

## **Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege**

### **Eine Handreichung zu praktischen Fragen im Umgang mit dem BMF-Schreiben v. 6.12.2017**

Andreas Seeger, Wilhelm Brox und Carina Leichinger\*

Mit Schreiben vom 6.12.2017 hat das BMF auf die Kritik seitens der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege an den Vorgaben der Unzulässigkeit des Erwerbsstrebens und schädlichen Quersubventionierungen bei Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege reagiert. Dieser Beitrag befasst sich mit der gemeinnützigkeitsrechtlichen Prüfung von Unternehmen der Wohlfahrtspflege und den ab dem VZ 2017 geltenden erweiterten Pflichten der Steuerdeklaration.

#### **1. Einführung**

Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.<sup>1</sup> Die sektoralen Strukturen wohlfahrtspflegerischer Dienstleistungserbringung haben sich in den letzten 20 Jahren ausdifferenziert. Neben gemeinnützigen Akteuren operieren immer mehr gewerbliche Anbieter, die in der Alten-, Familien- und Jugendhilfe oder in der stationären und ambulanten Gesundheitsversorgung staatliche Leistungen erbringen.<sup>2</sup> Aus diesem Grund geraten innerhalb dieses Leistungssegments wettbewerbliche Fragestellungen im Verhältnis zu steuerbegünstigten Strukturen immer weiter in den Fokus der Rechtsprechung und verwaltungsseitigen Betrachtung, um eine Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten.

Bei dem nach dem Abgabenrecht geforderten Verbot eines Erwerbsstrebens für Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der zur praktischen Rechtsanwendung einer konkreteren Auslegung bedarf. Dies betrifft vor allem das bilaterale Verhältnis zwischen einer steuerbegünstigten Körperschaft als Anwenderin der Vorschrift, die eine entsprechende Nachweisführung vorhalten muss, und der Finanzverwaltung, der die turnusmäßige Prüfung der Besteuerungsgrundlagen obliegt. Da es sich bei dem Merkmal eines (zweckbetriebsschädlichen) Erwerbsstrebens um eine innere Tatsache handelt, die im Rahmen der Verifikation nur aus objektiven Erkenntnissen abgeleitet werden kann, dient die Gewinnerzielung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs regelmäßig als Indiz für seine strukturelle Ausrichtung. Die Zulässigkeit der Gewinnerzielung eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege war in der jüngeren Vergangenheit vermehrt Gegenstand von höchstrichterlicher Finanzrechtsprechung und daran anknüpfender Verwaltungsanweisungen. Zuletzt hat sich das BMF mit Schreiben v. 6.12.2017<sup>3</sup> zur Abgrenzung einer zulässigen Gewinnerzielung von einem schädlichen Erwerbsstreben geäußert. Der folgende Beitrag soll die jüngste Verwaltungsanweisung einer ersten Bewertung unterziehen und eine Handreichung für deren Umsetzung bieten.

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2003



#### **2. Allgemeines und Hintergrund**

## 2.1 BMF-Schreiben v. 26.1.2016

Anlass für differenziertere Ausführungen in den Verwaltungsanweisungen war das BFH-Urteil v. 27.11.2013<sup>4</sup> (die sog. „Rettungsdienst-Entscheidung“), in dem der I. Senat für einen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege ua die Tatbestandsvoraussetzung „nicht des Erwerbs wegen“ nach konkretisiert und Abstand von seiner bisherigen Spruchpraxis des Jahres 2007 genommen hat. Danach sei eine Anerkennung als Zweckbetrieb dann auszuschließen, wenn die Körperschaft Gewinne anstrebe, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand diene, um das eigene Vermögen zu mehren. Eine unschädliche Gewinnerzielung sei jedoch in einem gewissen Umfang, zB zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, auch innerhalb eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege möglich. Zur näheren Bestimmung der verwaltungsseitigen Zielrichtung ist darauf hinzuweisen, dass die von der BFH-Rechtsprechung entwickelte Auslegung des Tatbestandsmerkmals „nicht des Erwerbs wegen“ dem Vernehmen nach von der Finanzverwaltung in erster Linie genutzt werden sollte, um Extremfälle eines schädlichen Erwerbsstrebens anhand von Indizien aufdecken zu können und missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Sie sei dagegen nicht so zu verstehen, dass jede Gewinnerzielung gleichsam einen Verdachtsfall begründe und der Steuerpflichtige gehalten sei, einen entsprechenden Gegenbeweis zu erbringen. Stattdessen gelte unverändert der Grundsatz, dass Steuerpflichtige im Gemeinnützigkeitsrecht darzulegen haben, dass sie alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllen. Bei dem negativen Tatbestandsmerkmal „nicht des Erwerbs wegen“ sei dies aber nie sehr streng gehandhabt worden. „Die Tatbestandsvoraussetzung sei ein darzulegendes Negativum, bei dem die Rechtsprechung davon ausgehe, dass erst bei Vorliegen besonderer Indizien gesteigerte Darlegungspflichten bestehen.“<sup>5</sup>

Die Finanzverwaltung hatte diese Rechtsprechung mit BMF-Schreiben v. 26.1.2016<sup>6</sup> in die Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO übernommen und das Urteil gleichzeitig durch eine Veröffentlichung im BStBl. für allgemein anwendbar erklärt. Das Merkmal eines zweckbetriebsschädlichen Erwerbsstrebens wurde dadurch abgegrenzt, dass insbesondere eine Quersubventionierung weiterer (Zweck-)Betriebe, die nicht unter den Tatbestand des § 66 AO zu subsumieren sind, für unzulässig erklärt wurde. Die Zielrichtung der Verwaltung bestand insoweit in einer Klarstellung der gesetzlichen Voraussetzung unter Aufrechterhaltung des bisherigen Status Quo und einer praxisgerechten Auslegung der Urteilsgrundsätze, indem die als „jeweiliger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ bezeichnete zu betrachtende Einheit mit einer „Wohlfahrts-Sparte“, die auch mehrere Einrichtungen umfassen kann, übersetzt wurde. Die dauerhafte Mitfinanzierung anderer steuerbegünstigter Tätigkeiten – jedenfalls solcher, für die das Abgabenrecht eine abweichende Zuordnung zu einer Zweckbetriebsnorm vorsieht – war nach diesem Verständnis Ausdruck eines Gewinnstrebens, das den Finanzierungsbedarf der Wohlfahrts-Sparte überstieg.

