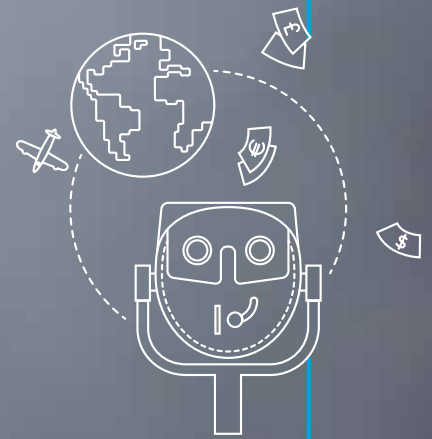




THE POWER OF BEING UNDERSTOOD



AUDIT | TAX | CONSULTING

ERRICHTUNG UND BETRIEB EINER STEUERBEGÜNSTIGTEN INTEGRATIONSGESELLSCHAFT

Sozialrechtliche Grundlagen, Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsbesteuerung,
Umsatzbesteuerung, Rechnungslegung

Auf Wunsch stellen wir Ihnen gern unsere weiteren Veröffentlichungen zu folgenden Themenbereichen zur Verfügung:

Gemeinnützige Körperschaften

Eine Übersicht über wesentliche Problembereiche bei steuerbegünstigten Organisationen

Sponsoring

Steuerliche Rahmenbedingungen für Förderer und Geförderte

Die steuerbegünstigte Stiftung

Steuer- und zivilrechtliche Hinweise für Stifter und Stiftungen

Ehrenamt und Steuern

Steuerliche Behandlungen nebenberuflicher Tätigkeiten für steuerbegünstigte Körperschaften

ERRICHTUNG UND BETRIEB EINER STEUERBEGÜNSTIGTEN INTEGRATIONSGESELLSCHAFT

Sozialrechtliche Grundlagen, Gemeinnützigkeitsrecht
und Ertragsbesteuerung, Umsatzbesteuerung,
Rechnungslegung

Stand der Rechtslage: Dezember 2013



INHALTSVERZEICHNIS

Gegenstand und Grundlagen im Überblick	4
Sozialrecht	4
I. Zweck der Vorschriften	4
II. Aufgaben	4
III. Organisationsformen	5
IV. Steuerbegünstigung	5
V. Mindest- und Höchstgrenzen der Beschäftigung schwerbehinderter Menschen	5
VI. Förderung	5
Steuerrecht	6
I. Mindestquote der Beschäftigung als Voraussetzung für die Steuerbegünstigung	6
II. Vier-Sphären-Theorie	7
III. Integrationsgesellschaft als Zweckbetrieb	8
Gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme bei der Errichtung	9
Zweck der Gesellschaft	9
Beachtung der gesetzlichen Mustersatzung	9
Steuerrechtliche Probleme beim Betrieb	10
Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsteuern	10
I. Ertragsteuerliche Konsequenzen	10
II. Nachweis der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke	11
Umsatzsteuer	11
I. Keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG für Produktions- und Dienstleistungen	11
II. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG	12
III. Vorsteuerabzug	14
Vergleich mit einer Werkstatt für behinderte Menschen (WfbM)	15
Rechnungslegung	16

GEGENSTAND UND GRUNDLAGEN IM ÜBERBLICK

SOZIALRECHT

I. Zweck der Vorschriften

Die Vorschriften über Integrationsprojekte sind zum 1. 10. 2000 in Kraft getreten (zur aktuellen Fassung siehe §§ 132 ff. SGB IX). Der Gesetzgeber ließ sich von der Erkenntnis leiten, dass bei einem Teil der schwerbehinderten Menschen eine Vermittlung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt nur dann möglich ist, wenn der (Wieder-)Eingliederung in das Arbeitsleben eine längere Phase der Beschäftigung und Qualifizierung in einem hierfür besonders geeigneten Integrationsprojekt vorausgeht. Durch die Integrationsprojekte sollte für schwerbehinderte Menschen, für die eine Werkstatt für behinderte Menschen (kurz: WfbM) regelmäßig nicht (mehr) die adäquate Einrichtung zur Beschäftigung und Qualifizierung ist, eine Brückenfunktion bzw. ein dritter Weg zur Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt eröffnet werden.

II. Aufgaben

Insbesondere aus der vom Gesetzgeber betonten Zugehörigkeit der Integrationsprojekte zum allgemeinen Arbeitsmarkt leitet sich deren Schwerpunktaufgabe ab, eine auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt übliche Beschäftigung anzubieten, wobei neben die Marktorientierung eine Maßnahmenorientierung tritt. Die arbeitsbegleitende Betreuung und berufliche Qualifizierung der schwerbehinderten Menschen sowie die Unterstützung bei der Vermittlung zu anderen Arbeitgebern verleihen der Beschäftigung in einem Integrationsprojekt eine besondere Gestalt.

Nach § 132 Abs. 1 SGB IX dienen Integrationsprojekte der „Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf Grund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt“. Gemäß § 133 SGB IX bieten Integrationsprojekte „den schwerbehinderten Menschen Beschäftigung und arbeitsbegleitende Betreuung an, soweit erforderlich auch Maßnahmen der beruflichen Weiterbildung oder Gelegenheit zur Teilnahme an entsprechenden außerbetrieblichen Maßnahmen und Unterstützung bei der Vermittlung in eine sonstige Beschäftigung in einem Betrieb oder einer Dienststelle auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt sowie geeignete Maßnahmen zur Vorbereitung auf eine Beschäftigung in einem Integrationsprojekt“.

III. Organisationsformen

Die gesetzliche Definition verwendet die Bezeichnung „Integrationsprojekt“ als Oberbegriff und unterscheidet folgende Organisationsformen mit folgenden Merkmalen (Grafik 1).

Maßgeblich für den Unternehmensbegriff ist die Verfolgung erwerbswirtschaftlicher Zwecke in wirtschaftlicher Selbstständigkeit und in eigenständiger Rechtsträgerschaft. Als selbstständige Rechtsträger kommen insbesondere juristische Personen des Privatrechts in Betracht. Hierzu gehört die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die in der Praxis weit überwiegend als Rechtsträger von Integrationsunternehmen eingesetzt wird und deshalb unter der Kurzbezeichnung „Integrationsgesellschaft“ den folgenden Erläuterungen zugrunde liegt.

