

# Die Umwandlung von stpfl. wiGB und die Behandlung von Kooperationen gemeinnütziger Träger

Universität Leipzig

Die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen 2.0  
Verbesserungen durch das JStG 2020

Andreas Seeger, Steuerberater, Partner

Leipzig | 01. Oktober 2021

# Agenda

<b>1</b>	<b>§ 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>§ 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>§ 58 Nr. 1 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	<b>Fallbeispiele zu § 57 Abs. 3 und § 58 Nr. 1 AO</b>	<b>27</b>

# § 57 Abs. 1 AO – Unmittelbarkeit

## Gesetzliche Grundlage



### § 57 Unmittelbarkeit

- (1) **1** Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, **wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.** **2** Das **kann auch durch Hilfspersonen geschehen**, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, **das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken** der Körperschaft anzusehen ist. (....)

### *NEU ab 2020:*

- (3) Eine Körperschaft verfolgt ihre **steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar** im Sinne des Abs. 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch **planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft**, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen **steuerbegünstigten Zweck** verwirklicht.

Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb **bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten** der nach Satz 1 **zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen** sind.

# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit Neufassung



## § 57 Unmittelbarkeit

(1) 1 Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, **wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.** 2 Das **kann auch durch Hilfspersonen geschehen**, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, **das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken** der Körperschaft anzusehen ist. (....)

### **NEU ab 2020:**

(3) Eine Körperschaft verfolgt ihre **steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar** im Sinne des Abs. 1 Satz 1, **wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft**, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen **steuerbegünstigten Zweck verwirklicht.**

Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb **bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten** der nach Satz 1 **zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen** sind.

# Abgrenzung wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb / Zweckbetrieb

## Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

### ▪ § 14 Satz 1 AO

- „Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt....“

### ▪ § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG

- „Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.“

### Erzielung von Einnahmen

- ≠ unentgeltliche Tätigkeit
- Einnahmen: alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 8 I EStG).
- Keine Einnahmen iSv § 14 AO: Spenden, „echte“ Mitgliedsbeiträge, Umlagen(?)
- Einnahmen müssen durch selbständige und nachhaltige Tätigkeit **veranlasst** worden sein.

**Rückausnahme:** der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist ein Zweckbetrieb

## Zweckbetrieb

### ▪ Allgemeiner Zweckbetrieb § 65 AO

1. wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Spezielle Zweckbetriebe (z.B. Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser etc.) sind in den §§ 66-68 AO geregelt.

### Nr. 7 Abs. 1 zu 58 AEAO (06.08.2021)

„Werden unentgeltlich oder lediglich **gegen Kostenübernahme** Nutzungen überlassen oder Dienstleistungen erbracht und .....zugeordnet, **sind diese bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen.**“

# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit

## Planmäßiges Zusammenwirken – Kooperationsverträge

### Definition AEAO

#### Nr. 5 Abs. 1:

„**Planmäßiges Zusammenwirken** bedeutet das gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen.“

#### Nr. 6 Abs. 1 und 2:

Körperschaft hat selbst arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beizutragen → **Eigenleistung erforderlich**

„Das planmäßige Zusammenwirken erfordert **keine Wiederholungsabsicht** und **keine finanzielle Eingliederung** (...).“

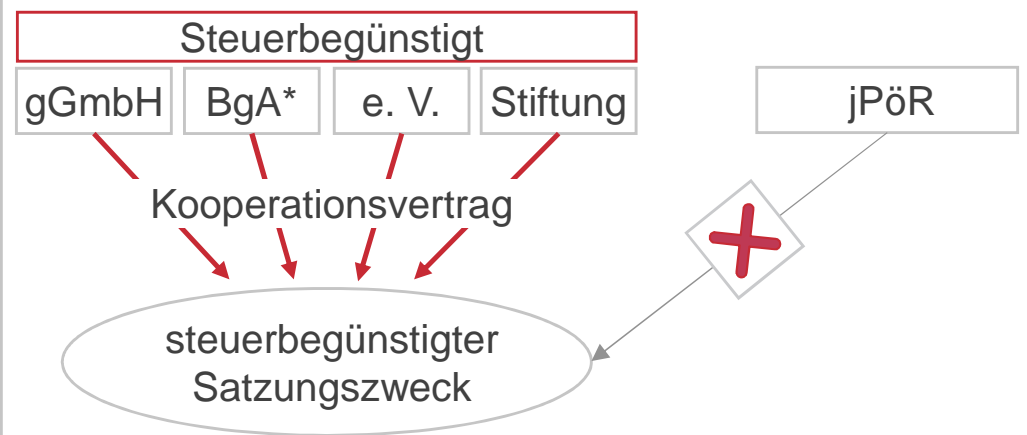
#### Nr. 10 Abs. 4:

„(...) Begünstigt können z. B. gemeinschaftliche Serviceleistungen, wie Buchhaltung oder Beschaffungsstellen sowie Nutzungsüberlassungen und Vermietungen sein.“

### Umsetzung in der Praxis

- Idealfall: schriftlicher **Kooperationsvertrag**, um unabhängige Einzelleistungen zu vermeiden
- Der **gemeinnützige Kontext** sollte in den Kooperationsverträgen hervorgehoben werden – (z.B. Passus aufnehmen: Leistungen werden zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks eingesetzt)
- Bei klassischen wiGB-Verträgen bietet sich eine nachträgliche Änderung an

### Planmäßiges Zusammenwirken



# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit Zusammenwirken

## Definition AEAO

### Nr. 5 Abs. 2:

„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** auch **Nutzungsüberlassungen** gehören. Ein planmäßiges Zusammenwirken liegt z. B. vor, wenn ein Krankenhaus eine zum Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gehörende Wäscherei auf eine GmbH ausgliedert und die Wäscherei weiterhin Leistungen an das Krankenhaus erbringt.“

## Erläuterung

- Wird aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt, dann ist diese **zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich**.
- Nicht notwendige Leistungen zur Verwirklichung des gemeinsamen begünstigten Zwecks detailliert zu kategorisieren und steuerlich gegebenenfalls (weiterhin) unterschiedlich zu behandeln  
→ Unterscheidung ZB oder wiGB fällt diesbezüglich weg

