

## AMBULANTISIERUNG

# Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nutzen

■ Stefan Schick

*Ein Ziel auch der Gesundheitsreform ist die Förderung ambulanter Dienste und deren besserer Verzahnung mit stationären Angeboten. Allerdings stellen sich diesem gesundheits- und sozialpolitischen Ziel manche steuerliche Hindernisse in den Weg.*

Aus fachlichen wie aus wirtschaftlichen Gründen ist die Verlagerung von Leistungen aus dem stationären in den ambulanten Bereich ein erklärtes Ziel der Politik. Dazu zählt eine verstärkte Vernetzung ambulanter und stationärer Leistungen. Neue Wohnformen wie das Betreute Wohnen und die betreuten Seniorenwohngemeinschaften führen ebenfalls zu einer Veränderung der Leistungserbringung an der Schnittstelle zwischen ambulanten und stationären Leistungen.

Diese Veränderungen – unterstützt durch neue sozialrechtliche Ansätze wie das Persönliche Budget und das Pflegebudget – führen dazu, dass die Übergänge zwischen einer ambulanten Tätigkeit und einer stationären Leistungserbringung fließender werden. Dieser Entwicklung ist das Steuerrecht – insbesondere das Gemeinnützigkeits- und das Umsatzsteuerrecht – in den letzten Jahren nicht hinreichend gefolgt. Zahlreiche Fragen sind gesetzlich nicht geregelt. Ihre Behandlung muss deshalb aus den allgemeinen Grundsätzen abgeleitet werden. Jede neue Aktivität muss anhand der genannten Grundsätze geprüft werden; eine Optimierung der betriebswirtschaftlichen, arbeits-, gesellschafts-, heim- und gegebenenfalls kommunalrechtlichen Aspekte muss im Hinblick auf die steuerliche Behandlung erfolgen.

Aus diesem Grunde werden nachfolgend zunächst die gemeinnützigkeitsrechtlichen (vgl. I.) und die umsatzsteuerlichen Grundlagen (vgl. II.) dargestellt, bevor ein Überblick über die steuerliche Behandlung wesentlicher Aktivitäten im Zusammenhang mit der Ambulantisierung gegeben wird (vgl. III.). Am Ende (vgl. IV.) steht eine Schlussbetrachtung.

## I. Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

### 1. Die vier Sphären steuerbegünstigter Körperschaften im Allgemeinen

Die Aktivitäten steuerbegünstigter Körperschaften sind vielfältig. Dies macht – insbesondere im Hinblick auf die erforderliche Wettbewerbsneutralität der Besteuerung – eine Differenzierung erforderlich, die der Art der Aktivität



*Prof. Dr. Stefan Schick leitet den Studienschwerpunkt Management in sozialen Einrichtungen an der Fachhochschule Mainz. Er ist zudem als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Stuttgart tätig sowie Mitglied des Beirats der Zeitschrift SOZIALwirtschaft und des Informationsdienstes SOZIALwirtschaft aktuell.*

*E-Mail Stefan.Schick@reithschick.de*

Rechnung trägt. Hierzu wurden die sogenannten vier Sphären steuerbegünstigter Körperschaften entwickelt. Diese umfassen

- den ideellen Bereich
- die Vermögensverwaltung
- den steuerbegünstigten Zweckbetrieb und
- den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Der ideelle Bereich ist der Kernbereich der Betätigung steuerbegünstigter Körperschaften. Er ist dadurch gekennzeichnet, dass in ihm die steuerbegünstigte Körperschaft keine Leistungen erbringt, die sie sich von Dritten bezahlen lässt. Das Fehlen von Gegenleistungen Dritter ist damit für ihn kennzeichnend. In diesem Bereich vereinbart die steuerbegünstigte Körperschaft Spenden und echte Zuschüsse; sie verausgabt ihre Mittel satzungsgemäß.

Erbringt die steuerbegünstigte Körperschaft Leistungen, die sie sich von Dritten bezahlen lässt, so ist zunächst zu prüfen, ob es sich um eine Maßnahme im Bereich der Vermögensverwaltung handelt. Der Begriff der Vermögensverwaltung ist in § 14 Satz 3 AO definiert. Danach liegt eine Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, beispielsweise Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Die Vermögensverwaltung ist dadurch gekennzeichnet, dass die Nutzung von Vermögen – auch von Rechten – geduldet wird und die steuerbegünstigte Körperschaft nicht aktiv tätig wird.

