

Dipl.-Kaufmann
Jens von Mach
Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Jens von Mach • Richard-Wagner-Straße 8 • 39106 Magdeburg

Stadt Tangerhütte
Amt für Verwaltungssteuerung
z.H. Frau Amtsleiterin Kathleen Altmann
Bismarckstraße 5
39517 Tangerhütte

Kooperationspartner:

SQR Rechtsanwälte
Wolfenbütteler Straße 45
38124 Braunschweig

INNOVATIS
Restrukturierung GmbH
Hegelstraße 4
39104 Magdeburg

Magdeburg, 09.12.2021
/ JvM

Die Besteuerung der gemeinnützigen GmbH und der Anstalt des öffentlichen Rechts

Sehr geehrte Frau Altmann,

ich danke für den Auftrag vom 09.12.2021 eine Stellungnahme zur Fragestellung einer steuerlichen Einschätzung der Gesellschaftsformen gGmbH und AöR zu geben. Nachfolgend zeige ich die Rechtsformen unter steuerlicher Betrachtung auf und werde im Fazit aufgrund der gleichen steuerlichen Spielregeln für beide Rechtsformen darstellen, warum in der Praxis und aufgrund welcher weiteren Vorteile die gGmbH vorherrschend ist.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Die Besteuerung der gGmbH
 - 2.1. Ertragsteuern: Steuerbefreiung
 - 2.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit/ermäßigter Steuersatz
 - 2.3. Sonstige Steuern
3. Die Besteuerung der AöR
 - 3.1. Ertragsteuern: Besteuerung nur der Betriebe gewerblicher Art
 - 3.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit
 - 3.3. Sonstige Steuern
4. Fazit

1. Einleitung

Die Besteuerung der gemeinnützigen GmbH (gGmbH) entspricht der Besteuerung jeder anderen gemeinnützigen Körperschaft im deutschen Steuerrecht. Da die gGmbH keine eigenständige Rechtsform darstellt, folgt ihre Besteuerung den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung der GmbH einerseits und der Besteuerung gemeinnütziger Einrichtungen andererseits. Grundlage für die besondere steuerliche Behandlung der gGmbH ist die Bejahung der allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Im Folgenden wird auf die besonderen steuerrechtlichen Konsequenzen eingegangen, die sich aus der Gemeinnützigkeit einer GmbH ergeben. Bei der Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) handelt es sich demgegenüber um ein Sondervermögen der öffentlichen Hand, das einer bestimmten Zielsetzung gewidmet ist. Sie stellt eine Zusammenfassung von Verwaltungsvermögen und von Verwaltungsbediensteten zum Zwecke der Wahrnehmung bestimmter öffentlicher Aufgaben außerhalb der Staatsverwaltung dar, deren Besteuerung grundsätzlich wie bei jeder anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgt.

2. Die Besteuerung der gGmbH

2.1. Ertragsteuern: Steuerbefreiung

Als Körperschaft unterliegt die gGmbH mit ihren Erträgen dem Körperschaftsteuergesetz (KStG). Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sind jedoch von vornherein von der Körperschaftsteuer befreit, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Gleiches gilt für die Gewerbesteuer, § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG). Beide Regelungsbereiche verweisen jeweils auf die allgemeinen Normierungen des Gemeinnützigkeitsrechts in §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO). Die Einzelsteuergesetze schließen die Steuervergünstigungen jedoch aus, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, es sei denn, es handelt sich um einen sog. Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO). Letzterer liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können (§ 65 AO). Somit sind für die Besteuerung der gGmbH der gemeinnützige Sektor i.e.S., der Sektor der nicht steuerschädlichen Vermögensverwaltung, der Sektor des steuerbelasteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Sektor des nicht steuerbelasteten Zweckbetriebs zu unterscheiden.

