

**Kurzzusammenfassung zur Gutachterlichen Stellungnahme
von FGS Flick Gocke Schaumburg vom 26. September 2014
für die Bundesarbeitsgemeinschaft Werkstätten für behinderte Menschen
zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Leistungen von
Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekten**

A. Sachverhalt

Träger von Werkstätten für behinderte Menschen (im Folgenden auch: „**Werkstätten**“) sowie Träger von Integrationsprojekten erbringen im Rahmen eines Zweckbetriebs neben Eigenproduktionsleistungen verstärkt Dienstleistungen gegenüber der öffentlichen Hand und privatwirtschaftlichen Unternehmen, vereinzelt auch gegenüber Privathaushalten.

Aus der Praxis bekannte Beispiele für derartige Leistungen sind Montage-, Verpackungs- und Versandaufträge für Betriebe aus Industrie, Handwerk und Handel, EDV-Dienstleistungen, Garten- und Landschaftspflege, Dienstleistungen in der Landwirtschaft, Recycling elektrischer und elektronischer Altgeräte, die Aktenvernichtung, die Digitalisierung von Dokumenten, Küchen- und Partyservice, Wäschereidienste sowie der Druck und Versand von Werbemitteln. Mancherorts betreiben die genannten Träger eine eigene Gastronomie, beispielsweise ein Café. Daneben unterhalten die genannten Träger besondere Arbeitsbereiche wie etwa die Tierbetreuung.

Die genannten Träger stellen ihre Leistungen den Kunden in Rechnung, ggfs. unter besonderem Ausweis der Umsatzsteuer. Manche Kunden sind zum Abzug der ihnen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer (Vorsteuer) berechtigt. Nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind in aller Regel öffentlich-rechtliche Kunden sowie Privathaushalte. Nicht oder nicht im vollen Umfang vorsteuerabzugsberechtigt sind im Einzelfall auch privatwirtschaftliche Unternehmen wie z.B. Banken, Krankenhäuser und Arztpraxen, die ihrerseits (auch) umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze ausführen.

Finanzämter gehen zunehmend dazu über, die von Werkstätten (hier insbesondere Nichtproduktionsleistungen) und Integrationsprojekten erbrachten Leistungen, soweit diese in Deutsch-

land umsatzsteuerpflichtig sind, dem Regelsteuersatz von derzeit 19% zu unterwerfen. Die damit einhergehende Verteuerung der Leistungen für Kunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, könnte dazu führen, dass eine Vielzahl an Beschäftigungsmöglichkeiten für Menschen mit Behinderung gefährdet wäre.

B. Umsatzsteuerrechtliche Grundlagen

In Bezug auf Vorgänge, die der deutschen Umsatzsteuer unterliegen (Stichwort: Leistungsaustausch)¹ und mangels Steuerbefreiung umsatzsteuerpflichtig sind, stellt sich die Frage nach dem einschlägigen Umsatzsteuersatz. Umsatzsteuerpflichtige Vorgänge unterliegen im Grundsatz dem Regelsteuersatz von derzeit 19% (§ 12 Abs. 1 UStG). In Abweichung von diesem Grundsatz greift in bestimmten Ausnahmefällen der ermäßigte Umsatzsteuersatz von derzeit 7% (§ 12 Abs. 2 UStG). Speziell für Leistungen gemeinnütziger Unternehmen trifft das Gesetz in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG folgende Sonderregelung (Hervorhebung durch die Unterzeichner):

„Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:

[...]

8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der 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 ihrer [scil.: ihre] steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht,

[...].“

¹ § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

Die hervorgehobene Vorschrift, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG, ist wie folgt gegliedert:

- Speziell die Leistungen, die eine gemeinnützige Körperschaft im Rahmen eines Zweckbetriebs i.S. der §§ 66 bis 68 AO erbringt, unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, wenn die Körperschaft mit diesen Zweckbetriebsleistungen

„ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht“

(§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG – im Folgenden auch: „**zweite Variante**“). Diese zweite, spezielle Voraussetzung bezieht sich auch auf Leistungen einer Werkstatt oder eines Integrationsprojekts, Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchst. a bzw. Buchst. c AO.

