

EDITORIAL

An unsere Mandanten und Geschäftsfreunde

Wir hoffen, Sie sind gut in das Jahr 2011 gestartet und haben Ihre guten Vorsätze für dieses Jahr noch nicht aufgegeben.

Die Aktivitäten gemeinnütziger Körperschaften sind vielfältig. Entsprechend häufig beschäftigt sich die Finanzverwaltung mit Themen des Gemeinnützigkeitsrechts. Auch ist die Finanzgerichtsbarkeit bis hin zum Bundesfinanzhof regelmäßig mit der Klärung von Zweifelsfragen befasst.

Gerade bei Strukturänderungen oder Ausdehnung des Tätigkeitsbereichs Ihres Unternehmens sollte der Blick

auch auf potentielle steuerliche Risiken gerichtet werden, um den Schäden einer möglichen Fehlgestaltung vorzubeugen.

Wir richten den Blick in dieser Ausgabe z. B. auf die Auslagerung wirtschaftlicher Aktivitäten auf eine Tochter-GmbH. Was gilt es hier zu beachten? Ein Beispiel soll helfen, Sie auf bestehende Risiken aufmerksam zu machen.

Ein weiterer Themenbereich bildet der Überblick speziell im Bereich der Rückstellungen beim neuen Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG). Auch hier muss im Einzelfall genau analysiert werden, inwieweit Ihr Unternehmen betroffen ist.

Sie sehen, die Anforderungen an Ihre Aufmerksamkeit sind entsprechend der Regelungsdichte hoch und auch in

dieser Ausgabe unternehmen wir zu Ihrer Unterstützung den Versuch, Sie möglichst praxisnah über aktuelle Entwicklungen auf dem Laufenden zu halten.

In diesem Sinne, viel Spaß beim Lesen dieser Ausgabe. Für Fragen stehen wir Ihnen natürlich gerne jederzeit zur Verfügung



INHALT

Seite 1	EDITORIAL
Seite 1-3	Rückstellungen nach BilMoG
Seite 4	Die elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen – Aufschub um ein Jahr
Seite 4-5	Auslagerung wirtschaftlicher Aktivitäten auf eine Tochter-GmbH – Steuerfreie Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?
Seite 6	Steuerbefreiung für die mit dem Betrieb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen eng verbundenen Umsätze – OFD-Verfügung vom 11.03.2010
Seite 7	Ist ein Sozialkaufhaus gemeinnützig?

Rückstellungen nach BilMoG

Der Gesetzgeber hat mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) weitreichende Änderungen beim Ansatz, der Bewertung und dem Ausweis von Rückstellungen vorgenommen. Durch die Abschaffung von Wahlrechten zur Passierung von Aufwandsrückstellungen, die Verpflichtung zur Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen sowie die Abzinsung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages auf den Barwert ergeben sich erhebliche Auswirkungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung. Die Änderungen sind verpflichtend auf das nach dem 31. Dezember 2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Die Änderungen werden in Abschnitt 1 erläutert.

Vom 31. Dezember 2009 auf den 1. Januar 2010 findet der Übergang von der alten zur neuen Rechtslage statt. Die hierbei zu beachtenden Vorschriften sind in den Artikeln 66 und 67 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) geregelt. Die Übergangsregelungen beinhalten Wahlrechte, die unter bilanzpolitischen Aspekten zu beachten sind. Diese Thematik ist Gegenstand des zweiten Abschnittes.

Für Pensionsrückstellungen hat der Gesetzgeber Besonderheiten vorgesehen, die von der Bilanzierung der übrigen Rückstellungen abweichen. Die Besonderheiten sind Gegenstand des Abschnittes 3.

Weiter auf Seite 2

1. Änderungen von Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Abschaffung von Wahlrechten zur Passivierung von Aufwandsrückstellungen

Nach der neuen Fassung des HGB wurde das bisherige Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen für dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnenden Aufwendungen, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich der Höhe und des Eintrittszeitpunktes unbestimmt sind (§ 249 Abs. 2 HGB a.F.) gänzlich abgeschafft. Derartige Rückstellungen dürfen nicht mehr gebildet werden. Beispiele für bisherige Anwendungsfälle sind Generalüberholungen von Maschinen oder Gebäudesanierungen für die über mehrere Jahre Rückstellungsbeträge angesammelt wurden.

