

Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in der Sozial- wirtschaft

Herzlich Willkommen bei der BFS



Copyright 2017

Referent:
Wilhelm Abmeyer
Steuerberater

www.abmeyer-siebel.de

abmeyer**siebel**

Folie 1

Agenda

- A. Definition und rechtliche Grundlagen**
- B. Abgrenzungen**
- C. Gewinnermittlung**
- D. Körperschaftsteuer/GewSt/USt**
- E. Besonderheiten und Fallstricke**

Copyright 2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 2

Teil A

Definition und rechtliche Grundlagen

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 3

Definition und rechtliche Grundlagen

- „**Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**“
(kurz: **wG**)
 - **Tätigkeit** **selbständig**
 nachhaltig
 - **Erzielung von Einnahmen/Vorteilen**
 - **Nicht notwendig: Gewinnerzielungsabsicht**
- **§ 64 Abs. 1 AO i. V. m. § 14 S. 1 und 2 AO**

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 4

Definition und rechtliche Grundlagen

- **Problem: Selbständigkeit des wG**
 - BFH vom 19.05.2005 „Vermietungsleistungen Studentenwerk“
 - Kriterien der Unterscheidbarkeit:
 - Höhe der Entgelte
 - Art der Reservierung
 - Größe und Ausstattung der Zimmer
 - Verpflegungsleistungen
 - Service
 - Folge: Aufteilung!!!

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 5

Definition und rechtliche Grundlagen

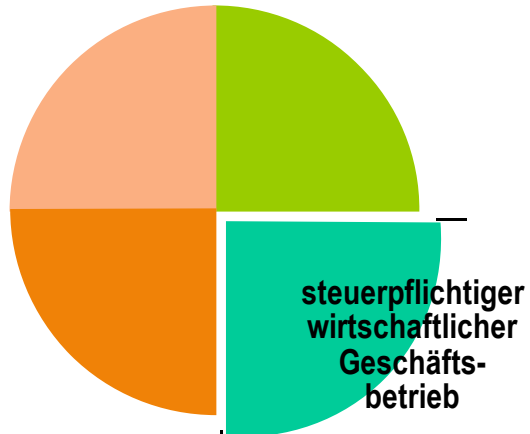
- **Folge:**
 - Keine Befreiung von der **Körperschaftsteuer**
(§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG)
 - Keine Befreiung von der **Gewerbesteuer**
(§ 3 Nr. 6 GewStG)
 - Kein ermäßigter **Umsatzsteuer-Satz**
(§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG)
 - Keine **Grundsteuerbefreiung**
(§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG)
 - Achtung **Kapitalertragsteuer**
(§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 6

Definition und rechtliche Grundlagen



Wichtig:
Die steuerpflichtigen Geschäftsbetriebe
dürfen in der Gesamtschau nicht zum
Selbstzweck/Hauptzweck werden!

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 7

Definition und rechtliche Grundlagen

Grundsatz der **Einheitlichkeit der wG**

- **Alle wG einer Körperschaft werden
zusammengefasst**
 - **Verlustverrechnung**
 - **Einheitliche Gewinnermittlung**
- **§ 64 Abs. 2 AO**
- **Hinweis:**
Gilt nicht für Körperschaften des öffentlichen Rechts

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 8

Definition und rechtliche Grundlagen

Besteuerungsfreigrenze:

- **Brutto-Einnahmen < €35.000 p. a.**
 - **unterjährig keine zeitanteilige Umrechnung**
- **§ 64 Abs. 3 AO**

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 9

Definition und rechtliche Grundlagen

Merke:

***Für die wirtschaftlichen
Geschäftsbetriebe gilt der
Freistellungsbescheid nicht!!!***

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 10

Fragen???



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 11

Teil B

Abgrenzungen

Teil 1: Allgemeines

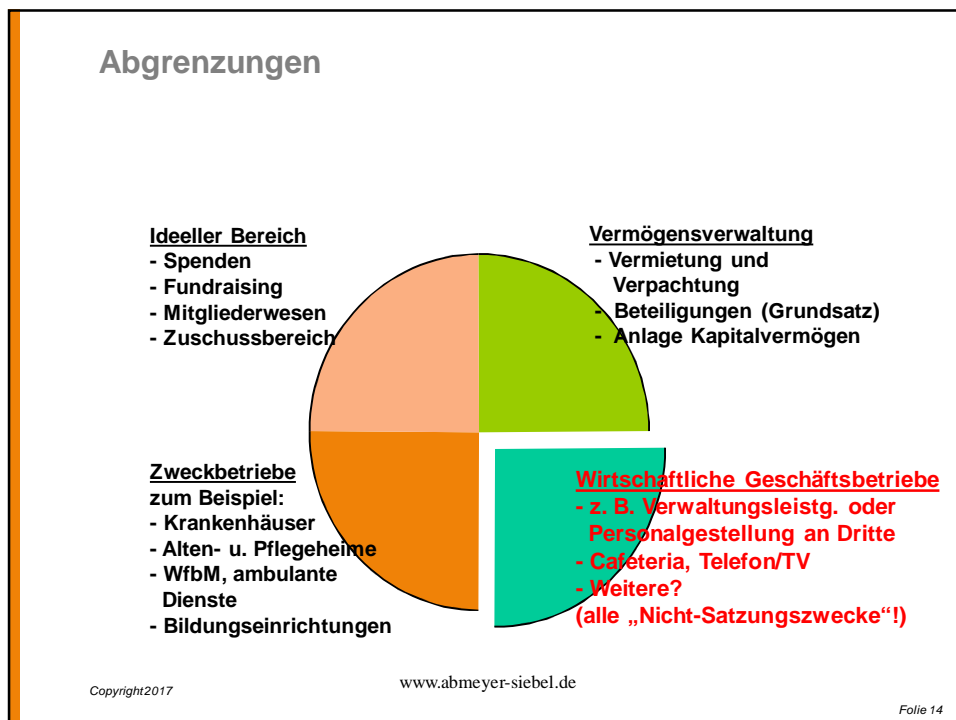
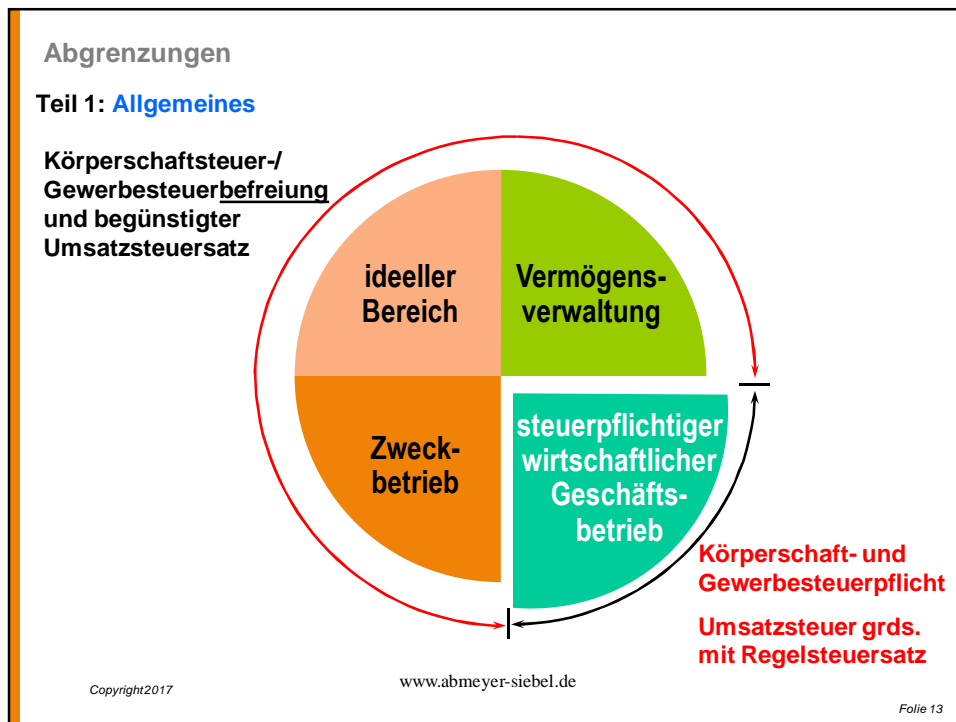
Teil 2: Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

