

GEMEINNÜTZIGE STIFTUNGEN

Hofladen als Zweckbetrieb

von RAin Gabriele Ritter, FAin für Steuer- und Sozialrecht,
 Ritter&Partner mbB, Rechtsanwälte und Steuerberater, Wittlich

| Mit Urteil vom 18.6.15 (10 K 759/13, Abruf-Nr. 145291) hat das FG Köln entschieden, dass ein „Hofladen“ ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb sein kann. Bemerkenswert an der Entscheidung: Hofläden in stationären Wohlfahrtseinrichtungen, in denen u.a. Menschen aufgenommen werden, die durch Suchtproblematiken auffällig geworden sind, können sogar Zweckbetriebe sein, wenn das Warensortiment alkoholische Getränke enthält. |

1. Der Fall des FG Köln

Der Kläger ist Mitglied einer Untergliederung eines amtlich anerkannten Verbands der freien Wohlfahrtspflege. Als Träger stationärer, teilstationärer und ambulanten Einrichtungen setzt er sich für Menschen ein mit besonderen sozialen Schwierigkeiten (§ 67 ff. SGB XII), für Menschen mit einer wesentlichen Behinderung (§ 53 SGB XII) und für Menschen, die dauerhafte Hilfe zum Leben in Einrichtungen benötigen (§ 35 SGB XII). Besondere Zielgruppe sind ältere, wohnungslose und suchtmittelabhängige Menschen.

Zu diesem Zweck betreibt der Kläger in seinen Einrichtungen Altenwohn- und Pflegeheime, stationäre Einrichtungen der Gefährdetenhilfe sowie ambulant betreute Wohneinrichtungen und Landwirtschaft. Bei den stationären Einrichtungen handelt es sich um dorfähnliche Anwesen mit eigener Kirche, Metzgerei und landwirtschaftlichem Betrieb. Sie bieten den Einrichtungs-bewohnern therapeutische Betreuung und sinngebende Beschäftigung in Werkstätten, Küche, Wäscherei und Landwirtschaft. Die Bewohner der Einrichtungen der Gefährdetenhilfe bleiben zwischen einem Monat und einem Jahr oder befinden sich dauerhaft im Alten- und Pflegeheim.

In den streitbefangenen Hofläden der Einrichtungen übernehmen die Bewohner unter Anleitung von festangestellten Mitarbeitern in erster Linie Hilfsdienstleistungen wie etwa Zählen, Messen, Wiegen beim Ermitteln der Warenbestände, Einräumen der Regale und stehen als Ansprechpartner hinter der Theke. Ein selbstständiges Kassieren von Geldbeträgen erfolgt nur in wenigen Fällen durch solche Bewohner, die sich in der Vergangenheit bewährt und als vertrauenswürdig erwiesen haben.

Die Hofläden bieten ein begrenztes Warensortiment (z.B. frische Lebensmittel, Konserven, Getränke, Drogerieartikel, Zeitschriften, Süßigkeiten etc.), aus dem sich die Bewohner der Einrichtungen mit ihrem frei verfügbaren Taschengeld (monatlich ca. 90 EUR) selbst versorgen können. Da die Einrichtungen sehr abgeschieden liegen und die Möglichkeit von Einkäufen in der Umgebung nicht gegeben und auch aus therapeutischer Sicht nicht gewünscht ist, bietet das Angebot der Hofläden den Bewohnern eine Auswahl an Dingen des täglichen Bedarfs und entspricht damit der allgemeinen Vor-

Hilfe insbesondere
für suchtmittel-
abhängige Menschen

Umfassende
Betreuung mit dem
Ziel, sinngebender
Beschäftigung

Hilfstätigkeiten
in den Hofläden
bis hin zu
Kassierertätigkeiten

Bewohner erhalten
Taschengeld zur
Selbstversorgung

stellung eines ländlich gelegenen „Tante-Emma-Ladens“. Ein Hofladen ist außerdem darauf abgestimmt, dass die Heimbewohner sich für Frühstück und kleinere Mahlzeiten selbst versorgen können, da die Bewohner teilweise auch in Wohngemeinschaften (6 Personen pro Haus) untergebracht sind.