## Beispielhafte Tätigkeiten (*Gemeinschaftliche Serviceleistungen*)

### Buchhaltung



### Beschaffungsstellen



### Nutzungsüberlassungen



### Vermietungen



# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit

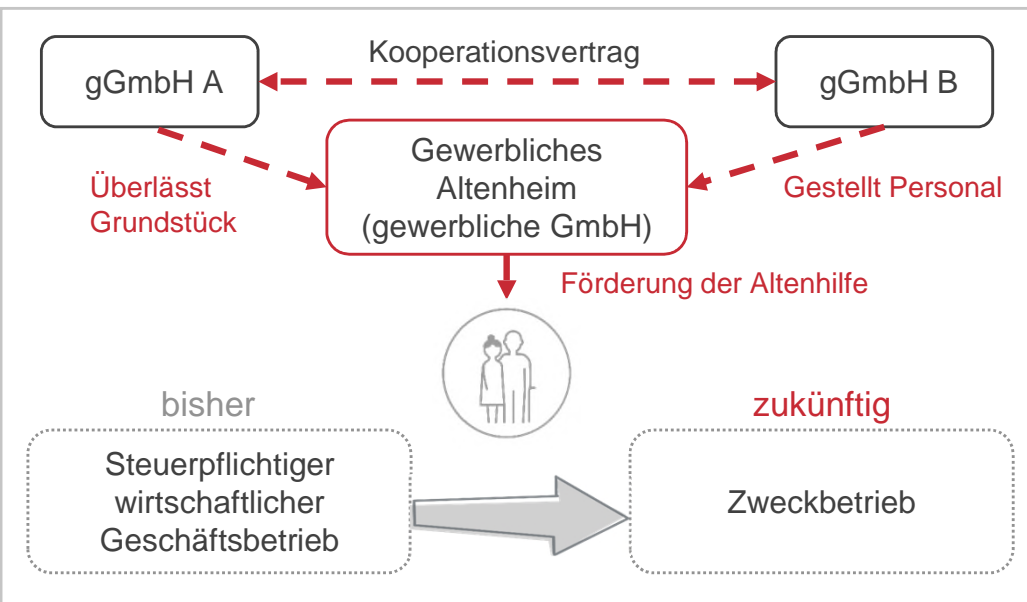
## Kooperationen mit nicht steuerbegünstigten Dritten

### Kooperation erbringt Leistungen an Dritten

#### Nr. 5 Abs. 3:

„§ 57 Abs. 3 AO erfordert nicht den Leistungsaustausch zwischen zwei Körperschaften, sondern ein „satzungsmäßiges planmäßiges Zusammenwirken. Dieses Zusammenwirken kann auch in der Weise erfolgen, dass mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten Dritten erbringen, wenn diese Leistungselemente durch ihr Zusammenwirken in die Förderung eines gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks münden.“

### Beispiel



### Gestaltungsüberlegungen

- Leistungen können nur dem ZB zugeordnet werden, wenn sie von einer Kooperation (Kooperationspartner ist nicht Leistungsempfänger) erbracht werden.
- Mögliche **Anwendungsfälle**:
  - Leistungen an eine natürliche Person (hilfsbedürftig)
  - KG-Fälle mit zwei (oder mehr) gemeinnützigen Leistungserbringern (Vermietungstätigkeit)
  - Leistungen an KdöR (welche keinen steuerbegünstigten BgA unterhält)
- **Kooperationspartner müssen sich gegenseitig in der Satzung benennen**



# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit Ausgestaltung der Satzung

## Satzungsanforderungen

### Nr. 8:

„Das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden.“

## Checkliste Satzungsanforderung

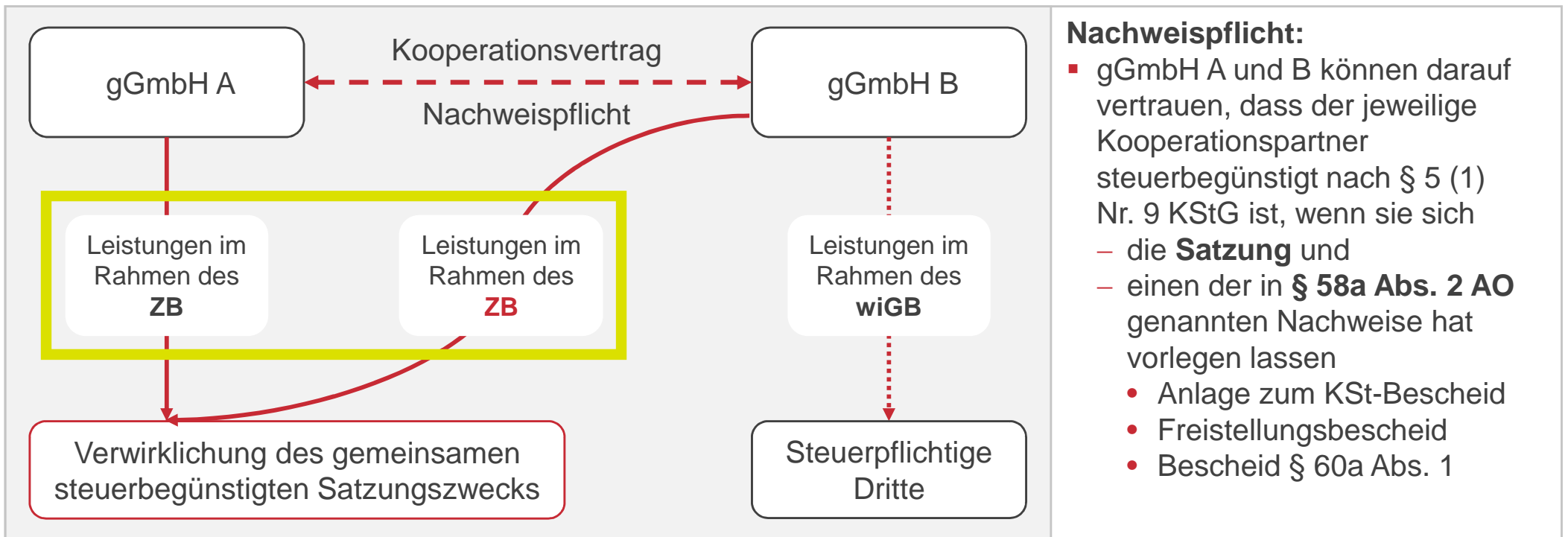
- Satzungszwecke und Art Ihrer Verwirklichung müssen möglichst genau bestimmt sein
- Satzung muss entsprechend Mustersatzung zu § 60 AO ausgestaltet sein
- Planmäßiges Zusammenwirken muss aus der Satzung hervorgehen
- Kooperationspartner sind zu benennen
- Erbrachte Kooperationsleistungen sind zu bezeichnen
- Genaue Formulierung entscheidend

