



Handreichung Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Inhalt

1. Einleitung	3
2. Vorangestelltes Ergebnis: Handlungsbedarf für Träger von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO	3
3. Inhalt/Wortlaut des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO im Einzelnen	4
4. Zuordnung von Zweckbetriebstätigkeiten zu den Zweckbetriebsnormen	5
a. Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und § 68 AO	6
b. Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO	7
5. Gewinnobergrenzen von Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO	8
a. Konkreter Finanzierungsbedarf	8
b. Beeinflussen steuerliche Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO die „schädliche“ Gewinnobergrenze im Sinne des § 66 AO?	8
c. Gilt dies auch für steuerliche Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO für Erweiterungsinvestitionen?	9
d. Können noch sog. freie Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden?	9
e. Strenge Anforderungen an die Voraussetzungen zur Bildung steuerlicher Rücklagen/Neue Zuordnung zum jeweiligen Zweckbetriebsbereich	9
f. Planungsrechnungen/Kalkulationen	10
g. Sogenannte Quersubventionierung	10
6. Verstoß gegen die Vorgaben des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO: Wegfall der Steuerbegünstigung für den betroffenen Zweckbetrieb	11
7. Handlungsempfehlungen	12
8. Anwendungszeitraum/Übergangsregelung und andere offene Fragen	13
a. Zeitlicher Anwendungsbereich	13
b. Andere offene Fragen	14
9. Abschließende Bemerkungen	15
Anhang	16
– Übersichtstabelle: „Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung Hier: Gewinnerzielung in Einrichtungen der Wohlfahrtspflege“	16
– Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)	18
– Begleitschreiben zur Stellungnahme der BAGFW an Finanzminister Dr. Wolfgang Schäuble	39
– Stellungnahme der BAGFW zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)	41
– Schreiben von Dr. Michael Meister, Parlamentarischer Staatssekretär als Reaktion auf die Stellungnahme der BAGFW	48
– Schreiben von Dr. Wolfgang Schäuble, Bundesminister für Finanzen als Reaktion auf die Stellungnahme der BAGFW	51
Impressum	54

1. Einleitung

Mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.01.2016 wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), der die Auffassung der Finanzverwaltung zur Auslegung der gesetzlichen Regelungen der Abgabenordnung (AO) enthält, „mit sofortiger Wirkung“ geändert. Die vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 27.11.2013 (sog. „Rettungsdienst-Entscheidung“, I R 17/12, BStBl. II 2016, S. 68) erfolgten Änderungen des AEAO haben erhebliche Auswirkungen u.a. für Träger, die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO unterhalten. Im Folgenden wird ausschließlich auf die Änderungen im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO eingegangen.

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind gemäß § 66 AO Zweckbetriebe, die die Wohlfahrtspflege „nicht des Erwerbs wegen ausüben“ und mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen körperlich, geistig, seelisch oder wirtschaftlich hilfebedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO zugutekommen lassen. **Wohlfahrtszweckbetriebe im Sinne des § 66 AO** dürfen also „nicht des Erwerbs wegen“ betrieben werden. Sie müssen daher **Gewinnobergrenzen einhalten**. Das bedeutet, sie dürfen keine Gewinne anstreben, die über ihren „konkreten Finanzierungsbedarf“ hinausgehen. Außerdem dürfen diese Zweckbetriebe mit ihren Mitteln (Gewinnen) andere Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO sowie den ideellen Bereich nicht (mit-) finanzieren (**keine sog. Quersubventionierung**).

2. Vorangestelltes Ergebnis: Handlungsbedarf für Träger von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO

Steuerbegünstigte Körperschaften, die Zwecke der Wohlfahrtspflege verfolgen und neben Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO auch andere Zweckbetriebe unterhalten und/oder einen ideellen Bereich haben, sollten

- ➔ in einem **ersten Schritt** ihre (Zweckbetriebs-) **Tätigkeiten identifizieren** und den einzelnen **Zweckbetrieben** gemäß der Abgabenordnung nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder § 66 AO oder dem ideellen Bereich **zuordnen**,
- ➔ in einem **zweiten Schritt** jedem einzelnen Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO, jedem einzelnen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65, 67, 67a und 68 AO sowie dem ideellen Bereich die entsprechenden **Erträge und Aufwendungen zuordnen**, und
- ➔ in einem **dritten Schritt analysieren**, ob die Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO ein Ergebnis erwirtschaftet haben, das den **konkreten Finanzierungsbedarf** nicht übersteigt, und sicherstellen, dass etwaige Gewinne aus Zweckbetrieben gemäß § 66 AO nicht für Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder den ideellen Bereich verwendet werden.

Dieses Vorgehen dient nicht nur der Identifikation eines möglicherweise zu hohen, schädlichen Gewinns in Zweckbetrieben gemäß § 66 AO, sondern auch der allgemeinen Abgrenzung von steuerbegünstigten Tätigkeiten (z.B. für Zwecke der betriebswirtschaftlichen Kalkulation, der Prüfung der Voraussetzungen nach verschiedenen Zweckbetriebsnormen und der Erfassung der Tätigkeiten in den Steuererklärungen).

3. Inhalt/Wortlaut des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO im Einzelnen

In der Vergangenheit haben sich weder die Finanzverwaltung noch die Finanzrechtsprechung erkennbar darum gekümmert und es problematisiert, ob und in welchem Umfang steuerbegünstigte Körperschaften mit ihren – abschließend in §§ 65 bis 68 AO normierten – Zweckbetrieben, einschließlich der Zweckbetriebe gemäß § 66 AO, Gewinne oder Verluste erwirtschaften. Nunmehr wird im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO¹ geregelt, wann ein Gewinn eines Zweckbetriebes der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO im Widerspruch zur steuerlichen Begünstigung steht.

Die Finanzverwaltung führt dazu im geänderten AEAO Nr. 2 zu § 66 AO aus:

„Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeführt 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 17.11.2013, I R 17/12, BStBl. 2016 II, S. 68). Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden; die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs i.S.d. § 66 AO ist unschädlich.“

Während die Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und § 68 AO nach derzeitiger Rechtslage auch zukünftig grundsätzlich ohne Gewinnobergrenzen betrieben werden können, sind den Wohlfahrtszweckbetrieben gemäß § 66 AO Gewinnobergrenzen auferlegt worden. Zukünftig muss daher zwischen **Zweckbetrieben gemäß § 66 AO und Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO** sowie dem **ideellen Bereich** streng unterschieden werden (siehe dazu nachfolgend unter 4.).

Ferner ist zu ermitteln, ob die jeweiligen Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO Gewinne erwirtschaften, die über den konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen (siehe dazu nachfolgend unter 5.) und/oder ggf. eine schädliche Quersubventionierung vorliegt und welche Folgen ein Verstoß gegen die Vorgaben des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO hat (siehe dazu nachfolgend unter 6.).

Neben einer konkreten Handlungsempfehlung (siehe dazu nachfolgend unter 7.) wird auf Fragen, die in diesem Zusammenhang noch nicht abschließend geklärt wurden, eingegangen (siehe dazu nachfolgend unter 8.).

Auf jeden Fall sollten die betroffenen Träger unbedingt, wie es auch für die Erstellung der Steuererklärungen grundsätzlich notwendig ist, ihre Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche abgrenzen und dies adäquat dokumentieren (siehe dazu nachfolgend unter 7.).

¹ Auf die Kritik an dieser Änderung des AEAO sowie auf weitere Änderungen des AEAO wird nachfolgend nicht eingegangen; hierzu sei beispielhaft auf die Stellungnahme der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V. (BAGFW) vom 04.04.2016 und die Antworten des BMF mit Schreiben vom 28.04.2016 und 04.10.2016 verwiesen.

4. Zuordnung von Zweckbetriebstätigkeiten zu den Zweckbetriebsnormen

Die Abgabenordnung definiert in den §§ 65 ff. AO, unter welchen Voraussetzungen Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche von steuerbegünstigten Körperschaften steuerbegünstigten Zweckbetrieben zuzuordnen sind. Die Zuordnung von satzungsmäßigen, steuerbegünstigten Tätigkeiten zum ideellen Bereich oder zu den Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO, aber auch zu § 66 AO, ist auf Grundlage der jeweiligen gesetzlichen Definition, den dort genannten Voraussetzungen und den Regelungen in der jeweiligen Satzung der Körperschaft vorzunehmen.

Im Folgenden können **nur allgemeine Ausführungen** gemacht werden. Auch die als Anlage beigefügte Auflistung von Tätigkeiten/Leistungen/Bereichen kann nur ein allgemeiner Anhaltspunkt für die gemeinnützigkeitsrechtliche Zuordnung sein, hat **keinen Anspruch auf Vollständigkeit und kann nicht die Prüfung im Einzelfall ersetzen**.

Jede Einrichtung sollte daher, sofern noch nicht im Rahmen der Erstellung von Steuererklärungen oder durch die Feststellungen bei Betriebsprüfungen erfolgt, ihre Tätigkeiten/Leistungen analysieren und den verschiedenen **gemeinnützigkeitsrechtlichen Bereichen** (ideeller Bereich, Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb²) zuordnen. Hier dürfte insbesondere aufgrund immer wieder auftauchender **Abgrenzungsschwierigkeiten und Überschneidungen** von Tätigkeiten gemäß § 66 AO insbesondere mit denen gemäß § 68 Nr. 1 und 3 AO und/oder Tätigkeiten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Hinzuziehung von fachlichem Beistand durch Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater in manchen Fällen unvermeidbar und dringend zu empfehlen sein.

² Auf die Voraussetzungen für das Vorliegen von Tätigkeiten in den Bereichen Vermögensverwaltung und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sowie zu Abgrenzungsfragen dieser Tätigkeiten zu Zweckbetrieben wird hier im Folgenden nicht näher eingegangen.

Sofern eine Einrichtung gemäß ihrer Satzung steuerbegünstigte **Tätigkeiten/Leistungen** erbringt, **ohne** hierfür eine **Gegenleistung** (Entgelt oder Entgelt von dritter Seite) zu erhalten, können diese Tätigkeiten dem **ideellen Bereich** zugeordnet werden (z.B. Beratung von Schwangeren, Schuldner, Suchtkranken, Kleider-/Essenausgabe an Bedürftige jeweils ohne hierfür ein Entgelt zu verlangen). Diese Tätigkeiten werden häufig durch Spenden oder Zuwendungen im Sinne eines echten Zuschusses finanziert. Zu beachten ist jedoch, dass insbesondere bei der Finanzierung durch Zuwendungen/echte Zuschüsse genau zu prüfen ist, ob die „Zuwendung“ als Entgelt (ggf. Entgelt von dritter Seite) zu qualifizieren ist³. Werden Zuwendungen als Entgelte qualifiziert, sind diese Tätigkeiten nicht mehr dem ideellen Bereich sondern dem Zweckbetriebsbereich (z.B. § 66 AO) zuzuordnen.

Grundvoraussetzung einer Zuordnung zur **steuerbegünstigten Tätigkeit** – sei es zum ideellen Bereich oder zum Zweckbetrieb – ist aber auf jeden Fall, dass die Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche in der **Satzung** der steuerbegünstigten Körperschaft **beschrieben** sind.

³ Abgrenzungsfragen zwischen Zuwendungen/echten Zuschüssen und Entgelten sind häufig schwer zu beantworten. Im Einzelfall ist die Hinzuziehung von fachlichem Beistand dringend und ggf. – auch wenn diese kostenpflichtig ist – die Einholung einer verbindlichen Auskunft (vor Verwirklichung des Sachverhaltes) zu empfehlen.

a. Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und § 68 AO

Die Zuordnung von Tätigkeiten zu den Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO ist auf Grundlage der jeweiligen gesetzlichen Definition, den dort genannten Voraussetzungen und den Regelungen in der jeweiligen Satzung der Körperschaft vorzunehmen.

Der Anwendungsbereich des § 65 AO, der eine allgemeine Definition von steuerbegünstigten Zweckbetrieben enthält, ist sehr eingeschränkt. Dies ist u.a. dadurch bedingt, dass die Sonderregelungen für Zweckbetriebe gemäß §§ 66 bis 68 AO der allgemeinen Zweckbetriebsvorschrift (§ 65 AO) vorgehen. Ferner ist die Voraussetzung in § 65 Nr. 3 AO (kein schädlicher Wettbewerb) in der Praxis nur sehr schwer zu erfüllen. Unter **Zweckbetriebe gemäß § 65 AO** können z.B. die Wiedereingliederungshilfe von Langzeitarbeitslosen und Integrationskurse fallen.

Gemäß § 67 AO kann der Betrieb eines **Krankenhauses** als Zweckbetrieb anerkannt werden.

Gemäß § 67a AO können **sportliche Veranstaltungen** als Zweckbetriebe gelten.

In § 68 AO werden **verschiedene Zweckbetriebe** genannt. Teilweise dienen diese Zweckbetriebe auch der Wohlfahrtspflege, wie z.B. § 68 Nr. 1 a, b und § 68 Nr. 3 AO. Unter die Zweckbetriebe gemäß § 68 AO fallen:

- ➔ Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime⁴, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen hilfebedürftigen Personen⁵ zugutekommen (§ 68 Nr. 1 a AO). Einrichtungen des betreuten Wohnens und die häusliche Pflege fallen grundsätzlich nicht unter § 68 Nr. 1 a AO, sondern unter § 66 AO.

