

Outsourcing will gut überlegt sein



VON OLAF VON MAYDELL

Dr. Olaf von Maydell ist Steuerberater, Partner der Sozietät Schomerus & Partner und arbeitet in dem ausschließlich im Bereich »NPO/Sozialwirtschaft« tätigen Berliner Büro. Er ist Mitautor des kürzlich erschienen Nomos-Kommentar »Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht« und hat darin den § 64 AO über »Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe« kommentiert.

www.schomerus-npo.de

Wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu groß wird, kann die Ausgliederung eine Lösung sein, die allerdings ihre Fallstricke hat.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und ihre Besteuerung gewinnen in der Sozialwirtschaft an Bedeutung, zum einen weil gemeinnützige Körperschaften zusätzliche Möglichkeiten der Mittelgewinnung nutzen, zum anderen weil die Finanzverwaltung verstärkt die mögliche Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften ins Visier nimmt.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe – exakt steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (wGB) – stellen eine von vier steuerlich möglichen Tätigkeitsbereichen einer gemeinnützigen Körperschaft dar. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist dabei gewissermaßen ein Auffangtatbestand, dem alle Aktivitäten zuzurechnen sind, die auf einem Leistungsaustausch beruhen, aber weder eine Vermögensverwaltung noch einen Zweckbetrieb nach §§ 65 bis 68 AO begründen (von Maydell, Nomos-Kommentar Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht S. 597).

Zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehören Tätigkeiten, wie beispielsweise die Personalüberlassung gegen Entgelt oder ein über den Dankeshinweis hinausgehendes Sponsoring. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entsteht auch, wenn die Voraussetzung eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO nicht erfüllt ist, die Leistungen also weniger als zwei Drittel der in § 53 genannten Personen zugute kommen, – aber auch wenn eine Tätigkeit nach § 66 AO um des Erwerbs wegen ausgeübt wird, wenn also Gewinne angestrebt werden, die über den konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen (vgl. u. a. Rettungsdienst Urteil des BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12). Klassische Formen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sind beispielsweise der Betrieb einer Kantine oder die Erbringung anderer Servicedienstleistungen.

Im Vergleich zum Zweckbetrieb wird der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gegebenenfalls mit folgenden Steuern belastet: Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer, kein ermäßigter Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) UStG, Grundsteuer, keine Berechtigung Zuwendungsbestätigungen auszustellen, kein Übungsleiter-/Ehrenamtsfreibetrag.

Wann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu groß ist

Grundsätzlich ist die Besteuerung abhängig von der Größe des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. »Kleine« wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterliegen weder der Umsatz- noch der Ertragsbesteuerung. Grenze in der Umsatzsteuer ist die Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG von 17.500 Euro im Vorjahr. Dabei sind alle umsatzsteuerpflichtigen Umsätze der Körperschaft zu berücksichtigen. Die Ertragsbesteuerung (Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag) setzt nach § 64 Abs. 3 AO bei einer Überschreitung der Umsatzgrenze von 35.000 Euro (brutto) im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein. Dies ist gemeinnützigkeitsrechtlich grundsätzlich jedoch unproblematisch.

Bei den Sphären einer gemeinnützigen Körperschaft ist es nicht notwendig, dass der ideelle und/oder der Zweckbetrieb überwiegen (vgl. Abb. 1). Unzulässig ist jedoch, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zum »Selbstzweck« wird (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage, S. 442 ff.). Der monetäre Umfang mag hier ein Indiz sein, spielt aber keine entscheidende Rolle (AEAO Ziffer 1 zu § 56 Nr. 1 AO).

Abb. 1: Sphären einer gemeinnützigen Körperschaft mit (zu?) großem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

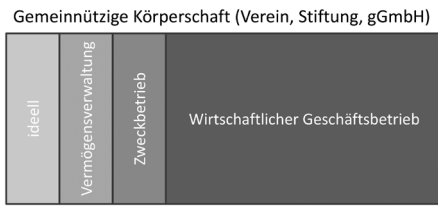
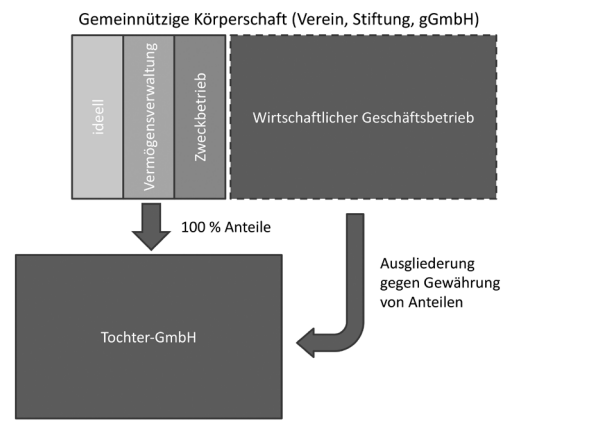


Abb. 2: Ausgliederung des wGb gegen Gewährung von Anteilen an (neuer) Tochter-GmbH



Nach Aufgabe der bis 2012 geltenden Geprägetheorie ist es sogar zulässig, wenn sich eine gemeinnützige Körperschaft ausschließlich aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb finanziert.