IV. Steuerbegünstigung

Ertragsteuerlich können Integrationsgesellschaften steuerpflichtig, bei Erfüllung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen aber auch steuerbegünstigt sein. Die Steuerbegünstigung steht dem sozialrechtlichen Status als Integrationsunternehmen nicht entgegen. Gegenstand der folgenden Ausführungen ist die steuerbegünstigte Integrationsgesellschaft.

Gegenstand der folgenden Ausführungen ist also

- ein rechtlich und wirtschaftlich selbstständiges Integrationsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH,
- das die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllt und ertragsteuerlich steuerbegünstigt ist.

V. Mindest- und Höchstgrenzen der Beschäftigung schwerbehinderter Menschen

Nach § 132 Abs. 3 SGB IX müssen Integrationsgesellschaften mindestens 25 % der vom Abs. 1 erfassten (besonders betroffenen) schwerbehinderten Menschen beschäftigen. Der Anteil schwerbehinderter Menschen soll nach dieser Vorschrift in der Regel andererseits 50 % nicht übersteigen. Diese Höchstgrenze dient nach der Gesetzesbegründung der Sicherung der Wirtschaftlichkeit und Wettbewerbsfähigkeit.

VI. Förderung

Integrationsgesellschaften können gemäß § 134 SGB IX aus Mitteln der Ausgleichsabgabe im Rahmen einer Projektförderung finanzielle Leistungen für Aufbau, Erweiterung, Modernisierung und Ausstattung einschließlich einer betriebswirtschaftlichen Beratung und für besonderen Aufwand erhalten. Als Leistungsarten kommen Zuschüsse, Darlehen und Zinszuschüsse in Betracht. Es handelt sich um Leistungen im Rahmen der begleitenden Hilfe im Arbeits- und Berufsleben nach dem SGB IX. Die Erbringung individueller Leistungen an Arbeitgeber und schwerbehinderte Arbeitnehmer nach § 102 Abs. 3 Nr. 1 und 2 SGB IX bleibt unberührt. Für die Förderung sind die Integrationsämter zuständig.

Grafik 1

ORGANISATIONSFORMEN	INTEGRATIONSUNTERNEHMEN	INTEGRATIONSBETRIEB	INTEGRATIONSABTEILUNG
Merkmale	rechtlich und wirtschaftlich		
	selbstständig	unselbstständig; unternehmensintern oder von öffentlichen Arbeitgebern geführt Teil des	
		Unternehmens	Betriebs

Zur Förderung von Integrationsprojekten hat die Bundesarbeitsgemeinschaft der Integrationsämter und Hauptfürsorgestellten Empfehlungen veröffentlicht. Danach setzt die Förderung von Integrationsprojekten voraus, „dass diese wegen ihrer Zuordnung zum allgemeinen Arbeitsmarkt eine Konzeption vorlegen können, die erwarten lässt, dass die Integrationsprojekte sich in einem wirtschaftlich erfolgversprechenden Marktsegment betätigen und dadurch dauerhaft existenzfähig sein können. Die Konzeption soll erkennen lassen, dass die betriebswirtschaftliche Planung wesentlich darauf ausgerichtet ist, einen überwiegenden Teil der laufenden Kosten des Betriebes durch die Erzielung von Erlösen am Markt und nur nachrangig durch laufende öffentliche Zuschüsse zu decken. [...] Das Integrationsamt kann die Vorlage eines betriebswirtschaftlichen Gutachtens verlangen oder sich eine prognostische Auskunft über die voraussichtliche wirtschaftliche Tragfähigkeit des Projektes durch Einschaltung anderer geeigneter sachverständiger Stellen (z. B. IHK) erteilen lassen. Zur Überprüfung der leistungsrechtlichen Grundvoraussetzungen kann das Integrationsamt bei laufenden Integrationsprojekten Auskünfte und Unterlagen zur Geschäftssituation (z. B. Bilanzen, BWA, Monitoring-Ergebnisse, Liquidationspläne) anfordern.“

An die Stelle der Förderung von Gründungsberatung, laufender betriebswirtschaftlicher Beratung und Beratung in Krisenphasen kann ein institutionalisiertes Beratungsangebot (durch eine bestimmte Beratungsstelle) treten.

Bei dem förderfähigen besonderen Aufwand im Sinne von § 134 SGB IX handelt es sich um einen über die typischen Kosten branchen- und gröößengleicher Unternehmen hinausgehenden laufenden Aufwand, der auf die Beschäftigung einer das übliche Maß deutlich übersteigenden Anzahl beruflich besonders betroffener schwerbehinderter Arbeitnehmer sowie auf die Verfolgung auch qualifizierender und rehabilitativer Ziele zurückzuführen ist.

Von den förderfähigen Investitionen soll der Projektträger in der Regel einen Eigenanteil in Höhe von 30 % tragen.

Auch Aktion Mensch e. V. fördert den Auf- und Ausbau von Integrationsprojekten im Rahmen der Impulsförderung „Arbeit“. Antragsberechtigt sind freie gemeinnützige Träger, die in dem zu fördernden Projekt in der Regel mindestens 40 % Menschen mit Behinderung beschäftigen.

Die Projektträger sind gehalten, auch andere Fördermittel (z. B. von Stiftungen) zu erschließen.

STEUERRECHT

Nach der Darstellung sozialrechtlicher Grundlagen soll dieser Abschnitt einen Überblick über die steuerrechtlichen Grundlagen geben. Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rahmenbedingungen bilden den Schwerpunkt unserer Erläuterungen.

I. Mindestquote der Beschäftigung als Voraussetzung für die Steuerbegünstigung

Verfolgt die Integrationsgesellschaft steuerbegünstigte Zwecke, muss die Zweckverfolgung im Sinne der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) im Gesellschaftsvertrag verankert sein und die tatsächliche Geschäftsführung diesen Satzungsbestimmungen entsprechen. Nur dann können Steuerbefreiungen im Ertragsteuerrecht (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG) in Anspruch genommen und steuerlich abzugsfähige Spenden (§ 10b EStG) entgegengenommen werden.

