Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege

04.04.2016

Stellungnahme der BAGFW zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Wesentliche Aspekte des sogenannten Rettungsdiensturteils des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12) in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) übernommen

Mit BMF-Schreiben vom 26.01.2016 wurden wesentliche Aspekte des sog. Rettungsdiensturteils des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12) in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) übernommen.

Während einige der Änderungen den Bedürfnissen der Freien Wohlfahrtspflege entsprechen und ihre Arbeit erleichtern, führen insbesondere die Vorgaben der Finanzverwaltung zur Gewinnerzielung und Gewinnverrechnung bei Zweckbetrieben nach § 66 AO zu einer deutlichen Verschärfung und Verkomplizierung der Rechtslage.

Zu den wesentlichen, die Freie Wohlfahrtspflege betreffenden Änderungen nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

Zu Nr. 2 Satz 2 und 3 des AEAO zu § 66 AO –

Kein Gewinnstreben über den konkreten Finanzierungsbedarf hinaus

Zur Abgrenzung von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, die nicht zum Wohle der Allgemeinheit, sondern „des Erwerbs wegen“ betrieben werden, werden in Nummer 2 des AEAO zu § 66 AO Vorgaben zur Gewinnkalkulation formuliert. Mit Bezug auf das BFH-Urteil vom 27.11.2013 (Aktenzeichen I R 17/12) können danach lediglich Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht übersteigen.

Nach § 55 AO darf die Tätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft nicht darauf gerichtet sein, in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen. Der steuerbegünstigten Körperschaft darf es deshalb nicht vorrangig und als treibende Motivation darauf ankommen, Einnahmen und Vermögen zu mehren. Folgt man diesem Gedanken, dann werden im Umkehrschluss die Einnahmenerzielung und die Mehrung des Vermögens einer gemeinnützigen Körperschaft nicht grundsätzlich verwehrt, solange die Verfolgung der gemeinnützigen, satzungsgemäßen Aufgaben im Vordergrund steht.

Bei der aktuellen Formulierung der Nummer 2 des AEAO zu § 66 AO werden nach Auffassung der in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege die Leitsätze des zugrunde liegenden BFH-Urteils vom 27.11.2013 aus dem Zusammenhang gerissen. Stehen kommunale Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es nach dem BFH als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigengesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. D.h. der BFH fordert im selben Urteil selbst einen marktüblichen Gewinnaufschlag. Dieser liegt grundsätzlich über einem lnflationsausgleich und über der Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen.

Die aktuelle Formulierung des AEAO zu § 66 AO verkennt zudem, dass im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege die Zunahme der Bilanzsumme kein Selbstzweck ist, sondern lediglich die notwendigen Ressourcen für die Hilfen zugunsten notleidender und hilfebedürftiger Menschen abbildet. Die Motivation des BFH, dass die Wohlfahrtspflege nicht als Vorwand dienen könne, um das eigene Vermögen zu mehren, wird von den Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege geteilt. Dem BFH ging es in dem zitierten Urteil jedoch eindeutig nur darum, eine Abgrenzung zwischen reiner Erwerbsorientierung von unschädlichem steuerbegünstigtem Handeln vorzunehmen und nicht darum, die gemeinnützige Tätigkeit zu erschweren und mit unkalkulierbaren Risiken zu überfrachten. Dieser wesentliche Aspekt ist bei der Neuformulierung des Anwendungserlasses völlig außer Acht gelassen worden.

In der vorliegenden Formulierung des AEAO zu § 66 AO wird der konkrete Finanzierungsbedarf einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege insoweit präzisiert, als dass die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen gemeinnützigkeitsunschädlich sein soll. Sofern jedoch zukünftig ein Gewinnaufschlag nur noch zum Inflationsausgleich oder für Instandhaltung und Modernisierung erfolgen darf, wird eine – z.B. im Hinblick auf die demographische Entwicklung oder die aktuelle Flüchtlingskrise – gebotene Ausweitung sozialer Dienstleistungen durch eine Innenfinanzierung systematisch unterbunden.

