

## **Die Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen - rechtliche und steuerliche Aspekte (Teil 1)**

Eine gemeinnützige<sup>1</sup> Organisation ist weitgehend von der Pflicht befreit, Steuern zu zahlen, und hat auch weitere Vorteile: So kann sie z.B. Zuwendungsbestätigungen ausstellen, die dem Zuwendenden steuerliche Vorteile verschaffen. Im Gegenzug unterliegt sie in vielerlei Hinsicht steuerlichen Beschränkungen. Solche Beschränkungen gelten u. a. für die Zusammenarbeit von gemeinnützigen Organisationen. Der 1. Teil dieses Beitrags beschäftigt mit einigen Eckpunkten dazu, wie eine gemeinnützige Organisation eine andere Organisation unterstützen kann. Der 2. Teil zeigt die Grundstrukturen auf, die gelten, wenn mehrere gemeinnützige Organisationen sich auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zusammen tun.

### ***I. Zum Grundsatz der Unmittelbarkeit***

Ein tragender Grundsatz der Gemeinnützigkeit ist es, dass eine gemeinnützige Organisation ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst oder mittels Hilfspersonen verwirklichen muss. Was bedeutet dieser so genannte Grundsatz der Unmittelbarkeit? Muss also eine gemeinnützige Wohlfahrtsorganisation Steuern bezahlen, wenn sie mit dem Vermieter einer Seniorenwohnanlage vereinbart, gegen eine monatliche Pauschale, Betreuungsleistungen (die sog. Basisleistungen) für die Bewohner zu erbringen? Und macht es einen Unterschied, wenn dieselbe Organisation dies mit den Bewohnern selbst vereinbart?

Die Antwort des Bundesfinanzhofes (BFH) auf diese Frage lautet: Es kommt darauf an! Und die Antwort hat sich nunmehr geändert. Sie fällt in zwei Bereichen unterschiedlich aus. Mit den beiden Bereichen sind die Ertragsteuer (Körperschaftsteuer) und die Umsatzsteuer gemeint. Der BFH hatte zwei Mal Gelegenheit, zu folgendem Fall Stellung zu nehmen: Ein Verein hatte sich gegenüber dem Vermieter einer Wohnanlage für betreutes Wohnen verpflichtet. Der Vermieter schloss mit Senioren Mietverträge ab, bei denen neben der Vermietung der Wohnung die Erbringung bestimmter Leistungen zugesichert wurde. Der Verein verpflichtete sich gegenüber dem Vermieter – nicht unmittelbar gegenüber den Bewohnern selbst – gegen eine monatliche Pauschale Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen für die Bewohner im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fachgerecht zu erbringen.

Für den Bereich der Umsatzsteuer hatte der BFH nun 2011 die Leistungen des Vereins für steuerfrei gehalten. Es komme nach EU-Recht nicht auf Vertragsbeziehung zu den Bewohnern an, sondern u. a. auf die (zumindest mögliche) Übernahme der Kosten durch Krankenkassen oder ähnliche Einrichtungen.

Dies bedeutet allerdings nicht, dass Leistungen wohltätiger Organisationen immer umsatzsteuerfrei sind. So hat etwa das Finanzministerium Schleswig-Holstein 2012 verfügt, dass eine als „Schwesterschaft“ bezeichnete Interessengemeinschaft umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, wenn sie pflegendes Personal anderen Einrichtungen im Bereich der Kranken- und Altenpflege zur Verfügung stellt. Das wurde für die Schwesterschaften bisher anders gesehen, auch wenn die Personalgestellung anderer gemeinnütziger Organisationen grundsätzlich auch bisher steuerpflichtig war. Die schwierigen finanziellen Folgen konnten für die Schwesterschaften erst durch das Bundesfinanzministerium im Rahmen des § 4 Nr. 27 a UStG beseitigt werden.