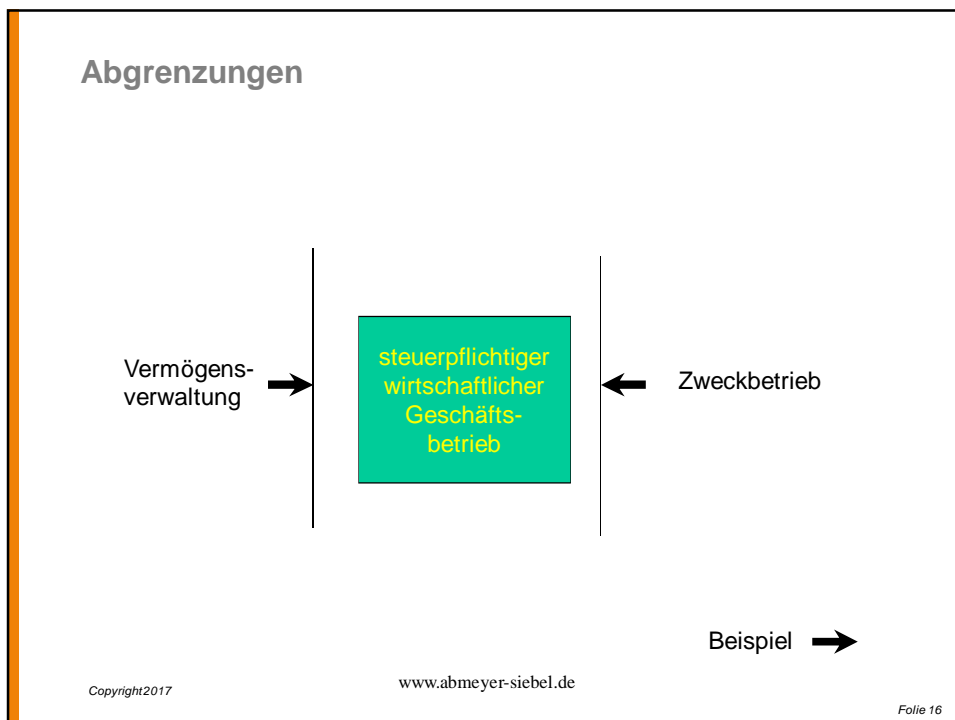
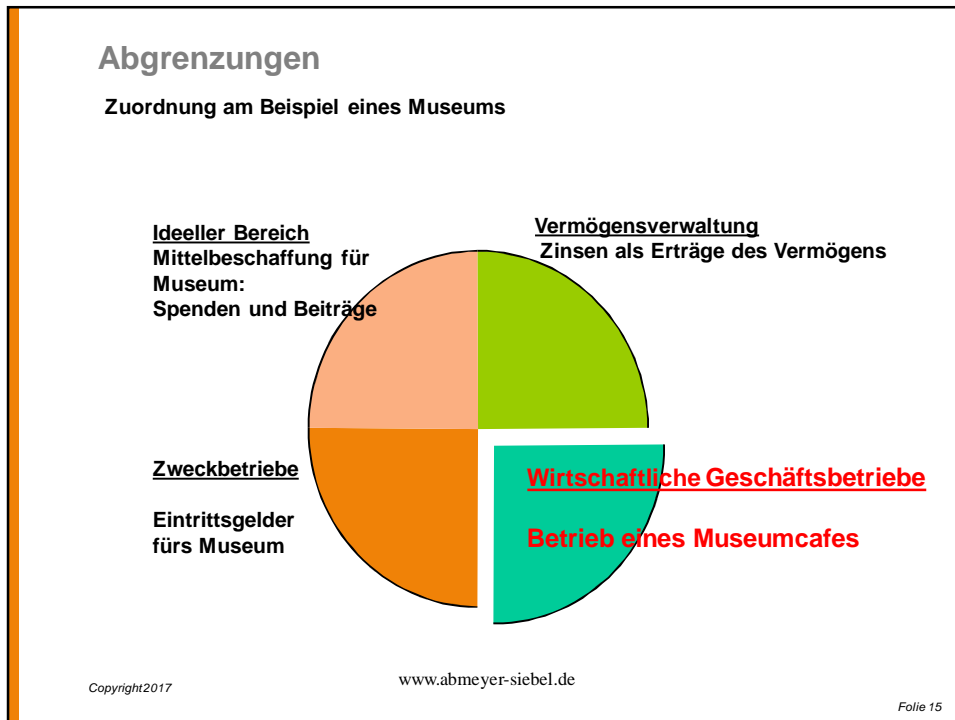
Teil 3: Abgrenzung zum Zweckbetrieb

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 12





Beispiel

Ein Verein betreibt ein Jugendheim, einen ambulanten Pflegedienst, einen öffentlichen Kiosk und vermietet ein geerbtes Mehrfamilienhaus. Satzungszweck ist ausschließlich die Förderung der Alten-, Jugend- und Krankenhilfe.



- *Wie sind die Einnahmen aus den drei Bereichen den steuerlichen Sphären zuzuordnen?*
- *Ist der Satzungszweck vollständig?*

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 17

Abgrenzungen

Teil 2: **Abgrenzung zur Vermögensverwaltung**

- § 14 S. 3 AO
- Vermögensverwaltung, insbesondere:
 - (langfristige) Gebäudevermietung
 - Überlassung von Rechten
 - Überlassung von Sachgesamtheiten (z. B. Inventar)
 - Kapitalanlage
- Hinweis: Betriebsaufspaltung (R 15.7 EStR) Folie 24 →

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 18

Abgrenzungen

Teil 2: **Abgrenzung zur Vermögensverwaltung**

- **Neue Entwicklung**

- **BFH 20.03.2014, V R 4/13 (FG Berlin-Brandenburg 10.05.2012, 5 K 5347/09)**
Vermögensverwaltung i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 14 Satz 1 und 3 AO setzt eine nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG (Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG) voraus.
- **BFH 10.05.2017, V R 43/14, V R 7/15 (Sächsisches FG 29.04.2014, 3 K 492/13)**
Der Begriff der Vermögensverwaltung nach § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG umfasst ebenso wie bei § 14 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nur nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten.

