

VOLLTEXTSERVICE

Keine ermäßigte Umsatzsteuer bei Integrations-Bistro

FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 07.11.2016, Az. 5 K 5372/14

Tatbestand

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens. Außerdem verfolgt der Kläger mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 Abgabenordnung (AO) durch die Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Hilfe bedürfen. Zur Erfüllung dieses Satzungszwecks betreibt der Kläger eine anerkannte Werkstatt für behinderte Menschen mit dem Ziel, Personen Arbeitsplätze zu bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht, noch nicht oder noch nicht wieder auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können. Seit dem 02.07.2007 betreibt der Kläger am Bahnhof C... zudem ein Bistro und eine öffentliche Toilette, die nicht Betriebsteil der Werkstatt für Behinderte sind. Die Ausstattung von drei neu geschaffenen Arbeitsplätzen für behinderte Menschen auf dem ersten Arbeitsmarkt wurde mit drei personenbezogenen Bewilligungsbescheiden des Landesamts für Soziales und Versorgung (Integrationsamt) zu 100 % gefördert. Sowohl die Lohnkosten der im Bistro beschäftigten ehemaligen Langzeitarbeitslosen als auch die Lohnkosten der aus dem Arbeitsbereich der Werkstatt für behinderte Menschen ausgegliederten und nunmehr in einem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnis beschäftigten behinderten Menschen wurden durch öffentliche Mittel gefördert. In den Jahren 2007-2009 waren jeweils drei behinderte Arbeitnehmer auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt (kein Werkstatt-Status) sozialversicherungspflichtig beschäftigt, ab Februar 2009 lediglich zwei. Zusätzlich waren jeweils zwei nicht behinderte Arbeitnehmer beschäftigt, ab Oktober 2008 lediglich einer. Alle Arbeitnehmer hatten eine wöchentliche Arbeitszeit von 35 Stunden. Der Bruttostundenlohn betrug für die behinderten Arbeitnehmer zwischen 5,63 € und 6,00 €, der für die nicht behinderten Arbeitnehmer 6,25 €. Der Kläger unterwarf die Umsätze aus dem Bistro und dem Toilettenhäuschen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Umsatzsteuergesetz (UStG).

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass es sich bei dem Bistro um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handele, der kein Zweckbetrieb sei. Folglich sei der allgemeine Steuersatz anzuwenden.

Der gegen die entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 15.08.2012 eingelegte Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg. In seiner Einspruchsentscheidung vom 07.11.2014 führte der Beklagte im Wesentlichen aus, Bistro und Toilettenhaus stellten keinen Zweckbetrieb dar.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Insbesondere lägen die Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 Buchst. a und Buchst. c und Nr. 4 AO nicht vor. Bistro/Toilette hätten weder den Status einer Werkstatt für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchst. a AO) noch handele es sich um ein Integrationsprojekt im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Sozialgesetzbuchs (SGB IX), § 68 Nr. 3 Buchst. c AO, da der Kläger sich aus außersteuerlichen Gründen ausdrücklich gegen eine Einordnung des Bistrotetriebs als Integrationsprojekt entschieden habe. Es handele sich auch nicht um eine Einrichtung zur Durchführung der Blindenfürsorge und der Fürsorge für Körperbehinderte, da die Tätigkeit der im Bistro beschäftigten Arbeitnehmer sich nicht auf die Fürsorge Behinderter richte. Sie bestehe vielmehr im Verkauf bzw. dem Anbieten von Dienstleistungen in Form der Versorgung von Kunden mit Speisen, Getränken, Zeitschriften etc. gegen Entgelt.

Ferner liege keine Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 i. V. m. § 53 AO vor. Denn nach den von der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege definierten Aufgaben müsse es sich um Tätigkeiten handeln, die die persönliche Sorge/Fürsorge für den einzelnen Hilfsbedürftigen beinhalteten, wie z.B. Erziehungsberatung, Eheberatung, Schwangerschaftsberatung, Müttergenesung Schuldnerberatung, Telefonseelsorge u. ä.. Der Kläger habe hingegen „normale“ Arbeitsverträge mit den behinderten und den nicht behinderten Menschen geschlossen. Dies stelle keine Fürsorge im eigentlichen Sinne dar. Vielmehr handele es sich um ein auf Leistung und Gegenleistung gerichtetes Vertragsverhältnis. Die Höhe der Entlohnung liege im unteren Rahmen der für das Hotel- und Gastgewerbe geltenden tariflichen Beträge und orientiere sich an der Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers.

Schließlich handele es sich auch nicht um einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO. Der Betrieb des Bistro/Toilettenhäuschens sei für die steuerbegünstigten Zwecke des Vereins nicht unentbehrlich. Zudem trete er zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar sei.