Zurück zu dem Verein und den Leistungen im „betreuten Wohnen“. Für den Bereich der Ertragsteuer hatte der BFH bereits 2009 denselben Fall zu entscheiden. Dort kam er aber

---

<sup>1</sup> Der Begriff der Gemeinnützigkeit wird im weiten Sinne verwendet, also als Steuerbefreiung i.S.d. §§ 51 ff AO und nicht lediglich als Zweckverfolgung i.S.d. § 52 AO.

zur Steuerpflicht. Der Verein sei nur Erfüllungsgehilfe gewesen. Er habe den steuerpflichtigen Vermieter unterstützt, der seinerseits die Leistungen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Betätigung nutzte. Aus Sicht des Vereins fehlte es also an der Unmittelbarkeit.

Wer Vertragspartner der gemeinnützigen Organisationen ist, war in der Umsatzsteuer insoweit also ohne Belang, in der Ertragsteuer jedoch entscheidend. Von diesen Grundsätzen ist der BFH zunächst im letzten Jahr abgewichen (AZ I R 59/11) und hat nunmehr in seinem Urteil vom 27.11.2013 (AZ. I R 17/12) ausdrücklich seine Rechtsprechung geändert. In dem Urteil hatte sich eine gemeinnützige GmbH gegenüber einem Landkreis durch Durchführung des Rettungsdienstes verpflichtet. Der BFH ließ es für die Steuerbefreiung anders als bisher ausreichen, dass die gemeinnützige GmbH nicht nur Dienstleistungen gegenüber dem Landkreis erbrachte, sondern faktisch unmittelbare Hilfeleistungen gegenüber den Hilfsbedürftigen. Allerdings baut der BFH andere Hürden auf, in dem er verlangt, es dürfe keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen.

Die Entscheidung, ob eine steuerfreie oder eine steuerpflichtige Tätigkeit vorliegt, hat weitreichende Auswirkungen. So ist es grundsätzlich z. B. nicht zulässig, für eine steuerpflichtige Tätigkeit Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse oder Rücklagen zu verwenden. Muss also ein Verlust mit Rücklagen gedeckt werden, so kann dies bei einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fatale Folgen haben, während es bei einem Zweckbetrieb grundsätzlich unschädlich ist. Und es ist auch nicht möglich, Ehrenamtlichen die steuerfreie Übungsleiterpauschale in Bereichen zu bezahlen, die steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe darstellen. Zudem wäre es fatal, wenn eine vermeintlich steuerbegünstigte, tatsächlich aber steuerpflichtige Tätigkeit den Hauptzweck der Betätigung der Organisation darstellt, denn dann scheidet deren Gemeinnützigkeit insgesamt mit weitreichenden Folgen für die Mittelbeschaffung (insbesondere Spenden).

In unserem Zusammenhang bedeutet dies: Eine gemeinnützige Organisation kann ihre Gemeinnützigkeit verlieren, wenn sie im Rahmen einer Zusammenarbeit gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit verstößt. Auch wenn die neuere BFH-Rechtsprechung hier mehr Handlungsspielraum schafft, so müssen die durch den Grundsatz der Unmittelbarkeit gezogenen Grenzen sowohl bei der Zusammenarbeit (hierzu im Folgenden) als auch bei gesellschaftsrechtlichen Verbindungen (hierzu im Teil 2) beachtet werden.

## ***II. Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen durch Leistungsaustausch***

### ***1. Einschränkungen aus der Mittelverwendungspflicht***

Das Recht der Gemeinnützigkeit setzt für die Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen enge Grenzen. Auch hier darf keine Person – also auch kein Kooperationspartner – durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Vielmehr muss jede Organisation ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar selbst verfolgen (§ 57 Abs. 1 AO).

Diese Grundsätze stehen zunächst einer Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen entgegen. Die vielfach vorzufindende Vorstellung, es reiche schlechthin aus, wenn die Mittel einer steuerbegünstigten Körperschaft wiederum für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt würden, ist in dieser Form nicht zutreffend. Vielmehr kennt die Abgabenordnung lediglich eine Reihe von engen Ausnahmen, in denen der Mitteltransfer unschädlich ist.