Voraussetzung hierfür ist jedoch nach § 68 Nr. 3 lit. c AO, dass mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX sind. Das bedeutet, dass das Steuerrecht hinsichtlich des Mindestanteils schwerbehinderter Menschen an den Gesamtbeschäftigten höhere Anforderungen an die Integrationsgesellschaft stellt als das Sozialrecht, das eine Mindestquote von 25 % vorschreibt (§ 132 Abs. 3 SGB IX).

Grafik 2

Ideeller Bereich	Vermögensverwaltung	WIRTSCHAFTLICHER GESCHÄFTSBETRIEB	
		Zweckbetrieb	Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
steuerfreie Sphäre			steuerpflichtige Sphäre



Grund für den höheren Prozentsatz im Steuerrecht ist die Tatsache, dass vor dessen Einführung Integrationsunternehmen betrieben wurden, die nur wenige schwerbehinderte Menschen beschäftigten, jedoch bedeutende Umsätze erzielten und Steuervergünstigungen (insbesondere auch im Umsatzsteuerrecht) in Anspruch nahmen.

Das bedeutet, dass Integrationsgesellschaften mit einem Beschäftigungsanteil schwerbehinderter Menschen von beispielsweise 35 % zwar Integrationsunternehmen im Sinne des Sozialrechts darstellen (und damit als solche gefördert werden können), aber die steuerlichen Vergünstigungen eines Zweckbetriebs im Sinne des § 68 Nr. 3 lit. c AO nicht in Anspruch nehmen können.

Die steuerliche Beschäftigungsquote wird nach den Grundsätzen des § 75 SGB IX berechnet. Teilzeitbeschäftigte, die mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von weniger als 18 Stunden beschäftigt sind, sind damit nicht berücksichtigungsfähig. Ein über diese Grenze hinausgehender Teilzeitbeschäftigter wird voll angerechnet (Nr. 6 AEAO zu § 68).

II. Vier-Sphären-Theorie

Grundsätzlich ordnet die Abgabenordnung Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Einrichtung vier Sphären zu (Grafik 2).

Im **ideellen Bereich** werden alle Tätigkeiten bzw. Einnahmen erfasst, die der eigentlichen ideellen Zweckverwirklichung dienen. Dabei handelt es sich beispielsweise um Spenden oder Zuschüsse, d. h. Leistungen an die Integrationsgesellschaft, die dieser ohne Gegenleistung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung gestellt werden.

Die **Vermögensverwaltung** umfasst die Verwaltung bzw. Nutzung des Vermögens der Integrationsgesellschaft. Hier werden Einnahmen beispielsweise aus der verzinslichen Anlage am Kapitalmarkt sowie Mieten und Pachten aus Immobilienbesitz erfasst.

Ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** ist jede selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 AO).

Bei diesen Tätigkeiten wird unterschieden zwischen

- den Leistungen, die der unmittelbaren satzungsgemäßen Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dienen, sogenannte Zweckbetriebe (§ 65 bis 68 AO), und
- den Leistungen, die nicht dieser satzungsmäßigen Zweckverwirklichung, sondern der zusätzlichen Einnahmeerzielung dienen. Diese Einnahmen sind dem sogenannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Wie Grafik 2 zu entnehmen ist, werden die Sphären des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung und des Zweckbetriebs dem steuerfreien Bereich zugeordnet. Das bedeutet, dass in diesen Sphären keine Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) anfallen und umsatzsteuerlich – sofern keine steuerbefreite Leistung vorliegt – grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz (zurzeit 7 %) anzuwenden ist.

Anders verhält es sich beim steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser wird der Ertragsbesteuerung unterworfen und seine Umsätze unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von zurzeit 19 %.

III. Integrationsgesellschaft als Zweckbetrieb

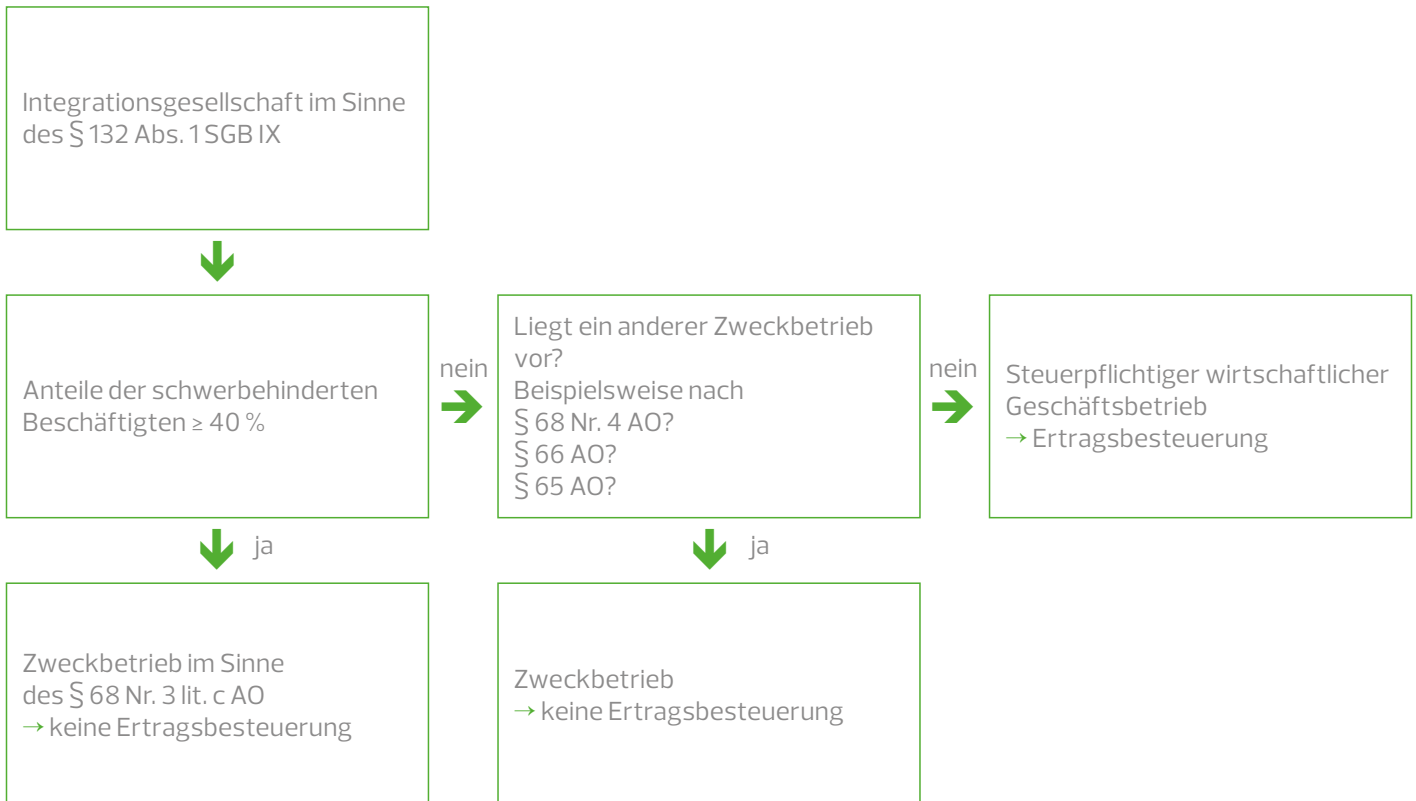
In den §§ 66 bis 68 AO wird eine Reihe von Einrichtungen genannt, die Zweckbetriebe darstellen (beispielsweise Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime, Werkstätten für behinderte Menschen). Zu ihnen gehören gemäß § 68 Nr. 3 lit. c AO auch die Integrationsgesellschaften, wenn mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX sind. Wie bereits ausgeführt, ist der sozialrechtliche Mindestanteil von 25 % dieser Beschäftigten für das Steuerrecht nicht ausreichend.