=> Umsatzsteuerrechtliche Auslegung des Begriffs der Vermögensverwaltung im Sinne von § 14 AO

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 19

Abgrenzungen

Praxisfälle Vermögensverwaltung:

- **Langfristige Verpachtung**
- **Parkplatzvermietung (ohne Aufsicht)**
 - **OFD Hannover 26.01.1999**
- **Vermietung von Funkmasten, etc.**
- **Längerfristige Wohnraumvermietung, Garagen, Dachflächen**
- **Gebäudevermietung inkl. Betriebsausstattung an eine gemeinnützige (Tochter-)Gesellschaft**

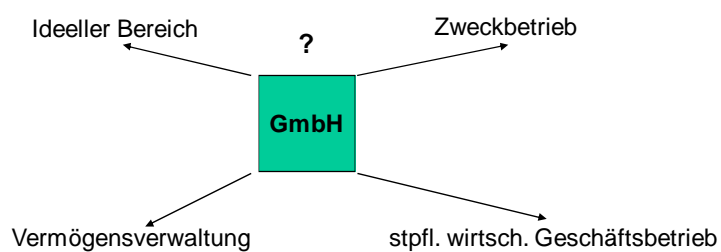
Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 20

Abgrenzungen

GmbH-Beteiligung (gewerblich)



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Beispiel →

Folie 21

Beispiel

Ein Verein gründet eine GmbH (gewerblich). Die GmbH hat einen fremden Geschäftsführer, der einen Anstellungsvertrag mit der GmbH hat. Die GmbH schüttet einen Gewinn von 100.000 € aus.

- Welche steuerlichen Folgen entstehen?



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 22

Exkurs: Ausschüttung einer GmbH

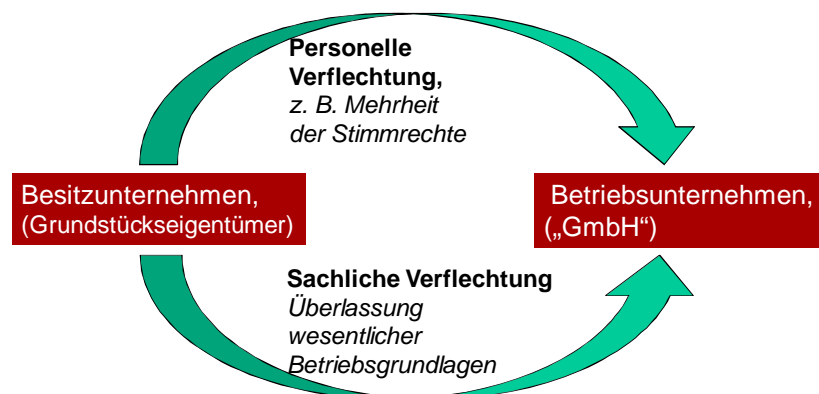
- Zeitpunkt
- Besteuerung
 - Ebene der Gesellschaft (GmbH)
 - Ebene der Gesellschafter (steuerbegünstigt)
 - Vermögensverwaltung: ./.
 - wG: 5 %
- Kapitalertragsteuer / Pflicht zur elektronischen Kapitalertragsteueranmeldung
- NV-Bescheinigung

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 23

Abgrenzungen Betriebsaufspaltung



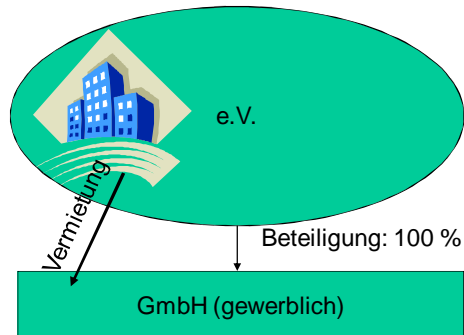
Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 24

Abgrenzungen

Betriebsaufspaltung



Sachliche und personelle Verflechtung → Betriebsaufspaltung

Achtung:
FG Thüringen 15.6.2016 Akz.:3 K 719/15
zur Gewerbesteuerpflicht bei Betriebsaufspaltungen

Copyright2017

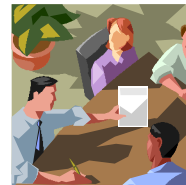
www.abmeyer-siebel.de

Folie 25

Beispiel

Ein Verein kauft ein Gebäude für 1 Mio. € und vermietet das Gebäude für 50.000 € p. a. an eine 100%ige gew. Tochtergesellschaft. Nach 5 Jahren verkauft der Verein das Gebäude für 1,5 Mio. €

- Welche steuerlichen Folgen entstehen?



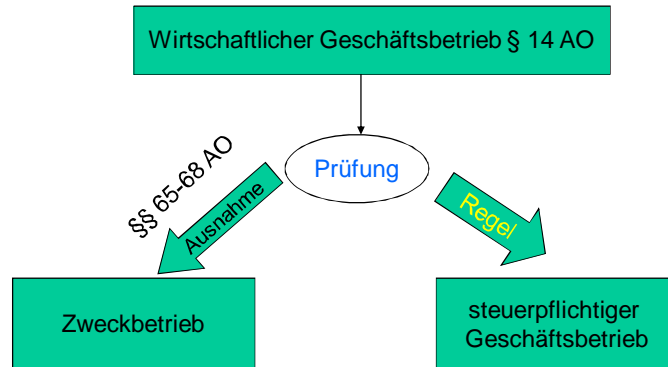
Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 26

Abgrenzungen

Teil 3: Abgrenzung zum Zweckbetrieb



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 27

Fragen???



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 28

Teil C

Gewinnermittlung

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 29

Gewinnermittlung

Steuerliche
Gewinnermittlung

Betriebsvermögens-
vergleich

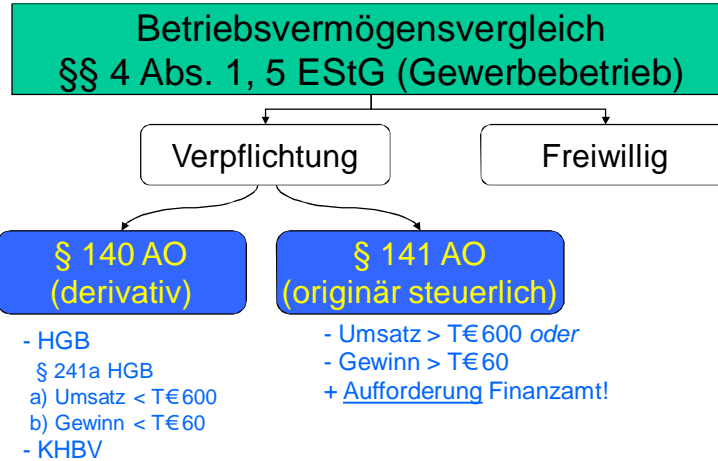
Einnahme-
Überschuss-
Rechnung

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 30

Gewinnermittlung



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 31

Gewinnermittlung

Betriebsvermögensvergleich
§§ 4 I, 5 EStG (Gewerbebetrieb)

- **Steuerbilanz vs. Handelsbilanz**
 - Grundsatz: Maßgeblichkeit der Handelsbilanz!
 - **Abweichungen** (Grund: Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit)
z. B.:
 - Bewertung von Rückstellungen
 - Bewertung der Vorräte
 - Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle VG
 - Steuerliche Abschreibungen => laufend zu führendes Verzeichnis (in der Buchführung)
 - Steuerrückstellungen müssen gebucht werden!
- §§ 5 - 7 EStG
 - Zwingende authentifizierte elektronische Übermittlung der
 - Steuererklärungen (KSt, GewSt, USt)
 - E-Bilanz

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 32

Gewinnermittlung

Einnahme-Überschuss-Rechnung § 4 Abs. 3 EStG

- **Besonderheiten:**
 - Zufluss-/Abflussprinzip [Geldverkehr] § 11 EStG
 - **Ausnahmen:**
 - **Investitionen; Abschreibungen § 7 EStG**
 - **Darlehen**
 - **Vorauszahlungen > 5 Jahre**
 - Formular „EÜR“ § 60 Abs. 4 EStDV (elektronische Übermittlung)
(Einnahmen > €35.000)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 33

Gewinnermittlung

E-Bilanz

➤ Anwendungsbereich

Grundsätzlich alle natürlichen und juristischen Personen, unabhängig von der Rechtsform, die ihren Gewinn nach steuerlichen Vorschriften (Steuerbilanz; § 4 Abs. 1 EStG) oder durch Überleitung aus der Handelsbilanz (§ 5 EStG) ermitteln.

