www.kommunsense.de
Hinweise und Tipps für die gemeinnützige Steuerpraxis

ProMemoria – Durchblick:

Aktuelle Brennpunkte aus dem Gemeinnützigkeitsrecht
von einem Steuerexperten verständlich beschrieben

Gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung der Tätigkeit als Hilfsperson

1. Die Oberfinanzdirektionen (OFD) Düsseldorf und Münster haben mit gemeinsamer Verfügung vom 15. August 2005, die auf einer Abstimmung der zuständigen Referatsleiter des Bundes und der Länder beruht, zu der Frage Stellung genommen, inwieweit ein Handeln als Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung (AO) eine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit einer Körperschaft begründen kann. Dabei ist nach Auffassung der Finanzverwaltung danach zu differenzieren, ob die Tätigkeit der Hilfsperson der beauftragenden Körperschaft tatsächlich eine eigene Gemeinnützigkeit vermittelt oder nicht.

2. Rechtlicher Ausgangspunkt der Überlegungen ist das Erfordernis einer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Tätigkeit, damit eine Körperschaft als steuerbegünstigt anerkannt werden kann (§ 51 Satz 1 AO).

3. Gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Dies kann gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, 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.

4. Die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die nur über eine Hilfsperson das Merkmal der Unmittelbarkeit erfüllt, ist dabei unabhängig davon zu gewähren, wie die Hilfsperson selbst gemeinnützigkeitsrechtlich behandelt wird (Anwendungserlass zur AO (AEAO) zu § 57 Nr. 2 Satz 10).

5. Die Einschaltung einer Hilfsperson vermittelt der beauftragenden Körperschaft, für die die Hilfsperson tätig wird, die eigene Gemeinnützigkeit. Im Gegenzug begründet das Handeln der Hilfsperson keine steuerbegünstigte Tätigkeit der Hilfsperson selbst (AEAO zu § 57 Nr. 2 Satz 11). Die steuerbegünstigte Tätigkeit der Hilfsperson ist vielmehr ausschließlich der beauftragenden Körperschaft zuzurechnen, mit der Folge, dass der Hilfsperson insoweit keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit verbleibt, die bei ihr eine Steuerbegünstigung begründen könnte. Damit soll im Ergebnis verhindert werden, dass ein und dieselbe Tätigkeit zwei Körperschaften die Gemeinnützigkeit vermittelt.

6. Dies bedeutet für eine gemeinnützige Körperschaft, die als Hilfsperson einer anderen gemeinnützigen Körperschaft tätig wird, dass die von ihr als Hilfsperson entgeltlich ausgeübte Tätigkeit bei ihr einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Ein Zweckbetrieb kann dabei nicht vorliegen, weil die Hilfsperson insoweit keine eigenen sondern fremde steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht.

   Die bedeutet insbesondere, dass die Einnahmen einer gemeinnützigen Körperschaft aus ihrer Tätigkeit als Hilfsperson körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig sind (§§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG), 3 Nr. 6 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in Verbindung mit §§ 14, 64 Abs. 1 AO). Soweit die Leistungen nicht von der Umsatzsteuer befreit sind, sind sie mit dem Regelsteuersatz

von derzeit 16 % zu versteuern (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a) Satz 2, Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit §§ 14, 64 Abs.1 AO). Verluste aus der Tätigkeit als Hilfsperson können zu einer Gefährdung der Gemeinnützigkeit führen und sind daher zu vermeiden.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Bildungsverein beauftragt eine andere gemeinnützige Körperschaft mit der Durchführung seiner Seminarveranstaltungen. Soweit die beauftragte gemeinnützige Körperschaft Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO ist, vermittelt diese dem beauftragenden Verein mit ihrer Tätigkeit die Gemeinnützigkeit. Die entsprechenden Veranstaltungen können dann jedoch bei der beauftragten Körperschaft nicht mehr als Zweckbetrieb (§ 68 Nr. 8 AO) anerkannt werden, da es nun - insoweit - bei der beauftragten Körperschaft an der hierfür erforderlichen Unmittelbarkeit fehlt.

7. Eine Tätigkeit als Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nur dann vor, wenn mit dieser Tätigkeit dem Auftraggeber tatsächlich eine Gemeinnützigkeit vermittelt wird.

   Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, weil beispielsweise der Auftraggeber im Rahmen seiner hoheitlichen Tätigkeit tätig wird, kann die beauftragte Körperschaft zwar Erfüllungsgehilfe des Auftraggebers sein, wird damit jedoch noch nicht zur Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO. In diesen Fällen verbleibt es bei einer eigenen steuerbegünstigten Tätigkeit der beauftragten Körperschaft.

8. Diese Auffassung gilt nach der gemeinsamen Verfügung der OFD Düsseldorf und Münster insbesondere für alle Tätigkeiten, die eine steuerbegünstigte Körperschaft in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Zwecke im Auftrag von Körperschaften des öffentlichen Rechts durchführt, da Hoheitsträger nicht körperschaftsteuerpflichtig sind und ihnen daher die steuerbegünstigte Tätigkeit der Hilfsperson nicht über § 57 Abs. 1 Satz 2 AO die Gemeinnützigkeit vermittelt. Ob die entgeltliche Tätigkeit der beauftragten gemeinnützigen Körperschaft einen Zweckbetrieb darstellt, bestimmt sich in diesen Fällen nach den allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 65 bis 68 AO.

So stellt insbesondere die entgeltliche Übernahme des kommunalen Rettungsdienstes durch steuerbegünstigte Einrichtungen, die damit hoheitliche Pflichtaufgaben der Gebietskörperschaften erfüllen, bei diesen ein eigenes steuerbegünstigtes Handeln im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO dar.

9. Mit dieser Verfügung hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass nicht jede Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft als "Hilfsperson" deren Gemeinnützigkeit insoweit ausschließen muss. Dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn durch diese Tätigkeit einer anderen Körperschaft tatsächlich die Gemeinnützigkeit vermittelt wird. In diesem Fall wird die gemeinnützige Tätigkeit allein der beauftragenden Körperschaft zugerechnet. Dagegen ist die Tätigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft im Auftrag der öffentlichen Hand für die Gemeinnützigkeit der beauftragten Körperschaft grundsätzlich ohne Bedeutung.

10. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass die gemeinsame Verfügung der OFD Düsseldorf und Münster nicht die Frage regelt, ob eine Gesellschaft, die öffentlich-rechtliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, als gemeinnützige Körperschaft anerkannt werden kann. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, dass eine solche Gesellschaft mangels Selbstlosigkeit nicht als gemeinnützige Körperschaft anerkannt werden könne. Diese Frage ist derzeit Gegenstand eines Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof (Aktenzeichen I R 90/04).

Verfasser: Franz V o c h s e n , Rechtsanwalt und Steuerberater
Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH -Wirtschaftsprüfungsgesellschaft-

Kontakt: vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: Oktober 2005)