



# Die ertragsteuerliche Behandlung von Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund

*Prof. Dr. Dirk Jäschke, Dresden*

Verbands- und Konzernstrukturen im Dritten Sektor –  
de lege lata und de lege ferenda

12. September 2019

Zentrum für Non Profit Recht Mitteldeutschland im Institut für Steuerrecht

# Die ertragsteuerliche Behandlung von Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund

## Agenda

- I. Einführung
- II. Grundlagen
- III. Keine steuerliche Gemeinnützigkeit der erwerbsmäßigen Servicegesellschaft
- IV. Preisbildung bei Servicegesellschaften
- V. Servicegesellschaften als Mittelbeschaffungskörperschaften?
- VI. Umstrukturierung, insbesondere Errichtung (Outsourcing)
- VII. Fazit, Optionen de lege ferenda

# I. Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund

„Do what you do best,  
outsource the rest“

vorher:



Klinik  
gGmbH

nachher



Klinik  
gGmbH

Service  
GmbH

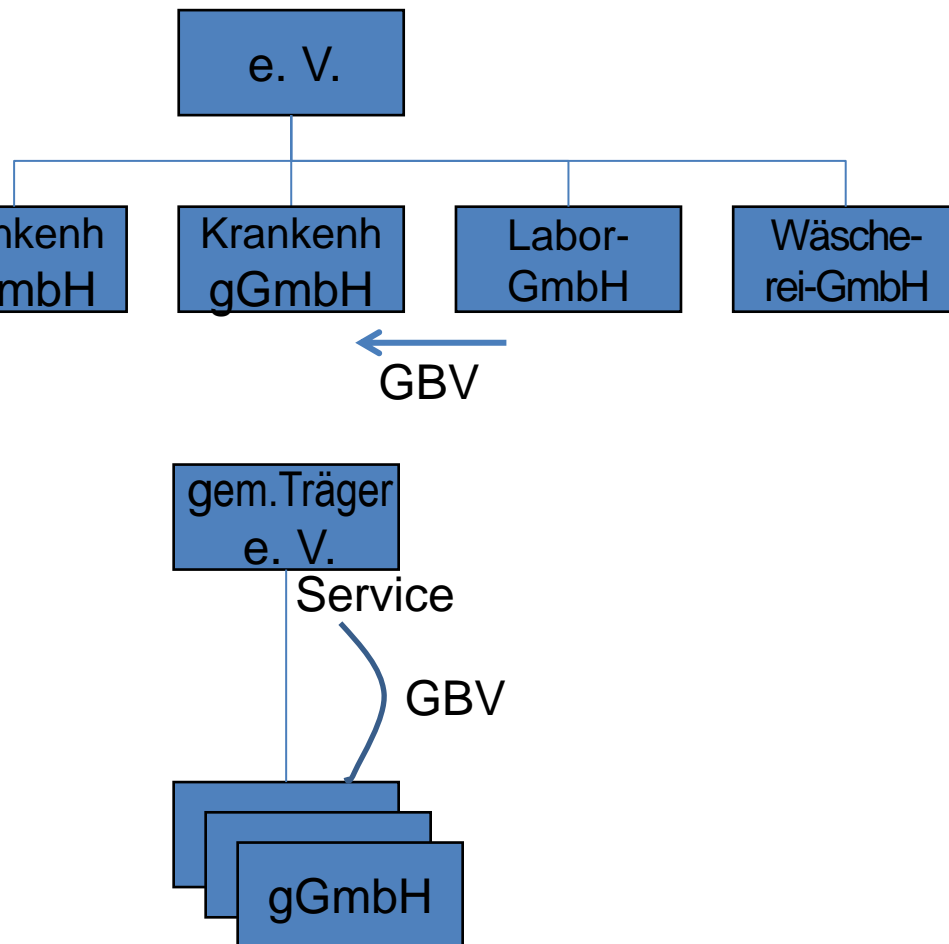
GBV etc.

§ 581  
BGB

Beispiele:

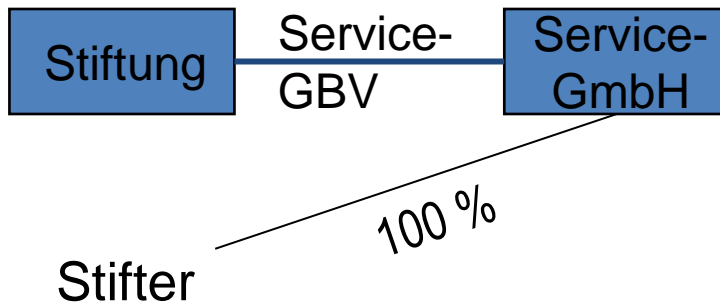
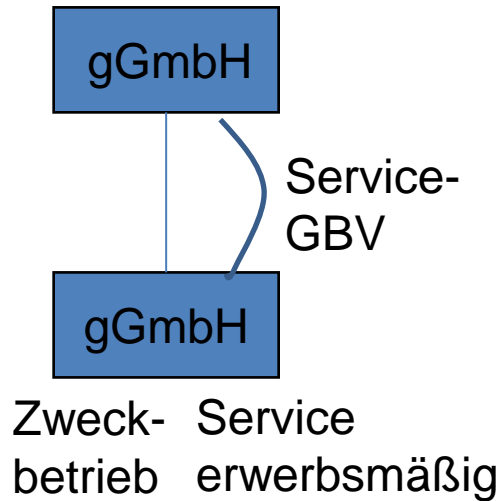
- Küche
  - Wäscherei
  - Reinigungsdienst
  - Handwerksbetriebe
  - Krankenhausapotheken
  - Buchführungsdienstleistungen
  - Gehaltsabrechnungsstellen
  - Beratungsdienstleistungen
  - etc.
- Mittelbeschaffung als gesetzlich geregelter Fall einer Servicegesellschaft, gemeinnützig gemäß § 58 Nr. 1 AO.

# I. Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund – Varianten



- Übernahme von Serviceleistungen
- durch Tochtergesellschaft
  - durch Schwestergesellschaft
  - durch Träger
- Zentralisierung mit dem Ziel einer besseren Auslastung vorhandener Ressourcen und einer effizienteren und kostengünstigeren Leistungserbringung.

