

Steuerrecht

Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften

Krankenhäuser sind häufig in Konzernstrukturen organisiert. Steuerliche Besonderheiten bei der Gestaltung von Leistungsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften sind dabei regelmäßig zu beachten, wenn zu einem solchen Konzern sowohl steuerbegünstigte „gemeinnützige“ Gesellschaften im Sinne der §§ 51 ff. AO als auch steuerpflichtige (Service-)Gesellschaften gehören. Die im Zusammenspiel zwischen steuerbegünstigten Gesellschaften und steuerpflichtigen (Service-)Gesellschaften auftretenden gemeinnützigkeitsrechtlichen Risikobereiche sind in der Regel in derartigen Konzernen zumindest grundsätzlich bekannt. Doch auch bei Leistungsbeziehungen zwischen zwei steuerbegünstigten Konzerngesellschaften besteht eine Vielzahl von gemeinnützigkeitsrechtlichen „Problemfeldern“. So kann bereits die Anschaffung oder Gründung einer steuerbegünstigten Gesellschaft durch eine andere steuerbegünstigte Gesellschaft – insbesondere in Bezug auf das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung – problematisch sein.¹⁾ Aber auch bei bloßen Leistungsbeziehungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften gilt es, die steuerlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Zu einigen wesentlichen Aspekten im Zusammenhang mit der gemeinnützigkeitsrechtlichen und ertragssteuerlichen Behandlung von verbilligten und unentgeltlichen Leistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften hat jüngst die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen (OFD NRW) Stellung genommen.²⁾

Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht sind demgemäß alle unentgeltlichen oder verbilligten Leistungen, die nicht für den ideellen Bereich oder einen Zweckbetrieb erfolgen, grundsätzlich problematisch.

Die OFD NRW hat nunmehr klargestellt, dass gegen Entgelt erbrachte Leistungen wie zum Beispiel IT-, Buchführungs- oder Geschäftsführungsleistungen bei der leistenden Körperschaft in der Regel einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, unabhängig davon, wer Empfänger der betref-

fenden Leistungen ist. Ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb kann allenfalls unter den allgemeinen gesetzlichen Voraussetzungen dann vorliegen, wenn die erbrachten Leistungen auch der Erfüllung eigener steuerbegünstigter Zwecke des Leistenden dienen.³⁾ Bei klassischen administrativen Leistungen, wie zum Beispiel den oben genannten, ist dies allerdings meist nicht der Fall. Derartige Leistungen unterliegen damit in der Regel der Ertragssteuerpflicht. Werden solche Leistungen zwischen zwei Konzerngesellschaften verbilligt erbracht, greifen zudem die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA), mit der Folge, dass ein eventueller Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten und einem marktüblichen Entgelt gewinnerhöhend hinzuzurechnen ist. Die OFD NRW führt insofern ausdrücklich aus, dass im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Erhebung eines Gewinnaufschlags zu erfolgen hat.

Brisant ist dies vor dem Hintergrund, dass der Bundesfinanzhof (BFH) in der Vergangenheit bereits entschieden hat,⁴⁾ dass nicht nur offene, sondern auch verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne von § 8 Absatz 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zu einer gemeinnützigkeitsschädlichen Gewährung von Gewinnanteilen führen. Sind die Voraussetzungen einer vGA im steuerpflichtigen Bereich gegeben, so indiziert dies demgemäß bei einer steuerbegünstigten Körperschaft eine gemeinnützigkeitsschädliche Zuwendung im Sinne des § 55 Absatz 1 Nr. 1 AO.

Eine begünstigte Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken nach § 58 Nr. 2 AO zwischen zwei steuerbegünstigten Körperschaften ist in diesen Fällen nach Ansicht des ehemaligen ersten Vorsitzenden des 1. Senats des BFH nicht möglich, weil eine vGA beim Leistungsempfänger nicht von vorneherein zweckgebunden sei.⁵⁾ Denn der auf Seiten des Empfängers entstehende Vorteil des vermiedenen Mittelabflusses sei einer Bestimmung „zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ nicht zugänglich.

Unseres Erachtens muss demgegenüber eine vGA auch gezielt zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken möglich sein. Denn Voraussetzung für das Vorliegen einer vGA ist, dass eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat.⁶⁾ Die (Mit-)Veranlassung eines Vermögensvorteils durch das Gesellschaftsverhältnis erfordert nach unserem Verständnis in der Regel eine bewusste Entscheidung über die Zuwendung eines Vorteils durch das zugrundeliegende Rechtsgeschäft (zum Beispiel verbilligte Miete). Eine solche Entscheidung kann damit durch-

Im Interesse einer besseren Lesbarkeit verzichten wir darauf, ausdrücklich geschlechtsspezifische Personenbezeichnungen zu differenzieren. Die gewählte männliche Form schließt die entsprechende weibliche Form gleichberechtigt ein.

aus mit dem konkreten Ziel einer begünstigten Zuwendung zu steuerbegünstigten Zwecken gewährt werden und damit zweckgebunden im Sinne des § 58 Nr. 2 AO sein. Entscheidend hierfür sind die Motive des Zuwendenden bei Abschluss des die vGA begründenden Rechtsgeschäftes im Einzelfall.⁷⁾

Daher wird man bei Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften – anders als bei Körperschaften öffentlichen Rechts – grundsätzlich unterstellen können, dass diese zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke erfolgen. Denn gemäß § 55 Absatz 1 Nr. 1 S. 1 AO dürfen diese ihre Mittel ohnehin ausschließlich für satzungsmäßige steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Die bloße Tatsache, dass keine ausdrückliche Regelung zwischen den Parteien über die Verwendung des ersparten Entgelts getroffen wurde, lässt damit noch nicht den Schluss zu, dass die Zuwendung nicht zweckgebunden für steuerbegünstigte Zwecke erfolgt. Etwas anderes kann nur gelten, wenn ausnahmsweise konkrete Hinweise auf eine drohende unzulässige Mittelverwendung vorliegen.