- Sofern die Voraussetzungen der zweiten, speziellen Variante nicht erfüllt sind, greift das Steuersatzprivileg dennoch, 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“

(§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 1. Var. UStG – im Folgenden auch: „**erste Variante**“). Diese erste, allgemeine Voraussetzung ist Ausdruck der gesetzgeberischen Zielsetzung, den Wettbewerb vor „ungerechtfertigten“ Steuervorteilen durch Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes zu schützen. Ausweislich der Gesetzesbegründung bezieht sich die erste, allgemeine Voraussetzung nicht nur auf Zweckbetriebe i.S. der Generalklausel des § 65 AO, sondern auch auf Zweckbetriebe i.S. der Spezialvorschriften in §§ 66 bis 68 AO, sofern der steuerbegünstigte Satzungszweck dem Zweckbetrieb auch umsatzsteuerrechtlich das Gepräge gibt, d.h. wenn der Zweckbetrieb i.S. der §§ 66 bis 68 AO gedanklich zugleich die Voraussetzungen des § 65 AO erfüllt.²

² BT-Drucks. 16/2717, S. 75.

Früher waren *sämtliche* Zweckbetriebsleistungen steuersatzprivilegiert (siehe § 64 Abs. 1 AO). § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 eingeführt. Anlass hierfür war das gesetzgeberische Ziel, den Wettbewerb zu schützen:

„Die Klarstellung dient der Vermeidung von ungerechtfertigten Steuer- und weit reichenden Wettbewerbsvorteilen durch Gestaltungsmodelle, die in erster Linie der Erzielung von Steuervorteilen und weniger der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks dienen.“³

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte das Steuersatzprivileg „in einem EU-rechtlich zulässigen Umfang“ modifiziert werden.⁴ Unionsrechtliche Grundlage für das hier erörterte Steuersatzprivileg ist Anhang III Nr. 15 zu Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL. Die unionsrechtlichen Vorgaben sind also wesentlicher Bestandteil bei der Prüfung der ersten und zweiten Variante. Wenn der Gesetzgeber „missbräuchliche Gestaltungsmodelle“⁵ im Blick hatte, beruhte dies auch auf Ausführungen des Sachverständigen *Schenk* vom Bundesrechnungshof in einer Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 16. Oktober 2006. Das Wortlautprotokoll zitiert *Schenk* mit den Worten, es gäbe „ganz wenige Ausnahmefälle“ von steuerlichem „Missbrauch“, etwa beim Verkauf von Software durch eine Behinderteneinrichtung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz, wo es um Beträge „im dreistelligen Millionenbereich in einzelnen Fällen“ gehe.⁶ Auch in der Unterrichtung des Deutschen Bundestages vom 28. Juni 2010 spricht der Bundesrechnungshof von ihm (erst) in 2007 bekannt gewordenen „missbräuchlichen Gestaltungen“, in denen Wirtschaftsunternehmen Behinderteneinrichtungen in die Lieferkette zwischengeschaltet hätten, um über den ermäßigten Umsatzsteuersatz Wettbewerbsvorteile beim Verkauf ihrer Produkte zu erreichen.⁷ Ob die vom Sachverständigen *Schenk* in der Finanzausschuss-Anhörung genannte Größenordnung („im dreistelligen Millionenbereich in einzelnen Fällen“) zutrifft, wird im Schrifttum sehr stark bezweifelt.⁸ Selbst wenn man die

³ BT-Drucks. 16/2717, S. 75.

⁴ BT-Drucks. 16/2717, S. 75.

⁵ So BR-Drucks. 622/06 (Beschluss), S. 33 (Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007).