Nicht erforderlich ist die Verwaltung eigenen Vermögens. Dies bedeutet, dass auch die Untervermietung angemieteter Räume dem Bereich der steuerbegünstigten Ver-

mögensverwaltung zuzurechnen ist. Übernimmt es dagegen die steuerbegünstigte Körperschaft, Vermögen für Dritte im Sinne eines aktiven Tuns zu verwalten, beispielsweise indem Verwaltungsleistungen erbracht werden, so wird dies vom Begriff der Vermögensverwaltung nicht umfasst.

Die Vermögensverwaltung zählt – obwohl mit ihr nicht unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden – zum steuerbegünstigten Bereich. Die Zuordnung zur Vermögensverwaltung hat zur Folge, dass

- Überschüsse nicht der Ertragsteuerpflicht unterliegen
- Verluste aus Vermögensverwaltung grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich sind
- in der Vermögensverwaltung grundsätzlich keine zeitnah zu verwendenden Mittel eingesetzt werden dürfen.

Ergibt die Einzelfallprüfung, dass die steuerbegünstigte Körperschaft Leistungen erbringt, die sie sich von Dritten bezahlen lässt (im Sinne eines Leistungsaustausches) und liegt keine Vermögensverwaltung vor, so ist sie einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im weiteren Sinne (steuerbegünstigten Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) zuzuordnen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im weiteren Sinne ist nach § 14 Satz 1 AO eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb den satzungsmäßigen Zwecken, so kann er gegebenenfalls als steuerbegünstigter Zweckbetrieb zu behandeln sein.

Liegt ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vor, so hat dies zur Folge, dass

- dort erzielte Überschüsse ertragsteuerfrei sind
- im Zweckbetrieb erlittene Verluste gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sind und

- zeitnah zu verwendende Mittel (wie z. B. Spenden) zu seiner Finanzierung eingesetzt werden dürfen.

Dient er dagegen nicht unmittelbar dem Satzungszweck, sondern der Mittelbeschaffung, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, häufig auch verkürzend »wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb« genannt, vor, der zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität anderer Marktteilnehmer im Wesentlichen besteuert wird wie ein gewerbliches Unternehmen. Die Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat zur Folge, dass

- Überschüsse steuerpflichtig sind
- Verluste grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich sind und
- ein Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel (wie z. B. von Spenden) nicht zulässig ist.

Die vier Sphären steuerbegünstigter Körperschaften lassen sich auch grafisch darstellen (vgl. Abbildung unten).

## 2. Die Zweckbetriebe im Gesundheits- und Sozialwesen

Die Zweckbetriebe im Gesundheits- und Sozialwesen sind in den §§ 65 bis 68 AO geregelt. Die Generalnorm findet sich in § 65 AO. Sie ist erst dann zu prüfen, wenn keine Sonderregelung eingreift. Die Sonderregelungen für das Gesundheits- und Sozialwesen sind in § 67 AO (für die Krankenhäuser), in § 66 AO (Generalnorm für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege) und in § 68 AO (speziellere Regelungen für das Sozialwesen) enthalten. Wesentlich an dieser Differenzierung ist, dass nur bei den Zweckbetrieben nach § 65 AO der Wettbewerb zu steuerpflichtigen Marktteilnehmern schädlich ist. Aus diesem Grunde müssen die Sonderregelungen – im Sozialwesen § 68 AO, sollte dieser nicht einschlägig sein, § 66 AO – vor der Generalnorm des § 65 AO geprüft werden.

Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 1a) AO sind Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, deren Leistungen zu mehr als