Würde man die Argumentation des BFH in Bezug auf Körperschaften öffentlichen Rechts auf (andere) steuerbegünstigte Körperschaften übertragen, hätte dies zur Folge, dass Leistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften, die nicht unmittelbar der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke dienen, zu verbilligten Entgelten grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich wären. Unschädlich wäre es aber wohl unstreitig auch weiterhin, wenn dieselben Leistungen vollentgeltlich erbracht würden und zugleich eine ausdrückliche Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke vom Leistungsempfänger an den Leistenden erfolgen würde. Es erscheint wenig nachvollziehbar, dass diese Leistungsbeziehung durch die bloße Abkürzung des Zahlungsweges gemeinnützigkeitsschädlich werden soll. Die vom BFH entschiedene Nicht-Anwendbarkeit des § 58 Nr. 2 AO bei vGA an Körperschaften öffentlichen Rechts ist damit unseres Erachtens nicht ohne Weiteres auf (andere) steuerbegünstigte Körperschaften übertragbar.

Selbst bei Anwendung dieser strengen BFH-Rechtsprechung würden deren Folgen aber in der Praxis dadurch abgemildert, dass die Finanzverwaltung verdeckte Gewinnausschüttung regelmäßig auch dann als gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich akzeptiert, wenn eine Verwendung der Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke tatsächlich nachweisbar ist.⁸⁾ Der Nachweis der tatsächlichen Verwendung der zugeflossenen Mittel kann sich in der Praxis jedoch schwierig gestalten.

Erfreulicherweise hat die OFD NRW zugleich auch klarstellt, dass bei einer vollständig unentgeltlichen Leistungserbringung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften mangels Einnahmenerzielungsabsicht ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht vorliegt und eine solche Tätigkeit damit auch nicht ertragssteuerrelevant ist. Auch verbilligte oder unentgeltliche sonstige Leistungen einer Muttergesellschaft an Tochter- oder Enkelgesellschaften sind, wie die OFD NRW ausführt, mangels Einlagefähigkeit keine verdeckten Einlagen im Sinne des § 8 Absatz 3 Satz 4 KStG. Auch in diesen Fällen kommt es damit nicht zu ertragsteuerlichen Folgen.

Es bleibt festzuhalten, dass auch Leistungsbeziehungen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften stets sorgfältig auf ihre steuerlichen Folgen hin zu untersuchen sind. Soweit Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, sollte angesichts der bestehenden BFH-Rechtsprechung auch zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften derzeit stets auf eine Marktüblichkeit der Entgelte geachtet werden. Anderenfalls muss schlimmstenfalls damit gerechnet werden, dass eine verbilligte Erbringung von Leistungen einer steuerbegünstigten Körperschaft, die nicht unmittelbar der Erfüllung von deren satzungsmäßigen Zwecken dient, gegenüber Konzerngesellschaften – auch wenn diese ihrerseits steuerbegünstigt sind – als gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung angesehen wird.

Anmerkungen

- 1) Vergleiche Binger/Sons, „Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte bei der Anschaffung von Beteiligungen an gemeinnützigen Körperschaften durch gemeinnützige Krankenhausträger nach Inkrafttreten des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, in das Krankenhaus 10.2014, Seite 963 ff.
- 2) Verfügung der OFD NRW vom 18. Januar 2017, Aktenzeichen: S 0174 – 2016/0006-St 15
- 3) Vergleiche Esch/Binger, „Änderung des Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), in Das Krankenhaus 3.2016, Seite 212, Unterabschnitt „Steuerbegünstigung von Hilfspersonen“
- 4) BFH-Urteil vom 27. November 2013, Veröffentlicht am 7. Mai 2014, Az.: I R 17/12; vergleiche auch Esch/Binger, „Gemeinnützigkeit einer kommunalen Rettungsdienstgesellschaft, in das Krankenhaus 7.2014, Seite 652 ff.
- 5) Vergleiche Gosch, Kommunale Rettungsdienst-GmbH kann gemeinnützig sein, Urteilscommentar, Haufe 6807736
- 6) Vergleiche BFH-Urteil vom 30. Januar 2013, Az.: II R 6/12, BFHE 240, 178; vergleiche auch BFH-Urteil vom 13. Juli 1994, Aktenzeichen: I R 112/93; BStBl 1995 II Seite 198
- 7) Vergleiche Buchna/Seeger/Brox a.a.O., Seite 219
- 8) AEAO zu § 58 Nr. 2 AO, Nr. 2 Satz 8 in der Fassung des BMF-Schreibens vom 26. Januar 2016

Anschrift der Verfasser

Peter Binger, Rechtsanwalt, Steuerberater, Prokurist/Thorsten Pietsch, Rechtsanwalt, Steuerberater, Prokurist, Dr. Heilmaier & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Carl-Wilhelm-Str. 16, 47798 Krefeld, Tel: 0 21 51/63 90 0

Anzeige

 Herbert-M. Pichler Geschäftsführer FuturaMed GmbH	Die FuturaMed GmbH gehört zu den führenden Unternehmensberatungen im Gesundheitswesen.	
	Budgetverhandlungen Personalwesen/Personalgewinnung Mediation DRG Marketing Kodierung Qualitätsberichte Krankenhausfinanzierungsrecht MDK Medizincontrolling Ablaufoptimierung Finanzplanung	
 Tilmann Götzner Geschäftsführer FuturaMed GmbH	FuturaMed GmbH · Feringastr. 4 · 85774 Unterföhring Telefon 089/4111 26 – 0 · www.futuramed-gmbh.de	