⁶ Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Wortprotokoll der 30. Sitzung am 16. Oktober 2006 in Berlin, S. 50 f.

⁷ BT-Drucks. 17/2290 (neu), S. 14.

⁸ *Hüttemann*, MwStR 2014, 115, 116.

genannte Größenordnung auf die Umsätze (und nicht die Steuervorteile) bezöge, erscheint sie utopisch; weder der Bundesarbeitsgemeinschaft Werkstätten für behinderte Menschen noch der Bundesarbeitsgemeinschaft Integrationsfirmen sind einzelne Ausschreibungen bekannt, die auch nur annähernd eine derartige Größenordnung haben.

C. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Auffassung der Finanzverwaltung zur Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG ist im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), dort in Abschnitt 12.9 Abs. 12 UStAE, niedergelegt. Darin heißt es u.a. (Hervorhebungen durch die Unterzeichner):

„Mit sonstigen Leistungen, die keine Werkleistungen sind, werden die steuerbegünstigten Zwecke der Einrichtung im Allgemeinen nicht verwirklicht, da ihnen das dem Begriff der Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt. Sofern sonstige Leistungen ausnahmsweise von einem Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchstabe a AO ausgeführt werden sowie bei Werkleistungen gelten hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die folgenden Ausführungen für Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO [scil.: Integrationsprojekte] entsprechend.“⁹

Die Finanzverwaltung steht auf dem Standpunkt, dass eine Werkstatt durch die Erbringung von Dienstleistungen generell keinen steuerbegünstigten Satzungszweck verfolgen könne. Nach Verwaltungsauffassung kann eine Dienstleistung also nicht gemäß der zweiten Variante („ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht“) steuersatzprivilegiert sein. Das Steuersatzprivileg kann nach Verwaltungsauffassung nur greifen, wenn Dienstleistungen lediglich „ausnahmsweise“ erbracht werden und hinsichtlich dieser Leistungen – dies in analoger Anwendung der für die Integrationsprojekte geltenden Ausführungen – die erste Variante („nicht in erster Linie [...]“) erfüllt ist.

⁹ Abschn. 12.9 Abs. 12 Sätze 4 und 5 UStAE.

D. Würdigung der Auffassung der Finanzverwaltung

Die Versagung des Steuersatzprivilegs für Nichtproduktionsleistungen gemeinnütziger Werkstätten entspricht nicht dem Wortlaut des Gesetzes (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG), sie widerspricht auch den unionsrechtlichen Vorgaben in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie:

I. Restriktive Auffassung der Finanzverwaltung vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt

1. Nichtproduktionsleistungen sind originär („selbst“) gemeinnützige Leistungen

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz für umsatzsteuerpflichtige Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden, wenn

„die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihrer [*scil.:* ihre] steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.“

Wie erwähnt, geht die Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass lapidar davon aus, dass eine gemeinnützige Körperschaft durch die Erbringung von Nichtproduktionsleistungen im Rahmen einer Werkstatt für behinderte Menschen generell keinen steuerbegünstigten Satzungszweck verfolgen könne. Dieser Auffassung ist zu widersprechen:

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG verweist auf Leistungen von Zweckbetrieben i.S. der §§ 66 bis 68 AO. Zu diesen Zweckbetrieben gehören nach § 68 Nr. 3 Buchst. a AO behördlich anerkannte Werkstätten für behinderte Menschen. Die Zweckbetriebsvorschrift des § 68 Nr. 3 Buchst. a AO knüpft wiederum an die Vorschriften des Neunten Buchs Sozialgesetzbuch an. Dort wird die Werkstatt für behinderte Menschen in § 136 Abs. 1 SGB IX wie folgt definiert:

„Die Werkstatt für behinderte Menschen ist eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben im Sinne des Kapitels 5 des Teils 1 und zur Eingliederung in

das Arbeitsleben. [...] Sie fördert den Übergang geeigneter Personen auf den allgemeinen Arbeitsmarkt durch geeignete Maßnahmen. [...] Zum Angebot an Berufsausbildungs- und Arbeitsplätzen gehören ausgelagerte Plätze auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt.“

Der Gesetzgeber wollte insbesondere die Fälle vom ermäßigten Umsatzsteuersatz erfasst sehen, in denen die Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne von ihrer Art her bereits durch den Zweckbetrieb selbst vorgegeben ist.¹⁰ Der Kern der gemeinnützigen Tätigkeit einer Werkstatt für behinderte Menschen ist die sinnvolle, erfüllende Beschäftigung behinderter Menschen. Die Gemeinnützigkeit liegt darin, behinderten Menschen ein der Arbeitssituation vergleichbares tagesstrukturiertes Angebot zu unterbreiten und realitätsgerechte Arbeitsverhältnisse anzubieten,¹¹ natürlich mit der erforderlichen Begleitung durch Ausbilder etc. Die Beschäftigung behinderter Menschen dient nicht der Erzielung von Mitteln zur Verwendung für die gemeinnützige Zweckverfolgung. Die Beschäftigung behinderter Menschen ist vielmehr selbst die gemeinnützige Tätigkeit, dient also unmittelbar der gemeinnützigen Zweckverfolgung. Die Träger von Werkstätten haben den gesetzgeberischen Auftrag, behinderte Menschen, die auf dem regulären Arbeitsmarkt keine realistischen Beschäftigungschancen haben, eine erfüllende Tätigkeit wie in einem herkömmlichen, von einem kommerziellen Unternehmen geführten Betrieb anzubieten. Die betroffenen Menschen sollen wie Arbeitnehmer in gewöhnlichen Betrieben unter Marktbedingungen tätig werden, also z.B. arbeitsteilig in Teams bestimmte Leistungen erbringen, die am Markt angeboten werden können. Nichtbehinderte Beschäftigte in einer Werkstatt fungieren überwiegend in der Rolle des Vorarbeiters, Kollegen und/oder persönlichen Mentors, teilweise auch als Ersatzkraft für den Fall, dass ein behinderter Mensch aufgrund seiner Behinderung nicht arbeitsfähig ist, im Übrigen gleichen sie die aufgrund der Behinderung bestehenden geringeren Fähigkeiten und Erfahrungen der behinderten Beschäftigten aus. Gerade durch die gemeinsame Beschäftigung behinderter und nichtbehinderter Menschen wird dem Gedanken der Inklusion Rechnung getragen und die Beschäftigung behinderter Menschen überhaupt erst ermöglicht.

¹⁰ BT-Drucks. 16/2712, S. 75.

¹¹ Siehe dazu Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 11. Dezember 1998 – IV 954/97, EFG 1999, 858 [juris Rn. 44].

Der Gesetzgeber nimmt in § 136 Abs. 1 SGB IX ausdrücklich Bezug auf das „Arbeitsleben“ und den „allgemeinen Arbeitsmarkt“. Damit sind auch Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen erfasst. Eine Beschränkung auf Eigenproduktionen und sonstige Arten von Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG lassen sich weder dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch noch der Abgabenordnung noch dem Umsatzsteuergesetz entnehmen. So nehmen § 12 Abs. 2 UStG im Allgemeinen („Umsätze“) und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 und Satz 3 im Besonderen („Leistungen“) auch Bezug auf sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, zu denen auch Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen gehören.