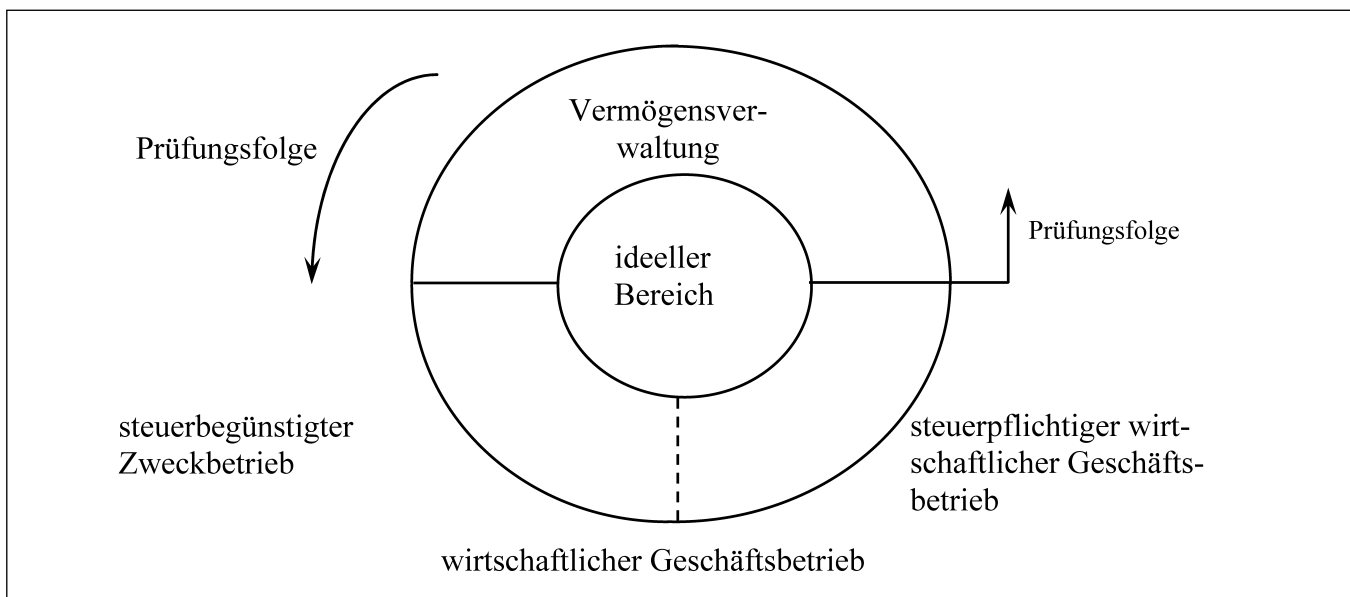


Abb.: Die vier Sphären steuerbegünstigter Körperschaften

zwei Dritteln persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen. Die Definition der persönlichen und wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit ergibt sich aus § 53 AO.

Die Wohlfahrtspflege wird in § 66 AO als planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen definiert. Auch hier müssen mindestens zwei Drittel der Leistungen persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen. Im Gegensatz zur umsatzsteuerlichen Behandlung ist es für die Gemeinnützigkeit nicht erforderlich, dass die steuerbegünstigte Körperschaft Mitglied in einem Wohlfahrtsverband ist.

Nach der Generalnorm des § 65 AO ist ein Zweckbetrieb u. a. gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

## »Auf die Fortschritte in der Sozialwirtschaft hat der Steuergesetzgeber zu wenig reagiert«

in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Wesentlich ist, dass es sich nicht um irgendwelche steuerbegünstigten Zwecke handelt, die steuerbegünstigten Zwecke müssen in der Satzung enthalten sein. Dies betrifft insbesondere kulturelle Benefiz-Veranstaltungen. Weiter ist erforderlich, dass die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Daraus ergibt sich, dass die reine Mittelbeschaffung zur Anerkennung als Zweckbetrieb nicht ausreicht und dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks zwingend erforderlich sein muss. Ein Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Anbietern ist nur dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zwingend erforderlich ist, da in diesem Falle der Wettbewerb hingenommen werden muss.

### II. Umsatzsteuerliche Grundlagen

Die Umsatzsteuerpflicht knüpft daran an, dass Leistungen entgeltlich erbracht werden. Steuerbegünstigte Körperschaften können daher Unternehmer sein. Es stellt sich allerdings im Einzelfall die Frage, ob die Leistung von der Umsatzsteuer befreit ist. Nachfolgend sind die wesentlichen Umsatzsteuerbefreiungen kurz dargestellt.

Nach § 4 Nr. 16 d) UStG sind die Leistungen von Alten-, Altenwohn- und Pflegeheimen dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn im vorangegangenen Jahr mindestens 40 Prozent der Leistungen wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute gekommen sind. Im Gegensatz zum Gemeinnützigkeitsrecht reicht es umsatzsteuerlich nicht aus, dass die Leistungen an wirtschaftlich und persönlich hilfsbedürftige Personen erbracht werden.

