

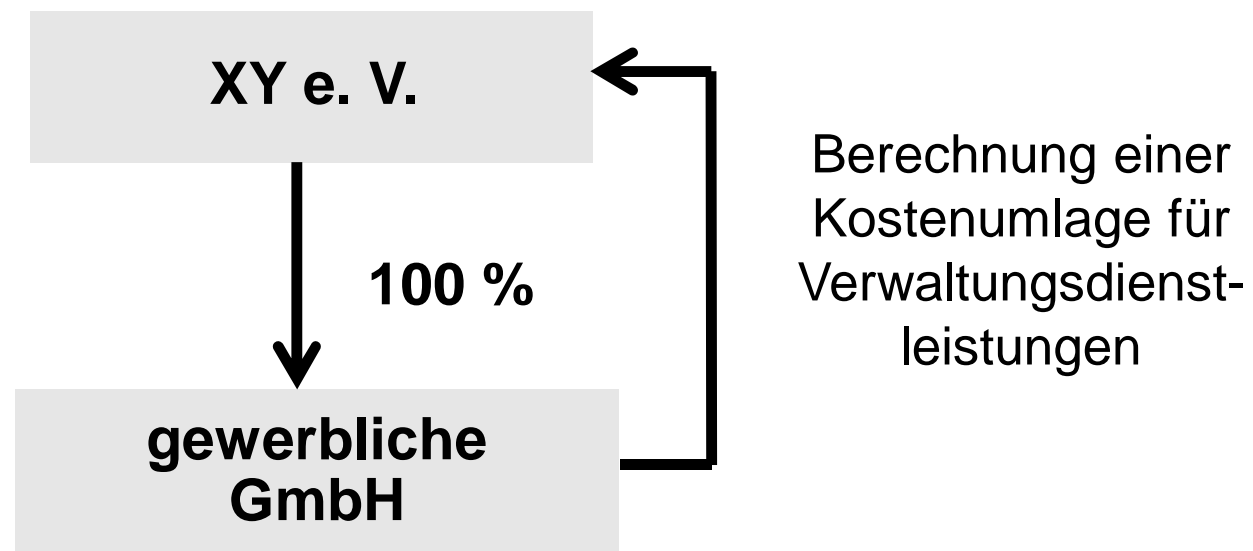
Verrechnungen im Konzern

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Ausgangspunkt: BFH Urteil vom 27.11.2013 (AZ: I R 17/12)
 - Verhandelt wurde der Rettungsdienst (Rechtsform GmbH) eines Landkreises.
 - Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts kann gemeinnützig und damit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigt sein.
 - Eine gemeinnützigkeitsschädliche Gewinnausschüttung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO liegt vor, wenn die Eigengesellschaft für die erbrachten Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (entstandene Kosten plus marktüblicher Gewinnaufschlag) nicht standhält!
 - „besondere Konstellation“ oder generell übertragbar auf gemeinnützige Körperschaften?

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

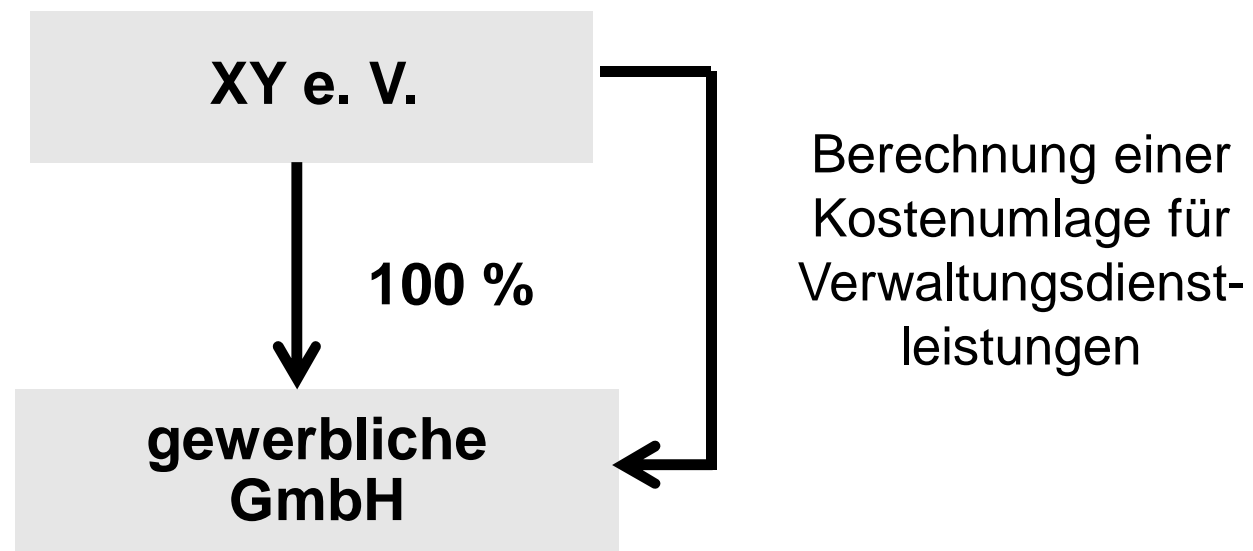
Beispiel 1:



