

Die Darstellung der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre in der Praxis

Ergänzung zum Artikel von Seeger/Brox/Leichinger DStR 2018, 2002

Ludger van Holt*

Die wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre ist ein neuer, weiterer unbestimmter Rechtsbegriff, den die Finanzverwaltung eingeführt hat. In der Anlage Gem zur Körperschaftsteuererklärung 2017 werden Angaben zu dieser Sphäre abgefragt, die gesetzlich nicht definiert ist. Seeger, Brox und Leichinger¹ haben in ihrem Beitrag eine Handreichung zu praktischen Fragen im Umgang mit dem BMF-Schreiben v. 6.12.2017 gegeben. Nachfolgend wird ein Vorschlag gemacht, wie diese Angaben tabellarisch in einer erläuternden Anlage zur Körperschaftsteuererklärung ermittelt und dargestellt werden können.

1. Einführung

Mit Urteil v. 27.11.2013² hat der BFH sich dazu geäußert, wann eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege iSd § 66 AO „des Erwerbs wegen“ agiert. Diese Rechtsprechung wurde 2016 in den AEAO aufgenommen.³ Die Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege durften danach nicht in erster Linie „des Erwerbs“ wegen ausgeübt werden. Es durften keine Gewinne angestrebt werden, die über den konkreten Finanzierungsbedarf der Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege hinausgingen. Gewinne zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen waren zulässig.

Die Finanzverwaltung hat mit koordiniertem Ländererlass v. 6.12.2017⁴ den AEAO erneut angepasst. Es wird eine wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre eingeführt. Diese umfasst entgegen der bisherigen Auffassung nicht nur die Zweckbetriebe iSd § 66 AO, sondern erweitert diese wie folgt:

- (a) Wohlfahrtspflegeeinrichtungen iSd § 66 AO,
- (b) Zweckbetriebe iSd § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
- (c) Zweckbetriebe iSd § 67 AO sowie
- (d) ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO vorliegen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden.

Der konkrete Finanzierungsbedarf umfasst auch die zulässige Rücklagenbildung iSd §§ 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO. Die wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre wird über einen Zeitraum von drei Jahren betrachtet. Werden über diesen Zeitraum Gewinne erwirtschaftet, die den wohlfahrtspflegerischen Finanzierungsbedarf überschreiten, ist von einer widerlegbaren (zB bei unbeabsichtigten Gewinnen aufgrund von Marktschwankungen) Absicht der Körperschaft aus-

zugehen, den Betrieb „des Erwerbs wegen“ auszuführen. Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise, wie sie insbesondere in der Sozialwirtschaft häufig vorkommen, sind kein Indiz für eine Ausübung des „Erwerbs wegen“.

2. Körperschaftsteuererklärung ab 2017

In der neuen Anlage Gem zur Körperschaftsteuererklärung werden die für die Beurteilung dieser Sachverhalte notwendigen Angaben konkret abgefragt. Es ist ausdrücklich zu erklären, dass der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nicht des Erwerbs wegen ausgeführt wird und dass darüber Aufzeichnungen vorliegen. Des Weiteren muss eine Erklärung darüber abgegeben werden, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Körperschaft hilfsbedürftigen Personen iSd §§ 53 Nr. 1 und 2 AO zugute kommen, sich die Körperschaft von der Hilfsbedürftigkeit des Personenkreises überzeugt hat und hierüber ebenfalls Aufzeichnungen vorliegen.

Sodann werden für das Jahr der Steuererklärung und für die vorangegangenen zwei Veranlagungszeiträume das tatsächliche Ergebnis sowie der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre abgefragt.

In dem Beitrag von Seeger, Brox und Leichinger⁵ wird die Neuregelung facettenreich und anschaulich dargestellt. Die Autoren weisen darauf hin, dass sich erhebliche und umfangreiche Aufzeichnungspflichten ergeben. Das Zahlenwerk zur Darstellung des Ergebnisses und des Finanzierungsbedarfs der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre ist nur mit Hilfe einer detaillierten Kosten- und Planungsrechnung abzubilden. Die größeren Einrichtungen der Wohlfahrtspflege werden eine derartige Kostenrechnung schon aus Gründen der Preisverhandlungen mit den Kostenträgern vorhalten. Kleinere Einrichtungen müssen zukünftig eine aussagefähige Kostenrechnung erstellen.

In der Praxis wird der Ersteller der Steuererklärung nicht umhin kommen, die Zahlen der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre zu erläutern. Neben den der Kostenrechnung entnommenen Einzelergebnissen des Idealbereiches, der Vermögensverwaltung, der einzelnen Zweckbetriebe und ggf. der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe muss das Ergebnis und der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre als Teilsumme ermittelt werden. Dabei sind die Bereiche auszuklammern, die zB unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen erzielt haben sowie die Zweckbetriebe, die Gewinne wegen gesetzlich vorgegebener Preise erzielen. Verluste aus diesen Zweckbetrieben sind mit anderen Gewinnen aus der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre gleichwohl zu verrechnen. Seeger, Brox und Leichinger beziehen auch die nach §§ 58 Nr. 1 und 2 AO an Tochtergesellschaften weitergegebenen Mittel in den Finanzierungsbedarf mit ein. Ob die Finanzverwaltung dieser großzügigen Betrachtung folgen wird, bleibt abzuwarten. Zumindest im Bereich der Mittelverwendungs-

* Dipl.-Finw. Ludger van Holt, StB, Partner bei Pudell und Partner Steuerberater PartGmbH, Duisburg.