Wenngleich der gesetzliche Ausschluss eines Erwerbsstrebens nach nicht identisch zu der qualifizierten Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO ist, ist die Regelung darauf gerichtet, Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen und missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Die Umsetzung des BFH-Urteils v. 27.11.2013<sup>7</sup> sowie das Vorfinden einzelner Wohlfahrtsbetriebe mit stetig ansteigender Entwicklung des Jahresergebnisses waren Anlass und Gelegenheit, insoweit eine verwaltungsseitige Klärung herbeizuführen. Um einer in der Praxis vorhandenen abweichenden Handhabung der Gewinnkalkulation und -verwendung lediglich mit Wirkung für die Zukunft eine mögliche Prüfungsrelevanz zuzusprechen, wurde auf Bund-Länder-Ebene eine Nichtbeanstandungsregel<sup>8</sup> beschlossen, die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2015 umfasste. Die vorgenommene Einschränkung einer zulässigen Quersubventionierung übriger steuerbegünstigter Aktivitäten durch Erträge, die aus Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege resultieren,

wurde vonseiten der Verbände sowie Wohlfahrtsorganisationen als Verschärfung der bisherigen abgabenrechtlichen Vorgaben kritisiert. Die wesentlichen Kritikpunkte bestanden in dem mit der Abgrenzung der einzelnen Zweckbetriebe einhergehenden bürokratischen Aufwand sowie dem Ausschluss einer Mitfinanzierung von Tätigkeiten, die sich zwar nach formalen, nicht jedoch nach inhaltlichen Gesichtspunkten vom gemeinnützigen Zweck einer (umfangreichen) Förderung des Wohlfahrtswesens nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 9 AO oder der Förderung mildtätiger Zwecke nach § 53 AO trennen lassen. Zudem seien Einrichtungen der Wohlfahrtspflege in Abhängigkeit von ihrem jeweiligen Leistungsangebot nur bedingt in der Lage, Einfluss auf die konkrete Preisgestaltung zu nehmen, soweit diese einer staatlichen Regulierung unterliege.

## **2.2 BMF-Schreiben v. 6.12.2017**

Die vorgetragenen Kritikpunkte wurden von der Finanzverwaltung aufgenommen und zwischen Bund und Ländern intensiv erörtert. Um dem Auftrag des Gesetzgebers und gleichzeitig den Bedürfnissen der Vollzugspraxis gerecht zu werden, wurde mit dem BMF-Schreiben v. 6.12.2017<sup>9</sup> eine vermittelnde Lösung erarbeitet, die von einem umfassenderen Verständnis des Wohlfahrtsbegriffs ausgeht und – nicht abschließend – verschiedene Indizien aufzeigt, die aus Sicht der Verwaltung für bzw. gegen ein Erwerbsstreben sprechen. Die Zielrichtung der insoweit getroffenen Aussagen sowie Fragen und Empfehlungen zur Deklaration und Verifikation sollen im Folgenden näher beleuchtet werden.

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2004



## **3. Die einzelnen Merkmale des BMF-Schreibens v. 6.12.2017**

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 – zB zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen.<sup>10</sup>

### **3.1 Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege**

Eine Legaldefinition von Zweckbetrieben findet sich in der Grundnorm des § 65 AO. Bei steuerbegünstigten Zweckbetrieben steht definitionsgemäß die Absicht der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke im Vordergrund.<sup>11</sup> Dies schließt eine gewisse Gewinnerzielungsabsicht nicht völlig aus, begründet aber einen entscheidenden qualitativen Unterschied zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Während letztere „nur“ durch die Beschaffung zusätzlicher Mittel einen Beitrag zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke leisten, fallen bei den Zweckbetrieben wirtschaftliche Tätigkeit und Zweckverwirklichung zusammen.<sup>12</sup>

Die Besonderheit eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege liegt darin begründet, dass er sich in besonderem Maße an die Bedürfnisse hilfebedürftiger Personen iSd § 53 AO richtet. Der erforderliche Umfang wird nach § 66 Abs. 3 AO erreicht, wenn diesen mindestens zwei Drittel der erbrachten Leistungen zugutekommen. Personen iSd § 53 AO sind aus persönlichen Gründen (in der Regel aufgrund von Alter, Krankheit oder einer Behinderung) auf die Hilfe anderer angewie-

sen oder verfügen über vergleichsweise geringe finanzielle Mittel zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts. Daher verwundert es nicht, dass der Gesetzgeber die Leistungsbeziehungen zum vorgenannten Personenkreis in besonderer Weise schützen wollte, indem er ausdrücklich festgelegt hat, dass klassische erwerbswirtschaftliche Bestrebungen der Annahme eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege zuwiderlaufen.

Da es sich bei Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege jedoch trotzdem um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe handelt, die auf eine nachhaltige unternehmerische Betätigung gerichtet sind und zum Wohl ihrer Leistungsempfänger ein umfassendes sowie qualitativ hochwertiges Leistungsangebot bereithalten müssen, kann eine Gewinnerzielung nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Überschüsse, die zB für Betriebserweiterungen oder Modernisierungsmaßnahmen benötigt werden, sind vielmehr unerlässlich, um die satzungsmäßigen Zwecke in geeigneter Weise verwirklichen zu können. Entscheidend ist, dass eine planmäßige Gewinnerzielung ausschließlich aus betrieblichen Erwägungen heraus geschieht und der Ausübung der Wohlfahrtspflege dient. Nicht erlaubt ist dagegen eine bewusste Quersubventionierung zur Finanzierung von Ausgaben in Bereichen außerhalb der Wohlfahrtspflege.<sup>13</sup>

### **3.1.1 Identifikation von Zweckbetrieben nach § 66 AO**

Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.<sup>14</sup> Die gesetzliche Legaldefinition legt bereits nahe, dass sich „die Wohlfahrtspflege“ nicht nur auf ein Betätigungsfeld bezieht, sondern eine Vielzahl unterschiedlicher Maßnahmen mit sozialem Charakter unter den Begriff subsumiert werden können. Beispielhaft zu nennen sind in diesem Zusammenhang Angebote für Kinder und Jugendliche, Kindertagesstätten, Erziehungsberatung und Freizeitangebote, Hilfen für Familien und Alleinerziehende, Hilfen für alte Menschen wie Seniorentreffs, Mahlzeiten- und Besuchsdienste, Alten- und Pflegeheime, Dienste für Menschen mit Behinderung sowie Hilfe für Menschen in sozialer Notlage wie Obdachlosenunterkünfte, Schuldnerberatung, Bahnhofsmision und Telefonseelsorge, Kleiderkammern, Tafeln (soweit die Einrichtungen für diese Leistungen jeweils Entgelte erheben), Leistungen der Flüchtlingshilfe, Medizinische Versorgungszentren sowie Rettungsdienste.<sup>15</sup> Damit umfasst die Wohlfahrtspflege Tätigkeiten, die rein formal unterschiedlichen Zweckbetriebsvorschriften nach den §§ 65 bis 68 AO zugeordnet werden können. Zu beachten ist dabei, dass die besonderen zweckbetrieblichen Tatbestände der §§ 66 bis 68 AO gegenüber der Grundnorm des § 65 AO als Auffangtatbestand einen Anwendungsvorrang genießen.

