



**Ausgliederung eines Altenheimbetriebes auf eine  
gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung**





---

## Gliederung

A.	Ausgangslage	3
B.	Angestrebte neue Struktur	3
1.	Struktur einer GmbH	3
2.	Nachteile einer GmbH	6
C.	Übertragungsmöglichkeiten des Altenheimbetriebes auf eine steuerbegünstigte GmbH	7
1.	Übertragung des Altenheimbetriebes ohne Grundstücke	7
2.	Übertragung des Altenheimbetriebes mit Grundstücken	9
2.1	Im Wege der Umwandlung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes	9
2.2	Im Wege der Betriebsübertragung nach den Vorschriften des BGB	12
D.	Kapitalausstattung der GmbH	13
E.	Zeitpunkt der Umstrukturierung	14



---

## **A. Ausgangslage**

Eine Kirchengemeinde betreibt in ihrem unselbständigen Sondervermögen ein Altenheim.

In ihrem Altenheimbetrieb beschäftigt die Kirchengemeinde 100 Arbeitnehmer. Diese haben eine Mitarbeitervertretung gewählt.

Das Sondervermögen verfügt über Grundbesitz, in dem das Altenheim betrieben wird.

Um eine größere Selbständigkeit des Altenheimbetriebes zu erreichen, möchte die Kirchengemeinde dieses zukünftig in der Rechtsform einer gemeinnützigen GmbH (nachfolgend GmbH) führen. Dies ist auch Wunsch des Bistums.

## **B. Angestrebte neue Struktur**

### **1. Struktur einer GmbH**

Eine GmbH ist kraft Rechtsform und Eintragung im Handelsregister Handelsgesellschaft und besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit. Sie ist Träger von Rechten und Pflichten. Dabei kann der Unternehmensgegenstand einer GmbH jeder gesetzlich zulässige Zweck und damit auch der Betrieb eines Altenheims sein. Darüber hinaus kann der Gesellschaftsvertrag einer GmbH so ausgestaltet werden, dass sie seitens der Finanzverwaltung als steuerbegünstigt anerkannt wird.

Organe einer GmbH sind zwingend die Gesellschafterversammlung und die Geschäftsführung. Die Leitungs- und Vertretungsbefugnis einer GmbH liegt grundsätzlich ausschließlich bei der Geschäftsführung. Dieser obliegen grundsätzlich

---



alle Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung, d.h. alle Entscheidungen, die der Betrieb eines derartigen Handelsgewerbes mit sich bringt. Es ist möglich, den Geschäftsführer im Innenverhältnis zu verpflichten, für bestimmte Entscheidungen die vorherige Zustimmung der Gesellschafterversammlung einzuholen.

Die Gesellschafterversammlung besteht aus den Anteilseignern. Sie übt Weisungs-, Kontroll- und Genehmigungsrechte gegenüber der Geschäftsführung aus. So kann z.B. das Tätigen von Investitionen oder die Darlehensaufnahme ab einer gewissen Größenordnung von der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung abhängig gemacht werden. Die Feststellung des Jahresabschlusses, die Bestellung und Abberufung sowie die Entlastung der Geschäftsführung gehören zu den Kernaufgaben der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafterversammlung ist grundsätzlich auch für die Bestellung und Abberufung sowie den Abschluss, die Änderung und Kündigung des Anstellungsvertrages mit dem Geschäftsführer zuständig. Kraft Satzung können diese Zuständigkeiten jedoch auch auf ein anderes Gremium – wie beispielsweise einen zu gründenden Aufsichts- bzw. Verwaltungsrat (im Folgenden als "Aufsichtsgremium" bezeichnet) - übertragen werden.

In Ziff. 3 der Arbeitshilfe Nr. 182 für soziale Einrichtungen in katholischer Trägerschaft und Aufsicht ist vorgesehen, dass sich ein jeder Rechtsträger in seinem Gesellschaftsvertrag oder seiner Satzung verpflichtet, ein Aufsichtsgremium zu installieren. Dieses Aufsichtsgremium nimmt die Aufsichts- und Kontrollrechte gegenüber der Geschäftsführung wahr. Auch kann im Gesellschaftsvertrag auf das Aufsichtsgremium die Aufgabe übertragen werden, den Jahresabschluss festzustellen und die Geschäftsführung zu entlasten.