- Nach BFH-Auffassung marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich, ansonsten verdeckte Gewinnausschüttung („Fremdvergleichspreise“ => galt bisher schon).

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

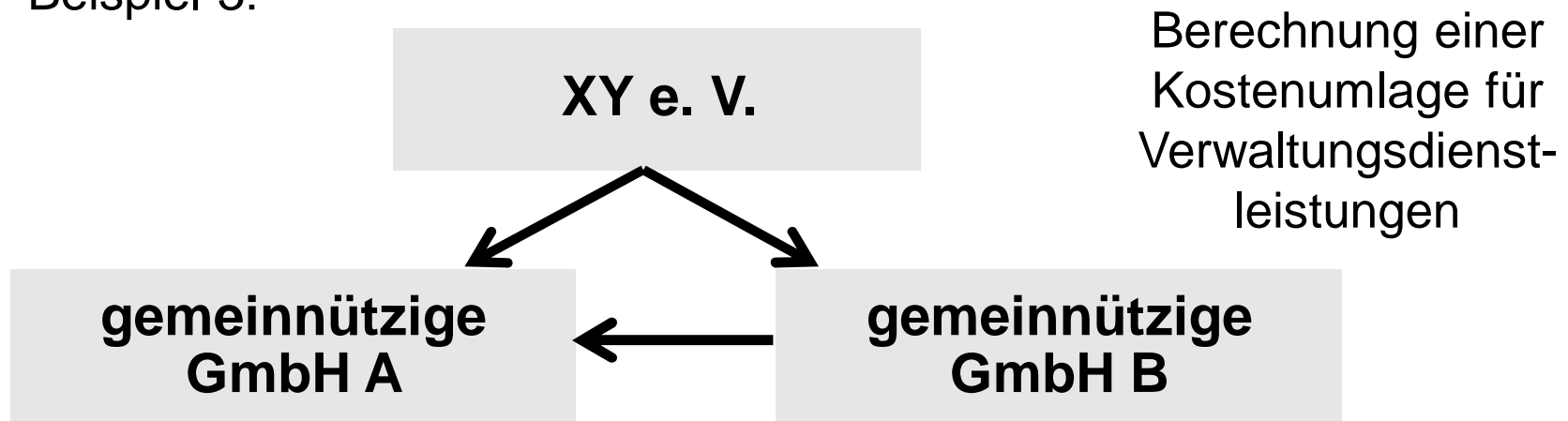
Beispiel 2:



- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich, ansonsten gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung?