### **3.1.2 Die wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre**

Die entscheidende Neuerung des BMF-Schreibens v. 6.12.2017<sup>16</sup> liegt in einem umfassenden Verständnis der Wohlfahrtspflege, das neben einer formal-rechtlichen vor allem auf eine inhaltliche Betrachtung der jeweils ausgeübten Tätigkeiten ausgerichtet ist. Durch die Definition der sog. wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre werden Tätigkeiten der Wohlfahrtspflege nicht auf den Anwendungsbereich des § 66 AO beschränkt, sondern sämtliche zweckbetrieblichen sowie ideellen Tätigkeiten einbezogen, die dem Wohl hilfebedürftiger Menschen dienen. Der Gesamtsphäre zuzurechnen sind danach:

- a) Wohlfahrtspflegeeinrichtungen iSd § 66 AO,
- b) Zweckbetriebe iSd § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
- c) Zweckbetriebe iSd § 67 AO sowie

d) ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden.

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2005



Die Zuordnung einzelner Tätigkeiten zu dieser konsolidierten Gesamtsphäre bedingt zunächst einen nicht unerheblichen Abgrenzungs- bzw. Identifikationsaufwand, der lediglich bei Einrichtungen entfällt, die mit ihren Leistungen ausschließlich einen oder mehrere Zweckbetriebe nach § 66 AO betreiben. Darüber hinaus besteht die Schwierigkeit, in den verschiedenen Hilfearten (zB Alten-, Kinder- und Jugend-, Behindertenhilfe, Beratungsdienste, Gesundheitswesen) eine eindeutige und verlässliche Zuordnung zu treffen. Grundsätzlich sind die einzelnen Tätigkeiten hinsichtlich ihrer Zweckbetriebszugehörigkeit zu hinterfragen. So stellt sich für einen Träger der Altenhilfe beispielsweise die Problematik, ob eine der Kostenstelle „Altenheim“ zugeordnete Tagespflege nunmehr aufgrund des erstmaligen steuerlichen Aufteilungserfordernisses einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1 a AO oder aber nach § 66 AO darstellt. Das Beispiel macht deutlich, dass auf die Träger von Wohlfahrtseinrichtungen und deren Berater aufwendige Detailarbeit zukommt.

Die seitens der Finanzverwaltung geforderte Ermittlung des Ergebnisses und Finanzierungsbedarfs für die wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre eröffnet erfreulicherweise eine Saldierungsmöglichkeit der Zweckbetriebsergebnisse der §§ 66, 67 und 68 AO, dürfte aber in Gänze nur sog. Komplexeinrichtungen vorbehalten sein, die eine Vielzahl von verschiedenen Leistungsangeboten iSd AO vorhalten. Sie führt zu einem erheblichen Verwaltungs- und Dokumentationsaufwand, eröffnet jedoch auch Gestaltungsspielräume. In diesem Zusammenhang empfiehlt sich der Abgleich der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages mit den berücksichtigungsfähigen Zweckbetrieben. Das Fehlen der satzungsmäßigen Voraussetzungen als formelle Bestimmtheit der Zwecke in Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag macht die Sparten Gewinnermittlung angreifbar und sollte aus Beratersicht zeitnah behoben werden.

Dass der ideale Tätigkeitsbereich innerhalb der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre Berücksichtigung gefunden hat, mag einen gewissen Systembruch darstellen. Dieser trägt allerdings dem Umstand Rechnung, dass sich die Leistungsangebote von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege im Wesentlichen an den besonders förderungswürdigen Personenkreis nach § 53 AO richten, für den zu einem großen Teil auch kostenfreie Angebote vorgehalten werden (zB durch Selbsthilfeeinrichtungen oder in Wahrnehmung des Katastrophenschutzes). Soweit Leistungen des ideellen Tätigkeitsbereichs nicht durch entsprechende Einnahmen (in der Regel Spenden oder [echte] Zuschüsse) finanziert werden können, bedarf es einer Subvention aus den übrigen Sphären.

Für die tatsächliche Geschäftsführung bietet das globale Wohlfahrtsverständnis umfassendere Möglichkeiten der Quersubvention und nivelliert Unterschiede, die nur in den zugrundeliegenden Rechtsnormen begründet liegen. Ausgeschlossen wird dagegen (weiterhin) eine geplante Finanzierung von Tätigkeiten, die – trotz Verfolgung anderer steuerbegünstigter Zwecke – der Wohlfahrt jedenfalls fremd sind. Dem häufig vorgetragenen Ansatz, eine Unschädlichkeit von Gewinnen im Wohlfahrtsbereich sei per se gegeben, soweit die erwirtschafteten Mittel satzungsgemäßen Zwecken zugeführt werden, kann hingegen nicht gefolgt werden. Da steuerbegünstigte Körperschaften nach dem allgemeinen Selbstlosigkeitsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO verpflichtet sind, sämtliche Mittel – also auch einen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschafteten Gewinn – nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden, wäre

andernfalls jeder wirtschaftliche Geschäftsbetrieb iSd § 14 AO einer steuerbefreiten Körperschaft als Zweckbetrieb einzuordnen.<sup>17</sup> Eine ordnungsgemäße Gewinnverwendung heilt danach nicht die unzulässige Gewinnerzielung, die den Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Tätigkeiten übersteigt.

### 3.1.3 Abgrenzung zu anderen Zweckbetrieben

Nicht der „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ zuzuordnen wären von den Katalogzweckbetrieben des § 68 AO demnach lediglich die Selbstversorgungsbetriebe nach § 68 Nr. 2 AO und die in § 68 Nummern 6 bis 9 AO aufgeführten Lotterien, kulturellen Einrichtungen, Volkshochschulen und andere Bildungseinrichtungen sowie die Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen. Für jeden der einschlägigen Zweckbetriebe wird ab dem Veranlagungsjahr 2017 eine gesonderte Erfassung hinsichtlich seines Ergebnisses und Finanzierungsbedarfs einschließlich der Darstellung der geplanten Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen erforderlich. Für die Zweckbetriebe nach § 66 AO sind darüber hinaus Planungsrechnungen – soweit vorhanden – und Preisvereinbarungen detailliert darzulegen.

