

BFS-FACHBEITRAG

7/16

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung – Was gemeinnützige Träger und Einrichtungen künftig beachten müssen

Yvonne Lützig / André Spak, Solidaris Unternehmensgruppe, Münster

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat Anfang des Jahres 2016 den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) geändert. Die Modifikationen betreffen vor allem den Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 ff.) der Abgabenordnung (AO). Dort sind die allgemeinen Vorgaben für steuerbegünstigte Körperschaften geregelt. Zurückzuführen sind die Änderungen des AEAO vor allem auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im sogenannten Rettungsdiensturteil vom 27. November 2013, in welchem der BFH die Frage, ob eine Eigengesellschaft der öffentlichen Hand gemeinnützig betrieben werden kann, grundsätzlich bejahte.

Da der AEAO und damit auch die aktuellen Änderungen für die Finanzverwaltung bindend sind, ergeben sich für viele gemeinnützige Träger und Einrichtungen bedeutende Neuerungen, die es zu beachten gilt. Hervorzuheben sind insbesondere die Neuregelungen zu Gewinnaufschlägen, Hilfspersonen sowie Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Ein näherer Blick auf die Änderungen zeigt allerdings, dass der geänderte AEAO für gemeinnützige Träger und Einrichtungen nicht nur Erleichterungen, sondern auch einige Ungeheimheiten bereithält.

Da eine Übergangsregelung nicht vorgesehen ist, sind die Änderungen mit sofortiger Wirkung in Kraft getreten. Die nachfolgenden Ausführungen sollen daher neben einem Überblick über die wesentlichen Modifikationen auch eine erste rechtliche Einschätzung geben.

Selbstlosigkeit (AEAO zu § 55 AO)

Steuerbegünstigte Körperschaften sind selbstlos tätig; sie verfolgen nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke (vgl. Anlage 1 zu § 60 AO). Wann „Selbstlosigkeit“ im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts gegeben ist, wird in § 55 AO definiert. Für großes Aufsehen sorgte der Einschub einer neuen Nr. 2 zu den hierzu bestehenden Ausführungen im AEAO. Der Einschub betrifft die Frage, wann eine Eigengesellschaft, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Erfüllung von Pflichtaufgaben eingesetzt wird, selbstlos tätig ist. Die Finanzverwaltung legt hierzu fest, dass die von der Gesellschaft erbrachten Leistungen grundsätzlich angemessen vergütet werden müssen. Das Entgelt muss dabei nicht nur die Kosten ausgleichen, sondern auch einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten. Die Finanzverwaltung stellt jedoch ebenfalls klar, dass bei steuerbegünstigten Einrichtungen Gewinnaufschläge aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung in der Regel nicht marktüblich sind und somit nicht erhoben werden müssen.

Diese Vorgaben gelten grundsätzlich nur für den Fall einer Eigengesellschaft in öffentlicher Hand, ist jedoch vor allem aus der Sicht gemeinnütziger Verbände zu begrüßen. Leider bleibt die Finanzverwaltung einen Hinweis schuldig, wann der Verzicht auf einen Gewinnaufschlag nicht marktüblich und somit gemeinnützigkeitsrechtlich problematisch ist. Folgende Fragen drängen sich auf: Gilt der Verzicht nur für Leistungen an andere gemeinnützige Körperschaften aus einem Zweckbetrieb? Darf auch bei Leistungen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auf die Erhebung eines Gewinnaufschlags verzichtet werden, wenn die Leistungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften erbracht werden? Es ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung zeitnah hierzu weitere Erläuterungen liefert.

