

Universität Leipzig – Zentrum für NON PROFIT RECHT

Selbstkosten im Kontext von § 58 AEA0

StB Andreas Seeger

Leipzig | 14. September 2023

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

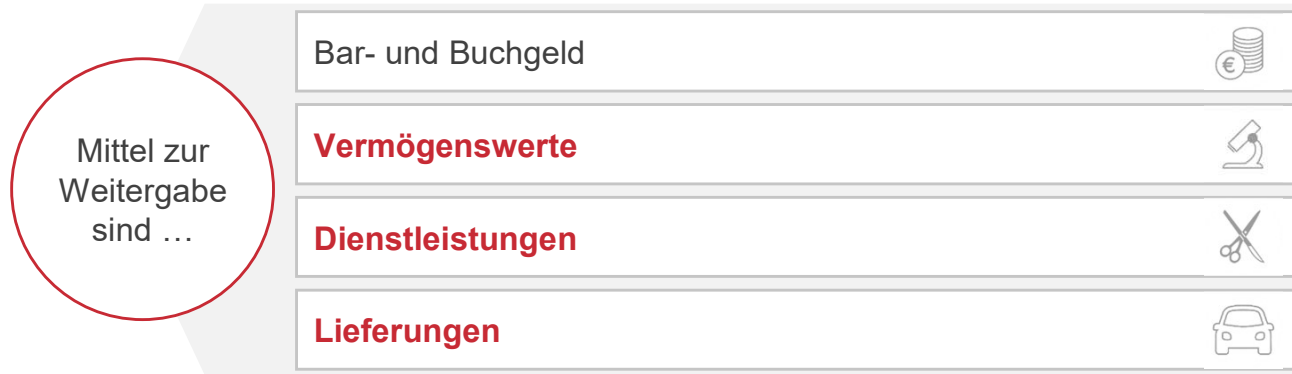
„Neue Richtlinie“ zur Abgrenzung zweckbetrieblicher Leistungen

Änderung § 58 Nr. 1 AO, idF des Jahressteuergesetzes 2020



§ 58 Nr. 1 AO Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass...

... eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft.** Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. (...)



AEAO zu § 58 Nr. 1 AO, Tz. 7 Abs. 1 und Abs. 2

Mittel: Unentgeltliche Erbringung/Überlassung oder lediglich gegen **Kostenübernahme**

...vereinbartes (entscheidend: **abgerechnetes!**) Entgelt **übersteigt** die „Kosten“

iB Zweckbetrieb

>>> Stpfl. wiGB / Vermögensverwaltung

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Neue Richtlinie“ zur Abgrenzung zweckbetrieblicher Leistungen

Änderung AEAO vom 06. August 2021 zu § 58 Nr. 1 AO

Steuerlich unschädliche Betätigungen

Nr. 7 Abs. 1:

„Werden unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen, Warenlieferungen und Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet, sind diese bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Folglich können die eingesetzten Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.“

Nr. 7 Abs. 2:

„Werden Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht, sind diese grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. In diesem Fall findet § 58 Nr. 1 AO keine Anwendung.“

Neue Gestaltungsmöglichkeiten

- **Änderung der Verwaltungspraxis des BMF:** Mittelweiterleitungen führen insgesamt zum Zweckbetrieb.
- § 58 Nr. 1 AO kann als weitere Möglichkeit genutzt werden, um Kooperationen mit Zweckbetriebscharakter zu gestalten.
- **Risiko:** bei **Kostenübernahme muss sichergestellt** sein, dass **tatsächlich nur die entstandenen** Kosten weiterberechnet wurden und dies auch nachgewiesen werden kann.
- Vertragliche Absicherung der Mittelweitergabe und der Kostenstruktur empfehlenswert – z.B. Kostenumlageverträge, Dienstleistungsverträge etc. (Personalüberlassung wohl fraglich).
- **Anwendung in „allen offenen Fällen“** ermöglicht den Sphärenwechsel z.T. auch für die Vergangenheit, z.B. in Betriebsprüfungen.

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

Exkurs: Personalgestellung als Mittelweiterleitung nach § 58 AO (?)