# I. Servicegesellschaften im gemeinnützigen Unternehmensverbund – Varianten



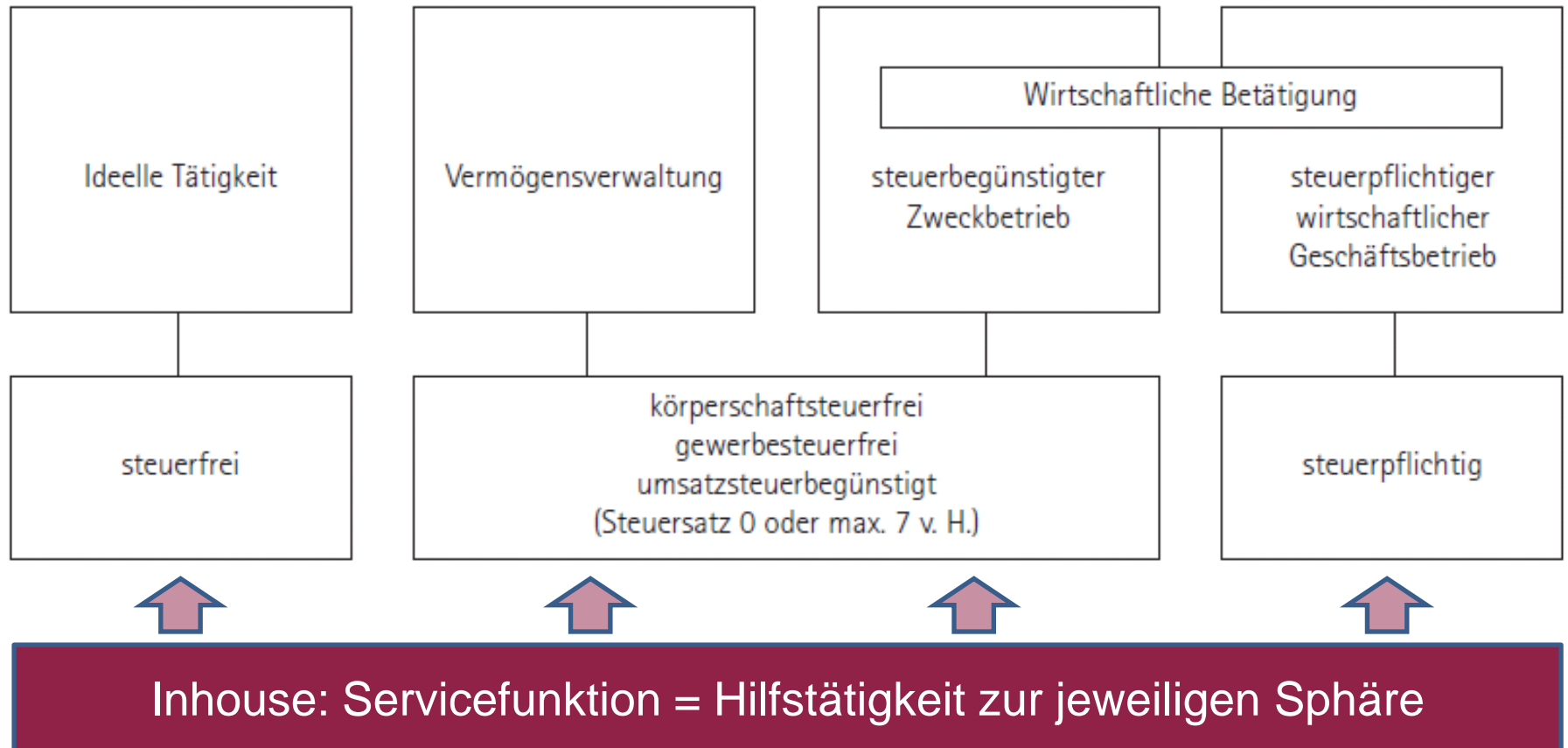
# II. Grundlagen - steuerliche Gemeinnützigkeit

## I. Steuerbegünstigte Zwecke:

- **gemeinnützig, § 52 AO**
  - Förderung der **Allgemeinheit**, § 52 Abs. 1 AO
  - „abschließender“ **Zweckkatalog**
- **mildtätig, § 53 AO**
- **kirchlich, § 54 AO**

**II. Selbstlosigkeit einschl. Vermögensbindung, Ausschließlichkeit (Aufspaltungsverbot, Organisationsbezogenheit des Gemeinnützigkeitsrechts), Unmittelbarkeit (ggf. über eine Hilfsperson), §§ 55 ff. AO**

# Tätigkeitsbereiche einer gemeinnützigen Körperschaft (GmbH, AG, e. V., rechtsfähige/nicht rechtsfähige Stiftung privaten Rechts o. ä.)



# III. Keine Gemeinnützigkeit der erwerbsmäßigen Servicegesellschaft

Wirtschaftlicher Hintergrund des Outsourcing:

- Konzentration auf eigene Kernkompetenz,
- Nutzung externen Know-hows,
- Kosteneinsparung,
- Effizienzsteigerung,
- Heben von Synergien,
- Haftungsbeschränkung.

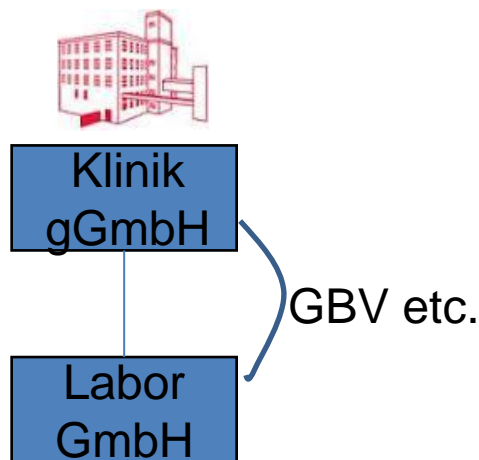
Ausgabenersparnis und Externalisierung von Risiken durch Organisationsprivatisierung

- Eine „typische gewerbliche Betätigung [kann] im allgemeinen nicht gemeinnützig sein“ (BFH vom 31.1.1973 II R 51, 58, 62/69).
- § 52 AO (-): Die Servicegesellschaft fördert in erster Linie die eigenwirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafterin und nicht einen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck.
- Unmittelbarkeit fehlt (BFH vom 26.11.1996 VIII R 58/93; vom 6.2.2013 IR 59/11; str.).
- § 65 Nr. 3 AO (-) bei Entgeltlichkeit.
- § 55 Abs. 1 AO: Verbot der Mitgliederbegünstigung.