Unmittelbarkeit (AEAO zu § 57 AO)

§ 57 AO regelt die Unmittelbarkeit der Ausübung steuerbegünstigter Zwecke. Das Gebot der Unmittelbarkeit fordert, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke grundsätzlich unmittelbar selbst verwirklicht. Zur Zweckerfüllung kann sie sich aber auch einer sogenannten „Hilfsperson“ bedienen und damit gleichwohl das Gebot der Unmittelbarkeit erfüllen. Für die Steuerbegünstigung der Hilfsperson ist es nicht schädlich, wenn diese mit der Tätigkeit zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt. In Nr. 2 AEAO zu § 57 AO, welche das Verhältnis der Nutzung von Hilfspersonen zur Unmittelbarkeit behandelt, wurde in Satz 9 ein Halbsatz hinzugefügt. Dieser stellt klar, dass es für die Stellung als Hilfsperson unschädlich ist, wenn die eingeschaltete Körperschaft ihren Beitrag im Außenverhältnis selbständig und eigenverantwortlich erbringt. Der alte Satz 10, der die Hilfspersonenstellung einschränkte, wurde ersatzlos gestrichen.

Diese Änderung ist aus Sicht gemeinnütziger Träger und Einrichtungen sehr zu begrüßen, da sich bisweilen die Frage stellte, wie die Anforderungen der Finanzverwaltung zur Anerkennung von Hilfspersonen im Hinblick auf die Vorgaben „Weisungsgebundenheit“ und „selbständiges und eigenverantwortliches Handeln“ rechtssicher zu erfüllen sind. Die Finanzverwaltung stellt durch die Modifikation des AEAO klar, dass eigenverantwortliches Auftreten im Außenverhältnis und Weisungsgebundenheit im Innenverhältnis nicht in Widerspruch zueinander stehen. Für das Innenverhältnis bleibt jedoch weiterhin wichtig, dass der Auftrag klar definiert ist und die Tätigkeit der Hilfsperson mit dem Willen der übergeordneten Körperschaft übereinstimmt.

Es ist weiterhin erforderlich, dass die Körperschaft die Hilfsperson überwacht, um die weisungsgemäße Verwendung der Mittel sicherzustellen.

Steuerlich unschädliche Betätigungen (AEAO zu § 58 AO)

§ 58 AO führt die Tätigkeiten auf, die unschädlich für die gemeinnützigkeitsrechtliche Steuerbegünstigung einer Körperschaft sind. Damit ist § 58 AO eine der bedeutendsten Regelungen im gesamten Gemeinnützigkeitsrecht. Nach § 58 Nr. 2 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel teilweise an andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts weiterleiten. Voraussetzung hierfür ist die Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke. Die Finanzverwaltung stellt mit dem neuen AEAO klar, dass bei der Ermittlung des Höchstbetrages nach § 58 Nr. 2 AO auf sämtliche Mittel abzustellen ist, die auf Ebene der weiterleitenden Körperschaft dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Die Höhe der Mittel, die im betreffenden Jahr zu verwenden sind, ist nicht entscheidend. Darüber hinaus wird nunmehr klargestellt, dass bei einer Weiterleitung von Mitteln an eine juristische Person des öffentlichen Rechts dann grundsätzlich keine Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke vorliegt, wenn die Mittel dem Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugutekommen und diese Person auch andere als steuerbegünstigte Zwecke erfüllt. Steuerlich unschädlich soll eine solche Weiterleitung nur dann sein, wenn der Nachweis geführt wird, dass die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Satzungsmäßige Vermögensbindung (AEAO zu § 61 AO)

§ 61 AO regelt die sogenannte „satzungsmäßige Vermögensbindung“. Diese liegt nur dann vor, wenn der Zweck, für den die Mittel der gemeinnützigen Körperschaft bei deren Auflösung verwendet werden sollen, in der Satzung genau bestimmt ist (sogenannte Anfallklausel), damit geprüft werden kann, ob diese Verwendung steuerbegünstigt ist. Bei einer nachträglichen Änderung der Bestimmung wird nach § 61 Abs. 3 Satz 1 AO angenommen, dass die satzungsmäßige Vermögensbindung von Anfang an nicht rechtmäßig war. In Nr. 6 AEAO zu § 61 AO wird nunmehr ausdrücklich klargestellt, dass auch Verstöße gegen die tatsächliche Geschäftsführung so schwerwiegend sein können, dass sie einem Verstoß gegen die satzungsmäßige Mittelverwendung gleichkommen und damit eine Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 AO rechtfertigen.