§ 58 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen

AEAO Tz. 5 zu § 57 Abs. 3 AO

„Zusammenwirken **umfasst alle Tätigkeiten**, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen. Hierzu können neben **Dienstleistungen und Warenlieferungen auch Nutzungsüberlassungen** gehören.“



→ Durch Begriff „**alle Tätigkeiten**“ dürften folglich **auch Personalüberlassungen zu begünstigten Leistungen** des planmäßigen Zusammenwirkens nach § 57 Abs. 3 AO zählen.



AEAO Tz. 7 zu § 58 Nr. 1 AO

„Werden (...) **Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht** (...)“



→ **abschließende Aufzählung**, Personalüberlassungen/-gestellungen werden hier **nicht** genannt!
→ Personalüberlassungen/-gestellungen: **Wertung als „Dienstleistungen oder „Nutzungsüberlassung“ ?**

AEAO Tz. 3 zu § 66 AO

„Wirddurch eine Körperschaft **Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke** für einen Vertragspartner im Rahmen einer **Pflegeeinrichtung** zur Verfügung **gestellt**, so sind die **bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb** nach § AO § 66 AO zuzuordnen.
Erbringt das **bereitgestellte Personal** z.B. **nur Verwaltungsleistungen**, sind diese Leistungen **nicht dem Zweckbetrieb** nach § AO § 66 AO zuzuordnen.“

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Definition“

Definition Selbstkosten – Ein Annäherungsversuch

BMF-Schreiben v. 05.09.2023 – „Definitionen betriebswirtschaftlicher Begriffe für Zwecke der stl. AP.“
Darunter enthalten: der Kostenbegriff und auch der Begriff „Selbstkosten“ mit seinen Bestandteilen.

Ausgangssituation:

Bisher keine gesetzliche oder richtlinienseitige einheitliche Definition von Kosten im Sinne von § 58 Nr. 1 AO



*LSP=Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten, (Anlage zur Verordnung PR Nr. 30/53 vom 21. November 1953)

Selbstkosten

„sind diejenigen Kosten, die nach Art und Höhe zur Erstellung von Leistungen entstehen.“

Bei **Selbstkostenpreisermittlung** nach Art und Höhe **nur** diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die bei wirtschaftlicher Betriebsführung zur Erstellung von Leistungen entstehen. (gem. LSP Nr. 4 Abs. 2)*

Selbstkostenpreis „sind die der Leistung zuzurechnenden Kosten **zuzüglich des kalkulatorischen Gewinns**.“ Leistung ist mit möglichst niedrigem Mengenverbrauch und möglichst geringer Inanspruchnahme von Dienstleistungen zu erstellen. (= Prinzip der **sparsamen Betriebsführung**)

„*Nicht dazu rechnen kalkulatorische Kosten*“ (Suabedissen in BeckOK, § 10 UStG, Rz. 141.1, Stand 18.06.2023)

„*Eine Preisbildung auf der Basis von **Selbstkosten** ist nach § 5 VO PR Nr. 30/53 hiernach **nur vorgesehen**, wenn **Marktpreise nicht vorhanden oder nicht feststellbar** sind.*“ (Missling in Theobald, Kühling, Energierecht, § 3 StromNEV, Rz, 73)



Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Mittelzuwendungen“ in Form von Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen

Tz. 7. „Werden **unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme** Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen, Warenlieferungen und Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft **dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet**, sind diese bei der Geberkörperschaft dem **ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb** zuzuordnen. (...)“

- Wie können **Vertragspartner sicherstellen**, dass die zu erbringenden Leistungen für den steuerbegünstigten Bereich verbraucht werden? (Häufig ist der Geberkörperschaft nicht bekannt, für welche Zwecke die Empfängerkörperschaft die Leistungen verwendet (häufig: sog. **Leistungsbündel**)
- Wirtschaftliche Tätigkeiten können – z. B. im Rahmen einer steuerlichen BP nachträglich – umqualifiziert werden in vermögensverwaltende Tätigkeiten oder den steuerpflichtige wiGB
- **Forderung** „**Zuordnung zum steuerbegünstigten Bereich**“ kann daher mit Wirkung für die Vergangenheit nicht planbare Risiken bergen
- **Folgen:** Änderung in der Zuordnung durch „Umqualifizierung“ könnte z. B. „Fehlfinanzierungen“ von WG nach sich ziehen (= ggf. Billigkeitsregelung, § 58a AO?)

