
Neue Chance für Verwaltungsgemeinschaften und gemeinsame Aktivitäten gemeinnütziger Einrichtungen durch Neuregelung des Steuerrechts

Anfang 2021 haben sich diverse Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechtes geändert. Besonders bedeutsam ist der neu geschaffene § 57 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO), der festlegt, dass eine Körperschaft selbst als gemeinnützig anerkannt werden kann, wenn sie ihre – isoliert betrachtet eigentlich nicht gemeinnützigen – Tätigkeiten „satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren“ gemeinnützigen Körperschaft erbringt. Dies eröffnet komplett neue Spielräume für die Kooperation von gemeinnützigen Trägern insbesondere bei der Organisation ihrer administrativen und Servicebereiche. Dieses Thema beschäftigt viele unserer Kunden.

Hintergrund für die Neuregelung war die anhaltende Kritik daran, dass Tätigkeiten wie die Küche oder Wäscherei im Krankenhaus unzweifelhaft dem gemeinnützigen Bereich zuzuordnen ist, wenn sie im Krankenhaus selbst erbracht werden, während sie als steuerpflichtige Betätigung eingestuft wurde, wenn aus betriebswirtschaftlichen Gründen der Betrieb in eine Tochter-GmbH ausgelagert wurde. Mit der Neuregelung soll diese Ungleichbehandlung aufgehoben werden.

Insbesondere wirken sich die Neuregelungen auf zwei steuerliche Bereiche aus, die bisher Kooperationen zwischen verschiedenen gemeinnützigen Trägern aus wirtschaftlichen Gründen behindert haben:

1. Die Umsatzsteuer auf den Leistungsaustausch reduziert sich auf 7%
2. Es entfallen die Ertragssteuern und die Preisgestaltung zwischen der gemeinnützigen Gesellschaft und ihrer gemeinnützigen Kunden wird von der Finanzverwaltung nicht mehr dem Drittvergleich unterzogen

Hieraus ergeben sich ganz neue Gestaltungsansätze sowohl im hauswirtschaftlichen Bereich als auch bei Verwaltungsdienstleistungen.

Voraussetzung für die Anerkennung einer unterstützenden Gesellschaft als gemeinnützig ist das satzungsgemäße planmäßige Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren steuerbegünstigten Körperschaft. Die unterstützende Tätigkeit zugunsten einer oder mehrerer gemeinnütziger Körperschaften muss demnach in der Satzung verankert sein. Auch die übrigen vorgeschriebenen Satzungsbestandteile einer gemeinnützigen Körperschaft (§§ 59, 60 AO) müssen aufgenommen werden. Als planmäßiges Zusammenwirken wird eine über den Einzelfall hinausgehende vertraglich vereinbarte Kooperation anzusehen sein. Sind die formalen Voraussetzungen der Satzung und der planmäßigen vertraglichen Anbindung erfüllt, erzielt die (dann gemeinnützige) Gesellschaft mit ihren Leistungen gegenüber den gemeinnützigen Kooperationspartnern Einnahmen im steuerbegünstigten Zweckbetrieb. Wenn eine solche Gesellschaft gegenüber anderen gemeinnützigen Körperschaften Verwaltungs- oder Organisationsdienstleistungen (Buchhaltung, Personalverwaltung, Zahlungsabwicklung), Cateringleistungen, Reinigungsdienste oder sonstige Leistungen erbringt, erfüllt sie demnach eigene steuerbegünstigte Zwecke. Lediglich Umsätze mit steuerpflichtigen Vertragspartnern führen zu Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und unterliegen damit der vollen Ertrag- und Umsatzsteuer. Mit dieser Neuregelung eröffnen sich sehr bedeutsame neue Möglichkeiten für die Zusammenarbeit zwischen gemeinnützigen Trägern, die bisher aufgrund der Steuerbelastungen oft nicht wirtschaftlich sinnvoll waren. So könnte beispielsweise ein Spitzenverband für seine kleineren Träger zu effektiv etwa

10-15% günstigeren Preisen Verwaltungsdienstleistungen übernehmen, mehrere regionale Träger können gemeinsam eine Großküche betreiben oder Träger eines Wohlfahrtsverbandes könnten theoretisch deutschlandweit ihre IT auf eine gemeinsame Plattform stellen.

