

steuern

1. Klärung beim Gewinnverbot in der Wohlfahrtspflege?

Eine erste Bewertung des lang erwarteten BMF-Schreibens vom 06.12.2017

Das Thema „Gewinnverbot“ im Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gem. § 66 AO entwickelt sich zu einem Dauerbrenner. Eine greifbar nahe Lösung bzw. Entschärfung des Konflikts durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) war im September 2017 in letzter Sekunde an dem Widerstand eines Bundeslandes gescheitert, nun liegt das BMF-Schreiben vom 06.12.2017 unter der Datenbank Juris.de vor. Eine Veröffentlichung des Schreibens auf der Homepage des BMF dürfte in Kürze erfolgen.

BMF-Schreiben zu § 66 AO vom 06.12.2017

Seit Inkrafttreten der Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) zum 26.01.2016 sollen Gewinne in den Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege schädlich sein, wenn diese über den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes hinausgehen. Verbände und Institutionen sind gegen diese Regelung Sturm gelaufen und haben alle Hebel in Bewegung gesetzt, um Einfluss auf die Meinungsbildung auf Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu nehmen.

Nachdem das BMF zunächst wenig Bereitschaft zur Änderung seiner Rechtsauffassung gezeigt hat, haben die zahlreichen Eingaben nun doch Eingang in ein entsprechendes Schreiben gefunden. Die Regelungen zum Anwendungserlass der Abgabenordnung, kurz AEAO, hier Tz. 2 zu § 66 AEAO, lauten bezüglich der Wohlfahrtspflege seit dem 06.12.2017 wie folgt:

„Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden. Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist. Dabei kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang - z. B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen - geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II S. 68).

(Anmerk. Verfasser Neu:) Werden in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet, die den konkreten Finanzierungsbedarf

der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, ist widerlegbar (z. B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben.

Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise (z. B. auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind kein Indiz dafür, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird. Der konkrete Finanzierungsbedarf im Sinne des Satzes 4 umfasst die Erträge, die für den Betrieb und die Fortführung der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege notwendig sind und beinhaltet auch die zulässige Rücklagenbildung nach § 62 Absatz 1 Nummern 1 und 2. Zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre im Sinne des Satzes 4 gehören

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

Die Nichtbeanstandungsregelung, wonach eine Quersubventionierung übriger Zweckbetriebe sowie ideeller Tätigkeiten mit Gewinnen aus dem Bereich der Wohlfahrtspflege in Einzelfällen akzeptiert wurde, wird bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2016 verlängert.“

Erste Überlegungen und Bewertungen

Zunächst ist zu erkennen, dass die Finanzverwaltung an der 2016 erfolgten Konkretisierung des schädlichen Erwerbsstrebens von Wohlfahrtunternehmen festhält und die bisherigen Regelungen unverändert ihre Gültigkeit behalten.

Aufbauend auf einem bisher zulässigen „konkreten Finanzierungsbedarf“ des jeweiligen Geschäftsbetriebs der Wohlfahrtspflege schafft eine nachhaltige Gewinnsituation (in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen werden den Finanzierungsbedarf übersteigende Gewinne erwirtschaftet) eine Indizienlage, dass ein zweckbetriebsschädlicher Erwerbsbetrieb der Wohlfahrtspflege gegeben sein soll. Diese Indizienlage ist allerdings widerlegbar, wenn

die Gewinne unbeabsichtigt, zum Beispiel aufgrund von Marktschwankungen, oder nach unserer Auffassung auch durch eine sinkende Auslastung oder andere ungeplante Entwicklungen entstanden sind.

Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre

Hierbei wird der Begriff der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft eingeführt. Eine Definition der Gesamtsphäre findet sich am Ende der neuen Regelungen. Danach gehören zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre die Einrichtungen im Sinne des § 66 AO, Zweckbetriebe im Sinne des § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen. Bei diesen dürfte es sich i. d. R. um Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 1 a AO (Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste), nach § 68 Nr. 3 AO (Werkstätten, Betriebe der Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, Inklusionsbetriebe), nach § 68 Nr. 4 AO (Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden) sowie gegebenenfalls solche nach § 68 Nr. 5 AO (Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen handeln, soweit derartige Leistungen nach dem SGB VIII (Jugendhilfe) zugleich auch die Voraussetzungen nach § 66 AO erfüllen.