- ➔ Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheimen, Schullandheime und Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 b AO), wobei die geförderten Personen in diesem Fall nicht die Voraussetzungen des § 53 AO zwingend erfüllen müssen⁶.
- ➔ Werkstätten für Menschen mit Behinderung (§ 68 Nr. 3 a AO).
- ➔ Unter bestimmten Voraussetzungen die Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie (§ 68 Nr. 3 b AO).
- ➔ Unter bestimmten Voraussetzungen Integrationsprojekte gem. § 132 Abs. 1 SGB IX (§ 68 Nr. 3 c AO).
- ➔ Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden (§ 68 Nr. 4 AO).
- ➔ Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen (§ 68 Nr. 5 AO). Hierunter fallen ausschließlich Einrichtungen im Sinne des § 34 SGB VIII.
- ➔ Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird und von der zuständigen (Landes-) Behörde vorab genehmigt worden ist (§ 68 Nr. 6 AO).
- ➔ Kulturelle Veranstaltungen, z. B. Konzerte, Theatervorführungen (§ 68 Nr. 7 AO).
- ➔ Fortbildungs-/Fachveranstaltungen/-kongresse /-tagungen soweit die Einrichtung selbst, d.h. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführt (§ 68 Nr. 8 AO).

⁴ Was unter Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime zu verstehen ist, ist u.a. unter Berücksichtigung von § 1 Heimgesetz zu bestimmen, vgl. AEAO Nr. 2 zu § 68 Nr. 1 AO.

⁵ Vgl. § 66 Abs. 3 AO und § 53 Nr.1 AO.

⁶ Vgl. AEAO Nr. 3 zu § 68 Nr. 1 AO.

b. Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO

Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO sind Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche, die in der Satzung der Körperschaft entsprechend beschrieben werden und in denen

- entgeltlich Leistungen erbracht werden,
- die zu mindestens zwei Dritteln körperlich, geistig, seelisch oder wirtschaftlich hilfebedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO zugutekommen **und**
- nicht unter die Zweckbetriebsdefinition des § 68 AO fallen.

Eine abschließende Aufzählung möglicher Zweckbetriebe, die dem Bereich der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO dienen können, ist auf Grund dieser allgemeinen Definition nicht möglich. Die beispielhafte Auflistung/Zuordnung in der Anlage, muss für den jeweiligen Einzelfall abschließend geprüft werden. Folgende Tätigkeiten seien hier beispielhaft genannt:

- ➔ Ambulante Betreuungs- und Pflegeleistungen für hilfebedürftige Personen (z.B. ambulante Pflege, Therapieleistungen wie Logopädie und Ergotherapie, Freizeitdienste für Menschen mit Behinderung),
- ➔ (ambulant)Betreutes Wohnen (insbesondere Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen),

- ➔ Tagespflege/Kurzzeitpflege⁷, Altentages- und Begegnungsstätten,
- ➔ Beratungsstellen (z.B. Schuldnerberatung, Schwangerschaftskonfliktberatung, Suchtberatung, Obdachlosenberatung etc., sofern Entgelte erhoben werden),
- ➔ Studentenmensen/-cafeterien,
- ➔ Beförderungs-/Fahrdienste für Kranke/Menschen mit Behinderung,
- ➔ Rettungsdienste,
- ➔ Medizinische Versorgungszentren,
- ➔ Sozialkaufhäuser sowie
- ➔ Kleiderkammern, Tafeln, Obdachlosenasyile (so weit die Einrichtungen für diese Leistungen jeweils Entgelte erheben).

Werden die Leistungen der genannten Wohlfahrtseinrichtungen nicht gegen Entgelt erbracht, d.h. die Einrichtungen finanzieren sich insoweit nur durch Spenden oder Zuwendungen, sind diese Tätigkeiten grundsätzlich dem ideellen Bereich zuzuordnen. Ob solche Leistungen ggf. noch als Vor-/Begleit- oder Nachberatungs-/betreuungsleistungen im Sinne der Tätigkeiten/Leistungen des § 66 AO gewertet werden können, muss bei Bedarf in jedem Einzelfall geprüft werden.

⁷ Soweit eine Einrichtung gemäß § 1 HeimG gegeben ist, kommt ein Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 1a AO in Betracht, siehe oben.

5. Gewinnobergrenzen von Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO

a. Konkreter Finanzierungsbedarf

Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO dürfen „nicht des Erwerbs wegen“ betrieben werden, mithin nach Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung nicht in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens des Trägers gerichtet sein. Die Träger dürfen daher keine Gewinne anstreben, die – entsprechend der im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO geäußerten Auffassung der Finanzverwaltung – über ihren „konkreten Finanzierungsbedarf“ hinausgehen⁸. Dabei kann die Erzielung von Gewinnen im gewissen Umfang (z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen⁹) noch zulässig sein. Eine abschließende Definition, was unter „konkretem Finanzierungsbedarf“ zu verstehen ist, wird im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO nicht gegeben, so dass bzgl. des konkreten Finanzierungsbedarfs grundsätzlich auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist. Gesicherte Prüfungskriterien, wann die „Gewinnobergrenze“ unzulässigerweise überschritten ist, existieren bislang nicht.

b. Beeinflussen steuerliche Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO die „schädliche“ Gewinnobergrenze im Sinne des § 66 AO?

Ein pragmatischer und im Einklang mit den Erfordernissen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Gebote der Selbstlosigkeit und der zeitnahen Mittelverwendung stehender Lösungsansatz könnte sein, dass die kritische „Gewinnobergrenze“ solange und soweit noch nicht erreicht ist, wie aus dem Ergebnis der Zweckbetriebe gemäß § 66 AO zulässige und nachvollziehbar begründete steuerliche Rücklagen gebildet werden können. Dies betrifft insbesondere die Bildung von **steuerlichen Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO**. Hierbei handelt es sich um Rücklagen, die zur nachhaltigen Erfüllung der verfolgten steuerbegünstigten, satzungsmäßi-

gen Zwecke erforderlich sind (z.B. Betriebsmittelrücklage und Projektrücklagen bzw. die sog. Wiederbeschaffungsrücklage). Dabei ist zu beachten, dass der Begriff des „Gewinns“ insoweit nicht im engeren Sinne eines „Jahresüberschusses“ gemäß Handelsgesetzbuch zu verstehen sein dürfte, sondern als Größe, die sich nach der zulässigen und begründeten Bildung der genannten steuerlichen Rücklagen ergibt. Die steuerlichen Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO stellen insoweit vereinfacht ausgedrückt „für zukünftige Ausgaben/Investitionen bestimmte, erforderliche und dafür gebundene“ erwirtschaftete Mittel/Gewinne dar.

Soweit der „Überschuss/Gewinn“ eines Zweckbetriebes gemäß § 66 AO in eine Betriebsmittelrücklage, in Projektrücklagen (z.B. für Ersatz-, Modernisierungs-, Instandhaltungsmaßnahmen) oder in eine Wiederbeschaffungsrücklage eingestellt werden kann, die zur nachhaltigen Aufrechterhaltung und Weiterentwicklung der Einrichtungen der Wohlfahrtspflege i.S.d. § 66 AO – nicht etwa anderer Einrichtungen gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder dem ideellen Bereich! – erforderlich sind, sollte nicht zwingend eine schädliche Überschreitung der „Gewinnobergrenze“ vorliegen. Diese Auffassung steht auch im Einklang mit der – im Gesamttenor allerdings negativ ausgefallenen – Antwort des BMF auf die Stellungnahme der BAGFW vom 28.04.2016: *„Ihre Befürchtung, dass zukünftig keine Gewinne mehr erzielt werden dürften, um notwendige Kapazitätsanpassungen vornehmen zu können oder bestimmte Risiken abzudecken, sehe ich nicht. Die „Rettungsdienst-Entscheidung“ des BFH führt nicht zu einer Einschränkung der weiterhin geltenden gesetzlichen Regelungen z.B. zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung.“*¹⁰

⁸ So auch BFH im sog. Rettungsdienst-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II, S. 68ff Rz 42 ff.

⁹ Vgl. AEAO Nr. 2 Satz 3 zu § 66 AO, BFH a.a.O.

¹⁰ Schreiben des BMF vom 28.04.2016, Seite 2 vierter Absatz.

c. Gilt dies auch für steuerliche Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO für Erweiterungsinvestitionen?

Entsprechendes dürfte grundsätzlich auch für die Bildung von Rücklagen für Erweiterungsinvestitionen (Kapazitätserweiterung) gelten. Selbst wenn die Erweiterungsinvestitionen zur „Mehring des Vermögens“ des Trägers führen, dürfte dies grundsätzlich nicht in jedem Fall schädlich im Sinne der Ausführungen im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO sein, da hier für die konkreten satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke gebundenes Vermögen entsteht. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege dürften hier – auch im Hinblick auf die demographische Entwicklung in Deutschland und z.B. eine höhere Zahl von Flüchtlingen – berechtigt sein, entsprechende Vorsorge zu treffen. Gleiches gilt für Investitionen, die durch Zuwendungen Dritter finanziert werden. Hier wird in der Regel vom Zuwendungsgeber ein Eigenanteil gefordert und vorausgesetzt. Dieser Eigenanteil muss durch Gewinne aus Tätigkeiten des Trägers erwirtschaftet werden.

d. Können noch sog. freie Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden?

Die Bildung der sog. freien Rücklage gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO dürfte unter diesem Gesichtspunkt grundsätzlich, jedoch wohl nur noch sehr eingeschränkt, möglich sein. Hier ist im Einzelfall individuell steuerlich genau zu prüfen, ob die Bildung einer sog. freien Rücklage noch angemessen und vertretbar erscheint. Insbesondere darf die Bildung solcher sog. freien Rücklagen nicht zur unzulässigen Mehring des eigenen Vermögens des Trägers führen.

e. Strenge Anforderungen an die Voraussetzungen zur Bildung steuerlicher Rücklagen/Neue Zuordnung zum jeweiligen Zweckbetriebsbereich

Die Träger von Wohlfahrtseinrichtungen müssen sich aber darauf einstellen, dass an den **Nachweis der Voraussetzungen für die Bildung von steuerlichen Rücklagen zukünftig strenge Anforderungen** gestellt werden. Insbesondere bei Trägern von Zweckbetrieben gemäß § 66 AO, die Gewinne erzielen, dürften die Voraussetzungen für die Bildung der steuerlichen Rücklagen im Rahmen der steuerlichen Veranlagung und Betriebsprüfungen sehr kritisch geprüft werden¹¹. Hierbei ist u.a. zu beachten, dass Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nur dann gebildet werden dürfen, wenn diese **erforderlich** sind, um die satzungsmäßigen Zwecke **nachhaltig** erfüllen zu können! Nur zum Erhalt oder zur Steigerung der allgemeinen Leistungsfähigkeit darf diese steuerliche Rücklage nicht gebildet werden. Daher dürfen diese steuerlichen Rücklagen nur gebildet werden, wenn die Wohlfahrtseinrichtung ohne die Bildung der Rücklagen ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke nicht erfüllen kann. Ob diese Voraussetzungen gerade bei hohen und daher kritischen Gewinnen vorliegen, muss in jedem Einzelfall geprüft und bei Bildung der Rücklagen dokumentiert werden.

Während bisher im Regelfall der Jahresüberschuss einer steuerbegünstigten Körperschaft ohne Differenzierung nach der „Herkunft“ aus den einzelnen Zweckbetriebsbereichen in eine einheitliche Betriebsmittelrücklage¹² eingestellt werden konnte, wird dies künftig vor dem Hintergrund der Änderung im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO so nicht mehr möglich sein. Entsprechendes gilt für Projektrücklagen oder Wiederbeschaffungsrücklagen und – unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen – für sog. freie Rücklagen. Auch zum Nachweis der Erforderlichkeit

¹¹ Auf die Fragen der Darstellung der steuerlichen Rücklagen im Rechnungswesen/in Nebenrechnungen zu den Steuererklärungen und ob bzw. wenn ja, wer die Bildung der Rücklage beschließen muss/kann, wird hier nicht eingegangen.

¹² Hier dürfte sich dann u.a. die Frage stellen und im Einzelfall von der Finanzverwaltung kritisch geprüft werden, für welche Zeitperiode eine Betriebsmittelrücklage gebildet werden darf: zwei, drei oder sechs Monate, jedenfalls wohl nicht mehr als für einen Zeitraum von zwölf Monaten, vgl. Leichinger, in: Buchna, Leichinger, Seeger, Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage, 2.13.1.1. Seite 248/249.

der steuerlichen Rücklagenbildung entsteht vielmehr zukünftig das Erfordernis, das **Jahresergebnis vor der Dotierung von steuerlichen Rücklagen nach seinen Quellen (Herkunft der Mittel) mindestens in die Bereiche**

- Zweckbetriebe gemäß § 66 AO,
- Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO und den
- ideellen Bereich

aufzuteilen. Dies dürfte auch die schon in der Vergangenheit gebildeten steuerlichen Rücklagen betreffen, die – bei Vorliegen der Voraussetzungen – separat weiterzuentwickeln sind. Auch hier dürften Abgrenzungsfragen und Diskussionen mit der Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen sein.

f. Planungsrechnungen/Kalkulationen

Hilfreich dürfte bei Trägern von Zweckbetrieben gemäß § 66 AO sein, wenn mittels einer Planungsrechnung dokumentiert werden kann, dass ggf. tatsächlich erzielte Gewinne nicht zielgerichtet angestrebt und einkalkuliert worden sind, sondern eher „zufällig“ angefallen sind. Die Praktikabilität und Verhältnismäßigkeit zwischen dem Aufwand für aussagekräftige Planungsrechnungen und den steuerlichen Belastungen, die drohen, wenn die Finanzverwaltung einen Gewinn als unzulässig im Sinne des § 66 AO ansieht, muss jeder Träger für sich einschätzen und abwägen.

g. Sogenannte Quersubventionierung

Ferner darf nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Zweckbetrieb i.S.d. § 66 AO durch seine Mittel (Gewinne) die anderen Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO und den ideellen Bereich nicht (mit-) finanzieren (**keine sog. Quersubventionierung**). Eine solche schädliche Quersubventionierung soll auch dann vorliegen, wenn z.B. die „mitzufinanzierenden“ Tätigkeiten des ideellen Bereiches¹³ oder des Zweckbetriebs, z.B. gemäß § 68 Nr. 1 oder Nr. 3 AO, die Zwecke der Wohlfahrtspflege fördern.

