



# Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Webinar | 14. Mai 2024

Wolfgang Schmidbauer und Daniel Schneider

## TAGESORDNUNG

1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts
2. Gemeinnützigkeitsrechtsreform 2020  
Aktuelle Entwicklungen und praktische Erfahrungen
3. Praxisbeispiele
4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens

1.

# Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 57, 58 AO)

---

- » Die Reform bietet die Chance, bestehende **Konzernstrukturen** und **Fördertätigkeiten** sowie interne und externe **Kooperations- und Leistungsbeziehungen** - über das Gemeinnützigkeitsrecht hinaus im Sinne eines ganzheitlichen Ansatzes - zu optimieren.
  
- » In der Praxis dürften für **(steuerbegünstigte) Körperschaften** vielfältige **steuerbegünstigte Kooperationsmöglichkeiten** denkbar sein, die bisher ggf. zu einer Ertragsteuerpflicht führten und/oder gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zulässig waren, u.a.
  - Überführung nicht steuerbegünstigter Servicegesellschaften in die Gemeinnützigkeit,
  - Ausgliederung von Zweckbetrieben oder anderen Tätigkeiten (Service-Bereichen),
  - Kooperationen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften sowie
  - Fördertätigkeiten und Finanzierung (Mittelweitergabe und zeitnahe Mittelverwendung).
  
- » Das Bundesministerium der Finanzen hat mit den **Schreiben vom 6. August 2021 und 12. Januar 2022** die Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) bekannt gegeben, die aufgrund der Gemeinnützigkeitsreform 2020 nunmehr – zumindest nach der Auffassung der Finanzverwaltung – zu berücksichtigen sind.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts

---

## » § 57 Abs. 3 AO

Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke **auch dann** unmittelbar im Sinne des Absatzes 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. 4 AO

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

## » § 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.

...

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO - Gesetzesbegründung

- Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt die **satzungsgemäße Verwirklichung** eines steuerbegünstigten Zwecks **durch planmäßiges Zusammenwirken** mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung erfüllt, einen Fall der **unmittelbaren Zweckverwirklichung** dar.
- Körperschaften wird es hierdurch ermöglicht, steuerbegünstigt **arbeitsteilig** zusammenzuwirken, um **gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck** zu realisieren.
- Verfolgen mehrere Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung erfüllen, satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt.
- Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre satzungsgemäßen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO - Gesetzesbegründung

- Gliedert z.B. eine steuerbegünstigte Körperschaft, die ein Krankenhaus i.S.d. § 67 AO betreibt, einen zum Zweckbetrieb gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei-GmbH) aus, führt der Unmittelbarkeitsgrundsatz **nach derzeitigem Recht** dazu, dass die Wäscherei-GmbH **nicht steuerbegünstigt** ist.
- Denn bei der ausgegliederten Tätigkeit handelt es sich bei isolierter Betrachtung nicht um eine ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeit. Sie fördert daher **nur mittelbar** den steuerbegünstigten Zweck der ausgliedernden Körperschaft.
- Dieses Ergebnis ist **nicht sachgerecht**, da bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Sachverhalte vor und nach der Ausgliederung im Wesentlichen identisch sind. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO - Gesetzesbegründung

- Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden **innerhalb eines Zweckbetriebs** erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind.
- Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens **ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit** zu beurteilen. Ist aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt, ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich.
- Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Grundsätze.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO - Gesetzesbegründung

- Die vorgeschlagenen Regelungen in § 57 Abs. 3 Satz 2 AO bewirken im Beispiel, dass die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH gegenüber der Krankenhausgesellschaft im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens als Zweckbetriebsleistungen nach § 67 AO gelten.
- Sowohl die Krankenhausgesellschaft als auch die Wäscherei-GmbH erbringen ihre Leistungen somit jeweils im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO.
- Erbringt die ausgegliederte Wäscherei-GmbH hingegen Wäschereidienstleistungen an Dritte, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 AO.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 6. August 2021

- Planmäßiges Zusammenwirken = **gemeinsames, inhaltlich aufeinander abgestimmtes und koordiniertes Wirken** von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen (Tz. 5.).
- neben **Dienstleistungen** auch **Nutzungsüberlassungen** (Tz. 5.; Was ist mit Lieferungen? => Ergänzung im BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022)
- Kooperationen auch **zwischen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen** Körperschaften möglich (Tz. 6.).
- Planmäßiges Zusammenwirken auch mit steuerbegünstigtem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Recht (jPdöR), nicht aber mit jPdöR als solcher (Tz. 7.)
- Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein (Tz. 8.)

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 6. August 2021

- **Körperschaften**, mit denen kooperiert wird, **und die Art und Weise der Kooperation** müssen in den **Satzungen der Beteiligten** bezeichnet werden (Tz. 8.: „Bezeichnung“ = namentliche Nennung?).
- Leistungen an steuerpflichtige Dritte = **regelmäßig** steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Tz. 10.; Grenze schädlicher Drittumsatz?)
- Die beim planmäßigen Zusammenwirken **eingesetzten Wirtschaftsgüter** können grundsätzlich mit **zeitnah zu verwendenden Mitteln** finanziert werden (Tz. 11)
- **Beteiligungen** an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften sind dem **ideellen Bereich** zuzuordnen (Tz. 11; nichtunternehmerischer Bereich => umsatzsteuerliche Organschaft?)

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 3 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022

- 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.
- „Bei **mehreren Kooperationspartnern** genügt es, wenn diese **anhand der Satzung** konkret nachvollziehbar sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbundes durch **Bezeichnung des Konzerns** oder **des Unternehmensverbundes**. Eine namentliche Benennung der einzelnen Kooperationspartner muss sich dann aus einer **Aufstellung** ergeben, die der Finanzverwaltung bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner zusätzlich zur Satzung vorzulegen ist.
- Das planmäßige Zusammenwirken kann bereits vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit (in der Regel Registereintragung oder Anerkennung / Genehmigung) bei den kooperierenden Körperschaften erfolgen, wenn darüber ein wirksamer Organbeschluss vorliegt, das Verfahren zum Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit eingeleitet wurde und diese später auch eintritt. Die zivilrechtliche Wirksamkeit muss aber grundsätzlich zumindest bei der Körperschaft vorliegen, die sich auf § 57 Absatz 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60a.“

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 4 AO - Gesetzesbegründung

- Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar.
- Hält eine Körperschaft ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (z.B. nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften), ist diese Tätigkeit nach geltendem Recht nicht steuerbegünstigt, wenn die Körperschaft ausschließlich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnimmt. => Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht.
- Durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften ändert sich bei wertender Betrachtung das wirtschaftliche Gesamtbild nicht.
- Soweit die Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, an denen sie beteiligt ist, beurteilen sich diese nach den allgemeinen Regelungen.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 4 AO - Gesetzesbegründung

- **Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften** = unmittelbare Zweckverwirklichung, soweit die Holding ausschließlich **typische Aufgaben** einer Holdinggesellschaft wahrnimmt.
- Eigene **operative/fördernde Tätigkeit** der Holding ist **nicht (mehr) erforderlich**.
- **Entgeltliche Leistungen** der Holding-GmbH gegenüber Beteiligungsgesellschaften beurteilen sich nach den allgemeinen Regelungen.

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 4 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 6. August 2021

- Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften  
= **unmittelbare steuerbegünstigte Tätigkeit** (Tz. 12)
- Beteiligung **an nur einer Gesellschaft ist ausreichend**; eine **Mindestbeteiligungsquote** ist nicht erforderlich (Tz. 12)
- Anteile an **steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften unschädlich** (Tz. 12; Quote?)
- **Ausgliederung von Zweckbetrieben** auf eine steuerbegünstigte Körperschaft gegen Gewährung von Anteilen (= ideeller Bereich, Tz. 13; beachte Umsatzsteuerliche Organschaft) **führt nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** (keine „Umwidmung“ von Mitteln ...)

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Unmittelbarkeit

---

## » § 57 Abs. 4 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022

- 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** oder einer **Dienstleistungserbringung, Nutzungsüberlassung oder Warenlieferung** nach § 58 Nr. 1 AO bleibt davon unberührt.“

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Mittelweitergabe

---

## » § 58 Abs. 1 AO

- Die bisherigen unterschiedlichen Regelungen in § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO zur **Mittelweitergabe** von steuerbegünstigten Körperschaften an andere gemeinnützige Körperschaften bzw. an juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken sind **vereinheitlicht worden**, und zwar durch die Neufassung des § 58 Nr. 1 AO, in welche die derzeitige Regelung des § 58 Nr. 2 AO eingebunden wird (sog. „**einheitlicher Mittelweitergabe-Tatbestand**“).
- Die bisher bestehenden Unterschiede bei der Beschreibung des Vorgangs bzw. in den Tatbeständen der Mittelweitergabe oder bei dem unterschiedlich geregelten Empfängerkreis in den Tatbeständen des § 58 Nr. 1 AO (Mittelweitergabe durch Förderkörperschaften) und § 58 Nr. 2 AO (Mittelweitergabe durch Nichtförderkörperschaften) sind damit beseitigt worden. Dies soll zu **mehr Rechtssicherheit** führen und den Verwaltungsvollzug erleichtern.
- Dem Gebot der Satzungsklarheit entsprechend muss die Mittelweitergabe als Tätigkeit satzungsgemäß verankert werden, wenn es sich um das einzige Mittel zur Verwirklichung des geförderten Zwecks handelt.
- Im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung zu § 58 Nr. 1 AO verlangt die Regelung nicht, dass die weitergegebenen Mittel von der Empfängerkörperschaft nur für die eigenen Satzungszwecke der Geberkörperschaft verwendet werden dürfen (**ggf. zivilrechtliche Beschränkungen beachten**).

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Mittelweitergabe

---

## » § 58 Nr. 1 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 6. August 2021

- **Vollständige oder teilweise Mittelzuwendung** (Tz. 1.) = Art der Zweckverwirklichung (sofern Mittelzuwendung einzige Art der Zweckverwirklichung, muss dies in der Satzung benannt sein (Förderkörperschaft; Tz. 3.)
- Mittel = sämtliche Vermögenswerte, auch **Nutzungsüberlassung** oder Erbringung von **Dienstleistungen** (Tz. 2.); sofern **Nutzungsüberlassung/Dienstleistung = Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO**: steuerliche Behandlung richtet sich nach § 57 Abs. 3 AO (Tz. 1.)
- Verfolgt eine steuerbegünstigte Körperschaft einen Satzungszweck unmittelbar und einen weiteren Satzungszweck durch Mittelweitergabe, muss sowohl die unmittelbare Zweckverfolgung als auch die Mittelweitergabe in der Satzung abgebildet werden (Tz. 3.); nicht, wenn der selbe Zweck unmittelbar und durch Mittelweitergabe verfolgt wird.  
Hinweis: Nicht durch Gesetzeswortlaut gedeckt, aber ggf. sinnvoll, um etwaige zivilrechtliche Risiken („Mittelweitergabe ohne/gegen Satzungszweck“) zu minimieren ...
- Zwecke der hingebenden und der empfangenen Körperschaft müssen im Übrigen nicht identisch sein (Tz. 3.; früher strittig; u.a. Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 26.4.2012, 4 K 2239/09).

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Mittelweitergabe

---

## » § 58 Nr. 1 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 6. August 2021

- **Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen** an steuerbegünstigte Gesellschafter oder Mitglieder sind zulässig, auch an jPdöR, sofern Mittel **nachweislich für steuerbegünstigte Zwecke** verwendet werden (Tz. 4.). **Zuordnung der Mittel** bei der Geberkörperschaft (zeitnah oder nicht zeitnah) gelten auch für Empfängerkörperschaft (Tz. 6.).
- 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.  
  
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.
- Präambel des BMF-Schreibens: ... wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung ... **mit sofortiger Wirkung zur Anwendung in allen offenen Fällen** wie folgt geändert: ...

# 1. Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts - Mittelweitergabe

---

## » § 58 Nr. 1 AO – Auszüge/Anmerkungen aus dem BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022

- Diese **Ausnahmeregelung** ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften durch die vollständige oder teilweise Weitergabe bzw. Zuwendung eigener Mittel fördern. Mittel sind nicht nur **Bar- oder Buchgeld**, sondern auch alle anderen Vermögenswerte. Auch **Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen und die Erbringung von Dienstleistungen** unterfallen dem Begriff der Mittel.
- 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.“

2.

