

Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer

Aktuelles zu den Inklusionsbetrieben

Rechtsanwalt Steuerberater Thomas von Holt, Bonn

Inhaltsverzeichnis

- Übersicht zu aktuellen Entwicklungen
- Geeignetheitsprüfung bei Zweckbetrieben
- Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz
 - Änderung der MwStSytRL
 - Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG
- Risikominimierendes Marktverhalten
- Prophylaktische Maßnahmen
- Risiko-Check
- Statt eines Nachworts

Zitatangaben mit „Tz.“ beziehen sich auf juris

Rechtsanwalt Steuerberater
Thomas von Holt
53115 Bonn, Nachtigallenweg 64
Telefon 02 28 / 2 427 427427
Telefax 02 28 / 2 427 426
npo@vonHolt.de

Curriculum vitae

Studium der Rechtswissenschaften und Betriebswirtschaft.
Von 1985 bis 1999 Tätigkeit in den Bereichen
Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, zuletzt als
Prokurist, in einer damals auf die Sozialwirtschaft
spezialisierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Seit 1999
Rechts-, Steuer- und Organisationsberatung für
steuerbegünstigte Rechtsträger einschließlich der Klärung von
gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsatzfragen mit der
Finanzverwaltung bis zum Bundesfinanzhof. Dozententätigkeit
u.a. an der European Business School, dem Institut für
Jugendarbeit Gauting sowie bei großen einschlägigen
Fachtagungen/Fortbildungsveranstaltungen für Rechtsanwälte
und Steuerberater sowie Autorentätigkeit u.a.
Veröffentlichungen zur Stiftung und gemeinnützigen GmbH,
zur Corporate Governance und Corporate Compliance, zum
Gemeinnützigkeitsrecht (u.a. in Winheller/Geibel/Jachmann,
Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024) und zum
Mehrwertsteuerrecht (in Weitemeyer/Schauhoff/Achatz,
Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2. Auflage 2024).
Einzelheiten unter www.vonHolt.de

Übersicht zu den aktuellen Entwicklungen

- Nunmehr Standard: **Geeignetheitsprüfung** bei Inklusionsbetrieben (Missbrauchsprüfung)
 - **Rückwirkende Öffnung des ermäßigten Steuersatzes** durch die Änderung der MwStSystRL mit klarstellendem Erwägungsgrund am 05.04.2022
 - **Rückwirkende Absicherung des ermäßigten Steuersatzes** durch die Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG mit Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024
→ Ende der illegalen Rechtsprechung?
 - Fast schon irrealer Fixierung mancher Umsatzsteuersenate bei den Finanzgerichten auf die Erhöhung des Umsatzsteueraufkommens
 - Fehlendes Verständnis für den Bedeutungsgehalt des Gemeinnützigkeitsrechts bei den zuständigen BFH-Senaten
- Was immer bleibt: absehbare restriktive Umsetzung durch den BFH

Geeignetheitsprüfung bei Zweckbetrieben I

BFH, Urteil vom 18.08.2022 – V R 49/19 Beschäftigungsgesellschaft:

„Zwar hat der Senat ... entschieden, dass eine Tätigkeit in ihrer Gesamtrichtung nur dann den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken dient, wenn durch die Förderung der in der Satzung der Körperschaft dienenden Zwecke Einnahmen erzielt werden und sich **das erhobene Entgelt insoweit letztlich an dem Prinzip der Kostendeckung orientiert** (vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 26.06.2019 - V R 70/17) und dass diese Voraussetzung beispielsweise nicht erfüllt ist, wenn ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege im Wesentlichen um des Erwerbs Willen anstatt zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird. Dem kommt indes keine andere Bedeutung zu, als dass ein nach § 65 Nr. 1 AO **schädliches Gewinnstreben erst dann anzunehmen ist, wenn die Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke gegenüber der Absicht zur Erzielung von finanziellen Überschüssen in den Hintergrund tritt**. Eine Gewinnerzielung in drei aufeinanderfolgenden Jahren reicht hierfür nicht aus.“

➔ **Vorsicht bei Betrieben mit hohen Überschüssen!**

Geeignetheitsprüfung bei Zweckbetrieben II

BFH, Urteil vom 04.06.2003 – I R 25/02 Süßmosterei:

„Nicht jede Tätigkeit einer Einrichtung, die ihrem Wortlaut nach unter die Regelung des § 68 Nr. 3 Alt. 2 AO fällt, kann uneingeschränkt begünstigt sein. Die steuerliche Begünstigung setzt vielmehr voraus, dass die Einrichtung sich **in ihrer Gesamtrichtung noch als Zweckbetrieb darstellt**. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn sie erkennbar darauf abzielt, die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Sie muss diesen Zwecken i.S. des § 68 Nr. 3 AO "dienen". Entspricht die Tätigkeit einer Einrichtung i.S. des § 68 Nr. 3 Alt. 2 AO nicht mehr der geforderten Gesamtrichtung als Zweckbetrieb, ist dem deshalb durch eine **restriktive Auslegung und Anwendung dieser Vorschrift** Rechnung zu tragen. Dies bedeutet zumindest im Ergebnis eine entsprechende Berücksichtigung der für einen Zweckbetrieb grundlegenden Erfordernisse des § 65 Nr. 1 AO auch im Rahmen der Anwendung des § 68 AO 1977.“

➔ **Vorsicht bei Betrieben mit hohen Überschüssen!**

Geeignetheitsprüfung bei Zweckbetrieben III

- Der BFH entwickelt kreative Maßstäbe, um **vom Wortlaut** der jeweiligen Zweckbetriebsvorschrift **abweichen zu können**
 - Wenn Betriebe **hohe Gewinne** erwirtschaften, greifen die Finanzämter die Fälle auf und lehnen die Steuerbegünstigung **aus allen nahe- und fernliegenden Gründen ab**
 - Die Finanzgerichte entwickeln aus den Ideenpools der **Betriebsprüfer neue Argumentationsmuster**, um die Steuerbegünstigung ablehnen zu können
 - Es bedarf dann einer **tiefschürfenden systematischen Argumentation**, um den BFH einzufangen zu können
- ➔ Hohe Überschüsse sollten gestalterisch entschärft werden – wer sich damit auch noch brüstet, landet unweigerlich beim BFH

Beispielsfall: FG Düsseldorf, Urteil v. 03.09.2019 – 6 K 3315/17 K,G, aufgehoben vom BFH, Urteil v. 18.08.2022 – V R 49/19

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz I

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

Neue Fassung

Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch gemeinnützige Organisationen. die sich für **wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit** wie von den Mitgliedstaaten definiert **einsetzen** und die von den Mitgliedstaaten als *Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt werden*, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind

Alte Fassung

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 gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind

Rückwirkend neue Argumente zum ermäßigten Steuersatz II

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

Ziff. 19 der Erwägungsgründe

„Um für Rechtssicherheit zu sorgen, ist es notwendig zu präzisieren, dass es im Fall von Einrichtungen mit sozialem Charakter die allgemeine Tätigkeit und die Ziele der Einrichtung als Ganzes – unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen — sind, die bei der Bewertung der Anforderungen für die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes berücksichtigt werden sollten.

Argumentation

Laut Erwägungsgrund ist die Richtlinienänderung nicht als Rechtsänderung, sondern nur als **Klarstellung der bisherigen Rechtslage** zu verstehen

a.A. BFH Urteil v. 05.04.2023 – V R 14/22
erneut illegal, da wieder Verstoß gegen Art. 101 GG

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz III

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

Demnach ist bereits für die Vergangenheit und damit auch für die Streitjahre aus Gründen der Rechtssicherheit geklärt, dass

- das vom BFH seiner Auffassung unzutreffend das EuGH-Urteil vom 17.06.2010 – C-492/08 zu Grunde gelegt hat, da die „**allgemeine Tätigkeit und die Ziele der Einrichtung als Ganzes** - unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen“ - zu berücksichtigen waren (was sich nach fachlich fundierten Maßstäben bereits aus der früheren Fassung des Anhang III Ziff. 15 MwStSystRL ergibt, s. *Hummel* in Weitemeyer/Schauhoff/Achatz, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2019, Rn 26.2 ff.),
- **mehrwertsteuerrechtlich Einrichtungen mit sozialem Charakter bevorzugt werden**, indem die allgemeine Tätigkeit und die Ziele der Einrichtung als Ganzes – unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen – zu berücksichtigen sind (Ziff. 19 der Erwägungsgründe), womit zugleich eine mehrwertsteuerrechtliche Aufwertung sozialer Zielsetzungen verbunden ist,
- der ohnehin nicht dem unionsrechtlichen Primärrecht zuzuordnende **Neutralitätsgrundsatz** bei Einrichtungen mit sozialem Charakter zurücktritt und
- die von der massiv kritisierten Rechtsprechung bisher vertretene restriktive Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG **Makulatur** ist.