Aufgrund der vorhandenen Suchtprobleme der Bewohner ist eine alkoholabstinente Lebensweise in den Einrichtungen vielfach nicht möglich. Daher wird in den Hofläden von festangestellten Mitarbeitern der Einrichtungen kontrolliert Alkohol an die Bewohner verkauft (3 bis 5 Flaschen Bier bzw. Wein pro Tag zum Selbstkostenpreis, keine Spirituosen). Der Kläger vertritt insoweit das Betreuungskonzept des „Selbstkontrollierten Trinkens“ nach Prof. Dr. Körkel. Hierbei handelt es sich um eine Alternative zu abstinenzorientierten Hilfeangeboten für Alkoholsüchtige, um insbesondere lange und schwerstalkoholabhängige Menschen durch ein Absehen von einer A-priori-Abstinenzforderung überhaupt erreichen zu können. Die Menge des verkauften Alkohols wird durch die ausgebenden Mitarbeiter dokumentiert und ggf. im Rahmen therapeutischer Gespräche mit dem Sozialdienst thematisiert.

Das Finanzamt (FA) ordnete den Betrieb der Hofläden dem steuerpflichtigen Bereich zu. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg, seine Klage schon.

2. Entscheidungsgründe des FG Köln

Das FG Köln gab dem Kläger Recht. Bei den Hofläden des Klägers handelt es sich um steuerbegünstigte Zweckbetriebe.

2.1 Zweckbetrieb nach § 66 AO

Bei den Hofläden handelt es sich zunächst um Zweckbetriebe i.S. von § 66 AO. Nach § 66 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen – dies sind solche, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen – dient.

- **Merkmal des „Dienens“:** Nach § 66 Abs. 3 AO ist das Tatbestandsmerkmal des „Dienens“ zugunsten der in § 53 AO genannten Personen erfüllt, wenn ihnen mindestens zwei Drittel der Leistungen zugute kommen. Das war zwischen den Beteiligten nicht streitig. Das Gericht teilt die Einschätzung. Die Hofläden kamen den betreuten Menschen in zweierlei Hinsicht zugute:
 - Zum einen durch das Warenangebot, das ihnen eine eigenständige Einkaufsmöglichkeit, den eigenverantwortlichen Umgang mit Geld und die Anschaffung der für sie notwendigen Dinge ermöglichte. Darin eingeschlossen die Alkoholmenge von 3 bis 5 Flaschen Bier die auch als tägliches Alkoholdeputat vorgesehen war. Da die Hofläden von den Bewohnern der Einrichtungen bewirtschaftet wurden und die Verkäufe ausschließlich an Bewohner erfolgten, kamen mindestens zwei Drittel der Leistungen der Klägerin diesem Personenkreis zugute.
 - Zum anderen konnten die betreuten Menschen in den Hofläden sinngebende Beschäftigung und einen strukturierten Tagesablauf erhalten,

Hofläden sind für die Bewohner wie „Tante-Emma-Läden“

Hofläden ermöglichen „selbstkontrollierte Trinken“

2/3 der Leistungen müssen betroffenen Personen zugute kommen

Erlern werden sollte eigenständiger Umgang mit Geld und Alkohol

um im Idealfall möglicherweise sogar ins Arbeitsleben zurückzufinden. Damit war die erforderliche 2/3-Grenze nicht nur in Bezug auf die Ausgangsleistungen, sondern auch in Bezug auf die in den Hofläden Beschäftigten erfüllt. Auch wenn die ausgeübten Tätigkeiten nur ein erster Schritt auf dem langen Weg zurück in ein selbstbestimmtes Leben sein konnten, war es so, dass die „Hilfstätigkeiten“ für diejenigen, die sich im Laufe der Zeit als vertrauenswürdig erwiesen, auch zur Arbeit an der Kasse führen konnte. Entscheidend war für das FG, dass auch für langjährig alkoholkrank und arbeitsamtenwöhnte Menschen der Weg zurück mit ersten kleinen Schritten beginnen muss. Dies ermöglicht der Kläger in den von der Außenwelt weitgehend abgeschirmten Hofläden.

- **Einrichtung der Wohlfahrtspflege:** Entgegen der Annahme des FA handelt es sich bei den Hofläden auch um Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbes wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen (§ 66 Abs. 2 S. 1 AO). Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken (§ 66 Abs. 2 S. 2 AO).