Des Weiteren dürfen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen die im Folgejahr zwischen dem vierten und dem zwölften Monat nachgeholt werden sollen (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a.F.) nicht mehr gebildet werden. Jedoch ist die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres nachgeholt werden, weiterhin Pflicht (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB n.F.). Hierbei sind die durchzuführenden Maßnahmen jedoch zwingend in diesem Zeitraum abzuschließen.

Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen

Gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB n.F. sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Das hat zur Folge, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen mit einzubeziehen sind. Zur Ermittlung der Preis- und Kostensteigerungen sind geeignete Unterlagen wie branchenspezifische Trendfortschreibungen, Preisstatistiken oder tarifliche Verein-

barungen heranzuziehen. Um jährliche Schwankungen zu vermeiden, empfiehlt es sich, je nach Länge des Rückstellungszeitraums, längerfristige Zeitreihen zu verwenden.

Auch bei kurzfristigen Rückstellungen sind Preis- und Kostensteigerungen, sofern sie objektiv gegeben sind, zu berücksichtigen. So sind beispielsweise bei der Bewertung von Urlaubsrückstellungen, die in der Regel im Folgejahr in Anspruch genommen werden, etwaige Lohn- und Gehaltssteigerungen des Folgejahres mit einzubeziehen.

Abzinsung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages

Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Die zugrunde zulegenden Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich auf der Webseite www.bundesbank.de/statistiken veröffentlicht. Die Berechnungsmodalitäten sind in einer eigenen Rechtsverordnung (RückAbzinsV) festgelegt. Für Rückstellungen, deren Restlaufzeit geringer als ein Jahr ist, besteht grundsätzlich keine Abzinsungspflicht.

Zur Abzinsung sind die Zinssätze zu verwenden, die unter dem maßgeblichen Bilanzstichtag aufgeführt sind. In der Regel wird dies der 31.12. des Jahres sein. Die Erträge und/oder Aufwendungen, die sich aus der Ab- oder Aufzinsung ergeben, sind gemäß § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB n.F. in der Gewinn- und Verlustrechnung im Zinsergebnis auszuweisen. Zur Verbesserung der Transparenz empfiehlt der Gesetzgeber die Erstellung eines Rückstellungsspiegels, in dem die Effekte aus der Ab- und Aufzinsung gesondert dargestellt werden. Bereits geführte Rückstellungsspiegel sind um eine zusätzliche

Spalte „Aufzinsung und Abzinsung“ zu erweitern.

2. Übergangsvorschriften vom alten zum neuen Bilanzrecht

Die Überführung der Bilanzwerte vom alten ins neue Bilanzrecht erfolgt in folgender Weise:

Um den ersten Abschluss nach dem neuen Bilanzrecht zu entwickeln, ist zunächst eine BilMoG-Eröffnungsbilanz zu erstellen. Die BilMoG-Eröffnungsbilanz resultiert letztlich aus den Bilanzwerten des Vorjahresabschlusses und den durchgeführten Übergangsbuchungen. Sie dient auch zur Dokumentation der durchgeführten Übergangsbuchungen. Darauf aufbauend erfolgen anschließend die Buchungen im laufenden Jahr.

Die Rückstellungen, die zum 31.12.2009 bilanziert wurden, sind zunächst hinsichtlich der neuen Bilanzierungsvorschriften zum 1.1.2010 neu zu bewerten. Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 3 und Abs.2 HGB a.F. (siehe oben) können nach altem Recht weiterhin unverändert ganz oder auch nur anteilig bilanziert werden. Wird von diesem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, ist der aufzulösende Betrag erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umzubuchen, mit folgender Ausnahme: Beträge, die im letzten vor dem 1. Januar 2010 beginnenden Geschäftsjahr zugeführt wurden, sind ertragswirksam aufzulösen.

2. Verbindlichkeitenrückstellungen und die weiteren Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 2 sind nach den neuen Vorschriften zu bewerten. Es sind Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen, die Erfüllungsbeträge sind nach obigen Vorschriften abzuzinsen. Sofern sich aus der Neubewertung eine Verminderung der Rückstellung ergibt, sind die Erträge direkt in die Gewinnrücklagen umzubuchen. Ergibt

sich eine Erhöhung der Rückstellung, so ist der Mehraufwand im außerordentlichen Ergebnis auszuweisen.