Voraussetzung für gemeinnützige Körperschaften:

- ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und
- bilanzielle steuerliche Gewinnermittlung (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG;
- § 141 AO)

=> Beim Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen kommt es zu einer elektronischen Übermittlung.

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 34

Gewinnermittlung

E-Bilanz

Rechtsform des Unternehmens →	Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG, insbesondere <ul style="list-style-type: none"> • GmbH • AG • KGaA 	Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4-5 KStG, insbesondere <ul style="list-style-type: none"> • Vereine • Stiftungen
Art und Umfang der gewerblichen Betätigung ↓		
<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb über 35.000 € • Grenzen des § 141 AO nicht überschritten (Umsatzerlöse > 600.000 € oder Gewinn > 60.000 €) 	E-Bilanz-Pflicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da insoweit Steuer- und Bilanzierungspflicht besteht.	E-Bilanz-Pflicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn freiwillig eine Bilanz aufgestellt wird. Wenn der Gewinn durch den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt wird, besteht keine E-Bilanz-Pflicht.
<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen oder Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überschreiten die Grenzen des § 141 AO 	E-Bilanz-Pflicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da insoweit Steuer- und Bilanzierungspflicht besteht.	E-Bilanz-Pflicht für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da insoweit Steuer- und Bilanzierungspflicht besteht.

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 35

Gewinnermittlung

E-Bilanz

Steuerbegünstigte Körperschaften können folgende Berichtsteile übermitteln:

1. Übermittlung für die gesamte Körperschaft:
Zusätzlich zu den originären Berichtsteilen kann im Berichtsbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ die Datenstruktur der Berichtsteile „Bilanz“ und „GuV“ für den bzw. die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe genutzt werden.
2. Übermittlung nur für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:
Datenübermittlung nur des Berichtsbestandteils „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ mit der Option „Bilanz“ und „GuV“ oder nur „GuV“.
3. Übermittlung für den Fall einer außerbilanziellen Gewinnermittlung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:
Wie 2. zuzüglich Darstellung der Nebenrechnung in der Erläuterungsposition (Fußnote).

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 36

Gewinnermittlung

Nichtabziehbare Betriebsausgaben § 4 Abs. 5 EStG

- Geschenke > €35 (BFH 30.03.2017 IV R 13/14)
- Gästebewirtung nur zu 70 %
- Reisekosten, Spesen begrenzt
- Spenden an den eigenen ideellen Bereich

Beachte: Gesonderte Aufzeichnungspflichten

- Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG
- GWG => Wahlrecht
(siehe BMF vom 30.09.2010)
- laufend zu führende Verzeichnisse gemäß § 5 Abs. 1 S. 3 EStG
bei Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 37

Gewinnermittlung

Besonderheiten

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 38

Gewinnermittlung

Besonderheiten 1

- Reingewinnschätzung bei *Altmaterialverkauf*
 - Schädlich: Einzelverkauf
 - Schädlich: Provisionen für Namensverkauf
 - Gewinn Altpapier: 5 % der Netto-Einnahmen
 - Gewinn Sonstiges: 20 % der Netto-Einnahmen
- Wahlrecht
- § 64 Abs. 5 AO
- Achtung:
Einnahmen und Ausgaben sind gesondert aufzuzeichnen

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 39

Gewinnermittlung

Besonderheiten 2

- Pauschalbesteuerung bei
 - Werbeeinnahmen im Zusammenhang mit dem Zweckbetrieb
 - Totalisatorbetrieben
 - Zweite Fraktionierungsstufe Blutspendedienste
- Gewinn = 15 % der Netto-Einnahmen
- § 64 Abs. 6 AO
- Achtung:
Einnahmen und Ausgaben sind gesondert aufzuzeichnen

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 40

Fragen???



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 41

Teil D

- **Körperschaftsteuer**
- **Gewerbsteuer**
- **Umsatzsteuer**
- **Grundsteuer**
- **Kapitalertragsteuer**

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 42

Körperschaftsteuer

Einkommen § 8 KStG
 - Freibetrag § 24 KStG
 = zu versteuerndes Einkommen
 x Steuersatz

= Körperschaftsteuer

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 43

Körperschaftsteuer

Einkommen:

Steuerbilanz-Gewinn
 - Abziehbare Aufwendungen § 9 KStG
 - Spenden
 Achtung: vGA!
 + Nichtabziehbare Aufwendungen § 10 KStG
 - KSt und GewSt sind nicht abziehbar!
 = Einkommen § 8 KStG
 (ggf. Korrekturen nach §§ 8a, 8b, 8c, 8d KStG)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 44

Körperschaftsteuer

Exkurs: vGA

Eine vGA ist eine

- **Vermögensminderung** oder **verhinderte Vermögensmehrung**,
- die durch das **Gesellschaftsverhältnis veranlasst** ist,
- sich **auf die Höhe** des Einkommens auswirkt und
- **nicht** auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden **Gewinnverteilungsbeschluss** beruht.

Rechtsfolgen bei GmbH:

→ Erhöhung der Bemessungsgrundlage für GewSt, KSt und SolZ

Rechtsfolgen beim Gesellschafter:

→ steuerpflichtiger Kapitalertrag

- Empfänger = Körperschaft: steuerfrei § 8b Abs. 1, 5 KStG
- Empfänger = natürliche Person: Kapitaleinkünfte

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 45

Beispiel

Ein Verein gründet eine GmbH (gewerblich). Die GmbH hat einen fremden Geschäftsführer, der einen Anstellungsvertrag mit der GmbH hat. Die GmbH schüttet einen Gewinn von 100.000 € aus.

Abwandlung:

Vorstand und Geschäftsführer sind identisch. Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft (Betriebsaufspaltung) sind erfüllt.



- Welche steuerlichen Folgen entstehen?

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 46

Körperschaftsteuer

Übertragung von Anteilen an einer gewerblichen GmbH mit Verlustvorträgen § 8c KStG

> 25%
< 51%



Anteiliger Wegfall
des Verlustvortrags

Anders: BVerfG Beschluss 29.03.2017
Aktenzeichen 2 BvL 6/11

> 50%



Vollständiger Wegfall
des Verlustvortrags

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 47

Beispiel

Fall zu § 8c KStG

Ein Verein ist an einer gewerblichen GmbH beteiligt. Die GmbH hat in den vergangenen Jahren Verluste von 180.000 € gemacht. Im Rahmen der Sanierung wird die GmbH an eine andere Gesellschaft weitergegeben.

- Welche steuerlichen Fragen entstehen

- a) bei der GmbH
- b) beim Verein



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 48

Körperschaftsteuer

Freibetrag § 24 KStG

€ 5.000

Nur: Vereine, Stiftungen!

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 49

Körperschaftsteuer

Steuersatz

- § 23 KStG
 - 15 % + 5,5 % Solidaritätszuschlag

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 50

Körperschaftsteuer

Beginn und Erlöschen der Steuerbefreiung

- § 13 KStG

▪ Fall 1: wG ⇒ ZB

- Ausnahme: Schlussbilanz zu Buchwerten
- Keine Aufdeckung von stillen Reserven
- Beachte: Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit muss zu Beginn des Wirtschaftsjahres vorliegen!