## 3.2 Betriebsführung „nicht des Erwerbs wegen“

### 3.2.1 Planmäßigkeit der Gewinnerzielung

Die für Wohlfahrtspflegeunternehmen schädliche Erwerbsabsicht wird nach den Vorgaben des BMF-Schreibens v. 6.12.2017<sup>18</sup> dann dokumentiert, wenn ein planmäßiges Anstreben von Gewinnen erkennbar wird, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre übersteigen. Eine Planmäßigkeit im Sinne einer bewussten Steuerung der Zahlungsströme kann allerdings nur unterstellt werden, soweit der leistende Unternehmer zielgerichtet Einfluss auf die Preisgestaltung sowie Kostenstruktur der Leistungen nehmen kann. Auf der Ausgabenseite ist festzustellen, dass der personalintensive Bereich des Wohlfahrtswesens in der Regel einer Tarifbindung unterliegt. Soweit auf der Einnahmenseite die erhobenen Entgelte einer gewissen Regulierung unterliegen und im Pflegesatzverfahren bzw. der Punktwertverhandlung mit den Kostenträgern vereinbart werden, ist die Einflussnahmemöglichkeit der Unternehmen begrenzt. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass den Kostenträgern die Rolle eines natürlichen Korrektivs zukommt: Die durch sie getragenen Leistungen müssen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein. Sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten.<sup>19</sup> Unter Einhaltung dieses Wirtschaftlichkeitsgebots werden sie im Rahmen von Verhandlungen Wert auf eine

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2006 ▲  
▼

angemessene Deckelung eingepreister oder ausdrücklich separat geforderter Gewinnaufschläge legen.

Darüber hinaus haben zB Pflegedienste seit 2013 die Möglichkeit, den Pflegebedürftigen ihre betriebsnotwendigen Investitionskosten, zum Beispiel in Form von Pauschalen, in Rechnung zu stellen. Die Situation zeigt, dass Planungsrechnungen ambulanter Pflegedienste von unterschiedlichsten Faktoren abhängen und, sofern sie für die Frage einer planmäßigen Gewinnerzielung als Indiz gewertet werden sollen, nur einen begrenzten Erkenntnisbeitrag leisten dürften.

Ambulante Leistungen der Eingliederungshilfe<sup>20</sup> nach dem SGB XII werden von sog. „Fachdiensten“ durch sozialpädagogische und psychiatrische Fachkräfte erbracht und sind ausgerichtet zB

auf die Bereiche Wohnen, Umgang mit Krankheit und Gesundheitsfürsorge, Alltagsbewältigung, Haushaltsführung, Behörden und bei dem Aufbau sozialer Kontakte und Teilhabe. Hier zeigt eine Bewertung der Vergütungssituation, dass die mit den überörtlichen Trägern der Sozialhilfe bestehenden Vergütungsvereinbarungen zum Teil seit vielen Jahren unverändert bestehen, so dass Planungsrechnungen für derartige Leistungen für Zwecke der Überprüfung eines schädlichen Gewinnstrebens auch nur ein begrenzter Aussagegehalt zugerechnet werden kann.

### **3.2.2 Gewinnerwirtschaftung in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen**

Das BMF-Schreiben v. 6.12.2017<sup>21</sup> leitet aus der Gesamtbetrachtung eines Drei-Jahres-Zeitraums eine Indizwirkung für die strukturelle Ausrichtung eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege ab. Danach ist widerlegbar von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben, soweit in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen.

Die Einbeziehung der Plan- und Ist-Werte mehrerer Jahre nivelliert mögliche Marktschwankungen bis zu einem gewissen Grad und bildet eine unternehmerische Tendenz ab. Vor dem Hintergrund, dass gemeinsam mit dem BMF-Schreiben die Nichtbeanstandungsregelung, wonach eine Quersubventionierung übriger Zweckbetriebe sowie ideeller Tätigkeiten mit Gewinnen aus dem Bereich der Wohlfahrtspflege in Einzelfällen von der Verwaltung akzeptiert wird, bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2016 verlängert wurde, ist das Jahr 2017 isoliert betrachtet nicht zwingend aussagekräftig. Eine uneingeschränkte Anwendbarkeit der Regelungen des Schreibens ergibt sich mithin für den Prüfungszeitraum 2017 bis 2019. Unabhängig von diesen Grundsätzen resultiert aus unverhältnismäßig hohen Gewinnen oder einer nennenswerten Differenz zwischen dem angegebenen Plan- und Ist-Wert – auch in nur einem Jahr – ein Erläuterungsbedarf gegenüber der Finanzverwaltung. Denn das im BMF-Schreiben dargestellte Indiz für ein schädliches Erwerbsstreben, das sich über einen mehrjährigen Zeitraum abzeichnen muss, erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Maßgeblich sind stets die Umstände des jeweiligen Einzelfalls.

### **3.2.3 Merkmale einer „unplanmäßigen“ Gewinnerzielung**

Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise (zB auf Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind nach dem BMF-Schreiben kein Indiz dafür, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird. Seitens der Finanzverwaltung wurde der Begriff „der staatlich regulierten Preise“ nicht näher und damit gleichsam nicht zu eng definiert. Es spricht viel dafür, dass diejenigen Preise, die aufgrund sozialrechtlicher Bestimmungen mit den jeweiligen Kostenträgern verhandelt werden, unter die betreffenden Preise zu subsumieren sind. Letztlich sind mE kennzeichnende Merkmale, dass eine autarke Preisgestaltung sowie kurzfristige Preisanpassung ausgeschlossen sind und stattdessen ein steter Dialog mit der öffentlichen Hand sowie den zuständigen Kostenträgern stattfindet.

Die mit den Kostenträgern verhandelten Vergütungen finden als Erträge Eingang in die von den Unternehmen für den jeweiligen Zweckbetrieb nach § 66 AO aufzustellenden Kostenrechnungen, deren Ergebnis bei der Ermittlung des in der Steuererklärung anzugebenden tatsächlichen (Jahres-)Ergebnisses übernommen wird (näher dazu unter Tz. 5).

### **3.2.4 Sozialrechtliche Aspekte einer unplanmäßigen Gewinnerzielung**

Bei der Bewertung von Ergebnisrechnungen von Unternehmen der ambulanten Pflege und der Gewinnerwirtschaftung betriebsnotwendiger Überschüsse gilt es Folgendes zu beachten: Durch immer

enger werdende finanzielle Spielräume der sozialen Unternehmen hat die Frage nach einem angemessenen Risikozuschlag zunehmend an Bedeutung gewonnen. Bereits bei Einführung der Pflegeversicherung 1995 war für die Vergütung von stationären Pflegeleistungen im SGB XI dazu Folgendes vorgesehen: „Überschüsse verbleiben dem Pflegeheim; Verluste sind von ihm zu tragen“.<sup>22</sup> Angesichts der Zeiten großer Pflegereformen und der für soziale Unternehmen damit verbundenen zusätzlichen Risiken hat der Gesetzgeber – auch unter Berücksichtigung der hierzu in 2009 und 2013 ergangenen BSG-Rechtsprechung – mit dem sog. Pflegestärkungsgesetz III ab dem 1.1.2017 für Träger stationärer Einrichtungen einen Anspruch auf einen Risikozuschlag für unternehmerische Risiken<sup>23</sup> gesetzlich verankert.<sup>24</sup> Ein analoger Passus wurde auch bei der Vergütung der ambulanten Pflegeleistungen in das