Notwendige Kapazitätsanpassungen können dann, unter den Rahmenbedingungen des AEAO nur noch durch Geld von außen, entweder durch eine Kreditaufnahme, was bereits durch die Not-for-profit-Ausrichtung erschwert ist, oder durch öffentliche Zuwendungen finanziert werden. Dies schränkt die Handlungsfähigkeit von Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege signifikant ein und benachteiligt sie in nicht nachvollziehbarer Weise. Der Sinn einer solchen Verschärfung der Rechtslage erschließt sich uns nicht, gibt es doch bereits durch die Mittelbindung an den Satzungszweck sowie die Vorgaben zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung in §§ 51 ff. AO ausreichende Regelungen, um den Mitteleinsatz für das Allgemeinwohl und die Vermeidung von Missbrauchsfällen sicherzustellen.

Zudem wird verkannt, dass auch gemeinnützige Dienste und Einrichtungen über Risikoaufschläge eine Absicherung der Betriebsrisiken vornehmen müssen. Risikoaufschläge erfolgen bereits bei der Preiskalkulation, also im Vorfeld der zukünftigen bzw. geplanten Tätigkeit. Je nach Verlauf einer Maßnahme, der immer auch von nicht vorhersehbaren Umständen geprägt ist, sind niedrigere oder auch höhere Überschüsse oder eventuell auch Verluste der Normalfall. D.h. die tatsächlichen Ist-Ergebnisse lassen sich nicht so detailliert steuern, wie dies bei enger Auslegung des AEAO zukünftig notwendig wäre, um die Gemeinnützigkeit zu erhalten.

Ferner würde nach den Vorgaben des § 55 AO der konkrete Finanzierungsbedarf auch einen Risikozuschlag umfassen, denn auch bei einem Risikozuschlag würden die Einnahmen nicht per se der Mehrung des Vermögens dienen, sondern in einem unsicheren wirtschaftlichen Umfeld die angebotenen Hilfen stabilisieren und mittelfristig sichern.

Des Weiteren sind in der aktuellen Fassung des AEAO zu § 66 AO keine Vorgaben zu einem zulässigen Gewinn- und Verlustausgleich über mehrere Veranlagungsjahre formuliert. Dadurch wird außer Acht gelassen, dass bei Diensten und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nicht über Jahre gleichmäßige Ergebnisse erzielt werden, sondern auf Jahre mit Gewinnen auch defizitäre Jahre folgen. Bei strenger Auslegung der derzeitigen Formulierung des AEAO zu § 66 AO können jedoch bereits einzelne, mit Gewinn kalkulierte Jahre gemeinnützigkeitsschädlich sein, auch wenn die Gewinne allein dazu dienen, bereits entstandene Verluste eines Zweckbetriebs nach § 66 AO auszugleichen.

Darüber hinaus möchten die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege zudem entschieden auf den sich aus der vorliegenden Änderung vorprogrammierten Verwaltungsaufwand und die Verunsicherung bei zukünftigen Betriebsprüfungen hinweisen. Es werden detaillierte und aufwändige Prüfungen der Preisgestaltung für jeden einzelnen Zweckbetrieb folgen. In diese ausführlichen und arbeitsaufwändigen Nachweise zur Preiskalkulation werden die Dienste und Einrichtungen wiederum Ressourcen binden müssen, die die Verwaltungskosten weiter

erhöhen. Und auch für die Finanzverwaltung wird sich der Prüfaufwand signifikant erhöhen.

An folgenden Beispielen möchten wir die sich aus dem geänderten AEAO ergebenden Konsequenzen für die Praxis der Freien Wohlfahrtspflege verdeutlichen:

1. Beispiel: Zweckbetriebe benötigen bei Investitionen trotz Fremdfinanzierung immer auch einen Mindestanteil an Eigenmitteln. Oft sind neben Ersatzinvestitionen auch Erweiterungsinvestitionen notwendig, um eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Größe zu erhalten. Beispielsweise muss eine gemeinnützige Körperschaft in ländlicher Region einen weiteren ambulanten Pflegedienst ausrüsten, weil der Versorgungsbedarf pflegebedürftiger Menschen aufgrund der demographischen Entwicklung angestiegen ist und kein anderer Anbieter zur Verfügung steht. Um diese Investition realisieren zu können, müssen im Vorfeld durch einen Gewinnaufschlag die notwendigen Eigenmittel angespart worden sein.