Bei allen übrigen Zweckbetrieben (§§ 65, 67, 67a und 68 AO) und im **ideellen Bereich** gelten nach unserer Auffassung und bisheriger h.M. **keine Gewinnobergrenzen**. Diese können weiterhin ihre Mittel (Gewinne) auch den Zweckbetrieben gemäß § 66 AO zuwenden und dort z.B. Erweiterungsinvestitionen finanzieren oder etwaige Verluste ausgleichen. Ferner ist eine (Mit-) Finanzierung der Tätigkeiten im ideellen Bereich möglich.

Es bleiben aber auf jeden Fall Unsicherheiten bestehen. Auch wenn voraussichtlich nicht jede Einrichtung kritisch im Hinblick auf die Erzielung eines (schädlichen) Gewinns im Sinne des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO überprüft werden wird, dürften die Regelungen zukünftig in nicht wenigen Fällen zu Diskussionen mit dem Finanzamt führen, insbesondere bei Betriebsprüfungen. Dies werden insbesondere Fragen der Zuordnung und Abgrenzung von Tätigkeiten/Leistungen zu Zweckbetrieben gemäß § 66 AO und Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. dem ideellen Bereich sowie von „schädlichen“ Gewinnen bei Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO sein.

¹³ Z.B. unentgeltliche Betreuung, Beratung, Versorgung von hilfebedürftigen Personen (vgl. § 53 AO).

6. Verstoß gegen die Vorgaben des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO: Wegfall der Steuerbegünstigung für den betroffenen Zweckbetrieb

Sofern ein Träger **nur einen oder mehrere Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO** unterhält, können diese Zweckbetriebe sich gegenseitig (mit-) finanzieren, d.h. Gewinne/Verluste gegenseitig verrechnet werden¹⁴. Der Gesamtgewinn der Zweckbetriebe gemäß § 66 AO darf jedoch die „Gewinnobergrenze“, d.h. den „konkreten Finanzierungsbedarf“, nicht überschreiten.

Wenn der Träger **neben Zweckbetrieben gemäß § 66 AO auch andere Zweckbetriebe und/oder einen ideellen Bereich** unterhält, ist Folgendes zu beachten: Sofern die Zweckbetriebe gemäß § 66 AO Gewinne erwirtschaften, stellt sich

- erstens die Frage, ob diese die zulässige Gewinnobergrenze überschreiten und
- zweitens die Frage, ob diese Jahresüberschüsse/ Gewinne in anderen Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder dem ideellen Bereich verwendet werden.

Bei **Überschreiten der zulässigen Gewinnobergrenze** und/oder einer **schädlichen Quersubventionierung** wird der **betreffende Zweckbetrieb nach § 66 AO als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt**. Dies hat u.a. zur Folge, dass der Gewinn ertragsteuerpflichtig wird (Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer) und ggf. die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes/einer Umsatzsteuerbefreiung in Frage steht. Erhebliche Steuermehrbelastungen¹⁵ sind dann nicht ausgeschlossen. Der Träger verliert dadurch jedoch noch nicht insgesamt seine Steuerbegünstigung.

¹⁴ Zulässige Quersubventionierung gemäß AEAO Nr. 2 letzter Halbsatz zu § 66 AO.

¹⁵ Es könnten sich u.a. auch Fragen der zulässigen Verwendung von Spenden (Spendenhaftung), des Entstehens von Grundsteuer, IHK-Beiträgen stellen.

7. Handlungsempfehlungen

Steuerbegünstigte Körperschaften, die Zwecke der Wohlfahrtspflege verfolgen und **nur Zweckbetriebe gemäß § 66 AO** unterhalten und keinen ideellen Bereich haben, müssen prüfen/dokumentieren, ob die in AEAO Nr. 2 zu § 66 AO genannte Gewinnobergrenze unzulässigerweise überschritten ist.

Steuerbegünstigte Körperschaften, die Zwecke der Wohlfahrtspflege verfolgen und **neben Zweckbetrieben im Sinne des § 66 AO auch andere Zweckbetriebe unterhalten und/oder einen ideellen Bereich haben**, sollten

- ➔ in einem **ersten Schritt** ihre (Zweckbetriebs-) **Tätigkeiten/Leistungen identifizieren** und den einzelnen Zweckbetrieben gemäß der Abgabenordnung nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder § 66 AO oder dem ideellen Bereich zuordnen¹⁶.

Diese Abgrenzung ist aber nicht nur wegen der Vorgaben zu Gewinnen von Zweckbetrieben gemäß § 66 AO notwendig. Unabhängig davon sollten Träger ihre Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche entsprechend abgrenzen, da die Anerkennung von einzelnen Zweckbetrieben gemäß den §§ 65 ff. AO von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängt und im Rahmen der Steuererklärungen von der Finanzverwaltung immer häufiger eine entsprechende Abgrenzung (sog. Spartenrechnung) verlangt wird.

- ➔ in einem **zweiten Schritt** für jeden einzelnen Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO, jeden Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65, 67, 67a und 68 AO sowie den ideellen Bereich entsprechende **Erträge und Aufwendungen zuordnen** bzw. bei entsprechender Größe der des Trägers eine differenzierte **Kostenstellenrechnung** (aufgeteilt nach einzelnen Zweckbetrieben/-bereichen) **erstellen**¹⁷. In dieser Kostenstellenrechnung sollten je nach Struktur, Größe und Umfang der Tätig-

keiten/Leistungen neben den den jeweiligen Zweckbetrieben bzw. dem ideellen Bereich direkt zuordenbaren Erträgen und Aufwendungen auch Gemeinkosten (Verwaltungskostenumlage etc.) anteilig zu berücksichtigen sein¹⁸.

Diese Zuordnung ist aber nicht nur wegen der Frage eines zulässigen Gewinns oder einer schädlichen Quersubventionierung gemäß AEAO Nr. 2 zu § 66 AO vorzunehmen, sondern sollte schon als kaufmännische Grundlage für die zu kalkulierenden und ggf. „frei“ verhandelbaren Entgelte vorgenommen werden.

- ➔ in einem **dritten Schritt analysieren**, ob die Zweckbetriebe im Sinne des § 66 AO ein Ergebnis erwirtschaftet haben, das den **konkreten Finanzierungsbedarf** nicht übersteigt, und sicherstellen, dass etwaige Gewinne aus Zweckbetrieben gemäß § 66 AO nicht in den Zweckbetrieben gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO oder dem ideellen Bereich verwendet werden¹⁹.

Im Rahmen der Prüfung, ob der konkrete Finanzierungsbedarf, d.h. die Gewinnobergrenze überschritten wird, dürften aus dem Ergebnis der Zweckbetriebe gemäß § 66 AO zulässige und begründete steuerliche Rücklagen, insbesondere gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO, gebildet werden können. Zukünftig entsteht aber auch das Erfordernis, das **Jahresergebnis vor der Dotierung von steuerlichen Rücklagen nach seinen Quellen in die Bereiche**

- Zweckbetriebe gemäß § 66 AO,
- Zweckbetriebe gemäß §§ 65, 67, 67a und 68 AO und den
- ideellen Bereich

¹⁶ Bei Bedarf ggf. auch Zuordnung zur Vermögensverwaltung und zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.

¹⁷ Bei Bedarf auch für die Vermögensverwaltung und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.

¹⁸ Ggf. besteht das Erfordernis, das bestehende Umlagesystem in der Kostenstellenrechnung zu überdenken und anzupassen, um eine möglichst „verursachungsgerechte“ Zuordnung der Gemeinkosten zu erreichen. Dies dient u.a. der Dokumentation, welche Ergebnisse (Gewinne/Verluste) einzelne Teilbereiche erzielen.

¹⁹ Eine Verwendung dieser Gewinne im Bereich der Vermögensverwaltung und der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe scheidet ohne hin aus.

aufzuteilen. Hier ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung das Vorliegen der Voraussetzungen für die Bildung der steuerlichen Rücklagen im Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO und die Aufteilung auf die verschiedenen Bereiche kritisch prüfen wird (vgl. dazu oben insbesondere unter 5. e. Seite 8). Auch hier dürften Abgrenzungsfragen und Diskussionen mit der Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen sein.

8. Anwendungszeitraum/Übergangsregelung und andere offene Fragen

a. Zeitlicher Anwendungsbereich

Grundsätzlich ist die im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO dokumentierte Auffassung der Finanzverwaltung zu Regelungen und Auslegungsfragen mangels konkreter zeitlicher Vorgaben sofort und auch mit Rückwirkung für noch nicht bestandskräftig veranlagte Jahre anzuwenden. Bisher gab es – anders als bei anderen Fragen/Themen, wie z.B. der notwendigen Regelung in der Satzung wegen der Vergütung für Vorstände von Vereinen – keine Übergangsregelung. Gemäß einer Kurzinformation des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 06.10.2016 – IV 309 S 0170 147²⁰ – soll bzgl. der **sog. Quersubventionierung** jedoch folgende **Billigkeits-/Übergangsregelung** gelten:

Haben die Finanzämter bislang in Einzelfällen akzeptiert, dass für die Prüfung, ob die Wohlfahrtspflege Tätigkeit des Erwerbs wegen ausgeübt wird, die tatsächlich erzielten Gewinne eines Zweckbetriebs gemäß § 66 AO um die für andere Zweckbetriebe und nach § 58 Nr. 2 AO verwendeten Mittel gemindert wurden, bleibt diese Praxis **bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2015 unbeanstandet**. Daher dürfte zumindest im Rahmen der Veranlagungen und Betriebsprüfungen bis einschließlich Veranlagungsjahr 2015 die Frage der Quersubventionierung

grundsätzlich nicht mehr problematisiert werden. Dies gilt aber nach dem Wortlaut der Kurzinformation nur in den Fällen, in denen bisher eine „schädliche“ Quersubventionierung stattgefunden hat.

Träger, die einen Zweckbetrieb gemäß § 66 AO unterhalten, können daher die dort erzielten Gewinne, sofern dies bisher von den Finanzämtern akzeptiert worden ist, auch im Veranlagungsjahr 2015 noch unbeanstandet für andere Zweckbetriebe im Sinne der §§ 65, 67, 67a und 68 AO und/oder den ideellen Bereich verwenden. Dies soll auch für etwaige Zuwendungen gemäß § 58 Nr. 2 AO an andere steuerbegünstigte Einrichtungen gelten, die mit Gewinnen aus einem Zweckbetrieb gemäß § 66 AO finanziert worden sind.

Zu beachten ist jedoch, dass unabhängig von einer möglichen Quersubventionierung ein Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO nach Auffassung der Finanzverwaltung keine **unzulässigen Gewinne** (siehe oben) erwirtschaften darf. Dies gilt auch für die Vergangenheit. Diesbezüglich gibt es bisher noch **keine ausdrückliche** Übergangsregelung. Es bleibt abzuwarten, ob und in welchem Umfang die Finanzverwaltung die in der Vergangenheit liegenden Veranlagungsjahre gemäß den neuen Vorgaben des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO tatsächlich prüft.

²⁰ Vgl. auch Schreiben des BMF vom 4.10.2016 an die BAGFW.

b. Andere offene Fragen

Offen ist bzgl. der Neuregelungen im AEAO Nr. 2 zu § 66 AO unter anderem, ob nur auf das **jeweilige Veranlagungsjahr** abgestellt wird oder – wie z.B. bei der Prüfung, ob schädliche Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung bzw. der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe vorliegen – auf einen längeren Zeitraum (drei bzw. sechs Jahre)²¹ abgestellt werden kann bzw. vernünftigerweise abgestellt werden muss. Sofern daher für ein Jahr ein ggf. „schädlicher Gewinn“ in einem Zweckbetrieb gemäß § 66 AO erwirtschaftet worden sein sollte, besteht insoweit zumindest eine Argumentationsmöglichkeit, die Regelung bzgl. der Verluste aus Vermögensverwaltung/wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben entsprechend anzuwenden.

Sofern **Entgelte** für Leistungen der Wohlfahrtspflege durch die öffentliche Hand/Leistungsträger kalkuliert und vorgegeben werden, d.h. im Ergebnis **nicht** mehr **verhandelbar** sind, könnte man grundsätzlich die Auffassung vertreten, dass in diesen Fällen kein Anhaltspunkt für einen schädlichen Gewinn im Sinne des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO gegeben ist. Auch bei solchen Sachverhalten dürfte sich aber die Frage nach einem „schädlichen Gewinn“ stellen bzw. seitens der Leistungsträger die Frage der Entgelthöhe kritisch diskutiert werden.

Bei der Ermittlung eines „noch zulässigen“ Gewinns im Rahmen eines Zweckbetriebs ist nach § 66 AO zu berücksichtigen, dass Einrichtungen der Wohlfahrtspflege teilweise gesetzlich verpflichtet sind, Vergütungen zu kalkulieren/zu vereinbaren, die eine wirtschaftliche Betriebsführung ermöglichen, d.h. auch einen **Unternehmergewinn** zu berücksichtigen (vgl. z.B. § 89 SGB XI).

Auch dürfte ein **angemessener Gewinnaufschlag/Unternehmergewinn**, z.B. zwecks Kompensation von Betriebsrisiken, bei der Kalkulation der Entgelte berücksichtigt werden können. Ob dies dann vom Leistungsträger akzeptiert wird bzw. ein entsprechendes Ergebnis durch steuerliche Rücklagen im

Sinne des § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO sachgerecht dargestellt werden kann (vgl. oben unter 5.), ist auf Grundlage des Einzelfalls abschließend zu prüfen.

Ob und in welchem Umfang eventuelle **Risikozuschläge bzw. adäquate Belegungsquoten** in Planungsrechnungen, und wenn ja, in welcher Höhe aufgenommen werden (können), kann aufgrund der derzeit fehlenden Praxis nicht gesagt werden. Jedenfalls sollte mit Planungsrechnungen, sofern diese möglich sind und mit vertretbarem Aufwand erstellt werden können, nachweisbar sein, dass die Einrichtung keine Gewinne „angestrebt“ hat und daher nicht „des Erwerbs wegen“ gehandelt hat. Hier fehlen aber noch Erfahrungswerte, da nach derzeitigem Kenntnisstand bisher regelmäßig noch keine Prüfungen eines kritischen Gewinns einer Einrichtung im Sinne des § 66 AO durch die Finanzverwaltung stattgefunden hat.