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

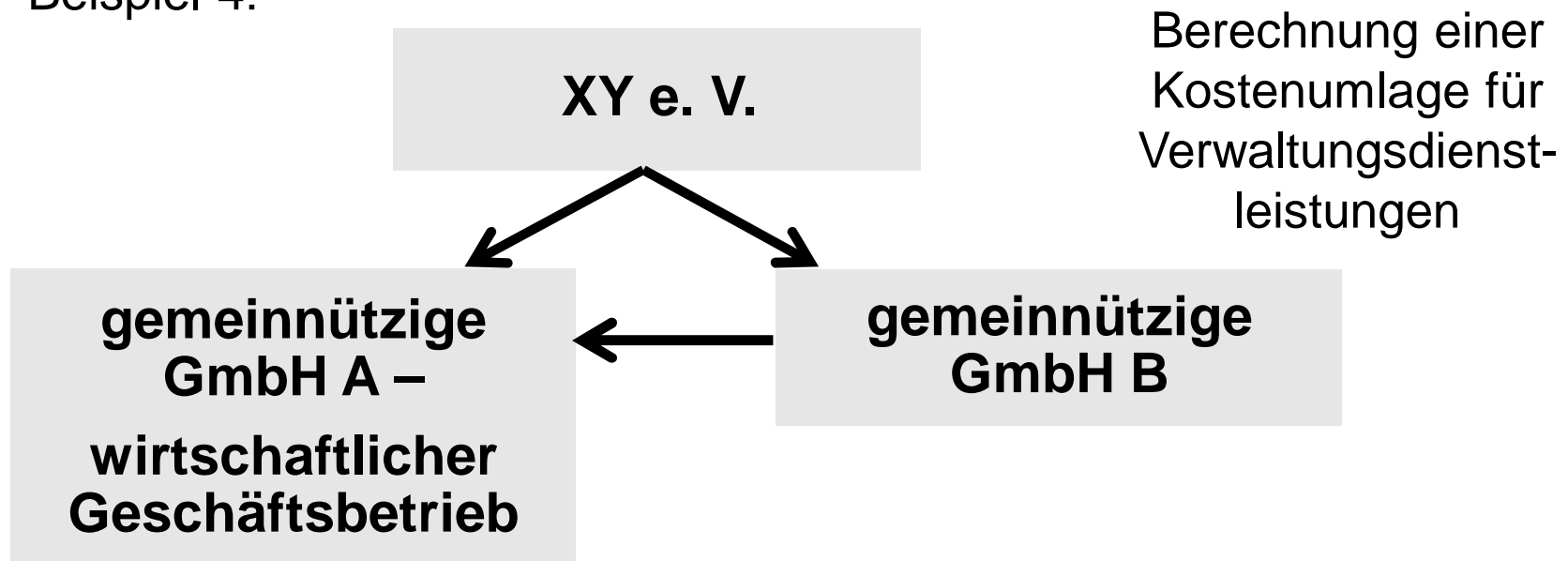
Beispiel 3:



- Nach BFH-Logik marktüblicher Gewinnaufschlag erforderlich?
 - eventuell zulässige Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO
 - aber: von Finanzverwaltung und Fachliteratur kontrovers diskutiert

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

Beispiel 4:



- Nach BFH-Logik marktüblicher Gewinnaufschlag erforderlich?