Es besteht gemäß Artikel 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB für sämtliche Rückstellungen, deren Wertansatz aufgrund der geänderten Bewertung von Verpflichtungen an sich gemindert werden müsste, jedoch ein Beibehaltungswahlrecht, sofern der Differenzbetrag bis spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste. Voraussetzung für die Beibehaltung ist also, dass ein eigentlich aufzulösender Betrag zukünftig wieder zuzuführen wäre. Beträge, die nicht bis zum 31.12.2024 zugeführt werden können, sind hingegen ertragswirksam aufzulösen. Der hypothetische Zuführungsbetrag schließt bei Ansammlungsrückstellungen, wie z.B. Rückstellungen für Rekultivierungsrückstellungen, neben den Effekten aus der Aufzinsung auch Effekte aus der regulären Ansammlung der Rückstellung mit ein. Zu jedem neuen Stichtag ist zu beurteilen, ob eine Rückstellung nach den Voraussetzungen des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB beibehalten werden darf oder ob eine erfolgswirksame Auflösung erforderlich ist. Wird von dem Beibehaltungswahlrecht Gebrauch gemacht, so ist der Betrag der Überdeckung im Anhang anzugeben.

3. Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen

Bei den Pensionsrückstellungen ist wie bisher zunächst zwischen Altzusagen, mittelbaren Pensionsverpflichtungen und „Neuzusagen“ zu unterscheiden. Bei den Altzusagen (nicht passivierte Pensionsverpflichtungen vor dem 1.1.1987) und mittelbaren Pensionsverpflichtungen gemäß Art. 28 I 2 EGHGB gibt es keine Änderung der Rechtslage. Rückstellungen brauchen nicht gebildet zu werden, es besteht ein Ansatzwahlrecht. Es genügt eine Anhangangabe über die Höhe der erforderlichen Mittel.

Die Pensionsverpflichtungen für „Neuzusagen“ (ab dem 1.1.1987) sind

ebenso wie die übrigen Rückstellungen grundsätzlich unter der Berücksichtigung von Kostensteigerungen, Fluktuationsraten und Abzinsungen zu bewerten.

Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder in diesem Zusammenhang vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen dürfen hierbei pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt. Es ist also der entsprechende Zinssatz der Bundesbank anzusetzen (www.bundesbank.de/statistiken).

Da das HGB bisher keine besonderen Vorschriften für die Bewertung von Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen vorsah, erfolgte die Bilanzierung in der Regel nach den steuerrechtlichen Vorschriften. Hier sieht die steuerrechtliche Bewertung gem. § 6 a EStG eine Abzinsung von 6 % vor. Da die Durchschnittssätze der Bundesbank unter 6 % liegen, führt neben den Kostensteigerungen somit auch die geringere Abzinsung zu einer höheren Bewertung der Rückstellung. Der Unterdeckungsbetrag ist der Rückstellung zuzuführen.

Gemäß Artikel 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB steht es dem Bilanzierenden frei, den aus der Umbewertung auf den 1. Januar 2010 resultierenden Unterdeckungsbetrag (Zuführungsbetrag) der Rückstellung in einer Summe zuzuführen oder in Teilbeträgen bis zum 31. Dezember 2024 von mindestens einem Fünfzehntel je Geschäftsjahr. Der Zuführungsbetrag, der den gesamten Posten umfasst, ist nur einmalig zu berechnen und anschließend anzusammeln, sofern er nicht in einem Betrag zugeführt wird.

Die Ansammlung kann zu mindestens einem Fünfzehntel jedoch auch mit frei wählbaren höheren Beträgen erfolgen,

bis der Unterdeckungsbetrag vollständig angesammelt ist. Der Betrag, der zugeführt werden soll, ist hierbei je-

weils dem Betrag aus den regulären Änderungen hinzuzurechnen. Die Zuführungsbeträge sind erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung als außerordentliche Aufwendungen zu erfassen.

Im Anhang sind der noch nicht passivierte Fehlbetrag, die Form der Zuführung sowie das angewandte Berechnungsverfahren inkl. Zinssatz und Steigerungsrate und verwendeten Sterbetafeln anzugeben (§ 284 Nr. 24 HGB).

Bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Geschäftsbetriebes ist zudem zu beachten, dass es aufgrund der vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Bewertung der Rückstellungen (keine Berücksichtigung von Kosten- und Preissteigerungen; Abzinsungsfaktor 5,5 v. H.) zu Differenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz kommt, die auch zu latenten Steuern führen können (siehe § 274 HGB n.F.).