▪ Fall 2: ZB ⇒ wG

- Anfangsbilanz zu Teilwerten
- Ausnahme: Fall 2 schließt an Fall 1 an

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 51

Körperschaftsteuer

Körperschaftsteuer-Organschaft

- §§ 14 bis 19 KStG

▪ Anwendung bei Gemeinnützigen strittig

- Notwendig:

- Gewinnabführungsvertrag (mind. 5 Jahre)
- Finanzielle Eingliederung
- Organträger muss eine nicht steuerbefreite Körperschaft sein; ein wG reicht nicht
[FinMin Schleswig-Holstein vom 19.06.2013]

- Ziel:

- Gewinn wird dem Organträger zugerechnet

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 52

Gewerbsteuer

Berechnung der Gewerbsteuer nach dem Gewerbeertrag

Steuerbilanz-Gewinn = Einkommen gemäß § 8 KStG
+ Hinzurechnungen § 8 GewStG
./. Kürzungen § 9 GewStG
./. Freibetrag: €5.000; § 11 GewStG
= Zwischensumme (gerundet volle €100)
x Steuermesszahl 3,5 %
= Gewerbesteuermessbetrag (§ 11 GewStG)
x Hebesatz (je nach Gemeinde)
= Gewerbsteuer

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 53

Beispiel

- Eine gGmbH hat in 2016 folgende Gewinne aus wG:

- Kiosk	13.900 €
- Cafe	28.600 €
- Reisedienst	22.500 €
- Berechnen Sie die KSt und GewSt 2015 (Hebesatz: 400 %).
- Stellen Sie die notwendigen Buchungen dar.



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 54

Umsatzsteuer

Merke:

1. **Trenne scharf zwischen der Ertragsbesteuerung (Körperschaft- und Gewerbesteuer) und der Umsatzbesteuerung.**
2. **Bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben immer die Umsatzsteuer mit denken.**

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 55

Grundsteuer

- **Soweit in einem Gebäude wG unterhalten werden, entfällt anteilig die Grundsteuerbefreiung.**
 - § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 56

Kapitalertragsteuer

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

Voraussetzungen:

- Gemeinnützige Körperschaft
- wG mit Umsatz > T€350 oder Gewinn > T€30
- Betriebsvermögensvergleich = Bilanzierung
- nicht den Rücklagen zugeführter Gewinn
- vGA

Konsequenz:

Führt zu einer steuerlichen Gleichbehandlung mit natürlichen Personen als Gesellschafter.

Hinweis: BMF vom 02.02.2016 zu Auslegungsfragen
ergänzt durch BMF vom 18.07.2016

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 67

Fragen???



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 68

Teil E

Besonderheiten und Fallstricke

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 59

Besonderheiten und Fallstricke

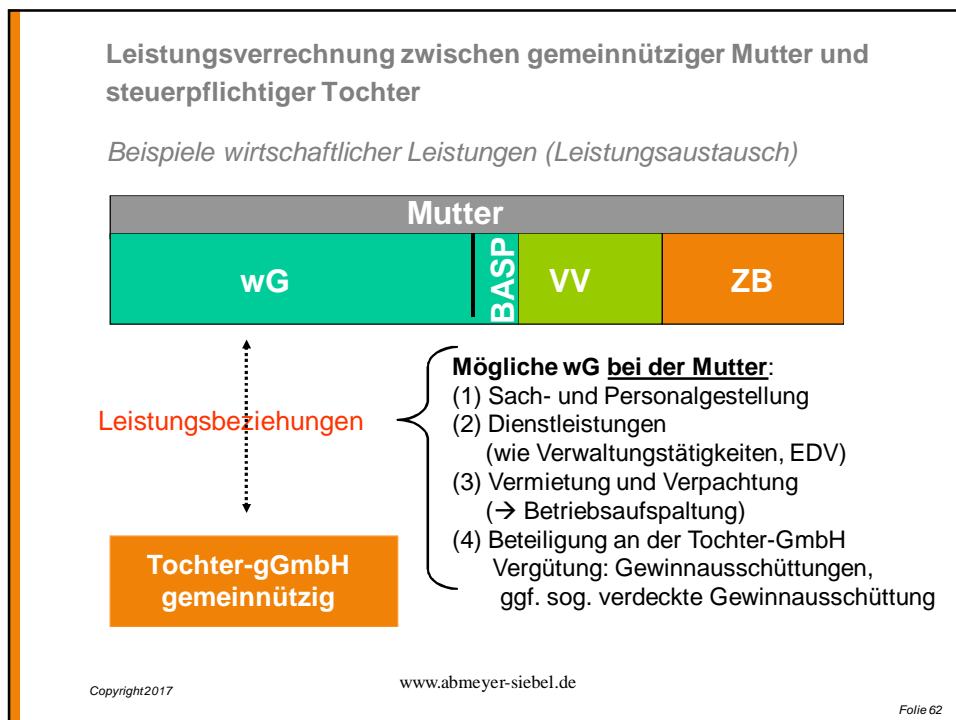
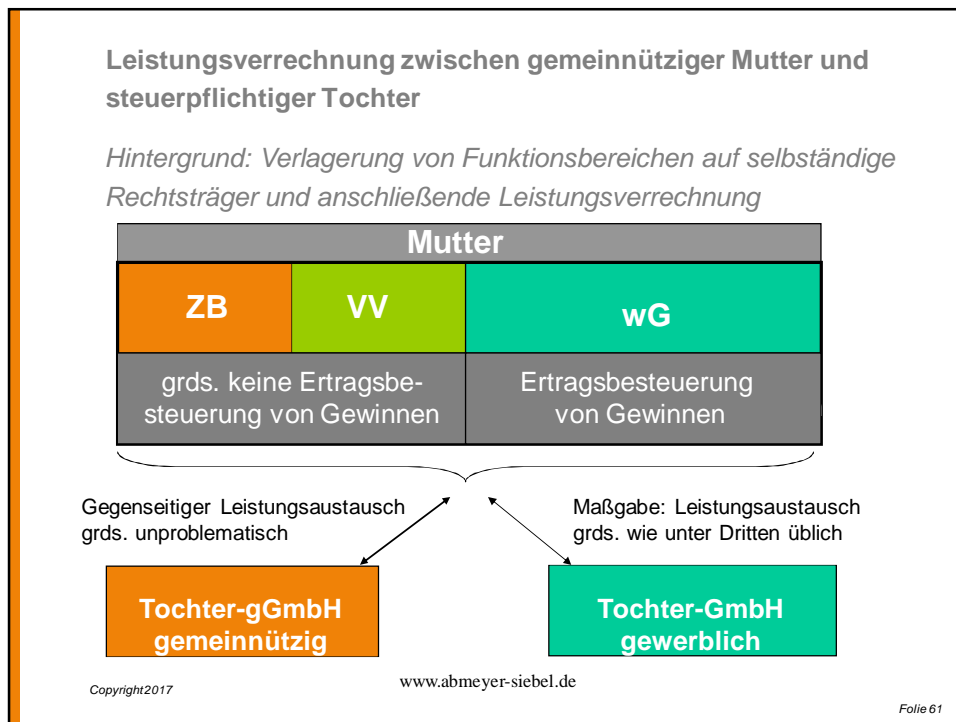
Themen:

1. Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter
2. Anteiliger Betriebsausgabenabzug von Gemeinkosten
3. Mittelaufbringung für einen wG
4. Verluste im wG
5. Sponsoring
6. Dokumentationspflichten und Prüfrechte
7. Verfahrensrecht
8. Besonderheiten bei der Beteiligung an einer PersG
9. Personalgestellung

