

**Kleine Anfrage zur schriftlichen Beantwortung mit Antwort**

Anfrage der Abgeordneten Reinhold Hilbers und Heiner Schönecke (CDU), eingegangen am 11.07.2013

**Werden Behindertenbetriebe in Niedersachsen benachteiligt, weil niedersächsische Finanzämter besonders streng prüfen?**

Die *Hannoversche Allgemeine Zeitung* berichtete in ihrer Ausgabe vom 24.06.2013, dass die Finanzämter Cuxhaven und Osterholz-Scharmbeck nach Betriebsprüfungen in sozialen Einrichtungen, die mindestens 40 % Schwerbehinderte beschäftigen, erhebliche Steuernachforderungen geltend machen. Nach Angaben der *Hannoverschen Allgemeinen Zeitung* müssen gemeinnützige Integrationsprojekte auf sämtliche Waren und Dienstleistungen nur 7 % Umsatzsteuer zahlen statt des vollen Umsatzsteuersatzes von 19 %. Die Finanzämter würden jetzt plötzlich allerdings jahrelang gewährte Steuervergünstigungen rückwirkend nicht mehr anerkennen und deshalb sechsstellige Umsatzsteuernachzahlungen von den sozialen Betrieben verlangen.

Der Geschäftsführer der Stiftung Lebenshilfe in Cuxhaven fürchtet für seine Einrichtung ebenfalls Nachzahlungen im größeren sechsstelligen Bereich. Das Finanzamt Cuxhaven habe bei einer Umsatzsteuerprüfung eine „völlig neue Sichtweise“ vertreten im Vergleich zu den letzten 40 Jahren.

Dies vorausgeschickt, fragen wir die Landesregierung:

1. Welche Rechtsgrundlagen haben sich bei der Umsatzbesteuerung von Werkstätten für Menschen mit Behinderungen bzw. gemeinnützigen Betrieben, die in ihrer Belegschaft mindestens 40 % Schwerbehinderte beschäftigen, seit 2008 geändert?
2. Aus welchen Gründen hat sich die Praxis der Besteuerung von Werkstätten für Menschen mit Behinderungen bzw. sozialen Betrieben, die mindestens 40 % Schwerbehinderte beschäftigen, geändert?
3. Treffen die von Behinderteneinrichtungen in der Berichterstattung der *Hannoverschen Allgemeinen Zeitung* geäußerten Sorgen zu, dass hinter der geänderten Besteuerungspraxis gegenüber sozialen Betrieben und Werkstätten für Menschen mit Behinderungen eine „neue harte Linie“ der niedersächsischen Finanzbehörden steht?
4. Ist es zutreffend, dass eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 2012 zur Auslegung der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie im Zusammenhang mit der Besteuerung von Werkstätten für Menschen mit Behinderungen bzw. sozialen Betrieben zu einer veränderten Besteuerungspraxis führt?
5. Falls ja, ist zu dieser Entscheidung ein Nichtanwendungserlass des Bundesfinanzministeriums ergangen oder beabsichtigt?
6. Wenn nein, hat sich das Niedersächsische Finanzministerium für einen entsprechenden Nichtanwendungserlass eingesetzt?
7. Wie beurteilt die Landesregierung die geänderte Steuerpraxis der Werkstätten für Menschen mit Behinderungen bzw. der sozialen Betriebe mit mindestens 40 % schwerbehinderter Belegschaft?
8. In welchen Bundesländern hat sich die Besteuerungspraxis der Finanzämter von Werkstätten für Menschen mit Behinderungen bzw. sozialen Betriebe, die mindestens 40 % Schwerbehinderte beschäftigen, geändert?
9. Welche Maßnahmen wird die Landesregierung ergreifen, damit etwaige Steuernachforderungen nicht existenzbedrohend für die sozialen Betriebe werden?

(An die Staatskanzlei übersandt am 30.07.2013 - II/725 - 259)

**Antwort der Landesregierung**

Niedersächsisches Finanzministerium  
- S 7242a – 22 – 32 1 -

Hannover, den 26.08.2013

Soweit in der vorliegenden Kleinen Anfrage bestimmte Personen oder Organisationen genannt werden, wird einleitend darauf hingewiesen, dass die Landesregierung nach § 30 der Abgabenordnung (AO) zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet ist und daher zu den steuerlichen Verhältnissen von Bürgern oder einzelnen Unternehmern keinerlei Auskünfte geben darf. Daher kann nachfolgend nur die allgemeine Rechts- und Sachlage dargestellt werden.