Nur am Rande erwähnt werden soll hier der wichtige Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung. Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Mittel mit Ausnahme der nach

§ 62 AO zulässigen Rücklagen bzw. Vermögenszuführungen grundsätzlich in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden.

## **2. Weitergabe von Mitteln ohne Einschränkung in der Höhe**

Unschädlich für die Gemeinnützigkeit ist es gem. § 58 Nr. 1 AO, wenn Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen gemeinnützigen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts beschafft werden. § 58 Nr. 1 AO erlaubt damit die Weitergabe der beschafften Mittel in voller Höhe für Förderkörperschaften.

Diese Möglichkeit muss aber langfristig angelegt sein und verlangt einen weitreichenden Konsens: Diese Mittelbeschaffung und der steuerbegünstigte Zweck, für den Mittel beschafft werden sollen, muss in der Satzung als Satzungszweck festgelegt sein. Die Satzungsregelung bestimmt zugleich Umfang und Grenzen der Mittelweitergabe: Ist z. B. ein bestimmter Empfänger genannt, so ist eine Mittelweitergabe an einen (nicht genannten) Kooperationspartner erst nach Satzungsänderung möglich.

## **3. „Teilweise“ Mittelweitergabe**

Ist die gemeinnützige Körperschaft keine Förderkörperschaft im vorgenannten Sinne, so kann sie gleichwohl ihre Mittel anderen gemeinnützigen Organisationen zur Verfügung stellen, allerdings nicht unbegrenzt. § 58 Nr. 2 AO lässt es lediglich zu, dass eine steuerbegünstigte Organisation ihre Mittel „teilweise“ einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet.

Der Vorteil dieser Regelung besteht darin, dass es nicht zu den Satzungszwecken der gemeinnützigen Organisation gehören muss, Mittel für andere Körperschaften zu beschaffen. Nicht geklärt ist aber, was mit „teilweise“ gemeint ist. Die Finanzverwaltung legt für die Ermittlung der maximal zulässigen Höhe der Mittelweitergabe das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugrunde. Dies sieht der BFH anders (AZ. I R 156/94).

## **4. Unentgeltliche Überlassung von Personal**

Eine weitere Möglichkeit ist es, einem Kooperationspartner unentgeltlich Personal zur Verfügung zu stellen. Gem. § 58 Nr. 4 AO kann eine gemeinnützige Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellen, ohne dass dies für ihre eigene Steuerbegünstigung schädlich wäre. Hier ist es (ausnahmsweise) nicht erforderlich, dass der Kooperationspartner selbst steuerbegünstigt ist, auf diese Vorschrift kann daher auch in der Zusammenarbeit mit einem steuerpflichtigen Unternehmen zurückgegriffen werden. Für die Anwendung des § 58 Nr. 4 AO ist auch keine ausdrückliche Regelung in der Satzung erforderlich.

Allerdings ist der Einsatz des Personals für steuerbegünstigte Zwecke erforderlich. Die Unterstützung des Kooperationspartners im Bereich der Verwaltung oder im Bereich steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ist damit unter Berufung auf § 58 Nr. 4 AO nicht möglich.

## **5. Unentgeltliche Überlassung von Räumen**

Ebenfalls als Ausnahme von dem Grundsatz der Unmittelbarkeit lässt es § 58 Nr. 5 AO zu, dass die gemeinnützige Organisation ihr gehörende Räume – auch ohne ausdrückliche Satzungsermächtigung - anderen unentgeltlich zur Benutzung für steuerbegünstigte Zwecke überlässt, jedoch nicht für Berufssport oder Unterhaltungsveranstaltungen. Diese Regelung setzt aber voraus, dass der Kooperationspartner selbst steuerbegünstigt ist und die Benutzung der Räume nur für dessen steuerbegünstigte Zwecke erfolgt. Der Begriff der Räume wird weit gefasst, so dass unter Berufung auf § 58 Nr. 5 AO auch z. B. Sportstätten und Freibäder zur Verfügung gestellt werden können.