Zweifel an einer Wohlfahrtseinrichtung resultierten seitens des FA daraus, dass aus seiner Sicht die Gesundheit der betroffenen Personen jedenfalls objektiv nicht gefördert wird. Insoweit geht das Gericht mit dem FA davon aus, dass sich die teilweise schweren organischen Vorschäden auch durch geringe Alkoholmengen objektiv verschlimmern. Ebenso dürfte es zutreffen, dass eine Verschlimmerung der rein körperlichen Vorschädigungen nur durch Abstinenz vermieden werden kann, nicht aber durch kontrolliertes Trinken anstelle von unkontrolliertem Zuviel-Trinken.

Gleichwohl ist eine differenzierte Betrachtungsweise geboten, da sich der Mensch – auch nach dem grundgesetzlichen Menschenbild – nicht auf die Funktionsfähigkeit und das Zusammenwirken seiner einzelnen Organe beschränken lässt. Unstreitig hat der Kläger die Lebensqualität der von ihm betreuten Bewohner durch den von ihm beschrittenen „neuen Weg“ deutlich verbessert. Auch wenn das Gericht die medizinische Richtigkeit des wissenschaftlich umstrittenen Ansatzes von Professor Dr. Körkel hinsichtlich des „selbst kontrollierten Trinkens“ weder bestätigen noch falsifizieren kann, ist der Ansatz schlüssig und nicht unvertretbar. Jedenfalls erscheint das in den Einrichtungen praktizierte Programm des „Selbstkontrollierten Trinkens“ als die einzige realistische Möglichkeit, die nicht abstinentwilligen Alkoholiker der Einrichtung zu betreuen, zumal diese sich freiwillig dort aufhalten. Deshalb war bei der Frage der „Gesundheitsförderung“ die Verschlimmerung körperlicher Vorschäden den physischen und psychischen Belastung bis hin zu Depressionserscheinungen durch den trockenen Entzug gegenüberzustellen, dem diese Menschengruppe einfach nicht gewachsen ist. Sie wäre ohne die Einrichtung des Klägers nicht erreichbar und würde komplett durch das Fürsorge-Raster fallen.

Für den „neuen Weg“ des Klägers spricht ferner, dass der Alkoholverbrauch insgesamt in den Einrichtungen seit Einführung des Verkaufssys-

FG erkannte an, dass Rückkehr ins Leben nur mit kleinen Schritten möglich ist

FA störte sich am gesundheitlichen Aspekt des Alkoholkonsums

FG sieht, dass die Einrichtung des Klägers letztes Netz für Betroffene ist

tems zurückgegangen ist. Im Übrigen waren besonders schwer organisch erkrankte Personen von dem Programm ausgenommen.

2.2 Zweckbetrieb nach § 65 AO

Bei den Hofläden handelt es sich außerdem um Zweckbetriebe i.S. des § 65 AO. Ein Zweckbetrieb ist nach dieser Vorschrift gegeben, wenn

- der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (wGB) in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten Zwecke zu verwirklichen,
- Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
- der wGB zu steuerpflichtigen Betrieben ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

- **Unentbehrlichkeit des wGB:** Nach der Rechtsprechung sind die steuerbegünstigten Zwecke ohne die wirtschaftliche Betätigung nur dann nicht erreichbar, wenn der wGB sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt. Er muss also das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks sein. Es darf sich nicht bloß um eine Tätigkeit zur Mittelbeschaffung handeln.

Gegenstand der Hofläden war die Versorgung der betreuten nicht sesshaften oder von Nichtsesshaftigkeit bedrohten Menschen. Zudem sollte ihnen eine sinngebende Beschäftigungsmöglichkeit durch ein Angebot von Arbeit sowie arbeitstherapeutischer und anderer therapeutischer Hilfen geboten werden. Im Idealfall mit dem Ziel, Ihnen eine Wiedereingliederung zu erleichtern. Die Betreuung war dabei darauf ausgerichtet, den Menschen ihre Situation bewusst zu machen und Ihnen nach Möglichkeit ihre verlorene Selbststeuerungsfähigkeit wiederzugeben.

Das FG hat in diesem Zusammenhang geprüft, ob der gemeinnützige Zweck auch auf andere Weise verwirklicht werden kann. Das FA hatte im Hinblick auf das Alkoholdeputat von 3 bis 5 Flaschen Bier am Tag vorgeschlagen, dass jemand der weniger oder gar kein Bier in Empfang nimmt z.B. einen Gutschein für normale Geschäfte außerhalb der Einrichtungen im Umkreis erhält. Das FG hält diese Vorschläge für weniger geeignet. Es geht bei den betreuten Bewohnern um Menschen, die bis dahin durch jedes Raster gefallen sind. Jedenfalls soweit bei diesen noch ein Funken Hoffnung auf Wiedereingliederung besteht, ist das (Wieder-)Erlernen des eigenverantwortlichen Umgangs mit Geld aus Sicht des FG unersetzlich.