Nachfolgend werden an einem halbfiiktiven Beispiel die Potenziale einer Verwaltungsgesellschaft von drei gemeinnützigen Trägern verdeutlicht. Verwaltungsbereiche weisen ebenso wie Küchen und IT-Plattformen sehr ausgeprägte größenbedingte Synergien auf. Kleine Verwaltungen sind dabei nicht nur oft weniger effizient, sondern sie erbringen aufgrund fehlender Spezialisierungen auch eine schlechtere Verwaltungsqualität und weisen höhere Risiken auf, etwa aufgrund fehlender Vertretungsmöglichkeiten. Schlecht aufgestellte Verwaltungsbereiche können zuweilen sowohl direkt durch zu hohe Kosten oder indirekt durch eine schlechte Verwaltungs- und damit Steuerungsqualität auch zu einer Existenzgefährdung von Trägern führen. Die nachfolgende Tabelle stellt eine nicht untypische Ausgangssituation dar, nämlich dass drei benachbarte Träger eines Wohlfahrtsverbandes (z.B. DRK, Caritas) über eine Verwaltungsgemeinschaft im Bereich Finanzbuchhaltung nachdenken. Aufgrund ihrer unterschiedlichen Größe gelten für sie unterschiedliche größenabhängige Orientierungswerte für eine effizient aufgestellte Verwaltung, mit der eine gute Verwaltungs- und damit Steuerungsqualität erreicht werden kann:

Der unter dem Ansatz unserer Orientierungswerte ermittelte Soll-Wert wird in der Ausgangssituation – wie oft auch in der Realität – von keiner der drei Organisationen erreicht, so dass bei ihnen eine Optimierung ihrer Strukturen und Prozesse auch ohne eine Verwaltungsgemeinschaft bereits einen teilweise erheblichen Optimierungseffekt bringen könnte. Dieser ist bei Träger 2 am geringsten ausgeprägt. In der Summe könnten die Träger durch eine trägerinterne Optimierung ihrer Strukturen ohne eine Kooperation eine Optimierung im Umfang von etwa 139.000 € erreichen. Wenn die Verwaltungen aller drei Träger in einer Gesellschaft zusammengeführt werden, kann aufgrund des Erreichens einer noch günstigeren Betriebsgröße mit weiter steigenden größenbedingten Synergien ein zusätzliches Optimierungspotenzial erreicht werden. Dieses beträgt bei einer Zusammenführung 232.200 € und damit etwa 93.000 € mehr, also etwa zusätzliche etwa 70%.

Allerdings muss bei einer Leistungsverrechnung von der Verwaltungseinheit zu den Kunden die Steuerbelastung berücksichtigt werden. Bei den bisherigen Regelungen hätte im Sinne eines Drittvergleichs ein von der Finanzverwaltung geforderten Preisaufschlag in Höhe von etwa 5% sowie die Mehrwertsteuer von 19% zu zusätzlichen Kosten geführt. Damit hätte sich das ursprüngliche Einsparpotenzial von 232.200 € auf „nur“ noch 162.140 € reduziert. Mit den Neuregelungen ohne Preisaufschlag und mit nur noch 7% Mehrwertsteuer

	Träger 1	Träger 2	Träger 3	Summe Träger einzeln	Summe Träger zusammengeführt
Umsatz gesamt	18.000.000 €	26.000.000 €	8.000.000 €	52.000.000 €	52.000.000 €
Orientierungswert je 10 Mio. € Umsatz	1,30	1,30	1,50	0,00	1,00
eingesetzte MA in Fibu (VZÄ)	3,70	3,60	2,20	9,50	9,50
Soll-Wert	2,34	3,38	1,20	6,92	5,20
Überhang/ Unterdeckung	1,36	0,22	1,00	2,58	4,30
Gesamtkosten Ist netto (PK+20% Sachkosten)	199.800,00	194.400,00	118.800,00	513.000,00	513.000,00
Gesamtkosten Soll netto (PK+20% Sachkosten)	126.360,00	182.520,00	64.800,00	373.680,00	280.800,00
geschätztes Einsparpotenzial in € vor Steuern	73.440 €	11.880 €	54.000 €	139.320 €	232.200 €
Möglicher Verrechnungspreis einer Verwaltungsgemeinschaft vor Umsatzsteuer und Preisaufschlag (Verteilung der Kosten nach Umsatz)	97.200 €	140.400 €	43.200 €		280.800 €
Verrechnungspreis brutto (19% Umsatzsteuer, 5% Preisaufschlag)	121.451 €	175.430 €	53.978 €		350.860 €
Verrechnungspreis brutto mit 7% Umsatzsteuer	104.004 €	150.228 €	46.224 €		300.456 €
Einsparpotenzial bei 19% Umsatzsteuer	78.349 €	18.970 €	64.822 €		162.140 €
Einsparpotenzial bei 7% Umsatzsteuer	95.796 €	44.172 €	72.576 €		212.544 €

erbelastung verbleibt hingegen ein Einsparpotenzial von rund 212.500 €.