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2007 ▲



Gesetz aufgenommen.<sup>25</sup> Durch die BSG-Rechtsprechung<sup>26</sup> wurde in Bezug auf die Bemessung des Risikozuschlags klargestellt, dass das Überschussinteresse nicht im Rahmen der Investitionskosten, sondern ausschließlich in Pflegesätzen sowie Kosten für Unterkunft und Verpflegung zu berücksichtigen ist. Aufgrund fehlender Konkretisierungen der Zuschlagsbemessung und -höhe ist es allerdings fraglich, ob der Risikozuschlag in der Verhandlungspraxis in auskömmlicher Höhe gewährt wird, so dass sich die Vertragspartner bezüglich der Verhandlungen von Rahmenverträgen bis auf Weiteres, ggf. unter Einschaltung von Schiedsstellen, zur Ausgestaltung bzw. Höhe eines Risikozuschlags verständigen müssen. In der Zwischenzeit dürfte als geeigneter Orientierungsmaßstab für Marktrisiken gegebenenfalls auf die marktübliche Umsatzrendite abzustellen sein, und dieses in gleicher Weise für die Eingliederungshilfe wie auch die häusliche Krankenpflege gelten. Daraus ist uE abzuleiten, dass Gewinne entsprechender Einrichtungen mindestens in Höhe marktüblicher Umsatzrenditen anderer steuerbegünstigter Körperschaften für Zwecke einer Prüfung der Erwerbstätigkeit nach § 66 AO nicht zu thematisieren sind.

### **3.3 Gewinnermittlung für einen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege**

Zur Überprüfung einer schädlichen Erwerbsmäßigkeit von Unternehmen der Wohlfahrtspflege ist erstmalig mit der Abgabe der Steuererklärungen 2017, hier in der Anlage Gem zur Körperschaftsteuererklärung, vorgesehen, das tatsächliche Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre anzugeben (vgl. unter Pkt. 5). Dieses setzt entsprechende „Gewinnermittlungen“ für von der Ertragsbesteuerung ausgenommene Zweckbetriebe ua nach § 66 AO voraus, so dass die steuerrechtlichen Gewinnermittlungspflichten (§§ 4, 5 EStG) nicht anzuwenden sind. Grundlagen für die Erstellung gesonderter Gewinnermittlungen der Zweckbetriebe lassen sich zum einen aus der Nr. 1 des AEAO zu § 63 AO ableiten, wonach die Körperschaft den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den notwendigen Erfordernissen entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen, insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, zu führen hat. Des Weiteren dürften eine ggf. bestehende handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 1 HGB bzw. branchenspezifische Rechnungslegungspflichten (zum Beispiel nach der Pflege-Buchführungsverordnung – PBV) Informationen für entsprechende Gewinnermittlungen bieten.<sup>27</sup> Eine nach der PBV zu erstellende Kostenrechnung hat die erbrachten Leistungen und die getragenen Kosten verursachungsgerecht nach Kostenstellen und -arten zu erfassen. Soweit ein ambulanter Pflegedienst beispielsweise auch Krankenpflege (SGB V) oder einen Essensdienst auf Rädern anbietet, wären dafür nach der PBV neben dem Bereich SGB XI gesonderte Kostenstellen<sup>28</sup> einzurichten, die zugleich als Grundlage für den ab 2017 geforderten Ergebnismachweis



nach § 66 AO dienen können. Dabei dürfte einer sachgerechten Schlüsselung von Gemeinkosten, zB für Gebäude oder (Verwaltungs-)Personal, besondere Bedeutung zukommen. Insbesondere bei sog. Komplexträgern, die eine Vielzahl von verschiedenen Leistungsangeboten iSd AO vorhalten, erscheint ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgestellter Betriebsabrechnungsbogen als Kalkulationsschema zB für Planungsrechnungen und die Umlage von Gemeinkosten hilfreich. Aus Beratersicht stellt sich die Frage, welche Kriterien die Finanzverwaltung bspw. bei der Überprüfung der Schlüsselung bzw. Umlage von Gemeinkosten im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit von Planungsrechnungen zukünftig anwenden wird.

#### **4. Der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre**

Bei dem Begriff des „konkreten Finanzierungsbedarfs“ der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Das BMF-Schreiben v. 6.12.2017<sup>29</sup> führt insoweit – nicht abschließend und in Übereinstimmung mit der Begründung des BFH-Urteils v. 27.11.2013<sup>30</sup> – klassische Beispiele zur Abbildung des Finanzierungsbedarfs eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege auf. Dieser umfasst beispielhaft die für Zwecke des Inflationsausgleichs sowie die Durchführung notwendiger Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen intendierte Gewinnerzielung. Eine solche lässt sich zweckmäßigerweise in Form der Bildung und Entwicklung zweckgebundener Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO abbilden (dazu näher unter Tz. 4.1). Es handelt sich insoweit um eine Form der Gewinnverwendung, weshalb Mittel, die den Rücklagen iSd § 62 Abs. 1 AO zugeführt werden sollen, aus den Erträgen (ua eines Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege) der steuerbegünstigten Körperschaft bereitgestellt werden müssen.

##### **4.1 Die Rücklagenbildung nach § 62 AO im Einzelnen**

###### **4.1.1 Projekt- und Investitionsrücklagen**

Projekt- und Investitionsrücklagen können nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO immer dann gebildet werden, wenn sie erforderlich sind, um die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft nachhaltig erfüllen zu können. In Betracht kommen bestimmte (satzungsmäßige) Vorhaben, für deren Durchführung konkrete Zeitvorstellungen bestehen oder die nach den finanziellen Verhältnissen der Körperschaft zumindest in einem angemessenen Zeitraum verwirklicht werden können.<sup>31</sup> Die nachträgliche Auflösung zweckgebundener Rücklagen nach § 62 Abs. 2 S. 2 AO (zB nach endgültiger Aufgabe eines Projektvorhabens) dürfte sich nicht nachteilig auf die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO auswirken, wenn die Umsetzung des ursprünglich geplanten Projekts ernsthaft beabsichtigt war.