Das Aufsichtsgremium ist auch für die Bestellung des Jahresabschlussprüfers zuständig, wenn sich die Gesellschafterversammlung nicht ausdrücklich dieses Recht vorbehält.



---

Die oben angesprochene Arbeitshilfe Nr. 182 empfiehlt, dass sich der Aufsichtsgremium nicht am operativen Geschäft beteiligt. Sie stellt ausdrücklich fest, dass Genehmigungsvorbehalte zu den Aufsichts- und Kontrollaufgaben des Aufsichtsgremiums gehören, z. B. die Zustimmung bei der Genehmigung der Wirtschafts- und Stellenpläne, Investitionspläne, Grundstücksgeschäfte, Darlehensverträge. Das Aufsichtsgremium hat sich regelmäßig mit den Chancen und Risiken des jeweiligen Trägers zu befassen.

Gemäß der Arbeitshilfe Nr. 182 soll der Verwaltungsrat organisatorische Vorkehrungen dafür schaffen, dass Rechtsverstöße durch Mitarbeiter der Gesellschaft möglichst verhindert werden (Compliance-Verantwortung).

Der Vorsitzende des Aufsichtsgremiums soll nach der Arbeitshilfe Nr. 182 mit der Geschäftsführung regelmäßig Kontakt halten und die Strategie, die Geschäftsentwicklung und das Risikomanagement beratend begleiten. Er ist von der Geschäftsführung über wichtige Ereignisse, die für die Beurteilung der Lage und Entwicklung sowie für die Leitung des Rechtsträgers von wesentlicher Bedeutung sind, zu informieren. Der Vorsitzende des Aufsichtsgremiums soll dann das Aufsichtsgremium unterrichten und erforderlichenfalls eine außerordentliche Sitzung einberufen.

Es empfiehlt sich, in den Gesellschaftsvertrag der GmbH aufzunehmen, dass die Mitglieder des Aufsichtsgremiums die notwendige fachliche Qualifikation in dem jeweiligen spezifischen Geschäftsbereich des Trägers aufweisen müssen (etwa theologische/ethische, juristische oder ökonomische Qualifikation einschließlich Personalführungskompetenz). In der Arbeitshilfe Nr. 182 ist nicht mehr vorgesehen, dass eines der Mitglieder des Aufsichtsgremiums auf Vorschlag des Bistums zu

---



---

berufen ist. Dies kann jedoch nach wie vor in dem Gesellschaftsvertrag der zu gründenden GmbH vorgesehen werden.

Die GmbH kann – beispielsweise wegen der Förderung der Altenhilfe gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 4 Abgabenordnung (nachfolgend AO) - bei Einhaltung der Voraussetzungen steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 bis 68 AO sein. Eine Personengesellschaft kann dahingehend nach § 51 Abs. 1 Satz 2 AO in Verbindung mit (nachfolgend iVm.) § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz nicht steuerbegünstigt sein.

Die Überführung der Einrichtung der Altenpflege aus einem Sondervermögen der Katholischen Kirchengemeinde in eine GmbH führt zu einem Wegfall der unmittelbaren und unbeschränkten Haftung der Kirchengemeinde. Auch die persönliche Haftung des Kirchenvorstandes wegen persönlicher Pflichtverletzungen ist dann nicht mehr gegeben.

## **2. Nachteile der Rechtsform einer GmbH**

Die Gründung einer GmbH, Änderungen des Gesellschaftsvertrages sowie Abtretungen von Geschäftsanteilen bedürfen der notariellen Beurkundung, was mit Kosten verbunden ist.

Eine GmbH ist gesetzlich zur Führung von Büchern sowie zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und - je nach Größenklasse der Gesellschaft - Lagebericht) verpflichtet. Außerdem ist der Jahresabschluss im Bundesanzeiger offenzulegen. Er ist somit für die Öffentlichkeit einsehbar.



