

## Hinweise zur Kooperation gemeinnütziger Organisationen

Häufig können steuerbegünstigte Ziele durch eine Zusammenführung unterschiedlicher Erfahrungen, Kompetenzen und Ressourcen besser und effizienter verwirklicht werden. Andererseits müssen bei der Ausgestaltung einer Kooperation rechtliche Aspekte und steuerrechtliche Risiken beachtet werden.

### Vereinbarung zur Zusammenarbeit

Bei den z.B. als „Kooperationsvereinbarung“ oder „Verbund-Vertrag“ bezeichneten Vereinbarungen kann es sich rechtlich<sup>1</sup> um

- weitgehend unverbindliche Absichtserklärungen,
  - eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts,
  - einen Subunternehmervertrag oder
  - einen Zuschuss-Weiterleitungsvertrag
- handeln.

### Absichtserklärung

Rechtlich bindend sind Absprachen, soweit dies ausdrücklich vereinbart ist oder aus den Umständen ersichtlich wird. Um den Beteiligten Missverständnisse zu ersparen, sollte das Maß der erwünschten Bindung ausdrücklich festgelegt werden. Auch bei „unverbindlichen“ Absprachen können beiderseits Treuepflichten bestehen, z.B. zum Informationsaustausch und zur Verschwiegenheit, so dass ausdrückliche Vereinbarungen zu solchen Nebenpflichten und Rechtsfolgen bei Verstößen sinnvoll sind.

Beispiele:

Zwei Projektträger vereinbaren auf Wunsch des gemeinsamen Zuschussgebers die konzeptionelle Verzahnung des beiderseitigen Betreuungsangebots; hierbei wird kein Leistungsaustausch untereinander (wie z.B. Personalüberlassung bei Nachfragespitzen) vorgesehen.

Projektträger entwickeln gemeinsam ein Betreuungskonzept, von dem jeder Träger dem Zuschussgeber/der Sozialbehörde jeweils ein Teissegment anbietet. Ein Leistungsaustausch der Projektträger untereinander wird nicht vereinbart.

Weitergehende Absprachen, wie z.B. beiderseitige Leistungs- und Qualitätsgarantien sind denkbar.

Beispiele:

Zwei Projektträger vereinbaren Qualitätskriterien, die sie dem gemeinsamen Zuschussgeber als Arbeitsgrundlage anbieten.

Projektträger vereinbaren die Weiterreichung von Aufträgen bei Auftragsüberhängen (ohne Provision, Kostenerstattung o.ä.).

Solche Absprachen haben mangels eines konkreten wirtschaftlichen Leistungsaustauschs zwischen den Partnern regelmäßig keine steuerlichen Auswirkungen.

---

<sup>1</sup> Die Abgrenzungen wurden vorrangig aus steuerlicher Sicht vorgenommen.

## Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Der Gesellschaftsvertrag dieser auch als GbR oder BGB-Gesellschaft bezeichneten Rechtsform kann mündlich oder sogar durch schlüssiges Verhalten zustande kommen. Nach den gesetzlichen Vorschriften<sup>2</sup> bestehen weit reichenden Gestaltungsspielräume. Dies ermöglicht einerseits maßgeschneiderte Regelungen, kann aber andererseits die unerwartete Einstufung von Kooperationsverträgen als GbR bewirken. Dadurch können gesetzliche Regelungen greifen, wie die praktisch nicht begrenzbar Mithaftung für die Kooperationspartner einer GbR<sup>3</sup>, auch nach einem Ausscheiden aus dem Kooperations-/Trägerverbund.<sup>4</sup>

Einem als GbR gestalteten Trägerverbund kann entweder die administrative Abwicklung des Antrags- und Abrechnungsverbundes oder zusätzlich die fachlich-inhaltliche Projektstätigkeit übertragen werden. Die beiden Alternativen unterscheiden sich gravierend.

### (1) Administrative Abwicklung durch den Trägerverbund (GbR)

Der Trägerverbund tritt nach Außen nur in Vertretung für die einzelnen Partner der Kooperation auf. Der Zuschussbescheid/Durchführungsvertrag wird an den Verbund in Vertretung für die einzelnen Kooperationspartner adressiert bzw. von diesen unterschrieben. Der Verbund nimmt die Zahlungen nicht für sich, sondern in Vertretung der Kooperationspartner entgegen und leitet sie nach dem festgelegten Aufteilungsschlüssel an diese weiter. Die Tätigkeit des Verbundes bleibt erkennbar auf die verwaltungstechnische Abwicklung des Projekts beschränkt. Aus Sicht des Zuschussgebers/der Sozialbehörde tritt der Verbund (die GbR) nicht als eigenständig unternehmerisch tätiger Partner auf.