## Umsetzung in der Praxis & Würdigung

- Fraglich, ob die Kooperationspartner namentlich genannt werden müssen, oder ob ein **Verweis z.B. auf die zum Unternehmensverbund** gehörenden Unternehmen ausreichend ist.
- Aktuell werden Gespräch auf Bund/Länder-Ebene geführt aus denen sich abzeichnet, dass eine namentliche Nennung ggf. nicht erforderlich ist.
- Die Kooperationspartner könnten auch in einer **Anlage zur Satzung** benannt werden, wenn diese Teil der Satzung wird  
→ ACHTUNG: Bei neuen Kooperationspartnern wäre weiterhin eine Satzungsanpassung notwendig
- Neue Satzungszwecke im Vereinsrecht und Stiftungsrecht  
– Problematik: Im Vereinsrecht Zustimmungserfordernis im Rahmen der Mitgliederversammlung
- **Vorschlag Formulierung:** Art und Weise der Kooperation zunächst möglichst großzügig auslegen; grundsätzlich so genau wie möglich angeben (+ Öffnungsklausel).
- Unverbindliche Vorababstimmung mit dem Finanzamt empfehlenswert

# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit Nachweispflicht & Sphärenzuordnung

## Nachweispflichten Kooperationspartner und Gesamtbetrachtung der Kooperation



Erfüllen die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten **Tätigkeiten aller Beteiligten** Körperschaften in ihrer **Gesamtheit** die Voraussetzungen des ZB i. S. d. §§ 65 ff. AO → gilt die **Zweckbetriebliche Beurteilung für alle Beteiligten Körperschaften**

# § 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit Sphärenzuordnung & Mittelverwendung

## Zuordnung der eingesetzten WG

### Nr. 11:

„Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) sind auch bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. dem ideellen Bereich zuzuordnen. Sie können deshalb mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Eine Körperschaft darf insoweit zeitnah zu verwendende Mittel auch für die Finanzierung von Wirtschaftsgütern verwenden, die sie einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft in einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO zur Nutzung überlässt oder im Zusammenwirken mit einer anderen gemeinnützigen Körperschaft einsetzt.  
**Beteiligungen an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften sind dem ideellen Bereich zuzuordnen** (vgl. Nr. 13 des AEAO zu § 57 Abs. 4 AO).“

## Überlegungen

- Zuordnung zum iB bzw. ZB hat Auswirkungen auf die Ermittlung der freien Rücklage – die Zuordnung sollte daher verstärkt geprüft werden
- Abgrenzung iB und ZB: unentgeltliche Leistungen könnten dem iB zugeordnet werden
- Beteiligungen an Kooperationspartnern können dem iB zugeordnet werden – daher Finanzierung aus zeitnahen Mitteln möglich
- Behandlung von Darlehen: bei Vergabe zu Selbstkosten nach § 58 Nr. 1 AO und § 57 Abs. 3 AO möglich / bei Vergabe mit marktüblicher Verzinsung nur nach § 57 Abs. 3 AO möglich

# Agenda

<b>1</b>	<b>§ 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>§ 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>§ 58 Nr. 1 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	<b>Fallbeispiele zu § 57 Abs. 3 und § 58 Nr. 1 AO</b>	<b>27</b>

# § 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit

## Neufassung



### § 57 Unmittelbarkeit

#### **NEU ab 2020:**

- (4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke **auch dann unmittelbar** im Sinne des Abs. 1 Satz 1, wenn sie **ausschließlich Anteile** an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften **hält und verwaltet**.



Neuregelung des § 57 Abs. 4 AO verfolgt gleichen Grundgedanken wie § 57 Abs. 3 AO  
→ Wirtschaftliche Betrachtungsweise: **Gesamtbild der Verhältnisse ist entscheidend** und nicht die gewählten Strukturen



Es soll zukünftig keine Gefährdung für die Gemeinnützigkeit resultieren, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre **operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften ausgliedert**  
→ Halten und Verwalten der Anteile ist ausreichend



Beachte **Satzungsanforderungen** und **Sphärenwechsel**

# § 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit

## Neue Möglichkeiten für Holdingstrukturen

### AEAO

Nr. 12:

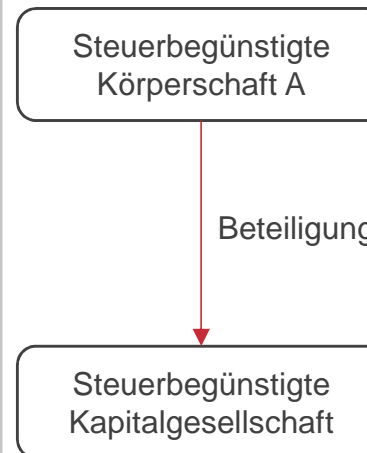
„Nach Absatz 4 wird durch das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften der Grundsatz der Unmittelbarkeit erfüllt (Holdingstrukturen). Dabei genügt auch die Beteiligung an nur einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft. Eine Mindestbeteiligungsquote ist nicht erforderlich. Das schließt aber nicht aus, dass eine solche steuerbegünstigte Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften halten kann. Die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO (insbesondere Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit, §§ 55, 56 AO) müssen dennoch vorliegen.“

### Checkliste

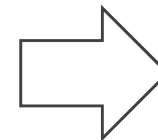
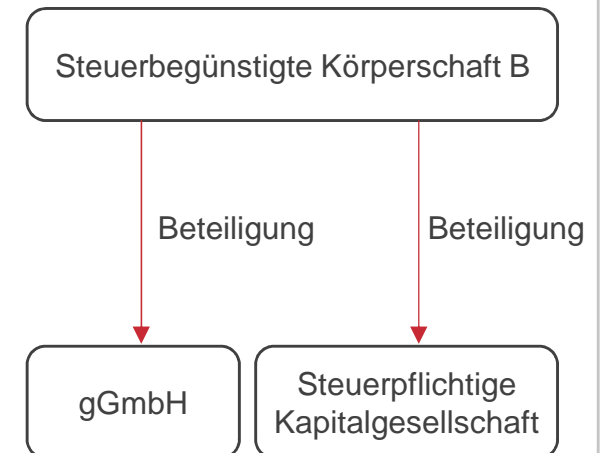
- Beteiligung an einer steuerbegünstigten KapG ausreichend
- Keine Mindestbeteiligungsquote
- **Beteiligung an steuerpflichtigen KapG → unschädlich**
- Beachte Voraussetzungen §§ 51 ff. AO
  - Grundsatz der **Selbstlosigkeit**: nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen
  - Grundsatz der **Ausschließlichkeit**: Körperschaft verfolgt nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke

### Beispielhafte Holdingstruktur

Fall 1



Fall 2



Grundsatz der Unmittelbarkeit in beiden Fällen erfüllt



# § 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit Behandlung von Beteiligungen

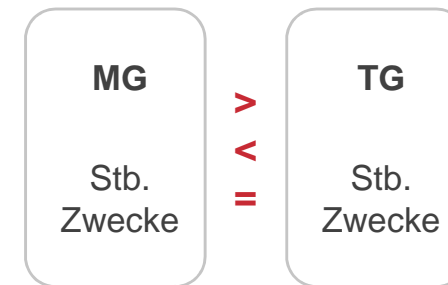
## Beteiligungen im ideellen Bereich

### Nr. 13:

„Eine Beteiligung, die nach § 57 Abs. 4 AO zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet wird, ist dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind. Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich.“

## Bedeutung für die Praxis

- Auffassung BMF: die **Zwecke der TG** müssen **in der Satzung der Mutter-Körperschaft enthalten** sein, damit die Beteiligung dem **ideellen Bereich** zugeordnet werden kann



## Sphärenzuordnung der Beteiligung – Mögliche Fälle

- 1. Fall:** Zweckidentität bei Mutter- und Tochtergesellschaft → z.B. verfolgen beide Gesellschaften ausschließlich die Förderung der Jugend- und Altenhilfe
- 2. Fall:** Zwecke der Muttergesellschaft umfassen alle Zwecke der Tochtergesellschaft
- 3. Fall:** Zwecke der Tochtergesellschaft sind nicht in den Zwecken der Muttergesellschaft enthalten. (TG hat „mehr“ Zwecke als MG)

Beteiligung ist dem  
ideellen Bereich zuzuordnen

Beteiligung ist dem  
ideellen Bereich zuzuordnen

Beteiligung ist der  
Vermögensverwaltung zuzuordnen

# § 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit Behandlung von Beteiligungen

## Beteiligungen im ideellen Bereich

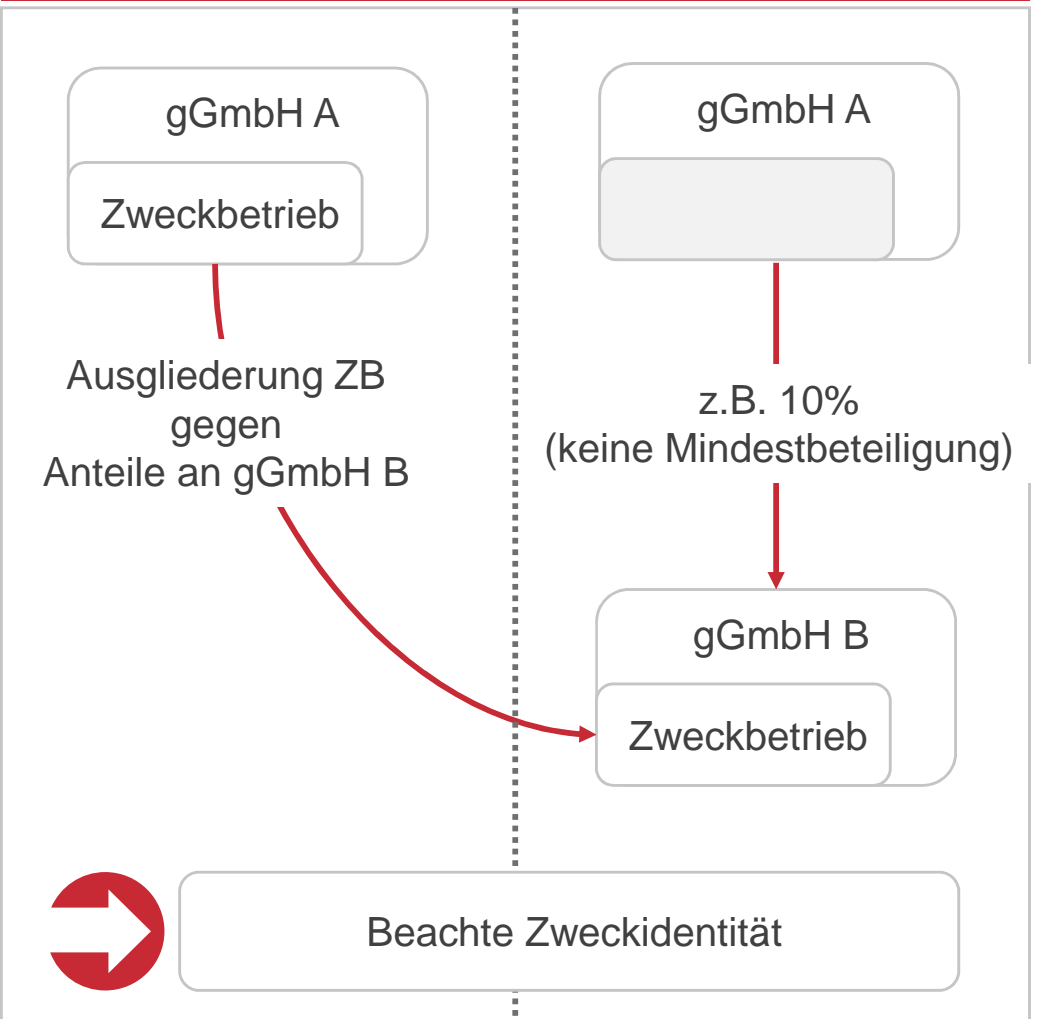
### Nr. 14:

„Bei den Anteilen an den steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften handelt es sich um sogenanntes **nutzungsgebundenes Vermögen** (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Damit wird der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel ermöglicht. Die Ausgliederung von Zweckbetrieben auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bei der die übertragende Körperschaft als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält und die Beteiligung bei der übertragenden Körperschaft dem ideellen Bereich zugeordnet wird, führt damit **nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.**“

## Bedeutung für die Praxis

- Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel bei Beteiligungen möglich, deren Zwecke in der Satzung der Mutter-Körperschaft *enthalten* sind

