



Sachstand

Steuerrechtliche Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen

Voraussetzungen und Grenzen der steuerrechtlichen Begünstigung

Steuerrechtliche Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen
Voraussetzungen und Grenzen der steuerrechtlichen Begünstigung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 – 071/20
Abschluss der Arbeit: 22. Juli 2020
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Werkstätten für behinderte Menschen	4
3.	Steuerrechtliche Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen	4
3.1.	Abgabenrechtliche Einordnung von Werkstätten für behinderte Menschen als Zweckbetrieb	4
3.2.	Steuerrechtliche Behandlung der Zweckbetriebe	6
3.2.1.	Körperschafts-, Gewerbe- und Grundsteuer	6
3.2.2.	Umsatzsteuer	6

1. Fragestellung

Die Auftraggeberin erbittet eine Übersicht über die steuerrechtliche Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen, die insbesondere auch die Grenzen der steuerrechtlichen Begünstigungen im Hinblick auf die Konkurrenzsituation zu weiteren Marktteilnehmern aufzeigen soll.

2. Werkstätten für behinderte Menschen

Der Begriff „Werkstatt für behinderte Menschen“ ist in § 219 des Neunten Sozialgesetzbuches (SGB IX) definiert: Es handelt sich dabei um Einrichtungen zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben im Sinne des Kapitels 10 des Teils 1 (§§ 49–63 SGB IX) und zur Eingliederung in das Arbeitsleben.

Die Werkstätten haben denjenigen behinderten Menschen, die wegen Art oder Schwere der Behinderung nicht, noch nicht oder noch nicht wieder auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt beschäftigt werden können, eine angemessene berufliche Bildung und eine Beschäftigung zu einem ihrer Leistung angemessenen Arbeitsentgelt aus dem Arbeitsergebnis anzubieten und es ihnen zu ermöglichen, ihre Leistungs- oder Erwerbsfähigkeit zu erhalten, zu entwickeln, zu erhöhen oder wiederzugewinnen und dabei ihre Persönlichkeit weiterzuentwickeln. Sie fördern den Übergang geeigneter Personen auf den allgemeinen Arbeitsmarkt durch geeignete Maßnahmen und verfügen über ein möglichst breites Angebot an Berufsbildungs- und Arbeitsplätzen sowie über qualifiziertes Personal und einen begleitenden Dienst. Zum Angebot an Berufsbildungs- und Arbeitsplätzen gehören ausgelagerte Plätze auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, die zum Zwecke des Übergangs und als dauerhaft ausgelagerte Plätze angeboten werden.

Weitere fachliche Anforderungen finden sich in den §§ 1-16 Werkstättenverordnung (WVO).

Werkstätten für behinderte Menschen bedürfen gem. § 225 SGB IX der förmlichen Anerkennung. Die Entscheidung über die Anerkennung trifft auf Antrag die Bundesagentur für Arbeit im Einvernehmen mit dem Träger der Eingliederungshilfe.

3. Steuerrechtliche Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen

3.1. Abgabenrechtliche Einordnung von Werkstätten für behinderte Menschen als Zweckbetrieb

Werkstätten für behinderte Menschen verfolgen gemeinnützige Zwecke i. S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 9 und Nr. 10 Abgabenordnung (AO), nämlich die Wohlfahrtspflege sowie Hilfe für Behinderte.¹

Aber auch Körperschaften, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verwirklichen, können durch die Ausübung bestimmter Tätigkeiten einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 S. 1 AO begründen. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist weit auszulegen und umfasst jede selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Ein-

1 Koenig in Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 52, Rn. 37 und 50.

nahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.² Werkstätten für behinderte Menschen werden insb. durch den Verkauf der hergestellten Waren häufig unter diese Vorschrift fallen. Unter den Voraussetzungen der §§ 65–68 AO wird der Geschäftsbetrieb aber – im Sinne einer Gegen Ausnahme – als steuerbegünstigter Zweckbetrieb behandelt.

Werkstätten für behinderte Menschen stellen gem. § 68 Nr. 3 Buchst. a AO Zweckbetriebe dar, sofern sie nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können, vgl. § 219 SGB IX. Aufgrund des rechtssystematischen Vorrangs des § 68 AO als *lex specialis* müssen die Werkstätten nicht noch zusätzlich die Anforderungen des § 65 AO erfüllen. Insbesondere ist es entgegen der Regelung in § 65 Nr. 3 AO nicht erforderlich, dass der Betrieb nicht "wettbewerbsrelevant" in Erscheinung tritt, also die von ihm ausgehende Wettbewerbswirkung das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß nicht übersteigt.³

