

Frau  
Katja Hessel MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestags  
11011 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 09.12.2020

658

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
UST-ID Nummer: DE119353203

## **Stellungnahme zu den Umdrucken der Koalitionsfraktionen zum Jahressteuergesetz 2020**

Sehr geehrte Frau Hessel,

mit Bezug auf die heute stattgefundene Sitzung des Finanzausschusses möchten wir zu den Umdrucken der Koalitionsfraktionen zum Jahressteuergesetz 2020 Stellung nehmen.

Trotz der geplanten Änderungen in den §§ 55 ff AO bleibt weiterhin unklar, wie die Entgeltlichkeit im Rahmen des Zusammenwirkens von Körperschaften außerhalb eines Konzernverbunds zu bewerten ist. Wir regen insoweit eine Klärung an.

Nachfolgend nehmen wir zu den Umdrucken Nr. 28 und 29 der Koalitionsfraktionen Stellung:

### **1.) Drucksache Nr. 28**

**Zu Artikel 22 Nummer 8a – neu - (§ 57 Absatz 3 – neu - und Absatz 4 - neu - AO): Etablierung von Holdingstrukturen im Dritten Sektor (Bundesrat Ziffer 43)**

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/6 zum Schreiben vom 09.12.2020 an den Finanzausschuss des Bundestags

§ 57 Abs. 3 AO-E

**Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass § 57 Abs. 3 AO-E unabhängig von der Historie des Zusammenwirkens und damit insbesondere auch für**

- **neugegründete „Service-Gesellschaften“, Tochter- oder Enkel-Gesellschaften, die Funktionsleistungen erbringen, und**
- **gemeinnützig ausgestaltete Gesellschaften, die unabhängig von einer Konzernstruktur zusammenwirken,**

**gilt.**

**Es sollte bestätigt werden, dass es bei der Einordnung einer Grundstücksüberlassung durch die Trägerkörperschaft als Zweckbetrieb gemäß § 57 Abs. 3 AO-E zu einem Wiederaufleben der zuvor in die Vermögensverwaltung oder den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb investierten freien Mittel auf Ebene der Trägerkörperschaft kommt.**

**Wir regen des Weiteren die Aufnahme einer Klarstellung in die Gesetzesbegründung an, ob es für die Inanspruchnahme der Regelungen des § 57 Abs. 3 AO-E, abgesehen von den Anforderungen der AO-Mustersatzung, weitere Satzungs Voraussetzungen gibt. Zudem regen wir – wegen der Vorgabe des § 60 Abs. 2 AO – die Aufnahme einer Billigkeitsregelung an, die für eine entsprechende Satzungsänderung im Jahr 2021 eine Rückwirkung auf den 01.01.2021 vorsieht.**

**Schließlich wäre auch die Aufnahme von Regelungen zur Behandlung bestehender Verlustvorträge wünschenswert.**

Nach Umdruck Nr. 28 zum Jahressteuergesetz 2020 ist vorgesehen, in § 57 AO zwei neue Absätze (Abs. 3, 4) aufzunehmen. Der neue Absatz 3 soll regeln, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke künftig auch durch das planmäßige Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, verwirklichen kann.

Aus der Gesetzesbegründung zu § 57 Abs. 3 AO-E lässt sich entnehmen, dass Tätigkeiten, die zuvor auf eine Tochtergesellschaft ausgegliedert wurden, wie beispielsweise Wäschereileistungen, zukünftig im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden können. Inhaltlich wird argumentiert, dass durch die Ausgliederung lediglich eine Zweckbetriebstätigkeit auf einen anderen Rechtsträger ver-

**Seite 3/6** zum Schreiben vom 09.12.2020 an den Finanzausschuss des Bundestags

schoben wird. Die innerorganisatorischen Abläufe, Strukturen und Verbindungen unter den Beteiligten würden sich durch die Ausgliederung jedoch nicht verändern.

Diese Argumentation rückt Funktionsleistungen in den Fokus, die aufgrund einer Ausgliederung innerhalb eines Konzerns erbracht werden.

Gleichwohl scheint auch für andere Kooperationsformen, die nicht im Rahmen von Ausgliederungen entstanden sind bzw. zwischen (gemeinnützigen) Körperschaften ohne Konzernverbundenheit stattfinden, ein planmäßiges Zusammenwirken zur Begründung eines Zweckbetriebs erforderlich.