Praxishinweis

- vertragliche Vereinbarung so gestalten, dass der Auftraggeber sich **verpflichtet**, die Leistung für den steuerbegünstigten Bereich zu verwenden und eine ggf. anderweitige Nutzung anzeigt (**Selbsterklärung**)
- **zugleich** notwendige Grundlage für die Geberkörperschaft, die Verwendung und (!) Abrechnung der Kosten nachweisen zu können

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Mittelzuwendungen“ in Form von Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen

Tz. 7. „Werden Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen oder Dienstleistungen gegen einen **die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag** erbracht, sind diese grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. In diesem Fall findet § 58 Nr. 1 AO **keine Anwendung**. (...)“

Risiken aus einer „**die Kosten übersteigenden**“ Abrechnung von Leistungen:

- Ungleiches Verständnis zur Definition von "Kosten"
- Einzel- vs. Gemeinkosten / Vollkosten oder Teilkosten
- Kostenartenrechnung/BAB orientiert sich häufig an unternehmensseitigen Zielvorgaben
- Kostenumlageverträge sehen häufig Umlage von Vollkosten vor
- Verwaltungskosten können häufig nur **pauschal** (5% - 10%) beziffert werden
- Wagnis-/Bereitstellungskosten könnten als kalkulatorische Kosten angesehen werden
- Betriebsprüfung „streicht“ nachträglich „Kostenbestandteile“ (z. B. „zu hohe“ pauschale Ansätze)

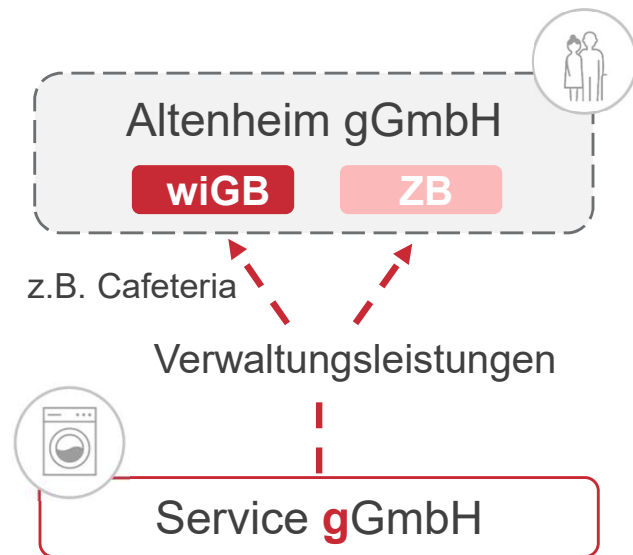
Praxishinweis

- vertragliche Vereinbarung mit einer Vergütungsklausel vereinbaren, die den beiderseitigen Willen/Verständnis der Vertragsparteien in Bezug auf eine „Kostenabrechnung“ deutlich macht
- Preiskalkulation dokumentieren
- ggf. verbindliche Auskunft vor Vertragsabschluss

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Mittelzuwendungen“ in Form von Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen – (Nur) Anteilige Zuordnung für den ZB



Dienstleistungsvertrag

- Beinhaltet Verpflichtung der Altenheim gGmbH, der Service gGmbH anzuzeigen, in welchem Umfang die Verwaltungsleistungen für den ZB Altenheim verwendet wurden (**Selbsterklärung**)
- Ggf. unterjährig vereinbarte pauschale Vergütungen sind am Jahresende im Rahmen einer Spitzabrechnung auf Kostenbasis für die Zuordnung nach § 58 AO abzurechnen



- Einheitlicher wiGB erbringt Leistungen an **verschiedenen** Sphären des Leistungsempfängers.
- „Selbsterklärung“ hätte Charakter eines sog. „**Buchnachweises**“ für Leistungen an den Zweckbetrieb.
- Wie ist hinsichtlich der **Verwaltungsleistungen für die Cafeteria** in Bezug auf die Vergütungsregelung zu verfahren?
 - Möglichkeit der „Kostenabrechnung“?