Wohlfahrtspflege (AEAO zu § 66 AO)

Die unseres Erachtens wichtigsten Änderungen des AEAO betreffen § 66 AO. Hiernach ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dann gegeben, wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen hilfebedürftigen Personen nach § 53 AO, also persönlich oder wirtschaftlich Hilfebedürftigen, zugutekommen (sogenannte Zwei-Drittel-Grenze). Die diesbezüglichen Ausführungen im AEAO wurden umfassend überarbeitet. Insbesondere wird nunmehr klargestellt, dass die Erzielung von Gewinnen bis zu einem gewissen Umfang unschädlich ist. Es werden jedoch auch deutlich höhere Anforderungen an die Träger und Einrichtungen hinsichtlich der Gewinnermittlung gestellt.

1. Gewinnerzielungsabsicht

Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden, weshalb die Finanzverwaltung nunmehr die Gewinnerzielungsabsicht bzw. die schädliche Gewinnorientierung in den Vordergrund der Vorschrift stellt. Nach den Neuregelungen ist es bereits problematisch, wenn die angestrebten Gewinne den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen Geschäftsbetriebs übersteigen. Eine kleine Entschärfung wird durch die Möglichkeit geschaffen, Gewinne zum Inflationsausgleich, zur Finanzierung von Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen u. Ä. zu erwirtschaften. Zudem dürfen andere Einrichtungen der Wohlfahrtspflege durch Gewinne aus Zweckbetrieben nach § 66 AO mitfinanziert werden. Die Quersubventionierung von Zweckbetrieben nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO ist dagegen ausdrücklich nicht erlaubt. Selbst die Quersubventionierung von Zweckbetrieben nach § 68 Abs. 1 AO (z. B. Altenheimen, Mahlzeitendiensten oder Kindergärten) durch Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege darf nach der jetzigen Regelung nicht erfolgen. Diese Einschränkung ist nach unserer Beurteilung nicht nachzuvollziehen, da bei beiden Vorschriften die Einhaltung der sogenannten Zwei-Drittel-Grenze wichtiges Kernelement ist und § 68 AO lediglich als *lex specialis* einschlägig ist. Für gemeinnützige Träger und Einrichtungen dürfte diese neue Fokussierung der Finanzverwaltung auf die Gewinnerzielungsabsicht eine deutliche Mehrbelastung bedeuten, da für jeden einzelnen Zweckbetrieb nach § 66 AO eine detaillierte Gewinnermittlung aufzustellen ist.

2. Leistungserbringung

Sehr zu begrüßen ist die Änderung des AEAO hinsichtlich der Unmittelbarkeit der Leistungsbeziehungen der Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Bisher waren für die Annahme eines unmittelbaren Tätigkeitswerdens die Vertragsbeziehungen, die der Leistungserbringung zugrunde lagen, entscheidend. Künftig kommt es darauf an, dass die Leistungen den hilfebedürftigen Personen tatsächlich unmittelbar zugutekommen. Die Vertragsbeziehungen sind damit nicht mehr ausschlaggebend, entscheidend ist, dass die Leistung „am Menschen“ erbracht wird.

3. Personalgestellung

Viele Träger entsenden ihr Fachpersonal an andere gemeinnützige Körperschaften zum Arbeitseinsatz. Durch einen Einschub im AEAO entschärft die Finanzverwaltung die steuerliche Problematik der Personalgestellung. Ergänzt wurde, dass die Gestellung etwa von Pflegekräften zur Erfüllung steuerbegünstigter Tätigkeiten dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen ist. Der neue Absatz im AEAO ist jedoch leider nicht deutlich genug formuliert. Fraglich ist, bis zu welchem Umfang die gestellten Personen auch andere Aufgaben übernehmen dürfen, beispielsweise Verwaltungsaufgaben. Nach Auffassung des BFH werden auch rein organisatorisch-administrative Tätigkeiten wie die Tätigkeit der Leitstellen zur Koordinierung von Rettungseinsätzen von der Gemeinnützigkeit erfasst. Der Umstand, dass die in den Leitstellen beschäftigten Mitarbeiter nicht unmittelbar am Hilfebedürftigen tätig sind, steht der Zweckbetriebseigenschaft nach Auffassung des BFH nicht entgegen.

Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung die Formulierung im AEAO dahingehend auslegt, dass die Gestellung von Personal, welches ausschließlich Verwaltungsaufgaben erledigt, die mit dem Zweckbetrieb typischerweise einhergehen, noch dem Zweckbetrieb zuzuordnen ist. Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass Personalgestellung stets unter dem Blickwinkel des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) zu betrachten ist. Eine Modifikation des AEAO kann insoweit die Vorgaben des AÜG nicht unterlaufen.

Fazit

Die Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung haben eine ganz erhebliche Bedeutung und stellen viele gemeinnützige Träger und Einrichtungen vor neue Herausforderungen. Erschwerend kommt hinzu, dass die Neuregelungen ab sofort in Kraft treten und eine Übergangsregelung nicht vorgesehen ist. Insbesondere die Neuerungen zur Gewinnerzielungsabsicht und zur Quersubventionierung verlangen detaillierte Gewinnermittlungen und Aufzeichnungen der einzelnen Zweckbetriebe, die künftig auch Thema bzw. Streitpunkt im Rahmen von Betriebsprüfungen sein könnten.

Unter Zugrundelegung der neuen Verwaltungsanweisung stellt sich künftig verstärkt die Frage nach dem Zuschnitt einzelner wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie nach der Zuordnung und Aufteilung von entsprechenden Erträgen und Aufwendungen. Hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung einen großzügigen Maßstab anwendet. Sehr zu begrüßen ist die Änderung, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften generell von einem Gewinnaufschlag abgesehen wird und stattdessen eine differenzierte Betrachtung vorgesehen ist. Allerdings bleiben zum jetzigen Zeitpunkt zur Reichweite dieser Regelung noch viele Fragen offen, die von der Finanzverwaltung geklärt werden müssen.

Autoren:

Yvonne Lützig ist Steuerberaterin bei der Solidaris Unternehmensgruppe in Münster.

André Spak, LL.M., ist Rechtsanwalt und Steuerberater bei der Solidaris Unternehmensgruppe in Münster.

Dieser Beitrag ist erschienen in der BFS-Info 7/16.

Impressum

Bank für Sozialwirtschaft
Aktiengesellschaft
Wörthstraße 15 – 17
50668 Köln

Registereintrag für den Sitz Köln
Handelsregister des Amtsgerichts Köln
Registernummer HRB 29259

Registereintrag für den Sitz Berlin
Handelsregister des Amtsgerichts Berlin-Charlottenburg
Registernummer: HRB 64059
Umsatzsteuer-ID: DE 136634199

Vorstand

Prof. Dr. Harald Schmitz (Vorsitzender)
Thomas Kahleis | Oliver Luckner

Aufsichtsratsvorsitzender

Dr. Matthias Berger

Kontakt

Telefon 0221 97356-0
Telefax 0221 97356-219
E-Mail bfs@sozialbank.de

Aufsichtsbehörde

Bundesanstalt für
Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)
Sitz Bonn
Graurheindorfer Straße 108
53117 Bonn

Wir sind Mitglied im Bundesverband der Deutschen Volksbanken und Raiffeisenbanken - BVR und der Sicherungseinrichtung angeschlossen.

Haftung und Copyright

Der vorliegende Bericht enthält Angaben, Analysen, Prognosen und Konzepte, die den Kunden zur unverbindlichen Information dienen. Es handelt sich hierbei um keine juristische oder sonstige Beratung und stellt kein Angebot jedweder Art dar. Eine Gewähr für die Richtigkeit und inhaltliche Vollständigkeit der Angaben kann von uns nicht übernommen werden.

Dieses Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne schriftliche Zustimmung der Bank für Sozialwirtschaft AG unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.