## Beteiligungen im ideellen Bereich





# § 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit

## Verweis aus Kooperation

### Entgeltliche Leistungen der Holding

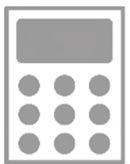
Nr. 15:

„Soweit eine Holdinggesellschaft **entgeltliche Leistungen**, wie z. B. **Buchführung**, gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, an denen sie beteiligt ist, sind diese Leistungen grundsätzlich als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren. Die **Möglichkeit der steuerbegünstigten Leistungserbringung innerhalb einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO** bleibt davon unberührt.“

Erfüllen die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten **Tätigkeiten aller Beteiligten** Körperschaften in ihrer **Gesamtheit** die Voraussetzungen des ZB i. S. d. §§ 65 ff. AO  
→ gilt die **Zweckbetriebliche Beurteilung für alle Beteiligten Körperschaften**

### Beispielhafte Tätigkeiten (*Gemeinschaftliche Serviceleistungen*)

Buchhaltung



Beschaffungsstellen



Nutzungsüberlassungen



Vermietungen



# Agenda

<b>1</b>	<b>§ 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>§ 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>§ 58 Nr. 1 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	<b>Fallbeispiele zu § 57 Abs. 3 und § 58 Nr. 1 AO</b>	<b>27</b>

# § 58 Nr. 1 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen

## Neufassung



§ 58 AO enthält eine Reihe von Regelungen, die als gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Betätigungen dargestellt werden. (Rückausnahmen für Tätigkeiten die dem Grunde nach gegen Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit verstoßen)



§ 58 Nr. 1 AO wird wie folgt gefasst und hinsichtlich des ersten Entwurfes um einen Satz erweitert:

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. Beabsichtigt die Körperschaft als **einzige Art der Zweckverwirklichung**, Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die **Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen**.

wird aufgehoben

# § 58 Nr. 1 Unschädliche Betätigungen Zweckbetrieb durch Mittelweiterleitung

## ZB/iB durch Mittelweiterleitung

### Nr. 7 Abs. 1:

„Werden unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme Nutzungen überlassen oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen 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 Nutzungsüberlassungen 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.“

## Neue Gestaltungsmöglichkeiten

- § 58 Nr. 1 AO kann als weitere Möglichkeit genutzt werden, um Kooperationen mit Zweckbetriebscharakter zu gestalten
- Insbesondere für die Übergangsphase zu § 57 Abs. 3 AO, wenn noch nicht alle Satzungen angepasst wurden
- 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 – Vertragsmanagement: Empfehlungen der RAG können weiterhin genutzt werden - marktübliche Preise dürfen nicht vereinbart werden (Preise auf Kostenbasis sind ggf. daraufhin zu prüfen, ob sie innerhalb der Bandbreite marktüblicher Preise liegen)
- Gestaltungsmöglichkeit Kostenumlagevertrag, ermöglicht weitere ZB-Leistungen
- Für aktuelle StEK und offene Verfahren:
  - Wenn die Selbstkosten nachgewiesen sind (wiGB wurde zu SK deklariert?) können alle offenen Fälle dem ZB zugeordnet werden, pauschale Gewinnaufschläge prüfen
  - Intercompany-Umsätze mit Verlust, die bisher als stpfl. wiGB deklariert wurden, sind daraufhin zu prüfen, ob sie als ZB-Leistungen nach § 58 Nr. 1 AO einzuordnen sind

# AEAO zu § 58 AO - Ziffer 7

## Teil 1

„Werden unentgeltlich oder lediglich gegen **Kostenübernahme** Nutzungen überlassen oder Dienstleistungen erbracht und diese Nutzungen 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.“

## Teil 2

„Werden Nutzungsüberlassungen 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.“

## Auswirkungen

- Kostenumlage = Selbstkosten (?)
- Gewinnaufschlag?
- rückwirkende Beurteilung in allen offenen Fällen!

# Kostenübernahme – Preisvergleichsmethode

Tatsächlicher Fremdvergleich

## Anwendungsform

- Bestimmung von Verrechnungsentgelten
- Orientierung an Preisen, welche bei analogen Geschäften zwischen fremden Dritten am Markt vereinbart werden
- Voraussetzung: direkte/indirekte Vergleichbarkeit der Verhältnisse, Vergleichsobjekte ähnlich mit Bezug auf ihre wesentlichen Merkmale

## Schwierigkeiten in der Anwendung

- häufiges Scheitern des Preisvergleichs aufgrund unterschiedlicher Anwendungsvoraussetzungen
- Leistungspaket von konzernspezifischen Lieferungen und Leistungen lässt Preisvergleich nicht zu

## Innerer Preisvergleich

- betriebsindividuelle Preise
- Voraussetzung: ein verbundenes Unternehmen erbringt/erhält die gleiche Lieferung/Leistung unter vergleichbaren Verhältnissen ggü. verbundenen oder unverbundenen Unternehmen
- Mindestvolumen verbundexterner Referenztransaktionen

## Äußerer Preisvergleich

- markt- oder branchenübliche Preise
- Liefer- und Leistungsverkehr zwischen unverbundenen Unternehmen (zwischenbetrieblicher Vergleich) → kein verbundenes Unternehmen!
- Verwertung von anonymisierten Vergleichsdaten grundsätzlich zulässig

# Nutzung von Kostenumlageverträgen

BMF-Schreiben vom ~~30.12.1999, IV B 4 - S 1341 - 14/99~~ 14. Juli 2021 (neu)

## Formelle Anforderungen

Die Finanzverwaltung fordert, dass ein Umlagevertrag

- schriftlich abgeschlossen wird,
- bestimmten Mindestanforderungen genügt,
- mit einer sachgerechten Dokumentation verknüpft ist
- und die Vereinbarungen des Vertrags eingehalten werden.