---

Die Gründung einer GmbH kann im Wege der Bar- oder Sachgründung erfolgen. Sie erfordert eine Stammeinlage von mindestens 25.000 EUR, von der bei der Gründung mindestens die Hälfte eingezahlt werden muss. Bei einer Sachgründung wird das Stammkapital durch die Übertragung von konkret bezeichneten Vermögensgegenständen erbracht. Die Gesellschafter müssen in einem Sachgründungsbericht darlegen, dass die eingebrachten Vermögenswerte mindestens dem Wert des Stammkapitals entsprechen. In der Regel ist die Werthaltigkeit der eingebrachten Vermögenswerte durch eine Werthaltigkeitsbescheinigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen.

Insolvenzgrund ist bei einer GmbH neben der Zahlungsunfähigkeit und der drohenden Zahlungsunfähigkeit auch die Überschuldung der Gesellschaft (d.h. das Vermögen der GmbH deckt nicht mehr die Schulden).

## **C. Übertragungsmöglichkeiten des Altenheimbetriebes auf eine steuerbegünstigte GmbH**

Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, den laufenden Altenheimbetrieb von dem Sondervermögen der Kirchengemeinde auf eine GmbH zu übertragen.

### **1. Übertragung des Altenheimbetriebes ohne Grundstücke**

Der laufende Betrieb des Altenheims geht ohne Grundstücke und Gebäude im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf der Grundlage eines Betriebsübertragungsvertrages auf die im Vorfeld errichtete GmbH über.



---

Als Anlage zu diesem Vertrag sind alle Vermögensgegenstände und Schulden (Aktiva und Passiva), die übergehen sollen, in einem Bestandsverzeichnis aufzuführen. Für den Übergang der Schulden ist erforderlich, dass die betroffenen Gläubiger der Übertragung von der Kirchengemeinde auf die GmbH zustimmen.

Durch den Verbleib der Grundstücke und Gebäude und gegebenenfalls nicht betriebsnotwendiger Vermögensgegenstände (z.B. Bankguthaben) des Sondervermögens bei der Kirchengemeinde wird diese wirtschaftlich in die Lage versetzt, durch die zurückbehaltenen Vermögensgegenstände weitere steuerbegünstigte Aktivitäten, z.B. einen ambulanten Pflege- oder Mahlzeitendienst, zu entfalten.

Eine Refinanzierung eventuell zu tragender Zins- und Tilgungsleistungen der Kirchengemeinde für im Zusammenhang mit der Immobilie aufgenommene Darlehen kann über eine angemessene Pacht, die die GmbH an die Kirchengemeinde für die Nutzung der Räumlichkeiten zahlt, erfolgen.

Die hierfür erforderlichen Beschlüsse (Übertragung der entsprechenden Aktiva und Passiva des Sondervermögens, Errichtung der GmbH) bedürfen der kirchenaufsichtsrechtlichen Genehmigung. Auch ist das Vorhaben den Kostenträgern, den Fördermittelgebern und sonstigen Aufsichtsbehörden, der Finanzverwaltung, der Mitarbeitervertretung, Banken und Dauerlieferanten anzuzeigen und mit diesen abzustimmen.

Gleichzeitig muss die Kirchengemeinde die GmbH gründen, wobei wie ausgeführt, eine Bar- oder Sachgründung möglich ist. Da die Erstellung eines Sachgründungsberichts aufwendig ist, empfehlen wir grundsätzlich die Bargründung der Gesellschaft.





---

Darüber hinaus ist zu prüfen, ob die Satzung des Sondervermögens der Kirchengemeinde anzupassen ist, da es möglich ist, dass infolge der Übertragung des Betriebs des Altenheims der bisherige steuerbegünstigte Zweck des Sondervermögens nicht mehr verfolgt wird. Gegebenenfalls kann der geänderte Zweck in der Förderung der GmbH bestehen, z.B. durch Überlassung des Grundvermögens (Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO).

