

Argumentationshilfe zur Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei Integrationsbetrieben und Werkstätten für Menschen mit Behinderung

1. Ausgangssituation

Die Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG von derzeit 7 % legen die Finanzbehörden bei Betriebsprüfungen von Integrationsbetrieben und Werkstätten für Menschen mit Behinderung zunehmend restriktiver aus.

Die derzeitige Formulierung von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG fand mit dem Jahressteuergesetz 2007 Eingang in das Umsatzsteuergesetz. Die Ergänzung sollte dazu dienen, eine missbräuchliche Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes zu verhindern. Nicht beabsichtigt war jedoch eine Eingrenzung des Anwendungsbereichs des reduzierten Umsatzsteuersatzes. Dies wurde seitens des Bundesministeriums der Finanzen auf Anfrage gegenüber der BAGFW schriftlich bestätigt.¹

Vor diesem Hintergrund gehen die in der BAGFW zusammengeschlossenen Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege davon aus, dass mit der im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 erfolgten Ergänzung von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG keine Einschränkung des Anwendungsbereichs des reduzierten Umsatzsteuersatzes beabsichtigt war. Deshalb ist die zunehmend restriktive Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes durch die Finanzbehörden bezogen auf Integrationsbetriebe und Werkstätten für Menschen mit Behinderungen abzulehnen. Auch europäisches Recht, d.h. die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwSt-SystRL), steht der Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes nicht entgegen. Dies soll im Folgenden näher ausgeführt werden.

¹ In dem Schreiben des BMF an die BAGFW wird u.a. klargestellt, dass die vorgesehene Gesetzesänderung nicht dazu führt, „dass neben der Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs (§ 65 AO) weitere Prüfungen erforderlich werden. Denn sofern die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt sind, ist bereit sichergestellt, dass der Zweckbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Eine darüber hinausgehende Beschränkung ist nicht vorgesehen“ (Schreiben von MDg Jörg Kraeusel an den Geschäftsführer der BAGFW Werner Ballhausen vom 11. September 2006, GZ IV A 5 – S7242a – 18/06).

2. Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG

Ausgehend vom Gesetzestext können alle gemeinnützigen Körperschaften den reduzierten Umsatzsteuersatz in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist dabei, dass

- sie ihre Satzungszwecke selbst verwirklichen **oder**
- den Zweckbetrieb nicht nur unterhalten, um zusätzliche Einnahmen zu erzielen².

Im Normalfall dürfte eine der beiden Voraussetzungen bei allen Integrationsbetrieben oder Werkstätten für Menschen mit Behinderung erfüllt sein. Dies bestätigt auch der Umsatzsteueranwendungserlass, wonach auch dann, wenn Einrichtungen im Wettbewerb zu anderen Anbietern stehen, der reduzierte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen kann, sofern der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich „in seiner **Gesamtrichtung** als ein Zweckbetrieb darstellt, mit dem erkennbar darauf abgezielt wird, **die satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen**“³.

Auch ein Rechtsgutachten von Prof. Dr. Hüttemann zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Leistungen gemeinnütziger Beschäftigungsgesellschaften geht davon aus, dass die Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei Integrationsbetrieben und Werkstätten für Menschen mit Behinderung rechtmäßig ist⁴.

3. Differenzierte Aussagen des Umsatzsteueranwendungserlasses zur Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Zu den Einrichtungen, mit deren Ausführung **selbst lediglich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht** werden, gehören nach dem Umsatzsteueranwendungserlass **Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie**. Der Umsatzsteueranwendungserlass führt diesbezüglich weiter aus: „Mit der Ausführung der auf Grund ärztlicher Indikation außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses erbrachten Therapie-, Ausbildungs- oder Förderungsleistungen

² Die zur Zeit geltende Fassung von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG lautet:

„(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für folgende Umsätze:

...

*8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb **nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen** durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder **wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst verwirklicht,***

...“ (Hervorhebungen d. Verf.)

³ Umsatzsteueranwendungserlass 12.9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG), Nr. 8

⁴ Hüttemann, 2013, S. 6

selbst wird der steuerbegünstigte Zweck eines in § 68 Nr. 3 Buchstabe b AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht“⁵.

Erbringen Einrichtungen wettbewerbsrelevante Leistungen, mit deren Ausführung **selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht** werden, dürfen die zusätzlich erzielten Einnahmen nicht mehr als 50 % der Gesamteinnahmen betragen. Für Fälle, in denen der Gesamtumsatz unter der Besteuerungsgrenze von § 64 Abs. 3 AO, d.h. derzeit 35 000 € im Jahr, liegt, wird aus Vereinfachungsgründen immer davon ausgegangen, dass ein Zweckbetrieb gegeben ist. Dies gilt unabhängig von der Höhe der zusätzlich erzielten Einnahmen⁶.

Verkaufen **Werkstätten für Menschen mit Behinderung** Waren, die in der Werkstätte selbst hergestellt werden, ist immer von einem Zweckbetrieb auszugehen. Werden von den Werkstätten darüber hinaus zugekaufte Waren zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen verkauft, muss die Wertschöpfung durch die Werkstatt mehr als 10 % des Nettowerts (Bemessungsgrundlage) betragen, um den reduzierten Umsatzsteuersatz in Anspruch nehmen zu können. Auf den Verkauf anderer Waren kann der reduzierte Umsatzsteuersatz nicht zur Anwendung kommen⁷.

Integrationsprojekte unterliegen weder nach § 132 SGB IX noch nach § 68 Nr. 3c AO bestimmten Voraussetzungen in Bezug auf die Ausführung ihrer Leistungen. Sie können dementsprechend mit der Ausführung der Leistung selbst keine steuerbegünstigten Zwecke erfüllen. Insofern ist es bezogen auf Integrationsprojekte nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich, den reduzierten Umsatzsteuersatz in Anspruch zu nehmen.