Zur Begründung seiner Klage macht der Kläger geltend, Bistro und Toilettenhäuschen stellten unter mehrfachen Aspekten einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar mit der Folge, dass die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterlägen.

So seien die Voraussetzungen des § 68 Nr. 4 AO erfüllt, da nach § 2 seiner - des Klägers - Satzung auch mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 AO verfolgt würden. Danach sei die Zweckverwirklichung darauf gerichtet, Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands Hilfe bedürften, zu unterstützen. Das Bistro ermögliche behinderten Menschen die Teilhabe am Arbeitsleben und leiste damit einen wichtigen Beitrag zur Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen, die Werkstattbeschäftigte seien. Der Werkstattträger komme damit auch dem Auftrag der Werkstättenverordnung in § 5 Abs. 4 nach, die behinderten Menschen mit dem Ziel zu fördern, dass ein Übergang auf den allgemeinen Arbeitsmarkt gelinge. Nach seinem - des Klägers - Verständnis spiele das Bistro eine Rolle als „verlängerter Teil“ der Werkstatt für behinderte Menschen, ohne dass es eine förmlich anerkannte Betriebsstätte sei. Die Hilfsbedürftigkeit der behinderten Menschen werde durch die entgeltliche Beschäftigung nicht behoben, ihr werde vielmehr dadurch Rechnung getragen.

Ferner lägen die Voraussetzungen des § 66 i.V.m. § 53 AO vor. Insbesondere sei entgegen der Auffassung des Beklagten das Arbeitsverhältnis mit den behinderten Arbeitnehmern nicht durch Leistung und Gegenleistung gekennzeichnet. Die Gegenleistung des behinderten Arbeitnehmers sei vielmehr dadurch gekennzeichnet, dass sie entsprechend dem festgestellten Grad der Behinderung eingeschränkt sei. Die Förderung des behinderten Arbeitnehmers bestehe darin, dass er trotz eingeschränkter Leistung eine solche Gegenleistung in Höhe seines Gehalts erhalte, die ihn nicht diskriminiere und seine Erwerbsfähigkeit erhalte.

Der Bistrobetrieb stelle darüber hinaus ein Integrationsprojekt nach § 132 SGB IX i. V. m. § 68 Nr. 3 Buchst. c AO dar. Nach § 132 Abs. 1 SGB IX dienen Integrationsprojekte der Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt wegen Grund und Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfung aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stoße. Im Rahmen des Bistros werde behinderten Menschen eine dauerhafte Beschäftigung in einem geschützten Bereich unter Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarktes ermöglicht. In den Streitjahren habe das Verhältnis der schwerbehinderten zu den nicht behinderten Menschen mindestens 60 % betragen und damit die Mindestquote nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO von 40 % deutlich überstiegen. Da die tatsächlichen Voraussetzungen für ein Integrationsprojekt erfüllt seien, sei die Anerkennung als Integrationsbetrieb seitens des Integrationsamts rein deklaratorisch. Die Anerkennung ergebe sich aus dem Wortlaut der Bewilligungsbescheide für die Lohnkostenzuschüsse, der die Vorschrift des § 132 Abs. 1 SGB IX wiedergebe.

Die Klägerin beantragt,
die Bescheide vom 15.08.2012 unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 07.11.2014 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2007 auf -199.801,37 €, die Umsatzsteuer 2008 auf -148.572,76 € und die Umsatzsteuer 2009 auf -6.001,88 € festgesetzt wird,
hilfsweise, die Revision zuzulassen,
sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass für die Anerkennung als Integrationsprojekt zwar kein förmliches Feststellungsverfahren vorgesehen sei; für den Nachweis der Eigenschaft als Integrationsprojekt sei jedoch ein Bescheid des zuständigen Integrationsamts über Leistungen nach § 134 SGB IX erforderlich (AEAO Nr. 6 zu § 68). Aus den vorliegenden Bescheiden des Integrationsamts vom 21.06.2007 ergebe sich indes nicht, dass es sich dabei um Leistungsbescheide nach § 134 SGB IX handele.

Dem Gericht haben bei seiner Entscheidung neben der Verfahrensakte sechs Bände Betriebsprüfungsakten, ein Band Umsatzsteuerakten, eine Heftung „Rechtsbehelfsverfahren“, eine Heftung betreffend Ertragsteuern 2007 – 2009 sowie eine Heftung mit Jahresabschlussunterlagen 2009 vorgelegen.

zum Seitenanfang zum Seitenanfang

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig. Die Umsätze des von dem Kläger betriebenen Bistros unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz; die Voraussetzungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes liegen nicht vor.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Steuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 53 bis 68 AO verfolgen. Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

Der Bistrobetrieb nebst Toilettenhäuschen stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne von § 64 AO i. V. m. § 14 AO dar, für den die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen ist. Danach ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Liegt – wie im Streitfall – ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, bleibt gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung nur erhalten, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt (Urteil des BFH vom 24.09.2014 V R 11/14, BFH/NV 2015, 528). Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor.