Des Weiteren sieht § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB unter Durchbrechung des Verrechnungsverbotes vor, dass Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen (Planvermögen), unmittelbar mit den korrespondierenden Schulden zu verrechnen sind. Nach § 253 Abs. 1 Satz 4 HGB sind die Vermögensgegenstände verpflichtend zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Die Bewertung der Pensionsverpflichtungen erfolgt zum abgezinnten Erfüllungsbetrag. Übersteigen die Vermögensgegenstände die Pensionsverpflichtungen, so ist der übersteigende Betrag in einem gesonderten Posten zu aktivieren. Ergibt sich ein Passivsaldo ist dieser in der Regel unter den Pensionsrückstellungen zu bilanzieren.

StB Andrea Müsch /
Dipl.-Kfm. Jörg Schwarz

Die elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen – Aufschub um ein Jahr

In den Dornbach-Informationen 3/2010 für Non-Profit-Organisationen hatten wir über die Änderungen durch das Steuerbürokratieabbaugesetz informiert, wonach die betriebliche Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärung nach § 31 Abs. 1a KStG und § 14a GewStG sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 181 Abs. 2a AO ab dem Veranlagungszeitraum 2011 nur noch elektronisch zu übermitteln sind. Außerdem haben nach § 5b EStG Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG ermitteln, den Inhalt der

Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Diese Regelung war nach der ursprünglichen Gesetzesfassung erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen.

Am 22.12.2010 wurde die Verordnung zur Verschiebung des Anwendungszeitpunktes der E-Bilanz (AnwZpvV) verkündet, welche daher am 23.12.2010 in Kraft getreten ist. Diese Verordnung regelt, dass abweichend von § 52 Abs.

15a EStG die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln sind. Die Verschiebung des erstmaligen Anwendungszeitpunktes um ein Jahr soll sicher stellen, dass alle technischen und organisatorischen Voraussetzungen für eine reibungslose Einführung der elektronischen Übermittlung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung geschaffen werden können.

StB Michael Müller

Auslagerung wirtschaftlicher Aktivitäten auf eine Tochter-GmbH – Steuerfreie Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

Die Gründe, die für eine Ausgliederung von Aktivitäten einer gemeinnützigen Körperschaft, die bisher im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgten, auf eine Tochter-GmbH sprechen sind unterschiedlicher Natur. Hier sind jeweils die Verhältnisse des Einzelfalles zu betrachten. Beispielhaft zu nennen wäre die Ausgründung einer personalintensiven Geschäftstätigkeit in eine Service-GmbH, um z.B. aufgrund unterschiedlicher tarifvertraglicher Bestimmungen Personalkosten einzusparen. Auch die Vermietung/Zurverfügungstellung von Anlagevermögen gegen Entgelt könnte vorteilhaft sein. In diesem Fall wären – unter bestimmten Voraussetzungen – die Entgelte bei der gemeinnützigen Körperschaft der Sphäre der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die Tochter-GmbH hätte Betriebsausgaben zu verbuchen.

Bei der Planung eines solchen Vorhabens ist jedoch Vorsicht geboten. Eine misslungene Gestaltung kann steuerlich unvorteilhaft sein.

Nachfolgender Beitrag soll Sie auf bestehende Risiken aufmerksam machen:

1. Die Ausgangssituation – Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Eine gemeinnützige Körperschaft unterhält einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Übersteigen die hieraus erzielten Bruttoeinnahmen die Freigrenze gemäß § 64 Abs.3 AO von derzeit EUR 35.000 p.a., unterliegen diese Einnahmen der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer. Zudem sind die getätigten Umsätze mit dem Umsatzsteuerregelsatz von derzeit 19% zu versteuern.

2. Auslagerung der wirtschaftlichen Aktivitäten auf eine Tochter-GmbH

Die gemeinnützige Körperschaft gliedert ihre wirtschaftlichen Aktivitäten an eine (steuerpflichtige) Tochter-GmbH aus.

Gemeinnützigkeitsrechtlich handelt es sich hierbei um eine Vermögensumschichtung (Hingabe von Vermögens-

gegenständen gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen). Sie ist grundsätzlich unbedenklich.