Für steuerliche Zwecke muss deshalb jährlich geprüft werden, ob die Mindestgrenze von 40 % erfüllt ist. Wird sie unterschritten, sind die Tätigkeiten – auch wenn sie als solche satzungsgemäßen Zwecken dienen – dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, es sei denn, eine andere Zweckbetriebszuordnung ist möglich. Hierfür können folgende andere Zweckbetriebe in Betracht kommen:

- Einrichtungen der Fürsorge für Körperbehinderte (Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 4 AO),
- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, wenn die erbrachten Leistungen zu mindestens zwei Dritteln hilfsbedürftigen Personen (i. S. d. § 53 AO) zugutekommen (Zweckbetrieb gemäß § 66 AO) und
- ein allgemeiner Zweckbetrieb gemäß § 65 AO mit seinen strengen Anforderungen.

Die in Grafik 3 dargestellte Prüfung ist damit notwendig.

Grafik 3





GEMEINNÜTZIGKEITSRECHTLICHE PROBLEME BEI DER ERRICHTUNG

Bei der Errichtung der Integrationsgesellschaft sind nicht nur die einschlägigen Vorschriften des GmbH-Gesetzes, sondern auch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der Abgabenordnung zu beachten, soweit die Gesellschaft von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit sein soll. Hierzu müssen unter anderem der Gesellschaftszweck und die Art seiner Verwirklichung so genau im Gesellschaftsvertrag bestimmt sein, dass auf dieser Grundlage vom Finanzamt geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen erfüllt sind. Die aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zwingend in den Gesellschaftsvertrag aufzunehmenden Festlegungen ergeben sich aus einer Mustersatzung als Anlage 1 zu § 60 AO.

Die Umsetzung dieser Bestimmungen bei der Formulierung des Gesellschaftsvertrags wirft verschiedene Fragen auf, deren Beantwortung die folgenden Hinweise dienen sollen:

ZWECK DER GESELLSCHAFT

Die Mustersatzung sieht hierzu zunächst die allgemeine Festlegung vor, dass die Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige bzw. mildtätige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung verfolgt. Dann ist der Zweck der Gesellschaft sowie die Art der Zweckerreichung anzugeben.

Wir empfehlen, die Formulierung des Gesellschaftszwecks aus dem Katalog gemeinnütziger Zwecke des § 52 Abs. 2 AO abzuleiten, obwohl die selbstlose Unterstützung körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Menschen auch die Voraussetzungen der Mildtätigkeit gemäß § 53 Nr. 1 AO erfüllt. Danach wäre Gesellschaftszweck „die Förderung der Hilfe für [...] Behinderte“ (so der Gesetzeswortlaut gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO). Aufgrund von eng verbundenen, ergänzenden oder überschneidenden Tätigkeitsbereichen kommen aus dem vorgenannten Katalog weiterhin als ergänzende Gesellschaftszwecke „die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung“, „die Förderung des Wohlfahrtswesens“ und ggf. „die Förderung der Jugend- und Altenhilfe“ in Betracht.

Wir empfehlen weiterhin, bei der Formulierung der Art und Weise der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke den einschlägigen Gesetzeswortlaut zu berücksichtigen.

Beispiel:

„Der Satzungszweck (so der Wortlaut der Mustersatzung, gemeint ist der Gesellschaftszweck) wird verwirklicht, insbesondere durch Errichten und Betreiben von Integrationsprojekten im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX in Verbindung mit § 68 Nr. 3 lit. c der Abgabenordnung.“

Ergänzend kommt in Betracht: „... und von sonstigen Projekten zur Beschäftigung, beruflichen Qualifizierung und sozialen Betreuung hilfsbedürftiger Menschen im Sinne des § 53 AO.“

BEACHTUNG DER GESETZLICHEN MUSTERSATZUNG

Die Festlegungen der Mustersatzung müssen (nur) insoweit wörtlich übernommen werden, wie sie im Einzelfall einschlägig sind. Derselbe Aufbau und dieselbe Reihenfolge der Bestimmungen wie in der Mustersatzung werden von der Finanzverwaltung jedoch nicht verlangt (vgl. Nr. 2 AEAO zu § 60).

In allen Fällen der Errichtung einer Integrationsgesellschaft empfehlen wir nachdrücklich, den Entwurf des Gesellschaftsvertrags mit dem zuständigen Finanzamt vor der notariellen Beurkundung abzustimmen. Damit wird vermieden, dass der nicht abgestimmte Gesellschaftsvertrag nach Unterzeichnung auf Verlangen des Finanzamts nachträglich geändert werden muss, um die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu erfüllen.