Copyright2017

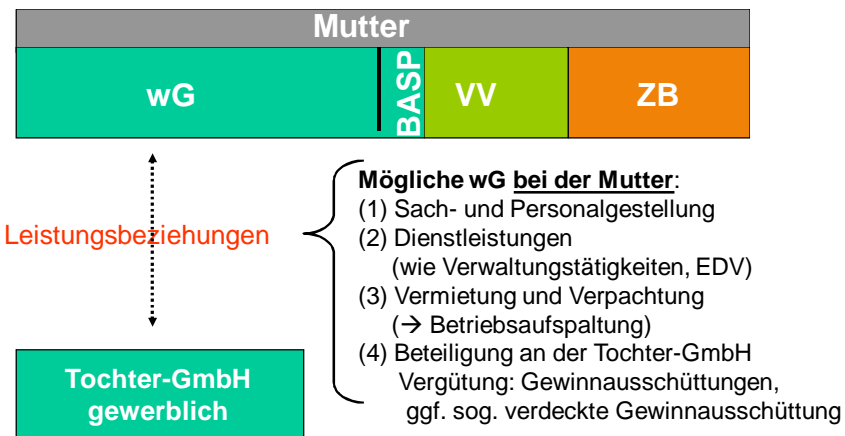
www.abmeyer-siebel.de

Folie 60



Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter

Beispiele wirtschaftlicher Leistungen (Leistungsaustausch)



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 63

Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter

Problembereiche (1)

- Bei Outsourcing von „Hilfsfunktionen“ auf gemeinnützige oder gewerbliche Tochter-GmbH und anschließenden Leistungsbeziehungen orientiert sich die Preisbestimmung von Leistungen häufig (auch) an finanziellen Interessen (Liquidität) oder geschäftspolitischen Motiven („es war die richtige Entscheidung“) der beteiligten Unternehmen statt an **marktüblichen Preisen (Fremdvergleich)**.
- Bei Leistungen gewerblicher Tochter-GmbHs an Mutterunternehmen (bspw. Altenheim, Krankenhaus) findet durch die Vergütung ein **Mitteltransfer** vom steuerbefreiten Bereich der Mutter in den gewerblichen Bereich der Tochter-GmbH statt.

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 64

Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter

Problembereiche (2)

- Nicht steuerbegünstigte Leistungen der Mutter an die Tochter (Verwaltung, Buchhaltung, EDV, Personal) begründen bei der Mutter grundsätzlich einen **steuerpflichtigen wG**.
- Bei Leistungen des Mutterunternehmens (Verwaltung, Buchhaltung, EDV, Personal) an gemeinnützige Tochter-GmbHs findet durch die Vergütung ein **Mitteltransfer** vom steuerbefreiten Bereich der Tochter-GmbH in den **steuerpflichtigen wG** der Mutter statt.
- Die **Gebäudeverpachtung** vollzieht sich bei der Mutter grundsätzlich im Bereich der Vermögensverwaltung, bei Verpachtung von Gebäuden an gewerbliche Tochter-GmbHs begründet die Verpachtung bei der Mutter einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (sog. **Betriebsaufspaltung**).

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 65

Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter

Gefahren einer nicht ordnungsgemäßen Leistungsverrechnung

- **Mittelfehlverwendung** (Gefährdung Gemeinnützigkeit?)
- Vermutung einer **verdeckten Gewinnausschüttung** (vGA) bei der Tochter durch **unangemessen geringe Vergütungen** an die Mutter (Fremdvergleich!). NEU OFD NRW v. 18.01.2017: Eine vGA liegt nur dann vor, wenn vereinbartes/tatsächlich gezahltes Entgelt unter dem marktüblichen liegt.
- Mindestgewinnbesteuerung (5 % der vGA) als Folge der verdeckten Gewinnausschüttung der Tochter, wenn die Beteiligung an der Tochter-GmbH bei der Mutter als wG gilt.
- Definitive Belastung mit Kapitalertragsteuer § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
Aber: § 44a Abs. 4 und 7 EStG ist zu beachten.

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 66

Leistungsverrechnung zwischen gemeinnütziger Mutter und steuerpflichtiger Tochter

Risiken aus Verrechnungspreisen

- Muss ein Gewinn erwirtschaftet werden?
- Zurzeit verlangt die FinVerw. (Veranlagungsbezirk) keinen Gewinn, was m. E. nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung fraglich ist [OFD NRW vom 18.01.2017; Tz 2 zu § 55 AEAO].
- Zur Sicherheit sollte eine angemessene Gewinnspanne kalkuliert werden bzw. nachweisbare Marktpreise berechnet werden.
- Die Grundsätze für Geschäfte zwischen nahen Angehörigen sind zu beachten!!!
- Risiko **verdeckte Gewinnausschüttung** mit der Folge einer Ertragsteuerbelastung (Beachte § 44a Abs. 4 und 7 EStG)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

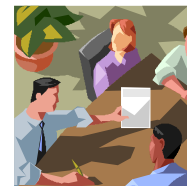
Folie 67

Beispiel

Ein Verein ist an mehreren gemeinnützigen (steuerbegünstigten) und einer gewerblichen (steuerpflichtigen) Tochter-GmbH beteiligt und erbringt

- a) Verwaltungsleistungen zum Preis von 75 Euro an
1. steuerbegünstigte Tochtergesellschaften
 2. steuerbegünstigte Nicht-Tochtergesellschaften

- b) Verwaltungsleistungen zum Preis von 120 Euro an
1. steuerpflichtige Tochtergesellschaften
 2. steuerpflichtige Nicht-Tochtergesellschaften



Den Preisen liegen Einzelkosten von 75 Euro, Gemeinkosten von 25 Euro und ein Gewinnaufschlag von 20 Euro zugrunde.

Welche steuerlichen Fragen entstehen ?

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 68

Gemeinkosten

Anteiliger Betriebsausgabenabzug (BA) von Gemeinkosten [1]

- **Grundsatz:**
Nur BA, die durch den wG veranlasst sind (BFH 1991: sehr streng)
 Etwas anderes gilt nur, wenn eine primär durch den ideellen Bereich veranlasste Ausgabe sich aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit erhöht (BFH, Urt. v. 15.1.2015 – I R 48/13)
 => Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG
- **Problem:**
Gemeinkosten (z. B. Verwaltung, Abschreibung, Personalkosten, etc.)
- **FinVerw.:**
Aufteilung zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung besteht, selbst wenn Kosten primär im ideellen Bereich entstehen

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 69

Gemeinkosten

Anteiliger Betriebsausgabenabzug (BA) von Gemeinkosten [2]

Beispiele:

- **Allgemeine Verwaltungskosten, EDV**
 > Objektiver Aufteilungsmaßstab?
- **Küche: PK, AfA**
 > Objektiver Aufteilungsmaßstab?
- **PKW-Überlassung**
 > Objektiver Aufteilungsmaßstab?
- **Blockheizkraftwerk**
 > Objektiver Aufteilungsmaßstab?
- **Kiosk**
 > Objektiver Aufteilungsmaßstab?