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Mittelzuwendungen“ für den nicht steuerbegünstigten Bereich

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen

Tz. 7. „Werden **unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme** Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen, Warenlieferungen und Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft **dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet**, sind diese bei der Geberkörperschaft dem **ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb** zuzuordnen. (...)“

Praxisfragen:

- Bei erwarteter Zuordnung/Verwendung für **nicht** steuerbegünstigte Zwecke: **Können** die Leistungen für steuerbegünstigte und nicht steuerbegünstigte Bereiche **in einem einheitlichen Vertrag** geregelt werden?
- **Muss für Leistungen** an den nicht steuerbegünstigten Bereich zwingend ein die „**Kosten**“ **übersteigender** Preis (Marktpreis) vereinbart werden?
 - (Tz. 2, Satz 4 f. zu § 55 Abs.1 Nr. 1 AEAO: „Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnerorientierung die **Erhebung eines Gewinnaufschlags** (Anmerk.: **auf die Kosten**) in der Regel **nicht marktüblich**. Dies **gilt nicht** für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO).“

Praxishinweis

- **These:** Die Selbstkosten von steuerbegünstigten Unternehmen in der Gesundheits- und Sozialwirtschaft liegen bei den Personalkosten auf Grund von Tarifbindungen (z. B. AVR TVöD) und Zusatzversorgung (KZVK/VBL, ca. 5% - 7% der PEK, siehe nachfolgende Darstellungen) idR deutlich **über** den Personalkosten der gewerblichen Wirtschaft.
- Eine Weiterberechnung (nur) der „Kosten“ dürfte sich daher erfahrungsgemäß innerhalb der Bandbreite marktüblicher Vergütungen bewegen (so auch OFD NRW 18.01.2017: Bandbreite marktüblicher Preise kann unter den Selbstkosten liegen).

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO „Mittelzuwendungen“ für den nicht steuerbegünstigten Bereich

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen

Praxishinweis

- **These:** Die Selbstkosten von steuerbegünstigten Unternehmen in der Gesundheits- und Sozialwirtschaft liegen bei den Personalkosten auf Grund von Tarifbindungen (z. B. AVR, TvöD) und Zusatzversorgung (KZVK/VBL, ca. 5% - 7% der PEK, siehe nachfolgende Darstellungen) idR deutlich **über** den Personalkosten der gewerblichen Wirtschaft.

<https://www.v3d.de/startseite/unsere-veroeffentlichungen/aktuelles/newsdetail/news/pressemitteilung-weiter-hohe-tariftreue-in-diakonisch>

Startseite » Unsere Veröffentlichungen » Aktuelles

27.07.2023

PRESSEMITTEILUNG | Weiter hohe Tariftreue in diakonischen Unternehmen

- IAB-Studie zeigt: Tarifbindung und Mitbestimmung sind auf dem Rückzug
- Diakonische Unternehmen handeln entschieden gegen den Trend
- Kirchliches Arbeitsrecht führt zu hoher Tarifbindung und guten Löhnen



Die diakonischen Unternehmen handeln entschieden gegen den fortdauernden Trend des Bedeutungsverlustes der Tarifbindung und betrieblichen Mitbestimmung in Deutschland. Mit rund 97 Prozent der Beschäftigten ist die Tarifbindung in den Kernarbeitsbereichen der Diakonie so hoch wie in kaum einem anderen Bereich. Auch die betriebliche Mitbestimmung ist ungebrochen hoch: In 96 Prozent aller diakonischen Einrichtungen existieren Mitarbeitervertretungen, die bei wichtigen Fragen beteiligt werden. Eine ähnlich hohe Vertretungsquote gibt es nur im öffentlichen Sektor.

Der Vorstandsvorsitzende des **Verbands diakonischer Dienstgeber in Deutschland (VdDD) Dr. Ingo Habenicht:** „Es zeigt sich, dass das kirchliche Arbeitsrecht zu hoher Tariftreue, guten Löhnen und einer flächendeckenden betrieblichen Interessenvertretung führt.“

Das aktuelle Betriebspanel des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB) zeigt, dass die Tarifbindung in Deutschland weiter an Boden verliert. 2022 galt bundesweit in lediglich 26 Prozent aller Betriebe ein Tarifvertrag. 51 Prozent der Beschäftigten arbeiteten in einem Betrieb mit Tarifvertrag. In der Gesundheits- und Sozialbranche profitieren 66 Prozent der Beschäftigten von einer tariflichen Bindung. Dieser relativ hohe Wert lässt allerdings darauf schließen, dass die diakonischen Unternehmen mit ihrer hohen Vertretungsquote miterfasst sind.