Es kann zukünftig auch nicht ausgeschlossen werden, dass im Rahmen von Veranlagungen oder Betriebsprüfungen mit der Finanzverwaltung diskutiert wird, ob **Teilleistungen** von Zweckbetrieben im Sinne von § 68, insbesondere von § 68 Nr. 1 und Nr. 3 AO seitens der Finanzverwaltung ggf. isoliert betrachtet werden und insoweit dem allgemeinen Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO zugeordnet werden. Andererseits dürfte es Argumente geben, dass Zweckbetriebe gemäß § 66 AO – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – mit ihren „Gewinnen“ auch andere Tätigkeiten eines Trägers, die unmittelbar der Wohlfahrtspflege dienen, d.h. insbesondere hilfebedürftigen Personen zugutekommen, (mit-) finanzieren dürfen. Denn eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Wohlfahrtszweckbetrieben gemäß § 66 AO und z.B. § 68 Nr. 1a oder Nr. 3a AO ist nicht nachvollziehbar.

²¹ Vgl. AEAO Nr. 3 bis 8 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

9. Abschließende Bemerkungen

Es liegt in der Natur der Sache, dass mit diesem Schreiben lediglich grundlegende Informationen und Hilfestellungen zu den Änderungen des AEAO vermittelt werden können. Die Informationen können keine maßgeschneiderten Patentlösungen für jede einzelne steuerbegünstigte Körperschaft bieten und stellen keine (steuerliche) Beratung dar.

Es bleibt abzuwarten, ob und wann die Finanzverwaltung die Grundsätze des AEAO Nr. 2 zu § 66 AO auf Träger der Wohlfahrtspflege anwenden wird. Voraussichtlich wird auch nicht jeder Träger der Wohlfahrtspflege kritisch geprüft werden. Jedenfalls sollten betroffene Einrichtungen vorausschauend ihre Tätigkeiten angemessen dokumentieren, um bei Diskussionen im Rahmen der steuerlichen Veranlagung und bei Betriebsprüfungen keine Überraschungen zu erleben.

Es ist nicht auszuschließen, dass Finanzämter zu Fragen der „kritischen Gewinnobergrenze“ und der möglichen steuerlichen Rücklagenbildung gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten.

Allen steuerbegünstigten Körperschaften kann nur empfohlen werden, sich mit der gebotenen Sorgfalt und ggf. unter Hinzuziehung fachlichen Beistands mit diesen Änderungen des AEAO auseinanderzusetzen. Dies gilt nicht nur für die Fälle eines möglicherweise zu hohen, schädlichen Gewinns im Zweckbetrieb gemäß § 66 AO, sondern auch für die allgemeine Abgrenzung von steuerbegünstigten Tätigkeiten unter kaufmännischen Gesichtspunkten und für die Erfassung der satzungsmäßigen Tätigkeiten in den Steuererklärungen.

Anhang

Übersichtstabelle: „Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung Hier: Gewinnerzielung in Einrichtungen der Wohlfahrtspflege“

Die Auflistung enthält – **ohne einen Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben** – typische Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche von Einrichtungen, die der Wohlfahrtspflege dienen.

Eine Zuordnung zu einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb setzt u.a. voraus, dass diese Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche in der Satzung der Körperschaft beschrieben sind. Ferner müssen einzelne Leistungen, insbesondere gemäß § 66 und gemäß § 68 Nr. 1a AO, mindestens zu zwei Dritteln hilfebedürftigen Personen i.S.d. § 53 AO zugute kommen.

Die Zuordnung von Tätigkeiten/Leistungen/Bereiche zu den Zweckbetrieben gemäß den §§ 65 ff. AO muss in jedem Einzelfall u.a. auf Grundlage der jeweiligen Gegebenheiten, vertraglichen Regelungen und bundesländerspezifischen Vorgaben, unter Hinzuziehung von fachlichem Beistand geprüft werden!

	Zweckbetriebe gemäß				
	§ 65 AO	§ 66 AO	§ 68 AO		
			Nr. 1	Nr. 3	Nr. 2, 4 - 9
Alten-, Altenwohn- und Pflegeheim nach Maßgabe des HeimG			X		
Ambulante Pflegedienstleistungen im Rahmen der Pflegeversicherung		X			
Altentages- und Begegnungsstätte		X			
Asylbewerber (Unterbringung/Betreuung/Versorgung/Verpflegung)*	X	X			
Beförderung kranker und verletzter Personen		X			
Beförderung von Menschen mit Behinderung		X			
Beherrbergung und Beköstigung von Jugendlichen			X		
Behinderten-/ Rehabilitationssport	X	X			
Beschäftigungsgesellschaften	X				
Beschäftigungs- und Arbeitstherapie von Menschen mit Behinderungen				X	
Betreutes Wohnen / pflegerische Leistungen		X			
Betreuungsleistungen		X			
Bürgerkriegsflüchtlinge (Unterbringung/Betreuung/Versorgung/Verpflegung)*	X	X			
Cafeteria einer stationären Einrichtung für hilfebedürftige Personen	X	X			
CAP-Markt				X	
Erholungsheim			X		
Fachkongresse/-tagungen (fachlicher Teil)					X
Ferienbetreuung von Kindern		X	X		
Fürsorgeeinrichtungen für Blinde und Körperbehinderte					X
Gesellige Veranstaltungen für Menschen mit Behinderungen		X			
Hausnotruf		X			
Häusliche Pflege		X			
Heimerziehung und sonstige betreute Wohnformen i.S.d § 34 SGB VIII					X
Hospiz		X	X		

Integrationsbetrieb/-projekt				X	
Integrationskurse	X	X			X
Jugendherbergen			X		
Jugendhilfe ambulant		X			
Jugendhilfe (teil-)stationär			X		
Kindertagesstätten/-hort/-garten (auch integrativ)			X		
Kleiderkammer		X			
Krankentransport		X			
Kulturveranstaltungen					X
Kurzzeitpflege/Tagespflege		X	X		
Lotterien					X
Mahlzeitendienst			X		
Mensa- und Cafeteriabetrieb für Studenten		X			
Medizinische Versorgungszentren (MVZ)		X			
Obdachloseneinrichtungen		X			
Rettungsdienste und Krankentransporte		X			
Schuldnerberatung		X			
Schulen (Ersatzschule)	X				
Schulmensabetrieb		X			
Schwangerschaftskonfliktberatung		X			
Seniorenerholung		X			
Sozialkaufhaus als Beschäftigungsgesellschaft/Integrationsprojekt	X			X	
Studentenwohnheim			X		
Suchtberatung/Vorbeugung		X			
Überlassung/Gestellung von Ordensschwestern/-mitgliedern	X	X			
Tafel		X			
Tagespflege/Kurzzeitpflege		X	X		
Vorträge und Kurse wissenschaftlicher oder belehrender Art					X
Werkstätten für Menschen mit Behinderung				X	
Wohlfahrtsbriefmarkenverkauf	X				

* Zeitlich begrenzte Billigkeitsregelung bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (vgl. BMF-Schreiben vom 09.02.2016)

Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen an die obersten Finanzbehörden der Länder: Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)



Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 26. Januar 2016

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

BEZUG TOP 13 der Sitzung AO III/2015;
TOP 6, 9, 12, 13, 22 bis 25 der Sitzung AO IV/2015;
TOP I/12 und I/13 der Sitzung KSt II/2015

GZ **IV A 3 - S 0062/15/10006**

DOK **2015/1166398**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2015 (BStBl I S. 1018) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Dem **AEAO zu § 18** wird folgende neue Nummer 6 angefügt:

„6. Zur Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften ausländischer Personengesellschaften, an denen inländische Gesellschafter beteiligt sind, ist zu prüfen, ob ein Anknüpfungsmerkmal im Sinne des § 18 Abs. 1 AO gegeben ist. Ist dies der Fall, ist das dort genannte Finanzamt zuständig. Fehlt dagegen ein solches Anknüpfungsmerkmal, gilt nach § 25 AO i.V.m. § 18 Abs. 2 AO Folgendes:

a) Ist für alle inländischen Beteiligten ein gemeinsamer Treuhänder oder eine andere die Interessen der inländischen Beteiligten vertretende Person bestellt, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Treuhänder oder die andere

Person ansässig ist. Bei späterer Änderung der Treuhand- oder Vertretungsverhältnisse tritt ein Zuständigkeitswechsel nicht ein, solange mindestens ein Beteiligter durch den bisherigen Treuhänder oder Vertreter vertreten bleibt.

- b) Ist eine Bestimmung der Zuständigkeit nach Buchstabe a) nicht möglich, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die Beteiligten mit den insgesamt höchsten Anteilen ansässig sind. Bei Änderung der Beteiligungsverhältnisse tritt ein Zuständigkeitswechsel nicht ein, solange mindestens ein Beteiligter im Bezirk des Finanzamts ansässig ist.
 - c) Lässt sich im Einzelfall die örtliche Zuständigkeit weder nach Buchstabe a) noch nach Buchstabe b) bestimmen, kann die gemeinsame fachlich zuständige Aufsichtsbehörde festlegen, welches der Finanzämter, in deren Bezirk mindestens ein Beteiligter ansässig ist, zuständig ist. Fehlt eine gemeinsame Aufsichtsbehörde, so treffen die fachlich zuständigen Aufsichtsbehörden die Entscheidung gemeinsam.
 - d) Wenn sich mehrere Finanzämter nach den Buchstaben a) und b) für zuständig oder für unzuständig halten oder wenn die Zuständigkeit nach den Buchstaben a) und b) aus anderen Gründen zweifelhaft ist oder eine Entscheidung nach Buchstabe c) nicht getroffen werden kann, entscheidet das Bundeszentralamt für Steuern (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 7 FVG).“
2. In Nummer 5 des **AEAO zu § 30** wird die Angabe „- § 20 Abs. 4 des Unterhaltssicherungsgesetzes;“ durch die Angabe „- 24 Abs. 5 des Unterhaltssicherungsgesetzes“ ersetzt.
3. Der **AEAO zu § 52** wird wie folgt geändert:
- a) Im zweiten Absatz der Nummer 1.2 wird die Angabe „10 Jahren“ durch die Angabe „zehn Jahren“ und die Angabe „10 Jahresraten“ durch die Angabe „zehn Jahresraten“ ersetzt.
 - b) In Nummer 7 Satz 2 wird die Angabe „(s. §§ 58 Nr. 8 und § 67a AO)“ durch die Angabe „(s. § 58 Nr. 8 AO und § 67a AO)“ ersetzt.
 - c) In Nummer 1.1 Satz 1, Nummer 2.1, Nummer 3 Satz 2, Nummer 6 Satz 1 und 4, Nummer 9 Satz 1, 2 und 5, Nummer 10 Satz 1, Nummer 11 Satz 3 und Nummer 13 Satz 1 und 2 wird die Angabe „§ 52 Abs. 2 Nr.“ jeweils durch die Angabe „§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr.“ ersetzt.

Seite 3

4. In den Nummern 7 und 8 des **AEAO zu § 53** wird die Angabe „§ 53 Nr. 2 Buchstabe“ jeweils durch die Angabe „§ 53 Nr. 2 Satz 4 Buchstabe“ ersetzt.

5. Der **AEAO zu § 55** wird wie folgt geändert:

a) Folgende neue Nummer 2 wird eingefügt:

„2. Die zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eingesetzte Eigengesellschaft verfolgt keine in diesem Sinne vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab ist die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nichtgesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Dazu muss das Entgelt regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, **BStBl 2016 II S. XXX**). Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnerorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich.“

b) Die bisherigen Nummern 2 bis 32 werden die neuen Nummern 3 bis 33 und darüber hinaus wie folgt geändert:

aa) Im zweiten Spiegelstrich der neuen Nummer 6 und im Satz 1 der neuen Nummer 7 wird die Angabe „12 Monaten“ jeweils durch die Angabe „zwölf Monaten“ ersetzt.

bb) Die neue Nummer 9 wird wie folgt gefasst:

„9. Die Regelungen in den Nrn. 4 bis 8 des AEAO zu § 55 gelten entsprechend für die Vermögensverwaltung.“

cc) Die Zwischenüberschrift vor der neuen Nummer 23 und die neue Nummer 23 werden wie folgt gefasst:

„Zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO:

23. Die in § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO genannten Sacheinlagen sind Einlagen i.S.d. Handelsrechts, für die dem Mitglied Gesellschaftsrechte eingeräumt worden sind. Insoweit sind also nur Kapitalgesellschaften,

nicht aber Vereine angesprochen. Unentgeltlich zur Verfügung gestellte Vermögensgegenstände, für die keine Gesellschaftsrechte eingeräumt sind (Leihgaben, Sachspenden), fallen nicht unter § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO. Soweit Kapitalanteile und Sacheinlagen von der Vermögensbindung ausgenommen werden, kann von dem Gesellschafter nicht die Spendenbegünstigung des § 10b EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) in Anspruch genommen werden. Eingezahlte Kapitalanteile i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO liegen nicht vor, soweit für die Kapitalerhöhung Gesellschaftsmittel verwendet wurden (z.B. nach § 57c GmbHG).“

6. Nummer 2 des **AEAO zu § 57** wird wie folgt gefasst:

„2. Das Gebot der Unmittelbarkeit ist gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch dann erfüllt, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft einer Hilfsperson bedient. Hierfür ist es erforderlich, dass nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, d.h. die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt. Hilfsperson kann eine natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person sein. Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann. Die Tätigkeit der Hilfsperson muss den Satzungsbestimmungen der Körperschaft entsprechen. Diese hat nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht. Die weisungsgemäße Verwendung der Mittel ist von ihr sicherzustellen.