Die Körperschaft, die auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, verliert die Steuervergünstigung nicht gänzlich, sondern nur bezüglich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. In diesem Umfang wird die Steuervergünstigung eingeschränkt, und es greift die allgemeine Körperschaftsteuerpflicht. Die wirtschaftliche Tätigkeit wird aber erst dann steuerpflichtig, wenn sie die Grenzen der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung (§ 14 AO) und eine jährliche Einnahmengrenze i.H. von 45.000 € überschreitet. Ein Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft als ganzer tritt erst dann ein, wenn die wirtschaftliche Betätigung der Körperschaft die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks in den Hintergrund drängt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gilt kraft gesetzlicher Fiktion stets als Gewerbebetrieb für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 3 GewStG)¹². Bei Körperschaften, die nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit sind und damit nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der partiellen Gewerbesteuerpflicht unterliegen, ist der ermittelte Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H. von 5.000 € zu kürzen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG).

2.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit/ermäßigter Steuersatz

Anders als das Ertragsteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht keine persönliche Steuerbefreiung für Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die gGmbH ist grundsätzlich ein unternehmerfähiges Wirtschaftsgebilde und kann daher die Unternehmereigenschaft i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erfüllen, wenn sie Leistungen gegen Entgelt ausführt. Ihre Umsätze, d.h. Ausgangslieferungen und -leistungen, können daher trotz der Anerkennung der GmbH als steuerbegünstigt umsatzsteuerpflichtig werden. Eine steuerpflichtige unternehmerische Tätigkeit kann dabei nicht nur im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auch im Rahmen eines Zweckbetriebs und bei der Vermögensverwaltung vorliegen. Ausgenommen ist der ideelle Bereich, dessen Einnahmen nicht steuerbar sind. Die gGmbH muss als Endverbraucher die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer – ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzugs – zahlen, soweit sie nicht hinsichtlich der Eingangslieferung bzw. -leistung Unternehmer ist, d.h. wenn es sich um Lieferungen und Leistungen handelt, die im nichtunternehmerischen Bereich verwendet werden. Für Umsätze im steuerbegünstigten Bereich – insbesondere im Bereich eines Zweckbetriebs – ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG). Auch Umsätze im Rahmen der vermögensverwaltenden Tätigkeit der gGmbH unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Der volle Vorsteuerabzug ist dennoch möglich. Die Steuerermäßigung gilt zwar nicht für Leistungen, die im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für diese Leistungen kann aber u.U. eine Steuervergünstigung nach anderen Vorschriften in Betracht kommen.

2.3. Sonstige Steuern

Für den Grundbesitz von steuerbegünstigten Institutionen ist grundsätzlich Grundsteuer zu zahlen. Allerdings sieht das Grundsteuergesetz (GrStG) für steuerbegünstigte Einrichtungen verschiedene Steuerbefreiungen vor. Insbesondere besteht eine Steuerbefreiung, die sich auf alle Grundstücke erstreckt, die unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt werden (§ 3 Satz 1 Nr. 3 lit. b GrStG). Steuerfrei ist auch Grundbesitz, auf dem ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb unterhalten wird; wird jedoch auf dem Grundstück ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben, besteht insoweit Grundsteuerpflicht.

Die Grunderwerbsteuer knüpft an einen Rechtsträgerwechsel an inländischen Grundstücken und damit an einen speziellen Erwerbsvorgang an. Für Grundstückserwerbe von steuerbegünstigten Einrichtungen bestehen keine besonderen Steuerbefreiungen. Bei Grundstücksübertragungen sieht das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) jedoch insgesamt zahlreiche Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG) und weitere Steuerbefreiungen (§ 3 GrEStG) vor. Steuerfrei sind grundsätzlich etwa Grundstücksübergänge aufgrund von Erwerben von Todes wegen oder Schenkungen nach dem Erbschaftsteuergesetz (ErbStG), § 3 Nr. 2 GrEStG. Erhält eine gGmbH Zuwendungen in Form von Erbschaften, Vermächtnissen oder Schenkungen, sind diese von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG). Die Befreiung kann jedoch nachträglich verlorengehen, wenn die Gesellschaft innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung die Gemeinnützigkeit verliert und das Vermögen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

3. Die Besteuerung der AöR

3.1. Ertragsteuern: Besteuerung nur der Betriebe gewerblicher Art

Die Besteuerung der AöR folgt grundsätzlich der Besteuerung der anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Für diese ist die Art der jeweils ausgeübten Tätigkeit maßgeblich. Körperschaften des öffentlichen Rechts werden nur insoweit besteuert, als sie mit ihren Betrieben gewerblicher Art mit privaten Unternehmen konkurrieren. Daher sind unter steuerlichen Gesichtspunkten (1.) der hoheitliche Bereich, (2.) die Vermögensverwaltung und (3.) Betriebe gewerblicher Art zu unterscheiden.