Sofern die betreffende Werkstatt für behinderte Menschen die Anforderungen des § 68 Nr. 3 Buchst. a AO nicht erfüllt, weil sie sich z. B. an solche Menschen mit Behinderung richtet, die in den allgemeinen Arbeitsmarkt wieder eingegliedert werden können und diese hierfür ausbildet oder in sonstiger Weise vorbereitet, müssen für eine Steuerbegünstigung die Voraussetzungen des § 65 AO vorliegen.⁴ Insbesondere darf dann der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gem. § 65 Nr. 3 AO nicht in größerem Umfang zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Das bedeutet also, dass sich der Geschäftsbetrieb dem Umfang nach auf eine zur Erreichung der steuerbegünstigten Zwecke unbedingt erforderliche Betätigung zu beschränken hat. Dabei reicht, um den Schutz der mit Zweckbetrieben konkurrierenden, steuerlich nicht begünstigten Betriebe zu gewährleisten, bereits die abstrakte, auch potentiell vom Geschäftsbetrieb ausgehende Wettbewerbsbeeinträchtigung, soweit sie einen möglichen am Markt befindlichen Wettbewerber in seinen Chancen beschränkt und für andere den Marktzutritt in der Zukunft erschwert; es ist nicht erforderlich, dass tatsächlich eine Wettbewerbssituation besteht.⁵ Ebenso wenig ist es erforderlich, dass die Körperschaft mit allen Leistungen des Betriebs zu anderen Anbietern in Wettbewerb tritt, sondern es genügt, wenn mit einem nicht unerheblichen Teil der Gesamtleistungen Konkurrenz betrieben wird.⁶ § 65 Nr. 3 AO verbietet lediglich den über das erforderliche Maß

2 *Grambeck* in BeckOK UStG, Stand: 19.02.2020, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a, Rn. 34 f.

3 FG Köln, Urt. v. 19.01.2017 - 13 K 1160/13, BeckRS 2017, 115465, Rn. 43 m. w. N.

4 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 27.10.2004 – VII 52/00, BeckRS 2004, 26017451.

5 Vgl. *Koenig* in *Koenig*, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 65 Rn. 9.

6 Vgl. *Koenig* in *Koenig*, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 65 Rn. 9 m. w. N.

hinausgehenden Wettbewerb. Der Wettbewerb wird also nicht verboten, soweit der steuerbegünstigte Zweck ohne die konkurrierende Betätigung in ihrem konkreten Ausmaß nicht erreicht werden könnte.⁷

Zum Zweckbetrieb gehören sowohl der Verkauf von Waren, die in der Werkstatt selbst oder einer anderen Werkstatt für behinderte Menschen i. S. d. § 68 Nr. 3 Buchst. a AO hergestellt worden sind, als auch die Umsätze von Handelsbetrieben, die nach § 225 SGB IX als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer Werkstatt für behinderte Menschen anerkannt sind, sowie sonstige Leistungen, sofern sie in die Anerkennung nach § 225 SGB IX einbezogen sind.⁸ Werden von dem Laden oder der Verkaufsstelle der Werkstatt für behinderte Menschen auch zugekaufte Waren, die nicht von ihr oder von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind, weiterverkauft, liegt insoweit ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.⁹ Vom Zweckbetrieb erfasst sind dagegen die von den Trägern der Werkstätten für behinderte Menschen betriebenen Kantinen, weil die besondere Situation der behinderten Menschen auch während der Mahlzeiten eine Betreuung erfordert.¹⁰

3.2. Steuerrechtliche Behandlung der Zweckbetriebe

3.2.1. Körperschafts-, Gewerbe- und Grundsteuer

Als Zweckbetriebe sind Werkstätten für behinderte Menschen von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz), der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 S. 1 Gewerbesteuergesetz) sowie der Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b Grundsteuergesetz) befreit. Die steuerliche Begünstigung beinhaltet, dass die Körperschaft ihre Mittel aus dem ideellen Bereich ohne Einschränkungen für den Zweckbetrieb verwenden darf; sie kann also z. B. auch Verluste, die durch einen Zweckbetrieb entstanden sind, durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, öffentliche Zuschüsse und sonstige Mittel ohne Gefährdung der Steuervergünstigungen ausgleichen.¹¹

3.2.2. Umsatzsteuer

Der Zweckbetrieb stellt ein Unternehmen i. S. d. § 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) dar. Soweit der Unternehmer nicht die Regelung für Kleinunternehmer in Anspruch nimmt (§ 19 Abs. 1 UStG) oder die Umsätze von der Umsatzsteuer befreit sind (z. B. nach § 4 Nr. 8, 9, 12, 18, 22 UStG),

7 Vgl. *Koenig* in *Koenig*, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 65 Rn. 9.

8 Vgl. UStAE vom 19.12.2019, Abschnitt 12.9, Abs. 12.

9 AEAO v. 20.12.2019 zu § 68 Nr. 3.

10 *Gersch* in *Klein*, AO, 15. Auflage 2020, § 68, Rn. 6.