## Umlagefähige Kosten und Gewinnaufschlag

- tatsächliche direkte/indirekte Aufwendungen mit wirtschaftlichem Zusammenhang zu den erbrachten / zu erbringenden Leistungen
- Aufwendungen sind zu kürzen um die Erträge, welche in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen
- Gewinnaufschlag auf umzulegende Aufwendungen kann hinsichtlich fehlenden unternehmerischen Risikos und gemeinsamem Poolzweck für leistungserbringendes Unternehmen steuerlich nicht anerkannt werden
- Aber: EK-Verzinsung = Gewinnkomponente → Ertragsanteil des EK zur Verfügung stellenden Poolmitgliedern

überholt

## Fazit

- Finanzverwaltung trifft keine eindeutige Aussage zur Kostenbasis!
- bei der Qualifikation als Innengesellschaft haben die Gesellschafter ihre Gesellschafterbeiträge zu erbringen → diese werden im Rahmen einer Dienstleistungsumlage zum Teil in Form von Dienstleistungen erbracht

# Nutzung von Kostenumlageverträgen

## Anpassung Verwaltungsgrundsätze durch deutsche Finanzverwaltung ab 2019 /2021

BMF-Schreiben vom 30.12.1999 aufgehoben **zum 01.01.2019** durch BMF-Schreiben vom 05.07.2018 (erneut angepasst durch **BMF-Schreiben v. 14. Juli 2021** „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise“)

nachstehende Grundsätze für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2018 beginnen**

für bereits abgeschlossene, bestehende Kostenumlagevereinbarungen gilt eine Übergangsregelung für Wirtschaftsjahre bis spätestens **31.12.2019** (nach dem Schreiben vom 30.12.1999)

für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen gelten die Grundsätze des **Kapitels VIII** der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017

wirken UN im gemeinsamen Interesse zusammen, übernehmen zusammen Risiken und leisten Beiträge, um Vermögenswerte miteinander zu entwickeln / Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen, sind Beiträge **zu Fremdvergleichspreisen** z. bewerten und von UN anhand jeweils erwartender Vorteile zu vergüten



# Nutzung von Kostenumlageverträgen

Anpassung **Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise** durch das BMF vom 14. Juli 2021

3.9 Für die **Ermittlung und Prüfung von Verrechnungspreisen sind** die Grundsätze des Kapitels II der Anlage 1 anzuwenden.

**3.9 Verrechnungspreismethoden** sind insbesondere die

- a) Preisvergleichsmethode,
- b) Wiederverkaufspreismethode,
- c) Kostenaufschlagsmethode,
- d) geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und
- e) geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

3.1 Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind steuerlich danach zu beurteilen, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten haben oder verhalten (Fremdvergleich)

3.29 Die **Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes** führt regelmäßig zu einer **Bandbreite von Vergleichswerten**, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind

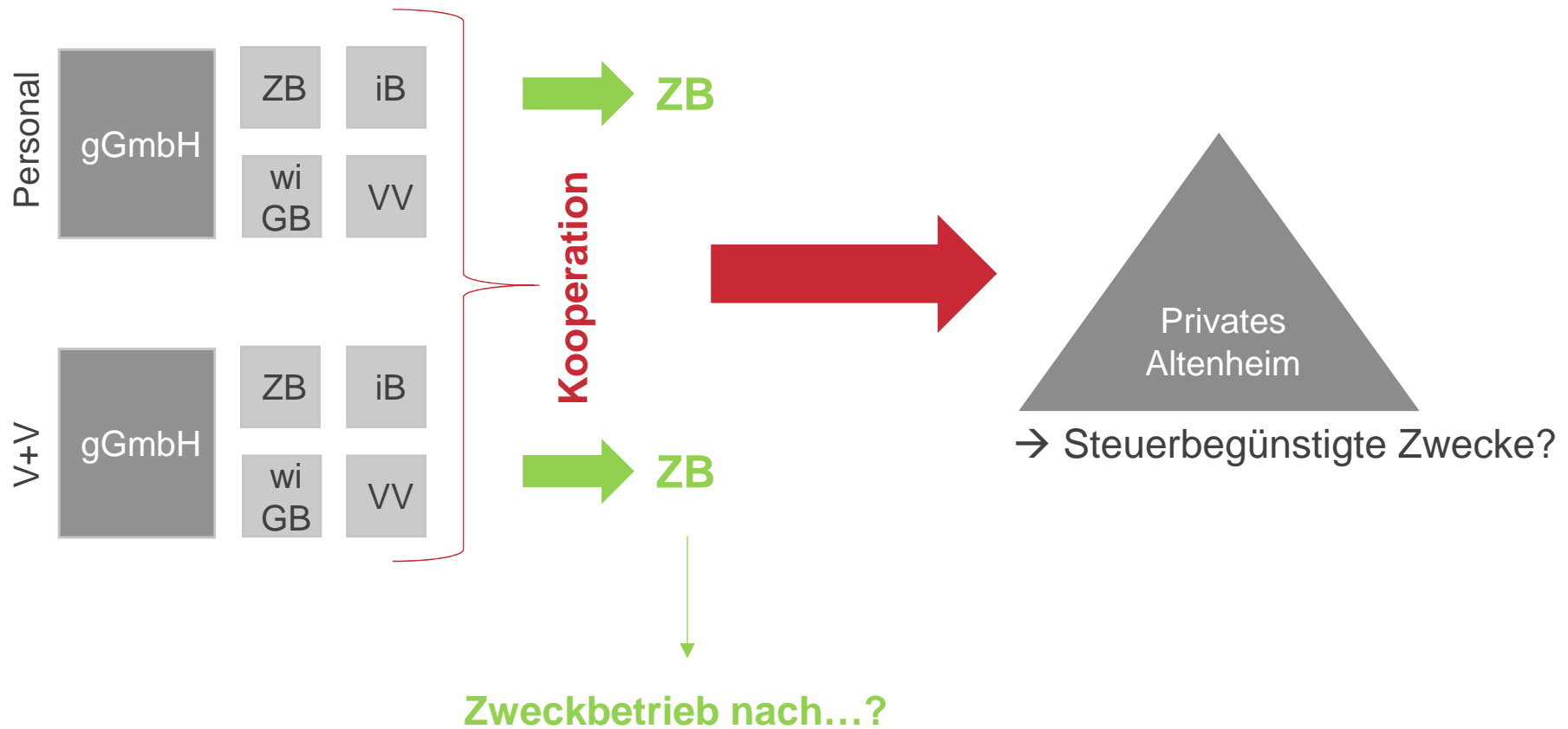
# § 58 Nr. 1 AO – Zweckbetrieb bei Kostenübernahme