# III. Keine Gemeinnützigkeit der erwerbsmäßigen Servicegesellschaft

**BFH vom 6.2.2013 I R 59/11:** • Verwirklicht eine Hilfsperson allein fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers, begründet diese mittelbare Förderung steuerbefreiter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit. Nur wenn die Kö. mit ihrer Hilfstätigkeit ... zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt, besteht eine Ausnahme vom Unmittelbarkeitserfordernis.

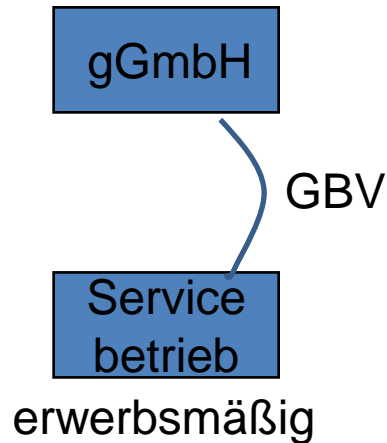


- Die Steuerbefreiung einer Hilfsperson nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfordert, dass deren Tätigkeit bei isolierter Betrachtung ihrerseits u.a. das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO erfüllt. Daran fehlt es, wenn sich die Handlungen der Hilfsperson - bei Außerachtlassung der zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen - nicht als unmittelbare Hilfeleistungen gegenüber dem Bedürftigen, sondern als Dienstleistung gegenüber dem "eigentlichen" Leistungserbringer darstellen.

# insbesondere: Unmittelbarkeit, § 57 AO und Servicegesellschaften

- BFH und h. M.: § 57 AO: Unmittelbarkeit (auch) als „sachliche Nähe“ zwischen einem Satzungszweck i. e. S. und der tatsächlichen Geschäftsführung. Vorbereitende Tätigkeiten z. B. organisatorischer Art also nicht unmittelbar gemeinnützig.  
§ 58 Nr. 1 AO als Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit (§ 57 AO).
- Seer in T/K, Hüttemann, Schauhoff et al.: § 57 AO als Zurechnungsnorm - § 57 AO meint (nur) das Wirken durch eigenes Personal der Körperschaft (Organmitglieder, haupt-/neben- und ehrenamtlich Tätige) oder durch Hilfspersonen i. S. des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO.  
§ 58 Nr. 1 AO als gesetzliche Präzisierung der Art der Zweckverwirklichung.  
Ob andere vorbereitende Tätigkeiten steuerbegünstigt sind, beurteilt sich nach § 52 AO.
- m. E.: Mittelbeschaffung als gesetzlich geregelter Fall des Outsourcing, gemeinnützig nur aufgrund Ausnahmeregelung d. § 58 Nr. 1 AO.

# Erwerbsmäßiger Servicebetrieb und Hilfsperson

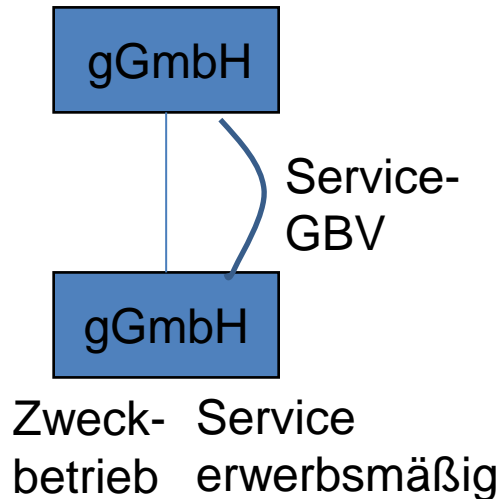


- § 57 Abs. 1 Satz 2 AO: Das Wirken der Hilfsperson ist wie eigenes Wirken der Kö. anzusehen.
- Hüttemann: Kann sich auch auf die Übertragung von Servicefunktionen beziehen.
- AE Nr. 2 Satz 10 zu § 57 AO: „Die Steuerbegünstigung einer Kö., die nur über eine Hilfsperson das Merkmal der Unmittelbarkeit erfüllt, ist unabhängig davon zu gewähren, wie die Hilfsperson gemeinnützigkeitsrechtlich behandelt wird.“
- AE Nr. 2 Satz 11 zu § 57 AO: „Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Kö. mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Kö. unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbständig und eigenverantwortlich erbringt.“

# Unmittelbarkeit und Hilfsperson, § 57 AO

- BFH vom 27.11.2013 I R 17/12: Bei Mildtätigkeit muss die Leistung der Hilfsperson „zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden“.
- P: Gibt es Servicetätigkeiten, bei denen eine Hilfsperson mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Kö. unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich erbringt?
- BFH: nicht bei Servicetätigkeiten i. e. S. (Küche, Wäscherei, Buchführung, Gehaltsabrechnung etc.); eine „typische gewerbliche Betätigung [kann] im allgemeinen nicht gemeinnützig sein“.
- Rechtsform des Servicebetriebs damit irrelevant.
- Abgrenzung: Anders bei Rettungsleistungen, Behandlungen etc., soweit die Hilfsperson hier einen eigenen steuerbegünstigten Zweck verfolgt und sie dabei trotz Hilfspersoneneigenschaft selbstständig und eigenverantwortlich tätig wird.
- Hilfsperson: Keine Wohlfahrtspflege bei Erwerbsmäßigkeit (§ 66 AO).