### **6. Bei Entgelt gilt das alles nicht!**

Bisher ging die Finanzverwaltung davon aus, dass dies alles nicht gilt, wenn die Überlassung des Personals oder die Überlassung der Räume gegen Entgelt erfolgte. Dabei gilt als Entgelt auch, wenn der Kooperationspartner lediglich die Kosten der gemeinnützigen Organisation ganz oder teilweise ersetzt.

Durch die Zahlung eines Entgelts wurden bisher zwingend ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder (steuerfreie) Vermögensverwaltung begründet. Dabei spielte es keine Rolle, ob die entgeltliche Überlassung des Personals oder der Räume wie etwa bei geistlichen Genossenschaften oder weltlichen Schwesternschaften bewusst zum Satzungszweck erhoben wurden. So ging die Finanzverwaltung etwa bisher davon aus, dass die Personal- und Sachmittelgestellung eines gemeinnützigen Krankenhausträgers an ambulant tätige Ärzte, an Belegärzte oder auch an den eigenen Chefarzt selbst dann steuerpflichtig ist, wenn im Grunde nur die vom Gesetzgeber gewollte engere Verzahnung der ambulanten und stationären Behandlung angestrebt wird.

Die spannende Frage ist nun, wie die Finanzverwaltung vor dem Hintergrund des eingangs berichteten Urteils des BFH vom 27.11.2013 (AZ. I R 17/12) mit diesen Sachverhalten umgehen wird. Der BFH geht jetzt davon aus, dass ein Zweckbetrieb gemäß § 66 AO nicht mehr voraussetzt, dass die gemeinnützige Organisation in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten Hilfsbedürftigen steht. Allerdings hält es der BFH für maßgeblich, dass die Hilfeleistungen in tatsächlicher Hinsicht selbst und unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden. Dies hat er z. B. in 2013 für Laborleistungen verneint, die eine Laborgesellschaft an gemeinnützige Krankenhäuser erbrachte (Az. I R 59/11).

Andererseits ist auch im Übrigen das BFH-Urteil vom 27.11.2013 nicht ganz ohne Widersprüche. So statuiert der BFH für die Abgrenzung der steuerfreien zur steuerpflichtigen Tätigkeit ein neues Merkmal: Steuerpflicht sei dann gegeben, wenn mit der Tätigkeit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand diene, um das eigene Vermögen zu mehren.

Widersprüchlich ist das deshalb, weil das Urteil offen lässt, ob der Finanzierungsbedarf einen Gewinn einschließt oder nicht. Im selben Urteil weist nämlich der BFH darauf hin, dass die Steuerbegünstigung grundsätzlich nur in Betracht komme, wenn die erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden, also regelmäßig zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags.

Trotz aller immer noch offenen Fragen ist davon auszugehen, dass das Urteil Bewegung in die Beurteilung der Steuerpflicht von Personal- und Sachmittelgestellungen bringen wird.

## **Die Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen - rechtliche und steuerliche Aspekte (Teil 2)**

Bei den Ausführungen im ersten Teil dieses Beitrags stand eine Zusammenarbeit zwischen zwei Organisationen im Vordergrund, die ihren Ausdruck darin findet, dass einer etwas an den anderen leistet – sei es entgeltlich oder unentgeltlich. In vielen Fällen wird aber bei einer Kooperation im Vordergrund stehen, dass die beteiligten Organisationen ein Ziel definieren, das sie gemeinsam verfolgen wollen. Das gemeinsame Ziel tritt an die Stelle des Leistungsaustausches. Damit verdichtet sich die Zusammenarbeit zu einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung.