Die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nur über eine Hilfsperson das Merkmal der Unmittelbarkeit erfüllt (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO), ist unabhängig davon zu gewähren, wie die Hilfsperson gemeinnützigkeitsrechtlich behandelt wird.

Die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson ist nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich erbringt.“

7. Der **AEAO zu § 58** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

- „2. Die teilweise (nicht überwiegende) Weitergabe eigener Mittel (auch Sachmittel) ist unschädlich. Für die Ermittlung der maximal zulässigen Höhe der Mittelweitergabe ist das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) der Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgebend. Auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum zeitnah zu verwendenden Mittel allein kommt es nicht an.

Als Mittelempfänger kommen in Betracht:

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften,
- juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft sind unschädlich, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder als Begünstigte ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften sind. Entsprechendes gilt für Ausschüttungen und sonstige Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Zwar ist bei einer Weiterleitung (auch in Form einer verhinderten Vermögensmehrung) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts das Tatbestandsmerkmal „zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ nicht erfüllt, wenn die Mittel dem Gesamthaushalt der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugutekommen und die juristische Person des öffentlichen Rechts neben den steuerbegünstigten Zwecken auch noch andere Zwecke verfolgt (BFH Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, **BStBl 2016 II S. XXX**). Dies ist jedoch unschädlich, wenn die Mittel nachweislich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Die Verwendung der zugewendeten Mittel hat i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu erfolgen. Wird dagegen verstoßen, liegt eine Mittelfehlverwendung bei der Empfänger Körperschaft vor.

Nicht zeitnah zu verwendende Mittel der Geber Körperschaft (z. B. freie Rücklage) unterliegen jedoch auch bei der Empfänger Körperschaft nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.“

b) Nummer 13 wird wie folgt gefasst:

„13. Die in § 58 Nr. 2 bis 8 AO genannten Ausnahmetatbestände können auch ohne entsprechende Satzungsbestimmung verwirklicht werden. Entgeltliche Tätigkeiten nach § 58 Nr. 4, 5 oder 7 AO begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung (z.B. Raumüberlassung). Bei den Regelungen des § 58 Nr. 6 und 9 AO kommt es jeweils nicht auf die Bezeichnung der Körperschaft als Stiftung, sondern auf die tatsächliche Rechtsform an. Dabei ist es unmaßgeblich, ob es sich um eine rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Stiftung handelt.“

8. In Nummer 1 des **AEAO zu § 59** wird die Angabe „(§ 14 Sätze 1 und 2 und § 64 AO)“ durch die Angabe „(§ 14 Satz 1 und 2 AO und § 64 AO)“ ersetzt.

9. Nummer 6 des **AEAO zu § 61** wird wie folgt gefasst:

„6. Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO können so schwerwiegend sein, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen. Auch in diesen Fällen ist eine Nachversteuerung nach § 61 Abs. 3 AO möglich (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.10.2010, I R 59/09, BStBl 2012 II S. 226).“

10. Der **AEAO zu § 62** wird wie folgt geändert:

a) Der letzte Satz der Nummer 13 wird wie folgt gefasst:

„Die Zuführung von Mitteln zu Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO berührt die Höchstgrenze für die Bildung freier Rücklagen dagegen nicht.“

b) Die Absätze 2 und 3 der Nummer 14 werden wie folgt gefasst:

„Entfällt der Grund für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO, so ist diese unverzüglich aufzulösen. Die dadurch freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden.

Die freigewordenen Mittel können auch in die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO eingestellt werden. Bei diesen Mitteln handelt es sich nicht um sonstige nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel (§ 58 Nr. 3 AO, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO).“

11. Der **AEAO zu § 64** wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird die Angabe „(§ 14 Sätze 1 und 2 AO)“ durch die Angabe „(§ 14 Satz 1 und 2 AO)“ ersetzt.
- b) In Nummer 3 Satz 5 wird die Angabe „(vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II S. 753; H 15.7 (4) bis H 15.7 (6) EStH 2011)“ durch die Angabe „(vgl. BFH-Urteil vom 30.6.1971, I R 57/70, BStBl II S. 753; H 15.7 (4) bis H 15.7 (6) EStH)“ ersetzt.

- c) Der zweite Absatz der Nummer 6 wird wie folgt gefasst:

„Danach ist z.B. bei der Gewinnermittlung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Greenfee“ von steuerbegünstigten Golfvereinen wegen der Abgrenzbarkeit nach objektiven Maßstäben (z.B. im Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern im Kalenderjahr) trotz primärer Veranlassung durch den ideellen Bereich des Golfvereins ein anteiliger Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen (z.B. für Golfplatz- und Personalkosten) zulässig (BFH-Urteil vom 15.1.2015, I R 48/13, BStBl II S. 713). Bei gemeinnützigen Musikvereinen sind Aufwendungen, die zu einem Teil mit Auftritten ihrer Musikgruppen bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen, anteilig als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzuziehen. Derartige Aufwendungen sind z.B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Als Maßstab für die Aufteilung kommt die Zahl der Stunden, die einschließlich der Proben auf die jeweiligen Bereiche entfallen, in Betracht.“

- d) Folgende neue Nummer 11 wird eingefügt:

„11. Die Sammlung und Verwertung von Zahngold durch eine steuerbegünstigte Körperschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bildet nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 28.2.1992, I R 149/90, BStBl II S. 693, einen einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO). Erklären die Spender, dass das Zahngold von der steuerbegünstigten Körperschaft im Namen der Spender und für Rechnung der Spender verwertet werden soll (treuhänderische Verwertung) und wenden die Spender den Verwertungserlös der steuerbegünstigten Körperschaft zu, liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn das Mitwirken der

steuerbegünstigten Körperschaft sich darauf beschränkt, das Zahngold lediglich in Vertretung des Spenders bei der Scheideanstalt einzureichen. Nehmen Spender anonym an der Zahngoldsammlung teil, begründet die steuerbegünstigte Körperschaft, die das Zahngold sammelt und verwerten lässt, damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.“

- e) Die bisherigen Nummern 11 bis 35 werden die neuen Nummern 12 bis 36 und wie folgt geändert:
- aa) In der neuen Nummer 15 wird die Angabe „(vgl. Nr. 16 des AEAO zu § 64)“ durch die Angabe „(vgl. Nr. 17 des AEAO zu § 64)“ ersetzt.
 - bb) In der neuen Nummer 17 wird die Angabe „i.S.d. Nr. 15 des AEAO zu § 64“ durch die Angabe „i.S.d. Nr. 16 des AEAO zu § 64“ ersetzt.
12. In Nummer 4 Satz 1 des **AEAO zu § 65** wird das Wort „Zweckbetriebes“ durch das Wort „Zweckbetriebs“ ersetzt.
13. Nummern 2 bis 8 des **AEAO zu § 66** werden wie folgt gefasst:
- „2. Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeführt 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 17.11.2013, I R 17/12, **BStBl 2016 II S.XXX**). Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden; die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs i.S.d. § 66 AO ist unschädlich.
 - 3. Die Tätigkeit muss auf die Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen gerichtet sein. Notleidend bzw. gefährdet sind Menschen, die eine oder beide der in § 53 Nr. 1 und 2 AO genannten Voraussetzungen erfüllen. Auf die Vertragsbeziehung, die der Leistungserbringung zu Grunde liegt, kommt es nicht an. Entscheidend ist, dass die Einrichtung der Wohlfahrtspflege zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen tätig wird. Bei

Leistungen, die faktisch nicht gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbracht werden, fehlt es an der Unmittelbarkeit (BFH-Urteil vom 6.2.2013, I R 59/11, BStBl II S. 603).

Es ist auch nicht erforderlich, dass die gesamte Tätigkeit auf die Förderung notleidender bzw. gefährdeter Menschen gerichtet ist. Es genügt, wenn zwei Drittel der Leistungen einer Einrichtung notleidenden bzw. gefährdeten Menschen zugutekommen. Auf das Zahlenverhältnis von gefährdeten bzw. notleidenden und übrigen geförderten Menschen kommt es nicht an.

Werden neben Leistungen an die in § 53 AO genannten Personen noch andere Leistungen für einen Dritten erbracht, sind diese Leistungen, soweit sie nicht zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebes gehören, nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzurechnen. Wird also z. B. durch eine Körperschaft Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke für einen Vertragspartner im Rahmen einer Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt, so sind die bereitgestellten Pflegekräfte dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Erbringt das bereitgestellte Personal z. B. nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.

4. Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege liegt regelmäßig vor bei häuslichen Pflegeleistungen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft i.R.d. SGB VII, SGB XI, SGB XII oder BVG.
5. Die Belieferung von Studentinnen und Studenten mit Speisen und Getränken in Mensa- und Cafeteria-Betrieben von Studentenwerken ist als Zweckbetrieb zu beurteilen. Der Verkauf von alkoholischen Getränken, Tabakwaren und sonstigen Handelswaren darf jedoch nicht mehr als 5 % des Gesamtumsatzes ausmachen. Auch bei anderen steuerbegünstigten Körperschaften kann entsprechend der Beurteilung bei den Studentenwerken der Betrieb einer Cafeteria für Studierende auf dem Campus ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege sein. Entsprechendes gilt für die Grundversorgung mit Speisen und Getränken von Schülerinnen und Schülern an Schulen bzw. Kindern in einer Kindertagesstätte.
6. Die bloße Beförderung von Personen, für die der Arzt eine Krankenfahrt (Beförderung in Pkws, Taxen oder Mietwagen) verordnet hat, erfüllt nicht die Kriterien nach § 66 Abs. 2 AO.

7. Werden die Leistungen unter gleichen Bedingungen sowohl gegenüber hilfebedürftigen als auch nicht hilfebedürftigen Personen erbracht, ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb „Einrichtung der Wohlfahrtspflege“ anzunehmen. Dieser ist als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn die Zweidrittelgrenze des § 66 AO erfüllt wird. Die Einhaltung dieser Tatbestandsvoraussetzung ist nachzuweisen. Bei Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasylen und den sogenannten Tafeln kann auf den Nachweis der Zweidrittelgrenze verzichtet werden, wenn ein Bescheid nach § 53 Nr. 2 Satz 8 AO vorliegt.
 8. Gesellige Veranstaltungen sind als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln. Veranstaltungen, bei denen zwar auch die Geselligkeit gepflegt wird, die aber in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen durchgeführt werden, können unter den Voraussetzungen der §§ 65 und 66 AO Zweckbetrieb sein.“
14. Der **AEAO zu § 67a** wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 2 wird die Angabe „(§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO)“ durch die Angabe „(§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO)“ ersetzt.
 - b) Nummer 8 wird wie folgt gefasst:
 - „8. Zur Zulässigkeit einer pauschalen Gewinnermittlung beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ wird auf Nrn. 29 bis 36 des AEAO zu § 64 hingewiesen.“
15. In Nummer 5 Absatz 2 Satz 1 des **AEAO zu § 68** wird die Angabe „§ 68 Nr. 3a AO“ durch die Angabe „§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO“ ersetzt.
16. Der **AEAO zu § 87a** wird wie folgt geändert:
- a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:
 - „1. Zugangseröffnung**
 - Die Übermittlung elektronischer Dokumente an die Finanzbehörden und an die Steuerpflichtigen ist zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet (§ 87a Abs. 1 Satz 1 AO). Die Zugangseröffnung kann durch ausdrückliche Erklärung oder konkludent sowie generell oder nur für bestimmte Fälle erfolgen. Vorbehaltlich einer ausdrücklichen gesetzlichen

Anordnung besteht weder für die Steuerpflichtigen noch für die Finanzbehörden ein Zwang zur Übermittlung elektronischer Dokumente. Soweit eine gesetzliche Verpflichtung besteht, Steuererklärungen oder sonstige für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, eröffnet die Finanzverwaltung jeweils mit Bereitstellung der Schnittstelle (Nr. 2 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Nr. 3 des BMF-Schreibens vom 16.11.2011, BStBl I S. 1063) den Zugang. Die Datensatzbeschreibung ist Bestandteil dieser Schnittstelle. Wegen der elektronischen Übermittlung von steuerlichen Daten an die Finanzbehörden siehe auch § 150 Abs. 1 Satz 2 AO und die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV).

Bei natürlichen oder juristischen Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben und die auf einem im Verkehr mit der Finanzbehörde verwendeten Briefkopf, in einer Steuererklärung oder in einem Antrag an die Finanzbehörde ihre E-Mail-Adresse angegeben oder sich per E-Mail an die Finanzbehörde gewandt haben, kann i.d.R. davon ausgegangen werden, dass sie damit konkludent ihre Bereitschaft zur Entgegennahme elektronischer Dokumente erklärt haben. Bei Steuerpflichtigen, die keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben (z.B. Arbeitnehmer), ist dagegen derzeit nur bei Vorliegen einer ausdrücklichen, aber nicht formgebundenen Einverständniserklärung von einer Zugangsöffnung i.S.d. § 87a Abs. 1 Satz 1 AO auszugehen.“

b) Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

„3. Elektronische Übermittlung bei gesetzlich angeordneter Schriftform

3.1 Schreibt das Gesetz die Schriftform vor, kann dieser Form auch durch Übermittlung in elektronischer Form entsprochen werden, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (wie z.B. in § 224a Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz AO und in § 309 Abs. 1 Satz 2 AO). Der elektronischen Form genügt ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur i.S.d. § 2 Nr. 3 des Signaturgesetzes (BStBl 2001 I S. 351) versehen ist (§ 87a Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 AO). Die Schriftform kann auch durch Übermittlung des elektronischen Dokuments in einem Verfahren nach § 87a Abs. 3 Sätze 4 und 5, Abs. 4 Satz 3 AO ersetzt werden.

