

VOLLTEXTSERVICE

Gestaltungspotential für NPOs mit Inklusionsbetrieben

BFH, Urteil vom 27.02.2020 – V R 10/18

Tatbestand

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein gemeinnütziger Verein, war im Jahr 2005 (Streitjahr) Alleingesellschafter der gleichfalls gemeinnützigen gGmbH, die im Bereich der Gartengestaltung tätig war.

Der Kläger betrieb eine Werkstatt für behinderte Menschen gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch in der im Streitjahr geltenden Fassung (SGB IX a.F.). Er und der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -- FA--) gingen davon aus, dass der Kläger gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Organträger der gGmbH sei und deren Umsätze zu versteuern habe. Die gGmbH unterhielt ein Integrationsprojekt nach § 132 SGB IX a.F. Der Kläger war der Auffassung, dass er die in dem Integrationsprojekt ausgeführten Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 und § 68 Nr. 3 Buchst. c der Abgabenordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (AO) nach dem ermäßigten Steuersatz versteuern könne.

Demgegenüber ging das FA im Anschluss an eine Außenprüfung von der Anwendung des Regelsteuersatzes aus, da die für einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO erforderliche Beschäftigungsquote nicht erreicht worden sei. Es erließ für das Streitjahr einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid. Der hiergegen eingelegten Sprungklage zum Finanzgericht (FG) stimmte das FA nicht zu. Das als außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren fortgesetzte Verfahren führte zur Einspruchsentscheidung vom 09.02.2016, mit der das FA an der Anwendung des Regelsteuersatzes festhielt. Auch die Klage zum FG hatte keinen Erfolg.

Nach dem Urteil des FG erreichte der Zweckbetrieb nicht die erforderliche Beschäftigungsquote, da die Beschäftigten aus der Werkstatt des Klägers nicht zu berücksichtigen seien. Sie verfügten nicht über Anstellungsverträge mit der gGmbH und seien daher keine Betriebsbeschäftigten gewesen. Zudem seien drei sog. Werker nicht zu berücksichtigen, da deren Schwerbehinderteneigenschaft nicht nachgewiesen sei. Auf eine mögliche Einbeziehung von Verwaltungsmitarbeitern in die Quotenberechnung sei es daher nicht mehr angekommen.

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, mit der er geltend macht, dass die in seiner Werkstatt Beschäftigten bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote des Zweckbetriebs zu berücksichtigen seien. Im Rahmen des Integrationsprojekts sei versucht worden, den schwerbehinderten Mitarbeitern der Werkstatt für behinderte Menschen eine (niedrigschwellige) Ausbildung zum Gartenhelfer zu ermöglichen. Die Mitarbeiter seien in die Quotenermittlung einzubeziehen.

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

Dies ergebe sich aus § 75 Abs. 2a SGB IX a.F. Es handele sich um ausgelagerte Arbeitsplätze, die bei dem Arbeitgeber zu berücksichtigen seien, bei dem sich der ausgelagerte Arbeitsplatz befände. Obgleich die Mitarbeiter arbeitsrechtlich der Werkstatt für behinderte Menschen zuzuordnen seien, fänden sie Berücksichtigung bei dem Arbeitgeber, bei dem sich der ausgelagerte Arbeitsplatz befände.

Zur Förderung der Integration von Menschen mit Behinderung auf dem ersten Arbeitsmarkt sollen Anreize für die Schaffung von ausgelagerten Arbeitsplätzen geschaffen werden. Die arbeits- und steuerrechtliche Sichtweise des FG entspreche dem nicht. § 132 SGB IX a.F. enthalte keine Anweisung zur Quotenberechnung. Die Finanzverwaltung stelle auf die Grundsätze des § 75 SGB IX a.F. ab. Zu beachten sei auch die Geschäftsanweisung zum Arbeitnehmerüberlassungsgesetz. Es gehe nicht um die Erbringung einer Arbeitsleistung. Die Beschäftigung diene der Rehabilitation des behinderten Menschen im Rahmen des Rehabilitationsauftrags der Werkstatt.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG und den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 07.06.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.02.2016 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 22.882,45 € niedriger auf 2.166,59 € festgesetzt wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Auf die Regelung zur Anrechnung Beschäftigter auf die Zahl der Pflichtarbeitsplätze für schwerbehinderte Menschen (§ 75 Abs. 2a SGB IX a.F.) komme es nicht an, da sich diese auf eine andere Personengruppe beziehe und anderen Grundsätzen unterliege.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Für die Berechnung der Beschäftigungsquote des Zweckbetriebs "Integrationsprojekt" können entgegen dem Urteil des FG auch Arbeitnehmer einer Werkstatt für behinderte Menschen zu berücksichtigen sein, die auf sog. ausgelagerten Arbeitsplätzen in einem Integrationsprojekt beschäftigt sind.

