

Kooperationen und Gemeinnützigkeit im Blickpunkt des BFH

Mit seinen Urteilen vom 16. Dezember 2009 (Az. I R 49/08) und 17. Februar 2010 (Az. I R 2/08) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Leistungen ohne direkte Vertragsbeziehung zum hilfsbedürftigen Leistungsempfänger mangels Unmittelbarkeit keinen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 Abgabenordnung (AO) darstellen. Ob ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegt, vermochte der BFH im Urteil vom 17. Februar 2010 nicht abschließend zu beurteilen, sondern verwies die Frage zur endgültigen Klärung an das vorinstanzliche Finanzgericht Schleswig-Holstein. Diese Rechtsprechung erlangt vor dem Hintergrund zahlreicher Kooperationen, die gemeinnützige Einrichtungen eingegangen sind, beispielsweise in den Bereichen Betreutes Wohnen und Hausnotruf an Bedeutung.

KOOPERATIONEN · UNMITTELBARKEIT · HILFSPERSON · JUGENDHILFE · WOHLFAHRTSWESEN · WETTBEWERBSNEUTRALITÄT

Urteil zum Betreuten Wohnen vom 16. Dezember 2009

In dem entschiedenen Fall hatte ein steuerbegünstigter Verein einen Betreibervertrag mit einer Vermietungsgesellschaft für Wohnungen des Betreuten Wohnens in der Rechtsform einer Personengesellschaft geschlossen. Inhalt dieses Vertrags war die Erbringung von Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen an die Bewohner durch den Verein. Eine direkte Vertragsbeziehung zu den Bewohnern selbst bestand diesbezüglich nicht.

Leistungen nicht dem Betrieb der Wohlfahrtspflege zugehörig

Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO ist „die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen“. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind dann Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße hilfsbedürftigen Menschen im Sinne der Abgabenordnung dienen. Der BFH sah im entschiedenen Fall diese Voraussetzungen als nicht gegeben an, weil der Verein keine vertragliche Verpflichtung gegenüber den Bewohnern hatte. Die Bewohner hatten weder einen Erfüllungs- noch einen Haftungsanspruch gegen den Verein. Vielmehr wurden die Leistungen gegenüber den Mietern auf Rechnung und Gefahr der Vermietungsgesellschaft erbracht. Diese habe den Verein lediglich als Erfüllungsgehilfen in die Leistungserbringung eingeschaltet. Nach Überzeugung des BFH mangelt es bei der vorliegenden Konstellation damit an der planmäßigen Sorge zum Wohle der Allgemeinheit. Die Leistungen würden an eine nicht steuerbegünstigte Personengesellschaft erbracht. Diese wiederum schuldeten den Bewohnern die Leistungen auf Grund des Vertrags. Zwischen dem Verein und den Bewohnern jedoch bestand keine direkte vertragliche Verpflichtung. Die Leistungen kamen diesen Personen allenfalls mittelbar zugute, so dass es am Erfordernis der Unmittelbarkeit mangelte.

Leistungen auch kein Zweckbetrieb nach § 65 AO

Auch das Vorliegen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO sah der BFH im Hinblick auf das Erfordernis der Un-

mittelbarkeit als nicht gegeben an: Die Regelung des § 65 AO setzt unter anderem voraus, dass die Tätigkeit zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist und nicht mehr, als es für die Zweckerfüllung unbedingt notwendig ist, zu gewerblichen Unternehmen in Wettbewerb getreten wird. In seiner Urteilsbegründung führt der BFH hierzu aus, dass die Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks des Vereins, nämlich die Förderung der freien Wohlfahrtspflege, auch ohne die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft möglich sei. Darüber hinaus unterstütze der Verein mit seiner Tätigkeit auch die steuerpflichtige Personengesellschaft, die dessen Leistungen im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nutze, sei es durch die Erzielung höherer Mieteinnahmen oder durch die Verbesserung der Vermietbarkeit ihrer Wohnungen. Damit werde der Wettbewerb in größerem Umfang beeinträchtigt, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar sei. So sei der Wohnungsmarkt in wettbewerbsrelevanter Weise betroffen, wenn die Leistungen in die Steuerfreiheit miteinbezogen würden.

Urteil zur Gestellung von Betreuungspersonal vom 17. Februar 2010

Im entschiedenen Fall wurde von einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft aus dem Bereich der Jugendhilfe und des Wohlfahrtswesens Betreuungspersonal an ihre ebenfalls gemeinnützigen Gesellschafter zur Durchführung von Abend- und Nachtdiensten gestellt. Die Aufträge wurden von der Tochtergesellschaft in Eigenverantwortung durchgeführt, insbesondere die Personaldisposition sowie die Erteilung von dienstlichen Anweisungen.