Bei gelungener Gestaltung kann die gemeinnützige Körperschaft die an sie ausgeschütteten Gewinne der GmbH in der Vermögensverwaltung statt im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbuchen. Erträge aus dieser Beteiligung sind mithin steuerfrei.

Die Gewinne der Tochter-GmbH unterliegen uneingeschränkt der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Darüber hinaus – betrachtet man die Mutter-Körperschaft und die Tochter-GmbH hinsichtlich der Steuerbelastung als eine Einheit – zeigt sich die Variante der Auslagerung als steuerneutral gegenüber der Ausgangssituation.

3. Problem

Schlägt die Gestaltung fehl, kann ein Schaden entstehen. Gemeint ist der Fall, wenn das Finanzamt die Zuordnung der Beteiligungserträge der Mutter-Körperschaft (ausgeschüttete

Gewinne/Dividenden) im Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung nicht anerkennt.

Diese Gestaltung wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt, wenn

a) die gemeinnützige Körperschaft in der GmbH eine **beherrschende Stellung** ausübt

oder

b) eine sog. **Betriebsaufspaltung** vorliegt.

In diesen beiden Fällen ist die Konsequenz, dass die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Mutter-Körperschaft zuzuordnen ist.

4. Prüfungsansätze

Wann liegt eine beherrschende Stellung vor?

Die gemeinnützige Körperschaft darf auf die Beteiligung keinen entscheidenden Einfluss in der Geschäftsführung haben und dadurch mittelbar am wirtschaftlichen Verkehr der Tochter-GmbH teilnehmen.

Eine 100 %-Beteiligung der gemeinnützigen Körperschaft an der GmbH selbst ist nach Auffassung der Finanzgerichtsbarkeit (FG Köln, Urteil v. 15.7.2009, Az.: 13 K 4468/05) noch nicht als beherrschende Stellung anzusehen. Dass die Geschäftsführung der GmbH nach Gesellschaftsrecht den Weisungen der von der gemeinnützigen Körperschaft beherrschten Gesellschafterversammlung unterliegt, stellt lediglich eine Ausübung der gesetzlichen Gesellschafterrechte dar.

Anders wird der Fall beurteilt, wenn die Vertretungsorgane (Vorstand nach § 26 BGB bzw. Geschäftsführung) personenidentisch besetzt werden und so Einwirkungsmöglichkeiten über diese Gesellschafterrechte hinaus gehen.

Ausschlaggebend ist damit ein **aktives Eingreifen** in die tatsächliche Geschäftsführung der GmbH.

Wann spricht man von einer Betriebsaufspaltung?

Die Grundsätze der sog. Betriebsaufspaltung hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Rechtsprechung bereits seit vielen Jahren vorgegeben (u. a. Urteil v. 21.5.1997, Az.: I R 164/94). Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn

a) die gemeinnützige Körperschaft (Besitzunternehmen) mehrheitlich z. B. an einer GmbH (Betriebsunternehmen) beteiligt ist

und

b) die gemeinnützige Körperschaft dieser Gesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlässt.

In diesem Zusammenhang sind **zwei Voraussetzungen** zu prüfen:

- Vorliegen einer **personellen Verflechtung**

Eine personelle Verflechtung besteht immer dann, wenn die gemeinnützige Körperschaft an der GmbH zu 100 % beteiligt ist. Eine Personen-Identität (vgl. oben) in den Organen ist dabei keine Voraussetzung.

- Vorliegen einer **sachlichen Verflechtung**

Diese setzt voraus, dass die Körperschaft der Gesellschaft Wirtschaftsgüter vermietet, verpachtet oder sonst wie zur Nutzung überlässt, die bei der Gesellschaft eine **wesentliche Betriebsgrundlage** bilden. Dies können auch immaterielle Wirtschaftsgüter wie z. B. Namens- und Markenrechte sein.

5. Gestaltungshinweise

Hinsichtlich der **beherrschenden Stellung** der gemeinnützigen Körperschaft sollte diese nicht ihr vertretungsberechtigtes Organ auch als Organ in einer Beteiligungsgesellschaft einsetzen. Die Erträge der Beteiligung (Dividende, Ausschüttungen) sind ansonsten steuerpflichtig. Im schlechtesten Fall kann die wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Körperschaft sogar „das Gepräge geben“, was zum vollständigen Entzug der Gemeinnützigkeit führen kann.