2. Beispiel: In öffentlichen Vergabeverfahren im Bereich Rettungsdienst wird regelmäßig verlangt, dass der (gemeinnützige) Bewerber eine Mindestliquidität von zwei Monatsumsätzen vorzuhalten hat. Wenn diese Mindestliquidität langfristig nicht in den Entgelten einkalkuliert werden darf, muss die Körperschaft dauerhaft zusätzliches Vermögen in diesen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege binden. Dieses Vermögen kann nur

durch einen Gewinnaufschlag gebildet werden.

3. Beispiel: Im Bereich der Vergabeverfahren Rettungsdienst wird in vielen Fällen vom Auftraggeber gefordert, dass der Auftragnehmer sich mit seinem Preisangebot für einen Zeitraum von fünf und mehr Jahren bindet. Eine Nachverhandlung wird nur dann als zulässig erachtet, sofern die tatsächlichen Kosten mehr als 10% der ursprünglich kalkulierten Summe übersteigen. Eine sorgfältige Preiskalkulation wird die Unwägbarkeiten der kommenden Jahre vorsichtig abschätzen müssen und letztendlich auch die potentiellen 10% Mehrkosten berücksichtigen müssen, um Vermögensschädigungen der gemeinnützigen Körperschaft oder gar eine Insolvenz zu vermeiden. Treten die getroffenen Annahmen jedoch nicht ein, weil sich z.B. die Kraftstoffkosten wie in jüngster Vergangenheit unerwartet gegenläufig entwickeln, entstehen Gewinne. Dieses Prognoserisiko besteht nicht nur beim Rettungsdienst, sondern ist auch auf andere Bereiche, etwa auf Pflegesatzverhandlungen, übertragbar.

4. Beispiel: Gemäß § 89 Sozialgesetzbuch XI muss die Vergütung einem Pflegedienst bei wirtschaftlicher Betriebsführung ermöglichen, seine Aufwendungen zu finanzieren. Es muss daher geklärt werden, bis zu welcher Höhe ein angestrebter Überschuss betriebswirtschaftlich sinnvoll

und notwendig ist.

5. Beispiel: In der aktuellen Flüchtlingskrise sind die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege regelmäßig gefordert, kurzfristig Hilfen und soziale Dienstleistungen bereit zu stellen. Dieses spontane Tätigwerden und Ausweiten von Kapazitäten ist u.a. möglich, weil die Regelungen zur satzungsmäßigen Vermögensbindung sowie zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung bisher ausreichend Spielraum für die notwendige Eigenmittel gelassen haben.

Vor diesem Hintergrund fordern die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege ausdrücklich, dass die Vorgaben zur Zulässigkeit von Gewinnaufschlägen im AEAO zu § 66 AO gestrichen werden. Das Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 ff. AO) beinhaltet durch die Mittelbindung an den Satzungszweck sowie die Vorgaben zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung bereits ausreichende Regelungen, um ein Handeln allein „des Erwerbs“ wegen zu unterbinden und den Mitteleinsatz für das Allgemeinwohl sicherzustellen.

Zu Nr. 2 Satz 4 des AEAO zu § 66 AO –

Keine Mittelverwendung in anderen Zweckbetrieben oder für andere

ideelle Tätigkeiten

In Nummer 2 Satz 4 des AEAO zu § 66 AO wird unangekündigt und losgelöst von dem BFH-Urteil vom 27.11.2013 – I R 17/12 angenommen, dass ein Handeln „des Erwerbs wegen“ bereits dann vorliegt, wenn aus den Gewinnen der Dienste und Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67 a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden. Die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebes i.S.d. § 66 AO soll dagegen unschädlich sein.

Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege begrüßen ausdrücklich, dass zumindest Zweckbetriebe i.S.d. § 66 AO als wirtschaftliche Gesamtheit gesehen werden. Jedoch ist nach ihrer Auffassung kein Grund dafür ersichtlich, dass die anderen Zweckbetriebe nach §§ 65, 67 und 68 AO und auch die übrigen ideellen Tätigkeiten zu Zweckbetrieben nach § 66 AO isoliert betrachtet werden. Nicht nachvollziehbar ist, warum die Gewinne innerhalb der Zweckbetriebe nach § 66 AO genutzt werden können, während die Gewinne aus dem Zweckbetrieb nach § 66 AO nicht den anderen Zweckbetrieben insbesondere nach § 68 AO zugutekommen können. Es leuchtet zudem nicht ein, warum eine Querfinanzierung zwischen einem Hausnotruf und einer ambulanten Pflegeleistung möglich ist, jedoch eine Querfinanzierung von stationärer Altenpflege (Pflegeheim)

durch einen ambulanten Pflegedienst zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den ambulanten Pflegedienst führt. Aus der sozialen Arbeit oder dem gemeinnützigen Auftrag heraus lässt sich diese Ungleichbehandlung nicht begründen.

Gravierende und ebenfalls nicht nachvollziehbare Auswirkungen ergeben sich aus der nun gemeinnützigkeitsschädlichen Verwendung von Überschüssen aus Zweckbetrieben nach § 66 AO für die übrigen ideellen Tätigkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft. Warum soll es steuerschädlich sein, Überschüsse aus Tafeln oder Kleiderkammern für eine Weihnachtsfeier für Kinder aus benachteiligten Familien zu verwenden? Es kann nicht sein, dass zukünftig allein steuerrechtliche Erwägungen bzw. die Definition von steuerbegünstigten Zweckbetrieben in unterschiedlichen Paragraphen ausschlaggebend dafür sind, für welche sozialen Aufgaben und Tätigkeiten mögliche Überschüsse eingesetzt werden dürfen.

Bevor zur Ertragskraft von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO ein falscher Eindruck entsteht, möchten wir klar stellen, dass insbesondere die mildtätigen Zweckbetriebe nach § 66 AO (Obdachloseneinrichtungen, Kleiderkammern, Tafeln oder Sozialkaufhäuser) in der Regel keine „Cashcows“ sind. Problematisch ist, dass nach der derzeitigen Formulierung der Nummer 2 des AEAO zu § 66 AO bereits geringfügige Überschussverwendungen in anderen Zweckbetrieben oder für ideelle Tätigkeiten zum Verlust der

Gemeinnützigkeit führen. Eine Bagatell- oder Nicht-Aufgriffs-Grenze ist nicht vorgesehen. Darüber hinaus werden gerade diese Zweckbetriebe oft von ehrenamtlich Tätigen betreut und/oder organisiert. Die nun geltenden komplizierten und im Detail nur sehr schwer nachvollziehbaren steuerlichen Vorgaben zur Gewinnentstehung und –verwendung werden hier voraussichtlich nur sehr schwer umsetzbar sein.

An den folgenden Beispielen möchten wir die nicht tragbaren, praktischen Auswirkungen einer solchen Einschränkung der Mittelverwendung darstellen:

1. Beispiel: Angesichts des Fachkräftemangels in der Pflege möchte ein im Bereich der ambulanten Pflege oder im Rettungsdienst tätiger, gemeinnütziger Träger (§ 66 AO) eine Schule für Pflegeberufe (§ 68 AO) einrichten. Wegen akutem Personalmangel musste die Betreuung von pflegebedürftigen Menschen bereits abgelehnt werden. Private Schulen werden in den ersten drei Jahren nicht staatlich finanziert. Die Finanzierung durch Schulgeld der Auszubildenden ist aufgrund des Einkommensgefüges in den Pflegeberufen nicht darstellbar. Eine Mitfinanzierung aus den Überschüssen des Zweckbetriebs „Pflegeleistungen“, dem die Schule letztendlich ja auch nützen wird, scheidet nach der derzeitigen Formulierung des AEAO jedoch aus, weil die Schule kein Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO ist. Gleiches gilt für den Bereich Rettungsdienst / Krankentransport (z. B. Notfallsanitäter-Ausbildung).