# Gemeinnützigkeitsreform 2020 Aktuelle Entwicklungen und praktische Erfahrungen

## 2. Gemeinnützigkeitsreform 2020 – Aktuelle Entwicklungen

---

- BMF-Schreiben vom 6. August 2021 (Az.: IV C4-O 1000/19/10474:004)
- BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022 (Az.: IV A 3 – S 0062/21/10007:001)
  
- Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, Der Betrieb 2021, Seiten 72 bis 81
- Dr. Christian Kirchhain, Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, Seiten 129 bis 138
- Wolfgang Schmidbauer, Die Gemeinnützigkeitsrechtsreform: Erste praktische Erkenntnisse und weitere offene Fragen, Der Krankenhaus-Justitiar 1/2021, Seiten 27 bis 31
- Dr. Benedikt Holste genannt Göcke, Holdingstrukturen im Dritten Sektor nach der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, DStR 2021, Seiten 2768 bis 2773
- Dr. Felix Werthebach/Dr. Mirko Wolfgang Brill, Die Auswirkungen des Kooperationsprivilegs (§ 57 Abs. 3 AO) in Konzernstrukturen, NWB Nr. 8 2023

## 2. Gemeinnützigkeitsreform 2020 – Praktische Erfahrungen

---

- Satzungsänderungen i.S.d. § 57 Abs. 3 AO
- Überführung von gewerblichen Servicegesellschaften in die Gemeinnützigkeit
- Verrechnungspreise in steuerbegünstigt geprägten, gemischten Konzernen
- grundsteuerrechtliche Anpassungen
- Anpassungen bzgl. der zeitnahen Mittelverwendung
- Anpassungen bzgl. der verbleibenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

3.

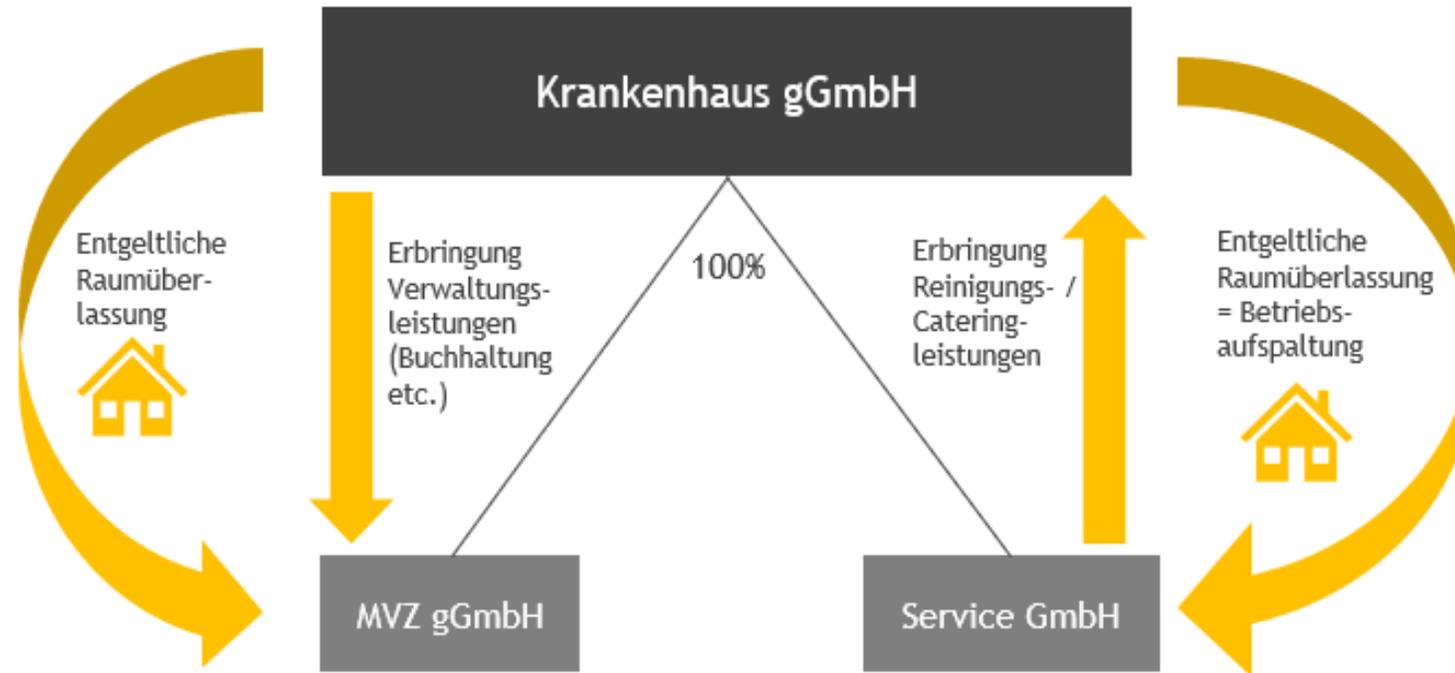
# Praxisbeispiele

» Planmäßiger Zusammenwirken  
» nach § 57 Abs. 3 AO



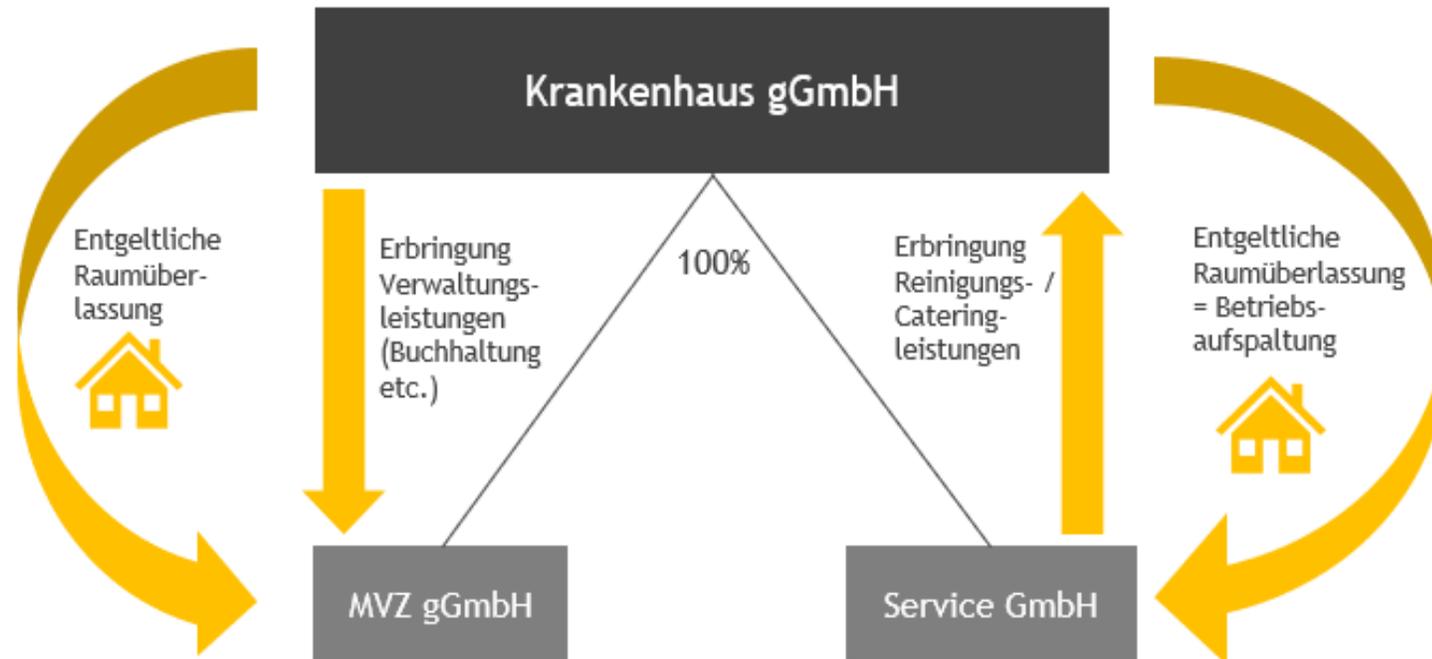
# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

» Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.



# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

» Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

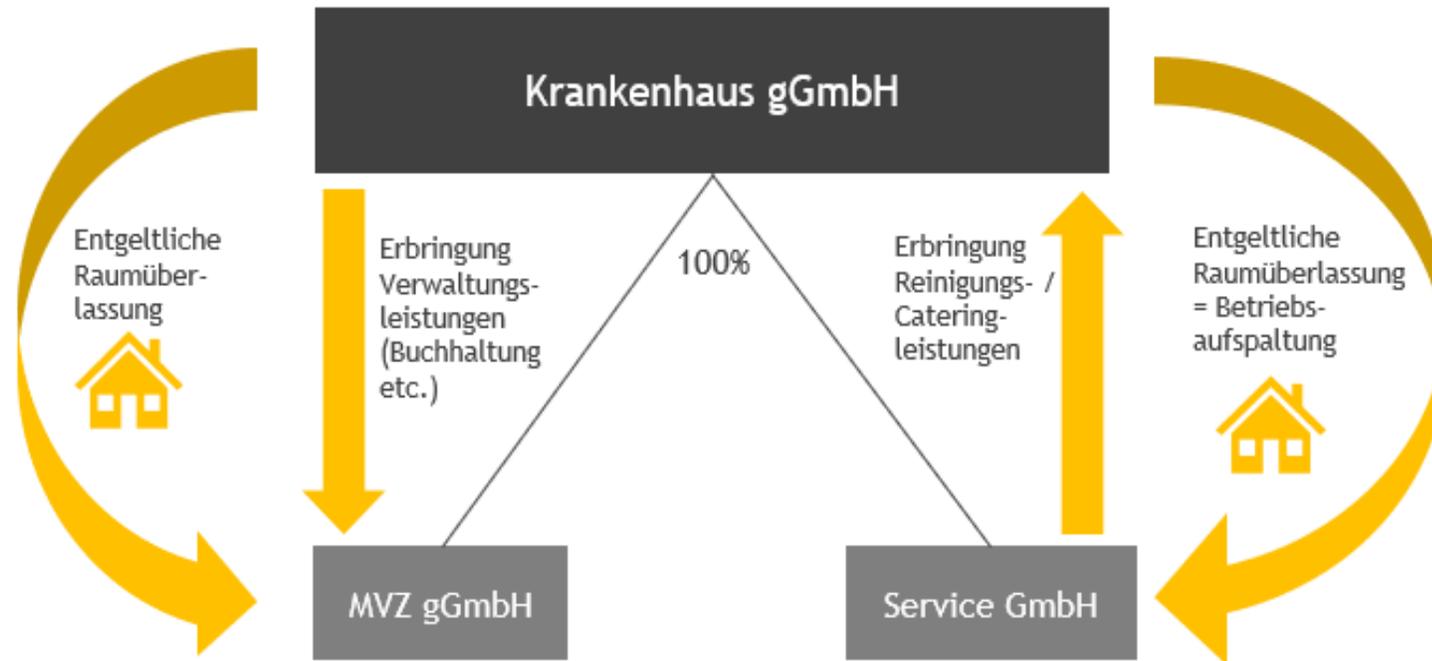


## Alte Rechtslage:

- 1.) Raumüberlassung an MVZ gGmbH = VV (1/3 Überschuss in freie Rücklage, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
- 2.) Erbringung von Verwaltungsleistungen an MVZ gGmbH = stpfl. wGB
- 3.) Beteiligung an MVZ gGmbH = VV (=> Ausschüttungen steuerfrei)
- 4.) Raumüberlassung an Service GmbH = stpfl. wGB (marktübliches Entgelt)
- 5.) Erbringung Reinigungs- / Cateringleistungen = stpfl. wGB (marktübliches Entgelt)
- 6.) Beteiligung an Service GmbH = stpfl. wGB (=> Ausschüttungen stpfl. mit 5%, § 8b KStG)

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

» Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.