- 3.2 Falls die einschlägige Norm nicht ausdrücklich den Begriff „Schriftform“ verwendet, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Gesetz die Schriftform anordnet (BFH-Urteil vom 13.5.2015, III R 26/14, BStBl II S. 790). Hierbei ist von Folgendem auszugehen:
- 3.2.1 Schreibt das Gesetz eine (ggf. sogar eigenhändige) Unterschrift vor, ist stets der Fall einer gesetzlich angeordneten Schriftform gegeben. Eine gesetzliche Verpflichtung zur (ggf. eigenhändigen) Unterzeichnung ist unbeachtlich, wenn der Antrag, die Erklärung oder die Mitteilung zulässigerweise auf elektronischem Weg nach Maßgabe der StDÜV der Finanzverwaltung übermittelt wird, da dann ein Unterschrifterfordernis durch die Verpflichtung zur Authentifizierung des Datenübermittlers verdrängt wird (§ 150 Abs. 6 Satz 3 AO, § 6 Abs. 1 StDÜV).
- 3.2.2 Bestimmt das Gesetz ohne eine ausdrückliche Aussage zu einem Unterschrifterfordernis, dass ein Antrag, eine Erklärung oder eine Mitteilung an die Finanzbehörde oder ein Verwaltungsakt oder eine sonstige Maßnahme der Finanzbehörde dem Empfänger „schriftlich“ zugehen muss, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob eine Unterschrift erforderlich ist. Hierbei ist analog § 126 Abs. 1 BGB grundsätzlich von einem Unterschrifterfordernis auszugehen, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der Gesetzgeber eine Unterschrift für entbehrlich hält.
- Ist nach dem Ergebnis der Auslegung eine Unterschrift erforderlich, ist im Sinne des § 87a Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 4 Satz 1 AO die Schriftform gesetzlich angeordnet.
- 3.2.3 Eine analoge Anwendung des § 126 Abs. 1 BGB hat für sich allein nicht zur Folge, dass der Steuerpflichtige den Antrag, die Erklärung oder die Mitteilung eigenhändig unterzeichnen muss. Die in § 126 Abs. 1 BGB geforderte „Eigenhändigkeit“ der Unterschrift bezieht sich auf den Aussteller der Urkunde, der auch ein gesetzlicher oder gewillkürter Vertreter sein kann. Das für den Steuerpflichtigen grundsätzlich bestehende Recht, sich vertreten zu lassen (§ 80 Abs. 1 Satz 1 AO), wird daher allein durch eine analoge Anwendung des § 126 Abs. 1 BGB nicht beschränkt.
- 3.2.4 Ist der einschlägigen Norm durch Auslegung zu entnehmen, dass ein schriftlicher Antrag oder eine schriftliche Erklärung oder Mitteilung nicht unterschrieben sein muss (wie im Fall eines Einspruchs aufgrund der Regelung in § 357 Abs. 1 Satz 2 AO), liegt keine gesetzliche Anordnung der

Schriftform vor. Bei der elektronischen Übermittlung eines derartigen Antrags oder einer derartigen Erklärung oder Mitteilung kann somit auf eine qualifizierte elektronische Signatur und auch auf ein Verfahren nach § 87a Abs. 3 Sätze 4 und 5 AO verzichtet werden.

- 3.3 Kein Fall des § 87a Abs. 3 und 4 AO liegt vor, wenn das Gesetz neben der Schriftform auch die elektronische Übermittlung ausdrücklich zulässt (z.B. durch die Formulierung „schriftlich oder elektronisch“) oder zur elektronischen Übermittlung verpflichtet.
- 3.4 Elektronische Dokumente, die mit einem Wahlnamen signiert worden sind, dem die Funktion des bürgerlichen Namens zukommt, sind von den Finanzbehörden nicht unter Berufung auf § 87a Abs. 3 Satz 3 AO zurückzuweisen.“

17. Der zweite Absatz der Nummer 2.7 des **AEO zu § 93** wird wie folgt gefasst:

„Würde durch eine vorhergehende Information des Beteiligten der Ermittlungszweck gefährdet (§ 93 Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 AO) oder ergibt sich aus den Umständen des Einzelfalles, dass eine Aufklärung durch den Beteiligten selbst nicht zu erwarten ist, kann sich die Finanzbehörde nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO unmittelbar an die betreffenden Kreditinstitute wenden (vgl. AEO zu § 93, Nrn. 1.2.1, 1.2.2 und 1.2.6) bzw. andere erforderliche Maßnahmen ergreifen. In diesen Fällen ist der Beteiligte nachträglich über die Durchführung des Kontenabrufs zu informieren.“

18. In Nummer 3.1.4.1 Satz 4 des **AEO zu § 122** wird nach der Angabe „Argentinien,“ die Angabe „Brasilien,“ eingefügt.

19. Der **AEO zu § 123** wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. Ein Beteiligter mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, darf nicht zur Benennung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten aufgefordert werden. Der Europäische Wirtschaftsraum umfasst neben den Staaten der Europäischen Union die Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen.“

b) In Nummer 2 Satz 1 werden die Wörter „im Übrigen“ gestrichen.

20. Der **AEAO zu § 164** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. Der Vorbehalt der Nachprüfung ist eine Nebenbestimmung i.S.d. § 120 AO. Er ist im Steuerbescheid anzugeben, wenn er nicht kraft Gesetzes besteht, wie z.B. im Fall der Festsetzung einer Vorauszahlung (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO). Im Gegensatz zur vorläufigen Steuerfestsetzung hat der Vorbehalt keine Auswirkung auf den Ablauf der Festsetzungsfrist. Wegen der Wirkung einer Steueranmeldung als Vorbehaltsfestsetzung siehe § 168 AO.“

b) Nummer 6 wird wie folgt gefasst:

„6. Wird eine Steuerfestsetzung mit einem behördlich angeordneten Vorbehalt der Nachprüfung geändert, so ist in dem neuen Steuerbescheid zu vermerken, ob dieser weiterhin unter Vorbehalt der Nachprüfung steht oder ob der Vorbehalt aufgehoben wird. Fehlt ein derartiger Vermerk, bleibt der Nachprüfungsvorbehalt bestehen (BFH-Urteil vom 14.9.1993, VIII R 9/93, BStBl 1995 II S. 2). Steht eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Nachprüfungsvorbehalt gleich (§ 168 AO) und erlässt die Finanzbehörde später erstmals einen Steuerbescheid ohne eine Aussage zum Nachprüfungsvorbehalt, so entfällt dieser (BFH-Urteil vom 2.12.1999, V R 19/99, BStBl 2000 II S. 284). Die Aufhebung des Vorbehalts muss schriftlich oder in elektronischer Form (§ 87a Abs. 4 AO) ergehen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen sein (§ 164 Abs. 3 Satz 2 AO). Die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts ist auch ohne abschließende Prüfung des Steuerfalles zulässig (BFH-Urteil vom 28.5.1998, V R 100/96, BStBl II S. 502) und bedarf regelmäßig keiner Begründung (BFH-Urteil vom 10.7.1996, I R 5/96, BStBl 1997 II S. 5). Nach der Bekanntgabe der Aufhebung des Vorbehalts kann die Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr auf § 164 Abs. 2 AO gestützt werden; §§ 172 ff. AO bleiben unberührt.“

c) In Nummer 7 Satz 1 wird das Wort „ausdrücklich“ gestrichen.

Seite 15 21. Der AEO zu § 165 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„7. Die Vorläufigkeit ist auf die ungewissen Voraussetzungen zu beschränken und zu begründen. Die Begründung kann nachgeholt werden (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 AO). Wird eine vorläufige Steuerfestsetzung geändert, so ist in dem neuen Steuerbescheid zu vermerken, ob und inwieweit dieser weiterhin vorläufig ist oder für endgültig erklärt wird. Ein ursprünglich angeordneter Vorläufigkeitsvermerk bleibt auch dann wirksam, wenn er in einem nachfolgenden Änderungsbescheid nicht ausdrücklich wiederholt wird (BFH-Urteil vom 9.9.1988, III R 191/84, BStBl 1989 II S. 9). Enthält aber der Änderungsbescheid einen Vorläufigkeitsvermerk, wird durch diesen der Umfang der Vorläufigkeit neu bestimmt (BFH-Urteil vom 19.10.1999, IX R 23/98, BStBl 2000 II S. 282). Dies gilt auch, wenn ein sowohl auf § 165 Abs. 1 Satz 1 AO als auch auf § 165 Abs. 1 Satz 2 AO gestützter Vorläufigkeitsvermerk im Änderungsbescheid durch einen allein auf § 165 Abs. 1 Satz 2 AO gestützten Vorläufigkeitsvermerk ersetzt wird (BFH-Urteil vom 14.7.2015, VIII R 21/13).“

b) Nummer 11 wird wie folgt gefasst:

„11. Wird die vorläufige Steuerfestsetzung auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen ganz oder teilweise für endgültig erklärt, kann gegen die insoweit nunmehr endgültige Steuerfestsetzung Einspruch eingelegt und ggf. anschließend Klage erhoben werden. Hinsichtlich der Auswirkungen der bisherigen Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung ergibt sich aus § 351 Abs. 1 AO keine Anfechtungsbeschränkung (BFH-Urteil vom 30.9.2010, III R 39/08, BStBl 2011 II S. 11). Der Umfang der Anfechtbarkeit bestimmt sich dabei nicht betragsmäßig, sondern in der Wirkung der fehlenden Bestandskraft der bisherigen Vorläufigkeit. In den Fällen der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO beschränkt sich dieser Rechtsschutz dementsprechend auf die weitere verfassungsrechtliche Klärung dieser Rechtsfrage (BFH-Urteil vom 30.9.2010, III R 39/08, a.a.O.).

Wird durch einen Vorläufigkeitsvermerk in einem Änderungsbescheid der Umfang der Vorläufigkeit in einschränkender Weise neu bestimmt (vgl. AEO zu § 165, Nr. 7 Sätze 5 und 6), steht dies insoweit einer Endgültigkeitserklärung gleich.“

22. Der **AEAO zu § 173** wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1.1.2 wird die Angabe „(vgl. zu §§ 172 – 177, Nr. 8 AO)“ durch die Angabe „(vgl. AEAO vor §§ 172 bis 177, Nr. 8)“ ersetzt.
- b) Nummer 1.4 wird wie folgt gefasst:

„1.4 Bei der Prüfung der Frage, ob die Tatsache zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führt, sind Steueranrechnungsbeträge unbeachtlich. Es ist auf die bisher festgesetzte und die festzusetzende Steuer abzustellen. Im Fall eines Antrags nach § 32d Abs. 4 oder 6 EStG ist die zunächst mit Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) einbehaltene Kapitalertragsteuer der bisher festgesetzten Steuer hinzuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.2015, VIII R 14/13, BStBl II S. 806). Zum Ausnahmefall einer Nettolohnvereinbarung siehe BFH-Urteil vom 16.3.1990, VI R 90/86, BStBl II S. 610.“

23. Nummer 2.4 des **AEAO zu § 175** wird wie folgt geändert:

- a) Das Beispiel „- § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ wird durch folgendes Beispiel ersetzt:

„- § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG

Wird nach Eintritt der Bestandskraft sowohl die Zustimmung zur Anwendung des Realsplittings erteilt, als auch der Antrag nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (bis VZ 2014: § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) gestellt, liegen die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor (BFH-Urteil vom 12.7.1989, X R 8/84, BStBl II S. 957). Auch die nachträgliche betragsmäßige Erweiterung eines bereits vorliegenden Antrags stellt i.V.m. der erweiterten Zustimmungserklärung ein rückwirkendes Ereignis dar (BFH-Urteil vom 28.6.2006, XI R 32/05, BStBl 2007 II S. 5). Demgegenüber liegt kein rückwirkendes Ereignis vor, wenn dem Unterhaltspflichtigen bei einem erst nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids gestellten Antrag auf Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers bereits vor Eintritt der Bestandskraft vorlag (BFH-Urteil vom 20.8.2014, X R 33/12, BStBl 2015 II S. 138).“

- b) Das Beispiel „- §§ 26 bis 26b EStG“ wird wie folgt gefasst:

„- §§ 26 bis 26b EStG

Wählt ein Ehegatte/Lebenspartner vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Bescheides die Einzelveranlagung nach § 26a EStG (bis VZ 2012: die getrennte Veranlagung), sind die Ehegatten/Lebenspartner auch dann einzeln zu veranlagern, wenn der gegenüber dem anderen Ehegatten/Lebenspartner ergangene Zusammenveranlagungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Der Antrag auf Einzelveranlagung nach § 26a EStG stellt hinsichtlich des Zusammenveranlagungsbescheids des anderen Ehegatten/Lebenspartners ein rückwirkendes Ereignis mit der Folge dar, dass dieser nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben ist und die Festsetzungsfrist ihm gegenüber mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem der Antrag auf Einzelveranlagung nach § 26a EStG gestellt wird (vgl. BFH-Urteile vom 3.3.2005, III R 22/02, BStBl II S. 690, und vom 28.7.2005, III R 48/03, BStBl II S. 865).

Widerruft ein Ehegatte/Lebenspartner im Zuge der Veranlagung seinen Antrag auf Einzelveranlagung nach § 26a EStG, ist die bestandskräftige Veranlagung des anderen Ehegatten/Lebenspartners nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben.

Die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart oder deren Änderung bzw. Widerruf durch einen Ehegatten oder Lebenspartner ist hingegen kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn beide Ehegatten/Lebenspartner für den betreffenden Veranlagungszeitraum im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bestandskräftig zur Einkommensteuer veranlagt sind (vgl. BFH-Urteil vom 25.9.2014, III R 5/13, BFH/NV 2015 S. 811).

Zur nachträglichen Ausübung steuerlicher Wahlrechte vgl. Nr. 8 des AEAO vor §§ 172 bis 177.