Da die Grundstücke und Gebäude bei der Kirchengemeinde verbleiben, fällt keine Grunderwerbsteuer an.

## **2. Übertragung des Altenheimbetriebes einschließlich der Grundstücke**

Für die Übertragung des Betriebs des Altenheims inklusive der Grundstücke und Gebäude auf die GmbH bieten sich zwei Varianten an.

### **2.1 Im Wege der Umwandlung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes**

Die Umwandlung des Altenheimbetriebes als Sondervermögen der Kirchengemeinde in eine GmbH kann im Rahmen einer Ausgliederung zur Neugründung mit Sachgründung der GmbH erfolgen (§§ 123 Abs. 3 Nr. 2 iVm. 168 Umwandlungsgesetz (nachfolgend UmwG)).

Bei einer Ausgliederung zur Neugründung gliedert eine Gebietskörperschaft, wozu auch eine Kirchengemeinde gehört (vgl. Lutter, Kommentar zum



---

Umwandlungsgesetz, 4. Auflage, zu § 168 Rz 6), ein Unternehmen aus ihrem Vermögen auf eine hierdurch neu gegründete Kapitalgesellschaft aus.

Als Gegenleistung erhält der übertragende Rechtsträger (die Kirchengemeinde) Anteile am neu gegründeten Rechtsträger (an der GmbH). Gegenstand einer Ausgliederung kann nur ein Unternehmen im Ganzen sein, die Zurückbehaltung von Grundvermögen ist nicht möglich.

Vorteil einer Ausgliederung nach dem Umwandlungsgesetz ist, dass das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge kraft Gesetzes übergeht. Die Gläubiger des übertragenden Rechtsträgers müssen dem Übergang von Verbindlichkeiten auf den Zielrechtsträger nicht zustimmen. Mit dem Begriff "Gesamtrechtsnachfolge" ist im Umwandlungsrecht gemeint, dass alle im Ausgliederungsplan aufgeführten Vermögensgegenstände als Ganzes auf den Zielrechtsträger übergehen. Von einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge spricht man, weil der Zielrechtsträger (hier die GmbH) nicht das gesamte Vermögen der Kirchengemeinde übernimmt, sondern nur die im Sondervermögen geführte Einrichtung der Altenpflege.

Grundlage der Ausgliederung ist ein Ausgliederungsplan, der der notariellen Form bedarf, §§ 168, 136, 125 iVm. § 6 UmwG. Was der Ausgliederungsplan im Einzelnen beinhalten muss, ist in § 126 UmwG geregelt. Der Ausgliederungsplan muss den Entwurf des Gesellschaftsvertrages der GmbH enthalten. Der Gesellschaftsvertrag muss den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen genügen.

Für die Gründung der GmbH ist darüber hinaus ein Sachgründungsbericht zu erstellen, § 58 Abs. 1 iVm. § 170 UmwG iVm. § 5 Abs. 4 GmbH-Gesetz. Die Erbringung des Stammkapitals der GmbH ist durch eine, von einem Wirtschaftsprüfer zu erteilende Werthaltigkeitsbescheinigung zu bestätigen.

---



---

Darüber hinaus muss die Kirchengemeinde eine Ausgliederungsbilanz erstellen, die von einem Wirtschaftsprüfer geprüft sein muss, §§ 125 Satz 1 iVm. § 17 Abs. 2 UmwG. Die Ausgliederungsbilanz ist die Schlussbilanz des Sondervermögens der Kirchengemeinde.

Die GmbH als übernehmender Rechtsträger muss grundsätzlich einen Ausgliederungsbericht erstellen, auf den jedoch in notarieller Form verzichtet werden kann.

Die neu gegründete GmbH ist zur Eintragung ins zuständige Handelsregister anzumelden. Die Anmeldung der Umwandlung beim zuständigen Handelsregister darf nicht später als acht Monate nach dem Stichtag der Ausgliederungsbilanz erfolgen.