Eine solche Innengesellschaft ist steuerrechtlich unbeachtlich<sup>5</sup>; insoweit relevante Geschäftsbeziehungen bestehen nur zwischen dem Zuschussgeber/der Sozialbehörde und den einzelnen Projektpartnern. Die weitergeleiteten Mittel sind durchlaufende Posten<sup>6</sup>, deren steuerrechtlicher Charakter als Zuschuss oder steuerfreies Entgelt durch die Weiterleitung nicht geändert wird.

### (2) Fachlich-inhaltliche Projektstätigkeit des Trägerverbundes (GbR)

Der Trägerverbund tritt gegenüber dem Zuschussgeber/der Sozialbehörde vollumfänglich als verantwortlicher Partner auf. Die Kooperationspartner stellen dem Verbund Personal und Sachmittel für die Projektdurchführung zur Verfügung.

Beispiele:

Gemeinnützige Organisationen vereinbaren einen Trägerverbund, der die Trägerschaft des Projekts und Verantwortung als Zuschussempfänger/Vertragspartner der Sozialbehörde übernimmt und die Verbundpartner verpflichten sich

- a) bestimmte Projektsegmente auf der Grundlage ihres eigenen Trägerprofils in eigener fachlicher Verantwortung zu übernehmen,
- b) bestimmte Projektsegmente nach fachlicher Weisung einer „Projektführung“ zu bearbeiten oder/und
- c) dem Trägerverbund Personal/Sachmittel zur Verfügung zu stellen

jeweils gegen Erstattung der Selbstkosten oder ein festgelegtes Entgelt.

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Mitwirkung am Trägerverbund bei den fachlich-inhaltlich involvierten Kooperationspartnern grundsätzlich dem ideellen Bereich oder Zweckbetrieb

<sup>2</sup> § 705 bis § 740 BGB

<sup>3</sup> § 735 BGB

<sup>4</sup> §§ 739 f. BGB

<sup>5</sup> Umsatzsteuer: *Klerk in Sölch/Ringleb*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Rn 29, 56 zu § 2 UStG; Gemeinnützigkeitsrecht: vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Auflage 2015, S. 190

<sup>6</sup> § 10 Abs. 1 S. 6 UStG

zuzuordnen.<sup>7</sup> Dies gilt vorstehend im Fall a) sowie bei eigener Einflussnahme auf die Projektführung auch im Fall b). Insbesondere Fall c) könnte als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft werden und sollte daher vermieden werden.

Die entgeltliche Abwicklung von Verwaltungsaufgaben des Verbundes durch einen der Verbundpartner ist bei fachlich-inhaltlicher Verflechtung mit seinen Projektbeiträgen günstigstenfalls ein Zweckbetrieb<sup>8</sup>; andernfalls handelt es sich um einen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb<sup>9</sup>.

Zur Vermeidung steuerlicher Risiken sollten auf ein eventuelles Subunternehmerverhältnis hinweisenden Begriffe wie „Subunternehmer“,<sup>10</sup> „Werkvertrag“, „Leistung“,<sup>11</sup> „Leistungsbeschreibung“,<sup>12</sup> und „Leistungsentgelt“<sup>13</sup> unbedingt vermieden und vereinbart werden, dass jeder Kooperationspartner z.B. „auf der Grundlage seines eigenen Trägerprofils in eigener fachlicher Verantwortung“ tätig wird.

Umsatzsteuerrechtlich wird der Trägerverbund bei dieser Konstellation als eigenständiger Unternehmer behandelt<sup>14</sup> und werden die Leistungsbeziehungen des Trägerverbundes zu den einzelnen Kooperationspartnern eigenständig beurteilt. Nach früher durchgängiger Verwaltungsübung wurden im Fall a) sowie bei eigener Einflussnahme auf die Projektführung auch im Fall b) nach bisheriger Verwaltungsübung unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfreie Entgelte angenommen.<sup>15</sup> Inzwischen wird hier teilweise nach den konkreten Leistungsgegenständen differenziert. Insbesondere im Fall c) können aus den Zuschussmitteln oder steuerfreien Entgelten bei der Weiterleitung vom Trägerverbund an die einzelnen Kooperationspartner umsatzsteuerpflichtige Leistungsentgelte werden.<sup>16</sup> Der hierbei auf die Zahlungen anzuwendende Steuersatz kann sich auf 19 % belaufen.<sup>17</sup>

## Subunternehmervertrag

Ein „Kooperationspartner“ verpflichtet sich gegenüber dem verantwortlichen Projektträger zur Erbringung von Teilleistungen aus einem Maßnahmenpaket oder zur Überlassung von Personal/Sachmitteln. Aus den Beispielen ergibt sich, dass die Abgrenzung zur vorstehend beschriebenen GbR fließend ist.