Mit der Bezugnahme auf den Begriff des Alten-, Altenwohn- und Pflegeheims bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die heimrechtliche Beurteilung entscheidend ist. Dies wird künftig dazu führen, dass bei unterschiedlichen Regelungen des Landesrechts möglicherweise dieselben Leistungen in dem einen Bundesland unter das Heimgesetz fallen und damit die Umsatzsteuerbefreiungsregelung des § 4 Nr. 16 d) UStG einschlägig ist, in einem anderen Bundesland jedoch eine ambulante Leistung vorliegt, für die die Umsatzsteuerbefreiungsregelung des § 4 Nr. 16 e) UStG in Betracht kommt.

Nach § 4 Nr. 16 e) UStG sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen sowie ambulante Pflegedienste von der Umsatzsteuer befreit. Weitere Voraussetzung ist, dass im vorangegangenen Jahr in mindestens 40 Prozent der Fälle die Pflegekosten von den Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind. Daher hat eine zweistufige Prüfung zu erfolgen: Zunächst ist zu klären, in welchen Fällen die Pflegekosten ganz oder zum überwiegenden Teil von den Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe getragen worden sind. In einem zweiten Schritt ist die Einhaltung der 40-Prozent-Grenze zu klären.

Für steuerbegünstigte Körperschaften, die Mitglied in einem Wohlfahrtsverband sind, ist darüber hinaus die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG – gewissermaßen die Generalklausel, die zuletzt zu prüfen ist – von Bedeutung. Im Einzelnen müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne der §§ 51 ff. AO handeln. Keine Körperschaften sind die Personengesellschaften, wie beispielsweise die Gesellschaften bürgerlichen Rechts, die ohne weiteres bei einem Zusammenschluss mehrerer Partner zu einem gemeinsamen Zweck entstehen können (insbesondere bei Kooperationen), häufig unerkannt sind und Leistungen im Außenverhältnis bringen. Diese sind zwar Umsatzsteuersubjekte, jedoch keine Körperschaften und können damit auch nicht nach § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.
- Die steuerbegünstigte Körperschaft muss selbst ein amtlich anerkannter Wohlfahrtsverband, die Untergliederung eines solchen Wohlfahrtsverbandes sein oder einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband als Mitglied angehören.
- Die Leistungen müssen dem satzungsmäßig begünstigten Personenkreis unmittelbar zugute kommen.
- Die Entgelte müssen hinter den von Erwerbsunternehmen für gleichartige Leistungen verlangten Entgelten zurückbleiben. Insoweit ergibt sich das Problem, dass für zahlreiche Leistungen sozialrechtlich einheitliche Entgelte vereinbart werden, gleichgültig, durch welchen Anbieter sie erbracht werden. Aus diesem Grunde nimmt die Bedeutung des § 4 Nr. 18 UStG für Wohlfahrtsverbände im Hinblick auf die Marktentwicklung in der Sozialwirtschaft immer mehr ab. Allerdings ist

derzeit umstritten, ob diese sogenannte »Abstandsklausel« des § 4 Nr. 18 c) UStG EU-rechtlich zulässig ist. Würde diese Regelung gegen EU-Recht verstoßen – dieses ist bei der Umsatzsteuer zugleich unmittelbar geltendes nationales Recht – so käme es für die Umsatzsteuerbefreiung künftig nicht mehr darauf an, ob die steuerbegünstigten Wohlfahrtseinrichtungen geringere Entgelte verlangen als Erwerbsunternehmen.

Sind die Leistungen steuerbegünstigter Körperschaften im Einzelfall nicht von der Umsatzsteuer befreit, so unterliegen die Umsätze aus Vermögensverwaltung und grundsätzlich auch die Zweckbetriebsumsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG der Umsatzsteuer nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von derzeit 7 Prozent. Die Umsatzsteuerpflicht hat zur Folge, dass die steuerbegünstigte Körperschaft die ihr in Rechnung gestellte, »eingekaufte« Vorsteuer abziehen kann, was bei der Umsatzsteuerbefreiung ihrer eigenen Leistungen nicht der Fall ist. Die Umsatzsteuerpflicht ist daher dann von Vorteil, wenn der Vorsteuerabzug aus eingekauften Leistungen, die mit 19 Prozent Umsatzsteuer belastet sind, höher ist als die für die eigenen Leistungen mit 7 Prozent zu entrichtende Umsatzsteuer. In der Regel ist die Umsatzsteuerpflicht auch zum ermäßigten Umsatzsteuersatz trotz der Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die steuerbegünstigte Körperschaft ungünstiger als die Umsatzsteuerbefreiung. Denn bei einer Umsatzsteuerpflicht werden vor allem die eigenen Personalkosten der Umsatzsteuer unterworfen, ohne dass insoweit ein Vorsteuerabzug möglich ist.