AEAO zu § 64 Abs. 1 AO Tz. 4-6

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 70

Gemeinkosten

Anteiliger Betriebsausgabenabzug (BA) von Gemeinkosten [3]

- Praxis-Tipp:
 - wG als eigene Kostenstellen separat festlegen
 - Schlüsselung der Gemeinkosten über die Kostenrechnung
 - ggf. auch für die Vorsteuer zulässig
- Besonderheit: Sachspenden für den wG
 - Grds. keine Spendenquittungen zulässig
 - Aber: Einlagetheorie (streitig)

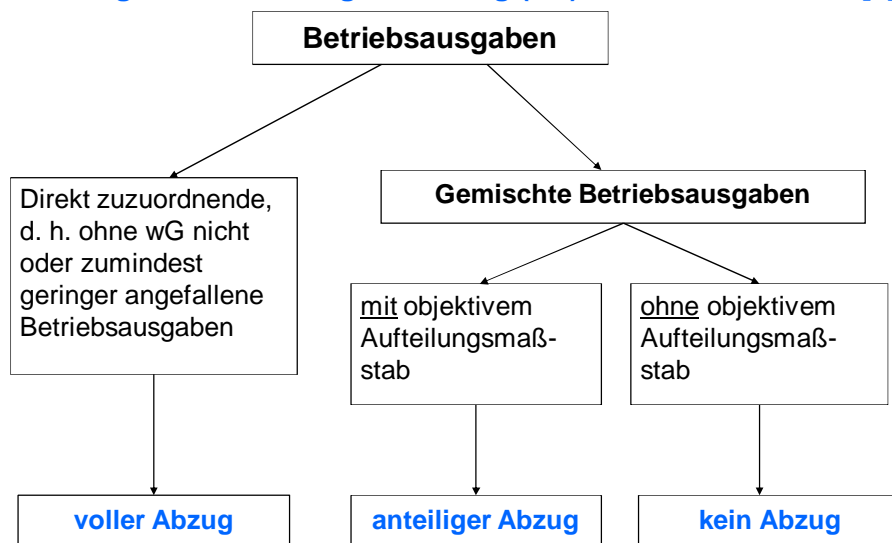
Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 71

Gemeinkosten

Anteiliger Betriebsausgabenabzug (BA) von Gemeinkosten [4]



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 72

Mittelaufbringung

Mittelaufbringung für einen wG [1]

- Wo kommt das Geld für den wG her?
 - § 55 AO: Selbstlosigkeit
- LÖSUNG:
 - „Internes Darlehen“ aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln der Körperschaft
- Spenden: Keine Zuwendungsbestätigung
- Finanzierung von Beteiligungen
 - a. steuerbegünstigte gGmbH
 - b. steuerpflichtige GmbH (Outsourcing)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 73

Mittelaufbringung

Mittelaufbringung für einen wG [2]

- Finanzierung von Beteiligungen
 - a. steuerbegünstigte gGmbH
 - Grundsätzlich zulässig mit zeitnah zu verwendenden Mitteln
 - NEU (Endowment-Regelung):
 - ab 2014 Überschüsse aus Vermögensverwaltung, Gewinne wG/ZB u. 15 % der sonst. zeitnah zu verwendenden Mittel [§ 58 Nr. 3 AO]
 - Voraussetzung:
 - Empfänger ist eine steuerbegünstigte Körperschaft o. jPdöR
 - Übereinstimmung der steuerbegünstigten Zwecke
 - Verbot der erneuten Weitergabe
 - Zwingend für den vorgesehenen Zweck zu verwenden
 - Finanzverwaltung hält Bildung einer Endowment-Rücklage für unzulässig
 - Sonst: Freie Rücklagen

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 74

Mittelaufbringung

Mittelaufbringung für einen wG [3]

- Finanzierung von Beteiligungen

b. steuerpflichtige GmbH (Outsourcing)

- Mittelaufbringung nur aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln möglich
- Kapital muss angemessen verzinst werden
- Ggf. Betriebsaufspaltung
- Beteiligung: VV oder wG
- Grds. keine Verlustabdeckung durch die Mutter
- Nachteil: Bisher gemeinnützige Tätigkeiten werden ggf. steuerpflichtig
- GmbH-Anteile dürfen nur zum Marktwert verkauft werden

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 75

Verluste

Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb [1]

- Ausgleich von Verlusten im wG durch ideelle Mittel ist grds. nicht zulässig

FG Thüringen 15.11.2007

bestätigt durch BFH 01.07.2009

- Aber:
Horizontaler Verlustausgleich mit Gewinnen aus anderen wG einer Körperschaft (§ 64 Abs. 2 AO)
- Achtung:
„Schwarze Null“ wird zum Risiko, wenn kein nachhaltiger Rückfluss in die ideelle Sphäre insbesondere vor dem Hintergrund der Angemessenheit von Personal- und Kapitaleinsatz sowie dem Unternehmerisiko

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 76

Verluste

Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb [2]

- Verlustverrechnung wie folgt zulässig:
 - Gewinnvortrag der letzten 6 Jahre
 - Verlust ist nur durch anteilige Verrechnung gemischter Betriebsausgaben entstanden (z. B. Abschreibungen, sonstige Personal- und Sachkosten)
 - Verlust beruht auf Fehlkalkulation und wird innerhalb des nächsten Jahres ausgeglichen
 - zukünftige Gewinne; Darlehen
 - z. B. Umlagen, etc. von Mitgliedern (keine Spende)
 - Bei neuen wG muss der Anlaufverlust innerhalb von drei Jahren ausgeglichen werden

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 77

Sponsoring

- Ideeller Bereich (Spende) oder wG
 - Gegenleistung?
- Billigkeitsmaßnahme:
Hinweis auf den Sponsor (Abdruck Logo, etc.) kein wG
- Internet: Nur bei „Verlinkung“ des Logos liegt ein wG vor
- Werbemobile
- AEAO zu § 64 Abs. 1 Tz. 7-10
 - BMF 18.02.1998
 - OFD Frankfurt 07.05.2003
 - OFD Karlsruhe 19.02.2015 zu Werbemobilen
 - OFD Niedersachsen 30.03.2015 umsatzsteuerliche Behandlung insbesondere Werbemobilen
 - OFD Karlsruhe 29.02.2016 umsatzsteuerliche Behandlung

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 78

Sponsoring

	<u>Tätigkeit Empfänger</u>	<u>Ertragsteuer</u>	<u>Umsatzsteuer</u>
1.	Keinerlei aktive oder passive Tätigkeit	Ideeller Bereich	Keine USt
2.	Überlassung Logo und Namensnutzung	Vermögensverwaltung	USt → 7 % BFH → 19 %
3.	Hinweis auf Sponsor ohne Hervorhebung	Vermögensverwaltung	Kein LAT
4.	Aktive Mitwirkung	wG	USt → 19 %

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

79

Sponsoring

Werbemobil

- Vermögensverwaltung

- Werbemobil wird ausschließlich für die gemeinnützigen Zweckbetriebe eingesetzt (→ Vertrag!)