2. Beispiel: Sinkende Mitgliederzahlen bzw. –beiträge sowie eine deutlich abnehmende allgemeine Spendenbereitschaft (nur noch in Katastrophen- oder anderen außergewöhnlichen Krisen- und Notfällen) führen dazu, dass diese nicht mehr für eine angemessene Ausrüstung, beispielsweise der ehrenamtlichen Wasserwacht und Bergwacht, ausreichen. Beide Gemeinschaften werden von Staat und Bevölkerung in Bedarfsfällen gerne in Anspruch genommen (Hochwasser, Bergrettung). Die Mitfinanzierung durch Zweckbetriebe i.S.d. § 66 AO ermöglichte den Gemeinschaften bisher – unabhängig vom tatsächlichen Rettungseinsatz - eine angemessene Ausrüstung. Auch die Finanzierung ideeller Aufgaben (u.a. Verbreitung und Jugendarbeit) war hierdurch möglich. Entfällt diese Möglichkeit würde die Ausrüstung, die für die Rettung unabdingbar ist, erst angeschafft werden können, wenn der Einsatz vorbei ist.

Vor diesem Hintergrund fordern die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege ausdrücklich, dass Satz 4 in Nummer 2 des AEAO zu § 66 AO ebenfalls ersatzlos gestrichen wird. Die aktuellen Regelungen zur Gewinnverwendung in Zweckbetrieben sowie für andere ideelle Tätigkeiten lassen sich nicht mit dem Rettungsdienst-Urteil des BFH vom 27.11.2003 begründen. Darüber hinaus enthält die Abgabenordnung – wie oben bereits ausgeführt – ausreichende Regelungen, um ein missbräuchliches Handeln zu unterbinden.

Zu Nr. 3 des AEAO zu § 66 AO –

Neuausrichtung der Unmittelbarkeit

Ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege ist nach § 66 AO dann gegeben, wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen hilfsbedürftigen Menschen im Sinne des § 53 AO zugutekommen. Die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege begrüßen ausdrücklich, dass in Nr. 3 des AEAO zu § 66 das „Zugutekommen“ gem. § 66 Abs. 3 Satz 1 AO an der Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen ausgerichtet wird. Bei der Zweckbetriebsvoraussetzung der Unmittelbarkeit kommt es somit nicht mehr darauf an, mit wem die leistende gemeinnützige Körperschaft vertragliche Leistungsbeziehungen eingegangen ist, es kommt vielmehr darauf an, dass die Leistung zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden.

Zudem begrüßen die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege ausdrücklich die Aufnahme des dritten Absatzes in Nummer 3 des AEAO zu § 66. Danach wird klargestellt, dass die Entsendung von Personal durch eine Körperschaft zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke an einen Vertragspartner dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen ist. Als Beispiel wird die Entsendung von Pflegepersonal genannt. Die Zuordnung zur Zweckbetriebseigenschaft umfasst auch das Erledigen von Verwaltungsaufgaben durch die entsendeten Personen, soweit diese zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebs dazugehören. Diese Klarstellung entspricht den Bedürfnissen der Dienste und Einrichtungen

der Freien Wohlfahrtspflege und erleichtert ihnen die Erfüllung ihrer gemeinnützigen Aufgaben.

FAZIT:

Die Ausrichtung des Begriffs „zugute kommen“ in § 66 Abs. 3 AO an der tatsächlichen Hilfe zugunsten notleidender und hilfebedürftiger Menschen entspricht den Bedürfnissen gemeinnütziger Organisationen im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege und ist ausdrücklich zu begrüßen.

Die Vorgaben zur Gewinnerzielung und –verrechnung in Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO sind hingegen abzulehnen. Sie entsprechen weder den gesetzlichen Vorgaben in § 66 AO noch den Rechtsgrundsätzen, die der BFH im sog. Rettungsdiensturteil vorgegeben hat. Die Umsetzung dieser Vorgaben in die Praxis schränkt die Dienste und

Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege in ihrem Handeln ungerechtfertigt ein. Die Regelungen der Finanzverwaltung führen zu ganz erheblicher zusätzlicher Bürokratie und gefährden schnelle und wirksame Hilfen zu Gunsten von notleidenden und hilfebedürftigen Menschen.

Dateien

2016-04-04_Stellgn._zu_den_AEnderungen_im_AEAO_mit_BMF-Schr._v._26.01.20-neu.pdf 102 KB

Zum Seitenanfang

Veröffentlichungen

Aktuelle Meldungen
Stellungnahmen/Positionen
Pressemitteilungen
Publikationen
Statistik 2020