### III. Einzelfallgestaltungen im Zusammenhang mit der Ambulantisierung und ihre Beurteilung

#### 1. Betreutes Wohnen zu Hause

Zielgruppe des Betreuten Wohnens zu Hause sind Personen, die noch nicht pflegebedürftig sind oder die pflegebedürftig sind und durch die Familie gepflegt werden. Das Ziel des Nachfragers ist es, im Hinblick auf eine optimale Versorgung Sicherheit zu erhalten. Außerdem ist er gegebenenfalls an der Vermittlung von Angeboten – beispielsweise von Pflegeleistungen, Essen auf Rädern, handwerklichen Hilfen oder Haushaltshilfen – interessiert. Das strategische Ziel des Anbieters besteht darin, eine Kundengewinnung und Kundenbindung in einer sehr frühen Phase zu erreichen. Im Bereich des Betreuten Wohnens zu Hause werden beispielsweise als (Grund-) Leistungen erbracht:

- regelmäßiger Besuch durch qualifizierte Bezugspersonen
- Hausnotruf
- Bereithaltung von Leistungen im Bereich der ambulanten Pflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung
- soziale Beratung und Betreuung bei auftretenden Problemen
- Information über Freizeitangebote, Beratung - auch von Angehörigen.

Als Wahlleistungen werden häufig angeboten:

- Haushaltshilfen
- handwerkliche Hilfen
- ambulante Pflege und hauswirtschaftliche Versorgung im Rahmen des SGB XI
- Essen auf Rädern.

Diese Leistungen werden angesichts der demografischen Entwicklung künftig zunehmen. Die Konditionen für die Leistungserbringung können damit in der Regel nicht individuell ausgehandelt werden. Sie werden aufgrund freier Vereinbarung zwischen dem Leistungserbringer und den Kunden erbracht, es gelten für sie also auch keine sozialrechtlichen Regelungen wie Leistungs-, Vergütungs- und Qualitätsvereinbarungen. Daher ist davon auszugehen, dass derartige Leistungen auf der Grundlage standardisierter Verträge angeboten werden. Dies führt wiederum dazu, dass die Regelungen des AGB-Rechts in den §§ 305 ff. BGB zu beachten sind.

In gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht ist zunächst zu prüfen, ob die einzelnen Leistungen die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 66 AO erfüllen. Dies setzt voraus, dass die Leistungsempfänger zu mehr als zwei Dritteln persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftig sind, wobei die Finanzverwaltung die persönliche Hilfsbedürftigkeit ab der Vollendung des 75. Lebensjahrs unterstellt. Darüber hinaus ist es erforderlich, dass die Aktivitäten nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sind. Sofern die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist eine Wettbewerbssituation zu steuerpflichtigen Anbietern gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. Die Einzelheiten der gemeinnützigkeitsrechtlichen Würdigung sind jedoch nicht abschließend geklärt. Daher sollte im Einzelfall bei der Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft eingeholt werden. Dabei dürften die besten Chancen für eine Zuordnung zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb bezüglich der angeführten Grundleistungen und von Leistungen nach dem SGB XI bestehen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist nach der Art der erbrachten Leistungen zu differenzieren. Soweit es sich um Leistungen eines ambulanten Pflegedienstes handelt, sind diese unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 e) UStG (vgl. II.) von der Umsatzsteuer befreit. Erforderlich ist dafür, dass die Leistungen von einer Pflegeeinrichtung mit Versorgungsvertrag (§ 72 SGB XI) erbracht werden. In mindestens 40 Prozent der Fälle müssen die Pflegekosten ganz oder zum überwiegenden Teil von den Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen worden sein. Begünstigt sind damit in erster Linie Pflegeleistungen (diese sind im Rahmen des Betreuten Wohnens zu Hause von untergeordneter Bedeutung). Nicht abschließend geklärt ist, ob die Umsatzsteuerbefreiungsregelung auch für Beratungsleistungen durch Pflegedienste außerhalb der Pflegeberatung bei Inanspruchnahme des Pflegegeldes in einer entsprechenden Anwendung der §§ 72 Abs. 4, 37 Abs. 3 SGB XI gilt.