Neue Rechtslage (Prämisse: Satzungsänderungen bei allen beteiligten Gesellschaften):

- 1.) Raumüberlassung und Erbringung von Verwaltungsleistungen an MVZ gGmbH = planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO = Zweckbetriebstätigkeit (10% in freie Rücklage, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
- 2.) Beteiligung an MVZ gGmbH = ideeller Bereich (lt. BMF vom 6.8.2021)
- 3.) Raumüberlassung und Erbringung Reinigungs- / Cateringleistungen = planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO = Zweckbetriebstätigkeit
- 4.) Beteiligung an Service GmbH = ideeller Bereich (lt. BMF vom 6.8.2021)

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

- **Satzungsänderung KH gGmbH**: Aufnahme Förderung des Wohlfahrtswesens (= stb. Zweck MVZ) als weiterer stb. Zweck und namentliche Nennung MVZ GmbH (so BMF; ggf. in Anlage, s.o.); Art und Weise der Kooperation muss so genau wie möglich bezeichnet werden (planmäßiges Zusammenwirken durch Raumüberlassung und Verwaltungsleistungen).
- **Satzungsänderung MVZ gGmbH**: Art und Weise der Kooperation muss so genau wie möglich bezeichnet werden.
- **Satzungsänderung Service GmbH**: Aufnahme Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens (= stb. Zweck KH gGmbH) als steuerbegünstigter Zweck und namentliche Nennung KH gGmbH (so BMF; ggf. in Anlage, s.o.); **Anlage 1 zu § 60 AO** (Mustersatzung); Art und Weise der Kooperation muss so genau wie möglich bezeichnet werden (planmäßiges Zusammenwirken durch Raumüberlassung und Reinigungs-/Cateringleistungen).

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

(Verwaltungsinterne) Rechtsauffassung OFD NRW:

- **Bezeichnung der Kooperationspartner** so konkret, dass sich aus der Satzung unzweifelhaft ergibt, mit welcher Körperschaft kooperiert wird (ggf. Nennung in Anlage...)
- **Strenge Maßstäbe** an Satzungsformulierung zu **Art und Weise der Kooperation** bei Leistungserbringer („*Verwaltungsleistungen*“ oder „*Serviceleistungen*“ nicht ausreichend...); bei „Leistungsempfänger“ weniger strenge Anforderungen
- Maßgeblicher Zeitpunkt für Anerkennung Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO:
  1. Bisher **stpfl. Körperschaften** => Anmeldung zur Register-Eintragung!
  2. Bisher **stb. Körperschaften** => Satzungsänderungsbeschluss maßgeblich!
- Bei externen Kooperationspartnern: Vorlage Satzungen des Kooperationspartners
- Steuerpflichtige Aktivitäten außerhalb von § 57 Abs. 3 AO unschädlich

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

- **Leistungsbeziehungen**: Fremdübliche Entgelte / Begünstigungsverbot / vGA grds. (-), es sei denn, Leistungen werden im stpfl. Bereich eingesetzt.

=> **Umsatzsteuer**: 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG)? Klarstellung durch BMF soll erfolgen...

- **Raumüberlassung (Nutzungsüberlassung) = planmäßiges Zusammenwirken** = Zweckbetriebstätigkeit

=> Mittelverwendung: 10% statt 33% (1/3) der Überschüsse in freie Rücklage...

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

- **Beendigung Betriebsaufspaltung = Betriebsaufgabe** gem. § 16 Abs. 3 EStG (+), da stpfl. wGB Betriebsaufspaltung bei KH GmbH beendet wird => Rechtsfolge: **Aufdeckung / Versteuerung stiller Reserven?**

=> Oder: **Buchwertfortführung gem. § 13 Abs. 4 S. 1 iVm. Abs. 5 KStG** (Beginn Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und WG dienen stb. Zwecken)?

=> Hier „*teilweiser Beginn Steuerbefreiung*“ iSd. § 13 Abs. 5 KStG, (str., a.A. § 13 KStG ist subsidiär ggü. § 16 Abs. 3 EStG; vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 1.2.2002 (IV A 2 – S 2765 – 1/02) zur Möglichkeit der Buchwertfortführung bei Überführung Betrieb in stb. Bereich...)

=> **OFD NRW:** Buchwertfortführung (+), Aufdeckung stille Reserven (-)!

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

- Die derzeitige Verwendung von Grundvermögen im stpfl. Bereich (z.B. bei Service GmbH) könnte zukünftig zu einer **Grundsteuerbefreiung** führen...
- Überführung Service GmbH in Gemeinnützigkeit sollte auch **betriebswirtschaftlich** sinnvoll sein: bei „**schädlichem Drittumsatz**“ mit gewerblichen Gesellschaften (Grenze hierfür unklar, s.o.) ist **keine Verrechnung** mehr mit (zukünftig) begünstigten Leistungen möglich... zudem: Gewinn im „schädlichen Bereich“ erforderlich. Höherer **administrativer / organiatorischer Aufwand** wegen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen ebenfalls zu berücksichtigen.
- Auch **gesellschaftsrechtliche** (Stichwort: Minderheitsgesellschafter) und **arbeits- bzw. tarifrechtliche Auswirkungen** sollten berücksichtigt werden.

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

- **§ 13 KStG**: Beginn der Steuerbefreiung (z.B. bei Service-Gesellschaft)
  - Abs. 1: „Wird eine steuerpflichtige Körperschaft ... von der Körperschaftsteuer befreit, so hat sie auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine **Schlussbilanz** aufzustellen....“
  - Abs. 3: „In der Schlussbilanz ... sind die Wirtschaftsgüter ... mit den **Teilwerten** anzusetzen.“
  - Abs. 4: „Beginnt die Steuerbefreiung auf Grund des § 5 Abs. 1 Nr. 9, sind die **Wirtschaftsgüter, die der Förderung steuerbegünstigter Zwecke ... dienen**, in der Schlussbilanz mit den **Buchwerten** anzusetzen.“
  - Abs. 5: „Beginnt ... die Steuerbefreiung nur **teilweise**, so gelten die Abs. 1 bis 4 für den entsprechenden Teil des Betriebsvermögens.“

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

Planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO n.F.

## Zu beachtende Aspekte:

### - Hinweise:

- Schlussbilanz iSd. § 13 Abs. 1 KStG = **Steuerbilanz** (Beachtung Aktivierungsverbote, z.B. § 5 Abs. 2 EStG => selbst geschaffene immaterielle WG).
- Erstellung Schlussbilanz auch dann erforderlich, wenn **bei allen WG Buchwertansatz**.
- Auch WG, die dem Bereich der **Vermögensverwaltung** angehören, dienen stb. Zwecken im o.g. Sinne.
- Der **laufende Gewinn** vor Beginn der Steuerfreiheit wird **nicht in die Begünstigung einbezogen** (Abgrenzung lfd. Gewinn und steuerfreier Entstrickungsgewinn).
- Beachte: Erläuterndes BMF-Schreiben zu § 13 KStG wird erwartet...

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

## Kein „doppeltes Satzungserfordernis“ bei § 57 Abs. 3 AO

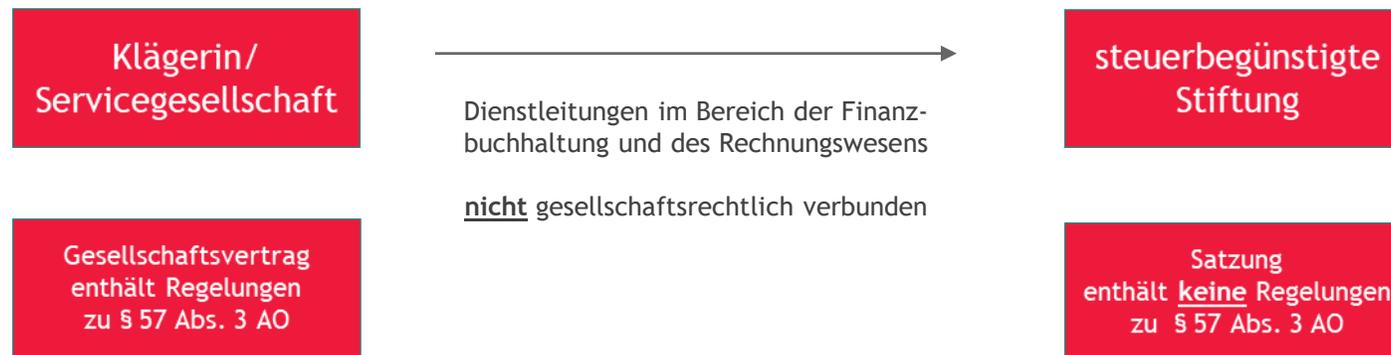
### Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26. September 2023 (Az.: 5 K 11/23)

1. Für die Anwendung des § 57 Abs. 3 AO ist erforderlich, dass die **leistungserbringende** Körperschaft in ihre Satzung aufnimmt, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke durch planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, verwirklicht.
2. Bei der **leistungsempfangenden** Körperschaft bedarf es hingegen **keiner Satzungsänderung dahingehend**, dass auch in dieser das planmäßige Zusammenwirken mit der leistungserbringenden Körperschaft aufgenommen wird (sog. "doppeltes Satzungserfordernis").
3. § 57 Abs. 3 AO verstößt nicht gegen EU-Beihilferegelungen.

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

Kein „doppeltes Satzungserfordernis“ bei § 57 Abs. 3 AO

Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26. September 2023 (Az.: 5 K 11/23)



- Klägerin/Servicegesellschaft erhielt zunächst einen Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO.
- Finanzverwaltung fragte nach, ob die Stiftung ebenfalls eine entsprechende Satzungsänderung vorgenommen hat – dies war und sollte auch nicht erfolgen
- Daraufhin wurde der Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO der Klägerin/Servicegesellschaft aufgehoben.

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

## Kein „doppeltes Satzungserfordernis“ bei § 57 Abs. 3 AO

### Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26. September 2023 (Az.: 5 K 11/23)

- Weder nach dem Wortlaut des § 57 Abs. 3 AO noch aus einer Auslegung der Norm ist die „doppelte Satzungserfordernis“ eine Voraussetzung für die Annahme einer unmittelbaren Zweckverwirklichung:
- „ ... Nach dem **Wortlaut** ist es **erforderlich, aber auch ausreichend**, wenn eine Körperschaft (die leistungserbringende Körperschaft – vorliegend die Klägerin) **"satzungsgemäß"** mit "mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt" (die **leistungsempfangende** Körperschaft – vorliegend die Stiftung), planmäßig zusammenwirkt. Die Voraussetzung **"satzungsgemäß"** bezieht sich schon nach ihrer Stellung im Satz allein auf die Satzung der **leistungserbringenden** Körperschaft.
- Bestätigt wird dies dadurch, dass der Wortlaut darauf abstellt, dass "sie" (d.h. die **leistungserbringende** Körperschaft) satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit der leistungsempfangenden Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht; auf die **Satzung der leistungsempfangenden Körperschaft kommt** es mithin auch nach dieser Formulierung **nicht an**. Insoweit verlangt der Wortlaut lediglich, dass diese die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, ohne auf die weitere Ausgestaltung von deren Satzung abzustellen. ...