1. Die Zweckbetriebseigenschaft eines Integrationsprojekts setzt voraus, dass 40 v.H. der in dem Integrationsprojekt Beschäftigten Arbeitnehmer mit besonderer Schwerbehinderung sind.

a) § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ordnet eine Steuersatzermäßigung für die Leistungen der nach §§ 51 ff. AO steuerbegünstigten Körperschaften an. Diese gilt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO für die Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur, wenn es sich bei diesem um einen Zweckbetrieb handelt. Unionsrechtlich beruhte dies im Streitjahr auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) i.V.m. Anhang H Nr. 14 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach waren die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz für die "Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht nach Artikel 13 steuerbefreit sind", anzuwenden. Auf dieser Grundlage durften die Mitgliedstaaten allerdings "nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehr-

wertsteuersatz anwenden (...), sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Kommission/Frankreich vom 17.06.2010 - C-492/08, EU:C:2010:348, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 883, Rz 43).

Zweckbetriebe gemäß § 68 Nr. 3 Buchst. c AO sind auch Integrationsprojekte i.S. von § 132 Abs. 1 SGB IX a.F., wenn mindestens 40 v.H. der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen i.S. des § 132 Abs. 1 SGB IX a.F. waren.

b) Nach § 132 Abs. 1 SGB IX a.F. (heute gleichlautend zum Inklusionsbetrieb § 215 Abs. 1 SGB IX) sind Integrationsprojekte rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen (Integrationsunternehmen) oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i.S. des § 71 Abs. 3 SGB IX a.F. geführte Betriebe (Integrationsbetriebe) oder Abteilungen (Integrationsabteilungen) zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt.

c) Für die Berechnung der für den Zweckbetrieb erforderlichen Beschäftigungsquote kommt es auf das Verhältnis der in dem Integrationsprojekt beschäftigten Arbeitnehmer mit und ohne Schwerbehinderung an.

Die Beschäftigten müssen Arbeitnehmer in Inklusionsbetrieben (im Streitjahr: Integrationsprojekten) sein. Denn Inklusionsbetriebe sind nach dem gesetzlichen Zweck der Inklusion Teil des allgemeinen Arbeitsmarktes. Damit haben die dort Beschäftigten unterschiedslos Arbeitnehmerstatus, so dass insoweit nicht zwischen behinderten und nicht behinderten Arbeitnehmern zu unterscheiden ist (Griese in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB IX, 3. Aufl., § 215 SGB IX, Rz 33, 35). Dementsprechend richten sich die Rechtsbeziehungen zwischen Beschäftigten und dem Inklusionsbetrieb nach dem zwischen ihnen geschlossenen Arbeitsvertrag (Gutzler in Hauck/Noftz, SGB, § 215 SGB IX Rz 15 und § 216 SGB IX Rz 11). Somit sind alle Mitarbeiter von Integrationsprojekten in regulären sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnissen beschäftigt und sind, anders als die arbeitnehmerähnlich beschäftigten behinderten Menschen in Werkstätten für Behinderte, Arbeitnehmer (Schorn in Müller-Wennert/Schorn, SGB IX, 2003).

2. Beschäftigte der Werkstatt für behinderte Menschen können bei der Bestimmung der für den Zweckbetrieb maßgeblichen Beschäftigungsquote zu berücksichtigen sein.

a) Bei der Werkstatt für behinderte Menschen gemäß § 136 Abs. 1 Satz 1 SGB IX a.F. (jetzt § 219 Abs. 1 Satz 1 SGB IX) handelt es sich um eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung in das Arbeitsleben.

b) Die in der Werkstatt Beschäftigten konnten sozialrechtlich im Integrationsprojekt tätig sein.