Die Umsatzsteuer ist in der Europäischen Union auf der Grundlage der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (2006/112/EG) harmonisiert. Nach Artikel 98 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sind die Mitgliedstaaten befugt, auf die in Anhang III dieser Richtlinie genannten Leistungen ermäßigte Umsatzsteuersätze anzuwenden. Der deutsche Gesetzgeber hat von dieser unionsrechtlichen Möglichkeit in § 12 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) Gebrauch gemacht, wonach für die dort genannten Umsätze statt des allgemeinen Steuersatzes von 19 % der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % zur Anwendung kommt.

Unter anderem ist in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG eine Umsatzsteuerermäßigung für die Umsätze von Unternehmern vorgesehen, die ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgen. Diese Steuerermäßigung erstreckt sich allerdings nicht auf sämtliche Umsätze dieser Unternehmer. Nach dem Wortlaut der Norm sind Umsätze von der Steuerermäßigung ausgeschlossen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden, wenn dieser kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ist. Und selbst wenn ein solcher Zweckbetrieb vorliegt, fallen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG dessen Umsätze nur dann unter die Umsatzsteuerermäßigung, wenn die betreffenden Leistungen dazu bestimmt sind, den in der Satzung bezeichneten steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft selbst zu verwirklichen, oder wenn sie nicht in erster Linie dem Unternehmer zusätzliche Einnahmen im Wettbewerb mit anderen Unternehmern verschaffen sollen, deren Umsätze dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen.

Nur wenn der gesetzliche Tatbestand erfüllt ist, sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG die Umsätze von Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. a AO sowie die Umsätze von Integrationsprojekten im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO begünstigt. Die Umsätze von WfbM und von Integrationsprojekten unterliegen demnach nicht ohne Weiteres dem ermäßigten Umsatzsteuersatz, sondern es ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände des Sachverhalts zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfüllt sind.

Bei dieser Prüfung des jeweiligen Einzelfalls ist somit zunächst gemeinnützigkeitsrechtlich zu beurteilen, ob der betreffende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft ein Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. a bzw. Buchst. c AO ist (erster Schritt):

Liegt eine nach §§ 136 und 142 Sozialgesetzbuch - Neuntes Buch - (SGB IX) sozialrechtlich förderungsfähige und anerkannte WfbM vor, die Personen Arbeitsplätze bietet, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können, kann diese steuerbegünstigter Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchst. a AO sein. Dies gilt auch für Läden und Verkaufsstellen von WfbM, wenn dort Produkte verkauft werden, die von der WfbM hergestellt wurden.

Ein Integrationsprojekt ist insgesamt als steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO anzuerkennen, wenn mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwer behinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX sind. Die Definitionen sowie Berechnungsmodalitäten der Beschäftigungsquote entsprechen weitestgehend denen des Sozialrechts (§§ 71 bis 75 SGB IX). Die von den Sozialbehörden getroffenen Entscheidungen sollen von den Finanzbehörden regelmäßig übernommen werden.

Sie stellen hingegen keine die Finanzverwaltung bindenden Grundlagenbescheide dar. Liegen also der Finanzbehörde Anhaltspunkte dafür vor, dass die von der Sozialbehörde vorgenommene Beur-

teilung nicht nach den oben genannten Maßstäben erfolgt ist, obliegt eine erneute Überprüfung und Beurteilung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen allein der Finanzbehörde.