Sind im Einzelfall die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 e) UStG nicht erfüllt, so kommt als weitere Umsatzsteuerbefreiungsregelung § 4 Nr. 18 UStG in Betracht. Diese setzt zunächst voraus, dass der Leistungserbringer einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband angehört und es

sich bei ihm um eine steuerbegünstigte Körperschaft handelt. Außerdem müssen die Leistungen unmittelbar dem Satzungszweck dienen, und es dürfen für die Leistungen keine höheren Preise verlangt werden als die nicht begünstigten Wettbewerber für vergleichbare Leistungen verlangen. Im Übrigen ist auf die EU-rechtliche Problematik hinzuweisen (vgl. II.).

## 2. Niedrigschwellige Dienste

Insbesondere Wohlfahrtsverbände beabsichtigen im Bereich der hauswirtschaftlichen Versorgung, Leistungen durch geringer qualifizierte Mitarbeiter, teilweise auch durch Ehrenamtliche zu erbringen. Die damit verbundenen Aktivitäten sollen nicht innerhalb eines ambulanten Pflegedienstes erbracht werden, um insbesondere Bindungen im Hinblick auf das Tarifrecht (vor allem im kirchlichen Bereich), aber auch im Hinblick auf den Personalschlüssel bezüglich des Einsatzes von Pflegefachkräften zu vermeiden.

In gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht stellt sich zunächst die Frage, ob es sich bei den entsprechenden Aktivitäten um eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege handelt. Hier ist zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 AO erfüllt sind. Dies betrifft insbesondere den versorgten Personenkreis: Insoweit ist darauf zu achten, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen müssen. Ferner könnte in Frage gestellt werden, ob die niedrigschwelligen Dienste noch unter den Begriff der »Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen« zu fassen sind. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auf die Wettbewerbssituation abstellen oder eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellen könnte. Sind die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllt, so kommt es zwar nicht auf eine bestehende Wettbewerbssituation an. Zu beachten ist aber, dass die Finanzverwaltung Krankenfahrten, die von steuerbegünstigten Körperschaften mit solchen Fahrzeugen durchgeführt werden, die für den Krankentransport nicht besonders hergerichtet sind, im Hinblick auf die Wettbewerbssituation zu Taxiunternehmen nicht dem Zweckbetrieb zuordnet, selbst wenn diese Zwei-Drittel-Grenze erfüllt ist.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht kommt die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 e) UStG in Betracht. Diese setzt zunächst voraus, dass die niedrigschwelligen Dienste im Rahmen einer ambulanten Pflegeeinrichtung erbracht werden. Dabei reicht es nicht aus, wenn ein Rechtsträger neben einer ambulanten Pflegeeinrichtung (abgegrenzt auf der Grundlage der Bilanzierung nach der Pflegebuchführungsverordnung) in einer zweiten, organisatorisch getrennten Einheit die niedrigschwelligen Dienste anbietet. Eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 e) UStG kommt vielmehr allenfalls in Betracht, wenn der ambulante Pflegedienst selbst die niedrigschwelligen Dienste erbringt. Gerade dann werden jedoch die Ziele – mehr Flexibilität im Hinblick auf das Arbeitsrecht, keine Geltung des Personalschlüssels bezüglich der Fachkraftquote – nicht erreicht.

Werden Pflegedienste und niedrigschwellige Dienste dagegen organisatorisch getrennt, so kommt allenfalls die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG in Betracht.

Diese setzt die Mitgliedschaft in einem Wohlfahrtsverband voraus (in der Regel erfüllt oder erfüllbar), die Tatsache, dass die niedrigschwelligen Dienste unmittelbar dem Satzungszweck dienen (im Hinblick auf die Wettbewerbssituation zu privaten Anbietern zumindest zweifelhaft) und die Leistungen der niedrigschwelligen Dienste von der steuerbegünstigten Körperschaft günstiger angeboten werden als von Erwerbsunternehmen (in der Regel im Hinblick auf gewerbliche Anbieter zumindest zweifelhaft). Auf die EU-rechtliche Problematik wurde bereits hingewiesen (II.).