Denn auch in Fällen, in denen beispielsweise eine Tochtergesellschaft zur Erbringung von Funktionsleistungen neu gegründet wird, kommt es zu einem planmäßigen Zusammenwirken, dessen Strukturen mit denen eines Ausgliederungsfalls vergleichbar sind. Die in § 57 Abs. 3 AO-E vorgesehene Gesamtbeurteilung und Zusammenfassung der von den zusammenwirkenden Körperschaften ausgeübten Tätigkeiten muss daher unabhängig von der Historie des Zusammenwirkens erfolgen.

In diesem Zusammenhang stellt sich weiterhin die Frage, ob § 57 Abs. 3 AO-E für sämtliche Funktionsleistungen anzuwenden sein soll, also beispielsweise auch für IT-Dienstleistungen und Verwaltungsleistungen. Wir empfehlen an dieser Stelle, auch „allgemeine“ Funktionsleistungen in den Pool der begünstigten Leistungen aufzunehmen. Denn das Argument, dass allein die Aufteilung/Verschiebung von Leistungen des Zweckbetriebs auf unterschiedliche Rechtsträger nicht zu einer abweichenden gemeinnützigkeitsrechtlichen Würdigung führen darf, ist auf diese Fallkonstellationen ebenso anwendbar.

In der Praxis kommt es im Zusammenhang mit Kooperationsleistungen häufig auch zu einer Grundstücksüberlassung von der gemeinnützigen Trägergesellschaft an ihre (noch) gewerbliche Tochtergesellschaft. Die Gesetzesbegründung enthält diesbezüglich keine Ausführungen. Aktuell ist die Überlassung von Grundstücken an Tochtergesellschaften auf Ebene der Trägergesellschaft häufig der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Soweit das Zusammenwirken mit der Tochtergesellschaft durch § 57 Abs. 3 AO-E als Zweckbetrieb zu beurteilen ist, kommt es auch für die bisher überlassenen Grundstücke u.E. zu einem Sphärenwechsel, wonach die Grundstücke dem Zweckbetrieb zuzuordnen sind. Bisher bestehende Betriebsaufspaltungen wären folglich steuerlich nicht mehr relevant. Fraglich ist, ob es hierbei zu einem Wiederaufleben der zuvor in die Vermögensverwaltung oder den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

**Seite 4/6** zum Schreiben vom 09.12.2020 an den Finanzausschuss des Bundestags

investierten freien Mittel auf Ebene der Trägerkörperschaft kommt. Eine ausdrückliche Bestätigung des Wiederauflebens derartiger freier Mittel im Rahmen der Gesetzesbegründung wäre wünschenswert.

Wir möchten in Bezug auf die erforderlichen Satzungsanpassungen bei den Service-Gesellschaften noch darauf hinweisen, dass es gem. § 60 Abs. 2 AO für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft erforderlich ist, dass die satzungsmäßigen Voraussetzungen über den gesamten Veranlagungszeitraum hinweg vorgelegen haben.

Für das Jahr 2021 besteht für Körperschaften, die aufgrund der Regelungen des § 57 Abs. 3 AO-E die Möglichkeit hätten, in die Gemeinnützigkeit zu wechseln, daher faktisch keine Möglichkeit, die Begünstigung auch tatsächlich in Anspruch zu nehmen. Denn die Satzungsänderung wird wohl erst im Laufe des Jahres 2021 erfolgen können. Um die Anwendbarkeit der gesetzlichen Regelung sicherzustellen, sollte daher eine Billigkeitsregelung geschaffen werden, die für entsprechende Satzungsänderungen im Jahr 2021 eine Rückwirkung auf den 01.01.2021 vorsieht.

Mit Blick auf die Beteiligungsstrukturen der von § 57 Abs. 3 AO-E betroffenen Körperschaften gehen wir davon aus, dass auch solche „Service-Gesellschaften“ in die Gemeinnützigkeit überführt werden könnten, an denen nicht lediglich andere gemeinnützige Körperschaften beteiligt sind. Grundsätzlich können auch Körperschaften gemeinnützig sein, wenn an ihnen (nicht überwiegend) gewerbliche Körperschaften beteiligt sind. Dies gilt, solange sichergestellt ist, dass die für gemeinnützige Zwecke gebundenen Mittel nicht an gewerbliche Körperschaften weitergegeben werden können. Wir empfehlen, diesbezüglich einen Hinweis in die Gesetzesbegründung aufzunehmen.