In der Ansparphase von Projekten und geplanten Investitionen empfiehlt es sich aus Beratersicht, Dotierungen von

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2008 ▲  
▼

steuerlichen Rücklagen zu planen, soweit diesen entsprechend positive Jahresergebnisse gegenüberstehen. Für im Veranlagungszeitraum durchgeführte Projekte sind gebildete steuerliche Rücklagen aufzulösen, ein notwendiger Finanzierungsmehrbedarf kann insoweit nicht gegen zukünftige Gewinne aufgerechnet werden. Hingegen dürfte es aus Beratersicht zulässig sein, bei der Inanspruchnahme von Fremdmitteln zur Verwirklichung satzungsmäßiger Vorhaben auch

die regelmäßig zu bedienenden Tilgungsraten von Darlehen in die Ermittlung des konkreten Finanzierungsmehrbedarfs einzubeziehen.

#### **4.1.2 Betriebsmittelrücklagen**

Die Gewährleistung einer nachhaltigen (Zweck-)Betriebsführung zeichnet sich auch durch das Vorhalten von Mitteln für periodisch wiederkehrende Ausgaben (zB Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Bedarfs für eine angemessene Zeitperiode aus. Diese Form der Rücklagenbildung bietet insbesondere steuerbegünstigten Körperschaften mit schwankenden Einnahmen (zB bei Spenden oder Zuschussmitteln) die Möglichkeit der Kompensation von Liquiditätsengpässen. Die Konkretisierung eines „angemessenen Zeitraums“ hängt also maßgeblich von der Finanzierungsstruktur der betreffenden Körperschaft ab. Danach ginge es zu weit, allen gemeinnützigen Einrichtungen die Bildung von Betriebsmittelrücklagen im Umfang der Zahlungsverpflichtungen eines Jahres zuzugestehen, zumal die reguläre Mittelverwendungsfrist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bereits einen zeitraumübergreifenden Mittelvortrag erlaubt.<sup>32</sup>

Soweit die Höhe der anfallenden Betriebsmittel für wiederkehrende Ausgaben in jedem Jahr in etwa gleichbleibend ist und die durch eine Rücklage vorgehaltenen Mittel durch zufließende Einnahmen ratierlich „abgelöst“ werden (rollierendes System), kann aus meiner Sicht in den konkreten Finanzierungsbedarf nicht jedes Jahr erneut eine Betriebsmittelrücklage einbezogen werden. Stattdessen können die Mittel für eine Betriebsmittelrücklage – bei gleichbleibenden betrieblichen Verhältnissen – einmalig im Wege der Gewinnerzielung erwirtschaftet werden und tragen sich sodann von Jahr zu Jahr als Liquiditätspuffer fort. Soweit jedoch die Notwendigkeit zur Bildung einer erhöhten Betriebsmittelrücklage besteht (zB durch höhere Personalkosten oder gesteigerte Mieten), bildet die Differenz zur ursprünglichen Rücklagenhöhe ebenfalls einen Teil des zu erwirtschaftenden Finanzierungsbedarfs ab. Aus Beratersicht ist hier zunächst darauf hinzuweisen, dass der nach dem BMF-Schreiben zu ermittelnde Finanzierungsbedarf jährlich neu zu ermitteln ist. Hierbei handelt es sich also nicht – in der Sprache der handelsrechtlichen Rechnungslegung – um einen statischen Bilanzposten, dessen Höhe, lediglich verändert um Zu- und Abgänge, auf den nächsten Bilanzstichtag fortgeschrieben wird. Dementsprechend kann für den Finanzierungsbedarf, der zukünftige liquiditätswirksame Zahlungen beinhalten soll, in Bezug auf die steuerlichen Rücklagen nur der jährliche Zuführungsbetrag angesetzt werden, nicht jedoch der – ggf. in Vorjahren aufgebaute – Gesamtbestand der steuerlichen Rücklagen.

Des Weiteren ist dem BMF-Schreiben nicht zu entnehmen, dass bei der jährlichen Ermittlung des Finanzierungsbedarfs eine Einschränkung im Hinblick auf die Berücksichtigung bzw. Zuführung der Betriebsmittel-Rücklage erfolgen soll. Die Möglichkeit, einen künftigen Finanzierungsbedarf im Verständnis liquider Mittel auf erwirtschaftete Gesamtergebnisse der Wohlfahrtspflege (handelsrechtlich: Jahresüberschüsse) anrechnen zu können, impliziert aus Beratersicht, dass die Verwaltung hierbei davon ausgeht, dass dem Jahresüberschuss entsprechende liquide Mittel auf der Aktivseite einer Bilanz (zum Beispiel als Bankguthaben oder kurzfristige Forderungen) gegenüberstehen und für ausgabenwirksame Zahlungen der nächsten Periode zweckentsprechend verwendet werden können. In der Bilanzpraxis ist dagegen häufig festzustellen, dass der Erfolgsausweis und die Liquiditätsausstattung eines Unternehmens nicht korrelieren, insbesondere dann, wenn aus dem Jahresüberschuss resultierende Liquidität unterjährig für Investitionen in Anlagevermögen oder die Tilgung betrieblicher Darlehen verwendet wurde.

In der Praxis der Steuerdeklaration steuerbegünstigter Unternehmen hat es sich bewährt, die abgabenrechtlichen Rücklagen im Zuge einer steuerlichen Nebenrechnung zur Steuerdeklaration in Form eines steuerlichen Rücklagenspiegels abzubilden. Dabei werden die nach § 62 AO zulässigen Rücklagen nach Art und Wert zu jedem Bilanzstichtag ausgewiesen und ggf. reduziert um

Verbräuche bzw. Auflösungen (bei Durchführung von – oder Wegfall geplanter – Maßnahmen) sowie erhöht um die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zuvor ermittelten Zuführungsbeiträge. Auf der Grundlage dieser Darstellungsform erscheint es praktikabel, für die jährliche Ermittlung des Finanzierungsbedarfs der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre die bisherige Darstellungsform um eine Abgrenzung der Rücklagen, getrennt nach Zweckbetrieben, die der Gesamtsphäre bzw. solche, die nicht der Gesamtsphäre zuzuordnen sind, zu erweitern und insoweit den Zuführungsbeitrag von Betrieben der Gesamtsphäre als Teilbetrag des Finanzierungsbedarfs anzusetzen.

#### **4.1.3 Rücklage für Wiederbeschaffung**

Einer anderen Systematik folgt nach meiner Auffassung die Bildung von Wiederbeschaffungsrücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Diese ermöglichen einen ausreichenden Mittelbestand zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die satzungsmäßigen Zwecken dienen und aus den laufenden Einnahmen nicht finanziert werden können. Auch hier setzt die Finanzverwaltung eine konkrete Wiederbeschaffungsabsicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums voraus.<sup>33</sup>

Soweit Mittel für die Wiederbeschaffung eines Wirtschaftsguts angespart und im Zuge der Anschaffung oder Herstellung entsprechend verwendet werden, kommt es zu einer dauerhaften Umwidmung liquider Mittel in ein satzungsgemäß eingesetztes Wirtschaftsgut.<sup>34</sup> Aus diesem Grund ist es uE auch – im Unterschied zu der Ausstattung einer Betriebsmittelrücklage – innerhalb der Definition des konkreten Finanzierungsbedarfs der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre zulässig, die Höhe der Neubildung einer Wie-

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2009 ▲  
▼

derbeschaffungsrücklage durch eine neue Gewinnerzielung abzudecken.