Selbstverständlich werden die im Rahmen einer Werkstatt erbrachten Leistungen entgeltlich angeboten, um zum einen die Integration behinderter Menschen in den Arbeitsmarkt und deren Entlohnung für ihre Tätigkeit darzustellen, zum anderen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Aus den laufenden Umsätzen werden die Mittel erzielt, die für den laufenden Betrieb einer Werkstatt unerlässlich sind und damit die Beschäftigung behinderter Menschen erst ermöglichen. Durch die Vereinnahmung von Entgelten wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (§ 14 Satz 1 AO), dem unter den Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 Buchst. a AO Zweckbetriebseigenschaft zukommt. Die Erzielung von Umsätzen ist also unerlässliche Voraussetzung für die gemeinnützige Zweckverfolgung durch die entgeltliche Beschäftigung behinderter Menschen. So gesehen sind die Beschäftigung behinderter Menschen und die Erzielung von Umsätzen die „zwei Seiten einer Medaille“. Gerade die Beschäftigung behinderter Menschen und die Erzielung von Umsätzen sind die originär gemeinnützigen Tätigkeiten, auf die sich das Steuersatzprivileg bezieht. Vor diesem Hintergrund spielt es keine Rolle, ob eine Werkstatt Umsätze aus Lieferungen oder aus sonstigen Leistungen, namentlich aus Dienstleistungen und anderen Nichtproduktionsleistungen, erbringt.

Der von der Finanzverwaltung angeführte Umstand, dass Dienstleistungen das dem Begriff der Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt, steht der Annahme, dass die Werkstätten „unmittelbar“ gemeinnützig tätig werden, nicht entgegen. Der Begriff der Werkstatt ist – dies folgt aus der Verweisungskette von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG über § 68 Nr. 3 Buchst. a AO hin zu § 136 Abs. 1 SGB IX – ein sozialrechtlich geprägter Begriff. Dementsprechend definiert die Finanzverwaltung den gemeinnützigkeitsrechtlichen, in § 68 Nr. 3 Buchst. a AO verwendeten

Begriff „Werkstatt“ – zurecht – als Werkstatt i.S. des § 136 SGB IX.¹² Die Feststellung, dass Dienstleistungen nach Sozialrecht zulässige Tätigkeiten einer Werkstatt sind, führt mit Blick auf die erwähnte gesetzliche Verweisungskette zu der Schlussfolgerung, dass Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen umsatzsteuerrechtlich privilegiert sind. Das enge Verständnis, das dem geltenden Umsatzsteuer-Anwendungslass insbesondere vom Begriff der Werkstatt zugrundeliegt, ist überholt. Bei der Auslegung des Begriffs „Werkstatt“ sind die gegenwärtigen sozialrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen zu einem wichtigen Bestandteil des Leistungsangebots von Werkstätten gehören, was der Gesetzgeber, wie eingangs erwähnt, durch die Ergänzung des § 136 Abs. 1 SGB IX um die Sätze 5 und 6 ausdrücklich anerkannt hat.

Zusammengefasst: gemeinnützige Träger von Werkstätten verfolgen mit der Beschäftigung behinderter Menschen und der dafür notwendigen Erzielung von Umsätzen aus Nichtproduktionsleistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs originär gemeinnützige Zwecke („selbst“), so dass für die genannten Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG der ermäßigte Steuersatz gilt.

2. Planmäßigkeit der Nichtproduktionsleistungen unschädlich

Die Feststellung, dass die Erbringung von Nichtproduktionsleistungen auf eine originär gemeinnützige Zweckverfolgung gerichtet sind, führt zu der Schlussfolgerung, dass solche Leistungen, soweit sie umsatzsteuerpflichtig sind, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG generell dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. In der Konsequenz kommt es entgegen der Verwaltungsauffassung nicht darauf an, ob Nichtproduktionsleistungen „planmäßig“ oder lediglich „ausnahmsweise“ erbracht werden. Damit kommt es nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 1. Var. UStG („nicht in erster Linie zusätzliche Einnahmen“) erfüllt sind.

¹² AEAO Tz. 5 Satz 1 zu § 68 Nr. 3 AO.