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz IV

durch die Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG

Neue Fassung

die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines **in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten** 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 satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. **Körperschaften verwirklichen mit ihren in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetrieben ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst, wenn die Leistungsempfänger oder an der Leistungserbringung beteiligte Personen vom steuerbegünstigten Zweck der Einrichtung erfasst werden,**

Alte Fassung

die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§ 51 bis 68 AO). 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 Unternehmen ausgeführt werden, **oder** wenn die *Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe* ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke *selbst verwirklicht*,

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz V

durch die Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG

Problem: Wortlaut der neuen Fassung

Körperschaften verwirklichen mit ihren in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetrieben ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst, wenn die Leistungsempfänger oder **an der Leistungserbringung beteiligte Personen** vom steuerbegünstigten Zweck der Einrichtung erfasst werden,

Konfliktpotenzial

- Wann ist eine Person an der Leistungserstellung beteiligt?
Wenn die Person im Betrieb mitarbeitet oder wenn sie konkret **unmittelbar** an dem Wertschöpfungsprozesskettenablauf mitwirkt?
Beispiel: Zwei Verkäufer, davon einer aus der Zielgruppe – bei welchen konkreten Verkaufsvorgängen hat der Zielgruppenmitarbeitende mitgewirkt?
- Die Darlegungs- und Beweislast hat der Steuerbegünstigte

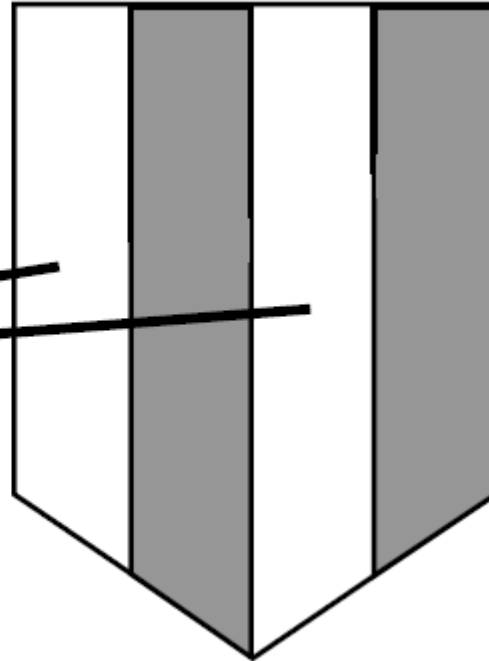


Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz VI

durch die Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a UStG

Risiko:

Nur die unter Einschaltung der Zielgruppe erwirtschafteten Umsätze werden dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Im Übrigen wird auf die Umsätze der volle Steuersatz (19 %) angewendet.



Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz VII

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

Problem: Text des UStAE wurde nicht geändert

Zum Vollzug der gesetzlichen Einschränkung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG durch die Einfügung des Satz 3 nahm die Finanzverwaltung Anwendungsbestimmungen in Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE auf, nach denen unabhängig von den Ergebnissen der von Integrationsämtern und anderen Institutionen bei den Inklusionsbetrieben stetig durchgeführten Prüfungen **im Regelfall** entgegen höherrangigem Recht **widerlegbar zu vermuten wäre, dass Inklusionsbetriebe zusätzliche Einnahmen mit ungerechtfertigten Steuervorteilen anstreben**. Die meisten der dazu im Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE genannten **Anhaltspunkte missbräuchlicher Gestaltung** stehen im Widerspruch zu den vom EuGH und BFH für die Einstufung als Missbrauch aufgestellten Anforderungen und bedürfen dringend einer Anpassung an die Rechtslage und die gesetzliche Zielsetzung der Inklusion.