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

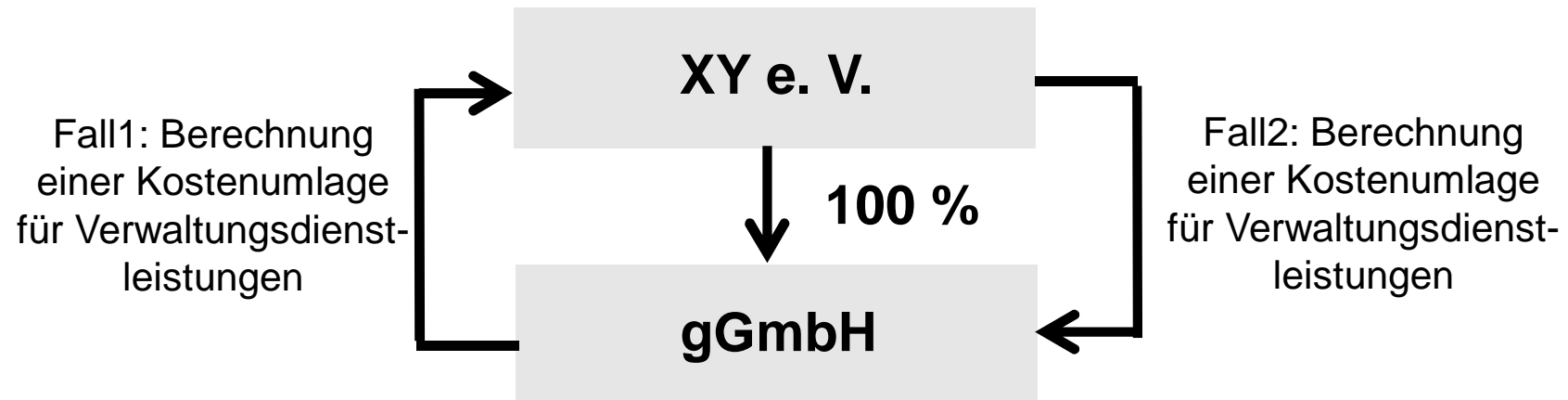
- Zur Nutzung von Synergien und zur Steigerung der Effizienz ist es auch in gemeinnützigen Verbänden üblich, Servicefunktionen zentral in einer Körperschaft zu bündeln.
- Mit komplexeren Strukturen nehmen auch die steuerlichen Fragestellungen zu .
 - Ein häufiger Streitpunkt in Betriebsprüfungen ist das Vorliegen einer Umsatzsteuerlichen Organschaft.
 - Mit dem BFH-Urteil vom 27.11.2013 (AZ: IR 17/12) geraten zunehmend auch ertragsteuerliche / gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen in den Fokus.

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in R 8.5 KStR:
 - Eine vGA ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Auch dann gegeben, wenn dies zugunsten einer nahestehenden Person erfolgt.
 - Bei beherrschendem Gesellschafter ist Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen oder im Voraus abgeschlossene Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für die Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in R 8.5 KStR:



Fall 1: die gGmbH erhält 8.000 EUR marktüblich sind 10.000 EUR (verhinderte Vermögenmehrung)

Fall 2: die gGmbH bezahlt 12.000 EUR marktüblich sind 10.000 EUR (Vermögensminderung)

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Argumentation Finanzverwaltung
 - Für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gelten die allgemeinen steuerlichen Vorschriften des EStG und KStG
 - Leistungen an Muttergesellschaften oder Schwestergesellschaften
 - Bei verbilligter Leistung oder Berechnung zu Selbstkosten ist gewinnerhöhende Korrektur nötig z. B. wegen verdeckter Gewinnausschüttung.
 - Verrechnung der Dienstleistungen zu Selbstkosten stellen eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung dar, denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde auf eine angemessene Verzinsung des Kapitals achten.

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Argumentation Finanzverwaltung
 - Leistungen an Muttergesellschaften oder Schwestergesellschaften
 - Gewinnkorrektur auch dann nötig, wenn marktübliche Preise verlangt werden, diese aber hinter den entstehenden Kosten zurückbleiben

- Folge
 - Gewinnkorrektur führt zur Steuerbelastung bei der leistenden Gesellschaft
 - Besteuerung nicht vorhandener Gewinne

1. Verrechnungspreise in gemeinnützigen Konzernen

- Grundsätze der Verdeckten Gewinnausschüttung in R 36 KStR:
 - Können nicht 1:1 auf Leistungsbeziehungen gemeinnütziger Körperschaften übertragen werden.
 - Diese sind nach der Satzung nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet auch nicht zwingend in ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben
 - Der Verzicht auf einen Gewinnaufschlag bzw. auf Marktpreise kann ggf. mit der Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke begründet sein („steuerpflichtige Zweckverwirklichungsbetriebe“).
 - ⇒ § 58 Nr. 1, 2, 3, 4 AO erlauben ausdrücklich die un- oder teilentgeltliche Überlassung von Mitteln (einschl. Räumen und Personal) an andere gemeinnützige Körperschaften.
 - Die Besteuerung fiktiver Gewinnaufschläge bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben widerspricht dem Gemeinnützigkeitsrecht!

2. OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 18.1.2017 – S 0174-2016/0006-St 15

➤ 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 des Empfängers erfolgt.