Beispiele:

Zwei gemeinnützige Projektträger vereinbaren, dass einer die Projektführerschaft und Verantwortung als Zuschussempfänger übernimmt und der „Kooperationspartner“ verpflichtet sich

- a) bestimmte Projektsegmente auf der Grundlage seines eigenen Trägerprofils in eigener fachlicher Verantwortung zu übernehmen,
- b) bestimmte Projektsegmente nach fachlicher Weisung des Projektführers zu bearbeiten oder/und
- c) Personal/Sachmittel zur Verfügung zu stellen

<sup>7</sup> vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Auflage 2015, S. 190

<sup>8</sup> nach § 65 AO

<sup>9</sup> FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 05.12.2000 – IV 224/99

<sup>10</sup> statt dessen z.B. „Projektpartner“

<sup>11</sup> statt dessen z.B. „Projektbeitrag“

<sup>12</sup> statt dessen z.B. „Projektbeschreibung“

<sup>13</sup> statt dessen z.B. „Kostenanteil“

<sup>14</sup> Normalfall der GbR: *Klerk in Sölch/Ringleb*, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Rn 25, 54 f. zu § 2 UStG

<sup>15</sup> BMF-Schreiben vom 01. Dezember 1995 - IV C 4 – S -7172 – 55/95 ohne Änderung der Verwaltungsauffassung aufgehoben durch Schreiben zur Eindämmung der Normenflut

<sup>16</sup> vgl. z.B. BFH, Beschluss vom 28. Februar 2002 – V B 31/01 (NV); s. aber andererseits EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007 – C 434/05; BFH, Beschluss vom 12. Mai 2005 V - B 146/03

<sup>17</sup> arg. e § 12 Abs. 2 Nr. 8 b) UStG

jeweils gegen Erstattung der Selbstkosten oder ein festgelegtes Entgelt.

Gemeinnützigkeitsrechtlich kann eine solche Subunternehmertätigkeit eventuell als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft werden.<sup>18</sup> Um dieses Risiko zu vermindern, sollten, wie bereits vorstehend zur GbR ausgeführt, die auf ein Subunternehmerverhältnis hinweisenden Begriffe „Subunternehmer“<sup>19</sup>, „Werkvertrag“, „Leistung“<sup>20</sup>, „Leistungsbeschreibung“<sup>21</sup> und „Leistungsentgelt“<sup>22</sup> unbedingt vermieden und vereinbart werden, dass jeder Kooperationspartner „auf der Grundlage seines eigenen Trägerprofils in eigener fachlicher Verantwortung“ tätig wird.<sup>23</sup> Die vorstehenden Fallkonstellationen b) und c) sollten bei einem Subunternehmerverhältnis möglichst vermieden werden.

Umsatzsteuerrechtlich werden, wie bereits vorstehend zur GbR ausgeführt, nach früher durchgängiger Verwaltungsübung im Fall a) sowie bei eigener Einflussnahme auf die Projektführung auch im Fall b) unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfreie Entgelte angenommen.<sup>24</sup> Insbesondere im Fall c) können aus den Zuschussmitteln oder steuerfreien Entgelten bei der Weiterleitung vom Trägerverbund an die einzelnen Kooperationspartner umsatzsteuerpflichtige Leistungsentgelte werden.<sup>25</sup> Der hierbei auf die Zahlungen anzuwendende Steuersatz kann sich auf 19 % belaufen.

### Zuschuss-Weiterleitungsvertrag

Die Projektpartner vereinbaren, dass ein Partner als „Projektführer“ mit der Funktion des „Ansprechpartners“ auftritt und „im fremden Namen und auf fremde Rechnung“<sup>26</sup> Zuschussmittel in einem bereits im Zuschussbescheid definierten Umfang an den Projektpartner weiterleitet. Der Projektführer ist hierbei nur als Mittelsperson in den Zahlungsverkehr zwischen dem Zuschussgeber und dem Projektpartner zwischengeschaltet.

Beispiel:

Im Zuschussbescheid ist festgelegt, in welcher Höhe der Zuschussempfänger einen Teil der Mittel an einen weiteren Projektträger weiterleitet, der damit im Zuschussbescheid festgelegte Aufgaben finanziert.