Zwar bestanden im Streitjahr noch keine Regelungen zur Beschäftigung behinderter Menschen im Arbeitsbereich anerkannter Werkstätten auf sog. ausgelagerten Arbeitsplätzen. Diese traten erst als § 136 Abs. 1 Sätze 5 und 6 SGB IX a.F. (jetzt § 219 Abs. 1 Sätze 5 und 6 SGB IX) durch Art. 5 Nr. 8 i.V.m. Art. 10 des Gesetzes zur Einführung Unterstützter Beschäftigung vom 22.12.2008 (BGBl I 2008, 2959) mit Wirkung ab 30.12.2008 in Kraft. Danach gehören zum Angebot an Berufsbildungs- und Arbeitsplätzen ausgelagerte Plätze auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt. Die ausgelagerten Arbeitsplätze werden zum Zwecke des Übergangs und als dauerhaft ausgelagerte Plätze angeboten.

Allerdings kam diesen Vorschriften nur deklaratorische Bedeutung zu, wie sich aus der amtlichen Gesetzesbegründung ergibt: "Zurzeit ist nicht ausdrücklich geregelt, dass Werkstätten für behinderte Menschen Berufsbildungsplätze auf ausgelagerten Plätzen und Arbeitsplätze auf dauerhaft ausgelagerten Plätzen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt anbieten dürfen. Die mit dem Änderungsantrag verfolgte Klarstellung wird die Werkstätten für behinderte Menschen dabei unterstützen, ihre Potentiale für mehr Teilhabeangebote auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt zu aktivieren" (vgl. BTDrucks 16/10905, S. 11).

c) Die sozialrechtlich somit mögliche Beschäftigung der Werkstattangehörigen im Integrationsprojekt führt allerdings nur dann zu einer Berücksichtigung bei der Berechnung der Beschäftigungsquote für den Zweckbetrieb, wenn die erforderliche Arbeitnehmereigenschaft (s. oben unter II.1.c) der Werkstattangehörigen hinreichend eindeutig nachgewiesen und überprüft werden kann.

Im Hinblick auf die zahlreichen Abgrenzungsfragen, die bei der Prüfung, ob ein Arbeitsverhältnis besteht, zu beachten sind (vgl. hierzu § 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung sowie zur grundsätzlich übereinstimmenden sozial-, arbeits- und einkommensteuerrechtlichen Beurteilung s. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.2009 - V R 37/08, BFHE 226, 415, BStBl II 2009, 873, unter II.1.c), sind zunächst die Arbeitsverhältnisse zu berücksichtigen, die zum Betreiber des Integrationsprojekts --hier der gGmbH-- bestehen. Beschäftigte einer von der gGmbH betriebenen Werkstatt, die auf aus Sicht der Werkstatt ausgelagerten Arbeitsplätzen in einem Integrationsprojekt der gGmbH tätig sind, wären daher, wovon auch das FG bei seiner Entscheidung ausgegangen ist, für die Ermittlung der Beschäftigungsquote des Zweckbetriebs zu berücksichtigen.

Das FG hat bei seiner Entscheidung aber nicht hinreichend berücksichtigt, dass eine umsatzsteuerrechtliche Organshaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dazu führt, die im Inland gelegenen Unternehmensteile des Organkreises als ein Unternehmen zu behandeln (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 01.03.2018 - V R 23/17, BFHE 261, 369, BStBl II 2018, 503, Rz 16). Besteht die zwischen den Beteiligten übereinstimmend angenommene Organshaft zwischen dem Kläger und seiner Organgesellschaft, sind die Angehörigen der vom Kläger betriebenen Werkstatt bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote des von der Organgesellschaft betriebenen Integrationsprojekts bei der Berechnung der Beschäftigungsquote miteinzubeziehen.

d) Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Anrechnungsregelung des § 75 Abs. 2a SGB IX a.F. (jetzt § 158 Abs. 3 SGB IX) für die Berechnung der Quote nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO ohne Bedeutung. Danach wird ein schwerbehinderter Mensch, der im Rahmen einer Maßnahme zur Förderung des Übergangs aus der Werkstatt für behinderte Menschen auf den allgemeinen Arbeitsmarkt (§ 5 Abs. 4 Satz 1 der Werkstättenverordnung) beschäftigt wird, auch für diese Zeit auf die Zahl der Pflichtarbeitsplätze angerechnet. Insoweit fehlt es bereits an den von dieser Vorschrift vorausgesetzten Pflichtarbeitsplätzen. Der Einsatz von Menschen mit Schwerbehinderung in einem Integrationsprojekt führt zudem nicht nur zu einer Erhöhung der Anzahl der dort mit Schwerbehinderung Beschäftigten, sondern auch zu einer Erhöhung der Gesamtzahl der Beschäftigten. Eine Anrechnung, wie sie der Kläger befürwortet, müsste sich daher auch auf die Gesamtzahl der Beschäftigten beziehen und würde daher zu keinem abweichenden Ergebnis führen.