### ***IV. Die gemeinsame Durchführung von Projekten in Gesellschaften***

Der gesellschaftsrechtliche Rahmen kann sehr unterschiedlich sein. Es bieten sich verschiedene Gesellschafts- und Rechtsformen an, die jeweils sehr unterschiedliche Einflussnahme- und Beitragsmöglichkeiten nach sich ziehen. Nachfolgend herausgegriffen wird die GmbH als Beispiel einer Kapitalgesellschaft, die GbR als Beispiel einer Personengesellschaft sowie die Stiftung. Denkbar wären aber auch andere Rechtsformen.

#### ***„Arbeitsteiliges Zusammenwirken“***

Wo bei der Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen die Grenzen liegen, wird deutlich an einem Fall, den der BFH 2010 zu entscheiden hatte (AZ. I R 2/08). Zwei gemeinnützige Stiftungen waren jeweils heilpädagogisch tätig mit dem Ziel, Kinder und Jugendliche zu erziehen und zu behandeln. Sie errichteten eine gemeinnützige GmbH, die mit eigenem Personal gegen Entgelt in Abend- und Nachtdiensten Kinder und Jugendliche der Stiftungen betreute und therapeutisch förderte. Sie schloss damit Lücken in der Betreuung durch die beiden Stiftungen. Das Finanzamt erkannte die Gemeinnützigkeit der GmbH nicht an, weil sie nur Personalgestellung betreibe.

Das sah der BFH anders. Die bloße Überlassung von Arbeitskräften gegen Bezahlung sei unabhängig davon, ob kostendeckende Entgelte verlangt werden oder nicht, allerdings kein steuerbefreiter Zweckbetrieb, weil sie nicht der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke diene.

Der BFH meint aber, die GmbH könne Hilfsperson (§ 57 AO) der Stiftungen gewesen sein. Es sei möglich, dass die Hilfsperson mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Organisation unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt. Möglich sei dies auch, wenn mehrere gemeinnützige Organisationen arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken. Dies betreffe z. B. Fälle, in denen die öffentliche Hand eine steuerbefreite Organisation mit der Erbringung der steuerbegünstigten Tätigkeit beauftragt, die Auftragnehmerin aber einzelne Tätigkeiten an andere steuerbefreite Körperschaften vergibt, oder Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Allerdings könne die Gemeinnützigkeit an einer Wettbewerbssituation zu steuerpflichtigen Unternehmen scheitern.

Gesellschaften als Kooperationsform gemeinnütziger Organisationen hat der BFH damit ausdrücklich gebilligt.

#### ***Beteiligung an einer GmbH***

Die GmbH als ein Beispiel eines arbeitsteiligen Zusammenwirkens von gemeinnützigen Organisationen besitzt als juristische Person eigene Rechtsfähigkeit. Sie ist sog. Formkaufmann und unterliegt damit den Rechnungslegungsvorschriften des HGB. Die Verhält-

nisse in der GmbH sind flexibel gestaltbar: Neben der Gesellschafterversammlung und den Geschäftsführern kann der Gesellschaftsvertrag weitere Gremien vorsehen, deren Rechte und Zusammensetzung weitgehend frei im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden kann. Die GmbH begrenzt die Haftung der Gesellschafter. Den Gläubigern der GmbH gegenüber haftet lediglich das Gesellschaftsvermögen einer GmbH (mind. 25.000 €), nicht jedoch das Vermögen der Gesellschafter. Auch Kontroll- und Informationsrechte für die Kooperationspartner können weitgehend frei geregelt werden.

Aufgrund dieser weiten Gestaltungsmöglichkeiten und der Haftungsbegrenzung eignet sich die GmbH insbesondere dann, wenn sie Träger eines (gemeinsamen) Unternehmens sein soll. Sollen Teilfunktionen der gemeinnützigen Organisation auf die Kooperations-GmbH ausgegliedert werden, so läuft die Kooperation auf ein Outsourcing hinaus, wobei jedoch die Kompetenz und ggf. auch Finanzkraft des Kooperationspartners und zukünftigen Mitgesellschafters in Anspruch genommen wird.