Leistungen dem Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nicht zugehörig

Aus dem Leitsatz des Urteils wird ersichtlich, dass nach Auffassung des BFH eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbstständig und eigenverantwortlich unterstützt, auch einen Zweckbetrieb unterhalten kann, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt. Der BFH bestätigt damit, dass eine ent-

geltliche Zweckverfolgung als Hilfsperson steuerbegünstigt sein kann. Dennoch entschied der BFH im selben Urteil, dass die erbrachten Leistungen keinen Betrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO begründen. Die Tochter erbringe Leistungen an ihre Gesellschafter, welche diese ihrerseits nutzen, um eigenen Verpflichtungen gegenüber den betreuten Personen nachzukommen. Die Tochter sei mithin lediglich als Erfüllungsgehilfin ihrer Gesellschafter in deren Leistungsbeziehungen zu den jeweiligen Auftraggebern eingeschaltet. Ihre Leistungen würden damit nicht den in § 53 AO genannten Personen, sondern vielmehr den Gesellschaftern dienen; den Hilfsbedürftigen kämen sie allenfalls mittelbar zugute. Dies reicht nach Ansicht des BFH für die Annahme eines Zweckbetriebes nach § 66 AO nicht aus.

Leistungen als allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO?

Ob im vorliegenden Fall ein sogenannter allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO in Betracht kommt, ließ der BFH auf Grund der Umstände des Einzelfalls offen und hat den Fall im Hinblick auf die Frage nach der Wettbewerbsverletzung zur endgültigen Beurteilung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Sofern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb potenziell in Wettbewerb zu steuerbefreiten Tätigkeiten treten kann, kommt eine Steuerfreiheit auf Grund der Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO nicht in Betracht. Ein anderer Schluss wäre nur zulässig, wenn die Beeinträchtigung des Wettbewerbs gegenüber der Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks durch einen notwendigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als nachrangig zu beurteilen wäre. Ein solcher Wettbewerb ist ohnehin nur dann anzunehmen, wenn im Einzugsbereich der gemeinnützigen Körperschaft ein steuerpflichtiger Anbieter die gleichen Leistungen anbietet oder anbieten könnte. Die Wettbewerbslage hängt damit sowohl von regionalen als auch von den konkret angebotenen Leistungen ab. Sind die Leistungen der gemeinnützigen Körperschaft auf Grund ihrer besonderen Eigenschaft (etwa pädagogische, mildtätige oder religiöse Tätigkeiten) auf einen besonderen Empfänger ausgerichtet, liegt möglicherweise nur ein sogenannter unvermeidbarer Wettbewerb vor, der der Anwendung des § 65 AO nicht entgegensteht. Von einem unvermeidbaren Wettbewerb ist insbesondere dann auszugehen, wenn Wettbewerb gewerblicher Unternehmen in traditionell durch gemeinnützige Anbieter besetzten Märkten aufkommt und dadurch belegt wird, dass eine Marktzutrittschance nicht „künstlich“ geschaffen werden muss.

Im Übrigen hat die Oberfinanzdirektion (OFD) Hannover in ihrer Verfügung vom 19. Februar 2004 unter anderem für kirchliche Fortbildungs- und Tagungsstätten sowie Kindergärten zum Ausdruck gebracht, dass dem kirchlichen Verkündigungsauftrag mehr Bedeutung beizumessen sei als der Wettbewerbsneutralität. Diese Überlegung dürfte nicht nur im Bereich der Hoheitsbetriebe gelten, sondern muss auch bei der Auslegung des § 65 Nr. 3 AO zu Gunsten der gemeinnützigen Einrichtungen zu beachten sein.

FAZIT

Der BFH trat mit seinen Urteilen der in den Vorinstanzen vertretenen Auffassung entgegen: Danach waren die Voraussetzungen der Unmittelbarkeit nach § 57 AO (Unmittelbarkeit) auch dann erfüllt, wenn zwar keine Vertragsbeziehung zwischen steuerbegünstigter Körperschaft und hilfsbedürftigem Leistungsempfänger bestand, aber die Leistungen tatsächlich direkt an den Hilfsbedürftigen erbracht werden. Durch die Ablehnung des § 66 AO verwirft der BFH in seinen Urteilen die bisher geltende Annahme, dass es auf die tatsächliche Leistungserbringung im Sinne des „Handanlegens“ an den Hilfsbedürftigen für die Bejahung der Unmittelbarkeit der Leistungserbringung ankomme. Zu Gunsten einer rein rechtlichen Betrachtung, nämlich des Abstellens auf die Vertragsbeziehung, wendet er sich von einer eher „wirtschaftlichen“ Sichtweise ab. Für die Praxis muss daher besonderes Augenmerk auf die Gestaltung von Kooperationen zwischen gemeinnützigen Einrichtungen gerichtet werden – mit dem Ziel der Vermeidung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Es bleibt zudem abzuwarten, wie das Finanzgericht Schleswig-Holstein den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität im Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen würdigen wird. Vor dem Hintergrund einer unsicheren Beurteilung derartiger Kooperationen als Zweckbetrieb nach § 65 AO empfehlen sich daher aktuell andere Lösungsmodelle, die im Rahmen eines weiteren Beitrags der nächsten Curacontact-Ausgabe vorgestellt werden.

Julia Heilemann

Steuerberaterin
CURACON GmbH
Tel. 07 11/2 55 87-57
julia.heilemann@curacon.de

Alexander Wackerbeck

Steuerberater
CURACON GmbH
Tel. 02 51/9 22 08-121
alexander.wackerbeck@curacon.de