Die Neuregelungen machen es auch für den vorher einigermaßen gut aufgestellten Träger 2 interessant, über eine Verwaltungsgemeinschaft nachzudenken, da er trotz der Mehrwertsteuerbelastung bei einer Mitwirkung in der Verwaltungsgemeinschaft ein weiteres Optimierungspotenzial von zusätzlichen 32.000 € erzielen kann, während nach den bisherigen Regelungen der finanzielle Zusatznutzen der Mitwirkung an einer Verwaltungsgesellschaft nur bei etwa 7.000 € gelegen hätte.

In den Bereichen Personalverwaltung, Controlling oder IT wären ähnliche Effizienzsteigerungseffekte zu erwarten, so dass eine Zusammenführung der weiteren Bereiche bei allen Trägern im spürbar sechsstelligen Bereich liegen dürfte. Hinzu kommen die positiven qualitativen Effekte durch Spezialisierungen, zum Beispiel durch ein auch qualitativ verbessertes Controlling, Vergütungsverhandlungen, IT-Strategie etc. sowie die höhere Risikorobustheit gegenüber dem Ausfall einzelner Mitarbeitenden. Zudem können mit steigender Betriebsgröße durch die dann sinnvollerer Investitionen in weitere IT-Funktionalitäten wie ein Dokumentenmanagementsystem, Bewerber- und Mitarbeiterportale, Mitarbeiterapps etc. weitere signifikante Effizienzsteigerungen erschlossen werden, die in den obigen Betrachtungen nicht enthalten sind. Neben den Verwaltungsbereichen erscheint uns insbesondere der gemeinsame Betrieb von Großküchen für mehrere Träger einer kompakten Region sehr überprüfungswürdig. Auch hier reduziert sich die Steuerbelastung auf den Dienstleistungsanteil spürbar.

Was ist im Rahmen der Umsetzung zu beachten?

Einerseits erfordert die Realisierung der Effizienzsteigerung eine Optimierung der Prozesse, die Vereinheitlichung der IT und ggf. auch Schulungen des Personals. Eine reine Zusammenführung der Mitarbeitenden hat keinen signifikanten Effekt. Bei

der Detailausgestaltung der Prozesse bestehen aufgrund moderner cloudbasierter Lösungen sowie kollaborativer Software auch Möglichkeiten, die Zusammenführung und Zentralisierung virtuell durchzuführen, indem zumindest ein Teil der Mitarbeitenden seinen physischen Arbeitsplatz am bisherigen Arbeitsort bei seinem bisherigen Arbeitgeber beibehält. Die fachliche und disziplinarische Führung erfolgt jedoch über die Verwaltungsgesellschaft. Solche Lösungen können die Umsetzung und die Akzeptanz bei allen Beteiligten steigern. Ebenso eröffnen sich für Leistungsträger auch in der neuen Struktur neue Karriereoptionen auch durch Spezialisierungen. Dies ist bei manchen guten Fachleuten möglicherweise sogar die einzige tragfähige Perspektive; nicht selten findet man in Verwaltungsbereichen exzellente Experten, die jedoch als Führungskräfte scheitern. Auch für Mitarbeitende mit eingeschränkten Kompetenzen kann durch eine Spezialisierung auf ein engeres Aufgabenspektrum eine produktive Beschäftigungsperspektive geboten werden, was eine sozialverträgliche Umsetzung begünstigt.

Aus steuerlicher Sicht ist festzuhalten, dass das Privileg der Gemeinnützigkeit für Service-Gesellschaften zugleich die Verpflichtung umfasst, die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rahmenbedingungen vollständig einzuhalten. Neben den formalen Satzungsanforderungen bedeutet das insbesondere, dass die Zwecke selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden müssen. Das Verbot der Zahlung unverhältnismäßig hoher Vergütungen ist ebenso zu beachten wie das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und die sonstigen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen. Bestehende Service-Gesellschaften können durch Änderung ihrer Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages in eine gemeinnützige Service-Gesellschaft umgewandelt werden. Da Satzung/Gesellschaftsvertrag den Gemeinnützigkeitserfordernissen während des gesamten Veranlagungszeitraums (Kalenderjahres) entsprechen müssen, greift die Steuerbefreiung faktisch erst in dem der Satzungsänderung folgenden Jahr.

Insgesamt ist also festzuhalten, dass sich eine Auseinandersetzung mit der Frage der Neuausrichtung der administrativen und Servicebereiche seit Anfang dieses Jahres noch mehr lohnt, als dies bereits vorher der Fall war.

Die Autoren



Attila Nagy
(Arzt, Diplom-Volkswirt),
geschäftsführender Partner
der rosenbaum nagy
unternehmensberatung GmbH



Thomas Krüger
(Fachanwalt für
Steuerrecht),
Partner Schomerus &
Partner mbB