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, 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 (§ 65 AO). Neben dieser allgemeinen Definition des Zweckbetriebs sind bestimmte Einrichtungen durch gesetzliche Sonderregelungen als Zweckbetriebe anerkannt, so unter anderem Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO) sowie Einrichtungen nach § 68 AO.

Der Bistrobetrieb ist entgegen der Auffassung des Klägers keine Einrichtung der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO i. V. m. § 53 AO. Zwar verfolgt der Kläger nach seiner Satzung auch mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 AO; allerdings dient diesem Satzungszweck die von ihm betriebene Werkstatt für Behinderte, zu der das Bistro nicht gehört; dieses stellt unstreitig keine Betriebsstätte der Werkstatt für Behinderte dar. Unabhängig davon ist das Bistro keine Einrichtung, die der Fürsorge notleidender oder gefährdeter Menschen dient. Denn wie der Kläger selbst ausführt, soll das Bistro Menschen mit Behinderung eine berufliche Tätigkeit auf dem ersten Arbeitsmarkt eröffnen, sie im "normalen" Arbeitsleben einsetzbar machen. Auch wenn man das Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht, wie der Beklagte, als rein marktwirtschaftlich orientiertes, durch Leistung und Gegenleistung gekennzeichnetes Verhältnis beurteilen will, so bleibt doch die Tatsache, dass im Bistro eine, wenn auch naturgemäß eingeschränkte, Arbeitsleistung behinderter Menschen erbracht wird. Es handelt sich insoweit nicht um eine Einrichtung zur Fürsorge für notleidende oder gefährdete Menschen im Sinne des § 53 AO mit rein karitativem Charakter. Dies wird auch deutlich anhand der Vertragsbedingungen, nach denen sowohl die Arbeitszeit als auch die Entlohnung aller im Bistro Beschäftigten im Wesentlichen gleich ausgestaltet sind. Die behinderten Arbeitnehmer erhalten aufgrund ihrer eingeschränkten Leistungsfähigkeit lediglich ein etwas geringeres Gehalt.

Dass Einrichtungen der Wohlfahrtspflege rein karitativ tätig werden, zeigen zudem die Beispiele der in § 23 UStDV i. V. m. § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO bezeichneten die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege. Dazu gehören unter anderem der Deutsche Caritasverband, das Deutsche Rote Kreuz, der Deutsche paritätische Wohlfahrtsverband. Auch daraus wird deutlich, dass der Betrieb eines Bistros nicht unter den Begriff Wohlfahrtspflege subsumiert werden kann.

Ein Zweckbetrieb in Form einer Werkstatt für behinderte Menschen gemäß § 68 Nr. 3 Buchst. a AO liegt ebenso wenig vor, da der Bistrobetrieb gerade nicht im Rahmen der Werkstatt betrieben wird, sondern unabhängig davon mit Arbeitnehmern, die, soweit sie behindert sind, unstreitig nicht den Status eines Werkstattangehörigen haben, sowie mit ehemaligen Langzeitarbeitslosen.

Schließlich kann nach Aktenlage und im Ergebnis der mündlichen Verhandlung nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb des Bistros ein Integrationsprojekt gemäß § 68 Nr. 3 Buchst. c AO darstellt. Danach muss es sich um ein Projekt im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX handeln und mindestens 40 % der Beschäftigten müssen besonders betroffene schwerbehinderte Menschen sein.

Nach § 132 Abs. 1 SGB IX sind Integrationsprojekte rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen (Integrationsunternehmen) oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern im Sinne des § 71 Abs. 3 SGB IX geführte Betriebe (Integrationsbetriebe) oder Abteilungen (Integrationsabteilungen) zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt. Für eine Anerkennung als Integrationsprojekt ist unter anderem nach § 133 SGB IX erforderlich, dass den schwerbehinderten Menschen neben der Beschäftigung auch eine arbeitsbegleitende Betreuung angeboten wird.

Dass es sich bei den im Bistro beschäftigten behinderten Arbeitnehmern um Schwerbehinderte im Sinne des § 132 SGB IX handelt, ist nicht streitig und ergibt sich zudem aus den Bewilligungsbescheiden des Integrationsamts vom 21.06.2007 (Betriebsprüfungsakte Band II Bl. 209-223). Auch spricht nach den Erläuterungen des Geschäftsführers des Klägers in der mündlichen Verhandlung einiges dafür, dass eine arbeitsbegleitende Betreuung des Behinderten durch den oder die nicht behinderten Beschäftigten des Bistros erfolgt. Gleichwohl gelangt § 68 Nr. 3 Buchst. c AO nicht zur Anwendung, weil es an einen Leistungsbescheid des zuständigen Integrationsamtes zur Bestätigung des Integrationsprojektes fehlt.