Im Zusammenhang mit einem möglichen Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ist sorgfältig zu prüfen, ob bestehende Leistungsbeziehungen zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen zu einer Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen zur Nutzung durch das Betriebsunternehmen führen.

In der Praxis ist dies nicht immer ganz einfach.

Der BFH bestimmt den Begriff der „Wesentlichen Betriebsgrundlage“ wie folgt (BFH Urteil vom 12.11.1985, VIII R 342/82, BStBl II 1986, 299):

„Wesentliche Betriebsgrundlagen sind solche WG, denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt und die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind“.

Eine solche wesentliche Betriebsgrundlage könnte z. B. ein Grundstück sein, welches die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet und es ihm ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.

Betriebswirt (VWA) Markus Schmidt

Steuerbefreiung für die mit dem Betrieb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen eng verbundenen Umsätze – OFD-Verfügung vom 11.03.2010

Die OFD Frankfurt hat in einer Verfügung vom 11.03.2010 zu der Frage der Steuerbefreiung für die mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen eng verbundenen Umsätzen Stellung genommen. Mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen sind solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar und mittelbar zusammenhängen. Hierbei ist wichtig, dass die Umsätze nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

Umsätze eines Krankenhauses sind dagegen nicht mehr eng verbunden, wenn die ihnen zugrunde liegenden Leistungen in einem abgrenzbaren Bereich außerhalb der typischen Tätigkeit des Krankenhauses erbracht werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Krankenhaus mit diesen Leistungen in Konkurrenz zu anderen nicht begünstigten Unternehmen tritt, wobei Zweifelsfälle nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen sind.

Nach der OFD-Verfügung können als eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundene Umsätze angesehen werden:

- Die Beherbergung und Verpflegung von ärztlich verordneten Begleitpersonen von Patienten, wobei die Begleitpersonen an der Versorgung der Patienten beteiligt sein müssen, und ihre Anwesenheit für die Behandlung oder den Behandlungs-

erfolg medizinisch notwendig sein muss. Dabei muss die medizinische Notwendigkeit durch eine Bestätigung des behandelnden Arztes nachgewiesen werden.

- Die Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal. Als Großgeräte sind z.B. anzusehen: Linksherzkatheter-Messplätze, Computertomographie-Geräte, Kernspintomographie-Geräte, Positronen-Emissions-Computer-Tomographen und Linearbeschleuniger.
- Die Personalgestellung an einen niedergelassenen Arzt. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Personalgestellung für die ärztliche Versorgung der Krankenhauspatienten unerlässlich sein muss und dass die Personalgestellung nicht dazu bestimmt sein darf, dem Krankenhaus zusätzliche Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.
- Die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung eines Krankenhauses an einen dort angestellten Chefarzt für das Betreiben einer eigenen Praxis im Krankenhaus.

Nicht als eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundene Umsätze sind nach der OFD-Verfügung die folgenden Leistungen anzusehen, die deshalb ab dem 1.1.2005 der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind:

- die Lieferungen von Waren (zusätzliche Getränke, Süßigkeiten, Zeitschriften) an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher

- die Lieferung von Speisen und Getränken einer Krankenhausküche an Dritte außerhalb des Krankenhauses
- die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal
- die Überlassung von Büchern, Rundfunk- und Fernsehgeräten sowie Fernsprechanlagen an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher zur Mitbenutzung
- der Betrieb einer Kindertagesstätte (Betreuung der Kinder von Arbeitnehmern)
- die Personalgestellungen, wenn die oben genannten Voraussetzungen nicht gegeben sind
- die Beherbergung und Verpflegung von Besuchern und Gästen
- die Beherbergung und Verpflegung von Patienten im Zusammenhang mit der Durchführung offener Badekuren
- die Gestellung von Personal einer Krankenhausapotheke an die Krankenhausapotheke eines anderen Krankenhausträgers

Ebenfalls nicht als eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundene Umsätze können Leistungen einer Zeitungs- oder Zeitschriftenfirma angesehen werden, die ausschließlich auf die bloße Gestellung bzw. den Verleih und die Vermittlung von Personal zielen. Der Zweck der Leistungen ist nicht auf die Erbringung von Pflegeleistungen gerichtet, so dass diese Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind.

StB Michael Müller

Ist ein Sozialkaufhaus gemeinnützig?