Hinzu kommt: Im Unterschied zum Sozialrecht, bei dem für die Anerkennung als Integrationsprojekt eine Beschäftigungsquote zwischen 25 % und 50 % erforderlich ist (§ 132 SGB IX), ist steuerlich das Erreichen einer 40-prozentigen Mindestbeschäftigungsquote erforderlich. Hintergrund für diese vom Steuergesetzgeber geregelte höhere Beschäftigungsquote ist, dass zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen andere (nicht begünstigte) Unternehmen in den jeweiligen Märkten nicht benachteiligt werden sollen. Insbesondere Integrationsprojekte sind aber gerade als Instrument zur Integration solcher schwerbehinderter Menschen vorgesehen, deren Eingliederung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder sonstiger Umstände trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt und für die regelmäßig eine WfbM nicht die adäquate Einrichtung zur Beschäftigung und Qualifizierung ist (vergleiche BT-Drs. 15/1295, Textziffer 3.8, Seite 31). Folglich betätigen sich gerade Integrationsprojekte in Geschäftsfeldern, in denen sie zwangsläufig in Wettbewerb zu anderen (steuerpflichtigen) Unternehmen treten. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber an das Privileg der Gemeinnützigkeit bestimmte Voraussetzungen geknüpft, um im Wertungs- und Zielkonflikt zwischen der Förderung des Gemeinwohls einerseits und der ebenfalls gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts andererseits der erforderlichen Abwägung Rechnung zu tragen.

Im bundesweit geltenden Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 68 Nr. 3 finden sich zu diesen Vorschriften nähere Anwendungsregelungen für die Finanzverwaltung.

Wenn im ersten Schritt schließlich festgestellt ist, dass ein Zweckbetrieb im oben genannten Sinn (Abgabenordnung) vorliegt, schließt sich als zweiter Schritt die umsatzsteuerrechtliche Prüfung an, ob dieser Zweckbetrieb die weiteren Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfüllt. Hier ist insbesondere der bereits genannte Satz 3 dieser Vorschrift zu beachten. Danach kommt bei einem Zweckbetrieb, mit dessen Umsätzen die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nicht bereits unmittelbar verwirklicht werden, die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nur dann in Betracht, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie dazu bestimmt ist, der Körperschaft zusätzliche Einnahmen durch Leistungen zu verschaffen, die auch andere, nicht steuerbegünstigte Unternehmer ausführen können. Denn diese könnten dafür die Steuerermäßigung nicht in Anspruch nehmen. Diese Wettbewerbsklausel ist insbesondere in den Fällen der Zweckbetriebe nach §§ 66 bis 68 AO zu beachten, weil für diese die engen Voraussetzungen zur Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO nicht gelten, die explizit auf die Verhinderung vermeidbaren Wettbewerbs zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art abstellen.

Das Umsatzsteuerrecht verfügt also gegenüber dem Gemeinnützigkeitsrecht über einen eigenen, strengeren Zweckbetriebsbegriff. Dies ist von besonderer Bedeutung für WfbM und Integrationsprojekte, weil diese mit ihren Umsätzen selbst ihren steuerbegünstigten Zweck nicht unmittelbar verwirklichen können.

Nähere Anwendungsregelungen für die Finanzverwaltung zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG im Fall von WfbM und von Integrationsprojekten enthält Abschnitt 12.9 Abs. 11 bis 13 des bundesweit geltenden Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE). Kurz gesagt kommt es für die Steuerermäßigung nach Abschnitt 12.9 Abs. 12 UStAE im Fall einer WfbM im Wesentlichen darauf an, dass die Umsätze aus deren Werkstattbereich, also aus dem Verkauf selbst hergestellter Waren, anfallen. Bei einem Integrationsprojekt kommt es nach Abschnitt 12.9 Abs. 13 UStAE im Rahmen einer Gesamtschau nach den dort näher genannten Kriterien vor allem darauf an, ob das Integrationsprojekt in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen im unmittelbaren Wettbewerb mit nicht begünstigten anderen Unternehmern dient oder nicht.

Dies vorausgeschickt, beantworte ich die Kleine Anfrage im Namen der Landesregierung wie folgt.

Zu 1:

Die einleitend genannten, im Fall von WfbM und von Integrationsprojekten einschlägigen Grundlagen des Umsatzsteuerrechts sind seit dem Jahr 2008 im Wesentlichen unverändert. Die Wettbewerbsklausel in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG war durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl 2006 Teil I Seite 2878, eingeführt worden und sollte der Gesetzesbegrün-