Zwar ist für die Anerkennung als Integrationsprojekt kein förmliches Feststellungsverfahren erforderlich (Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 239. Lieferung 08.2016, § 68 AO Rz. 29; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 68 AO Rz 8). Gleichwohl ist die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung davon abhängig, dass der Steuerpflichtige die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nachweist. Als Nachweis für die Annahme eines Integrationsprojektes ist ein Leistungsbescheid des zuständigen Integrationsamtes über erbrachte Leistungen nach § 134 SGB IX geeignet (so auch Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 239. Lieferung 08.2016, § 68 AO Rz. 29; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 07.2016, § 68 AO Rz 8) und nach Auffassung des Senats auch erforderlich. Diese Vorschrift sieht vor, dass Integrationsprojekte aus Mitteln der Ausgleichsabgabe Leistungen für Aufbau, Erweiterung, Modernisierung und Ausstattung einschließlich einer betriebswirtschaftlichen Beratung und für besonderen Aufwand erhalten können.

Die Bewilligungsbescheide des Integrationsamts vom 21.06.2007 sind keine derartigen Bescheide, sie betreffen die Neuschaffung von Arbeitsplätzen für Schwerbehinderte, die auf § 102 Abs. 1 Nr. 1 SGB IX i. V. m. § 15 Abs. 1 Ziff. 1 der Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabeverordnung (SchwbAV) gestützt sind. § 102 Abs. 1 Nr. 1 SGB IX regelt allgemein die Erhebung und Verwendung der Ausgleichsabgabe durch das Integrationsamt. § 15 Abs. 1 Nr. 1 SchwbAV bestimmt, dass Arbeitgeber Darlehen oder Zuschüsse bis zur vollen Höhe der entstehenden notwendigen Kosten zu den Aufwendungen für die Schaffung neuer geeigneter, erforderlichenfalls behinderungsgerecht ausgestatteter Arbeitsplätze in Betrieben oder Dienststellen für schwerbehinderte Menschen erhalten können. Dabei sind Leistungen an Arbeitgeber nicht ohne weiteres gleichzusetzen mit Leistungen an Träger von Integrationsprojekten. Dies folgt aus § 102 Abs. 3 Satz 1 SGB IX, wonach das Integrationsamt Leistungen an schwerbehinderte Menschen, an Arbeitgeber und an Träger von Integrationsfachdiensten und –projekten erbringen kann. Die genannten Vorschriften differenzieren danach zwischen Leistungen an Träger von Integrationsprojekten und andere Leistungsempfänger.

Es kann mithin nicht unterstellt werden, dass Leistungen des Integrationsamts stets für Integrationsprojekte erfolgen, weil das Integrationsamt auch für Leistungen an andere Arbeitgeber, die Schwerbehinderte beschäftigen, zuständig ist.

In diesem Zusammenhang ist auch das Gebot der engen Auslegung des Anwendungsbereichs des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG zu beachten. Dieses beruht auf dem Grundsatz, dass Vorschriften, die die Anwendung des Regelsteuersatzes einschränken, Ausnahmevorschriften und als solche restriktiv auszulegen sind (vgl. Urteile des BFH vom 08.03.2012 V R 14/11, BStBl II 2012, 630 und vom 24.09.2014 V R 11/14, BFH/NV 2015, 528). Auf den Streitfall bezogen bedeutet dies, dass der unterbliebene Nachweis der Förderung als Integrationsprojekt dazu führt, dass von einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb nicht ausgegangen werden kann. Die vorliegenden Bescheide sind – wie ausgeführt – als Nachweis nicht geeignet. Andere Nachweise liegen dem Gericht nicht vor. Eine eigene Prüfungskompetenz des Gerichts besteht mangels entsprechender Sachkunde und aus Gründen der Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung nicht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Entscheidung des BFH vom 24.09.2014 (V R 11/14 a.a.O.). Soweit der BFH dort unterbliebene Feststellungen der Vorinstanz zur Projektförderung rügt, kann sich dies nach Auffassung des Senats nur auf die Frage der tatsächlichen Projektförderung als Integrationsobjekt, nicht aber auf die Frage des Vorliegens eines Integrationsprojekts beziehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-.

Die Revision wird in Bezug auf die Frage der Nachweisführung zugelassen. er Beklagte erteilte dem Kläger nach mehrfachen Aufforderungen Anfang Oktober 2012 das in Bl. 8 d. A. befindliche Zeugnis. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers beanstandete dieses Zeugnis mit Schreiben vom 17.10.2012 (Bl. 9 d. A.).