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz VIII

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

- Die im ersten Unterpunkt Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 2 iVm S. 3, 1. Unterstrich UStAE genannte Annahme einer missbräuchlichen Erzielung von Steuervorteilen bei der **Beschäftigung von Fremdarbeitnehmern** verhindert die gesetzlich gewollte Durchlässigkeit in den allgemeinen Arbeitsmarkt und steht im Widerspruch zu § 216 SGB IX.
- Die im zweiten Unterpunkt des Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 2 iVm S. 3, 2. Unterstrich UStAE genannte Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung bei einer **Zwischenschaltung in die Leistungskette** verwirrt, da sie nicht zwischen vorsteuerabzugsberechtigten und anderen Geschäftspartnern unterscheidet.
- Mit dem Unterpunkt einer Leistungserbringung fast ausschließlich gegenüber **nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern** im Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 4, 3. Unterstrich UStAE kann kein Missbrauchstatbestand verwirklicht werden, da der damit erzielte Steuervorteil gerade das gesetzliche Ziel dieser Regelung ist. Diese Verwaltungsregelung ist daher gesetzeswidrig und darf nicht angewandt werden

Neue Rechtslage zum ermäßigten Steuersatz IX

durch die Änderung der MwStSystRL am 05.04.2022

- Der seitens der Finanzverwaltung definierte Anhaltspunkt eines Gestaltungsmissbrauchs wegen der Beschäftigung von Zielgruppenarbeitnehmern in „**Hilfsfunktionen**“ würde eine **Wertschöpfungsprozesskettenanalyse** sowie auf die einzelnen Zielgruppenmitarbeiter bezogene Arbeitsfähigkeitsanalyse erfordern, die mit der Übernahme der Zielgruppenquotenregelung in § 68 Nr. 3 lit. c gerade vermieden werden soll und zu denen die Finanzverwaltung fachlich offensichtlich nicht in der Lage wäre. Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 4, 5. Unterstrich UStAE
- Die in Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 5 ff. UStAE zur Vermeidung des Eindrucks eines Gesetzesverstoßes als „**Vereinfachungsregel**“ bezeichnete Anrechnung der Fördermittel auf den Steuervorteil zur sogenannten Missbrauchsprüfung ist der Standardfall in der Veranlagungspraxis der Inklusionsbetriebe. Diese „Vereinfachungsregel“ steht im Widerspruch zur gesetzlichen Fördersystematik der mehrjährigen großzügigen **Anschubfinanzierung** von **Betriebsaufbau- und Erweiterungsmaßnahmen**, die zugleich als **Finanzierungsreserve** für wirtschaftlich schwierige Zeiten nach Auslaufen der Förderzeiträume dienen sollen. Die Regelung bewirkt zudem eine rechtswidrige **Abschöpfung** der den Inklusionsbetrieben gewährten Sozialleistungen.

Risikominimierendes Marktverhalten

Zur Sicherstellung einer günstigen Verhandlungsposition zur Nutzung des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** sollte stetig nachweisbar sichergestellt werden, dass

- nicht mit der Steuerbegünstigung geworben wird,
- das Marketing nicht wesentlich über die branchenüblichen Usancen hinausgeht,
- die Zielgruppenorientierung keinesfalls zu Gunsten einer Gewinnoptimierung vernachlässigt wird,
- auf eine wettbewerbsverzerrende Preispolitik – insbesondere in preissensiblen Marktsegmenten – verzichtet wird,
- die Zielgruppenmitarbeiter an der Wertschöpfungsprozesskette konkret mitwirken und
- allen Leistungsempfängern der Leistungskontext (Leistungserbringung durch Inklusionsbetrieb) bei Vertragsabschluss bekannt ist