Eine einheitliche Beurteilung ist nicht möglich, da die angestrebten Ziele unterschiedlich sein können. Die Steuerbegünstigung ist in jedem Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien der §§ 51 ff. AO zu prüfen.

Das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) gibt jedoch mit Verfügung vom 30. Juni 2010 einige hilfreiche Hinweise und nimmt zugleich eine Bestimmung des Begriffes „Sozialkaufhaus“ wie folgt vor:

„Unter dem Begriff „Sozialkaufhaus“ werden gewöhnlich Kaufhäuser verstanden, in denen meist gebrauchte und/oder gespendete Waren angeboten werden. Sie sollen eine erschwerte Einkaufsmöglichkeit bieten für Gebrauchsgüter, Haushaltswaren und Textilien. Das Angebot richtet sich an die Allgemeinheit oder an bedürftige Personen (z.B. Sozialhilfeempfänger). Das Personal setzt sich oftmals zu einem großen Teil aus Personen, die auf dem Arbeitsmarkt schwer vermittelbar sind (Langzeitarbeitslose, Suchtkranke, Arbeitsentwöhnte, Jugendliche ohne Schulabschluss oder ohne Ausbildung, Menschen mit Behinderung) zusammen, da es auch zum Konzept eines Sozialkaufhauses gehören kann, die Wiedereingliederung in das Berufsleben zu fördern. Häufig werden die Sozialkaufhäuser von Wohlfahrtsverbänden getragen.“ (LfSt Bayern, 30.6.2010, S 0184.2.1 - 6/33 St 31)

Ebenso stellt das BayLfSt klar:

„Bei den sog. Sozialkaufhäusern handelt es sich aber weder um eine Ein-

richtung des Sozialrechts noch um einen Begriff des Gemeinnützigkeitsrechts. Da die angestrebten Ziele unterschiedlich sein können, ist eine einheitliche steuerliche Beurteilung nicht möglich. Die Steuerbegünstigung ist in jedem Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien der §§ 51 ff. AO zu prüfen.“ (LfSt Bayern, a.a.O.)

Sofern der „Rechtsträger“ eines Sozialkaufhauses eine gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaft ist, ist das Vorliegen eines steuerlich begünstigten Zweckbetriebes möglich.

Die Zweckbetriebseigenschaft kann z. B. als Beschäftigungsgesellschaft, als Einrichtung der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) oder als Integrationsprojekt (§ 68 Nr. 3c AO) in Betracht kommen. In diesem Falle unterliegen die diesen Aktivitäten zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Bei der Umsatzsteuer ist der verminderte Steuersatz von derzeit 7% anzuwenden.

Am Beispiel einer als gemeinnützig anerkannten Beschäftigungsgesellschaft als Rechtsträger wäre bei der Beurteilung, ob eine Zweckbetriebseigenschaft in Frage kommt insbesondere zu klären, welche Personen in diesem Rahmen tätig werden und welchen Zweck die Beschäftigungsgesellschaft mit deren Tätigwerden verfolgt.

Sofern der Betrieb des Sozialkaufhauses einzig und allein dem Zweck dient, schwer vermittelbaren und zuvor längere Zeit arbeitslosen Personen eine tagesstrukturierte Tätigkeit im Rahmen von arbeitstherapeutischen Maßnah-

men zu bieten, ist dieses Vorgehen geeignet, den steuerbegünstigten Zweck der Beschäftigungsgesellschaft zu verwirklichen.

Der Bundesfinanzhof hat zudem in seinem Urteil vom 26.04.1995 (Az.: I R 35/93) festgestellt, dass Körperschaften, die schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen – insbesondere Suchtkranke, Arbeitsentwöhnte oder Behinderte – arbeitstherapeutisch beschäftigen und berufs- und sozialpädagogisch betreuen, um dadurch deren Eingliederung in den normalen Arbeitsprozess selbstlos zu fördern (arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaften), einem gemeinnützigen Zweck dienen. Damit ist klargestellt, dass es für die Anerkennung als Zweckbetrieb nicht darauf ankommt, ob die entsprechenden Tätigkeiten ebenso von hierzu nicht speziell ausgebildeten Arbeitskräften ausgeführt werden können. Entscheidend ist, dass es um die Tauglichmachung der beschäftigten Personen für den Arbeitsmarkt durch arbeitstherapeutische Maßnahmen geht.

Betriebswirt (VWA) Markus Schmidt