- Keine Ertragsteuer (VV)
- Umsatzsteuer Kein LAT

- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

- Werbemobil wird über die gemeinnützige Nutzung auch aktiv für Werbezwecke genutzt (Aufstellung; Fahrten)



- Ertragsteuern
- Umsatzsteuer: 19 %

OFD Karlsruhe 19.02.2015
OFD Karlsruhe 29.02.2016
OFD Niedersachsen 30.03.2015

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 80

Dokumentation und Prüfrechte

steuerrechtliche Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten

- § 90 AO Mitwirkungspflichten
- §§ 140 bis 148 AO Führung von Bücher und Aufzeichnungen
- §§ 146, 146a, 146b AO Buchführung und Aufzeichnungen
- § 147 AO Aufbewahrung von Unterlagen
- § 63 AO Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung
- § 60 EStDV i. V. m. § 31 KStG Unterlagen zur Steuererklärung
- §§ 14b, 22 UStG Aufbewahrung v. Rechnungen, Aufzeichnungspflichten
- § 257 HGB Aufbewahrung von Unterlagen
- Steuererklärungen sind nur noch elektronisch möglich
- **GoBD siehe BMF-Schreiben vom 14.11.2014**
(Grundsätze ordnungsmäßiger Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff)

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 81

Dokumentation und Prüfrechte

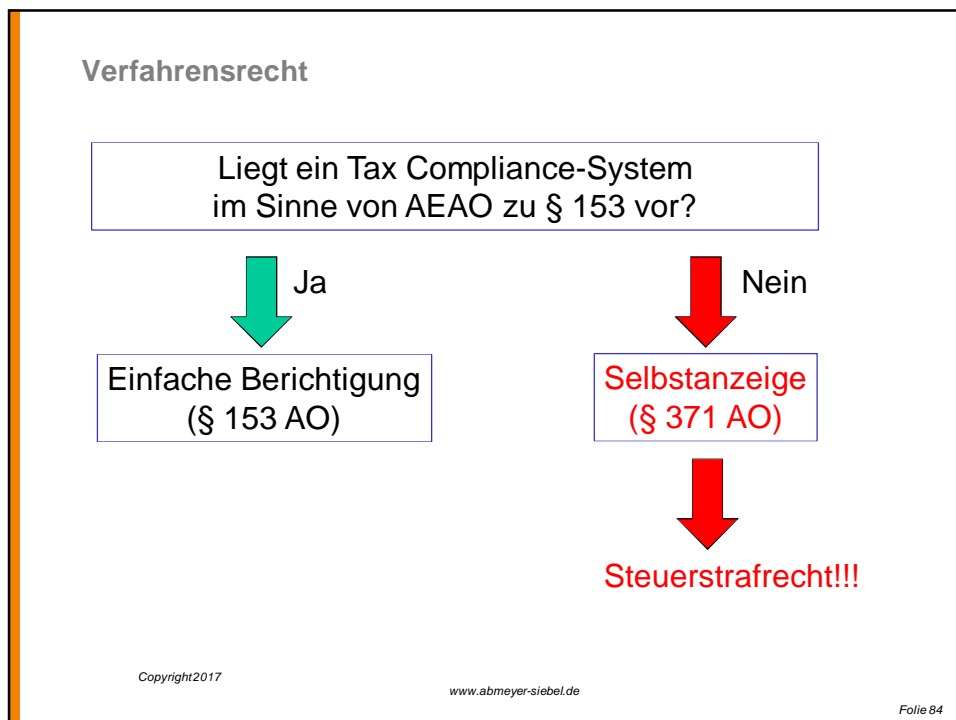
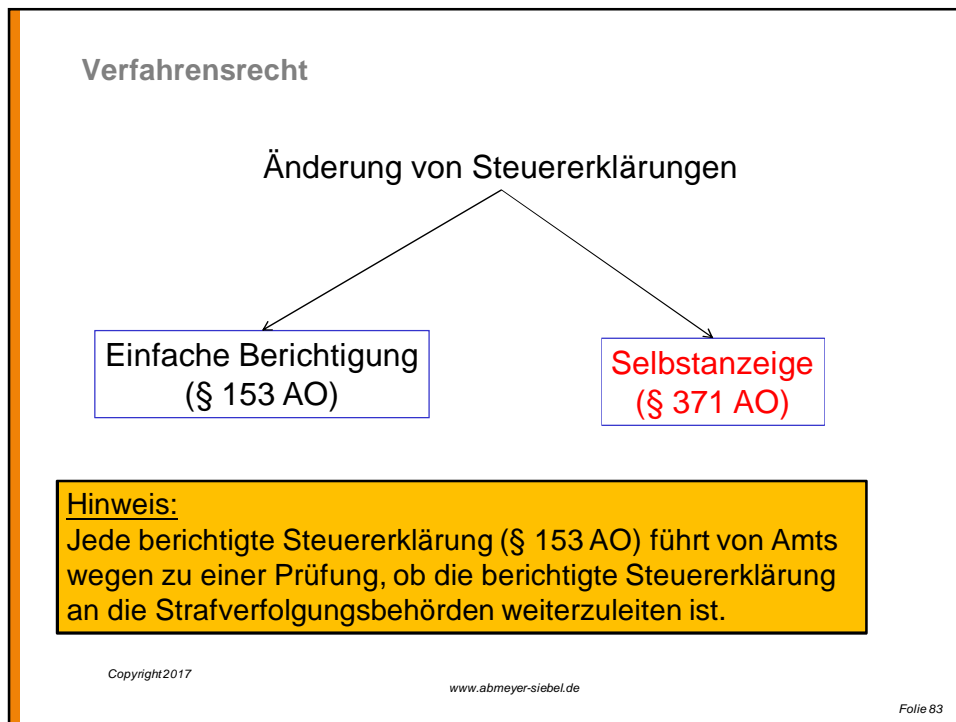
Prüfrechte der Finanzverwaltung

- Betriebsprüfung §§ 193 ff. AO
 - Größenklassen
 - Einnahmen > €6 Mio. = Großbetriebe
 - Prüfungsturnus Großbetriebe = 4,4 Jahre
- Umsatzsteuer und Lohnsteuer
 - Sonderprüfung (§ 42f EStG)
 - Nachschau (ohne Anmeldung; § 27b UStG; § 42g EStG)
- **NEU Kassennachschau** ab 01. Januar 2018 (ohne Anmeldung; § 146b AO)
- im Rahmen der Steuerveranlagung

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 82



Verfahrensrecht

Fazit:

- a) Steuererklärungen unbedingt fristgerecht und vollständig abgeben. Sofern nicht möglich, immer begründete Fristverlängerungsanträge nach § 109 AO stellen.
- b) Tax Compliance-Systeme können strafrechtliche Probleme verhindern.

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 85

Personengesellschaft

Beteiligung an einer Personengesellschaft

- GbR, OHG, KG
- **ALT: Beteiligung ist immer wG**
NEU: Vermögensverwaltung (BFH 25.05.2011, I R 60/10)
Ebenso (BFH 18.02.2016, V R 60/13)
Vorinstanz: FG Nds 10.10.2013, Az. 10 K 158/13 (Beteiligung an GmbH & Co. KG)
- **Ausnahme: Ausschließlich Zweckbetrieb und alle Gesellschafter sind gemeinnützig oder ausschließlich Vermögensverwaltung**
- **Besonderheit:**
 - **Bei der Prüfung der Freigrenze nach § 64 Abs. 3 AO sind die anteiligen Umsätze der Personengesellschaft zu berücksichtigen**

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 86

Personalgestellung

Personalgestellung als wG

- Grds. handelt es sich immer um wG
- Dies gilt auch dann, wenn der Empfänger ebenfalls gemeinnützig ist
- § 58 Nr. 4 AO definiert keinen Zweckbetrieb
- Beachte das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
- Umsatzsteuerbefreiung
§ 4 Nr. 27 a UStG
Art. 132 Abs. 1 lit. f) MwStSStRL

Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 87

Fragen???



Copyright2017

www.abmeyer-siebel.de

Folie 88

Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!

Folie 89

Kontakt



Für weitere Fragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Wilhelm Abmeyer
Abmeyer Siebel GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Schürmannstraße 25a
45136 Essen

Tel.: 0201 177 550 40
Fax: 0201 177 550 49
E-Mail: abmeyer@abmeyer-siebel.de

Folie 90