

Gewinnverbot in der Wohlfahrtspflege – Update und Ausblick

Mit Inkrafttreten der Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) seit 26. Januar 2016 sollen Gewinne in den Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege schädlich sein, wenn diese über den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen Zweckbetriebs hinausgehen. Was die Änderung des AEAO für die konkrete Praxis bedeutet und wie die Neuregelung zu verstehen ist, hat für vielerlei Spekulationen und Interpretationen gesorgt. Dies hatte zahlreiche Eingaben durch Verbände und Institutionen der Wohlfahrtspflege zur Folge. Durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Dezember 2017 wurden die Regelungen des AEAO zu § 66 AO nun erneut neu gefasst und bereits in der Ausgabe 03-2017 der CURACONSULT im Einzelnen vorgestellt. Nach einer ersten Bewertung ergeben sich jedoch weiterhin Unklarheiten.

Indizienbeweis für das Vorliegen eines schädlichen Erwerbstrebens

Der AEAO zu § 66 AO wurde zunächst durch den Passus ergänzt, dass bei der Erwirtschaftung von Gewinnen in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen, „die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, [...] von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen ist, den Zweckbetrieb des Erwerbes wegen auszuüben“. Dieser Indizienbeweis ist jedoch laut BMF-Schreiben widerlegbar, wenn die Erzielung von Gewinnen nicht beabsichtigt wurde. Welche Nachweise hier zukünftig vorzuhalten sind, wird sicherlich in einigen steuerlichen Außenprüfungen zu Diskussionen führen. Für die Praxis bedeutet dieser Indizienbeweis erhöhte Anforderungen an die Dokumentation etwaig entstehender Gewinne und deren Ursachen schon ab dem ersten Jahr, in dem Gewinne oberhalb des Finanzierungsbedarfs entstehen. Darüber hinaus wäre wünschenswert gewesen, wenn auch entstandene Verluste in der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre als eine Art „Verlustvortrag“ Berücksichtigung gefunden hätten. Gleichen die Gewinne der für den Indizienbeweis notwendigen „Drei-Jahres-Frist“ lediglich den Verlust aus den Vorjahren aus, ist nicht zwangsläufig von einem schädlichen Erwerbstreben auszugehen. Ob dies Eingang in die Ermittlung des „konkreten Finanzierungsbedarfs des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ findet, bleibt abzuwarten. Grundsätzlich ist jedoch davon auszugehen, dass Gewinne zum Ausgleich von Vorjahresverlusten zur Fortführung der Einrichtung notwendig sind.

Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise

Weiter hat Eingang in das BMF-Schreiben gefunden, dass „Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise kein Indiz dafür sind, dass der Zweckbetrieb des Erwerbes wegen ausgeübt wird“. Diese Formulierung könnte so interpretiert werden, dass etwaige Spartengewinne, deren Finanzierung auf einer sozialgesetzlichen Grundlage beruhen, von der Überprüfung eines schädlichen Erwerbstrebens generell befreit werden. Nach erster Rückmeldung seitens der Finanzverwaltung ist vorgenannte Erleichterung Ziel der Änderung. Ob diese Erleichterung in der Praxis tatsächlich vollumfänglich angewendet wird, bleibt jedoch abzuwarten. Die gewählte Formulierung schließt nicht aus, dass bei Tätigkeiten mit staatlich regulierten Preisen andere Gründe für die Ausübung des Zweckbetriebs des Erbes wegen sprechen oder dass aufgrund von Besonderheiten im Einzelfall hohe Gewinne erzielt werden und diese daher dennoch – beispielsweise im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen – aufgegriffen werden. Denkbar sind hier Fälle, in denen ambulante Pflegeeinrichtungen, die auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 Sozialgesetzbuch XI ausschließlich in ortsnahen Einrichtungen Pflegeleistungen erbringen, durch eine günstige Kostenstruktur permanent Gewinne oberhalb des Finanzierungsbedarfs erwirtschaften. Ob derartige Fälle dauerhaft von einer Überprüfung eines schädlichen Erwerbstrebens ausgenommen sind, ist fraglich. Sollte dies von Seiten der Finanzverwaltung beabsichtigt sein, wäre eine eindeutiger Formulierung hier wünschenswert gewesen. Um Unklarheiten zu vermeiden, empfiehlt sich daher eine verbindliche Abstimmung für einzelne Tätigkeiten mit der Finanzverwaltung.

Einführung einer wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre

Durch die Neufassung des AEAO zu § 66 AO wird außerdem der Begriff der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ der Körperschaft eingeführt, deren Gesamtergebnis für die Beurteilung eines schädlichen Gewinnstrebens maßgeblich sein soll. Eröffnet wird hiermit eine Saldierungsmöglichkeit, die jedoch nur (Komplex-)Einrichtungen vorbehalten ist, die über verschiedene steuerbegünstigte Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege verfügen. Offen bleibt, ob Leistungen, die der Art nach als Leistungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO angesehen werden können (z. B. ambulante Pflege), auch dann als „Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO“ gelten, wenn der Träger es bisher in seiner Satzung versäumt hat, als gemeinnützigen Zweck auch die Förderung der Wohlfahrtspflege aufzunehmen und bisher beispielsweise nur die Förderung der Mildtätigkeit in seiner Satzung führt. Nach ersten Rückmeldungen seitens der Finanzverwaltung soll eine rein formale Lücke der Berücksichtigung in der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre jedoch nicht entgegenstehen. Ob dies zukünftig derart gehandhabt wird, bleibt abzuwarten.

Sollten zukünftig Spartengewinne, deren Finanzierung auf einer sozialgesetzlichen Grundlage beruht, von der Überprüfung eines schädlichen Erwerbsstrebens generell befreit sein, ist es bei der Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre nur sachgerecht, wenn deren Ergebnisse unberücksichtigt bleiben. Hinweise hierauf bietet das BMF-Schreiben keine.

Positiv zu sehen ist die Klarstellung, dass bei der Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs auch eine entsprechende Zuführung von steuerlichen Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO gewinnmindernd berücksichtigt wird.

Anforderungen an die Steuerdeklaration

Im Rahmen der Steuerdeklaration wird außerdem voraussichtlich die Anlage Gem1 ab dem Veranlagungszeitraum 2017 angepasst werden. Nach einem ersten Entwurf des

Steuerformulars sind konkrete Angaben zu Zweckbetrieben sowie das tatsächliche Ergebnis und der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre für das Jahr 2017 sowie für die beiden Vorjahre anzugeben. Dies wird zukünftig zu einem erhöhten Verwaltungs- und Dokumentationsaufwand für die entsprechenden Tätigkeiten führen. Gemeinnützige Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sollten daher frühzeitig entsprechende Spartenrechnungen einrichten. //

FAZIT Mit dem Schreiben vom 6. Dezember 2017 hat die Finanzverwaltung die bisherige Problematik der seit Anfang 2016 offenen Fragen hinsichtlich eines schädlichen Erwerbsstrebens im Bereich der Wohlfahrtspflege entschärft. Alle Unklarheiten konnten jedoch nicht beseitigt werden. Eine weitere Präzisierung seitens der Finanzverwaltung ist hier wünschenswert. Darüber hinaus haben die Neuregelungen erweiterte Dokumentations- und Deklarationspflichten zur Folge. Gemeinnützige Unternehmen sind aufgefordert, Zweckbetriebe der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre daher frühzeitig zu identifizieren und abzugrenzen.



Alexander Wackerbeck

Steuerberater
alexander.wackerbeck@curacon.de