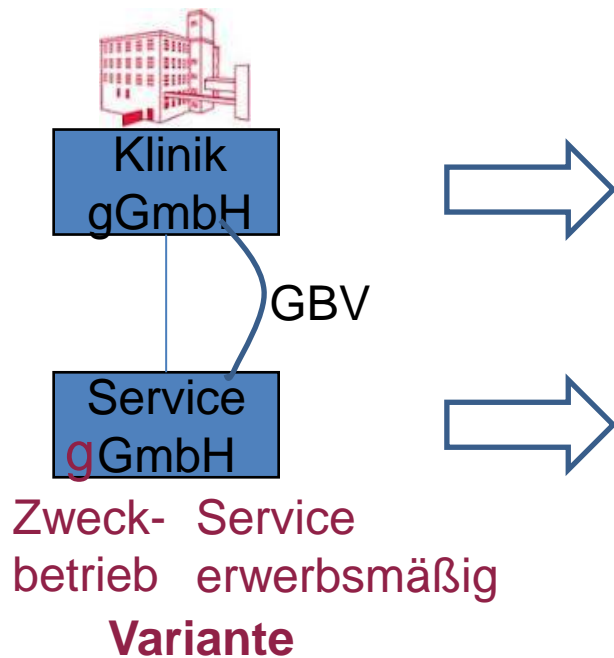
# Service­­tätigkeit neben eigener gemeinnütziger Tätigkeit



Entgeltliche Service­­tätigkeit neben eigener gemeinnütziger Tätigkeit

- ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb,
- keine Wohlfahrtspflege, da des Erwerbs wegen.
- G: Stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb,
- A: Selbstversorgungsbetriebe, § 68 Nr. 2 AO. Vgl. dazu BFH vom 29.1.2009 V R 46/09, BStBl II 2009 S. 560.

# IV. Preisgestaltung bei Servicegesellschaften



steuerliches Risiko:

Ausschließlichkeit, § 56 AO

Mittelfehlverwendung, § 55 AO

vGA - Maßstab des ordentlichen  
und gewissenhaften GF

Verbilligte Leistungsabgabe als  
Mittelbeschaffung i. S. von § 58 Nr.  
1 AO bzw. Zuwendung i. S. von §  
58 Nr. 2 AO?

# Verdeckte Gewinnausschüttung: Grundlagen

- Gemeiner Wert bzw. erzielbare Vergütung (H 8.6 KStH 2015).
- Maßstab des doppelten Fremdvergleichs (BFH I R 147/93, I R 28/13).
- Vielfach im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden muss.  
(z. B. BFH vom 9.10.2013 I B 100/12, BFH/NV 2014 S. 385)
- „Bei Vorliegen [einer vGA] sind danach die von der Gesellschaft erzielten Verluste außerbilanziell um die angefallenen Verlustbeträge sowie einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen.“  
BFH vom 14.7.2004 I R 9/03, BFHE 207 S. 142; vom 22.8.2007 I R 32/06, BStBI II 2007 S. 961 unter Verweis auf BFH vom 15.5.2002 I R 92/00, BFHE 199 S. 217 („Segelyacht“)
- Anders die FinVerw bei der öH: „Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22.8.2007 [BStBI II 2007 S. 961] wird das Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse des Gesellschafters der Eigengesellschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes kommt es zu einer vGA. Für BgA und dessen Verhältnis zur Trägerkörperschaft gilt Entsprechendes“ (BMF vom 12.11.2009, BStBI I 2009 S. 1303, Tz. 52).

# Preisgestaltung bei Servicegesellschaften

Übliche Methoden für Verrechnungspreise - vgl. H 8.5 KStH 2015 III.  
Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis „Allgemeines“ sowie  
§ 1 AStG:

klassische Methoden:

- Preisvergleichsmethode
- Wiederverkaufspreismethode
- Kostenaufschlagsmethode

transaktionsbezogenen Gewinnmethoden:

- geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ("TNMM"),
- geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ("Profit Split", "PSM")

globale Gewinnaufteilungsmethode



# Preisgestaltung bei Servicegesellschaften

- P - Ausgangslage: Z. T. ungünstige Kostenstrukturen bei Servicegesellschaften aufgrund Tarifbindung, intensiverem Personaleinsatz o. ä.
- Seeger/Milde: Tatfrage. Bei einer steuerbegünstigten Einrichtung Selbstkostenpreis „marktüblich“; Gewinnlosigkeit als Satzungsauftrag zu beachten, auch bei konzernfremden steuerbegünstigten Leistungsempfängern. Grenze: Kapitalerhaltungsvorschriften; Verbot existenzvernichtender Eingriffe. Servicegesellschaften: Preisvergleichsmethode.
- Kirchhain: Marktpreis selbst dann, wenn nicht kostendeckend.
- m. E., **arg. Maßstab des doppelten Fremdvergleichs**
  - Marktpreis (vorzugsweise Preisvergleichsmethode, betriebsexterner Fremdvergleich),
  - dabei i. R. der Bandbreite,
  - mindestens aber Selbstkosten zzgl. Gewinnzuschlag (sonst keine Marktteilnahme – Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften GF),
  - dabei kein Unterschied zwischen stpfl. wirtschaftl. Geschäftsbetrieben und (reinen) Servicegesellschaften.

# Preisgestaltung bei Servicegesellschaften

i. d. Praxis Orientierung  
am Maßstab der vGA

- § 14 AO: Gewinnerzielungsabsicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht erforderlich.
- BFH vom 27.11.2013 I R 17/12 bzw. AE Nr. 2 zu § 55 AO zu non profit-Unternehmen: angemessene Vergütung, Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften GF; „regelmäßig ... Kostenausgleich(.) zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags“.
- AE Nr. 2 zu § 55 AO: „Bei steuerbegünstigten Einrichtungen [! – nicht: Servicegesellschaften] ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags i. d. R. nicht marktüblich.“
- Leichinger: (1) Leistungen eines Zweckbetriebs an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft → ohne Gewinnaufschlag  
(2) Leistungen eines Zweckbetriebs an einen stpfl. Leistungsempfänger → G: marktüblicher Gewinnaufschlag; A: Fälle des § 66 AO  
(3) Leistungen eines stpfl. wi. Geschäftsbetriebs: → marktüblicher Gewinnaufschlag; aber „Heilung“ über § 58 Nr. 1 oder 2 AO.

# unzulässige Mitgliederbegünstigung, § 55 I<sup>2</sup> AO

BFH vom 27.11.2013 I R 17/12 (Rz. 30 ff.):

Eine unzulässige Mitgliederbegünstigung (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO)

- umfasst offene und vGA, auch in Gestalt verhinderter Vermögensmehrungen,
  - scheidet nicht per se aus, nur weil dem dritten Sektor im Ergebnis keine Mittel verlorengelassen,
  - (im Streitfall) auch keine Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken i. S. von § 58 Nr. 2 AO.
- G: Schädlich ist eine satzungswidrige Vermögensverwendung (Vermögensverschiebung) auch bei einem Vermögensverbrauch innerhalb des dritten Sektors.
- A: Fälle des § 58 Nr. 1 – 5 AO.
- Keine Konzernbetrachtung im Gemeinnützigkeitsrecht.