Steuerrechtlich handelt es sich bei den weitergeleiteten Mitteln um durchlaufende Posten<sup>27</sup>, deren steuerrechtlicher Charakter als Zuschuss oder steuerfreies Entgelt sich durch die Weiterleitung nicht ändert.

Die aus der Mittelweiterleitung und darauf bezogener Abrechnung resultierenden, gesondert ausgewiesenen Verwaltungskosten des Projektführers sind – in Abhängigkeit von der inhaltlichen Verflechtung mit dem Projekt – gemeinnützigkeitsrechtlich der ideellen Sphäre, einem Zweckbetrieb<sup>28</sup> oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb<sup>29</sup> zuzurechnen. Im Falle einer Zuordnung zum Zweckbetrieb beläuft sich die Umsatzsteuer auf

<sup>18</sup> § 64 AO: BFH, Urteil vom 07. März 2007 – I R 90/04

<sup>19</sup> statt dessen z.B. „Projektpartner“

<sup>20</sup> statt dessen z.B. „Projektbeitrag“

<sup>21</sup> statt dessen z.B. „Projektbeschreibung“

<sup>22</sup> statt dessen z.B. „Kostenanteil“

<sup>23</sup> BFH, Urteil v. 17.02.2010 – I R 2/08; BFH, Urteil v. 27.11.2013 – I R 17/12

<sup>24</sup> BMF-Schreiben vom 01. Dezember 1995 - IV C 4 - S -7172 - 55/95 ohne Änderung der Verwaltungsauffassung aufgehoben durch Schreiben zur Eindämmung der Normenflut

<sup>25</sup> vgl. BFH, Beschluss vom 28. Februar 2002 – V B 31/01 (NV); BFH, Urteil vom 09. März 2017 – V R 39/16; aber andererseits EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007 – C 434/05; BFH, Beschluss vom 12. Mai 2005 V B 146/03; BFH, Urteil vom 13. Juni 2018 – XI R 20/16

<sup>26</sup> BFH, Urteil vom 08.11.1995 – XI R 55/94

<sup>27</sup> § 10 Abs. 1 S. 6 UStG

<sup>28</sup> nach § 65 AO wegen des Zusammenhangs mit der eigenen fachlich-inhaltlichen Tätigkeit des Projektführers

<sup>29</sup> § 64 AO: FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 05.12.2000 – IV 224/99

7 %, bei einer Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf 19 % der die Mittelweiterleitung betreffenden Verwaltungskosten.

### **Weitere Hinweise**

Steuerrechtlich weitgehend risikofrei sind Kooperationen in Gestalt von Absichtserklärungen und eindeutigen Zuschuss-Weiterleitungsvereinbarungen. Als vertretbares Risiko dürfte die auf administrative Aufgaben beschränkte Gesellschaft bürgerlichen Rechts einzustufen sein. Dagegen bedürfen die fachlich-inhaltliche Aufgabenwahrnehmung durch einen Trägerverbund und insbesondere Gestaltungen mit Subunternehmern einer sorgfältigen Vertragsgestaltung und gründlichen Risikoabwägung.

Immer sollten die Kooperations-/ Verbundvereinbarungen zum Zwecke der Risikominimierung einen Passus erhalten, dass jeder Kooperations-/ Verbundpartner seinen Beitrag auf der Grundlage seines eigenen Trägerprofils/Leitbildes in eigener fachlicher Verantwortung erbringt.

Weiterhin sind insbesondere eine ausdifferenzierte Beschreibung des konkreten Projektbeitrags sowie Regelungen zur Haftung und Versicherung, zum Umgang mit Finanzierungslücken bzw. zum Verlustausgleich, zur Verschwiegenheit einschließlich des Datenschutzes, zur Binnenkommunikation sowie zur Außendarstellung dringend zu empfehlen.

Wenn eine dauerhafte Zusammenarbeit abgestrebt wird, sollte an eine Überführung des Projekts in eine eigenständige Projektgesellschaft (gemeinnützige GmbH) gedacht werden<sup>30</sup>.

Diese Hinweise können nur einen allgemeinen Überblick geben. Die konkrete Ausgestaltung der Kooperation bedarf einer sorgfältigen rechtlichen und steuerrechtlichen Prüfung.

Rechtsanwalt Steuerberater Thomas von Holt, Bonn [www.vonHolt.de](http://www.vonHolt.de)

---

<sup>30</sup> hierzu v. *Holt/Koch*, Gemeinnützige GmbH, Beck'sche Musterverträge Bd. 50, 3. Auflage 2015