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts hoheitlich tätig werden, d.h. in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln, sind die hieraus erzielten Einnahmen nicht steuerbar. Dies gilt für Tätigkeiten, die sich aus der Staatsgewalt ableiten und staatlichen Zwecken dienen. **Entscheidendes Merkmal für einen Hoheitsbetrieb ist daher die überwiegende Ausübung öffentlicher Gewalt. Keine hoheitliche Tätigkeit liegt demgegenüber vor, wenn sich die AöR durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und in größerem Umfang Aufgaben übernimmt, wie sie auch Privatunternehmer ausüben, auch wenn sie dadurch nur ungewollt in Wettbewerb zur privaten**

Dipl.-Kaufmann

Jens von Mach

Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Wirtschaft treten. Eine steuerliche Zusammenfassung der Ergebnisse von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ist nicht (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG), eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nur unter engen Voraussetzungen möglich. Grundsätzlich nicht steuerbar sind auch die Einnahmen, die dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. Dabei handelt es sich um Einnahmen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts dadurch erzielt, dass sie ihr Vermögen im Sinne einer reinen Fruchtziehung, etwa durch verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen bzw. Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, nutzt.

Es besteht jedoch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG), soweit von den hier erzielten inländischen Einkünften ein Steuerabzug erfolgt. Die Steuer ist in diesem Fall durch den Abzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Vermögensverwaltung begründet in der Regel keine Gewerbesteuerpflicht, da sie nicht als Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG zu qualifizieren ist.

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts hingegen Tätigkeiten ausüben, die die Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG erfüllen, unterliegen sie der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Betriebe gewerblicher Art sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Nicht erforderlich sind das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Soweit ein Betrieb gewerblicher Art darüber hinaus die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt, besteht zusätzlich eine Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG)³⁸. Während im Bereich der Körperschaftsteuer gilt, dass für die Steuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (§ 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), besteht eine Gewerbesteuerpflicht nur, wenn die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts zielen jedoch tendenziell auf Kostendeckung ab, so dass dieser Fall eher selten sein dürfte. Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ist der auf volle 100 € nach unten abgerundete Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H. von 5.000 €, höchstens jedoch i.H. des abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen. Dienen die wirtschaftlichen Betätigungen zugleich dem Gemeinwohl, d.h. steuerbegünstigten Zwecken i.S. der §§ 51ff. AO, können auch juristische Personen des öffentlichen Rechts die steuerlichen Begünstigungen für gemeinnützige Körperschaften in Anspruch nehmen.

3.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit

AöR sind Unternehmer nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 2 Abs. 3 UStG). Bei Erfüllung hoheitlicher Aufgaben erbringen sie nicht steuerbare Leistungen. Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und weiteren umsatzsteuerbaren Tätigkeiten bildet das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Betriebe gewerblicher Art können Unternehmer nach § 2 Abs. 3 UStG sein, so dass sie der Umsatzbesteuerung unterliegen, soweit die einzelnen Lieferungen oder Leistungen nicht steuerbefreit sind.

3.3 Sonstige Steuern

Hinsichtlich der Belastung mit Grundsteuer gilt wie bei den Körperschaften des privaten Rechts, dass der Grundbesitz nur dann steuerfrei bleibt, wenn eine ausdrückliche Befreiungsvorschrift existiert. Wie bei einer Körperschaft des privaten Rechts ist bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts der Grundbesitz befreit, der unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird. Darüber hinaus ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts bei der Benutzung von Grundbesitz für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch von der Grundsteuer befreit (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, 3 GrStG). Erwerb und Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Wird ein Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlichen Aufgaben zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts übertragen, ist dieser Vorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Voraussetzung ist, dass der Erwerb des Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt, der Grundstücksübergang sich aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben vollzieht und das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient.