- geänderte Verwaltungsauffassung zu § 58 AO gilt unabhängig von der Gesetzesänderung
  - kann für **alle offenen Fälle** angewandt werden
  - Mittelweiterleitungen begründen einen **Zweckbetrieb**, wenn sie **maximal gegen Kostenübernahme** stattfinden
  - eingesetzte Vermögensgegenstände können aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden
  - werden Nutzungsüberlassungen/Dienstleistungen gegen einen **die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag** erbracht, sind diese grundsätzlich dem **stpfl. wiGB** bzw. der **Vermögensverwaltung** zuzuordnen
    - können nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden (§ 58 Nr. 1 AO findet keine Anwendung)
- 
- **Anwendung in der Praxis:** Leistungsaustausch, z.B. in Form von Verwaltungsleistungen zw. steuerbegünstigten Unternehmen, der bisher (auch) bei bloßen Kostenersatz als stpfl. wiGB deklarationspflichtig war, ist zukünftig als Zweckbetrieb anzusehen → Deklarationspflicht entfällt!
  - für noch **offene Jahre (VdN)** könnten deklarierte wiGB gesichtet und um solche wiGB bereinigt werden, wo erkennbar z.B. Verbundleistungen gegen Kostenersatz erbracht wurden
  - **Herausforderung:** Nachweis des tatsächlichen Kostenersatzes
- 
- kann Prüfer nachweisen, dass im Rahmen der Preiskalkulation z.B. für Gemeinkosten nicht sachgerechte Schlüssel verwendet wurden, würde eine Kürzung derartiger Aufwendungen ggf. zum Überschuss führen, welcher zugleich eine **Ertragsteuerpflicht** als wiGB auslösen würde
  - rechtssichere Gestaltung: schriftliche Vereinbarungen in Form von **Kostenumlageverträgen**
  - geänderte Verwaltungsauffassung im Zusammenhang mit dem alten § 58 Nr. 2 AO kann u.E. bereits für **Veranlagungszeiträume vor 2020** zu Anwendung kommen und gilt demnach auch dann, wenn keine Förderklausel in der Satzung enthalten ist

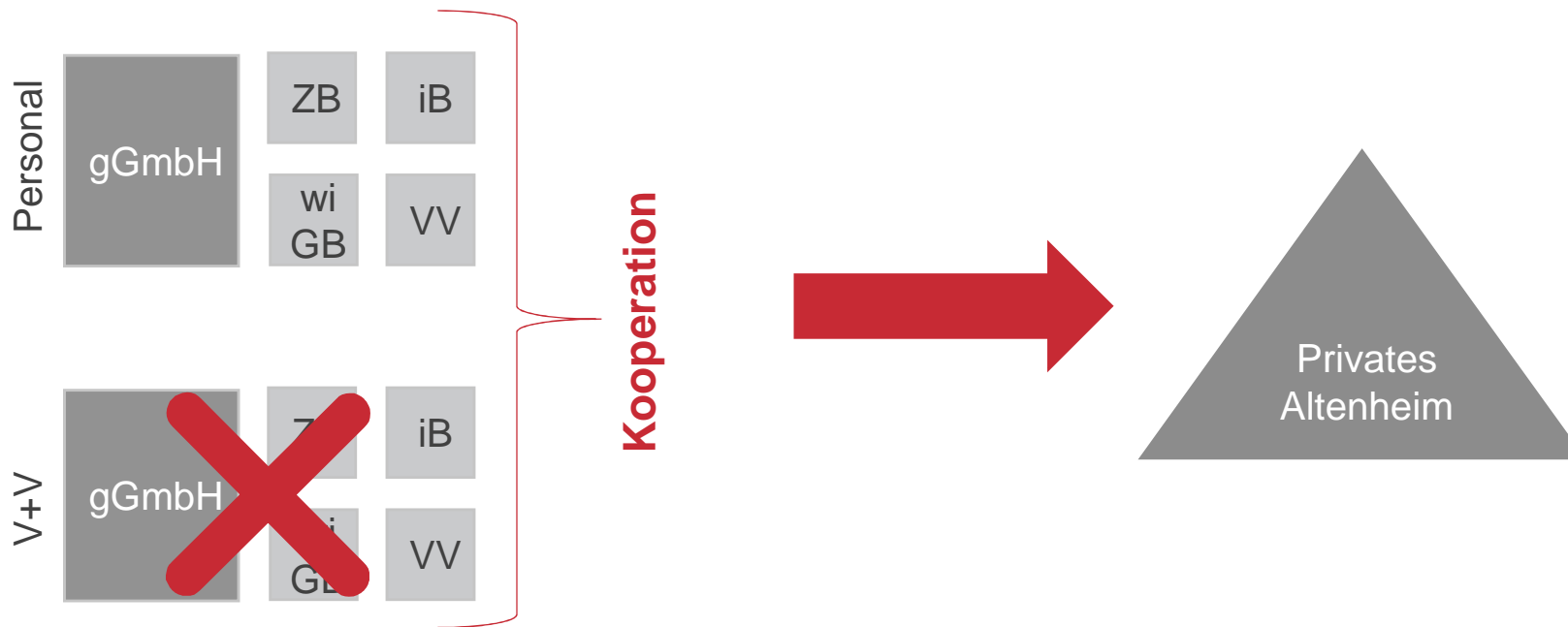
# Agenda

<b>1</b>	<b>§ 57 Abs. 3 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>§ 57 Abs. 4 AO – Unmittelbarkeit</b>	<b>12</b>
<b>3</b>	<b>§ 58 Nr. 1 AO – Steuerlich unschädliche Betätigungen</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	<b>Fallbeispiele zu § 57 Abs. 3 und § 58 Nr. 1 AO</b>	<b>27</b>