# 3. Praxisbeispiele – Planmäßiges Zusammenwirken

---

## Kein „doppeltes Satzungserfordernis“ bei § 57 Abs. 3 AO

### Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26. September 2023 (Az.: 5 K 11/23)

- ... Für eine einschränkende Auslegung im Sinne der Auffassung des Beklagten lässt sich auch aus der Historie des Gesetzes nichts herleiten. So befindet sich in den Gesetzgebungsmaterialien, worauf die Klägerin zurecht hinweist, **kein Anhaltspunkt dafür, dass ein "doppeltes Satzungserfordernis" erforderlich sein könnte**. Insbesondere in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/25160, S. 202) wird ganz wesentlich auf das tatsächliche Handeln der Beteiligten Körperschaften abgestellt; formale Voraussetzungen werden hingegen nicht genannt. ... “
- nicht für **Missbrauchsvermeidung** notwendig: „Denn der Finanzbehörde bleibt es unbenommen, im Rahmen des Verfahrens nach § 60a AO zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 AO – insbesondere auch auf Seiten der leistungsempfangenden Körperschaft – vorliegen. Hierzu kann die Finanzbehörde Verträge und ggf. auch die Satzungen aller Beteiligten anfordern. Ein "Mehrwert" für die Finanzbehörde tritt durch ein "doppeltes Satzungserfordernis" nicht ein.“
- Revision wurde zugelassen; beachte: AEAO Nr. 8 zu § 57 Abs. 3 AO ist weiterhin gültig

- » Ausgliederung von
- » Zweckbetrieben oder anderen
- » Tätigkeiten (Service-Bereichen)

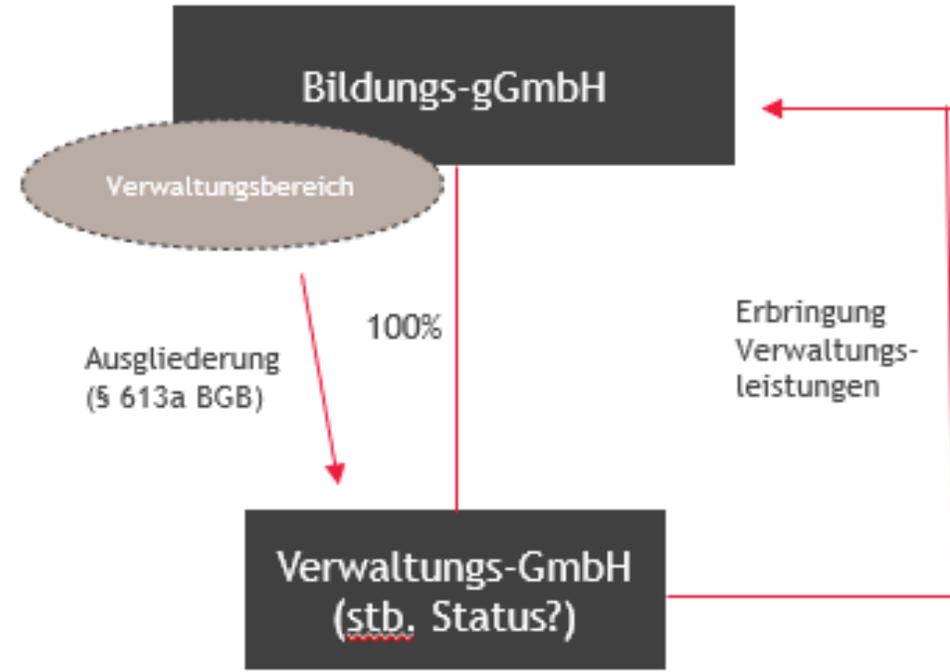
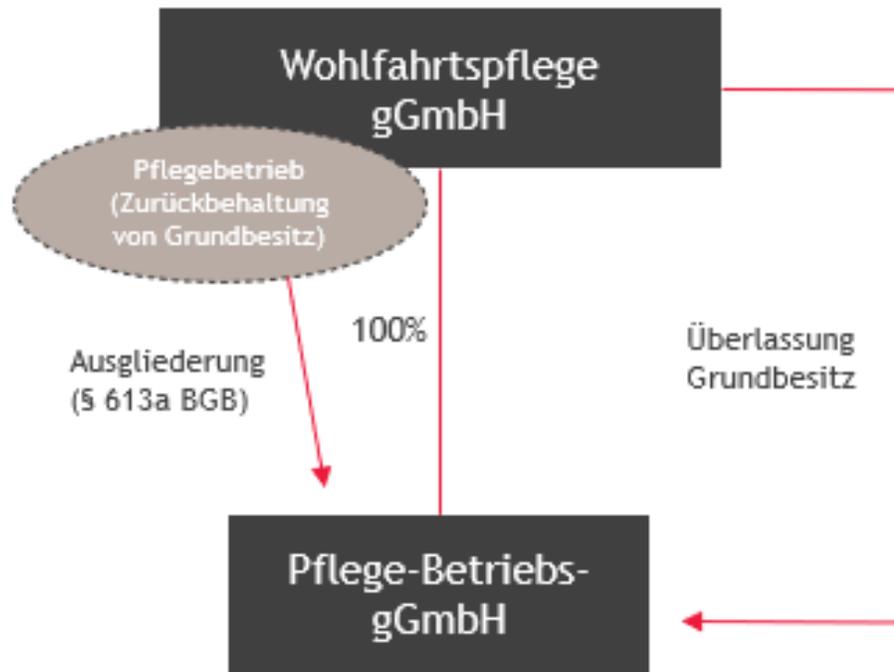


# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

---

- Neben der Überführung vorhandener Servicegesellschaften in die Gemeinnützigkeit eröffnen die neuen Vorschriften auch Überlegungen, inwieweit es Sinn macht, dass vorhandene Strukturen eines Verbundes angepasst werden, in dem z.B. bestimmte Tätigkeiten ausgegliedert werden. Hier hilft auch die neue Holdingregelung.
- Exemplarische Überlegungen könnten hier sein:
  - **Outsourcing von bisher nicht unmittelbar gemeinnützigen Tätigkeiten** (z.B. IT-Dienstleistungen) in eigene – gemeinnützige Tochtergesellschaften
  - **Bündelung von Aktivitäten in Unternehmensverbänden:** Outsourcing von Aktivitäten in eine Servicegesellschaft, welche dann verbundweit Tätigkeit durchführt (z.B. Catering)
  - **Betriebsaufspaltungen** nunmehr leichter gestaltbar, da kein Sphärenwechsel stattfindet
  - Anpassung der Struktur innerhalb von Verbänden dergestalt, dass als Obergesellschaft eine reine **Holding** agiert.

### 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen



# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

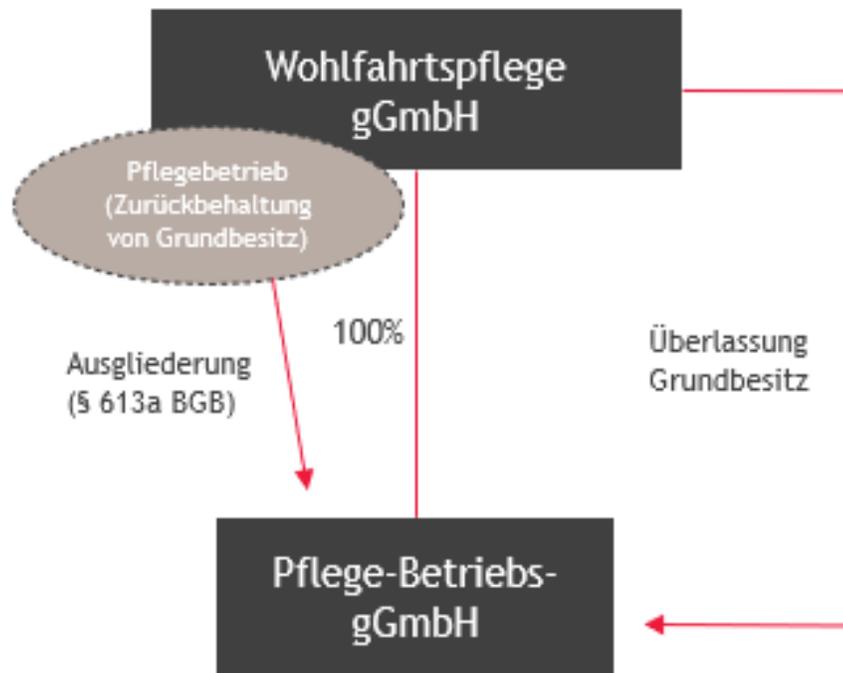
---

## » Vorbemerkung

- Übertragung von operativen Tätigkeiten / Bereichen auf Beteiligungsgesellschaft kann grundsätzlich auf **zweierlei Arten** erfolgen:
  - => **Einzelrechtsnachfolge** („Asset Deal“) oder
  - => **Gesamtrechtsnachfolge** („Ausgliederung“ nach § 20 UmwG => Übertragung Betrieb/Teilbetrieb gg. Gewährung von neuen Anteilen = **Sacheinlage**).
- Finanzverwaltung bei Ausgliederungsfällen **vor** Gemeinnützigkeitsreform 2020: Wegen „**Umwidmung von Mitteln**“ (Zweckbetrieb in Vermögensverwaltung) Vorhandensein nicht zeitnah zu verwendender Mittel in ausreichender Höhe.

# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

## Mögliche Chancen der Reform



## Potentielle Ansatzpunkte:

- Bei Ausgliederung: Gemeinnützigkeitsrechtliche Umwidmung von Mitteln? Überlassung von Grundbesitz = planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO?
- Satzungsänderung erforderlich
- Grundsteuerbefreiung möglich?
- **Achtung:** Personalgestellung bei Widerspruch Mitarbeiter iR Ausgliederung nur max. 18 Monate (§ 1 Abs. 1b AÜG) => Gesetzesverstoß bei längerer Gestellung = gemeinnützigkeitsgefährdend und bußgeldbewehrt!

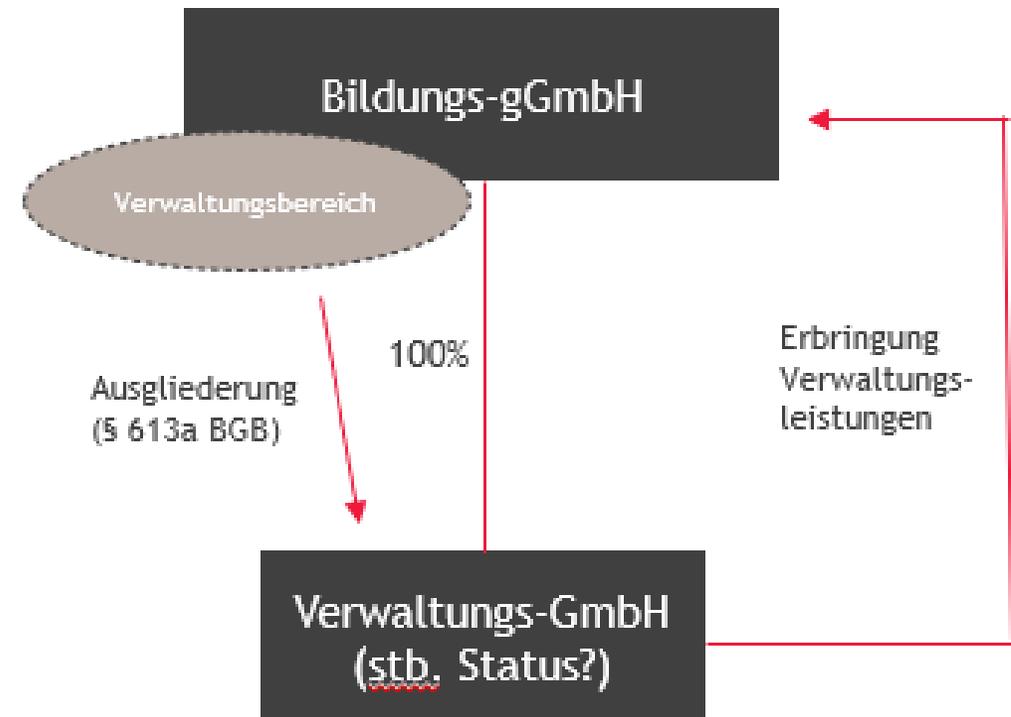
**Überlegung: Gemeinschaftsbetrieb** => einheitlicher arbeitstechnischer Zweck und einheitlicher Leitungsapparat (schriftliche Führungsvereinbarung)!

# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

## Potentielle Ansatzpunkte:

- Bei Ausgliederung: Gemeinnützigkeitsrechtliche Umwidmung von Mitteln?
- Erbringung von Verwaltungsleistungen = planmäßiges Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO? Satzungsänderung erforderlich (s.o.).
- **Beachte:** Bei erforderlicher Personalgestellung (wg. Widerspruch gg. Betriebsübergang) können Bildungs-gGmbH und Verwaltungs GmbH ggf. einen Gemeinschaftsbetrieb bilden => Vor: einheitlicher arbeitstechnischer Zweck und einheitlicher Leitungsapparat (Führungsvereinbarung)!