Als Schenkung unter Lebenden gilt grundsätzlich jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung fallen nicht unter diese Vorschrift, da sie regelmäßig nicht freiwillig erfolgen; vielmehr ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger der öffentlichen Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln.

4. Fazit

Auch wenn es sich bei der gGmbH um eine Körperschaft des privaten Rechts und bei der AöR um eine solche des öffentlichen Rechts handelt, weisen die jeweiligen Besteuerungsmechanismen Parallelen auf.

Die Nutzbarmachung der steuerlichen Vorteile der gGmbH und der AöR hängt davon ab, welchem Bereich ihre Tätigkeit jeweils zugeordnet werden kann. Erfolgt eine Zuordnung zu dem ideellen Bereich – mitsamt Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb – (gGmbH) bzw. zu dem hoheitlichen Bereich (AöR), kommen grundsätzlich die Steuerbefreiungen bzw. die fehlende Steuerbarkeit im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht sowie die Vergünstigung bzw. fehlende Steuerbarkeit im Bereich der Umsatzsteuer zum Tragen. Demgegenüber greift die reguläre – auch für die übrigen Körperschaften geltende – Besteuerung ein, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (gGmbH) bzw. ein Betrieb gewerblicher Art (AöR) unterhalten wird.

In der Praxis ist die Rechtsform der gGmbH vorherrschend, da Sie neben der möglichen Steuerbefreiungen auch zahlreiche weitere Vorteile bietet:

Die Vorteile der gGmbH:

- Die Haftung ist auf das Vermögen der Gesellschaft begrenzt.
- Der gemeinnützige Zweck des Unternehmens ist für Verbraucher und Geschäftspartner sofort an der Bezeichnung erkennbar.
- Die gemeinnützige Kapitalgesellschaft ist berechtigt, Spenden entgegenzunehmen und dem Spender steuerwirksame Spendenbescheinigungen auszustellen. Hier ist insbesondere die öffentliche Wahrnehmung von Spendern für Spendenaktionen und Fundraising ein deutlicher Vorteil.
- Bei der Gründung können auch Sacheinlagen in das Stammkapital eingebracht werden.
- Die Gründung ist auch für eine Person möglich. Man spricht dann von der „Ein-Personen-gGmbH“, bei der ein Gesellschafter zugleich Geschäftsführer ist.
- Gesellschafter können als Angestellte für das eigene Unternehmen tätig sein.
- Wechsel von Gesellschaftern ist unkompliziert möglich.
- Bestellung von Fremdgeschäftsführern ohne Gesellschaftsanteile möglich.
- Gesellschafter können auch juristische Personen sein, also Kapitalgesellschaften.
- Gegenüber einer AöR bietet die gGmbH professionellere Strukturen und erlaubt schnellere Entscheidungswege.
- Die gGmbH eignet sich gut für Umstrukturierungen von Vereinen und Stiftungen.
- Anerkannte Rechtsform für Non-Profit-Organisationen.

Dipl.-Kaufmann

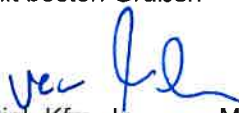
Jens von Mach

Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Der aus meiner Sicht wichtigste Unterschied der gemeinnützigen GmbH zur gemeinnützigen AöR besteht in erster Linie in der wirtschaftlichen Aktivität. Die gGmbH ist im Gegensatz zur gemeinnützigen AöR durchaus darauf ausgerichtet, Gewinne zu erzielen. Diese Gewinne müssen jedoch gemäß dem definierten Zweck wieder für gemeinnützige Aktivitäten genutzt werden.

Für Fragen stehe ich Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit besten Grüßen


Dipl.-Kfm. Jens von Mach
Wirtschaftsprüfer-Steuerberater