# Grundfall Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO (1)



# Grundfall Kooperationen (2)

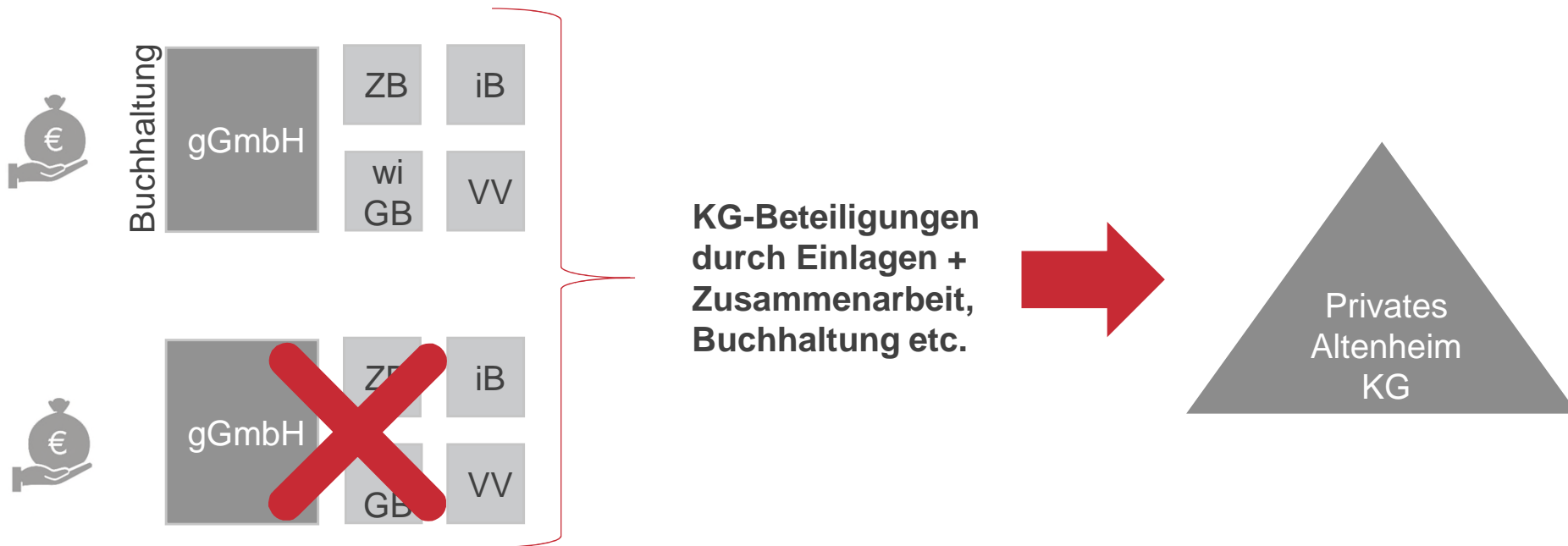


## Ein Vertragspartner kündigt den Vertrag:

- Es bleibt ein Vertragspartner über mit Personalüberlassung + Beteiligung
- Vorher: Zweckbetrieb
- Jetzt: ?

→ **Kooperationsvertrag mit Auflösungsklauseln planen**

# Grundfall Kooperationen und Beteiligung PG



## Einer der Kommanditisten steigt aus

Fragen: 1. Reicht der KG-Vertrag aus um den übrig gebliebenen Kommanditisten einem ZB zuzuordnen?

2. Falls der Kommanditist, der nur durch die Einlage beteiligt ist, über bleibt: auch Zuordnung zum ZB?
3. Kommanditist, der nur durch die Einlage beteiligt ist, steigt aus: ist § 57 Abs. 3 AO noch anwendbar?  
Sphärenwechsel?

# Immobilienvermietung einer Krankenhausimmobilie



## Tatbestandsmerkmale nach § 57 Abs. 3

## Tatbestandsmerkmale nach § 58 Abs. 1

<ul style="list-style-type: none"> <li>Planmäßiges Zusammenwirken (+)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Planmäßiges Zusammenwirken (-) (keine Förderklausel erforderlich), aber....</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Bei a) nur gemeinsam mit mind. einem weiteren gemeinnützigen Kooperationspartner</li> <li>Leistung/Vermietung muss arbeitsteilig in der Verwirklichung gemeinsamer steuerbegünstigter Zwecke münden</li> <li>Bei b) Satzungskongruenz (+)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>An a) (-)</li> <li>Nur an b) möglich, d.h.</li> <li>Mieter muss ein steuerbegünstigtes Unternehmen sein und Leistung für steuerbegünstigte Zwecke verwenden</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vermietung zu marktüblichem Entgelt (+)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Maximal Kostenausgleich (möglicherweise innerhalb der Bandbreite marktüblicher Preise)</li> </ul>

# Reform des Gemeinnützigkeitsrechts und AEAO

## Offene Fragen.....

Bezeichnung der Kooperationspartner nach § 57 Abs. 3 AO.....

Leistungen des planmäßigen Zusammenwirkens = welcher Zweckbetrieb?

.....Dienstleistungen gegen Kostenübernahme – Definition der „Kosten“

Gleiche Leistungen werden gegenüber Dritten erbracht – was gilt hinsichtlich der Bestimmung von „fremdüblichen Preisen“.....

Zurechnung zum Zweckbetrieb – „ohne weitere Prüfung der Merkmale der §§ 65 - 68 AO?.....



# Kontakt



**Andreas Seeger**

Partner

Steuerberatung

0172/231 27 11

0251/92208 120

[andreas.seeger@curacon.de](mailto:andreas.seeger@curacon.de)

**Vielen Dank  
für Ihre Aufmerksamkeit**

# Wichtige Hinweise zu Haftungsverhältnissen und Allgemeinen Auftragsbedingungen

- Diese **Präsentation** wurde ausschließlich für die **Schulungsteilnehmer** erstellt. Diese **Präsentation** darf nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von Curacon anderen Personen zugänglich gemacht, im Ganzen oder teilweise zitiert oder veröffentlicht werden. Curacon übernimmt für diese **Präsentation** keine Verpflichtung und Haftung gegenüber den **Schulungsteilnehmern oder** anderen Personen. Wir weisen explizit darauf hin, dass im Falle der nicht autorisierten Verwendung der **Präsentation** durch Dritte wir diesen gegenüber keinerlei Verpflichtung und Haftung übernehmen und die Verantwortung ausschließlich bei diesen Dritten liegt, ob sie Informationen, die ihnen zugänglich gemacht werden, als für ihre Zwecke tauglich erachten. Die Verwendung unserer beruflichen Äußerungen zu Werbezwecken ist unzulässig.
- In den Fällen, in denen unsere **Präsentation** mit anderen Berichten oder Aussagen verbunden wird, übernehmen wir keine Verpflichtung und Haftung für Berichte oder Aussagen anderer Personen. Die vorliegende **Präsentation** ist unabhängig vom Inhalt solcher und anderer Untersuchungen oder Darstellungen zu sehen.
- Wir weisen darauf hin, dass die Verantwortung für die erfolgreiche Umsetzung **der Schulungsinhalte** allein bei den **Schulungsteilnehmern** verbleibt. Die Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf aus berufsrechtlichen Gründen nicht die Rolle eines unternehmerischen Entscheiders übernehmen.
- Im Übrigen gelten für diesen Auftrag, auch im Verhältnis zu Dritten, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 1. Januar 2017.