Mit der Eintragung der neuen GmbH in das zuständige Handelsregister wird die Ausgliederung gemäß § 171 UmwG wirksam. Mit Eintragung des neuen Rechtsträgers gehen die Vermögensgegenstände und Schulden im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die GmbH über. Gemäß §§ 173, 172, 157 UmwG haftet die Kirchengemeinde für Verbindlichkeiten, die auf die GmbH übergehen, neben dieser fünf Jahre lang weiter.

Da bei dieser Variante die Grundstücke des Sondervermögens auf die GmbH übergehen, fällt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (nachfolgend GrEStG) Grunderwerbsteuer an.



---

## **2.2 Im Wege der Betriebsübertragung nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches**

Der Betrieb des Altenheims kann auch im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf der Grundlage eines Betriebsübertragungsvertrages auf die im Vorfeld errichtete GmbH übertragen werden.

Als Anlage zu diesem Vertrag müssen alle Vermögensgegenstände und Schulden (Aktiva und Passiva), die übergehen sollen, in einem Bestandsverzeichnis aufgeführt werden. Für den Übergang der Schulden ist erforderlich, dass die betroffenen Gläubiger der Übertragung von der Kirchengemeinde auf die GmbH zustimmen.

Die hierfür erforderlichen Beschlüsse (Übertragung der entsprechenden Aktiva und Passiva des Altenheims, Errichtung der GmbH) bedürfen der kirchenaufsichtsrechtlichen Genehmigung. Auch ist das Vorhaben den Kostenträgern, den Fördermittelgebern und sonstigen Aufsichtsbehörden, der Finanzverwaltung, der Mitarbeitervertretung, Banken und Dauerlieferanten anzuzeigen und mit diesen abzustimmen.

Wie unter Punkt C.1 bereits dargestellt, ist Grundlage für die Übertragung des Betriebes des Altenheims auf eine GmbH nach den Vorschriften des BGB ein Betriebsübertragungsvertrag.

Da die Grundstücke und Gebäude von der Kirchengemeinde auf die GmbH mit übertragen werden sollen, sind diese mit in das Bestandsverzeichnis aufzunehmen.



---

Im Falle einer Übertragung der Grundstücke und Gebäude auf die GmbH fällt Grunderwerbsteuer an (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

## **D. Kapitalausstattung der GmbH**

Die GmbH muss mit den nötigen finanziellen Mitteln ausgestattet werden, um die Ausgaben der ersten Zeit bestreiten zu können. Dies kann durch die Erbringung des Stammkapitals und gegebenenfalls darüber hinaus durch Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH erfolgen.

Später können bei entsprechender Liquidität (entgegen dem Wortlaut der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO) gemäß Anwendungserlass zur Abgabenordnung (nachfolgend AEO) zu § 58 Nr. 2 Satz 3 Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter erfolgen, wenn die Gesellschafter ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften sind. Da einzige Gesellschafterin der GmbH die Kirchengemeinde würde, die die Geschäftsanteile an der GmbH in einem Zweckbetrieb halten würde, liegen die Voraussetzungen für gemeinnützigkeitsunschädliche Ausschüttungen vor.

Darüber hinaus kann die zu gründende GmbH Zahlungen aus der Kapitalrücklage an die Gesellschafter leisten. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass bei Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter zunächst der ausschüttbare Gewinn des Vorjahres als verwendet gilt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG). Dies bedeutet, dass bei Vorliegen eines ausschüttbaren Gewinns des Vorjahres, eine Zahlung der Gesellschaft an den Gesellschafter nicht als Rückzahlung der Einlage in die Kapitalrücklage angesehen werden kann. Vielmehr liegt in diesem Fall eine Gewinnausschüttung vor, die nach vorgesagtem jedoch unschädlich ist.



## **E. Zeitpunkt der Umstrukturierung**

Die geplante Umstrukturierung sollte zu einem Bilanzstichtag erfolgen, damit nicht eine zusätzliche Bilanz aufgestellt werden muss.

Karsten Schulte  
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Steuerberater  
Tel. 0251/48204 - 28  
E-Mail: [k.schulte@bpg-muenster.de](mailto:k.schulte@bpg-muenster.de)