aktiengesellschaft zu beachten), so kann auch dies zu einer Zuordnung der Beteiligung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen.

- Kann die steuerbegünstigte Körperschaft auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft keinen Einfluss nehmen, so ist die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzuordnen.
- Ist die Beteiligung der Vermögensverwaltung oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, so ist die Abdeckung von Verlusten unzulässig, wenn
 - nach einer Verrechnung der Ergebnisse der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in einem Kalenderjahr ein Verlust verbleibt,
 - nach einer Verrechnung des danach verbleibenden Verlusts mit Überschüssen der letzten sechs vorangegangenen Jahre ein Verlust verbleibt und
 - dieser nicht im Folgejahr mit Überschüssen oder Zuwendungen Dritter, für die kein Spendenabzug zulässig ist, ausgeglichen wird und dann immer noch ein Verlust verbleibt.
- Überschüsse aus Vermögensverwaltung sind ertragsteuerfrei. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen der 15-prozentigen Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer. Ausschüttungen von Tochterkapitalgesellschaften unterliegen nur zu 5 Prozent der Körperschaftsteuer.
- Bei Zuordnung der Beteiligung zur Vermögensverwaltung und bei Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist zu beachten, dass keine gemeinnützigkeitsrechtlich zeitnah zu verwendenden Mittel für die Einlageleistung eingesetzt werden dürfen.
- Ist die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, so ist die Gemeinnützigkeit auch dann gefährdet, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft insgesamt das Gepräge gibt, wenn er also überwiegt.

Sonderfall Betriebsaufspaltung

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn Gesellschafter, die sich in der der

Tochtergesellschaft durchsetzen können (sogenannte personelle Verflechtung), dieser eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen (sogenannte sachliche Verflechtung).

Überlässt eine steuerbegünstigte Körperschaft einer steuerbegünstigten Tochtergesellschaft, an der sie zumindest mehrheitlich beteiligt ist, eine wesentliche Betriebsgrundlage (Beispiel: Eine steuerbegünstigte Stiftung gliedert die von ihr bisher betriebene Pflegeeinrichtung ohne Grundbesitz in eine 100-prozentige Tochter-GmbH aus und überlässt dieser den Grundbesitz.), so zieht die Finanzverwaltung keine negativen Folgen daraus. In beiden Bereichen – Immobilienverwaltung und GmbH – dürfen also zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden, und auch der Ausgleich von Verlusten der Tochter-GmbH sowie Verluste aus der Vermögensverwaltung sind gemeinnützigkeitsunschädlich. Voraussetzung ist allerdings, dass die Gesellschafterin selbst noch eine gemeinnützige Tätigkeit hat.

Die Finanzverwaltung ordnet die Beteiligung und die Nutzungsüberlassung bezüglich der wesentlichen Betriebsgrundlage der Vermögensverwaltung zu.

Überlässt die steuerbegünstigte Körperschaft dagegen eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft, so werden die Beteiligung an der Tochtergesellschaft und die Immobilie dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Dies hat zur Folge, dass für den Verlustausgleich die beschriebenen engen Grenzen gelten, und zum anderen, dass zur Finanzierung – dazu zählt auch der Wert der Immobilie – keine gemeinnützigkeitsrechtlich zeitnah zu verwendenden Mittel eingesetzt werden dürfen.

Ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung kann dann in der Regel nur dadurch vermieden werden, dass die steuerbegünstigte Körperschaft Mittel, die nicht zeitnah zu verwenden sind, beispielsweise eine freie Rücklage nach § 58 Nr. 7a) AO, zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke einsetzt. ■