STEUERRECHTLICHE PROBLEME BEIM BETRIEB

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT UND ERTRAGSTEUERN

I. Ertragsteuerliche Konsequenzen

Führt eine Integrationsgesellschaft ausschließlich Tätigkeiten im Rahmen ihres Zweckbetriebs aus, ist sie vollständig von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG).

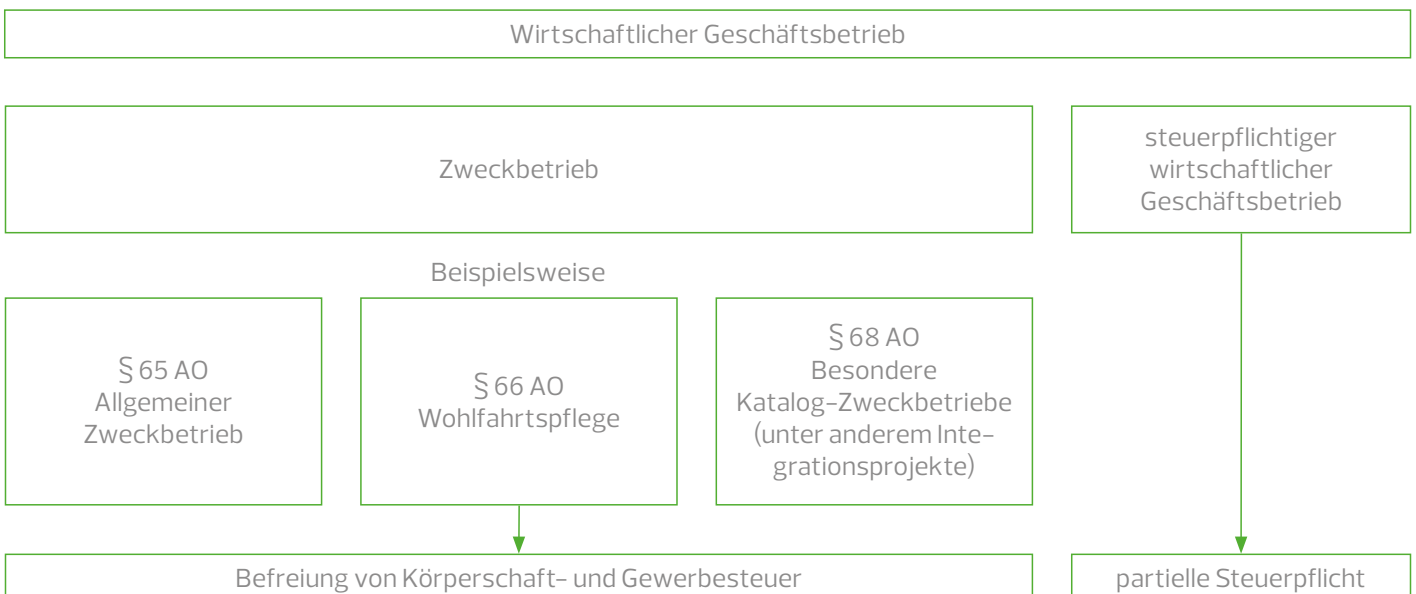
Für die Frage, ob die Tätigkeit im Rahmen der Integrationsgesellschaft in seiner Gesamtrichtung als Zweckbetrieb einzuordnen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob die Beschäftigung der schwerbehinderten Menschen mit den von der Einrichtung erzielten Umsätzen einen inneren Zusammenhang bildet. Nach einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 19. 10. 2009 darf es sich für die Annahme als Zweckbetrieb bei den Tätigkeiten nicht nur um reine Hilfsfunktionen außerhalb des Erwerbsbereichs (z. B. unwesentliche Verwaltungsarbeiten durch die schwerbehinderten Mitarbeiter) handeln. Auch darf die Integrationsgesellschaft nicht die gezielte Nutzung eines steuerlichen Vorteils für die wirtschaftliche Tätigkeit eines Dritten anstreben, indem sie z. B. den Vertrieb von Waren an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden für ein gewerbliches Unternehmen übernimmt (BFH-Urteil vom 23. 2. 2012).

Unterhält die Integrationsgesellschaft neben dem Zweckbetrieb/den Zweckbetrieben steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, unterliegt sie mit dessen/deren Gesamtergebnis(sen) der sogenannten partiellen Steuerpflicht im Rahmen der Körperschaft- und Gewerbesteuer (Grafik 4).

Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 € im Jahr, unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer (Grafik 5).

Mit der Anerkennung der Steuerbegünstigung sind für die Integrationsgesellschaft zahlreiche Steuervergünstigungen bei allen wichtigen Steuerarten verbunden. Hierzu gehört auch die Berechtigung zur Ausstellung von Spendenbestätigungen. Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen von Mitteln (Sach- oder Geldspenden) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Sie müssen der empfangenden Körperschaft endgültig zugutekommen, d. h., sie dürfen nicht wieder in das Vermögen des Spenders zurückfließen. Spenden sind vom Spender steuerlich abziehbar (§ 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

Grafik 4



Grafik 5



II. Nachweis der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke

§ 63 Abs. 1 AO bestimmt, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Integrationsgesellschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke gerichtet sein muss. Das gilt jeweils für das ganze Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum). Den Nachweis führt die Gesellschaft durch die Abgabe von Steuererklärungen und eine ordnungsgemäße Rechnungslegung einschließlich einer steuerlichen Mittelverwendungsrechnung.

Das geltende Gebot der Selbstlosigkeit umfasst, dass die Integrationsgesellschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für diese Zwecke verwendet werden. Verwendung in diesem Sinne ist auch der Einsatz der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen.

Als Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung lässt § 62 AO zu, dass eine Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage bzw. ihrem Vermögen zuführt.

Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage oder die Zuführung zum Vermögen erfüllt sind, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem Finanzamt im Einzelnen darzulegen.

UMSATZSTEUER

Integrationsgesellschaften sind Bestandteil des allgemeinen Arbeitsmarktes. Sie treten mit ihren Produkten und Dienstleistungen unmittelbar in Konkurrenz zu anderen, in der Regel gewerblichen, Anbietern.

I. Keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG für Produktions- und Dienstleistungen

Für Produktions- und Dienstleistungen von Integrationsgesellschaften kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG (Leistungen der Wohlfahrtspflege) nicht in Betracht, da die Leistungen nicht unmittelbar dem nach dem Gesellschaftsvertrag begünstigten Personenkreis (also den beschäftigten schwerbehinderten Menschen) zugutekommen. Die Leistungen sind vielmehr an fremde Dritte gerichtet und somit steuerbar und steuerpflichtig.

II. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG

§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG sieht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen des Zweckbetriebs, nicht aber des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor. Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden, unterliegen jedoch nicht generell dem ermäßigten Steuersatz. Seit Einfügung des Satzes 3 in den § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zweckbetriebsleistungen an zusätzliche, einschränkende Voraussetzungen geknüpft.

§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG lautet:

„Die Steuer ermäßigt sich auf 7 % für die folgenden Umsätze: [...] 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,

1. Alternative:

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 [...]

2. Alternative:

[...] oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht [...]"

Der erhebliche praktische Differenzierungsprobleme auslösende Satz 3 zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen durch die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes auf den gemeinschaftsrechtlich zulässigen Umfang zu beschränken und dadurch missbräuchlichen Gestaltungen zu begegnen. Zur Klarstellung der Differenzierung soll der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) beitragen. Zu den beiden vorgenannten Differenzierungsalternativen trifft der UStAE für Integrationsprojekte die nachfolgenden

Regelungen, auf die sich das Integrationsunternehmen gegenüber der Finanzverwaltung berufen kann. Mit Urteil vom 8. 3. 2012 hat der BFH jedoch eine engere Auffassung vertreten. Ob und wie die Finanzverwaltung Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE insoweit überarbeitet wird (ggf. mit der Konsequenz, generell den allgemeinen Steuersatz einzufordern), bleibt abzuwarten.

2. Alternative:

Mit der Ausführung ihrer Zweckbetriebsleistungen, d. h. den Produktions- und Dienstleistungen an Dritte, können Integrationsprojekte selbst keinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen. Sie vermarkten vielmehr Produkte und Dienstleistungen wie gewerbliche Anbieter. Allein die Tatsache, dass schwerbehinderte Menschen zur Leistungserstellung beschäftigt sind, ändert nichts an der Beurteilung, dass diese ausgeführten Leistungen keine steuerbegünstigten Zwecke erfüllen. Damit ist die 2. Alternative bei Integrationsgesellschaften nicht einschlägig und es ist deshalb bei Überschreiten der erläuterten Besteuerungsgrenze (Bruttoeinnahmen > 35.000 €, vgl. Grafik 5) zu prüfen, ob die 1. Alternative erfüllt wird.

1. Alternative:

Nach Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE dient die Einrichtung regelmäßig in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen in folgenden Fällen:

- Wenn die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX nicht als Arbeitnehmer der Einrichtung beschäftigt sind, sondern lediglich, z. B. von Zeitarbeitsfirmen, entliehen werden. Das gilt nicht, soweit die entliehenen Arbeitnehmer über die nach § 68 Nr. 3c AO erforderliche Quote von 40 % hinaus beschäftigt 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.

Ist das zu bejahen, scheidet die Umsatzsteuerermäßigung aus, sodass der Regelsteuersatz anzuwenden ist. Trifft das nicht zu, sind weiterhin folgende schädliche Anhaltspunkte zu prüfen.

Anhaltspunkte dafür, dass der Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3c AO in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile dient, sind 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, das im Hinblick auf die besonderen Belange der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen geeignet ist, deren Heranführung an das Erwerbsleben zu fördern, bzw. die Unterlassung gleichwertiger Ersatzmaßnahmen und
- die Beschäftigung der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen nicht im eigentlichen Erwerbsbereich der Einrichtung, sondern überwiegend in Hilfsfunktionen.

Aus Vereinfachungsgründen können diese schädlichen Anhaltspunkte unberücksichtigt bleiben,

- wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung 17.500 € im Jahr je besonders betroffenem schwerbehindertem Beschäftigtem nicht übersteigt oder
- wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, denen die Einrichtung im Rahmen der Beschäftigung aller besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen in diesem Zeitraum zusätzlich aufwendet. Soweit nicht höhere tatsächliche Aufwendungen nachgewiesen werden, kann als zusätzlich aufgewendeter Betrag die Summe der Löhne und Gehälter zugrunde gelegt werden, die an die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen ausgezahlt werden. Von

Grafik 6

	€	€
Ausgangsumsatz netto	10.000,00	
Umsatzsteuer 19 %	1.900,00	
Umsatzsteuer 7 %	700,00	
Differenzbetrag = Steuervorteil		1.200,00
Löhne und Gehälter schwer- behinderter Beschäftigter	1.600,00	
abzgl. Lohnzuschüsse Dritter	- 950,00	
Relevante Löhne und Gehälter		700,00
Übersteigender Steuervorteil		500,00

dieser Summe sind die Lohnzuschüsse Dritter abzuziehen. Als erzielter Steuervorteil gilt die Differenz zwischen der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes und der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

Das Beispiel in Grafik 6 soll die letztgenannte Vereinfachungsmöglichkeit verdeutlichen.

Greift auch die zuerst genannte Vereinfachungsmöglichkeit nicht, wären in diesem Fall die schädlichen Anhaltspunkte zu prüfen.

Das Prüfungsschema (Grafik 7) soll dazu dienen, die komplizierte Vorgehensweise zu veranschaulichen.

Gerade die schädlichen Anhaltspunkte lassen erkennen, wie schwierig und angreifbar die Entscheidung sein kann, ob der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient oder aber nicht.