# BFH vom 10.10.2018 IX R 30/17: Berechnung des angemessenen Pachtzinses (Drittvergleich)

- Die ortsübliche Vergleichsmiete kann nicht auf der Grundlage statistischer Annahmen mit der sog. ertragsorientierten Pachtwertmethode - EOP-Methode - bestimmt werden (Anschluss an BGH-Rspr.), arg.: Der Verkehrswert der Hauptleistung hängt bei Miet- oder Pachtverhältnissen ganz wesentlich von den örtlichen Besonderheiten ab.
- Sog. Investivpacht irrelevant, da sich die Investition des Verpächters angesichts der Marktverhältnisse als Fehler herausstellen kann.
- Stattdessen Einschätzung eines erfahrenen Gewerberaummaklers mit Ortskenntnissen. Ggf. umfassende Ausarbeitung entbehrlich, sofern sie sich im Wesentlichen auf die praktische Berufserfahrung des Sachverständigen stützt, die mangels vergleichbarer Objekte auch nicht mit Einzelnachweisen unterlegt werden muss. Ggf. genügt auch eine mündliche Anhörung. Eine unvermeidliche höhere Schätzungstoleranz muss hingenommen werden.

# Ausschließlichkeit, § 56 AO

AE Nr. 1 zu § 56 AO

„z. B. der Beschaffung  
von Mitteln“ = BFH  
vom 4.4.2007 I R 76/05

„Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihrer steuerbegünstigten Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht steuerbegünstigt sind. Im Zusammenhang mit der Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, folgt daraus, dass deren Unterhaltung der Steuerbegünstigung einer Körperschaft entgegensteht, wenn sie in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft tritt. Die Vermögensverwaltung sowie die Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen, indem sie z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Ist die Vermögensverwaltung bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Steuerbegünstigung an § 56 AO.“

# Ausschließlichkeit, § 56 AO

Entscheidung für einen stpfl. wi. Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung)

„Für eine gemeinnützige Kö. dürfen die Bereiche der Vermögensverwaltung und der stpfl. wi. Geschäftsbetriebe kein Selbstzweck sein. Vielmehr müssen die so erzielten Erträge (im Grundsatz zeitnah) ideellen Zwecken zugutekommen. Außerdem sind die hierfür eingesetzten Mittel (das in diesen Bereichen eingesetzte Kapital) ebenfalls gemeinnützigkeitsrechtlich gebunden, müssen also grundsätzlich nach Beendigung der vermögensverwaltenden bzw. wirtschaftlichen Tätigkeit selbst wieder gemeinnützigen Zwecken zur Verfügung stehen. [Dies] bedeutet ....:

- Die Tätigkeiten sollten ausreichend ertragbringend sein, damit auch das in den beiden Bereichen eingesetzte Kapital durch die so erzielte Rendite (also mittelbar) steuerbegünstigten Zwecken zugutekommt.



Vereine und Steuern

Informationen über die Besteuerung  
gemeinnütziger Vereine

STAATSMINISTERIUM  
DER FINANZEN



# Ausschließlichkeit, § 56 AO

Entscheidung für einen stpfl. wi. Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung)

- Die Körperschaft darf das Kapital in diesen beiden Bereichen nur einsetzen, wenn es nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (Prognose erforderlich) dort gegen Substanzverluste ausreichend geschützt ist. Das (nie völlig ausgeschlossene) Risiko von Substanzverlusten und die Chance, aus der eingegangenen Aktivität Erträge zu erzielen, müssen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen.
- Diese Entscheidung sollte periodisch bzw. aus gegebenem Anlass überprüft werden, etwa wenn sich aus einer zunächst sicheren Geldanlage zu einem späteren Zeitpunkt neue Risiken ergeben.

Umschichtungen, d. h. die Umwidmung von Mitteln aus dem Bereich der Vermögensverwaltung in den Bereich eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und umgekehrt, sind unter Beachtung der vorstehend dargestellten Grundsätze zulässig.“

## **Ausschließlichkeit, § 56 AO**

Entscheidung für einen stpfl. wi. Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung)

Kirchhain, Seeger/Milde u. a.:

- Erbringung von Unterstützungs- und Verwaltungsleistungen, welche mittelbar die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke ermöglichen.
- Erweiterung des Leistungsspektrums um steuerpflichtige Tätigkeiten, die das Angebot steuerbegünstigter Unternehmensverbände insgesamt abrunden und wettbewerbsfähig machen.



# V. Verbilligte Leistungsabgabe als Mittelbeschaffung i. S. von § 58 Nr. 1 AO?

Servicegesellschaft Mittelbeschaffungskörperschaft i. S. v. § 58 Nr. 1 AO?

- (1) Seer in T/K, § 58 Rz. 2 zu § 58 Nr. 1 AO: Weitergabe nur solcher Mittel, bei denen die Weitergabe von vorneherein feststeht . a. A. FinVerw.
- (2) unentgeltliche/verbilligte Dienstleistungen als Gegenstand einer Mittelbeschaffung (bzw. Mittelzuwendung)?
  - bejahend z. B. Hüttemann (GemSpR 3.191), Seer in T/K, § 58 Rz. 4.
  - AE Nr. 15 zu § 55 AO: Die Vergabe von Darlehen aus zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften ist im Rahmen des § 58 Nrn. 1 und 2 AO zulässig (mittelbare Zweckverwirklichung), wenn die andere Körperschaft die darlehensweise erhaltenen Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist verwendet.
  - OFD Frankfurt vom 5.5.2011 S 0171 A83 St53: Die Errichtung einer Halle mit dem Zweck der Überlassung an gemeinnützige Körperschaften kein gemeinnütziger Zweck.