#### **4.1.4 Freie Rücklagen**

Auch die – innerhalb des BMF-Schreibens namentlich nicht ausdrücklich benannten – freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO können uE in der gesetzlich vorgesehenen Höhe in den zulässigen Umfang des konkreten Finanzierungsbedarfs einbezogen werden. Nach ihrem Sinn und Zweck sind sie zwar nicht konkret auf zukünftige Investitionsentscheidungen gerichtet, gewährleisten jedoch ganz allgemein eine langfristige Handlungsfähigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft durch die Möglichkeit eines realen Kapitalerhalts, insbesondere eines stetigen Inflationsausgleichs.<sup>35</sup>

### **5. Quersubventionierung übriger Zweckbetriebe**

Gemeinnützige Unternehmen, die verschiedene steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und damit unterschiedliche Zweckbetriebe begründen, konnten defizitäre Geschäftsfelder in der Vergangenheit durch Überschüsse aus anderen Tätigkeiten alimentieren. Nachdem gemäß BMF-Schreiben v. 26.1.2016<sup>36</sup> zunächst nur eine entsprechende Verrechnung von Ergebnissen zwischen Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO innerhalb eines Rechtsträgers als zulässig beurteilt wurde, wird durch das aktuelle BMF-Schreiben v. 6.12.2017<sup>37</sup> eine sog. Quersubventionierung innerhalb der umfassenderen wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre gestattet. Die Nichtbeanstandungsregelung, wonach eine Quersubventionierung übriger Zweckbetriebe sowie ideeller Tätigkeiten mit Gewinnen aus dem Bereich der Wohlfahrtspflege in Einzelfällen akzep-

tiert wurde, wurde darüber hinaus bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2016 verlängert (siehe bereits unter 3.2.2).

Zu der vereinzelt diskutierten Idee, die Regelungen eines möglichen Verlustausgleichs aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Maßgabe der Nr. 4 des AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO – in entgegengesetzter Richtung – auf Erträge aus wohlfahrtspflegerischen Aktivitäten zu übertragen, lässt sich Folgendes sagen: Soweit mögliche Verluste der sechs vorangegangenen Jahre aus den Zweckbetrieben, die der Wohlfahrtspflege dienen, durch Fremdmittel ausgeglichen wurden, erscheint es plausibel, die Darlehensannuitäten aus zukünftigen Erträgen des wohlfahrtspflegerischen Bereichs abzudecken. Soweit die Verluste hingegen bereits einen Ausgleich aus übrigen Mitteln erfahren haben, besteht dem Grunde nach kein Anlass für eine zusätzliche Gewinnerzielung und kein Kausalzusammenhang zwischen aktuellen Gewinnen und vergangenen Verlusten. Verluste aus Zweckbetrieben genießen eine gänzlich andere Qualität, als solche aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (siehe bereits unter Tz. 2.1). Es handelt sich bei Zweckbetrieben nach den §§ 65 ff. AO insgesamt um zulässige Zuschussgeschäfte, deren Defizite aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln ausgeglichen werden dürfen und nicht um Instrumente zur Mittelbeschaffung.

In der Praxis besteht häufig der Bedarf, eine entsprechende Quersubventionierung zugunsten eines Gesellschafters oder übriger steuerbegünstigter Verbundunternehmen zur Kompensation derer defizitärer Zweckbetriebe, die der Wohlfahrtspflege dienlich sind, vorzunehmen. Auch wenn derartige Zuwendungen nach § 58 Nummern 1 und 2 AO bei der Gewinnermittlung von Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege als Mittelverwendung keinen originären Charakter als (Betriebs-)Ausgabe des Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege besitzen und der konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre formal für jeden Rechtsträger gesondert zu ermitteln ist, erscheint es aus Beratersicht vertretbar, diese Mittelweitergaben bei einer entsprechenden Verwendungsaufgabe bei der Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre zu berücksichtigen.

## **6. Steuerdeklaration ab 2017 – Anlage Gem**

Im Zuge der Neugestaltung der Vordrucke zur Körperschaftsteuererklärung ab dem Veranlagungszeitraum 2017 hat auch eine Überarbeitung der für steuerbegünstigte Körperschaften maßgeblichen Formulare stattgefunden. Die Angaben, die an eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG iVm den §§ 51 ff. AO anknüpfen, sind nunmehr in der Anlage Gem einzutragen, die dem für alle Körperschaften verbindlichen und mithin konsolidierten Mantelbogen beizufügen ist.

Bei den verkennzifferten Feldern der Anlage Gem 2017 handelt es sich insgesamt um Pflichtfelder, die im Rahmen der Veranlagung angewiesen werden müssen. Soweit eine Eintragung unterbleibt, die sich nicht aus dem Kontext der Steuererklärung erschließt (zB durch gesonderte Erläuterungen), ist mit einer Anforderung entsprechender Informationen zu rechnen. Die Durchlaufzeit der Veranlagung verlängert sich dadurch.

Da es sich bei der Tatbestandsvoraussetzung des „nicht des Erwerbs wegen“ letztlich um eine innere Haltung des Unternehmers handelt (vgl. bereits im Einführungsteil), erfolgt innerhalb der Anlage Gem (Zeile 31) eine konkrete Abfrage der strukturellen Ausrichtung der wohlfahrtspflegerischen Aktivitäten. Sodann werden die tatsächlichen Ergebnisse und der jeweilige konkrete Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre für einen Zeitraum von insgesamt drei Jahren erhoben und einander gegenübergestellt (Zeilen 32 bis 37). Aufgrund der Nichtbeanstandungsregel, die Veranlagungszeiträume bis 2016 einschließt, ist davon auszuge-

hen, dass die vorgenannten Angaben erst für Zeiträume ab dem Jahr 2017 zu ermitteln und im Vordruck zu erklären sind (vgl. bereits unter 3.2.2).

## 7. Fazit

Die neuen Festlegungen in der Nr. 2 des AEAO zu § 66 AO greifen die Rechtsprechungsgrundsätze des BFH-Urteils v. 27.11.2013<sup>38</sup> auf und führen sie einer insgesamt

Seeger/Brox/Leichinger: Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege (DStR 2018, 2002)

2010 ▲



möglichst praxisgerechten Umsetzung zu. Die durch das BMF-Schreiben v. 26.1.2016<sup>39</sup> zunächst angestellte deutlich zu enge Betrachtung der Tätigkeiten steuerbegünstigter Körperschaften, die auf die Verwirklichung wohlfahrtspflegerischer Zielsetzungen gerichtet sind, wird einer sachgerechten Erweiterung zugeführt. Eine Quersubventionierung ist nunmehr zwischen inhaltlich verbundenen ideellen und zweckbetrieblichen Aktivitäten ohne Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben des § 66 AO möglich.