11 *Illing* in *Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon*, Stand: 01.04.2020, Zweckbetrieb, Rn. 7.

kommt (nur) unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG eine Steuerbegünstigung in Betracht.¹²

Der ermäßigte Steuersatz gilt danach nur uneingeschränkt, soweit die Körperschaft mit ihren Leistungen lediglich ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst verwirklicht. Für die übrigen Umsätze kommt er nur dann zur Anwendung, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden; ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, unterliegen die übrigen Leistungen des Zweckbetriebs dem allgemeinen Steuersatz.¹³

Einige Leistungen, mit deren Ausführung selbst lediglich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden, werden im Umsatzsteuer-Anwendungserlass aufgezählt.¹⁴ Leistungen von Katalog-Zweckbetrieben nach § 68 Nr. 3 Buchst. a AO werden allerdings weder benannt noch anderweitig umschrieben, sodass davon auszugehen ist, dass für Werkstätten für behinderte Menschen eine Steuerermäßigung nur dann in Betracht kommt, wenn der Zweckbetrieb die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alt. 1 UStG erfüllt.¹⁵

Die Werkstätten dürfen also, um eine Steuerbegünstigung in Anspruch zu nehmen, nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen. Dies ist aber regelmäßig dann der Fall, wenn die behinderten Menschen nicht als Arbeitnehmer der Einrichtung beschäftigt sind, sondern lediglich z. B. von Zeitarbeitsfirmen entliehen werden oder wenn die Einrichtung von anderen Unternehmern in die Erbringung von Leistungen lediglich zwischengeschaltet wird oder sich zur Erbringung eines wesentlichen Teils der Leistung anderer Subunternehmer bedient, die nicht selbst steuerbegünstigt sind.¹⁶ Anhaltspunkte dafür, dass ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. a AO in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile dient, sind danach insbesondere

- das Fehlen einer nach Art und Umfang der erbrachten Leistungen erforderlichen Geschäftseinrichtung;
- die Nutzung des ermäßigten Steuersatzes als Werbemittel, insbesondere zur Anbahnung von Geschäftsverbindungen zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern;
- die Erbringung von Leistungen fast ausschließlich gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern;
- das Fehlen von medizinisch, psychologisch, pädagogisch oder anderweitig spezifiziert geschultem Personal, welches im Hinblick auf die besonderen Belange der behinderten

12 Illing in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 01.04.2020, Zweckbetrieb, Rn. 8.

13 UStAE vom 19.12.2019, Abschnitt 12.9, Abs. 8.

14 Vgl. UStAE vom 19.12.2019, Abschnitt 12.9, Abs. 10.

15 So auch Stadie in Stadie, Umsatzsteuergesetz, § 12, Rn. 83.

16 UStAE vom 19.12.2019, Abschnitt 12.9, Abs. 12 S. 2, Abs. 13 S. 3.

- Menschen geeignet ist, deren Heranführung an das Erwerbsleben zu fördern, bzw. die Unterlassung gleichwertiger Ersatzmaßnahmen;
- die Beschäftigung der behinderten Menschen nicht im eigentlichen Erwerbsbereich der Einrichtung, sondern überwiegend in Hilfsfunktionen.¹⁷

Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass ein Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn der Gesamtumsatz i. S. d. § 19 Abs. 3 UStG die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO (ab 1.1.2009: 35.000 EUR) nicht übersteigt.¹⁸

Durch die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG wird die steuerrechtliche Begünstigung im Hinblick auf die Konkurrenzsituation zu anderen Marktteilnehmern begrenzt und die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes auf den unionsrechtlich zulässigen Umfang beschränkt.¹⁹ Aufgrund des unionsrechtlichen Hintergrunds der Steuerermäßigung sind die beiden Rückausnahmen weit auszulegen, sowie sie zur Anwendung des Regelsteuersatzes führen.²⁰

17 UStAE vom 19.12.2019, Abschnitt 12.9, Abs. 13 S. 4.

18 *Leicht* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 01.04.2020, Umsatzsteuersätze, Rn. 88.

19 *Leicht* in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Stand: 01.04.2020, Umsatzsteuersätze, Rn. 88.

20 Vgl. zum unionsrechtlichen Hintergrund BFH, Urt. v. 23.7.2019 – XI R 2/17, DStR 2019, 2476 (2477).