Hinzu kommt, dass die Bewohner, die es wollen, in den Hofläden eine Beschäftigungsmöglichkeit erhalten, die ihnen hilft, sich einen strukturierten Tagesablauf zu schaffen. Aus diesen Gründen teilt das FG die Einschätzung des Klägers, dass die steuerbegünstigten Zwecke angesichts des besonderen Bewohner-Klientels ohne die wirtschaftliche Betätigung in Form der „Hofläden“ nicht erreichbar wären. Dies auch deshalb, weil das vom Kläger vertretene „Selbstkontrolliertes Trinken“ das Ziel verfolgt, den Betroffenen Selbststeuerungsfähigkeit zurückzugeben. Angesichts des grundgesetzlichen Menschenbilds erscheint dies zumindest als vertretbarer Weg.

Nur mit dem wGB kann der steuerbegünstigte Zweck erfüllt werden

Betreuung zielt im Idealfall auf Wiedereingliederung

FG lehnt Gutschein-system für weniger oder keinen Alkoholkonsum ab

„Selbstkontrolliertes Trinken“ zumindest ein gangbarer Weg zur Zielerreichung

- **Wettbewerbssituation:** Die Hofläden treten auch nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art. Jedenfalls nicht, als es unvermeidbar ist, damit sie ihre steuerbegünstigten Zwecke erfüllen können (§ 65 Nr. 3 AO). Diesem umfangreichen Wettbewerbsschutz unterliegt auch der potentielle Wettbewerb. Dies unabhängig davon, ob im Einzelfall eine konkrete Wettbewerbssituation besteht. Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 AO setzt danach nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in der sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt.

Deshalb ist abzuwägen zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten. Sind die steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, dann ist das Interesse an der Wahrung der Wettbewerbsneutralität vorrangig. Dann dann ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (BFH 17.2.10, I R 2/08, DB 10, 1104, Abruf-Nr. 101598).

Ob die Klägerin mit den Hofläden einen Zweckbetrieb unterhalten hat, hängt demnach davon ab, ob private Unternehmen gegenüber nicht sesshaften Personen vergleichbare Leistungen zu ähnlichen Bedingungen erbringen können. Wird der von der Klägerin geförderte Personenkreis in gleicher Weise auch durch steuerpflichtige Unternehmen betreut und gefördert oder wäre dies zu ähnlichen Bedingungen möglich, bedarf es keiner Steuerbefreiung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Damit wäre der Wettbewerbsneutralität der Vorzug zu geben (BFH, a.a.O.). Das FG geht davon aus, dass der vom Kläger betreute Personenkreis nicht in gleicher Weise auch durch steuerpflichtige Unternehmen betreut, gefördert und überwacht werden konnte. Daher trat in dieser speziellen Konstellation des Streitfalls die Wettbewerbsneutralität in den Hintergrund.

■ Diese Überlegungen hat das FG berücksichtigt

- Es besteht allenfalls eine begrenzt mögliche Konkurrenzsituation angesichts der bewusst gewählten und vom Campus-Gedanken getragenen isolierten Lage der Hofläden.
- Die Einrichtungen liegen völlig isoliert an der holländischen Grenze und in der Eifel. Daraus ergibt sich, dass der Kläger das Warenangebot in den Hofläden einem Personenkreis anbot, für den es jedenfalls nicht gewollt und auch nicht vorgesehen war, das Warenangebot der steuerpflichtigen Unternehmen der Umgegend in Anspruch zu nehmen.
- Zusätzlich fiel ins Gewicht, dass die Leistungen in den Hofläden – wie bereits ausgeführt – notwendiges Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind. Dieser wird von Wettbewerbern - etwa die vom FA ins Feld geführte Tankstelle – ihrerseits nicht verfolgt.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Zur Einordnung als Zweckbetrieb eines xxxxxx

Auch potentieller Wettbewerb ist geschützt

Intakter Wettbewerb auf der einen – Gemeinnützigkeit auf der anderen Seite

Konkurrenten können nicht in gleicher Weise versorgen

Abgelegene Lage der Einrichtung lässt Konkurrenzsituation kaum aufkommen