# Übersicht Auslegung § 58 Nr. 1 AO

	<b>enge Auslegung</b>	<b>vermittelnde Auslegung</b>	<b>weite Auslegung</b>
<b>Mittel</b>	nur Geld-/Sachmittel	nur Geld- und Sachmittel	auch vorübergehende unentgeltliche/verbilligte Überlassung von Nutzungsvorteilen/Dienstleistungen
<b>beschaffen</b>	endgültige Weitergabe an geförderte Kö.	auch Verzicht auf ein marktgerechtes Entgelt	
<b>Konsequenz</b>	<u>nicht</u> erfasst: unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung von WG oder Erbringung von Dienstleistungen. BFH vom 13.9.1989 I R 19/85: „sog. Spendensammel- und Fördervereine“.	Gedanke des abgekürzten Zahlungsweges → Verzicht auf marktübliches Entgelt = Mittelverwendung → steuerunschädlich, aber nicht Tätigkeit selbst als Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke der Förderkörperschaft. BFH vom 17.2.2010 I R 20/08 zu § 58 Nr. 4 AO: Bloße Überlassung von Arbeitskräften gegen Bezahlung kein Zweckbetrieb.	wirtschaftlicher Wertetransfer als Zweck des § 58 Nr. 1 AO. Unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen auch ohne gemeinnützigen Charakter als Fördertätigkeit i. S. von § 58 Nr. 1 AO. Beispiel Hüttemann/Schauhoff/ Kirchhain, DStR 2016 S. 633: Buchführung. OFD NRW vom 18.1.2017: unschädlich bei Leistung für ideellen Bereich/Zweckbetrieb → Verwendung der ersparten Mittel für steuerbegünstigte Zwecke.
<b>Beratungsempfehlung</b>	ggf. nachträglicher Verzicht auf tatsächlich entstandenen Anspruch (vgl. Aufwandsspende).	AE Nr. 2 zu § 57 AO: Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Kö. zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich erbringt.	

# Verbilligte Leistungsabgabe als Mittelbeschaffung/Zuwendung i. S. von § 58 Nr. 1, 2 AO?

## Verbilligte Leistungsabgabe der Servicegesellschaft

- an die gemeinnützige Gesellschafterin oder an andere gemeinnützige Körperschaften.
- Zweifelhaft ist, ob in der verbilligten Leistungsabgabe – ohne zumindest die Verzichtshöhe vertraglich fixiert zu haben – eine Zuwendung i. S. des § 58 Nr. 2 AO liegt.
- Es fehlt insoweit an einer Rechtsposition, auf die nachträglich – quasi als Zuwendung – verzichtet werden kann.
- Vgl. das Problem der Zeitspenden und die Zulässigkeit sog. Aufwandsspenden.
- Mittel = sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft  
Zuwendung = wirtschaftlicher Vorteil, den die Körperschaft bewusst unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt einem Dritten zukommen lässt.

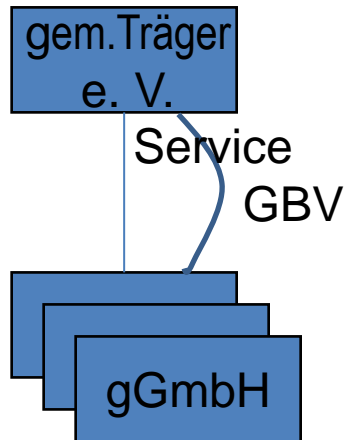
vgl. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO BFH vom 23.10.1991 I R 19/91, BStBl II 1992 S. 62;  
vom 20.12.1995 I B 111/94, BFH/NV 1996 S. 383.

# Verbilligte Leistungsabgabe als Mittelbeschaffung/Zuwendung i. S. von § 58 Nr. 1, 2 AO?

Gesetzesbegründung zu § 58 AO 1977 (BT-Druck VI/1982 vom 19.3.1971, S. 117):

„Die steuerliche Begünstigung soll in Zukunft — teilweise in Erweiterung des bisherigen Rechtszustandes — nicht dadurch ausgeschlossen werden, daß eine Körperschaft einer anderen Körperschaft Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke beschafft oder ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke überläßt.“

# Preisgestaltung bei Servicegesellschaften – Variante



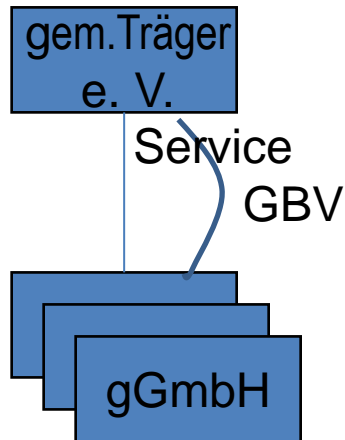
nur, sofern Träger-e. V. nicht gemeinnützig →

Übernahme von Serviceleistungen durch den gemeinnützigen Träger (Zentralisierung).

(1) GBV-Entgelt zu niedrig:

- Nicht einlagefähige Leistungen; Verstoß gegen Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und Ausschließlichkeit (§ 56 AO); verbilligte Leistungserbringung keine Mittelzuwendung i. S. von § 58 Nr. 2 AO und keine Mittelbeschaffung i. S. von § 58 Nr. 1 AO (str.).
- anders bei besserer Auslastung vorhandener Ressourcen?
- Keine Steuerfestsetzung, wenn Gewinnerzielungsabsicht fehlt (bei e. V.; anders bei einer GmbH).

# Preisgestaltung bei Servicegesellschaften – Variante



Übernahme von Serviceleistungen durch den gemeinnützigen Träger (Zentralisierung).

(2) Überhöhtes Entgelt aus GBV:

- Dem Grunde nach vGA.
- Für das „Überentgelt“ bei den Tochter-gGmbH's Mittelzuwendung i. S. von § 58 Nr. 2 AO bzw. Mittelbeschaffung i. S. von § 58 Nr. 1 AO (str.), wenn man insoweit Einnahmen im ideellen bzw. Zweckbetriebsbereich des gemeinnützigen Trägers annimmt.
- Dann keine Mittelfehlverwendung.