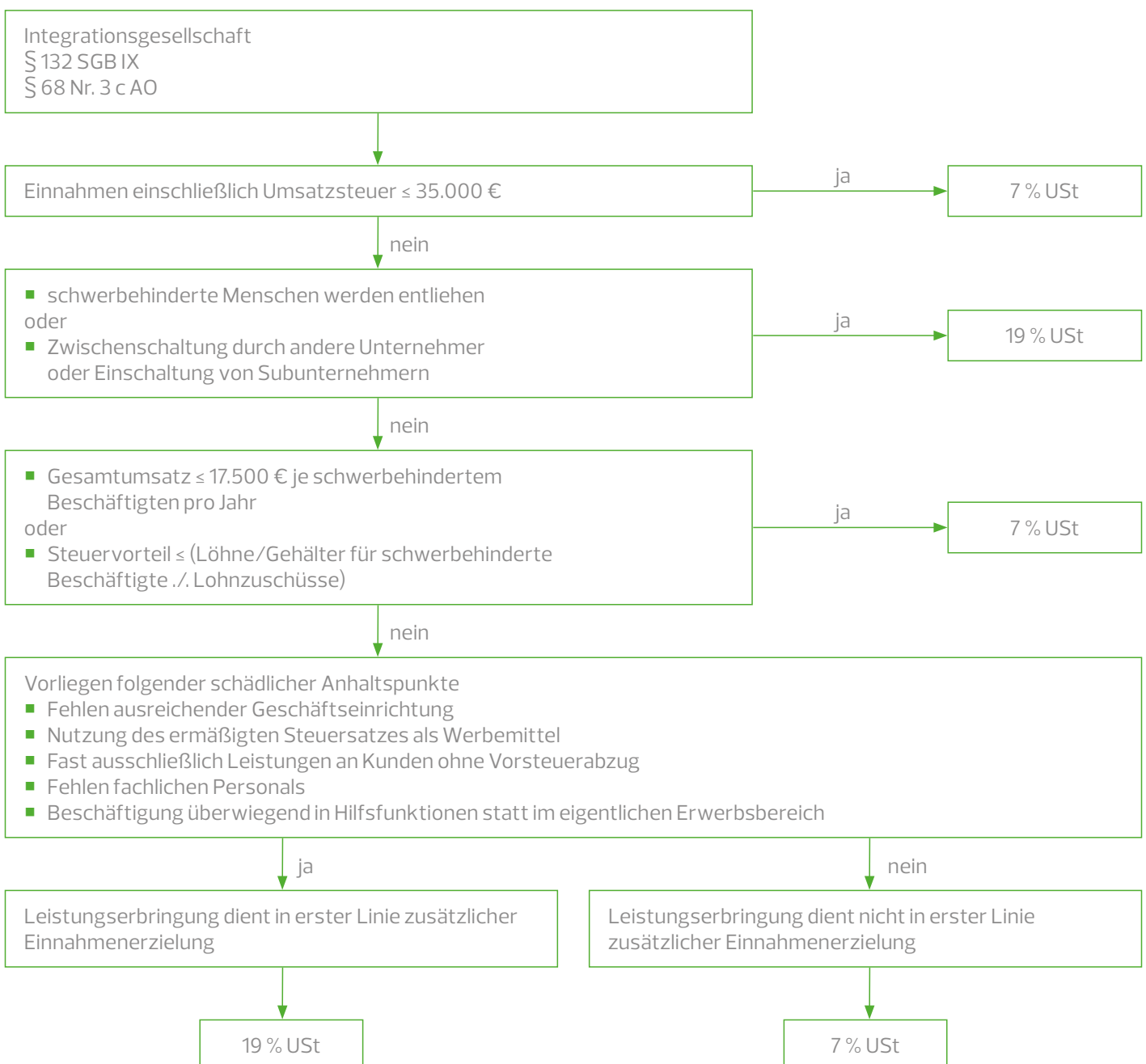
III. Vorsteuerabzug

Für die Frage des Abzugs von Vorsteuerbeträgen ist entscheidend, ob die Eingangsumsätze mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in Zusammenhang stehen.

Ist das zu bejahen (unabhängig davon, ob die Ausgangsumsätze mit 7 % oder 19 % versteuert werden), können die Vorsteuerbeträge abgezogen werden.

Für Integrationsgesellschaften, die regelmäßig nur steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführen, bedeutet das, dass sie sämtliche auf Eingangsumsätze ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen können.

Grafik 7





VERGLEICH MIT EINER WERKSTATT FÜR BEHINDERTE MENSCHEN (WFBM)

Wie bereits einleitend ausgeführt, soll durch Integrationsprojekte für schwerbehinderte Menschen, für die auch eine WfbM regelmäßig nicht bzw. nicht mehr die adäquate Einrichtung zur Beschäftigung und Qualifizierung ist, eine Brückenfunktion bzw. ein dritter Weg zur Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt eröffnet werden. Obwohl WfbM mit dem Schwerbehindertengesetz von 1974 bereits eine erste einheitliche Rechtsgrundlage erhalten und heute im Kapitel 12 des SGB IX geregelt sind, traten die Vorschriften über Integrationsprojekte erst zum 1. 10. 2000 in Kraft und sind heute im Kapitel 11 des SGB IX verortet. WfbM einerseits und Integrationsprojekte andererseits haben unterschiedliche Rechtsgrundlagen und Aufgaben und werden unterschiedlich finanziert.

Zur Eigenart der WfbM gehören:

- die förmliche Anerkennung durch die Bundesanstalt für Arbeit im Einvernehmen mit dem überörtlichen Träger der Sozialhilfe,
- die Untergliederung in das Eingangsverfahren und den Berufsbildungsbereich sowie den Arbeitsbereich,
- das Einzugsgebiet und die Verpflichtung zur Aufnahme werkstattfähiger behinderter Menschen,
- die im Regelfall prospektiv zu vereinbarende, aus bestimmten Bestandteilen bestehende, von verschiedenen Rehabilitationsträgern zu leistende Vergütung für die Rehabilitationsleistungen der Werkstatt,
- die arbeitnehmerähnliche Rechtsstellung der im Arbeitsbereich tätigen behinderten Menschen,
- die Entlohnung dieser Beschäftigten aus dem in bestimmter Weise zu ermittelnden Arbeitsergebnis,
- die Auszahlung eines an bestimmte Voraussetzungen geknüpften Arbeitsförderungsgeldes,

- die in besonderer Weise geregelte Kranken-, Renten- und Pflegeversicherung dieser Beschäftigten und
- die begrenzte Anrechnung von Aufträgen an die WfbM auf die Ausgleichsabgabe der Auftraggeber.