## Mögliche Chancen der Reform



# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

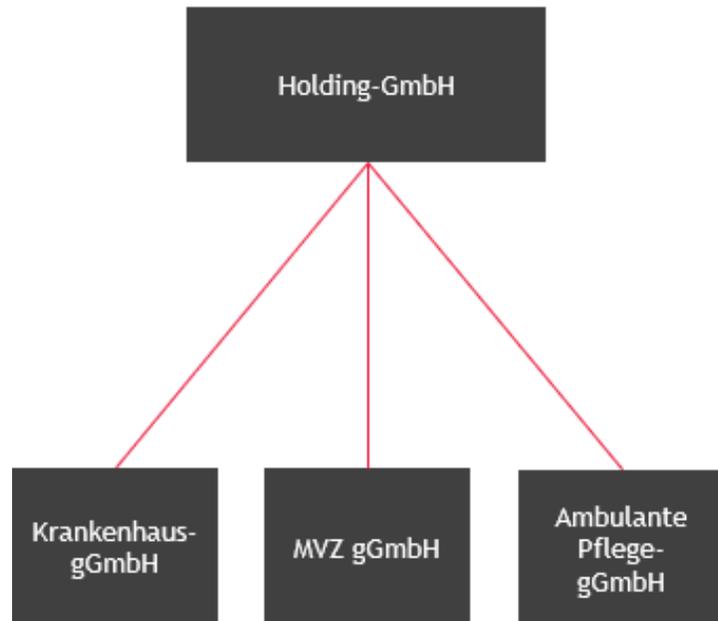
---

➤ Neuerungen bei Holding-Konstruktionen gem. § 57 Abs. 4 AO

- » „Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.“

# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

## ➤ Neuerungen bei Holding-Konstruktionen gem. § 57 Abs. 4 AO



Aus der Gesetzesbegründung:

- Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften = unmittelbare Zweckverwirklichung, soweit die Holding ausschließlich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnimmt.
- Eigene operative/fördernde Tätigkeit der Holding ist nicht (mehr) erforderlich.
- Entgeltliche Leistungen der Holding-GmbH ggü. Beteiligungsgesellschaften beurteilen sich nach den allgemeinen Regelungen.

# 3. Praxisbeispiele – Ausgliederungen

---

- Änderung AEAO zu § 57 Abs. 4:
  - Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften = unmittelbare steuerbegünstigte Tätigkeit
  - Beteiligung an nur einer Gesellschaft ausreichend; Mindestbeteiligungsquote nicht erforderlich
  - Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften unschädlich (Wortlaut? Quote? Historie?)
  - Ausgliederung von Zweckbetrieben auf eine stb. Körperschaft gegen Gewährung von Anteilen (= ideeller Bereich) führt nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung (keine „Umwidmung“ von Mitteln...)

» Kooperationen zwischen  
» steuerbegünstigten Körperschaften



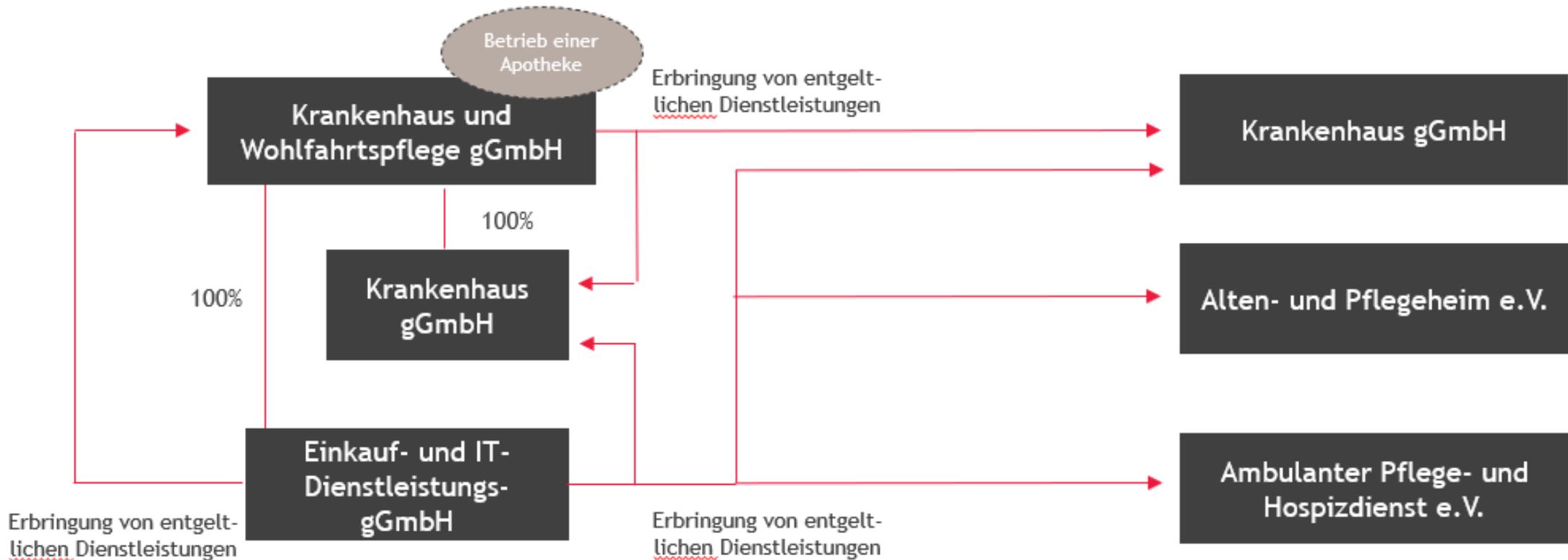
# 3. Praxisbeispiele – Kooperationen

---

- Neben der Errichtung von Gesellschaften innerhalb eines Verbundes, um z.B. bestimmte Dienstleistungen zentral anbieten zu können, ist es nicht zwingend erforderlich, dass die planmäßig zusammenwirkenden Einrichtungen gesellschaftsrechtlich verbunden sind. Dies eröffnet Möglichkeiten für Kooperationen.
- Exemplarische Überlegungen könnten hier sein:
  - **Gründung von Kooperationskörperschaften**, die ihre Zwecke im Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften erfüllen
  - Schaffung von **kommunalen „Kooperationsverbänden“** (z.B. für einen zentralen Einkauf)
  - Neuregelung der Apothekenversorgung in größeren Verbundstrukturen im Krankenhausbereich
- Nachfolgend einige Praxisbeispiele

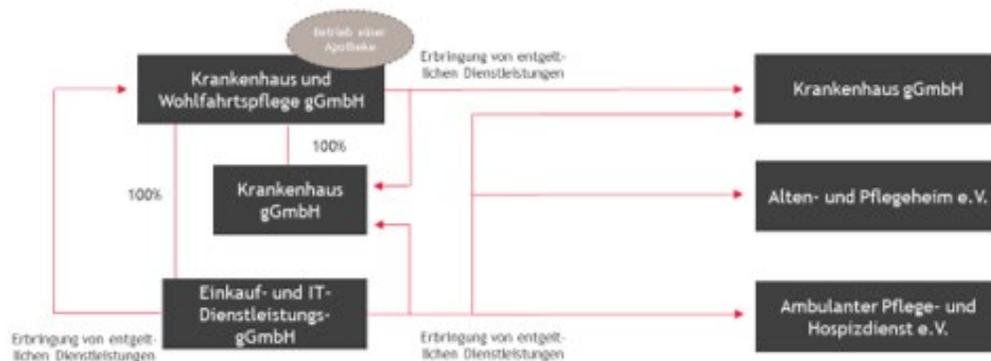
# 3. Praxisbeispiele – Kooperationen

## Praxisbeispiel zu § 57 Abs. 3 AO



# 3. Praxisbeispiele – Kooperationen

## Mögliche Chancen der Reform

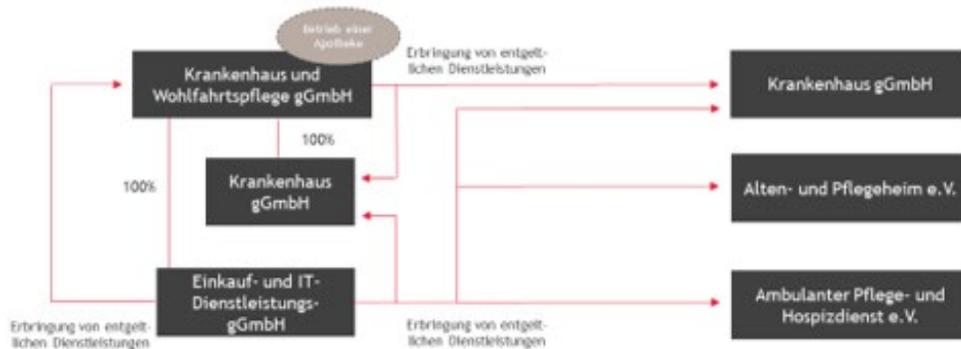


## Potentielle Ansatzpunkte:

- § 57 Abs. 3 AO beschränkt sich nicht auf die Überführung von Servicegesellschaften in die Gemeinnützigkeit bzw. auf die Ausgliederung von Servicebereichen auf eine steuerbegünstigte Servicegesellschaft.
- Bisher **ertragsteuerpflichtige Leistungen** einer steuerbegünstigten Körperschaft an eine andere steuerbegünstigte Körperschaften zur Verwirklichung der jeweils steuerbegünstigten **satzungsmäßigen** Zwecke wären ggf. ebenfalls Teil des ertragsteuerfreien Zweckbetriebs.
- Dies gilt sowohl für **konzerninterne** Leistungen wie auch für Leistungen an **externe** Steuerbegünstigte.
- Die Notwendigkeit **marktüblicher Verrechnungspreise** (im Konzern) würde aufgrund der Zuordnung dieser Leistungen zu dem Zweckbetrieb an Bedeutung verlieren.

# 3. Praxisbeispiele – Kooperationen

## Mögliche Chancen der Reform



### Potentielle Ansatzpunkte:

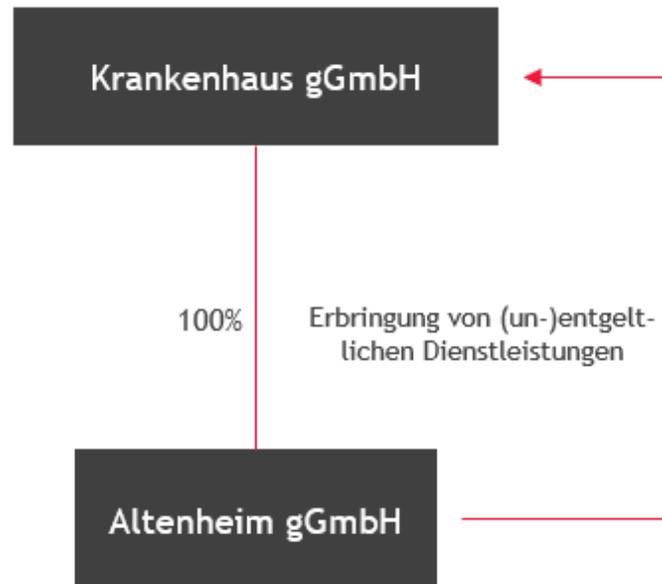
- Die Verwendung im Zweckbetrieb könnte eine **Grundsteuerbefreiung** zur Folge haben.
- Mit der Verwendung im Zweckbetrieb würden bisher für steuerpflichtige Tätigkeiten genutzte Wirtschaftsgüter wieder zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet – **Entlastung der nicht zeitnah zu verwendenden Mittel** (sofern aus Eigenmitteln finanziert).
- Außerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft ggf. Anwendbarkeit des **ermäßigten Steuersatzes** nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG (Beachte aber derzeitige Diskussion/Rechtsprechung bzgl. der EU-Richtlinienwidrigkeit)
- Abwägung: Gründung einer **eigenständigen Kooperationskörperschaft**, die ihre steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich im Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften erfüllt vs. satzungsmäßige steuerbegünstigte „**Nebentätigkeit**“ einer Körperschaft mit eigenen operativen, steuerbegünstigten (Haupt-)Tätigkeiten

A photograph of three business professionals in a modern office hallway. A man in a light blue shirt and dark vest is on the left, a woman in a grey suit is in the center, and a man in a dark blue suit is on the right. They are all smiling and holding white coffee cups. The background shows a bright, modern office interior with large windows and a glass railing.