derung zufolge aber auch lediglich der Klarstellung dienen, dass die Norm keine ungerechtfertigten Steuer- und damit Wettbewerbsvorteile zulässt (vergleiche BT-Drs. 16/2712 Seite 75). Diese Gesetzesänderung war durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 09.02.2007, Bundessteuerblatt (BStBl) 2007 Teil I Seite 218, näher erläutert worden, dessen Inhalt sich heute im Wesentlichen in Abschnitt 12.9 Abs. 8 und die folgenden UStAE wiederfindet. Durch das BMF-Schreiben vom 01.10.2010, BStBl 2010 Teil I Seite 846, war in Abschnitt 12.9 Abs. 11 UStAE klargestellt worden, dass die Absätze 12 und 13 diesem Absatz gegenüber speziellere Regelungen im Fall von WfbM bzw. von Integrationsprojekten enthalten. Und schließlich ist durch das BMF-Schreiben vom 17.12.2012, BStBl 2012 Teil I Seite 1260, in Abschnitt 12.9 Abs. 12 UStAE redaktionell der Querverweis auf den AEAO zu § 68 Nr. 3 AO gestrichen worden; die inhaltliche Aussage des betreffenden Satzes im UStAE ist beibehalten worden, wonach für den Verkauf von Waren durch eine WfbM, zu der diese eine Wertschöpfung von nicht mehr als 10 % beigetragen hat, der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht zur Anwendung kommt.

Die einschlägigen gesetzlichen Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts haben sich seit 2008 ebenfalls nicht geändert. Die Regelungen des § 68 Nr. 3 AO wurden durch das Gesetz zur Förderung der Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen vom 23.04.2004 (BGBl 2004 Teil I Seite 606) neu gefasst. Durch die BMF-Schreiben vom 17.01.2012 (BStBl 2012 Teil I Seite 83) und vom 15.08.2012 (BStBl 2012 Teil I Seite 850) wurden die entsprechenden Anwendungsregelungen für die Finanzverwaltung im AEAO ergänzt. Hierbei wurden im Interesse der Rechtssicherheit und der einheitlichen Rechtsanwendung im Bundesgebiet größtenteils die Definitionen sowie Berechnungsmodalitäten der Beschäftigungsquote des Sozialrechts übernommen und entsprechend den steuergesetzlichen Grundlagen konkretisiert.

Zu 2 und 3:

Die Besteuerungspraxis der niedersächsischen Finanzbehörden besteht dem gesetzlichen Auftrag in § 85 AO entsprechend darin, die Steuern nach Maßgabe des Gesetzes gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Soweit die niedersächsischen Finanzbehörden bundesweit geltende Steuergesetze im Auftrag des Bundes ausführen (siehe Artikel 85 und 108 des Grundgesetzes), haben sie außerdem die dazu ergangenen Anwendungserlasse - wie den AEAO und den UStAE - zu beachten. Insofern ist die Besteuerungspraxis auch im Fall der WfbM und der Integrationsprojekte unverändert. Treten Änderungen der Rechtsgrundlagen ein - wie die in der Antwort zu Frage 1 angesprochenen Änderungen des AEAO - ist dies von den Finanzämtern natürlich entsprechend zu beachten.

Es gibt keine „neue harte Linie“ der niedersächsischen Finanzbehörden, die Rechtsgrundlagen hinsichtlich der WfbM und der Integrationsprojekte enger auszulegen als bisher. WfbM und Integrationsprojekte bilden auch keinen Schwerpunkt der steuerlichen Außenprüfung in Niedersachsen.

Es entspricht der allgemeinen Aufgabenstellung der Finanzämter, in eigenem Ermessen in von ihnen als prüfungswürdig erachteten Fällen steuerliche Außenprüfungen durchzuführen. Dabei liegt es in der Natur der Sache, dass im Einzelfall im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung mit dem betroffenen Steuerpflichtigen die Rechtsfrage zu erörtern sein kann, ob er die Voraussetzungen einer bislang von ihm bei der Abgabe seiner Steueranmeldungen in Anspruch genommenen Steuerermäßigung tatsächlich erfüllt.

Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung sind die Besteuerungsgrundlagen für jeden Veranlagungszeitraum - im Fall der Umsatzsteuer ist dies das Kalenderjahr - selbstständig festzustellen und sind der Sachverhalt und die Rechtslage neu zu prüfen. Somit ist ein Finanzamt gegebenenfalls nicht an eine Rechtsauffassung gebunden, die früheren Steuerveranlagungen desselben Steuerpflichtigen zugrunde gelegt worden ist; etwas anderes gilt nur, sofern das Finanzamt durch eine verbindliche Zusage gemäß § 204 AO oder durch eine nach Treu und Glauben verbindliche Auskunft einen Vertrauenstatbestand begründet hat.