3. Da die Vorentscheidung diesen Maßstäben nicht entspricht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

a) Das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt zutreffend-- nicht die erforderlichen Feststellungen zur Arbeitnehmereigenschaft der in der Werkstatt Beschäftigten getroffen.

Dabei ist zu beachten, dass behinderte Menschen im Arbeitsbereich anerkannter Werkstätten, wenn sie nicht Arbeitnehmer sind, nach § 138 Abs. 1 SGB IX a.F. (jetzt § 221 Abs. 1 SGB IX) zu den Werkstätten in einem arbeitnehmerähnlichen Rechtsverhältnis stehen, soweit sich aus dem zugrunde liegenden Sozialleistungsverhältnis nichts anderes ergibt. Nur wenn die behinderten Menschen, die in der Werkstatt des Klägers beschäftigt wurden, auch Arbeitnehmer waren (vgl. hierzu Griese in Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 215 SGB IX Rz 33, und Götze in Hauck/Noftz, a.a.O., § 221 SGB IX Rz 5), können sie aufgrund einer Tätigkeit auf ausgelagerten Arbeitsplätzen bei der Ermittlung der Beschäftigungsquote des Zweckbetriebs Berücksichtigung finden.

Dabei liegt das erforderliche Arbeitsverhältnis erst vor, wenn der Hauptzweck der Beschäftigung das Erbringen wirtschaftlich verwertbarer Arbeitsleistungen ist und daher nicht die bloße Ermöglichung einer angemessenen Beschäftigung im Vordergrund des Aufenthalts in der Werkstatt für behinderte Menschen steht. Arbeitnehmer in einer Werkstatt können insbesondere diejenigen behinderten Menschen sein, die soweit gefördert worden sind, dass eine Vermittlung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt --auch auf ausgelagerten Arbeitsplätzen-- in Betracht kommt (Schramm in Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 221 SGB IX Rz 15).

Die Feststellungslast für diese bei der Anwendung der Steuersatzermäßigung im Rahmen der Gemeinnützigkeit entscheidende Frage trägt --allgemeinen Grundsätzen entsprechend-- der Kläger (BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 23).

b) Das FG hat auch keine näheren Feststellungen zu den nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderlichen Voraussetzungen der von den Beteiligten angenommenen Organschaft getroffen.

Der erkennende Senat weist hierzu vorsorglich darauf hin, dass die Gemeinnützigkeit der Tochtergesellschaft der nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erforderlichen Eingliederung entgegenstehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 20.02.1992 - V R 80/85, BFH/NV 1993, 133, unter II.a cc). Denn die tatsächliche Geschäftsführung der gemeinnützigen Körperschaft muss nach § 63 Abs. 1 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke, nicht aber auf sonstige Zwecke gerichtet sein. Sind allerdings sowohl Mehrheitsgesellschafter als auch Tochtergesellschaft steuerbegünstigte Körperschaften und verfolgen sie dieselben steuerbegünstigten Zwecke, sind Verstöße hiergegen nicht zu befürchten (vgl. hierzu Milatz/Schäfers, Der Betrieb 2005, 1761 ff., 1763 f.).

c) Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass die Nichtberücksichtigung der drei Werker, gegen die der Kläger mit seiner Revision keine Einwendungen erhoben hat, auch in einem zweiten Rechtsgang nicht zu beanstanden sein dürfte.

d) Auf die Anwendung der im Streitjahr noch nicht geltenden Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG und die sich dabei stellende Frage, ob nur die Leistungen steuersatzermäßigt sind, die der Zweckbetrieb gegenüber Menschen mit Behinderung erbringt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23.07.2019 - XI R 2/17, BFHE 266, 291, Rz 21), kommt es im Streitfall nicht an.

4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.