Zur Verzinsung vgl. Nr. 10.2.1 des AEAO zu § 233a.“

24. In der Inhaltsübersicht des **AEAO zu § 233a** wird die Angabe „62 Zinsberechnung bei Vorsteuer-Vergütungsansprüchen“ durch die Angabe „62 Sonderregelungen für Zinsberechnungen bei der Umsatzsteuer“ ersetzt.
25. Nummer 1 des **AEAO zu § 357** wird wie folgt gefasst:
 - „1. Der Einspruch ist schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Ein elektronisch erhobener Einspruch bedarf keiner qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz (BFH-Urteil vom 13.5.2015, III R 26/14, BStBl II S. 790; vgl. AEAO zu § 87a, Nr. 3.2.4). Ein Einspruch kann

auch durch Telefax, auch durch Computerfax, eingelegt werden (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.2010, VIII R 38/08, BStBl II S. 1017 zur Klageerhebung).“

26. Der **AEAO zu § 361** wird wie folgt geändert:

a) Nummern 2.5.4 bis 2.6 werden wie folgt gefasst:

„2.5.4 An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswidrigkeit einer angewandten Rechtsnorm geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung. Die Begründetheit des Aussetzungsantrags ist nicht nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für eine einstweilige Anordnung durch das BVerfG nach § 32 BVerfGG gelten (BFH-Beschluss vom 10.2.1984, III B 40/83, BStBl II S. 454). Eine Aussetzung der Vollziehung ist nicht allein deshalb abzulehnen, weil im Fall einer tatsächlich festgestellten Verfassungswidrigkeit zu erwarten ist, dass das BVerfG lediglich die Unvereinbarkeit eines Gesetzes mit dem GG aussprechen und dem Gesetzgeber nur eine Nachbesserungspflicht für die Zukunft aufgeben wird (BFH-Beschluss vom 21.11.2013, II B 46/13, BStBl 2014 II S. 263).

Im Hinblick auf den Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes muss aber der Antragsteller zusätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes haben. Geboten ist eine Interessenabwägung zwischen der einer Aussetzung der Vollziehung entgegenstehenden Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für eine Aussetzung der Vollziehung sprechenden individuellen Interessen des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6.11.1987, III B 101/86, BStBl 1988 II S. 134, vom 1.4.2010, II B 168/09, BStBl II S. 558, und vom 25.11.2014, VII B 65/14, BStBl 2015 II S. 207). Als Ergebnis dieser Interessenabwägung kann somit trotz ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer angewandten Vorschrift eine Aussetzung der Vollziehung abzulehnen sein. Diese Grundsätze gelten nicht nur, wenn zweifelhaft ist, ob eine Norm materiell verfassungsgemäß ist, sondern auch dann, wenn Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit einer Norm bestehen (BFH-Beschluss vom 9.3.2012, VII B 171/11, BStBl II S. 418). Würde eine Aussetzung der Vollziehung im Ergebnis zur vorläufigen Nicht-

anwendung eines ganzen Gesetzes führen, hat das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung Vorrang, wenn der durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts eintretende Eingriff beim Steuerpflichtigen als eher gering einzustufen ist und dieser Eingriff keine dauerhaften nachteiligen Wirkungen hat; ob ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes bestehen, muss dann i.d.R. nicht geprüft werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 1.4.2010, II B 168/09, und vom 25.11.2014, VII B 65/14, jeweils a.a.O.). Dem Interesse des Antragstellers an der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung ist nicht allein deshalb der Vorrang einzuräumen, weil ein Gericht einen Beschluss über eine Vorlage an das BVerfG erlassen hat (BFH-Beschluss vom 25.11.2014, VII B 65/14, a.a.O.).

- 2.5.5 Auch Zweifel an der Vereinbarkeit einer deutschen Rechtsnorm mit dem Recht der Europäischen Union können „ernstliche Zweifel“ begründen und somit zu einer Aussetzung der Vollziehung führen. Dem Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes ist nicht allein deshalb der Vorrang gegenüber dem Interesse an einer geordneten Haushaltsführung einzuräumen, weil ein Gericht ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH beschlossen hat (BFH-Beschluss vom 25.11.2014, VII B 65/14, BStBl 2015 II S. 207). Eine derartige Interessenabwägung ist aber jedenfalls dann nicht vorzunehmen, wenn sich die europarechtlichen Zweifel aus einem möglichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten ergeben, die in den EU-Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbares Recht sind (BFH-Beschlüsse vom 14.2.2006, VIII B 107/04, BStBl II S. 523, und vom 25.11.2014, VII B 65/14, a.a.O.).
- 2.5.6 Die Gefährdung des Steueranspruchs ist - wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen - für sich allein kein Grund, die Aussetzung der Vollziehung abzulehnen. Steuerausfälle können dadurch vermieden werden, dass die Aussetzung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht wird (vgl. AEAO zu § 361, Nr. 9.2).
- 2.6 Eine Aussetzung der Vollziehung wegen unbilliger Härte kommt in Betracht, wenn bei sofortiger Vollziehung dem Betroffenen Nachteile drohen würden, die über die eigentliche Realisierung des Verwaltungsakts hinausgehen, indem sie vom Betroffenen ein Tun, Dulden oder Unterlassen fordern, dessen nachteilige Folgen nicht mehr oder nur

schwer rückgängig gemacht werden können oder existenzbedrohend sind. Der Antragsteller muss seine wirtschaftliche Lage im Einzelnen vortragen und glaubhaft machen (BFH-Beschluss vom 25.11.2014, VII B 65/14, BStBl 2015 II S. 207). Eine Vollziehungsaussetzung wegen unbilliger Härte ist zu versagen, wenn der Rechtsbehelf offensichtlich keine Aussicht auf Erfolg hat (BFH-Beschlüsse vom 21.12.1967, V B 26/67, BStBl 1968 II S. 84, und vom 19.4.1968, IV B 3/66, BStBl II S. 538).“

b) Nummer 4.6.1 wird wie folgt gefasst:

„4.6.1 Die Beschränkung der Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung von Steuerbescheiden auf den Unterschiedsbetrag zwischen festgesetzter Steuer und Vorleistungen (festgesetzte Vorauszahlungen, anzurechnende Steuerabzugsbeträge, anzurechnende Körperschaftsteuer) gilt nicht, wenn die Aussetzung oder Aufhebung der Vollziehung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint (vgl. AEAO zu § 361, Nr. 4 zweiter Absatz).

Für die Beurteilung, wann „wesentliche Nachteile“ vorliegen, sind die von der BFH-Rechtsprechung zur einstweiligen Anordnung nach § 114 FGO entwickelten Grundsätze heranzuziehen (BFH-Beschluss vom 22.12.2003, IX B 177/02, BStBl 2004 II S. 367). „Wesentliche Nachteile“ liegen demnach vor, wenn durch die Versagung der Vollziehungsaussetzung bzw. Vollziehungsaufhebung unmittelbar und ausschließlich die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen bedroht sein würde (BFH-Beschluss vom 22.12.2003, IX B 177/02, a.a.O.).

Keine „wesentlichen Nachteile“ sind - für sich allein gesehen - allgemeine Folgen, die mit der Steuerzahlung verbunden sind, beispielsweise

- ein Zinsverlust (BFH-Beschluss vom 27.7.1994, I B 246/93, BStBl II S. 899),
- eine zur Bezahlung der Steuern notwendige Kreditaufnahme (BFH-Beschlüsse vom 12.4.1984, VIII B 115/82, BStBl II S. 492, und vom 2.11.1999, I B 49/99, BStBl 2000 II S. 57),
- ein Zurückstellen betrieblicher Investitionen oder eine Einschränkung des gewohnten Lebensstandards (BFH-Beschluss vom 12.4.1984, VIII B 115/82, a.a.O.).

„Wesentliche Nachteile“ liegen auch vor, wenn der BFH oder ein Finanzgericht von der Verfassungswidrigkeit einer streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und deshalb diese Norm gem. Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG zur Prüfung vorgelegt hat (BFH-Beschluss vom 22.12.2003, IX B 177/02, a.a.O.). Für eine Vorlage an den EuGH wegen europarechtlicher Zweifel (vgl. AEAO zu § 361, Nr. 2.5.5) gilt dies nicht, da das vorlegende Gericht nicht von einem Verstoß gegen Europarecht überzeugt sein muss.

Wurde ein Grundlagenbescheid angefochten, sind erst bei der Vollziehungsaussetzung des Folgebescheids die Regelungen des § 361 Abs. 2 Satz 4 AO bzw. des § 69 Abs. 2 Satz 8 und Abs. 3 Satz 4 FGO zu beachten (vgl. AEAO zu § 361, Nr. 4 zweiter Absatz, Nr. 5.1 letzter Absatz und Nr. 6 letzter Absatz). Folglich ist auch erst in diesem Verfahren zu prüfen, ob „wesentliche Nachteile“ vorliegen.“

Das BMF-Schreiben vom 11. Dezember 1989 - IV A 5 - S 0120 - 4/89 - (BStBl I S. 470) geändert durch BMF-Schreiben vom 2. Januar 2001 - IV A 4 - S 0121 - 2/00 - (BStBl I S. 40) wird aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de> unter der Rubrik Themen - Steuern - Weitere Steuerthemen - Abgabenordnung - AO-Anwendungserlass) zum Download bereit.

Im Auftrag

Begleitschreiben zur Stellungnahme der BAGFW an Finanzminister Dr. Wolfgang Schäuble



Der Präsident

Herrn Bundesminister
Dr. Wolfgang Schäuble, MdB
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Ihr Zeichen, Ihr Datum

Unser Zeichen

Telefon-Durchwahl

Datum

04.04.2016

Sehr geehrter Herr Bundesminister,

die im BMF-Schreiben vom 26.01.2016 veröffentlichten Änderungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) haben im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege zu einem hohen Maß an Verunsicherung geführt. Wegen der erheblichen negativen Auswirkungen auf unsere gemeinnützigen Tätigkeiten wenden wir uns nun direkt an Sie.

Die von den Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege erwarteten Änderungen des AEAO betreffen insbesondere das sog. Rettungsdiensturteil des BFH vom 27.11.2013 – I R 17/12. Die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) hatte zur Auslegung dieses Urteils bereits ein Gespräch mit der Abteilung IV des Bundesfinanzministeriums geführt und ihre Bedenken in einer Stellungnahme dargelegt.

Die Richter des BFH haben in ihrem Urteil formuliert, dass bei Zweckbetrieben nach § 66 AO lediglich Gewinne angestrebt werden dürfen, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht übersteigen. Im AEAO zu § 66 AO wird dies so interpretiert, dass eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dann kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb mehr sein kann, wenn Gewinne angestrebt werden, die über einen Inflationsausgleich oder die Finanzierung von Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen hinausgehen. Ein – z.B. mit Blick auf den demographischen Wandel - erforderliches und sinnvolles Wachstum mit Innenfinanzierung wird damit unmöglich. Schon aus betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten muss ein Gewinn in einer Höhe möglich sein, die den nachhaltigen Fortbestand sichert und auf konjunkturelle Schwankungen eingehen kann.

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. Allerdings ist diese Vorgabe nach unserer Auffassung als Instrument zur Vermeidung von Missbrauchsfällen zu sehen und nicht als generelles Gewinnverbot. Die aktuelle Formulierung des AEAO zu § 66 AO verkennt, dass im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege die Zunahme der Bilanzsumme kein Selbstzweck ist, sondern

Seite 1 von 2
Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V.
Oranienburger Str. 13 – 14 · D-10178 Berlin
Telefon 030 / 240 89-0 · Telefax 030 / 240 89-134
info@bag-wohlfahrt.de · www.bagfw.de

lediglich die notwendigen Ressourcen für die Hilfen zugunsten notleidender und hilfebedürftiger Menschen abbildet.

Ferner ist bedenklich, dass nach dem aktuellen AEAO ein Handeln „des Erwerbs wegen“ bereits vorliegen soll, wenn mit Überschüssen aus Diensten und Einrichtungen nach § 66 AO andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden. Der Sinn einer solchen Verschärfung erschließt sich den Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege angesichts der bereits bestehenden Mittelbindung an den Satzungszweck sowie den Vorgaben zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung nicht.

Für Zweckbetriebe nach § 66 AO ergibt sich zudem eine stark erweiterte Dokumentation (separate Überschussermittlung für jeden einzelnen Zweckbetrieb sowie Berechnungen zum Inflationsausgleich und zu Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen und ggf. zu Ausgleichsmaßnahmen) und damit deutlich mehr Bürokratie.

Darüber hinaus ergibt sich ein nahezu unlösbares Problem aus den fehlenden Übergangsfristen, denn die Änderungen des AEAO sind bereits auf alle noch offenen Steueranlagungen anzuwenden. Das stellt für die Dienste und Einrichtungen der Freien Wohlfahrtspflege ein erhebliches steuerliches Risiko dar, denn weder können bereits erfolgte Gewinnverrechnungen rückgängig gemacht werden, noch können Kalkulationen kurzfristig oder gar rückwirkend geändert werden. Auch stellt sich die Frage, wie bisher nicht refinanzierte oder defizitäre Hilfen aufrecht erhalten werden können, wenn die vorhandenen Mittel aus Zweckbetrieben nach § 66 AO nicht mehr eingesetzt werden dürfen.

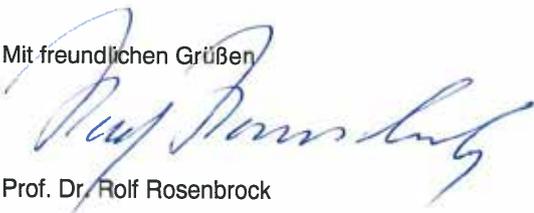
Eine detaillierte Stellungnahme zu den für uns wesentlichen Änderungen des AEAO haben wir diesem Schreiben beigefügt.