➤ Ertragsteuerrechtliche Behandlung:

richtet sich allein nach den allgemeinen Grundsätzen der Einkommensermittlung. Danach ist auch bei nach § 58 Nr. 1 und 2 gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen verbilligten Leistungen das Vorliegen einer vGA nach § 8 Abs. 3 KStG zu prüfen.

2. OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 18.1.2017 – S 0174-2016/0006-St 15

➤ Folgende Fälle werden unterschieden:

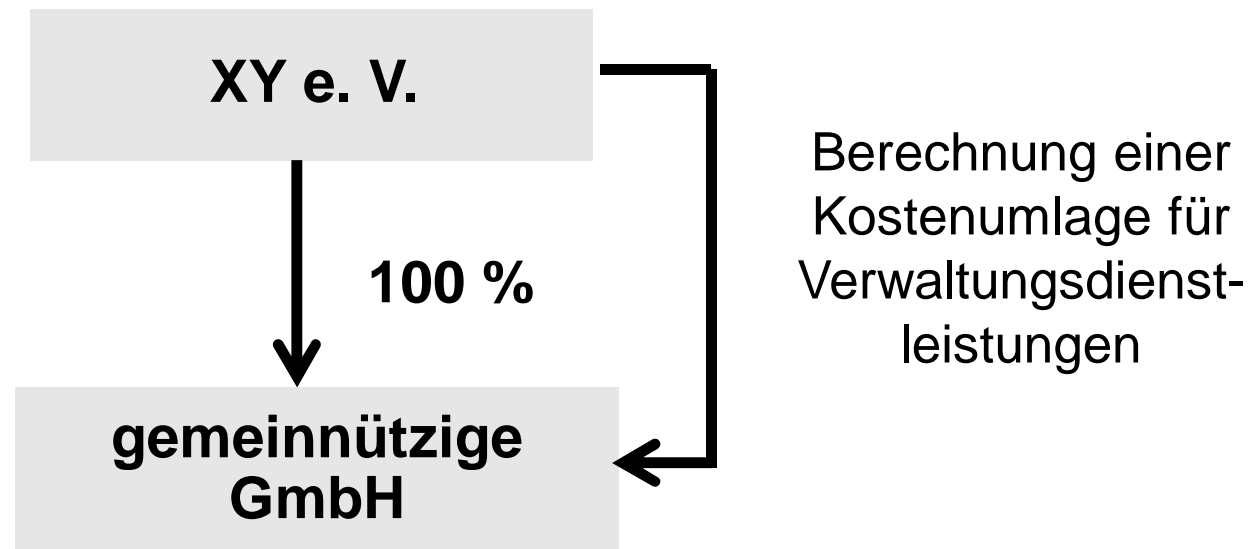
➤ unentgeltliche Leistungen

mangels Einnahmeerzielungsabsicht liegt bei der leistenden Gesellschaft ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO nicht vor. Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen ergeben sich folglich nicht.

➤ verbilligte Leistungen an nachgeordnete steuerbegünstigte Konzerngesellschaften