II. Restriktive Auffassung der Finanzverwaltung unionsrechtswidrig

Das Umsatzsteuersatzprivileg nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG beruht auf Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL. Danach sind die ermäßigten Steuersätze nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar. In dem in Bezug genommenen Anhang III heißt es unter Nr. 15 (Hervorhebungen durch die Unterzeichner):

„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;“

Nach dem Wortlaut von Anhang III Nr. 15 kann auch die Erbringung von Dienstleistungen einer nach deutschem Recht als gemeinnützig anerkannten Körperschaft steuersatzprivilegiert sein. Für den „sozialen“ Charakter einer (Dienst-)Leistung kommt es, wie Generalanwalt *Jääskinen* festgestellt hat, nicht allein auf die Art der konkreten Leistung, sondern

„entscheidend auf den Zusammenhang an, in dem die Dienstleistungen erbracht werden.“¹³

Nach einer weitergehenden Auslegung sind auch andere „gemeinnützige“, „wohltätige“, „gemeinwohlfördernde“ Tätigkeiten erfasst.¹⁴

Die Frage, ob der Begriff „für wohltätige Zwecke“ eher als „für soziale Zwecke“ oder eher als „für gemeinnützige Zwecke“ zu verstehen ist, kann hier praktisch dahingestellt bleiben, weil Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen einer Werkstatt nach beiden Auslegungsvarianten im Ergebnis steuersatzprivilegiert sind, soweit diese Leistungen von behinderten Menschen erbracht werden. Die Förderung behinderter Menschen durch eine entgeltliche Beschäftigung unter realitätsgerechten Bedingungen hat „sozialen“ Charakter und dient, wie sich auch aus § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO ergibt („Förderung der Hilfe für behinderte Men-

¹³ *Jääskinen*, Schlussanträge vom 11. Februar 2010 – C 492/08 (*Kommission/Frank-reich*), Celex-Nr. 62008CC0492 [Rn. 72].

¹⁴ *Hüttemann*, MwStR 2014, 115, 123.

schen“), der Gemeinwohlförderung. Sie dient der Unterstützung von Menschen, die aufgrund der Art und/oder Schwere ihrer Behinderung nicht in der Lage sind, eine gewöhnliche Arbeit auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt anzunehmen (siehe § 136 Abs. 1 Satz 2 SGB IX). Werkstätten gehören in der Diktion des Generalanwalts *Jääskinen* zu sozialen Einrichtungen, die „gemeinhin typischerweise dem Bereich des sozialen Phänomens zugeordnet werden“.¹⁵ Die entgeltliche Beschäftigung behinderter Menschen ist als „Hilfe für Bedürftige“ eine originär gemeinnützige und soziale Angelegenheit zur existenziellen Sicherung behinderter Menschen. Ohne eine Beschäftigung zu realitätsgerechten Bedingungen (Bedingungen des „allgemeinen Arbeitsmarktes“) ist die Förderung der betreuten behinderten Menschen nicht denkbar. Die Tatsache, dass die Leistungen von behinderten Menschen erbracht werden, ist in der Diktion von Generalanwalt *Jääskinen* der erforderliche „Zusammenhang“ der Leistungserbringung, der die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes rechtfertigt. Auf diesen Zusammenhang und nicht auf die abstrakte Art der Tätigkeit kommt es an. Vor diesem unionsrechtlichen Hintergrund ist die These, Dienstleistungen und andere Nichtproduktionsleistungen von Werkstätten seien nicht auf die „unmittelbare“ Zweckverfolgung („selbst“) gerichtet, nicht überzeugend. Es verhält sich vielmehr gerade umgekehrt so, dass die Tätigkeiten auf die „unmittelbare“ Zweckverfolgung gerichtet sind, soweit sie von behinderten Menschen ausgeübt werden.