# VI. Umstrukturierung, insbesondere Errichtung der Servicegesellschaft durch Outsourcing

OFD Frankfurt vom 8.12.2004, DStR 2005 S. 600, Bayer. LfS vom 2.11.2010 S 2729.2.1-5/2 St31, DStR 2010 S. 2518:

- Vermietung von Wirtschaftsgütern an Servicegesellschaft:  
G: Vermögensverwaltung. A: Bei personeller und sachlicher Verflechtung Betriebsaufspaltung.
- Der Erwerb von Anteilen an der Servicegesellschaft darf nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden (arg. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, § 55 AO).
- Entgeltliche Überlassung der Räume/Inventar an Servicegesellschaft gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich bei deren Finanzierung aus den nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln.
- Das Entgelt muss dann marktüblich sein.
- Entgeltliche Überlassung der Räume/Inventar an Servicegesellschaft gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich bei deren Finanzierung aus den zeitnah zu verwendenden Mitteln.

# VI. Umstrukturierung, insbesondere Errichtung der Servicegesellschaft durch Outsourcing

Vgl. auch OFD Rheinland vom 20.9.2012 S 0174-2012/0005, juris:

„Fraglich war, ob es gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist, dass eine gemeinnützige Einrichtung zeitnah zu verwendende Mittel zur Ausstattung einer neu zu gründenden gGmbH bzw. zur Anschaffung von Anteilen an einer gGmbH einsetzt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist die Auffassung zu vertreten, dass der Erwerb der Anteile an einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt, die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Auch lässt die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO die Anschaffung von Anteilen an einer gGmbH nicht zu.



# zeitnahe Mittelverwendung, § 55 AO

Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain, DStR 2017 S. 2317:

- Beteiligungen an gemeinnützigen KapGes:  
G: wegen fehlender Einnahmenerzielungsabsicht Teile der ideellen Sphäre  
A: Zweckbetriebsbereich, wenn (1) begrifflich die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind oder (2) die Mutterkörperschaft tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die laufende GF der gemeinnützigen KapGes ausübt.
- Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Sachmitteln bzw. Erbringung von Dienstleistungen aller Art stellt eine Mittelbeschaffung i. S. des § 58 Nr. 1 AO dar
  - Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel möglich.
  - Aus ausgeschütteten oder abgeführten Gewinnen der TochterKapGes sind der Mutter Endowments der Höhe nach unbeschränkt möglich, § 58 Nr. 3 Satz 1 AO.

# zeitnahe Mittelverwendung, § 55 AO

Thiel/Eversberg, DB 2007 S. 191, 193 f.:

- Anteile an der Servicegesellschaft sind notwendiges Betriebsvermögen des Zweckbetriebs (z. B.: Krankenhaus).
- Der Servicegesellschaft überlassene Räume sind/bleiben Teil des Zweckbetriebs, weil sie (weiter) dem Krankenhausbetrieb dienen.
- Keine Betriebsaufspaltung, da hier nicht eine ihrer Art nach nicht gewerbliche Tätigkeit durch die sachliche und personelle Verflechtung zum Gewerbebetrieb wird (Vermietung habe schon wegen Zugehörigkeit zum Zweckbetrieb gewerblichen Charakter).
- Es ist gemeinnützigkeitsrechtlich „ohne weiteres“ zulässig, mit Stiftungskapital finanzierte Räumlichkeiten und andere Wirtschaftsgüter aus dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb umzuwidmen und zum Zweck der Einnahmenerzielung in der Vermögensverwaltung oder in einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu nutzen.
- Feststellungslast beim Finanzamt.

# Ausschließlichkeit, § 56 AO

Entscheidung für einen stpfl. wirtschaftl. Geschäftsbetrieb bzw. für die Anlage von Mitteln (Vermögensverwaltung)

Thiel/Eversberg, DB 2007 S. 191:

„integrative Bestandteile“ eines Zweckbetriebs, die nach der Verkehrsan-schauung dazu gehören; dienen in erster Linie nicht der Mittelbeschaffung, sondern der weiteren Förderung bzw. Unterstützung der gemeinnützigen Zwecke → Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel zulässig.

Beispiele (selbst betrieben oder Verpachtung):

- Vereinsheim - Raum mit Ausschank für gesellige Zusammenkünfte (vgl. § 58 Nr. 7 AO)
- Krankenhaus – (1) Kantine für Mitarbeiter des KH; (2) Cafeteria für Pa-tienten und Besucher; (3) Zeitungskiosk; (4) Räume für Ärzte zur besse-ren Versorgung der Patienten in Ergänzung der Leistungen des KH.
- Museum – (1) Museumscafeteria; (2) Museumsshop (selbst betrieben oder durch Pächter.

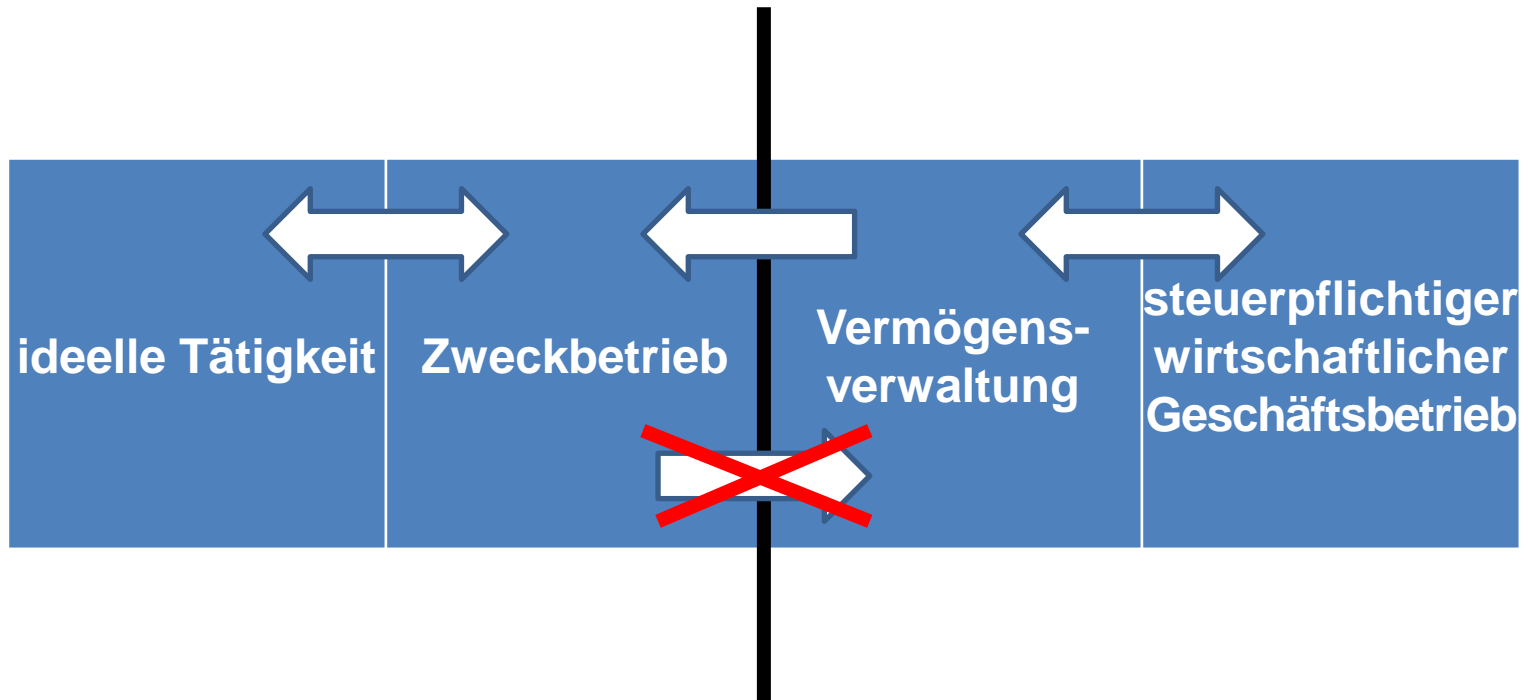
**P: Zweckbetriebseigenschaft (vgl. § 65 Nr. 3) ≠ zeitnahe Mittelverwendung?**