Soweit dies die Änderungsvorschriften der AO zulassen, ist auch eine Änderung bereits ergangener Steuerfestsetzungen bzw. Steuerbescheide möglich.

Es wird darauf hingewiesen, dass Steuerpflichtigen gegen belastende Verwaltungsakte des Finanzamts - zumal gegen solche, in denen sie eine unzutreffende Rechtsanwendung erblicken - grundsätzlich der Rechtsweg offen steht.

Zu 4:

Nein.

Die Frage bezieht sich möglicherweise auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 08.03.2012, V R 14/11, das amtlich im BStBl 2012 Teil II Seite 630, veröffentlicht worden ist. In diesem Urteil hat der BFH im Fall eines gemeinnützigen Seminaranbieters die Anwendung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG auf dessen im Zusammenhang mit den Seminaren erbrachte Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen versagt. Denn die Beherbergung und Verpflegung hat im Streitfall nach Auffassung des BFH vorrangig der Erzielung zusätzlicher Einnahmen im unmittelbaren Wettbewerb zu anderen, nicht steuerbegünstigten Unternehmern gedient. Dem BFH zufolge ist die Wettbewerbsklausel in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG im Hinblick auf die einleitend angesprochenen unionsrechtlichen Grundlagen der Steuerermäßigung weit auszulegen. Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG sei nur insoweit anwendbar, als er zu keiner oder einer nur geringen Gefahr von Wettbewerbsverzerrung führt.

Für die Umsatzbesteuerung von WfbM und Integrationsprojekten hat dieses Urteil jedoch keine unmittelbaren Auswirkungen, weil für die Finanzbehörden insoweit unverändert Abschnitt 12.9 Abs. 11 bis 13 UStAE gilt.

Möglicherweise bezieht sich die Frage auch auf das BFH-Urteil vom 03.09.2012, V R 59/09, BStBl 2012 Teil II Seite 544. Dieses Urteil betraf den Fall einer GmbH, die im Rahmen eines Integrationsprojekts behinderte Menschen beschäftigte und als 100-prozentige Tochtergesellschaft einer Stiftung von dieser in Leasinggeschäfte eingebunden war. Dieser GmbH hat der BFH die Anwendung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG auf ihre Leasingumsätze versagt, weil die GmbH bereits kein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO sei. Denn bei der Tätigkeit der GmbH habe nach der Vertragsgestaltung erkennbar die Abschöpfung eines Steuervorteils im Vordergrund gestanden, der wiederum in einem Missverhältnis zur tatsächlich geringfügigen Förderung der behinderten Arbeitnehmer gestanden habe. Die GmbH habe damit nicht ausschließlich gemeinnützigen Zwecken gedient.

Für die Umsatzbesteuerung von WfbM und Integrationsprojekten hat auch dieses Urteil keine unmittelbaren Auswirkungen, weil sich bereits aus Abschnitt 12.9 Abs. 13 UStAE ergibt, dass die Umsätze von Integrationsprojekten, die in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile dienen, nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen.

Zu 5:

Es wird auf die Antwort zu Frage 4 hingewiesen.

Zu 6:

Es wird auf die Antwort zu Frage 4 hingewiesen.

Soweit nach einem Nichtanwendungserlass gefragt wird, wird im Übrigen darauf hingewiesen, dass nach dem Koalitionsvertrag der derzeitige Bundesregierung tragenden Parteien die Praxis der Nichtanwendungserlasse zurückgeführt werden sollte.

Zu 7:

Es wird auf die Antwort zu Frage 2 hingewiesen.

Zu 8:

Der Landesregierung ist nicht bekannt, dass in anderen Bundesländern nicht nach den einleitend genannten Rechtsgrundlagen zur Umsatzbesteuerung von WfbM und Integrationsprojekten verfahren würde.

Zu 9:

Zur Vermeidung unbilliger Härten ermöglicht die AO unter den dort näher genannten Voraussetzungen verschiedene Billigkeitsmaßnahmen, wie z. B. die Stundung oder den Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Es ist bislang nicht zu Tage getreten, dass im Fall der WfbM und Integrationsprojekte über diesen rechtlichen Rahmen hinausgehende Maßnahmen erforderlich sein könnten.

Peter-Jürgen Schneider