E. Zusammenfassung

Die wesentlichen Ergebnisse der Gutachterlichen Stellungnahme vom 26. September 2014 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Dienstleistungen gemeinnütziger Körperschaften, die im Rahmen einer als Zweckbetrieb anerkannten Werkstatt oder im Rahmen eines als Zweckbetrieb anerkannten Integrationsprojekts erbracht werden, sind auf die „unmittelbare“ Verfolgung des gemeinnützigen Satzungszwecks („selbst“) gerichtet und können daher nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG steuersatzprivilegiert sein. Werkstätten und Integrations-

¹⁵ *Jääskinen*, Schlussanträge vom 11. Februar 2010 – C 492/08 (*Kommission/Frank-reich*), Celex-Nr. 62008CC0492 [Rn. 69 ff.].

projekte haben den gesetzlichen Auftrag, behinderte Menschen, die auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt nicht oder nur unter besonderen Schwierigkeiten eingesetzt werden können, entgeltlich und unter den realitätsgerechten Bedingungen des allgemeinen Arbeitsmarkts zu beschäftigen. Die entgeltliche Beschäftigung behinderter Menschen ist kein Mittel zur Erzielung von Einnahmen zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke, sondern vielmehr der gemeinnützige Zweck selbst. Die Erzielung von Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen ermöglicht erst die Beschäftigung behinderter Menschen, ist also (lediglich) unerlässliche Voraussetzung für die Verwirklichung eines originär gemeinnützigen Zwecks. Die entgeltliche Beschäftigung behinderter Menschen und die Finanzierung der Vergütung durch die Erzielung von Umsätzen durch behinderte Menschen sind die „zwei Seiten derselben Medaille“.

Diese Auslegung ist mit Blick auf Anhang III Nr. 15 zu Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL geboten. Dienstleistungen behinderter Menschen sind Leistungen „für wohltätige Zwecke“ und „im Bereich der sozialen Sicherheit“ i.S. des genannten Anhangs III Nr. 15. Dabei kommt es nicht auf die abstrakte Art der Tätigkeit, sondern auf den Zusammenhang an, in dem die Dienstleistungen erbracht werden. Maßgeblich ist der Umstand, dass die Dienstleistungen von behinderten Menschen erbracht werden, die ihre wirtschaftliche Existenz durch eine eigene Erwerbstätigkeit sichern können. In unionsrechtskonformer Auslegung können Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG und sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG gleichermaßen steuersatzprivilegiert sein, eine Differenzierung zwischen beiden Leistungsarten verbietet sich. Der Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 2. Var. UStG wie auch das Unionsrecht stellen allein auf die Förderung behinderter Menschen durch entlohnte Beschäftigung, nicht aber auf die Art der Beschäftigung und die umsatzsteuerrechtliche Einordnung als Lieferung oder sonstige Leistung ab.

2. Die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung sowie die hieraus gezogene Schlussauffassung, wonach Dienstleistungen von Werkstätten und Integrationsprojekten nur nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3, 1. Var. UStG steuersatzprivilegiert sein können (Abschn. 12.9 Abs. 12 Satz 4 und Abs. 13 Satz 1 f. UStAE), ist unzutreffend. Sie widerspricht insbesondere der Anknüpfung der Zweckbetriebsbegrifflichkeiten an die sozialrechtlich geprägten Begriffe der Werkstatt und des Integrationsprojekts.

3. Eine Differenzierung zwischen Umsätzen, die von behinderten Menschen erbracht werden, einerseits und von nichtbehinderten Menschen erbrachten Umsätzen andererseits ist weder vom nationalen Recht noch von der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gedeckt. Die Zusammenarbeit behinderter und nichtbehinderter Menschen in einem (Zweck-)Betrieb (Werkstatt für behinderte Menschen bzw. Integrationsprojekt) dient der vom Gesetzgeber gewünschten Inklusion. Eine derartige Differenzierung nimmt auch die Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass nicht vor.

Bonn, 8. Dezember 2014

gez. Dr. Stephan Schauhoff
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

gez. Dr. Christian Kirchhain, LL.M.
Rechtsanwalt/Steuerberater