# zeitnahe Mittelverwendung, § 55 AO

- BFH vom 17.12.1957 I 182/55 U, BStBl III 1958 S. 96: Kurzfristige Raumüberlassung zur besseren Kapazitätsauslastung noch Vermögensverwaltung.
- AE Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO: Ein für den ideellen Bereich angeschafftes/hergestelltes WG darf nur zur besseren Kapazitätsauslastung trotz Verlusten steuerunschädlich teil- oder zeitweise für den stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden.
- P: Auch Outsourcing-Fälle (Ausgliederung in Servicegesellschaften) dürfen bei einer teilweisen, aber dauerhaften anderweitigen Nutzung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden? – so Thiel/Eversberg; a. A. FinVerw.

Praxislösung (Bayer. LfS vom 2.11.2010 S 2729.2.1-5/2 St31, juris, aber str.): Mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschaffte Räume/WG dürfen für Vermögensverwaltung/stpfl. wirtschaftl. Geschäftsbetrieb eingesetzt werden, wenn i. H. von deren Wert zulässig gebildetes Vermögen (z. B. freie Rücklagen) der zeitnahen Mittelverwendung zugeführt wird.

# zeitnahe Mittelverwendung, § 55 AO



Wallenhorst/Halaczinsky u. a.: Wurden aus einer gebildeten Rücklage zu Satzungszwecken Mittel entnommen, können diese später wieder bis zur ursprünglichen Höhe zugeführt werden.

## VII. Zusammenfassung

- G: (Reine) Servicegesellschaften sind nicht gemeinnützig.  
A: („Echte“) Mittelbeschaffungskörperschaften gem. § 58 Nr. 1 AO.
- Preisbildung: - erzielbare Vergütung/Marktpreis (vorzugsweise Preisvergleichsmethode, betriebsexterner Fremdvergleich),
  - dabei i. R. der Bandbreite,
  - mindestens aber Selbstkosten zzgl. Gewinnzuschlag (sonst keine Marktteilnahme – Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften GF).
- Outsourcing:
  - Vermietung von Wirtschaftsgütern an Servicegesellschaft:  
G: Vermögensverwaltung. A: Bei personeller und sachlicher Verflechtung Betriebsaufspaltung.
  - Der Erwerb von Anteilen an der Servicegesellschaft darf nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden (arg. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, § 55 AO).
  - Ebenso bezogen auf die an die Servicegesellschaft überlassenen Räume/Inventar. Das Entgelt muss dann marktüblich sein.

## VII. Fazit

- Keine Konzernbetrachtung im Gemeinnützigkeitsrecht.
- Keine Rechtsformneutralität des Gemeinnützigkeitsrechts.
- Regelungen UmwStG nicht auf das Gemeinnützigkeitsrecht zugeschnitten.
- Reichweite des § 61 Absatz 3 AO bei einem Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung und Folgeprobleme:  
Durchschlagen“ eines Verstoßes der empfangenden Körperschaft gegen das Gemeinnützigkeitsrechts auf die übertragende Körperschaft?  
Reichweite der Nachversteuerung? Wertungswiderspruch zu den Vertrauensschutz- und Haftungsregelungen des § 10b Absatz 4 EStG bzw. § 9 Absatz 3 KStG?

## VII. Optionen de lege ferenda?

- Möglichkeit einer Haftungsinanspruchnahme oder einer „Ablösungszahlung“ durch die Gesellschafter.
- Schaffen eines geordneten Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit?
- Bei Ausgliederungs- und Umwandlungsfällen: Welcher Sphäre sind die erhaltenen Anteile zuzuordnen? Vermögensverwaltung, stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder auch Zweckbetrieb (bedeutsam wegen des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung)?
- Gibt es eine fünfte Sphäre der gemeinnützigen Körperschaften („Vermögenszweckverwaltung“ analog § 65 AO)? Oder schlägt man derartiges Vermögen, aus dem ggf. Einnahmen erzielt werden, dem ideellen Bereich zu?



## VII. Optionen de lege ferenda

- Zusammenführen von § 58 Nr. 1 AO und § 58 Nr. 2 AO (Bürokratieabbau; Verzicht auf Überwiegensprüfung in § 58 Nr. 2 AO a. F.).
- Eine Körperschaft verfolgt steuerbegünstigte Zwecke auch dann unmittelbar i. S. des § 57 AO, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 – 68 AO erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.
- Eine Körperschaft verfolgt steuerbegünstigte Zwecke auch dann unmittelbar i. S. von § 57 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Körperschaften hält.