Nicht immer aber setzt sich die bisherige steuerliche Behandlung der ausgegliederten Tätigkeiten fort. So kann z. B. die Ausgliederung von Selbstversorgungsbetrieben zum Verlust der Zweckbetriebseigenschaft gem. § 68 Nr. 2 AO führen. Auch Verwaltungs- und Führungsaufgaben für oder durch die GmbH werden in der Ertragsteuer und ggf. auch in der Umsatzsteuer steuerpflichtig sein.

Je nachdem, welche Aufgaben der GmbH übertragen werden, sind folgende Gestaltungen denkbar:

- Die gemeinnützigen Organisationen
  - beschränken sich auf ihre Rolle als Gesellschafter der Kooperations-GmbH oder
  - sie nehmen laufend Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Kooperations-GmbH.
- Die Kooperations-GmbH ihrerseits
  - beschränkt sich auf die Verwaltung von Vermögen, oder
  - ist selbst als steuerbegünstigt i.S.d. §§ 51 ff AO anerkannt, oder sie
  - ist als gewerbliche Gesellschaft steuerpflichtig tätig.

So unterschiedlich die Aufgaben- und Rollenverteilung sein kann, so unterschiedliche Folgen kann das jeweils nach sich ziehen. Ist z. B. geplant, den Servicebereich eines Krankenhauses oder eines Altenheimes auszugliedern und die Leistungen zusammen mit anderen Mitgesellschaftern auch gegenüber anderen Trägern zu erbringen, so ist dies nicht ohne Weiteres möglich. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat z. B. folgenden Fall für problematisch gehalten (Verfügung vom 02.11.2010):

Eine Krankenhaus-GmbH gliedert nichtbegünstigte Leistungen (z. B. Reinigungsdienst, Küche, technischer Dienst, Nähstube, Bettenzentrale, Hol- und Bringdienst, Abfallbeseitigung) in eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH aus und stellt dieser entgeltlich Personal und bisher einem Zweckbetrieb gewidmete Räume einschließlich des Inventars zur Verfügung. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern – so das Landesamt - werde hier als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Der Erwerb der Beteiligung dürfe nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, sondern nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden.

Es könnte zudem ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vorliegen, wenn ein Gebäude und/oder Inventar des ideellen Bereichs einschließlich der Zweckbetriebe, das mit zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt wurde, vermietet werde. Hier müsste ein Ausgleich geschaffen werden. Diese Fragen müssen also berücksichtigt werden.

Entscheidend kann es sein, ob die gemeinnützige Organisation sich auf ihre Rolle als Gesellschafterin zurückzieht, oder ob sie tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der GmbH ausübt. Der BFH lässt in solchen Fällen einen Durchgriff durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu. Erforderlich sei hierzu ein aktives Eingreifen in die Geschäftsführung der GmbH. Ist die Kooperations-GmbH Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft der gemeinnützigen Organisation, so liegt dieses aktive Eingreifen vor.

In diesen Fällen gilt die Beteiligung der gemeinnützigen Organisation als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Die Verwendung von Mitteln der gemeinnützigen Organisation kann dann problematisch sein. So hat auch die OFD Frankfurt (Verfügung vom 28.03.2014) betont, dass die Verwendung von zeitnah zu verwendenden Mitteln für die Kapitalausstattung einer steuerpflichtigen GmbH gemeinnützigkeitsschädlich ist. Lediglich dann, wenn die Kooperations-GmbH vermögensverwaltend tätig oder als gemeinnützig anerkannt ist, soll es dabei bleiben, dass die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuge-rechnet wird.