» Möglichkeiten nach  
» § 58 Nr. 1 AO

# 3. Praxisbeispiele – Mittelweitergabe

## Mögliche Chancen der Reform

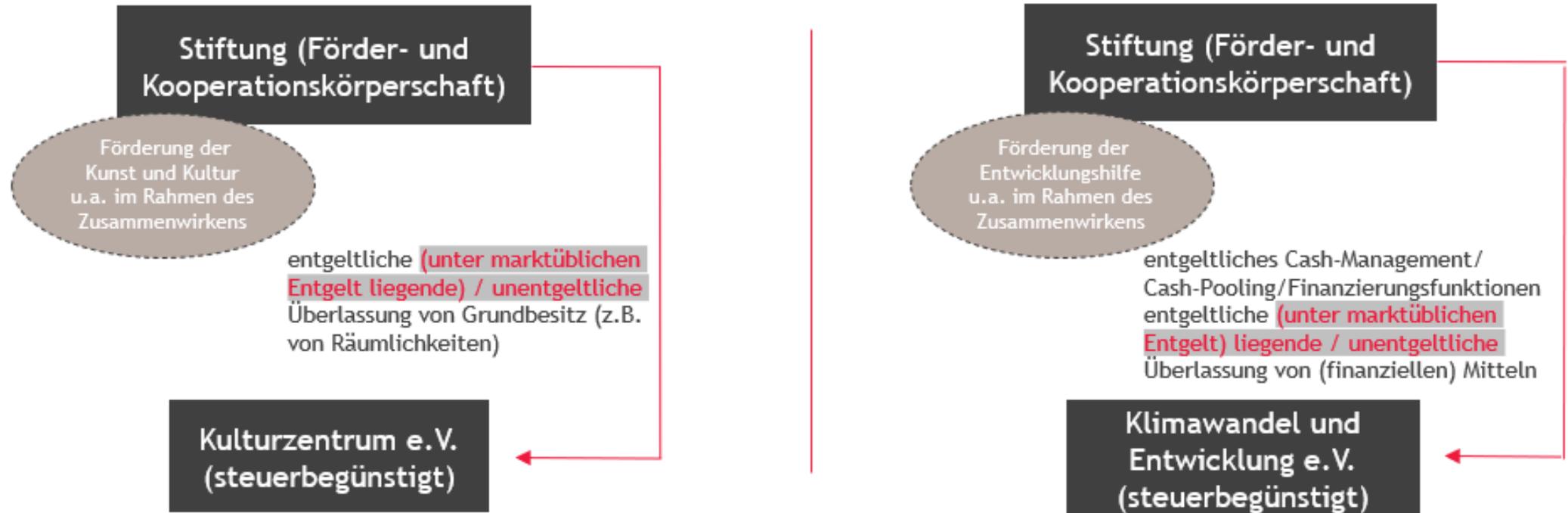


### » Potentielle Ansatzpunkte:

- Nutzungen, Dienstleistungen und Lieferungen
- von steuerbegünstigter Geberkörperschaft an steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft für den steuerbegünstigten Bereich
- unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme
- Geberkörperschaft: ideeller Bereich bzw. Zweckbetrieb
- für **alle noch offenen Fälle** (u.a. Betriebsprüfungen und (außergerichtliche) Rechtsbehelfsverfahren sowie **für die Zukunft**)
- Die Notwendigkeit **marktüblicher Verrechnungspreise** (im Konzern) würde aufgrund der Zuordnung dieser Leistungen zu dem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb an Bedeutung verlieren.
- Die Verwendung im ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb könnte eine **Grundsteuerbefreiung** zur Folge haben.
- Mit der Verwendung im ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb können **zeitnah zu verwendende Mittel** eingesetzt werden.

### 3. Praxisbeispiele – Mittelweitergabe

#### Praxisbeispiele - Verhältnis § 57 Abs. 3 (als lex specialis) zu § 58 Nr. 1 AO



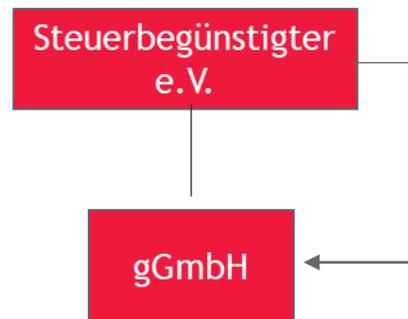
§ 58 Nr. 1 AO bietet als Alternative bzw. Ergänzung zu § 57 Abs. 3 AO interessante Gestaltungsmöglichkeiten.

# 3. Praxisbeispiele – Mittelweitergabe

## Spende an Tochtergesellschaft – Abgrenzung zur verdeckten Einlage

Urteil des Bundesfinanzhofes vom 13. Juli 2022 (Az.: I R 52/20)

1. Eine gemeinnützige Körperschaft ... kann aus ihrem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine (begrenzt) abziehbare Spende i.S. von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG an ihre ebenfalls gemeinnützige Tochtergesellschaft leisten.
2. Ob es sich bei einer Zuwendung an die Tochtergesellschaft um eine verdeckte Einlage oder um eine Spende handelt, ist anhand einer **Veranlassungsprüfung in Form eines Fremdvergleichs** festzustellen, der im gerichtlichen Verfahren vom FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen ist.



Zuwendung (Spende) aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zwecks Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der gGmbH (= steuerbegünstigte Zwecke e.V.):  
2014: TEUR 100  
2016: TEUR 573

# 3. Praxisbeispiele – Mittelweitergabe

---

## Spende an Tochtergesellschaft – Abgrenzung zur verdeckten Einlage

### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 13. Juli 2022 (Az.: I R 52/20)

- § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG: Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke sind einkommensmindernd abziehbar (vorbehaltlich des § 8 Abs. 3 KStG); gilt auch für steuerbegünstigte Körperschaften, die Spende aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben leisten! Bei Spende an Tochtergesellschaft kann ggf. § 42 AO vorliegen.
- **Abgrenzung Spende (begrenzt abziehbar) vs. Betriebsausgabe (unbegrenzt abziehbar):**  
Motivation des Leistenden entscheidend  
=> Betriebsausgabe (+), wenn wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen angestrebt werden  
=> Spende (+), wenn Förderung stb. Zwecke angestrebt
- **Abgrenzung Spende vs. verdeckte Einlage:** Fremdvergleich maßgeblich; Veranlassung durch Gesellschaftsverhältnis (+), wenn ein ordnungsgemäßer Geschäftsführer den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht gewährt hätte
- hier: **keine Veranlassung durch Gesellschaftsverhältnis**, denn:
  - FG hat als Hauptmotiv der Zuwendung die Förderung steuerbegünstigter Zwecke festgestellt
  - Spende wurde beim Tochter-GmbH dem ideellen Bereich zugeordnet => Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung (keine Einlagenrückgewähr)
  - e.V. wollte mit Zuwendung an Tochter-GmbH zugleich seinen eigenen steuerbegünstigten Zwecken nachkommen
- Zweckbetriebe § 66 AO: ggf. Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO betrieblich veranlasst und keine Gewinnverwendung

# 3. Praxisbeispiele – Mittelweitergabe

## Ausschüttungen aus Beteiligungen als zeitnah zu verwendende Mittel

Urteil des FG Niedersachsen vom 19. Oktober 2023 (Az.: 6 K 191/22)



- Redaktioneller Leitsatz:

Ausschüttungen aus Beteiligungen sind vollständig als zeitnah zu verwendende Mittel i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu erfassen: dies gilt für die darin enthaltenen Zinserträge und für die Veräußerungsgewinne

- Rechtskraft: anhängig BFH V R 25/23
- „...Soweit die Erträge aus der Umschichtung von Dauervermögen resultieren, können diese einer nicht zeitnah zu verwendenden Umschichtungsrücklage zugeführt werden; Umschichtungserträge aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dagegen unterliegen dem Gebot der zeitnahen Verwendung. ...“
- Anmerkungen u.a. zu: zeitnahe Mittelverwendung, Vermögensumschichtungen, Zuordnung Sphären, Umschichtungsrücklage, Umschichtungserträgen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Bildung freier Rücklage

4.

# Notwendigkeit des Gewinnstrebens

## 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

---

*Wieviel Gewinn dürfte es denn sein?*

1. Einleitung
2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen
3. Leistungen im Unternehmensverbund
4. Aktuelle Entwicklungen zu Verlusten



# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.1. Einleitung

---

### » Höhe der Entgelte - Verrechnungspreise

- Erbringen steuerbegünstigte Körperschaften gegenüber anderen Körperschaften, Privatpersonen etc. Leistungen, so sind diese grundsätzlich dazu verpflichtet, für ihre Leistungen **marktübliche Entgelt** zu verlangen („Wie unter fremden Dritten“).
- Dies gilt insbesondere für Tätigkeiten, die bei der steuerbegünstigten Körperschaft der Sphäre des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind.
- Bei der Ermittlung des marktüblichen Entgelts muss im Hinblick auf das Gebot der Selbstlosigkeit u.a. das sog. **„Begünstigungsverbot“** nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO beachtet werden.
- Eine Ausnahme von diesem Grundsatz kann u.a. dann bestehen, wenn Leistungen gegenüber ebenfalls **steuerbegünstigten Körperschaften** für die Verwirklichung deren **steuerbegünstigter Zwecke** erbracht werden (§ 58 Nr. 1 AO, vgl. hierzu u.a. das BMF-Schreiben vom 6. August 2021).

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.1. Einleitung

---

### » Höhe der Entgelte – Verrechnungspreise

- Zudem sind die weiteren Möglichkeiten der **Gemeinnützigkeitsreform 2020** zu beachten, u.a. das planmäßige Zusammenwirken nach § 57 Abs. 3 AO.
- Die Erbringung von Leistungen gegen ein marktübliches Entgelt muss ebenfalls **in steuerbegünstigt geprägten, gemischten Konzernen**, d.h. in Konzernen mit steuerbegünstigten und gewerblichen Körperschaften, zwingend berücksichtigt werden (u.a. **Verrechnungspreise**, vgl. hierzu u.a. Verfügung der OFD NRW vom 18. Januar 2017 mit weitergehenden Hinweisen).
- Dabei muss die Ermittlung des marktüblichen Entgeltes im Spannungsfeld zwischen dem sog. „**Begünstigungsverbot**“ und der sog. „**verdeckten Gewinnausschüttung**“ erfolgen.



Das **Zusammenwirken** der vorgenannten Ansätze dürfte an Bedeutung gewinnen!!

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

---

### » § 14 AO Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

- Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. **Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.** Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

### » AEAO Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO - Selbstlosigkeit

- ... Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH-Urteil vom 27. November 2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II S. 68). Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtung aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO). ...

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

---

### » AEAO Nr. 2 zu § 66 AO - Wohlfahrtspflege

- Die Wohlfahrtspflege darf **nicht des Erwerbs wegen** ausgeübt werden. Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit **Gewinne** angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist.
- Dabei kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang – z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (BFH-Urteil vom 27. November 2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II S. 68).
- Werden in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils **Gewinne erwirtschaftet**, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, ist widerlegbar (z.B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer **zweckbetriebsschädlichen Absicht** der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben. ...

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

---

### » AEAO Nr. 1 zu § 56 AO - Ausschließlichkeit

- ... 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. ...



Die **Höhe der Entgelte** ist hierbei mitentscheidend!!

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

---

### » § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO - Begünstigungsverbot

- Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
- Die Grenze, ab der Vergütungen als unangemessen anzusehen sind, lässt sich nicht nach absoluten Beträgen festlegen. Als angemessen ist das anzusehen, was für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung üblicherweise auch von nicht steuerbegünstigten Einrichtungen gezahlt wird (**Fremdvergleich**).
- Als schädliche Ausgaben in diesem Sinne sind z.B. auch **Einnahmenverzichte** (wie gewährte Preisvorteile) zu werten.
- Ein Verstoß gegen das Begünstigungsverbot kann gemeinnützigkeitsgefährdend sein.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte - Verrechnungspreise

### » Entwicklung in den vergangenen Jahren:

- **Konzentration und Zentralisierung** von einzelnen (Dienst-) Leistungen bei einem bzw. einzelnen Unternehmen innerhalb des Unternehmensverbundes, die dann im Verbund und gegenüber fremden Dritten erbracht werden.
- **Ziel:** Synergieeffekte schaffen, Kompetenzen und Infrastrukturen konzentrieren, kurze Entscheidungswege einrichten, Kostenvorteile nutzen, niedrigere Einkaufspreise erzielen etc.
- (in der Regel) bei der Holding/bei dem umsatzsteuerlichen Organträger angesiedelte Dienstleistungen
  - » **Geschäftsführungs- und Managementleistungen** - Tätigkeiten der Geschäftsführer/Vorstand und ggf. (leitender) Mitarbeiter der Holding/des (umsatzsteuerlichen) Organträgers im Rahmen ihres Angestelltenverhältnisses
  - » Insbesondere im Hinblick für die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der **umsatzsteuerlichen Organschaft** von großer Bedeutung!!
  - » **Entgeltlichkeit** dieser Dienstleistung notwendig sowohl aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht als auch für die umsatzsteuerliche Organschaft!