VdDD KOMPAKT



Die kirchliche Zusatzversorgung

Mitarbeitende in Diakonie und Kirche erhalten neben ihrem Gehalt noch zahlreiche weitere Leistungen wie z.B. den Kinderzuschlag, Zeitzuschläge oder die Jahressonderzahlung. Zu diesen Leistungen zählt auch die zusätzliche kirchliche Altersversorgung. Diese ist für die Mitarbeitenden besonders attraktiv: Denn sie gewährleistet – zusätzlich zu den Ansprüchen aus der gesetzlichen Rentenversicherung – eine Rente. Wie hoch diese Zusatzrente ausfällt, hängt davon ab, wie lange (wie viele Jahre) jemand in Kirche und Diakonie gearbeitet hat und wie viel dabei in Voll- oder Teilzeitarbeit verdient wurde.

Insgesamt gibt es drei evangelische Zusatzversorgungskassen, bei denen diakonische Mitarbeitende durch den Dienstgeber versichert werden: die Evangelische Zusatzversorgungskasse (EZVK), die KZVK Hannover und die KZVK Rheinland-Westfalen. Daneben gibt es teilweise die Möglichkeit Mitarbeitende über andere (kommunale) Kassen mit zu versichern (z.B. in Württemberg).

Die Berechnungen bspw. der Kirchliche Zusatzversorgungskasse Rheinland-Westfalen möglicher monatlicher Rentenleistungen zeigen, dass sich diese Zusatzrente für die Beschäftigten durchaus lohnt.

Warum gibt es die zusätzliche Altersversorgung?

Die diakonischen Dienstgeber bringen mit dieser Sonderleistung ihre Anerkennung für das oft jahrelange Engagement ihrer Mitarbeitenden zum Ausdruck. Die Zusatzversorgung garantiert ein höheres Einkommen während der Rentenphase, als es die gesetzliche Rente allein bedeuten würde. Die Berechnung des individuellen Rentenanspruchs ist sehr komplex und richtet sich vor allem nach der Höhe der im Erwerbsleben geleisteten Beiträge.

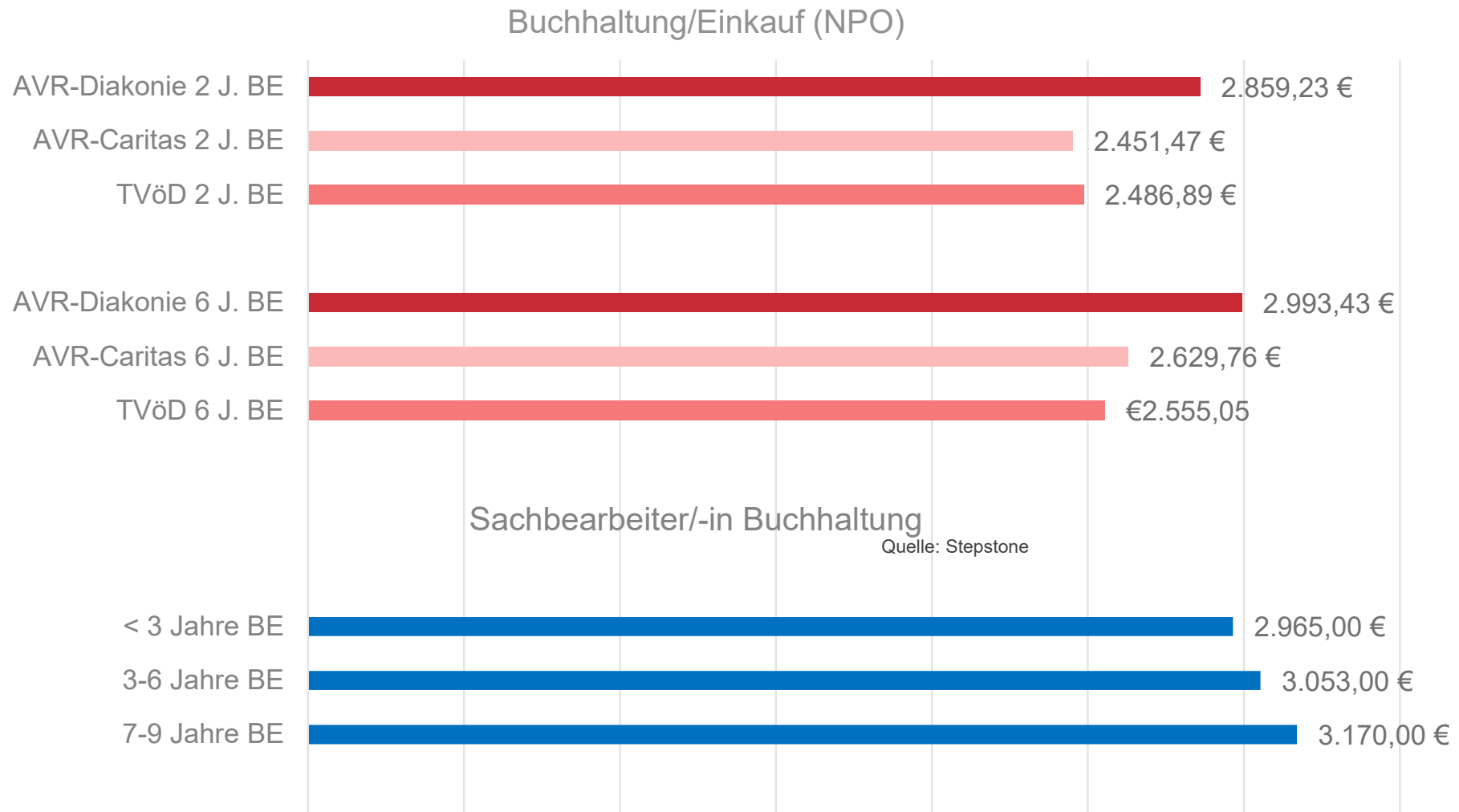
Die meisten Menschen werden jedoch mit einer gesetzlichen Rente auskommen müssen, die deutlich unterhalb ihres letzten Monatsverdienstes liegen wird. Wenn der gewohnte Lebensstandard gehalten werden soll, muss die „Lücke“ zum benötigten Einkommen individuell anderweitig gedeckt werden, z.B. durch eine betriebliche Zusatzversorgung und / oder eine private Rentenversicherung.