## 3. Betreute Seniorenwohngemeinschaften

Bei dieser neuen Wohnform stellt sich die Abgrenzung ambulant und stationär in besonderer Weise. Die Betreuten Seniorenwohngemeinschaften sind dadurch gekennzeichnet, dass sechs bis zwölf Personen mit gegebenenfalls unterschiedlicher Pflegebedürftigkeit oder mit unterschiedlichen Arten der Pflegebedürftigkeit in einer Wohnung zusammenleben. Sie verfügen jeweils über einen eigenen Schlafbereich und gegebenenfalls Wohnbereich, benützen jedoch Küche und Bad gemeinsam. Die Betreuung der Wohngruppe umfasst gegebenenfalls einen Einsatz bei Nacht (z. B. Nachtwachen). Die eigentliche Pflege erfolgt durch einen ambulanten Pflegedienst.

Mit dieser Konzeption haben die Betreuten Seniorenwohngemeinschaften die weitgehende Erhaltung von Selbstständigkeit und Selbstbestimmung, die Ermöglichung von Alltagsvertrautheit und individueller Lebensbestimmung sowie die Gewährleistung von Versorgungssicherheit und Wohlbefinden zum Ziel. Je nach Ausgestaltung kann es sich dabei um eine ambulante oder eine stationäre Einrichtung handeln. Diese Einordnung ist auch von erheblicher Bedeutung für die gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung.

Ob es sich um eine ambulante oder eine stationäre Betreuung handelt, richtet sich danach, ob die Voraussetzungen des Heimgesetzes erfüllt sind. Insoweit bleibt abzuwarten, welche Auswirkungen sich aus der Neuregelung des Heimrechts durch die Bundesländer ergeben. Da es jedoch schon bisher in den Bundesländern eine uneinheitliche Praxis im Hinblick auf die Anwendung des (noch) geltenden Bundesheimgesetzes gibt, muss bereits auf der Grundlage des bundesrechtlichen Heimrechts differenziert werden:

Bietet der Initiator der Betreuten Seniorenwohngemeinschaft die Betreuung und die Pflege an und vermietet er den Bewohnern auch den Wohnraum, so unterfällt die Betreute Seniorenwohngemeinschaft dem Heimgesetz. Es handelt sich um eine stationäre Versorgung. Werden Betreuung, Vermietung und Pflege dagegen getrennt, so werden die Leistungen grundsätzlich ambulant erbracht. Denn es wird keine Unterkunft angeboten. Darüber hinausgehend stellen allerdings die Heimaufsichtsbehörden in einigen Bundesländern (wie z. B. in Baden-Württemberg) als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal die weitere Anforderung auf, dass durch die Gestaltung die Selbstbestimmung der Bewohner nicht gefährdet werden darf. Dies bedeutet, dass die Geltung des Heimgesetzes dann bejaht wird,

wenn die Bewohner rechtlich oder faktisch nicht in der Lage sind, ihr Leben in der Seniorenwohngemeinschaft selbstbestimmt zu führen, beispielsweise weil sie demenz sind. Zur selbstbestimmten Lebensführung zählt auch die Wahlfreiheit hinsichtlich des ambulanten Pflegedienstes. Ob diese auch dann gewährleistet ist, wenn die Bewohner gemeinsam entscheiden, welcher ambulante Pflegedienst für alle Bewohner beauftragt wird, ist nicht abschließend geklärt. Eine weitere Problematik ergibt sich im Zusammenhang mit der Anmietung der Wohnung: Private Vermieter sind in der Regel nicht bereit, die einzelnen Zimmer innerhalb der Wohnung an verschiedene Mieter zu vermieten. Vor diesem Hintergrund wird in der Regel die Anmietung durch einen Generalmieter mit Untervermietung an die Bewohner angestrebt. Bei der dargestellten engen Betrachtungsweise der Heimaufsicht setzt dies allerdings voraus, dass zwischen dem Generalmieter und dem Betreuer oder ambulanten Pflegedienst keine rechtlichen oder wirtschaftlichen Verflechtungen bestehen.

Handelt es sich um eine stationäre Seniorenwohngemeinschaft, so ist zunächst zu prüfen, ob die Anforderungen des § 68 Nr. 1 a) AO erfüllt sind. Dies setzt voraus, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen.