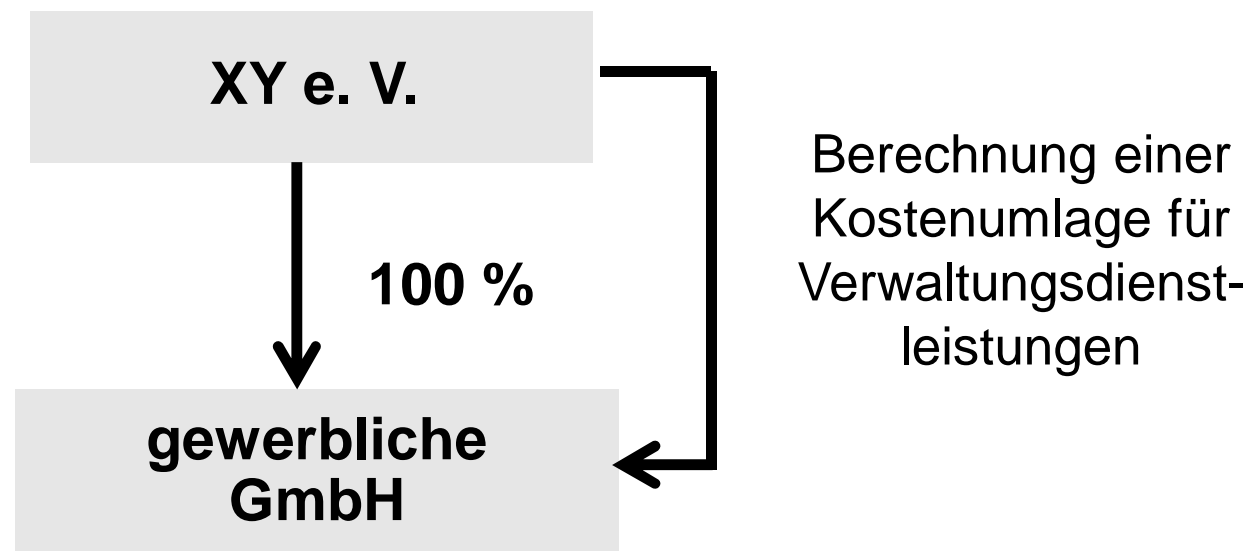
Leistungen einer Mutter- an ihre Tochter- oder Enkelgesellschaft stellen mangels Einlagefähigkeit keine verdeckten **Einlagen** dar. Die Frage der Einkommenserhöhung stellt sich daher in diesen Fällen nicht.

Beispiel 2:



- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich, ansonsten gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung?
- **ertragsteuerrechtlich: Nein! (gemeinnützigkeitsunschädlich)**

Beispiel 2:



- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich, ansonsten gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung?
- **ertragsteuerrechtlich: Nein! (aber: gemeinnützigkeitsschädlich)**

2. OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 18.1.2017 – S 0174-2016/0006-St 15

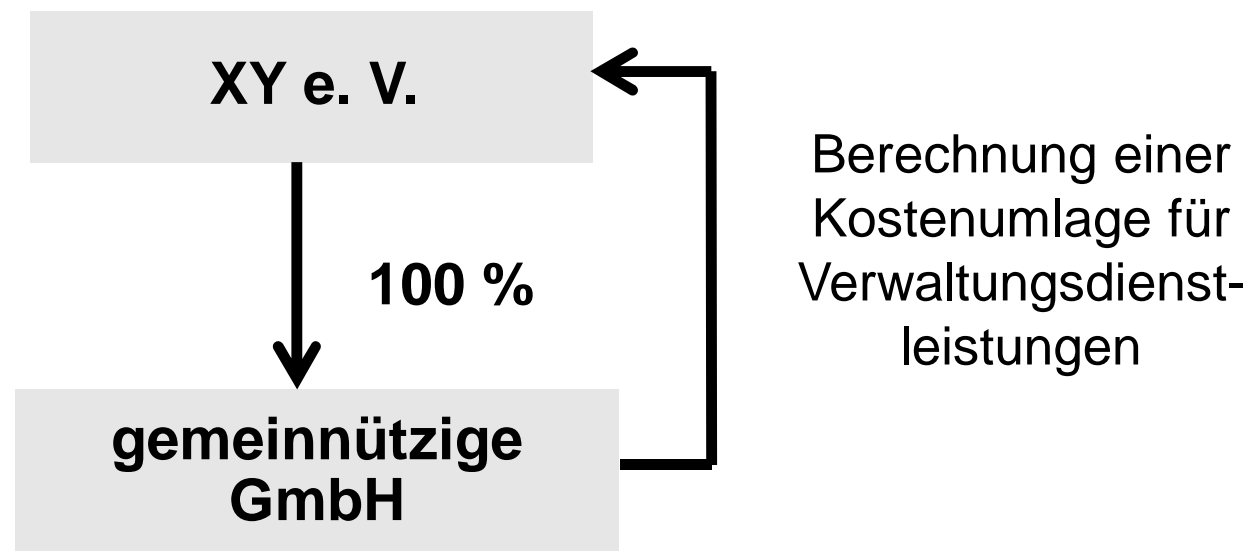
➤ Folgende Fälle werden unterschieden:

➤ verbilligte Leistungen in anderen Fällen

Auch wenn der Verzicht auf die Vereinbarung eines marktüblichen Entgelts gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sein sollte, führen verbilligte Leistungen gegenüber ebenfalls steuerbegünstigten Schwester- oder Muttergesellschaften zu einer Einkommenserhöhung wegen Vorliegens einer vGA in Höhe des Differenzbetrags zwischen tatsächlichem und marktüblichem Entgelt.