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte - Verrechnungspreise

- bei der Holding aber auch bei einzelnen Beteiligungsunternehmen angesiedelte Dienstleistungen (ggf. in eigenständigen Tochtergesellschaften)
  - Verwaltungsdienstleistungen (Personalwesen, Finanz- und Rechnungswesen, Controlling etc.)
  - zentraler Einkauf/Beschaffung/Apotheke
  - Informatik/IT
  - Reinigungsleistungen/Wäscherei
  - Küchenleistungen/Gastronomie
  - Personalgestellungen
  - Hausmeister-/Handwerkertätigkeiten/Gebäudemanagement
  - Logistik/Energieversorgung
  - „zentrale Dienste“
  - ...

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte - Verrechnungspreise

- Mit den vorgenannten **entgeltlichen** Dienstleistungen begründet eine steuerbegünstigte (gemeinnützige) Körperschaft grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Es sind aber die Möglichkeiten der Gemeinnützigkeitsreform 2020 bzw. der BMF-Schreiben vom 6. August 2021 und 12. Januar 2022 zu beachten.
- Für diese Dienstleistungen muss geklärt werden,
  - wie diese **finanziert** werden (im Hinblick auf das **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung**) und
  - welche **(marktüblichen) Preise/Entgelte** den anderen Unternehmen des Verbundes und fremden Dritten in Rechnung gestellt werden müssen (Ermittlung der **Entgelthöhe**).
- Aktuelle Erfahrungen aus Betriebsprüfungen: u.a. konsequente **Ablehnung von (Dauer-)Verlusten** - auch einzelner - steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte – Verrechnungspreise - Beispiel

- Die gewerbliche (Tochter-)Service GmbH erbringt an die Krankenhaus gGmbH **Reinigungsleistungen**.
- Sind die Entgelte für die Reinigungsleistungen **zu hoch**, so liegt bei der Krankenhaus gGmbH ein **Verstoß gegen das Begünstigungsverbot** vor. Die Reinigungsleistungen hätten von einem Dritten zu einem marktüblichen Preis bezogen werden können. Somit werden der Krankenhaus gGmbH Mittel für steuerbegünstigte Zwecke entzogen.
- Sind die Entgelte für die Reinigungsleistungen, die die (Tochter-)Service GmbH von der Krankenhaus gGmbH erhält, **zu niedrig**, so liegt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** vor. Durch die zu niedrigen Entgelte, wendet die (Tochter-)Service GmbH der Krankenhaus gGmbH einen Vermögensvorteil zu, der durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist und der von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden wäre.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Verdeckte Gewinnausschüttung (R 8.5 KStR)

- Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine **Vermögensminderung** oder **verhinderte Vermögensmehrung**, die durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist, sich **auf die Höhe des Einkommens** auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.
- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, **unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte**.
- Als Kriterium des Veranlassungsprinzips wendet die Rechtsprechung dabei regelmäßig den sog. **Fremdvergleich** an, wobei ein objektiver Sorgfaltsmaßstab zu Grunde zu legen ist.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

Beachte  
Gemeinnützigkeits-  
reform 2020

### » Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 18. Januar 2017 (Az. S 0174-2016/0006-St 15)

#### I. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung

Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf die Vereinbarung eines marktüblichen Entgelts kann nach § 58 Nr. 1 bzw. 2 AO unschädlich sein, wenn die ersparten Mittel von der begünstigten Gesellschaft für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Davon ist auszugehen, wenn die Leistung für den ideellen Bereich oder einen Zweckbetrieb (§§ 65 ff. AO) des Empfängers erfolgt.

#### II. Ertragsteuerrechtliche Behandlung

Die **ertragsteuerrechtliche Behandlung** verbilligter Leistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften richtet sich - **unabhängig von der gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung** - allein nach den **allgemeinen Grundsätzen der Einkommensermittlung**. Danach ist auch bei nach § 58 Nr. 1, 2 AO gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen verbilligten Leistungen das Vorliegen einer vGA nach § 8 Abs. 3 KStG zu prüfen. ...

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

Beachte  
Gemeinnützigkeits-  
reform 2020

» Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 18. Januar 2017 (Az. S 0174-2016/0006-St 15)

### 3. Verbilligte Leistungen in anderen Fällen

#### 3.1 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Gegen Entgelt erbrachte Leistungen, z.B. **IT-, Buchführungs- oder Geschäftsführungsleistungen**, begründen bei der leistenden steuerbegünstigten Konzerngesellschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO.

Dieser ist in der Regel als **steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** nach § 64 AO zu qualifizieren.

Auch wenn der **Verzicht auf die Vereinbarung eines marktüblichen Entgelts** gemeinnützigkeitsrechtlich nach § 58 Nr. 1 und 2 AO unschädlich sein sollte, führen verbilligte Leistungen gegenüber ebenfalls steuerbegünstigten Schwester- oder Muttergesellschaften nach den allgemeinen Grundsätzen zu einer Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 KStG wegen Vorliegens einer vGA in Höhe des Differenzbetrags zwischen tatsächlichem und marktüblichem Entgelt.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

Beachte  
Gemeinnützigkeits-  
reform 2020

» Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 18. Januar 2017 (Az. S 0174-2016/0006-St 15)

### 3. Verbilligte Leistungen in anderen Fällen

#### 3.1 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Eine vGA liegt demnach nur dann vor, wenn das vereinbarte oder tatsächlich gezahlte Entgelt unter dem marktüblichen liegt.

Das **marktübliche** Entgelt wird **regelmäßig** auch einen Gewinnaufschlag beinhalten.

Gleichwohl hat nur dann, wenn das tatsächlich vereinbarte - **ggf. auch auf Kostenbasis abgerechnete** - Entgelt das **marktübliche Entgelt** unterschreitet, eine Einkommenserhöhung nach § 8 Abs. 3 KStG zu erfolgen.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Verdeckte Gewinnausschüttungen - Erfahrungen aus Betriebsprüfungen

- Von Seiten der BP wird ein **nicht ausreichender Gewinnaufschlag** im Rahmen eines sog. Fremdvergleiches – jedoch pauschaliert - thematisiert.
- Unterscheidung zwischen **Routine- und Spezial-Dienstleistungen** wie auch hinsichtlich Leistungen, die speziell auf die jeweilige Abnehmerin (Konzerngesellschaft) zugeschnitten sind
  - Routine-Dienstleistungen: unterstellter marktüblicher Gewinnaufschlag pauschal von 3% bis 10%
  - Spezial-Dienstleistungen: unterstellter marktüblicher Gewinnaufschlag pauschal von 10% bis 15%
- Laut BP liegen grundsätzlich aus deren Sicht keine Routineleistungen vor, so dass – pauschaliert - ein Gewinnaufschlag von 10% bis 15% angesetzt wird.

**Konsequenz/Annahme:** Ermittlung des (vermeintlich zutreffenden) Gewinns mittels der Kostenaufschlagmethode auf der Basis der IST-Vollkosten mangels fehlender bzw. unerheblicher Drittumsätze

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte – Verrechnungspreise - Empfehlung/Hinweise

- ausreichende, im Vorhinein abgeschlossene **Verträge**
  - nicht nachträglich/rückwirkend abgeschlossen (im Steuerrecht irrelevant)
  - schriftlich
  - Festlegung eines (angemessenen) Entgelts, differenzierte/detaillierte Leistungsbeschreibung
- **Dokumentationen** über den weiteren Verlauf der Leistungsbeziehungen, insbesondere betrifft dies die
  - Vertragsanpassungen, insbesondere wenn vertraglich vorgesehen
  - Überprüfung des vereinbarten (angemessenen) Entgelts
  - Überprüfung der Overhead-Kosten
- Ansonsten besteht ein erhebliches **Risiko**, dass Verträge und Dokumentationen für ein gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (Klage) aufgrund **formaler Mängel** nicht ausreichend belastbar sind.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.3. Leistungen im Unternehmensverbund

---

### » Höhe der Entgelte – Verrechnungspreise - Empfehlung/Hinweise

- **Dokumentation** und **Nachweis** von marktüblichen Entgelten und Konditionen (**Beachte:** u.a. Urteil des Bundesfinanzhofes vom 12. März 2020 (Az.: V R 5/17)) inkl. verursachungsgerechte Zurechnung insbesondere bei mehreren Leistungsempfängern
- **Regelmäßige Überprüfung** der Marktüblichkeit der Entgelte und der Konditionen, z.B. Leistungs- und Flächenverzeichnis vorhalten und regelmäßig aktualisieren/überprüfen
- Nachweis darüber, dass unentgeltlich zur Verfügung gestellte Infrastruktur und (Verbrauchs-) Materialien nur für den Auftraggeber verwendet und bei der Kalkulation der Entgelte berücksichtigt werden, d.h. nicht eingepreist werden
- Einführung eines **zentralen Vertragscontrollings** als Teil des innerbetrieblichen (steuerrechtlichen) Kontrollsystems

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) - Auszüge

- ... Sofern das FG im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung gelangt, die in allen Streitjahren defizitären Mitarbeitercafeterien oder der ebenfalls in allen Streitjahren defizitäre Mitarbeiterbereich der "gemischten" Cafeteria stellen in vollem Umfang einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wird es die gemeinnützigkeitsrechtlichen Folgen eines **Verlustausgleichs durch andere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** zu prüfen haben.
- Zwar geht die Verwaltung davon aus, dass unter Berücksichtigung von § 64 Abs. 2 AO bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen ist (AEAO Nr. 17 zu § 64 AO).
- Allerdings befreit § 64 Abs. 2 AO nicht von den Anforderungen in § 56 und § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, so dass ein **Dauerverlustbetrieb** die Steuerbegünstigung auch dann gefährdet, wenn seine Verluste dauerhaft durch die Gewinne anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeglichen werden. ...
- **Der BFH hat sich hierzu bisher nicht geäußert** (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1996 - I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBI II 1998, 711 zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 64 Abs. 2 AO sowie BFH-Beschluss vom 01.07.2009 - I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837, unter II.3.a).

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) - Auszüge

- Rechtskraft:

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

- Den Feststellungen des FG lässt sich schon nicht entnehmen, ob sämtliche Krankenhauscafeterien tatsächlich als **selbständige Tätigkeiten** im Sinne des § 14 AO anzusehen sind (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2019 - V R 63/16, BFHE 263, 516, BStBl II 2019, 392, Rz 15).

Es erscheint jedenfalls für die Cafeterien, die nur für Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" und nicht der Allgemeinheit zugänglich waren --und die mitbestimmungsrechtlich wohl als Sozialeinrichtung der Klägerin (z.B. § 87 Abs. 1 Nr. 8 des Betriebsverfassungsgesetzes) anzusehen sind--, unter Berücksichtigung der Betriebsvereinbarung zur vergünstigten Abgabe von Speisen und Getränken **nicht ausgeschlossen**, dass der Betrieb dieser Cafeterien **mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im vorgenannten Sinn zusammenhängt**, etwa weil die Speisen und Getränke unter Berücksichtigung der Arbeitszeiten der Mitarbeiter zum sofortigen Verzehr im Betrieb gedacht waren.