Handelt es sich dagegen um eine ambulante Seniorenwohngemeinschaft, so sind die Einzelleistungen aufzuspalten, die Pflegeleistungen sind also, soweit sie zu zwei Dritteln persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen, dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen. Die Vermietung durch einen steuerbegünstigten Träger (nicht den »Betreuer« oder den Pflegedienst, in einigen Bundesländern auch nicht durch eine mit diesen verflochtene Organisation) ist in der Regel der Vermögensverwaltung zuzuordnen mit der Folge, dass keine zeitnah zu verwendenden Mittel eingesetzt werden dürfen und Verluste grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich sind. Darüber hinaus erbrachte Hilfeleistungen, wie insbesondere Hausmeisterleistungen, unterliegen als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der vollen Steuerpflicht. Die Abdeckung von Verlusten ist dann grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädlich. Zur Finanzierung dürfen außerdem keine zeitnah zu verwendenden Mittel eingesetzt werden.

Die Leistungen sind dann nach § 4 Nr. 16 d) UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn es sich um eine stationäre Einrichtung handelt. Handelt es sich dagegen um eine ambulante Seniorenwohngemeinschaft, so sind die Pflegeleistungen des ambulanten Pflegedienstes unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 e) UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die darüber hinausgehenden Betreuungsleistungen erfüllen dagegen die Anforderungen – Erbringung durch einen ambulanten Pflegedienst – nicht und können daher nur nach § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Neben der Zugehörigkeit des Leistungserbringers zu einem Wohlfahrtsverband tritt die verstärkte Problematik auf, ob die von dem Leistungserbringer berechneten Preise hinter den von Erwerbsunternehmen verlangten zurückbleiben. Die Vermietungsleistungen sind nach § 4 Nr. 12 a) UStG von der Umsatzsteuer befreit.

#### 4. Betreutes Wohnen

Zielgruppe des bereits seit längerem realisierten Modells des Betreuten Wohnens sind ältere, häufig wohlhabende, Menschen, die zur Führung eines selbstständigen Haushalts noch fähig sind. Sie sind daher in der Regel nicht zu mehr als zwei Dritteln älter als 75 Jahre oder persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftig. Je nach Ausgestaltung werden die Vermietung sowie das Angebot von Verpflegungs- und Betreuungsleistungen voneinander getrennt. Damit handelt es sich in der Regel nicht um stationäre Einrichtungen im eigentlichen Sinne, für die das Heimgesetz gilt.

Wie bei den Betreuten Seniorenwohngemeinschaften hat dies zur Folge, dass die erbrachten Einzelleistungen im Hinblick auf ihre gemeinnützigkeitsrechtliche und umsatzsteuerliche Behandlung gesondert zu betrachten sind. Es gelten dieselben Grundsätze wie für ambulante Seniorenwohngemeinschaften (vgl. III. 3.).

#### 5. Stationäre Einrichtungen

Eine stationäre Einrichtung im Sinne des § 68 Nr. 1 a) AO liegt dann vor, wenn es sich um ein Alten-, Altenwohn- oder Pflegeheim handelt, dessen Leistungen zu mindestens zwei Dritteln persönlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen zugute kommen. Auch hier richtet sich der Heimbegriff nach dem Heimgesetz, ein möglicherweise bundesweit unterschiedlicher Heimbegriff wirkt sich also unmittelbar auf die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung aus. Daher ist es künftig denkbar, dass ein bundesweit unterschiedliches Heimrecht auch zu unterschiedlichen gemeinnützigkeitsrechtlichen und umsatzsteuerlichen Folgen führt.

### IV. Schlussbetrachtung

Die Ausführungen haben gezeigt, dass der Gesetzgeber nur sehr zögerlich auf die Entwicklungen im Gesundheits- und Sozialwesen reagiert. Dies betrifft insbesondere die im Zusammenhang mit der Ambulantisierung auftretenden Fragestellungen. Dies führt zu einer gewissen Rechtsunsicherheit, der die Finanzverwaltung – ebenfalls zeitlich verzögert – in der Regel durch Erlasse begegnet.

In der Praxis kann diese Unsicherheit dadurch reduziert werden, dass die Einzelleistungen jeweils anhand der allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen und umsatzsteuerlichen Grundsätze geprüft werden. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich, trotz der inzwischen bestehenden Gebührenpflicht beim zuständigen Finanzamt eine verbindliche Auskunft einzuholen. ◆

#### Der Buchtipp

Stefan Schick: Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2005. 180 Seiten. 19,80 Euro. ISBN 978-3-8329-1226-0.