Demgegenüber gehören zur Eigenart der Integrationsprojekte:

- ihre Zugehörigkeit zum allgemeinen Arbeitsmarkt,
- ihre Funktion als Brücke zu anderen Arbeitgebern,
- keine förmliche Anerkennung, aber Überprüfung der Förderfähigkeit,
- ihre spezielle Förderung dem Grunde nach sowie Art und Umfang der Förderung und ihre regionale Verteilung stehen im Ermessen des zuständigen Integrationsamtes,
- die Förderung als Arbeitgeber des allgemeinen Arbeitsmarktes und
- tarifliches oder, soweit die tarifliche Regelung nicht besteht, ortsübliches Arbeitsentgelt für die beschäftigten schwerbehinderten Menschen.

Die vorstehenden unvollständigen Auflistungen der verschiedenen Eigenarten von WfbM und Integrationsprojekten sind grundsätzlicher Art. Sie sollen nicht zuletzt die unterschiedlichen Rechtsstellungen der beschäftigten behinderten Menschen und die gravierenden betriebswirtschaftlichen Unterschiede verdeutlichen.

Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Zweckbetriebseigenschaft von WfbM und Integrationsprojekten jeweils separat im § 68 Nr. 3 lit. a und c geregelt.

RECHNUNGSLEGUNG (WFBM)

Integrationsgesellschaften sind nach den allgemeinen Regeln des Handels- und Gesellschaftsrechts buchführungspflichtig. Sie verfolgen erwerbswirtschaftliche Zielsetzungen und müssen deshalb Gewinne und Verluste in einer jährlichen Rechnungslegung ausweisen. Für die GmbH gelten grundsätzlich die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) für alle Kaufleute (§§ 238 bis 261 HGB) sowie ergänzend die §§ 264 ff. HGB für Kapitalgesellschaften und im Speziellen die §§ 42 ff. GmbHG. Der Jahresabschluss einer GmbH wird von dem/den Geschäftsführer/n aufgestellt und anschließend – ggf. nach einer Prüfung – zur Feststellung an die Gesellschafter weitergeleitet (§ 42a GmbHG).

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Kapitalgesellschaften, die die Größerkriterien des § 267a HGB überschreiten, haben den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern. Werden die Grenzen für mittelgroße Kapitalgesellschaften überschritten, haben die Geschäftsführer zusätzlich einen Lagebericht aufzustellen und den Jahresabschluss sowie den Lagebericht prüfen zu lassen.

Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind von dem/den Geschäftsführer(n) grundsätzlich in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Für Kleinst- und kleine Kapitalgesellschaften im Sinne der §§ 267 Abs. 1 und 267a HGB besteht jedoch ein Wahlrecht. Sie dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn das einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres. Die Gesellschafter einer GmbH haben den Jahresabschluss innerhalb der ersten acht Monate oder, wenn es sich um eine kleine Gesellschaft handelt, bis zum Ablauf der ersten elf Monate festzustellen; sie haben ebenfalls in dieser Zeit über die Ergebnisverwendung zu beschließen.

Die §§ 325 bis 329 HGB enthalten für Kapitalgesellschaften strenge Regelungen für die Offenlegung von Jahresabschlüssen. Bei der Offenlegung eines Einzelabschlusses differenziert das HGB zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Gesellschaften. Für kleine und mittelgroße Gesellschaften sehen §§ 326, 327 HGB verschiedene Erleichterungen bei der Offenlegung vor. Kleinstkapitalgesellschaften können ihre Offenlegungsverpflichtung auch durch die elektronische Hinterlegung ihres Jahresabschlusses beim elektronischen Bundesanzeiger erfüllen. Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers prüft, ob die von den offenlegungspflichtigen Gesellschaften einzureichenden

Unterlagen fristgemäß und vollständig eingereicht worden sind. Stellt der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers fest, dass die offenzulegenden Unterlagen nicht oder nur unvollständig eingereicht worden sind, unterrichtet er das Bundesamt für Justiz. Dieses führt dann ein Ordnungsgeldverfahren durch, das mit einem Ordnungsgeld von mindestens 2.500 € und höchstens 25.000 € enden kann. Derzeit ist geplant, das Mindestordnungsgeld für Kleinstkapitalgesellschaften auf 500 € und für kleine Kapitalgesellschaften auf 1.000 € zu senken.

Nach dem Anwendungsschreiben vom 28.9.2011 des Bundesministeriums der Finanzen zur sogenannten E-Bilanz sind zukünftig auch steuerbegünstigte Integrationsgesellschaften zur elektronischen Übermittlung von Daten der Rechnungslegung an das zuständige Finanzamt verpflichtet. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2015 beginnen, wird es jedoch nicht beanstandet, wenn derartige steuerbegünstigte Körperschaften ihre Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung weiterhin in Papierform übermitteln.

Seit 2002 ist eine sogenannte elektronische Betriebsprüfung möglich, auch unter der Bezeichnung „digitale Betriebsprüfung“ bekannt und mit dem Kürzel GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) verbunden. Die elektronische Betriebsprüfung wurde in den Anfangsjahren jedoch kaum praktiziert, weil der Finanzverwaltung die erforderlichen technischen und fachlichen Voraussetzungen fehlten. Diese wurden aber zwischenzeitlich geschaffen. Nach einer mehrjährigen Übergangsphase gehören elektronische Betriebsprüfungen zum Prüfungsalltag. Da auch steuerbegünstigte Körperschaften grundsätzlich der Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegen, sind im Rechnungswesen der Integrationsgesellschaft Vorkehrungen für einen entsprechenden Zugriff auf die relevanten Daten zu schaffen.

Neben diesen allgemeinen Aspekten der Rechnungslegung bilden die Zuschüsse durch das Integrationsamt sowie anderer Zuschussgeber – wie die Impulsförderung der Aktion Mensch e. V. – einen Schwerpunkt in der Rechnungslegung bei Integrationsgesellschaften. Weiterhin kommen – ggf. zinslose oder zinsgünstige – Darlehen sowie Zinszuschüsse – z. B. durch die Deutsche Behindertenhilfe – in Betracht, welche ordnungsgemäß im Rechnungswesen abgebildet die müssen. Es bedarf eines geordneten Belegwesens und spezieller Kenntnisse im Bereich der Besonderheiten für Integrationsgesellschaften.

Die RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 50 Cannon Street, London EC 4N 6JJ.

Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2017