Des Weiteren zählen zu dieser Gesamtsphäre nunmehr auch Zweckbetriebe nach § 67 AO (Krankenhäuser) sowie ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden (z. B. Beratungsstellen).

Da für die Frage, ob für eine zweckbetriebsschädliche Gewinnerzielungsabsicht auf den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre abzustellen ist, wird damit im Ergebnis das bisherige Saldierungsverbot, Überschüsse der Wohlfahrtspflege zur Rettung der Gemeinnützigkeit eben dieser Betriebe mit Verlusten aus anderen steuerbegünstigten Zweckbetrieben oder dem ideellen Bereich auszugleichen, in großen Teilen gelockert. Diese Saldierungsmöglichkeit bleibt allerdings nur (Komplex-)Einrichtungen vorbehalten, die über verschiedene steuerbegünstigte Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege verfügen.

Gewinne bei Leistungen aufgrund staatlich regulierter Preise begründen grundsätzlich kein Indiz für ein schädliches Erwerbsstreben

Mit Spannung wurde erwartet, ob Leistungen der Wohlfahrtspflege, die durch Kosten- und Pflegesätze finanziert werden, gänzlich aus dem Verdacht eines möglicherweise schädlichen Erwerbstrebens heraus-

genommen werden. Mit der nun veröffentlichten Regelung "Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise (zum Beispiel auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind kein Indiz dafür, ..." erfahren derartige Leistungen nach unserem ersten Eindruck offensichtlich den erhofften Dispens, dass sie bei einer Bewertung, ob mit Leistungen der Wohlfahrtspflege ein schädliches Erwerbsstreben gegeben ist, außen vor bleiben. Diese positive Auslegung gilt es aber mit Behördenvertretern verbindlich und bundeseinheitlich abzustimmen. Darüber hinaus ist zu klären, für welche weiteren Leistungsbereiche der Wohlfahrtspflege neben den im Anwendungserlass genannten ambulanten Pflegeleistungen diese Indizienlage ebenfalls gilt. Zu begrüßen ist sicherlich die Klarstellung, dass bei der Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs auch eine entsprechende Zuführung von Rücklagen gewinnmindernd berücksichtigt wird und eine bisher erfolgte Quersubventionierung auch mit Zweckbetrieben außerhalb der Wohlfahrtspflege bis einschließlich 2016 nicht aufgegriffen wird.

FAZIT Mit Schreiben vom 06.12.2017 schafft das BMF nach einem ersten Eindruck für den Bereich der Wohlfahrtspflege die seit Anfang 2016 erwartete Präzisierung im Hinblick auf ein schädliches Erwerbsstreben. Das damit nicht alle offenen Fragestellungen und Fallgestaltungen gelöst werden, erklärt sich angesichts der komplexen Materie von selbst. Ergänzend haben Behördenvertreter zu erkennen gegeben, dass mit der Abgabe der Gemeinnützigkeitserklärung ab 2017 für den Bereich der Wohlfahrtspflege formularmäßig erweiterte Deklarationspflichten gelten. Für den Jahresabschluss zum 31.12.2017 von Wohlfahrtunternehmen gilt damit erstmalig die Aufforderung, ihre steuerbegünstigten Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege zu identifizieren und mögliche Gewinne dieser Betriebe zu plausibilisieren. Dabei dürfte den Planungsrechnungen für die Jahre 2018 und 2019 im Hinblick auf den neu zu betrachtenden 3-Jahres-Zeitraum besondere Bedeutung zukommen.

Autoren:

Andreas Seeger

Steuerberater

andreas.seeger@curacon.de

Wilhelm Brox

Steuerberater

wilhelm.brox@curacon.de