Der Einsatz von zeitnah zu verwendenden Mitteln ist aber gleichwohl nur in Ausnahmefällen zulässig. Hier schafft allerdings die seit Anfang 2013 geltende Regelung des § 58 Nr. 3 AO Erleichterung. Zumindest im Rahmen von Neugründungen oder Kapitalerhöhungen gemeinnütziger Gesellschaften können nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen sämtliche Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und darüber hinaus 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel verwendet werden.

In der Umsatzsteuer kommt es bei derartigen Kooperationen allerdings oft zu Kostensteigerungen, weil Unterstützungsleistungen mit z. B. 19 % versteuert werden, ohne dass der kooperierende Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In der Regel wird dies durch eine umsatzsteuerliche Organschaft vermieden, bei der die Kooperations-GmbH in das Unternehmen der gemeinnützigen Organisation eingegliedert wird (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Eine solche umsatzsteuerliche Organschaft ist aber nur zu einem Kooperationspartner (und nicht zu mehreren) möglich. Dieser muss dann auch die Kooperations-GmbH durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen.

Es muss sichergestellt sein, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet. Auch hier hat der BFH mit Urteil vom 08.08.2013 (Az. V R 18/13) seine Rechtsprechung geändert. Es ist nicht mehr ausreichend, dass die Muttergesellschaft lediglich sicherstellt, dass eine von ihrem Willen abweichende Willensbildung bei der Kooperations-GmbH nicht stattfindet. Vielmehr muss sie in der Lage sein, ihren Willen in der Organgesellschaft auch tatsächlich durchzusetzen.

Eine Möglichkeit, dies sicherzustellen, war es bisher, einen leitenden Mitarbeiter der gemeinnützigen Organisation zum Geschäftsführer der Kooperations-GmbH zu bestellen, weil man annahm, dass dieser den Weisungen seines Arbeitgebers bei der Geschäftsführung folgen würde. Hier hat sich die Lage etwas entspannt: Das Bundesfinanzministerium (Schreiben vom 05.05.2014) wird zukünftig auf das Merkmal der Leitungsfunktion des Mitarbeiters verzichten und auch die Anstellung in anderen Gesellschaften des umsatzsteuerlichen Organkreises in bestimmten Fällen genügen lassen.

### ***Beteiligung an einer GbR***

Eine andere Form des arbeitsteiligen Zusammenwirkens gemeinnütziger Organisationen ist die GbR. Eine GbR eignet sich für Kooperationen insbesondere dann, wenn eine relativ einfache, zeitlich begrenzte und individuell gestaltete Zusammenarbeit angestrebt wird. Beispiele sind einzelne gemeinsam organisierte Veranstaltungen oder Foren für den Aus-

tausch von Informationen und Forschungsergebnissen in der Wissenschaft. Denkbar ist etwa auch der Einsatz einer GbR für eine Kooperation für Gemeinschaftsforschung.

Auch wenn es fast immer zu empfehlen ist, schriftlich niederzulegen, was zwischen den Kooperationspartnern vereinbart ist: Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag ist grundsätzlich nicht erforderlich. Es gibt regelmäßig keine besonderen Anforderungen an die Form, in der ein Gesellschaftsvertrag aufgestellt werden müsste. Kennzeichnend für die GbR aber ist, dass die Gesellschafter der GbR persönlich für die Verbindlichkeiten der GbR haften.

Wird die GbR eingesetzt, um gemeinsames Vermögen der beteiligten Organisationen zu verwalten, so wird auch die Beteiligung an der GbR dem steuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung zugerechnet. Hier ist es nicht wesentlich anders als im Falle der GmbH.

Im Gegensatz zur Beteiligung an einer GmbH ist allerdings die Beteiligung an einer GbR auch als Zweckbetrieb möglich. Liegt ein Zweckbetrieb vor, so entfaltet die gemeinnützige Organisation als Gesellschafter unmittelbar eigene gemeinnützige Aufgaben. Dann können auch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse oder Rücklagen verwendet werden. Bleibt es hingegen bei der Feststellung, dass die Beteiligung der gemeinnützigen Organisation einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, so ist für die gemeinnützige Organisation mit Blick auf den Erhalt der Gemeinnützigkeit Vorsicht geboten. Der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel ist nicht zulässig, der Verlust steuerbegünstigter Mittel kann die Gemeinnützigkeit gefährden. Kritisch wird dies insbesondere dann, wenn die gemeinnützige Organisation als Haftungsschuldner in Anspruch genommen wird.