Mit der kirchlichen Zusatzversorgung leisten die Dienstgeber einen Beitrag zur Schließung dieser Rentenlücke und zur Sicherung des Lebensstandards auch nach der aktiven Mitarbeit. Zudem ist die finanzielle Absicherung ein wichtiger Pluspunkt bei der Gewinnung von Fachkräften und steigert die Attraktivität des diakonischen Arbeitgebers.

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

Personalkosten in der Sozialwirtschaft

Zahlen



Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

Personalkosten in der Sozialwirtschaft

Zahlen



Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

Personalkosten in der Sozialwirtschaft

Zahlen



Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO

„Mittelzuwendungen“ als Zweckbetrieb – Fazit/Klärungsbedarf

Fazit

1

Um § 58 Nr. 1 AO in der Praxis rechtssicher anwenden zu können, bedarf es einer Klarstellung, welche Unterlagen von der Finanzverwaltung zur Prüfung des Selbstkostenkriteriums herangezogen werden und **welche Nachweise** daher seitens der Steuerpflichtigen vorgehalten werden müssen (Dokumentation der Verwendung und Preiskalkulation, Selbsterklärung etc.).

2

Akzeptanz, dass Leistungen an den steuerbegünstigten und nicht steuerbegünstigten Bereich eines steuerbegünstigten Unternehmens **zu gleichen Preisen** (Kosten) abgerechnet werden dürfen, wenn seitens des Unternehmens niedrigere Marktpreise (z. B. für Personalkosten) nachgewiesen werden können. (Annahme: Selbstkosten liegen innerhalb der Bandbreite marktüblicher Vergütung).

3

Ggf. Billigkeitsregelung (Verzicht auf Begründung eines stpfl. wiGB), wenn Leistungen gegen Kostenersatz nach Tz. 7 zu § 58 Nr. 1 AEAO zu **weniger** als bspw. **5 %** der Entgelte p.a. an **nicht** steuerbegünstigte Sphären **desselben steuerbegünstigten Trägers** erbracht werden.

Kontakt



Andreas Seeger

Partner
Steuerberatung

0172/231 27 11

0251/92208 120

andreas.seeger@curacon.de



Frank Roller

Prokurist / Senior Manager
Steuerberatung

0170/630 75 38

0341/266 982 88

frank.roller@curacon.de

**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**