Dennoch bedingt auch das neuerliche BMF-Schreiben v. 6.12.2017<sup>40</sup> für die steuerbegünstigten Einrichtungen einen gewissen Dokumentationsaufwand, der insbesondere in der Abgrenzung wohlfahrtspflegerischer Leistungen gegenüber übrigen steuerbegünstigten Aktivitäten zu sehen ist und einer Definition der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre dient. Auch die Ermittlung des konkreten Finanzierungsbedarfs für diesen abgegrenzten Bereich bedarf gezielter Vorüberlegungen (zB anlässlich einer differenzierten und vorausschauenden Rücklagenbildung nach § 62 AO) sowie eines regelmäßigen Austausches mit möglichen Kostenträgern. Insgesamt ist gegenüber den Jahren, die von der verwaltungsseitigen Nichtbeanstandungsregel umfasst sind, ein Anstieg formaler Erfordernisse zu verzeichnen. Die möglichst weite Fassung der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre, die bei zahlreichen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sämtliche regelmäßigen Geschäftsfelder abdecken dürfte sowie der Rückgriff auf bereits vorhandenes Zahlenmaterial (zB hinsichtlich einer Rücklagenbildung nach § 62 AO oder regelmäßiger Leistungs- und Prüfungs- bzw. Vergütungsvereinbarungen mit den Kostenträgern) erleichtern jedoch eine Umsetzung der verwaltungsseitigen Vorgaben. Insgesamt ist festzustellen, dass die notwendigen Dokumentationsaufwendungen dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung des, der in einer Missbrauchsverhinderung sowie Wahrung der Wettbewerbsneutralität besteht, aus meiner Sicht in einem ausgeglichenen Verhältnis gegenüberstehen.

Aus Sicht der Unternehmen und ihrer Berater stellt die Regelung zweifelsfrei eine deutliche Erweiterung der „steuerlichen“ Deklarationspflichten dar, die insbesondere im Hinblick auf eine rechtssichere Zuordnung steuerbegünstigter Tätigkeiten zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre sowie fehlender Regelungen zur Erstellung „gemeinnützigkeitsrechtlicher“ Gewinnermittlungen für Zweckbetriebe mit Unsicherheiten behaftet ist. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung bei der Überprüfung eines schädlichen Erwerbsstrebens nach das richtige Augenmaß anlegt und sich abzeichnende Fragestellungen möglichst einvernehmlich klären lassen.

---

\* *Andreas Seeger*, StB, ist Leiter des Geschäftsbereichs Steuerberatung und Partner der Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster. *Wilhelm Brox*, StB, ist Leiter der Grundsatzabteilung Steuerberatung der Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Münster. Dipl.-Finw. (FH), MBA *Carina Leichinger* ist Angehörige der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen. Der vorliegende Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1 § 66 Abs. 2 S. 1 AO.  
2 Zivilgesellschaft in Zahlen (ZiviZ), Finanzierungsstudie 2015, 40.  
3 BMF v. 6.12.2017 – IV C 4 - S 0185/14/10002 :001, BStBl. I 2017, 1603, DStR 2017,  
4 2811.  
5 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.  
6 *Richter/Welling* FR 2016, 981.  
7 BMF v. 26.1.2016 – IV A 3 - S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155, DStR 2016, 246.  
8 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.  
9 FM Schleswig-Holstein v. 6.10.2016 – VI 309 - S 0170 - 147, DStR 2016, 2468.  
10 BMF (Fn. 3).  
11 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.  
12 § 65 Nr. 1 und 2 AO.  
13 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, Rn. 6.4.  
14 *Hüttemann* (Fn. 12), Rn. 6.228.  
15 § 66 Abs. 2 AO.  
16 Vgl. *Musil* in H/H/Sp, AO/FGO, Stand Feb. 2018, zu § 66 AO Rn. 19.  
17 BMF (Fn. 3).  
18 *Musil* (Fn. 15), Rn. 20.  
19 BMF (Fn. 3).  
20 § 12 Abs. 1 SGB V.  
§ 75 SGB XII, § 53 Abs. 1 SGB XII Leistungsberechtigte: „Personen, die durch eine Behinderung iSv § 2 Abs. 1 S. 1 des Neunten Buches wesentlich in ihrer Fähigkeit, an der Gesellschaft teilzuhaben, eingeschränkt oder von einer solchen wesentlichen Behinderung bedroht sind, erhalten Leistungen der Eingliederungshilfe, wenn und solange nach der Besonderheit des Einzelfalles, insbesondere nach Art oder Schwere der Behinderung, Aussicht besteht, dass die Aufgabe der Eingliederungshilfe erfüllt werden kann.“  
21 BMF (Fn. 3).  
22 § 84 Abs. 2 SGB XI.  
23 Als solche gelten bei sozialen Dienstleistungen beispielsweise das Produktrisiko (zum Beispiel Einführung der Tagespflege), Personal-, Auslastungs- und Zahlungsrisiken (Forderungsausfälle).  
24 § 84 Abs. 2 S. 4 SGB XI „Die Pflegesätze müssen einem Pflegeheim bei wirtschaftlicher Betriebsführung ermöglichen, seine Aufwendungen zu finanzieren und seinen Versorgungsauftrag zu erfüllen unter Berücksichtigung einer angemessenen Vergütung ihres Unternehmerrisikos.“  
25 § 89 Abs. 1 S. 3 SGB XI.  
26 BSG-Urteile v. 8.9.2011 – B 3 P 2/11 R, SRa 2012, 124; B 3 P 3/11 R, BeckRS 2012, 66708; B 3 P 4/10 R, BeckRS 2012, 66698; B 3 P 6/10 R, BeckRS 2012 66699.  
27 *Hüttemann* DB 2016, 1342.  
28 Hilfsweise eigene Buchungskreise.  
29 BMF (Fn. 3).  
30 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.  
31 AEAO Nr. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.  
32 Vgl. *Hüttemann* (Fn. 12), Rn. 5.117.  
33 AEAO Nr. 6 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.  
34 § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO.  
35 BT-Drs. 10/4513 v. 10.12.1985, 8.  
36 BMF v. 26.1.2016 – IV A 3 - S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155, DStR 2016, 246.  
37 BMF (Fn. 3).  
38 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, DStR 2014, 944.  
39 BMF v. 26.1.2016 – IV A 3 - S 0062/15/10006, BStBl. I 2016, 155, DStR 2016, 246.  
40 BMF (Fn. 3).