Prophylaktische Maßnahmen - Allgemein

- Statistik zur Einhaltung der 40 % - Quote stetig nachhalten/dokumentieren Einzelheiten s. AE Nr. 7 zu § 68 AO
- Maßstab der Quotenermittlung: AEAO Nr. 7 zu § 68 AO strikt beachten
- Gestaltung: Risiken bei der Quotenberechnung durch „Übererfüllung“ der Quote ausgleichen – kostenintensive verbindliche Auskunft des FA (§ 89 AO) zur konkreten Quotenermittlung ist nur vor der Umsetzung möglich
Anfrage erhöht zugleich deutlich die Wahrscheinlichkeit einer anschließenden Betriebsprüfung
Betriebsleiter sind bei der Quotenermittlung häufig zu optimistisch **!**
- Bei fehlendem Förderbescheid → Bestätigung des Integrationsamtes zur Erfüllung der Voraussetzungen eines Inklusionsbetriebes einholen
- Bei Betriebsprüfung Möglichkeiten einer (kostenlosen)verbindlichen Zusage nach § 204 ff AO zur künftigen Quotenermittlung ausloten
- Kostenzuordnungen (Umlagen etc.) bei hohem Gewinnausweis prüfen
- Rechtsentwicklung regelmäßig beobachten → BAG IF

Prophylaktische Maßnahmen – Tax Compliance

- Checklisten erstellen
 - Auflistung und Klärung aller Zweifelsfragen (FAQ)
 - Berechnungsschema zur exakten Quotenermittlung
 - Regelmäßige Quotenberechnung
Monatsrhythmus und nach jeder personellen Veränderung
 - *Mitwirkungsnachweis der Zielgruppenmitarbeiter an eigentlicher Wertschöpfung?*
 - Gewinnentwicklung prüfen – unterer Bereich des branchenüblichen Rahmens?
Achtung: variable Einbuchung von Kosten/Umlagen wäre Steuerhinterziehung
 - Dokumentationsverfahren festlegen
 - Positivkriterien sammeln (Auszeichnungen, Förderpreise ...)
 - Dienstanweisung → wegen widerstreitender Interessenlage zwischen Betriebserfolg und Quoteneinhaltung
 - Gesamte Dokumentation für Betriebsprüfungen ordnen/archivieren
- Risikominimierung



Risiko-Check

- Keine primäre Gewinnausrichtung des Betriebes § 55 AO Selbstlosigkeit
Ausführlich von Holt, W/G/J-M, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, § 55 AO; BFH, Urteil v. 27.11.2013 – I R 17/12 Rettungsdienst II, BFH, Urteil v. 23.10.1991 I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62; Senatsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198)
- Keine Förderung satzungsfremder Interessen § 56 AO Ausschließlichkeit
Eine Körperschaft ist nicht gemeinnützig ist, wenn sie neben ihrer gemeinnützigen Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht gemeinnützig sind
BFH, Urteil v. 04. April 2007 – I R 76/05 Forschung ähnlich BFH, 23.02.2012 – V R 59/09
- Lückenlose Dokumentation
 - Anerkennung durch Integrationsämter → Förderbescheid oder formlose Bestätigung?
 - Quotenerfüllung – jährlich/monatlich/wöchentlich?
 - *Mitwirkung aller Zielgruppenmitarbeiter an der Wertschöpfung?*
- Gewinnentwicklung in unteren Bereich des branchenüblichen Rahmens?
Wettbewerbssituation nur in der Theorie unbeachtlich

Statt eines Nachworts

- Statistik der Finanzverwaltung

2017 erledigten sich 64 % der Einsprüche durch Abhilfebescheid

BMF, Meldung v. 29.10.2018

2012 waren es noch 62,4 %

BMF, Newsletter vom 04.09.2013

- Statistik der Finanzgerichte

Unter Einbeziehung der Hauptsacheerledigungen und Rücknahmen (also Abhilfebescheide) lag die Erfolgsquote der Steuerpflichtigen in finanzgerichtlichen Verfahren bei über 40 % - 2014 inzwischen bei 44 % - mit einer seit Jahren leicht steigenden Tendenz (FG Münster im Jahr 2018 sogar 49 %)

EFG 2013, 1628; 2016, 960; Pressemeldung des FG Münster Nr. 6 v. 02.04.2019

- Statistik des BFH

2012: Von den insgesamt 350 von Steuerpflichtigen eingelegten Revisionen waren 138 erfolgreich (39 %)

vgl. BFH Jahresbericht 2012, S. 11

2013: 40 % - 2014: 42 % - 2020: 44 %