

Steuerliche Anforderungen an Dienstleistungsverträge

Vereinbarungen zwischen steuerbegünstigten Körperschaften über die Erbringung von Dienstleistungen unterliegen, genauso wie Dienstleistungsverträge zwischen einer steuerbegünstigten Körperschaft und ihrer Service-Tochtergesellschaft, regelmäßig einer genauen Überprüfung von Seiten der Finanzverwaltung. Hintergrund dafür ist, dass die damit einhergehenden ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen häufig fehlerhaft eingeschätzt werden und auch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Spielregeln nicht selten unberücksichtigt bleiben. Dabei kann man mit einfachen Mitteln die Steuerbelastungen sogar minimieren.

OUTSOURCING · GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT · ERTRAGSTEUERRECHT · SCHRIFTLICHE VERTRÄGE · UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT

Dienstleistungserbringung im Konzern

Vor etlichen Jahren war ein allgemeiner Trend zur Ausgliederung von Dienstleistungsbereichen steuerbegünstigter Körperschaften auf Servicegesellschaften zu beobachten. Diese regelmäßig sachlich gerechtfertigte Vorgehensweise wurde zumeist in zwei Gestaltungsvarianten umgesetzt. Häufig wurden die Dienstleistungsbereiche in eine Service-Tochtergesellschaft ausgegliedert, an der die steuerbegünstigte Körperschaft alleinige Anteilseignerin wurde. Nicht selten ist allerdings auch ein gewerblicher Dienstleister mit ins Boot geholt worden, der sich als Minderheitsgesellschafter an der Servicegesellschaft beteiligt und darüber sein Know-how eingebracht hat. Insbesondere in der zuletzt genannten Fallgestaltung ist allerdings bereits ein gegenteiliger Trend zu beobachten, der zu einem Insourcing der Dienstleistungsbereiche zurück in die steuerbegünstigte Körperschaft führt.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten

Insbesondere bei den sogenannten Outsourcing-Fällen, in denen steuerbegünstigte Körperschaften Dienstleistungen (z. B. Wäscherei, Reinigung etc.) von der eigenen Service-Tochtergesellschaft einkaufen, sind besondere gemeinnützigkeitsrechtliche Erfordernisse zu beachten. Hintergrund der Problemstellung ist, dass die steuerbegünstigten Körperschaften gemeinnützigkeitsrechtlich verpflichtet sind, ihre Mittel ausschließlich und unmittelbar für die eigenen satzungsmäßigen Zwecke zeitnah zu verwenden (Mittelverwendungsgrundsatz). Dies bedeutet selbstverständlich nicht, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft erforderliche Dienstleistungen nicht von der eigenen Service-Tochtergesellschaft erbringen lassen darf. Bei der Bemessung des Entgelts für die Dienstleistungen ist allerdings erhöhte Wachsamkeit geboten. Grund dafür ist das sogenannte Begünstigungsverbot. Danach darf eine steuerbegünstigte Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

Die Folge ist, dass bei der Berechnung der Entgelte für die Dienstleistungen der Service-Tochtergesellschaft ein angemessener (marktüblicher) Wert erreicht werden muss. Soweit dieses Maß überschritten wird, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung darin einen Verstoß gegen das Begünstigungsverbot sieht. Vereinzelt werden von der Finanzverwal-

tung sogar auch Sachverhalte vor dem Hintergrund des Begünstigungsverbots diskutiert, bei denen die Leistungen der eigenen Service-Tochtergesellschaft auf Grund der bestehenden Kostenstruktur in der Tochtergesellschaft weit über den Preisen liegen, die von anderen gewerblichen Dienstleistern für vergleichbare Dienstleistungen abgerufen werden.

Eine andere Sichtweise gilt für Bereiche, in denen Dienstleistungen von einer steuerbegünstigten Körperschaft an eine andere ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft erbracht werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn diese Dienstleistungen bei der empfangenden Körperschaft benötigt werden, um die eigenen steuerbegünstigten Zwecke erbringen zu können. Regelmäßig wird die leistungserbringende steuerbegünstigte Körperschaft eher darauf achten, nicht unbedingt einen Gewinn zu erwirtschaften. Dem liegt zu Grunde, dass mit der Erbringung von Dienstleistungen regelmäßig ein (ertrag-)steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird. Vielmehr wird in den Fällen, in denen die leistungsempfangende Einrichtung eine konzerneigene steuerbegünstigte Körperschaft ist, darauf geachtet, nur die eigenen Kosten zu fakturieren. Dies ist gemeinnützigkeitsrechtlich nicht zu beanstanden, da eine gemeinnützige Einrichtung ihre Mittel (teilweise) einer anderen ebenfalls steuerbegünstigten Einrichtung zur Verwendung für deren steuerbegünstigte Zwecke zuwenden darf.