Wir möchten Sie höflichst bitten, die Bedenken und Forderungen der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege aufzugreifen und in unserem Sinne Abhilfe zu schaffen, damit das breite Leistungsspektrum im gemeinnützigen Bereich hilfebedürftigen Menschen auch weiterhin in ausreichendem Umfang zugutekommen kann und sich der bürokratische Aufwand in zumutbaren Grenzen hält.

Gleichlautende Schreiben senden wir auch an die Finanzministerinnen und -minister der Länder.

Selbstverständlich stehen Ihnen die Verbände der Freien Wohlfahrtspflege gerne für vertiefende Gespräche zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Rolf Rosenbrock

Anlage
Stellungnahme der BAGFW
zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Stellungnahme der BAGFW an Finanzminister Dr. Wolfgang Schäuble zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)



Stellungnahme der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V. (BAGFW) zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (BMF-Schreiben vom 26.01.2016)

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 17.11.2013 (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 Ei-

gengesellschaft 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 Inflationsausgleich 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 entscheiden 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 17.11.2013 – 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 (Obdachloseinrichtungen, 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.

Berlin, 04.04.2016

**Schreiben von Dr. Michael Meister, Parlamentarischer Staatssekretär
 als Reaktion auf die Stellungnahme der BAGFW
 zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

 Bundesministerium der Finanzen	Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V. <small>BAGFW</small> Oranienburger Str. 13-14, 10178 Berlin EINGANG 2. Mai 2016 Original: <i>P</i> ZwV: Bitte Rückspr.: Kopie: <i>FK FH Gemeinlich</i> Wv: Zum Termin:	Dr. Michael Meister Parlamentarischer Staatssekretär
POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 10117 Berlin	HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97 10117 Berlin TEL +49 (0) 30 18 682-4245 FAX +49 (0) 30 18 682-4404 E-MAIL Michael.Meister@bmf.bund.de DATUM 28. April 2016	
Präsident der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege Herrn Prof. Dr. Rolf Rosenbrock Oranienburger Straße 13 - 14 10178 Berlin		

BETREFF Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

BEZUG Ihr Schreiben vom 4. April 2016

GZ IV C 4 - S 0185/14/10001 :002
DOK 2016/0361228
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben!)

Sehr geehrte Herr Prof. Dr. Rosenbrock,

vielen Dank für Ihr o. g. Schreiben an den Bundesminister der Finanzen Herrn Dr. Wolfgang Schäuble, in dem Sie die aktuellen Änderungen im AEAO thematisieren. Der Minister hat mich gebeten, Ihnen zu antworten.

Wie Sie zu Recht bemerken, hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 17. November 2013 I R 17/12 (BStBl. 2016 II S. 68) wesentliche Grundsätze neu zu der Frage entwickelt, unter welchen Voraussetzungen ein Zweckbetrieb i.S. des § 66 AO Gewinne erzielen darf. Die Finanzverwaltung hat diese Entscheidung intensiv erörtert und in den AEAO übernommen.

Bei § 66 AO weichen die Regelungen des AEAO allerdings zugunsten gemeinnütziger Körperschaften von der BFH-Rechtsprechung ab. Der BFH ist in seiner Entscheidung sehr auf den jeweiligen einzelnen Geschäftsbetrieb fokussiert. Danach soll eine den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung bereits dann vorliegen, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen. Die Steuerverwaltungen von Bund und

www.bundesfinanzministerium.de

Seite 2 Ländern legen diesen Rechtssatz des BFH so aus, dass eine Quersubventionierung zwischen den verschiedenen Zweckbetrieben i.S. des § 66 AO noch zulässig ist. Ich darf darauf hinweisen, dass in der Literatur (vgl. z.B. Kirchhain, DStR 2016, 505) diese maßvolle Umsetzung der BFH-Rechtsprechung im AEAO ausdrücklich begrüßt worden ist.

Bereits in der Vergangenheit war eine Quersubventionierung von Bereichen außerhalb von Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach einhelliger Auffassung in Rechtsprechung und Literatur unzulässig. Es hat sich auch nach dieser Entscheidung nichts am Vollzug geändert, so dass sich auch kein Vertrauen in eine Rechtspraxis bilden konnte, das mit einer Übergangsregelung hätte geschützt werden müssen.

Es werden auch keine zusätzlichen bürokratischen Lasten in Form von stark erweiterten Dokumentationspflichten auf die Zweckbetriebe zukommen. Schon nach der bisherigen Rechtslage war der Gewinn für jeden Zweckbetrieb getrennt zu ermitteln. Hieran ändert sich nichts.

Ihre Befürchtung, dass zukünftig keine Gewinne mehr erzielt werden dürften, um notwendige Kapazitätsanpassungen vornehmen zu können oder bestimmte Risiken abzudecken, sehe ich nicht. Die „Rettungsdienst-Entscheidung“ des BFH führt nicht zu einer Einschränkung der weiterhin geltenden gesetzlichen Regelungen z.B. zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung.

Soweit im AEAO im Wege der Zitierung des BFH-Urteils ausgeführt wird, dass Gewinne zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die Gemeinnützigkeit nicht gefährden, handelt sich um eine exemplarische Aufzählung, die keinen abschließenden Charakter hat. Zwar ist es immer eine Frage des Einzelfalls, ob in einem Zweckbetrieb nach § 66 AO erzielte Gewinne den Anforderungen der BFH-Rechtsprechung und des AEAO genügen. Ich verstehe die BFH-Rechtsprechung dabei so, dass eine den Regelungen des § 66 AO widersprechende Gewinnerzielung jedenfalls dann vorliegt, wenn ein Zweckbetrieb ausschließlich mit dem Ziel der Gewinnmaximierung betrieben wird.

Wie Sie zu Recht bemerken, markiert das Rettungsdienst-Urteil unterschiedliche neue Ansätze in der Betrachtung des bestehenden Rechts. Die Steuerverwaltung hat diese insgesamt vier neuen Grundsätze der BFH-Entscheidung in sich widerspruchsfrei für die Steuerverwaltungen der Länder umgesetzt. Dabei hat die BFH-Entscheidung z.B. in der Frage der Personalgestaltung und des „zugute kommens“ neue Klarheit geschaffen hat, die auch Ihnen Ihre alltägliche Arbeit vor Ort erleichtern wird. Vor diesem Hintergrund wird sich die Umsetzung der Entscheidung positiv auf die praktische Arbeit und den Verwaltungsalltag auswirken.

Seite 3

Mit freundlichen Grüßen

Ulrich
Ulrich

Schreiben von Dr. Wolfgang Schäuble, Bundesminister für Finanzen als Reaktion auf die Stellungnahme der BAGFW zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)



Bundesministerium
der Finanzen

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Präsidenten der Bundesarbeitsgemeinschaft
der Freien Wohlfahrtspflege
Herrn Prof. Dr. Rolf Rosenbrock
Oranienburger Straße 13 - 14
10178 Berlin

Oranienburger Str. 13-14, 10178 Berlin
E I N G A N G
- 6. Okt. 2016
Original: *P*
ZwV:
Bitte Rückspr.:
Kopie: *FK, FA, GL, SE*
WV: *MV*
Zum Termin: ... **Dr. Wolfgang Schäuble**
Bundesminister
Mitglied des Deutschen Bundestages

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-15 10
FAX +49 (0) 30 18 682-31 59
E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM *4* . Oktober 2016

GZ **IV C 4 - S 0185/14/10001 :002**
DOK **2016/0868621**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrter Herr Präsident,

ich darf auf unser Gespräch am 18. August 2016 zurückkommen, in dem es um die Folgen aus dem sog. „Rettungsdiensturteil“ des Bundesfinanzhofs (BFH) ging. Ich hatte Ihnen zugesagt, Sie über die anstehende Übergangsregelung der Steuerverwaltung und die Handhabung zu informieren.

Der BFH hat mit Urteil vom 27. November 2013 I R 17/12 entschieden, dass eine kommunale GmbH, die den Rettungsdienst bei medizinischen Notfällen durchführt, gemeinnützig und damit steuerbegünstigt sein kann. In dieser sog. „Rettungsdienstentscheidung“ hat der BFH dann zu einigen Kernelementen der steuerlichen Begünstigung von ehrenamtlichem Engagement Stellung bezogen und insbesondere in der Frage der Personalgestaltung neue Grundsätze aufgestellt. Bisher war es so, dass eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege nur als gemeinnützig anerkannt wurde, wenn sie in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten Hilfsbedürftigen stand. Maßgeblich ist nun, dass die Hilfeleistungen faktisch und unmittelbar bei den Hilfsbedürftigen ankommen müssen. Damit sind viele Zweifelsfragen der Vergangenheit zu Personalgestellungen im Bereich der Wohlfahrtspflege geklärt. Die Steuerverwaltung wird das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung gestellte Personal im Regelfall dem Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege zuordnen.

Besondere Aufmerksamkeit widmet der BFH in seiner Entscheidung der Auslegung des gesetzlichen Begriffs „nicht des Erwerbes wegen“ in § 66 Absatz 2 der Abgabenordnung (AO). Einrichtungen der Wohlfahrtspflege dürfen danach zwar mit der Absicht wirtschaftlich

www.bundesfinanzministerium.de

Seite 2 aktiv sein, Gewinne zu erzielen, diese Gewinne dürfen jedoch den Finanzierungsbedarf der jeweiligen Einrichtung nicht übersteigen. Die auch mit diesem Gewinn verbundene steuerliche Begünstigung hat der BFH unionsrechtlich konkret nur für die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als „Alt-Beihilfe“ eingeordnet. Eine unionsrechtliche Bewertung von Quersubventionierungen aus Gewinnen der Einrichtungen der Wohlfahrtspflege an Zweckbetriebe nach § 68 AO hat der BFH nicht vorgenommen. Dennoch ist dieser Aspekt von besonderer Bedeutung, weil die EU-Kommission erkennbar zunehmend auch bestehende steuerliche Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf ihren Beihilfecharakter überprüft.

Die Steuerverwaltungen haben auf der Grundlage der Entscheidung des BFH den Anwendungserlass zur Abgabenordnung angepasst. Entsprechend den Ausführungen des BFH zum geltenden Recht bei der Wohlfahrtspflege dürften gemeinnützige Körperschaften mit ihrem Zweckbetrieb zwar planen, auch Gewinne zu erzielen. Diese von Anfang an beabsichtigte Gewinnerzielung im Zweckbetrieb ist aber grundsätzlich nur insoweit zulässig, als damit der jeweilige Zweckbetrieb finanziert werden soll. Wenn jedoch der Zweckbetrieb alle erzielten Gewinne benötigt, dann bleiben für eine Quersubventionierung keine Mittel mehr, die weitergereicht werden könnten. Das gilt natürlich dann auch für Quersubventionierungen mit Gewinnen von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege an Zweckbetriebe nach § 68 AO.

Da Gewinne aber nicht in jeder Hinsicht planbar sind, dürfen die - dann mehr oder weniger „zufällig“ - im Zweckbetrieb entstandenen Gewinne auch in einem anderen Zweckbetrieb zugunsten der Wohlfahrtspflege verwandt werden. Der Gesetzgeber erlaubt den Einrichtungen der Wohlfahrtspflege eine wirtschaftliche Aktivität auch mit einer - eingeschränkten - Gewinnerzielungsabsicht. Primärer Zweck der wirtschaftlichen Aktivität in der Wohlfahrt muss aber nach wie vor die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke sein. Die wirtschaftliche Tätigkeit darf auch bei der Wohlfahrt nicht im Vordergrund stehen. Diese Einschränkung resultiert aus der gesetzlichen Beschränkung, dass Wohlfahrt „nicht des Erwerbs wegen“ wirtschaftlich betrieben werden darf.

Bereits in der Vergangenheit war eine Quersubventionierung von Bereichen der Wohlfahrtspflege hin zu Bereichen außerhalb der Wohlfahrtspflege nach einhelliger Auffassung in Rechtsprechung und Literatur unzulässig. Denn nach der bisher bestehenden Rechtsprechung des BFH durften wirtschaftliche Aktivitäten gemeinnütziger Körperschaften im Bereich der Wohlfahrtspflege nicht zu Gewinnen führen (vgl. BFH-Beschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BStBl. 2009 II, S. 126). Es hat sich also auch nach der aktuellen Entscheidung des BFH zu den Rettungsdiensten nichts an dieser Rechtslage geändert. Allerdings ist es zumindest denkbar, dass in einigen Fällen Quersubventionierungen nicht beanstandet wurden. Bund und Länder haben daher für vergangene Zeiträume, die möglicherweise auch in der Betriebsprüfung stehen, für die Umsetzung der „Rettungsdienstentscheidung“ eine Verfahrensweise verabredet: Wurde bislang in Einzelfällen nicht beanstandet, dass für die Prüfung, ob die

Seite 3 Wohlfahrtspflege­­tätigkeit des Erwerbs wegen ausgeübt wird, die tatsächlich erzielten Gewinne eines Zweckbetriebs gemäß § 66 AO um die für andere Zweckbetriebe und nach § 58 Nummer 2 AO verwendeten Mittel gemindert wurden, bleibt diese Praxis bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2015 unbeanstandet.

Diese Übergangsregelung stellt sicher, dass die betroffenen Wohlfahrtsorganisationen Gelegenheit haben, die vom BFH geforderten Prognosen und Kalkulationen für zukünftige Veranlagungszeiträume zu organisieren.

Mit freundlichen Grüßen

Jh. Helberich

Impressum

Herausgeber

Der Paritätische Wohlfahrtsverband - Gesamtverband e.V.

Oranienburger Str. 13-14

10178 Berlin

Tel. 030-24636-0

Fax. 030-24636-110

Homepage: www.paritaet.org

Verantwortlich im Sinne des Presserechts

Dr. Ulrich Schneider

Redaktion

Claus Helmert, Der Paritätische Gesamtverband

Erika Koglin, Der Paritätische Gesamtverband

Titelfoto

© vege – Fotolia.com

Gestaltung

Christine Maier, Der Paritätische Gesamtverband

Berlin, Dezember 2016