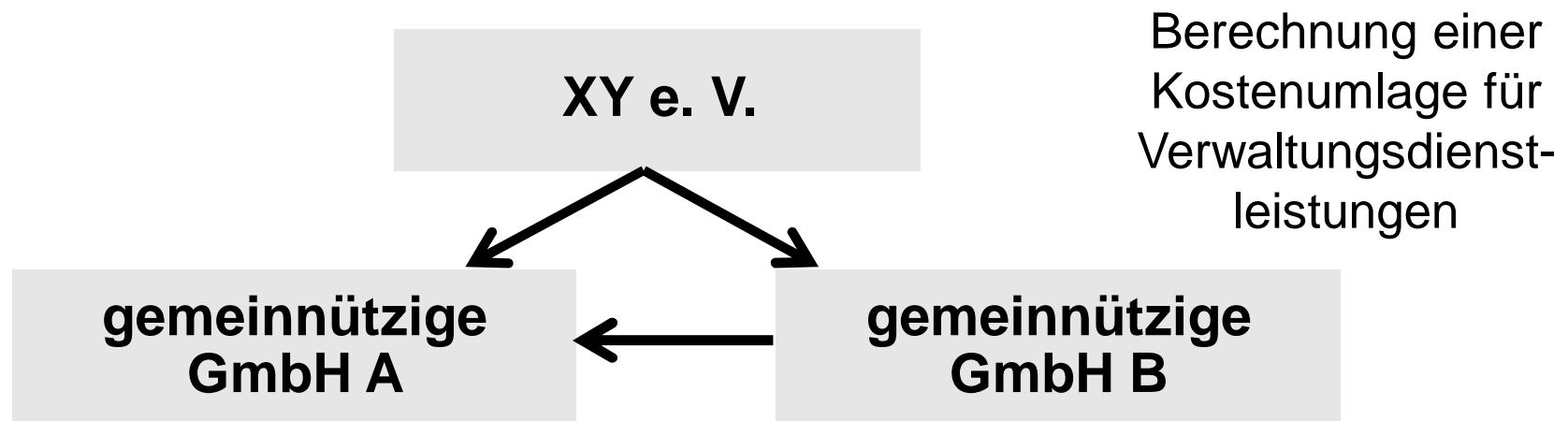
Das marktübliche Entgelt wird regelmäßig auch einen Gewinnaufschlag beinhalten.

Beispiel 1:



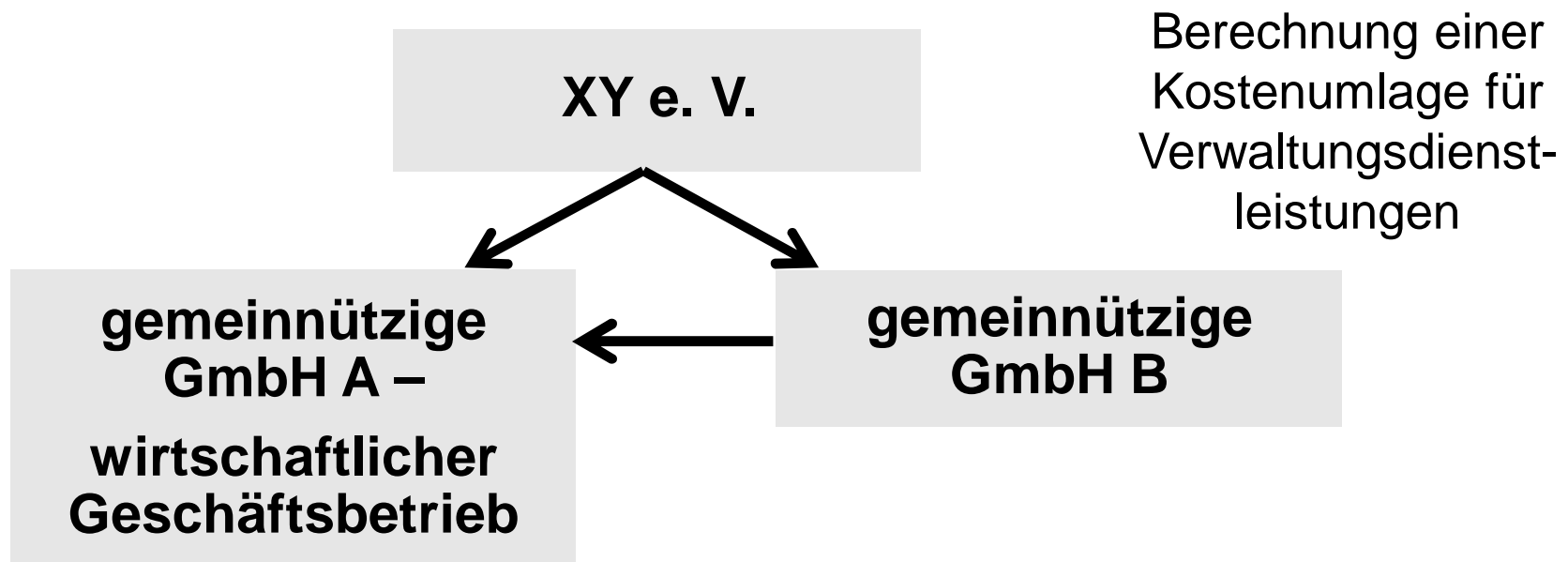
- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich?
- **ertragsteuerrechtlich: Ja! (gemeinnützigkeitsunschädlich soweit für ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb)**

Beispiel 2:



- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich?
- **ertragsteuerrechtlich: Ja! (gemeinnützigkeitsunschädlich soweit für ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb)**

Beispiel 3:



- Nach BFH-Logik marktüblicher **Gewinnaufschlag** erforderlich?
- **ertragsteuerrechtlich: Ja! (ohne Gewinnaufschlag zudem gemeinnützigkeitsschädlich)**

3. Probleme bzw. Empfehlungen:

- Differenzierung ob verbilligte Leistung der Mutter oder Tochter (nur letztere führen gegebenenfalls zu einer Einkommenserhöhung)
- Weitergabe von gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mittel in steuerpflichtige Bereiche sind gemeinnützigkeitsschädlich
- Im Falle von verbilligten Leistungen der Tochter an die Mutter:
 - marktübliche Preise oft unklar
 - vorsorgliche Preiserhöhung führt zu Steuerbelastung bei der leistenden Gesellschaft, umgekehrt aber i. d. R. keine Steuerentlastung bei der empfangenden Gesellschaft
 - Empfehlung: eindeutige Verträge
 - zivilrechtlich wirksame, klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung über die Höhe des Entgelts
 - ansonsten verdeckte Gewinnausschüttung
 - Die Verträge sollten auch „gelebt werden“

- Exkurs: Weitere Leitsätze des BFH-Urteils von 27.11.2013 (AZ: I R 17/12)
 - Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO setzt nicht voraus, dass unmittelbare vertragliche Beziehungen zu betreuten Hilfsperson bestehen. Entscheidend ist, dass die Hilfeleistung selbst und unmittelbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen erbracht wird. (Änderung der Rechtsprechung)
 - Maßgeblich i. S. d. § 66 AO ist, dass mit dem Betrieb der Wohlfahrtspflege keine Gewinne angestrebt werden, die über einen konkreten Finanzierungsbedarf hinaus gehen.
 - Ein Leistungsangebot vergleichbar zu gewerblichen Anbietern führt nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit (weil „des Erwerbs wegen“ – Änderung der Rechtsprechung).
 - Die Steuerbefreiungen für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind „Alt-Beihilfen“ im Sinne des EU-Rechts und damit zulässig.