Ob eine an einer GbR beteiligte steuerbegünstigte Organisation gewerbliche Einkünfte bezieht, wird im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid der GbR festgestellt. Ob ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder ein Zweckbetrieb vorliegt, ist dagegen bei der Körperschaftsteuerveranlagung der steuerbegünstigten Organisation zu entscheiden.

### ***Die Stiftung als Kooperationsgesellschaft***

Als eine weitere Form der Zusammenarbeit soll neben Personen- oder Kapitalgesellschaften eine (ggf. neu errichtete) Stiftung nicht unerwähnt bleiben. Im Gegensatz zu den Personen- und Kapitalgesellschaften hat eine Stiftung keine am Vermögen beteiligte Anteilseigner. In vielen Fällen im Non-Profit-Bereich wird jedoch die vermögensmäßige Beteiligung gegenüber einer strategischen Beteiligung in den Hintergrund treten. Die Mitsprache der Kooperationspartner beschränkt sich hier auf die Besetzung des Stiftungsvorstandes bzw. des Stiftungsrates und ggf. weiterer Gremien. Diese handeln dann regelmäßig unabhängig von den Gremien der Kooperationspartner und sind damit in vielen Fällen flexibler.

Die Ausstattung einer Stiftung mit Vermögen kann zunächst nicht mit zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen. Allerdings hat der Gesetzgeber hier mit der Einführung des § 58 Nr. 3 AO seit Anfang 2013 zusätzliche Flexibilität geschaffen. Für die Vermögensausstattung können nunmehr ohne Einschränkung Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und darüber hinaus 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel verwendet werden.

### ***Zusammenfassung***

Die Zusammenarbeit gemeinnütziger Organisationen ist aus rechtlicher und steuerlicher Sicht geprägt von der Frage, wann neue Steuerpflichten entstehen und wie die Zusammenarbeit finanzierbar ist. Erfolgt im Rahmen der Zusammenarbeit eine (unentgeltliche) Mittelweitergabe in der Form von Barmitteln, Personal- oder Sachmittelgestellungen, so



sind dem Grenzen gesetzt: Jede gemeinnützige Organisation muss ihre steuerbegünstigten Zwecke grundsätzlich selbst unmittelbar verfolgen.

Erfolgen diese Leistungen entgeltlich, so stand der steuerlichen Unbedenklichkeit bisher vielfach entgegen, dass die vertraglichen Vereinbarungen nicht mit den Hilfsbedürftigen selbst abgeschlossen wurden. Hier hat das Urteil des BFH vom 27.11.2013 (AZ. I R 17/12) einen entscheidenden Fortschritt gebracht, auch wenn noch offen ist, wie die Finanzverwaltung sich dazu stellen wird.

Erfolgt hingegen die Zusammenarbeit in gesellschaftsrechtlichen Verbindungen, so hat der BFH bereits 2010 (AZ. I R 2/08) den Begriff des „arbeitsteiligen Zusammenwirkens“ geprägt. Die Steuerbegünstigung der Kooperationsgesellschaft und die Zulässigkeit der Mittelverwendung im Rahmen der Kooperation sind gleichwohl nicht in allen Fällen gewährleistet.

*Autoren: Rechtsanwalt und Steuerberater Christof Wörle-Himmel, Steuerberaterin Anka Neubert, Rödl & Partner, Nürnberg, Kontakt: [christof.woerle-himmel@roedl.com](mailto:christof.woerle-himmel@roedl.com), [www.roedl.com](http://www.roedl.com)*