Die Gesetzesbegründung enthält ebenfalls keine Ausführungen zum konkreten Übergang der gewerblichen „Service-Gesellschaften“ in die Gemeinnützigkeit. In diesem Zusammenhang wäre insbesondere eine Aussage zur Behandlung bestehender Verlustvorträge wünschenswert. Denkbar sind hier insbesondere zwei Konstellationen:

- Die Verluste aus der Zeit vor der Gemeinnützigkeit können mit einem etwaigen positiven Ergebnis im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verrechnet werden.

**Seite 5/6** zum Schreiben vom 09.12.2020 an den Finanzausschuss des Bundestags

- Die Verluste aus der Zeit vor der Gemeinnützigkeit werden „eingefroren“ und leben erst dann wieder auf, wenn die Gesellschaft den Status der Gemeinnützigkeit wieder ablegt.

#### § 57 Abs. 4 AO-E

**Es sollte im Rahmen der Gesetzesbegründung eindeutig klargestellt werden, dass sich das Kriterium der Ausschließlichkeit ausschließlich auf die Tätigkeit der Holdinggesellschaft bezieht und damit auch das Halten von Anteilen an gewerblichen Gesellschaften unschädlich ist.**

Im Rahmen der Gesetzesbegründung zu § 57 Abs. 4 AO-E wird ebenfalls auf das gemeinnützigkeitsrechtliche Gesamtbild abgestellt, sodass auch Holdinggesellschaften ihre Zwecke in diesem Sinne unmittelbar verwirklichen können. Von dieser Regelung sind nach unserer Auffassung solche Gesellschaften erfasst, die ausschließlich die typischen Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnehmen. Wir gehen daher davon aus, dass sich das „ausschließlich“ im vorgeschlagenen Gesetzeswortlaut auf die Tätigkeit der Holdinggesellschaft bezieht, und nicht darauf, dass sie nur Beteiligungen an gemeinnützigen Gesellschaften halten darf. Daher kommt § 57 Abs. 4 AO-E auch zum Tragen, wenn die Holdinggesellschaft neben den Anteilen an gemeinnützigen Körperschaften auch Anteile an gewerblichen Gesellschaften hält.

#### **2.) Drucksache Nr. 29**

**Zu Artikel 22 Nummer 1 Buchstabe a – neu -, Nummer 8a und 8b - neu - (Inhaltsübersicht AO, § 58 Nummer 1 und 2 – aufgehoben - und § 58a - neu - AO): Vereinheitlichung der Regelungen zur Mittelweitergabe unter gemeinnützigen Organisationen und Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben (Bundesrat Ziffer 44)**

#### § 58 Nr. 1 AO-E

**Es sollte das Anwendungsverhältnis zwischen § 58 Nr. 1 AO-E und § 57 Abs. 3 und 4 AO-E klargestellt werden.**

Der § 58 Nr. 1 AO-E soll einheitlich die Mittelweitergabe regeln, die Norm soll somit sowohl die klassische Mittelbeschaffungstätigkeit als auch die Weitergabe bereits vorhandener Mittel an andere Körperschaften abdecken.

Im Zusammenhang mit § 58 Nr. 1 AO-E ist insbesondere das Verhältnis zu den neuen § 57 Abs. 3 und Abs. 4 AO-E unklar. Denn die neu einzufügenden Absätze des § 57 AO fingieren eine unmittelbare Zweckverwirklichung.

**Seite 6/6** zum Schreiben vom 09.12.2020 an den Finanzausschuss des Bundestags

Demnach dürfte für Körperschaften, die gem. § 57 AO ihre Zwecke (fingiert) unmittelbar verwirklichen, die Aufnahme einer Förderklausel im Sinne des § 58 Nr. 1 AO-E entbehrlich sein. Ebenfalls ungeklärt ist die Frage, ob es beispielsweise bei der verbilligten Überlassung von Grundvermögen sowohl gem. § 57 Abs. 3 AO-E als auch gem. § 58 Nr. 1 AO-E zu einer gemeinnützigkeitskonformen Betätigung kommt.

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei den anstehenden Beratungen berücksichtigen könnten. Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA  
Fachleiterin Steuern und Recht