Ertragsteuerliche Konsequenzen

Neben den vorbezeichneten gemeinnützigkeitsrechtlichen Besonderheiten sind häufig auch ertragsteuerliche Fragestellungen virulent, die es bereits bei Abschluss des Dienstvertrags zu eliminieren gilt. Insbesondere bei den Fallgestaltungen des Outsourcings sind die Grundsätze der sogenannten verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu beachten. Unter einer vGA ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine derartige vGA liegt mithin schon dann vor, wenn der Service-Tochtergesellschaft für deren Dienstleistungserbringung durch die steuerbegünstigte Körperschaft ein zu niedriges und damit nicht angemessenes Entgelt gezahlt wird. Nicht selten sind derartige Sachverhalte zu erkennen, da häufig mittels eines

niedrigeren Entgelts versucht wird, die Gewinnbesteuerung auf der Ebene der gewerblichen Service-Tochtergesellschaft gering zu halten. Regelmäßig wird dann die Differenz zwischen dem gezahlten und dem marktüblichen Entgelt als vGA gewertet. Dieser Betrag wird außerbilanziell dem Einkommen der Service-Tochtergesellschaft zugeschlagen und unterliegt regelmäßig auch auf der Ebene des steuerbegünstigten Gesellschafters als Beteiligungsgewinn der Ertragsbesteuerung. Dies gilt dann, wenn die Beteiligung an der Service-Tochtergesellschaft innerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehalten wird.

Schriftliche Verträge

Ferner ist bei der Vereinbarung von Dienstleistungen zwischen einer steuerbegünstigten Körperschaft und ihrer Service-Tochtergesellschaft darauf zu achten, dass die Vereinbarungen schriftlich getroffen werden. Sollte dies nicht der Fall sein und sollte die steuerbegünstigte Körperschaft als beherrschender Gesellschafter zu qualifizieren sein – dies trifft bereits zu, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte an der Service-Tochtergesellschaft auf sich vereinigt –, ist der gesamte Zahlbetrag als vGA zu behandeln. Insoweit kommt es nicht mehr darauf an, ob das Entgelt für die Dienstleistung der Service-Tochtergesellschaft angemessen ist oder nicht.

Die vorbezeichneten Grundsätze zur vGA spielen im Leistungsverhältnis zwischen zwei steuerbegünstigten Körperschaften keine gewichtige Rolle. Die herrschende Literatur, der sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat, lässt die Rechtsfolgen einer vGA zwischen steuerbegünstigten Körperschaften nicht gelten, so dass insoweit keine ertragsteuerlichen Konsequenzen zu befürchten sind.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Umsatzsteuerliche Konsequenzen sind in den sogenannten Outsourcing-Fällen und den damit einhergehenden Leistungsbeziehungen zwar gleichfalls zu beachten. Insoweit bietet sich

allerdings die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen der steuerbegünstigten Körperschaft (als Organträger) und der Service-Tochtergesellschaft (als Organgesellschaft) an. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dieses steuerliche Gestaltungskonzept und insbesondere dessen Voraussetzungen (finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) durch den Bundesfinanzhof in verschiedenen Urteilen eingeeengt und verschärft worden sind. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, vor der Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft stets eine verbindliche Abstimmung mit den Finanzbehörden herzustellen.

FAZIT

Die steuerlichen Anforderungen an Dienstleistungsverträge sind nicht zu unterschätzen. Ungeachtet dessen, ob die Dienstleistungen von einem externen oder von einem konzerneigenen Dienstleister erbracht werden, sollten stets schriftliche Vereinbarungen geschlossen werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass in den Verträgen möglichst angemessene (marktübliche) Entgelte vereinbart sind. Ansonsten drohen sowohl ertragsteuerliche, als auch insbesondere gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme. Soweit die ertragsteuerlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Spielregeln nicht eingehalten werden, kann es bei der nächsten steuerlichen Außenprüfung durch die Finanzbehörden teuer werden.

Tilo Kurz

Steuerberater
Rechtsanwalt
CURACON GmbH
Tel. 0 61 51/2 78 91-20
tilo.kurz@curacon.de

[\[www.curacon.de\]](http://www.curacon.de)

Auf unserer Homepage www.curacon.de im Bereich „Themen & Trends“ finden Sie Informationen zu unseren Mandantenseminaren sowie Beiträge zu aktuellen Themen der Branche. Ferner haben Sie unter dem Punkt „Publikationen“ die Möglichkeit, ältere Curacontact-Ausgaben als pdf herunterzuladen. Wir freuen uns über Ihren Besuch auf unserer Internetseite und wünschen Ihnen viel Spaß beim Lesen.