1 Seeger/Brox/Leichinger DStR 2018, 2002.

2 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.

3 AEAO Nr. 2 zu § 66 idF des BMF v. 26.1.2016 – IV A 3 – S 0062/15/10006, DOK 2015/1166398, BStBl. I 2016, 155, DStR 2016, 246.

4 BMF v. 6.12.2017 – IV C 4 – S 0185/14/10002 :001, BStBl. I 2017, 1603, DStR 2017, 2811.

5 Seeger/Brox/Leichinger DStR 2018, 2002.

RECHTSPRECHUNG

rechnung konnte sich die Finanzverwaltung zB bei der Ausgliederung eines Zweckbetriebs aus einem Verein in eine Betriebs-GmbH unter Zurückbehaltung der Betriebsimmobilie einer derartigen, die Grenzen der Körperschaft übergreifenden Betrachtung noch nicht anschließen, auch wenn *Leichinger* dies als Option zugesteht.⁶ Die Autoren beziehen auch die Mittel für die Aufstockung der freien Rücklage gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO mit in den Finanzierungsbedarf ein. Diese Rücklage ist im AEAO nicht ausdrücklich genannt.

3. Erläuternde Anlage zur KSt-Erklärung ab 2017

In der nebenstehenden Tabelle wird eine Darstellung vorgeschlagen, mit deren Hilfe sich das Zahlenwerk der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre als Teilergebnis aus der Kostenrechnung der Körperschaft strukturiert ermitteln und erläutern lässt. Echte Planungsrechnungen werden in der Praxis nicht immer vorliegen. Hilfsweise können als Basis für die Ermittlung des

Finanzierungsbedarfs mE die tatsächlichen Kosten des Geschäftsjahres angesetzt werden. Diese sind um Abschreibungen zu korrigieren, wenn Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO gebildet wurden und diese in die Berechnung einfließen.

Anlage zur Körperschaftsteuererklärung 2017						
Wohlfahrtsmuster gGmbH/eV						
	Bezeichnung/Kostenstelle Zweckbetrieb gemäß §§ AO	Ideelle Tätigkeiten iSv § 66 AO	ZB 1 § 66 AO	ZB 2 § 67 AO	ZB 3 § 68 AO	Summe
Erläuterung zu Zeile 32 Anlage Gem						
1	Tatsächliches Ergebnis der Zweckbetriebe der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“					
2	abzüglich „unbeabsichtigte“ Gewinne					
3	abzüglich Gewinne aus Zweckbetrieben mit „staatlich regulierten Preisen“					
4	Summe der relevanten Ergebnisse der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“					
Erläuterung zu Zeile 33 Anlage Gem						
5	Zuführung Rücklagen § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (soweit die Wohlfahrtspflege betreffend) <ul style="list-style-type: none"> • zB Aufstockung Betriebsmittelrücklage • zB Immobilienneubau ... Zuführung Rücklagen § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO (soweit die Wohlfahrtspflege betreffend) Zuführung freier Rücklagen § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (soweit die Wohlfahrtspflege betreffend)					
6	Summe 1: Finanzierungsbedarf der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ (Summe für die Körperschaft)					
7	Mittelweitergabe gemäß §§ 58 Nr. 1 und 2 AO mit Verwendungsaufgabe					
8	Summe 2: Erweiterter Finanzierungsbedarf der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“					

6 *Leichinger* in Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, 151 (Beispiel).

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer/Verfahrensrecht

Keine Anfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung nach Einkommensteuerfestsetzung

EStG § 32d Abs. 4, § 36 Abs. 2 Nr. 2, § 43 Abs. 5, § 44 Abs. 1 S. 1 und 3, Abs. 5 S. 1, § 45a; AO § 168, § 124 Abs. 2; FGO § 60 Abs. 3, § 68 S. 4 Nr. 2, § 100 Abs. 1 S. 4; GG Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1, Art. 19 Abs. 1; AEUV Art. 63; EG Art. 56

1. Die Drittanfechtungsklage gegen eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, wenn sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vor der Klageerhebung durch die Einbeziehung der Kapitalerträge in die Einkommensteuerfestsetzung aufgrund eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG auf sonstige Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt hat.

2. Der Vorrang der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der einbehaltenen Kapitalertragsteuer im Festsetzungsverfahren verstößt weder gegen das Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG, noch gegen Art. 3 GG und Art. 14 Abs. 1 GG (Verbot der Übermaßbesteuerung) oder gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV).

BFH, Urt. v. 20.11.2018 – VIII R 45/15

Vorinstanz: FG Köln v. 5.8.2015 – 3 K 1040/15, EFG 2016, 93, BeckRS 2016, 94052

Tenor:

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des FG Köln v. 5.8.2015 – 3 K 1040/15, BeckRS 2016, 94052 wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig war. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.