- bisherige Entscheidungen nicht vergleichbar (von nicht gemeinnützigen Körperschaften betriebene Kantine, ein allgemein betriebenes Cafe, eine allgemein zugängliche Kantine, von einer Belegschaft betriebene Kantine)

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) - Auszüge

- Sofern die Cafeterien nach dem vom FG ebenfalls noch festzustellenden **primären Veranlassungszusammenhang**, der in § 64 AO zum Ausdruck kommt, (jeweils oder zusammen) einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, fehlen Feststellungen des FG zu **objektivierbaren Aufteilungskriterien** für die in den Cafeterien anfallenden Einnahmen und Ausgaben. Der bisher vom FG hierfür angesetzte Maßstab ist rechtsfehlerhaft.
- Die **Annahme des FG**, die Klägerin überlasse ihren Mitarbeitern Speisen und Getränke **teilweise unentgeltlich als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft**, wobei die Höhe eines solchen Entgeltverzichts einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung eines Anteils der gesamten Betriebsausgaben der Cafeterien darstelle, ist anhand der vom FG getroffenen Feststellungen ... **nicht nachvollziehbar**.
- fiktive Ansatz von Einnahmen kann nicht als objektivierbares Kriterium zur Aufteilung sämtlicher in der Cafeteria tatsächlich angefallenen Aufwendungen angesehen werden; als wirklichkeitsnaher Aufteilungsmaßstab kommt eher das Verhältnis zwischen tatsächlich von Mitarbeitern erzielten Einnahmen zu den von übrigen Nutzern erzielten Einnahmen bei Cafeterien, die auch der Allgemeinheit zugänglich sind, in Betracht, falls ein solcher, erst nach Entstehung der Aufwendungen ermittelbarer Maßstab überhaupt entscheidend sein sollte

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) - Auszüge

- Mit seiner Entscheidung, dass es sich bei auch den "reinen Mitarbeitercafeterien" ... um nicht zweckbetriebszugehörige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gehandelt habe, obwohl diese aufgrund einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung zur verbilligten Beköstigung ... in allen Streitjahren defizitär betrieben wurden, hat das FG außer Acht gelassen, dass sich die für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb **erforderliche Selbständigkeit gemäß § 14 AO** auf die sachliche Selbständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzbarkeit von einem steuerbegünstigten Wirkungsbereich bezieht... und dass nicht nur alle Einnahmen, sondern auch alle Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen, zum Zweckbetrieb gehören ...
- Im zweiten Rechtsgang ist daher **vorrangig zu prüfen, ob die Mitarbeitercafeterien** im Hinblick auf die arbeitsrechtliche Verpflichtung zur verbilligten Beköstigung --und jedenfalls insoweit im Gegensatz zum Urteil des FG Münster vom 23.03.2023 ...-- **zum Zweckbetrieb "Krankenhaus"** gehören oder ob die Tätigkeit von diesem Zweckbetrieb abgrenzbar ist und deshalb einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) - Auszüge

- Sollte auf dieser Grundlage ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu bejahen sein, ist zu prüfen, ob nach dem in § 64 AO zum Ausdruck kommenden Veranlassungsprinzip ... zumindest die Ausgaben aus dem Betrieb der Mitarbeitercafeterien, soweit sie die Einnahmen aus deren Betrieb übersteigen, gleichwohl Ausgaben sind, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen ... Dies gilt ebenso für die "gemischte" Cafeteria, für die nach den Feststellungen des FG ... eine Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben auf den Besucher- und auf den Mitarbeiterbereich erfolgte. ...
- Im zweiten Rechtsgang wird das FG schließlich gegebenenfalls zu prüfen haben, ob ein Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO insoweit vorliegt, als eine Cafeteria einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bilden sollte und diesem Geschäftsbetrieb bestimmte Einnahmen und Aufwendungen (im Ergebnis nach Veranlassungsgesichtspunkten im Vergleich zur steuerbefreiten Tätigkeit) zuzuordnen wären.
- Beachte Urteil des FG Münster vom 23. März 2023 (Az.: 5 K 2867/20 U): Mitarbeiterkantine stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, Revision nicht zugelassen

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Defizitäre Mitarbeitercafeteria

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21) – (Zwischen-)Fazit

- Verluste steuerpflichtiger (aber auch vermögensverwaltender) Tätigkeiten dürften weiterhin von gemeinnützigkeitsrechtlicher Bedeutung/Relevanz sein, dass **Dauerverluste** gemeinnützigkeitsgefährdend sein können
- Gesamtbetrachtung des Einzelfalls entscheidend, dabei zu beachten
  - bisherige BFH Rechtsprechung vom 13. November 1996 (Az.: I R 152/93) und 1. Juli 2009 (Az.: I R 6/08)
  - AEAO Tz. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO - nicht gemeinnützigkeitsschädliche Verluste aufgrund von Abschreibungen
  - § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO – Begünstigungsverbot
  - § 64 Abs. 2 AO – einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, d.h. gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Verlustverrechnung
  - Anmerkung Hüttemann: defizitäre steuerpflichtige Tätigkeit, die der Verwirklichung der Satzungszwecke dient
  - Verlustverrechnung mit Gewinnen in den vorangegangenen sechs Jahren und/oder kommenden 12 Monaten (Anlaufverluste 36 Monate)
- Entscheidende (offene) Frage: wann liegt ein Dauerverlust vor und wann ist dieser gemeinnützigkeitsgefährdend?

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Chefarztambulanzen

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21 und V R 02/21) - Auszüge

- Rechtskraft:  
Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
- Die Revision des FA, mit der es begehrt, Gewinne aus einer Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen, ist begründet, da das FG zu Unrecht diese Gewinne dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 AO zugeordnet hat. ...
- Es fehlt bereits an einem hinreichenden Zusammenhang der Einnahmen aus der Personal- und Sachmittelgestellung mit einer Krankenhausbehandlung. Das Personal und die Sachmittel des Krankenhauses dienen insoweit der Behandlung von Patienten im Rahmen der Ambulanzen der ermächtigten Ärzte, die in ihren Ambulanzen in ihrem überwiegend eigenen Interesse tätig sind.
- Die ermächtigten Ärzte wirken dabei zur Sicherstellung der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten mit (§ 116 Satz 1, § 72 SGB V), nicht aber innerhalb des Versorgungsauftrags des Krankenhauses.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

## 4.4. Verluste

---

### Chefarztambulanzen

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21 und V R 02/21) - Auszüge

- Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung. ...
- Die Behandlungsleistung war im Übrigen nicht --wie die Medikamentenabgabe der Krankenhausapotheke-- nach § 129a SGB V mit den Krankenkassen, sondern im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung nach § 120 SGB V abzurechnen. ...
- Entgegen der Auffassung des FG ...und der Klägerin besteht ein **Zurechnungszusammenhang** zwischen einer ambulanten Behandlung im Krankenhaus und der Tätigkeit der ermächtigten Ärzte **nicht schon deshalb**, weil die ermächtigten Ärzte als "Krankenhausärzte" ambulante Behandlungen vorgenommen hätten. Soweit der BFH in seinem Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12 ... darauf verwiesen hat, dass ein Zurechnungszusammenhang zwischen der Abgabe von Zytostatika durch die Krankenhausapotheke zur ambulanten onkologischen Behandlung in der eigenen Ambulanz des Krankenhauses und dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" nicht dadurch unterbrochen wird, dass ein ermächtigter Arzt die ambulante Behandlung persönlich durchführt, oder --wie im BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 31/12 ... -- die Behandlung in einer Institutsambulanz im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung erfolgt, begründet dies allein die dort zu **entscheidende Frage der Medikamentenabgabe im Krankenhaus als Leistung des Krankenhauses**, ohne dass es auf die **Behandlungsleistung durch die Verabreichung** des Medikaments ankommt.

# 4. Notwendigkeit des Gewinnstrebens?

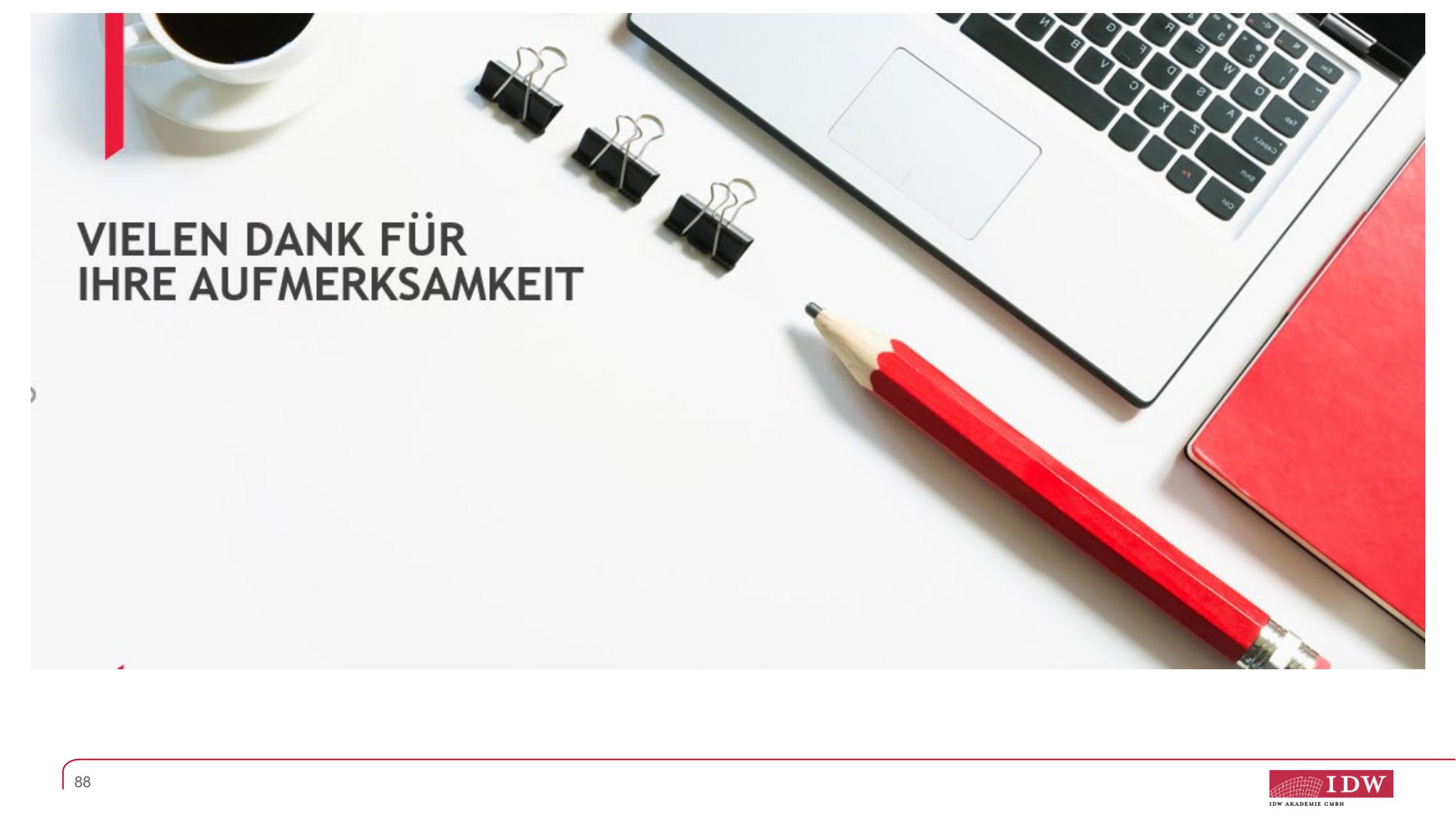
## 4.4. Verluste

---

### Chefarztambulanzen

#### Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14. Dezember 2023 (Az.: V R 28/21 und V R 02/21) - Auszüge

- kein Widerspruch durch die Rechtsprechung des BSG (Urteil vom 27. November 2014 – Az.: B 3 KR 12/13 R)
- kein Widerspruch zu § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG
- Auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung kommt es für die Frage, ob ein Zweckbetrieb oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, nicht an.
- Liegen für die Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne der §§ 66 bis 68 AO nicht vor ..., ist zu prüfen, ob ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO --und damit eine Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG-- gegeben ist, wozu nach der Rechtsauffassung des FG keine Veranlassung bestand.



**VIELEN DANK FÜR  
IHRE AUFMERKSAMKEIT**

## HAFTUNGSAUSSCHLUSS UND WEITERGABEBESCHRÄNKUNG

Dieses Dokument wurde mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt, ist aber weder dazu geeignet noch bestimmt, konkreten Beratungsbedarf zu decken. Wir raten deshalb dringend dazu, die in diesem Dokument enthaltenen Informationen nicht zur Grundlage von Entscheidungen jedweder Art zu machen, ohne zuvor einschlägigen professionellen Rat bei der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eingeholt zu haben. Entsprechend übernehmen die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sowie deren gesetzliche Vertreter, Partner, Angestellte und sonstigen Mitarbeiter keinerlei Verantwortung oder Haftung für die Folgen einer Verwendung dieses Papiers ohne entsprechende Beratung. Bitte wenden Sie sich an die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die Inhalte dieses Dokumentes und deren Nutzbarkeit für Sie vor dem Hintergrund Ihrer konkreten Situation zu erörtern.

Copyright: BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - Alle Rechte vorbehalten

Die Wiedergabe, Vervielfältigung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche Weitergabe oder sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gestattet.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.