Unproblematisch ist die Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei Integrationsprojekten, wenn die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO (derzeit 35.000 € im Jahr) nicht überschritten wird (s.o.).

Ist die Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 AO überschritten, muss geprüft werden, ob die Einrichtung in erster Linie dazu dient, zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Ist dies der Fall, dann gilt der Umsatzsteuerregelsatz von derzeit 19%. Die Erzielung zusätzlicher Einnahmen ist laut Umsatzsteueranwendungserlass immer dann gegeben, wenn

- die schwerbehinderten Menschen nicht als Arbeitnehmer der Einrichtung beschäftigt sind, sondern lediglich z.B. von Zeitarbeitsfirmen entliehen werden,
- die Einrichtung von anderen Unternehmen in die Erbringung von Leistungen lediglich zwischengeschaltet wird.

Darüber hinaus sind dann Anhaltspunkte dafür gegeben, dass ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO⁸ in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn

⁵ Umsatzsteueranwendungserlass 12.9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG), Nr. 10, 4.

⁶ Umsatzsteueranwendungserlass 12.9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG), Nr. 11

⁷ Umsatzsteueranwendungserlass 12.9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG), Nr. 12

⁸ Integrationsprojekte im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind

- eine nach Art und Umfang zu den erbrachten Leistungen erforderliche Geschäftsausstattung fehlt,
- der ermäßigte Steuersatz als Werbemittel genutzt wird (z.B. Nennung des ermäßigten Steuersatzes auf einem Werbeflyer),
- die Leistungen fast ausschließlich gegen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungserbringern erbracht werden (z.B. Öffentlicher Dienst, Banken, Versicherungen),
- medizinisch, psychologisch, pädagogisch oder anderweitig spezifiziert geschultes Personal zur Betreuung der schwerbehinderten Menschen fehlt.
- Beschäftigung von besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen nicht im eigentlichen Erwerbsbereich der Einrichtung, sondern überwiegend in Hilfsfunktionen.

Streben Einrichtungen ausgehend von den genannten Kriterien zusätzliche Einnahmen an, kann dennoch der reduzierte Umsatzsteuersatz in Anspruch genommen werden:

- wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von derzeit 17 500 € im Jahr je Beschäftigtem, der zu der Gruppe der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX gehört, nicht übersteigt, oder
- wenn „der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, welchen die Einrichtung im Rahmen der Beschäftigung aller besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX in diesem Zeitraum zusätzlich aufwendet“⁹.

4. Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes nach Europäischem Recht (MwStSystRL)

Auch das Europarecht, d.h. die MwStSystRL, steht der Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes nicht entgegen.

Nach Artikel 98 der MwStSystRL dürfen die Mitgliedstaaten der EU maximal zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Dem ist die Bundesrepublik Deutschland mit dem reduzierten Umsatzsteuersatz von zurzeit 7 % gefolgt. Allerdings ist nach der MwStSystRL die Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes nur für bestimmte Leistungen erlaubt. Hierzu zählen u.a. die „Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit ...“¹⁰. Ausgehend vom Wortlaut der Anlage III Nr. 15 der MwStSystRL besteht somit zum einen kein Gegensatz zu § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG. Zum anderen ist beispielsweise die Unterstützung von Langzeitarbeitslosen durch Beschäftigungsgesellschaften aus EU-rechtlicher Sicht als soziale Hilfe für bedürftige Personen anzusehen. Zudem trägt sie zum Schutz vor existenziellen Risiken bei. Die Tätigkeit der Beschäftigungsge-

⁹ Umsatzsteueranwendungserlass 12.9. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG), Nr. 13

¹⁰ Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Anhang III, Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermässigte MwSt-Sätze gemäss Artikel 98 angewandt werden können, Nr. 15

sellschaften fällt somit unter den Bereich der sozialen Sicherheit¹¹. Diese Argumentation lässt sich übertragen auf die Beschäftigung behinderter Menschen in Werkstätten und Integrationsprojekten.

5. Vorgehensweise bei steuerlichen Außenprüfungen

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Inanspruchnahme des reduzierten Umsatzsteuersatzes weder das deutsche Umsatzsteuergesetz noch Europäisches Recht, d.h. die MwStSystRL, entgegenstehen. Dies ist gegenüber den Finanzbehörden deutlich zu machen.

Steht in einer Einrichtung eine Betriebsprüfung an, sollte für den Fall einer restriktiven Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes durch die Finanzbehörden eine Argumentationsgrundlage vorbereitet sein. Dies sollte auf der Basis der genannten Aspekte und bezogen auf die in der jeweiligen Einrichtung gegebenen, konkreten Tatbestände erfolgen.

Kommen die Finanzbehörden trotz aller Argumente der betroffenen Einrichtungen zu dem Ergebnis, dass der reduzierte Umsatzsteuersatz nicht in Anspruch genommen werden könne, wird folgende Vorgehensweise empfohlen:

- Hinzuziehung eines/einer in dem Bereich spezialisierten Steuerberaters/-beraterin oder Wirtschaftsprüfers/-prüferin,
- Mitteilung an den jeweiligen Fach- und Landesverband,
- Information des Bundesverbandes durch den jeweiligen Fach- und Landesverband.

Literatur:

Hüttemann Rainer: Rechtsgutachten zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Leistungen gemeinnütziger Beschäftigungsgesellschaften, Bonn, im Dezember 2013

¹¹ Hüttemann, 2013, S. 17