Für die Gemeinnützigkeit gefährlich wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der den gemeinnützigen Zweck in den Hintergrund treten lässt, weil sich seine Funktion nicht auf die Mittelbeschaffung für die satzungsmäßigen Tätigkeiten beschränkt. Wenn beispielsweise Publikationen der Körperschaft primär den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen oder sich die Organe der Körperschaft vor allem mit anderen als den satzungsmäßigen Aufgaben beschäftigen, können dies Indizien für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als »Selbstzweck« sein.

Ist auf Grund einer Dominanz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Gemeinnützigkeit der Körperschaft gefährdet, bestehen drei Möglichkeiten: (1) Verzicht auf den Status als gemeinnützige Körperschaft (kommt regelmäßig nicht in Betracht, wenn damit wesentliche Finanzierungsgrundlagen wegfallen); (2) Einstellung oder Einschränkung der Aktivitäten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; (3) Outsourcing des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Tochtergesellschaft.

Die Ausgliederung in eine Tochtergesellschaft ist also eine mögliche Lösung, die Gefährdung der Gemeinnützigkeit auf Grund eines zu großen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegen Gewährung von Anteilen an der Tochtergesellschaft, regelmäßig einer Tochter-GmbH (vgl. Abb. 2).

Steuerliche Argumente sprechen selten für eine Ausgliederung. Die Ertragssteuerbelastung (Körperschaft-, Gewerbesteuer sowie Solidaritätszuschlag rd. 30 %) unterscheidet sich nicht, jedoch geht der Freibetrag für Vereine und Stiftungen von 5.000 Euro bei einer gewerblichen GmbH verloren. Sofern

die Tochter-GmbH nicht der Vermögensverwaltung, sondern dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Mutter zuzurechnen ist, unterliegen Ausschüttungen einer zusätzlichen Belastung von 5 %. Spenden von der Tochter zur Mutter mögen als ein Steuersparmodell erscheinen, werden aber regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttung einzuordnen sein, so dass sich auch hieraus kein steuerlicher Vorteil ergibt (vgl. u. a. FG Hessen, Urteil vom 09.03.2013, Az. 4 K 965/11). Außerdem ist zu beachten, dass die Leistungsbeziehungen zwischen Mutter und Tochter einem Fremdvergleich standhalten müssen. Andernfalls liegt eine steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung oder eine gemeinnützigkeitsschädliche Subventionierung einer gewerblichen Körperschaft vor.

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass es innerhalb einer Körperschaft auch zwischen den Sphären keinen steuerbaren Leistungsaustausch gibt. Erbringt die Leistung eine Tochter-GmbH, so ist diese grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Die Weiterberechnung einer Reinigungsleistung unterliegt beispielsweise der Umsatzsteuer und macht diese 19 % teurer, wenn die gemeinnützige Mutter die Vorsteuer nicht geltend machen kann. Eine umsatzsteuerliche Organschaft schafft hier Abhilfe, aber auch neue Herausforderungen.

Zu bedenken sind diverse betriebswirtschaftliche Konsequenzen einer Ausgliederung, von denen hier nur zwei angeführt werden sollen:

- Eine neue Gesellschaft verursacht, neben den einmaligen Gründungskosten, auch laufende Mehrkosten beispielsweise für Geschäftsführung, Buchhaltung und Steuererklärungen. Diese Kosten sind zu rechtfertigen, wenn der neue Betrieb über eine gewisse Größenordnung verfügt. Feste Grenzen gibt es hier nicht, aber ein Umsatz von mindestens einer halben Million Euro sollte in der Regel vorhanden sein.
- Immer wieder ist zu beobachten, dass Tochtergesellschaften gemeinnütziger Körperschaften in eine ökonomische Schieflage geraten, was das Ziel des Erhaltes der Gemeinnützigkeit konterkarieren kann, da Verluste aus Abschreibungen von Beteiligungswerten oder die Weitergabe von zeitnah zu verwendenden Mitteln ebenfalls gefährlich für die Gemeinnützigkeit sind. Wer eine Tochtergesellschaft gründet, sollte sich daher von Beginn an mit der Frage eines professionellen Beteiligungsmanagements beschäftigen.

Fazit

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind zulässig, auch wenn sie die Umsatzgrenze von 17.500 Euro in der Umsatzsteuer und 35.000 Euro in der Ertragsbesteuerung überschreiten. Zu groß wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wenn er zum Selbstzweck wird und den Satzungszweck in den Hintergrund treten lässt. Monetär können die Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ohne Gefahr für die Gemeinnützigkeit überwiegen.

Outsourcing kann eine Lösung sein, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb »zu groß« wird. Diverse steuerliche (sowie rechtliche und betriebswirtschaftliche) Fragestellungen sind dabei zu bedenken. Das Outsourcing führt meist zu mehr Kosten und zu einer höheren rechtlichen und steuerlichen Komplexität. Vor- und Nachteile sollten daher beim Outsourcing sorgfältig gegeneinander abgewogen werden.

Entscheidend für den langfristigen wirtschaftlichen Erfolg einer Tochtergesellschaft ist die Qualität deren Managements und eines professionellen Beteiligungsmanagements durch die Mutter. ■