

Fritz Baur und Ulrich Adlhoch¹

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Inklusionsbetriebe im Sinne des SGB IX – sozialrechtliche Aspekte

1. Einleitung

Inklusionsbetriebe sind als eigenständige Unternehmen oder als unternehmensinterne Betriebe und Abteilungen Anbieter von Produkten und Dienstleistungen. Dabei beschäftigen sie mindestens 30 % schwerbehinderte Menschen, und zwar vor allem beruflich besonders beeinträchtigte, wie sie in der Zielgruppendefinition der Inklusionsbetriebe in § 215 Abs. 2 SGB IX beschrieben sind. Als Arbeitgeber des allgemeinen Arbeitsmarkts haben sie sich zu einem wichtigen und stabilen Angebot an sozialversicherungspflichtiger, tariflich oder ortsüblich entlohnter Beschäftigung für diese Zielgruppe entwickelt, u.a. gerade auch für diejenigen, die auf diesem Weg vermehrt aus einer Werkstatt für behinderte Menschen (WfbM) in eine solche Beschäftigung wechseln (wollen).



Fritz Baur

Die Zahl der Inklusionsbetriebe in Deutschland steigt seit Jahren kontinuierlich an – nach den letzten verfügbaren Daten zählte die Bundesarbeitsgemeinschaft der Integrationsämter und Hauptfürsorgestellen (BIH) 2017 insgesamt 895 in Deutschland. Sie beschäftigten Ende 2017 über 27.000 Menschen, davon rd. 13.000 mit einer Schwerbehinderung. 11.500 Personen gehörten den besonderen Zielgruppen an.²

Als Marktteilnehmer im wirtschaftlichen Wettbewerb mit anderen Anbietern unterliegen Inklusionsbetriebe den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen, insbesondere dem Umsatzsteuergesetz (UStG). In diesem Zusammenhang spielt die Frage der Höhe des Umsatzsteuersatzes, der regelhaft 19 % beträgt, für diejenigen Inklusionsbetriebe, die nach den §§ 51–68 der Abgabenordnung (AO)

als gemeinnützig anerkannt sind – das sind die meisten der Inklusionsbetriebe in Deutschland – eine erhebliche Rolle. Gemäß § 68 Nr. 3 Buchstabe c sind Inklusionsbetriebe i.S.d. § 215 Abs. 1 SGB IX Zweckbetriebe, wenn mindestens 40 % der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen i.S.d. § 215 Abs. 1 SGB IX sind. Um diese Inklusionsbetriebe geht es hier. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % für:



Ulrich Adlhoch © Marc Köppelmann

„a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich oder unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder

kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51–68 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

1) Die Verfasser danken Peter Stadler, Geschäftsführer der FAF gGmbH, für seine Unterstützung.

2) Vgl. dazu BIH-Jahresbericht 2017/2018, S. 10; die Zahl der Inklusionsbetriebe dürfte inzwischen bei ca. 950 liegen.

Dr. Fritz Baur, Erster Landesrat, Kämmerer und Sozialdezernent des Landschaftsverbands Westfalen-Lippe (LWL) a.D., Vorsitzender der Bundesarbeitsgemeinschaft der Inklusionsfirmen (bag if); **Ulrich Adlhoch**, Ltd. Landesverwaltungsdirektor, Leiter des LWL-Integrationsamts a.D., Vorsitzender des Fachpolitischen Beirats der bag if.

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 §§ 66–68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.“

Aus den genannten steuerrechtlichen Vorschriften folgt also dem Grundsatz nach, dass als gemeinnützig anerkannte Inklusionsbetriebe dem auf 7 % ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Da die allermeisten Inklusionsbetriebe ihre Produkte und Dienstleistungen an Endkunden liefern bzw. erbringen, kommt dieser für die Preisgestaltung gegenüber den Endkunden relevanten „Umsatzsteuerprivilegierung“ für die Wettbewerbsfähigkeit der Inklusionsbetriebe eine wichtige Rolle zu.

2. Der Regelungszweck der Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Inklusionsbetrieben (§ 68 Nr. 3 Buchstabe c AO) vor dem Hintergrund der Zweckbestimmung dieser Betriebe

Der Gesetzgeber hat mit den in den §§ 51 ff. AO enthaltenen Regelungen, mit denen den dort genannten Einrichtungen, also auch den Inklusionsbetrieben, finanzielle Belastungen genommen, Finanzmittel zugeleitet oder sonstige Vergünstigungen zuteilwerden, eine Besserstellung nicht-staatlicher Einrichtungen bzw. Unternehmen bezweckt, die aus ideellen Erwägungen ihrer Betreiber, d.h. ohne einen sonstigen (wirtschaftlichen) Vorteil daraus zu ziehen, als Teil des öffentlichen Systems der sozialen Sicherung zum Allgemeinwohl tätig werden. Damit aber unterscheiden sich diese Einrichtungen in ihrer Zielsetzung wesentlich von nicht gemeinnützigen Unternehmen, deren Betreiber in erster Linie das Ziel verfolgen, Gewinn zu erzielen.³

3. Problemlage

Mit der Absicht, einem Missbrauch von steuerlichen Gestaltungen (missbräuchliche Nutzung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes) vorzubeugen, hat der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2007⁴ Änderungen beschlossen, welche im Alltag der steuerlichen Prüfung der Inklusionsunternehmen große nachteilige Wirkung entfalten.

Der gültige Umsatzsteuer-Anwendungserlass beinhaltet ausschließlich Anhaltspunkte für das Vorliegen einer missbräuchlichen steuerlichen Gestaltung.⁵ Die Inhalte und Anhaltspunkte sind unklar beschrieben und werden in der Prüfungspraxis sehr unterschiedlich ausgelegt.

Im Kreis der in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Inklusionsfirmen e. V. (bag if) zusammengeschlossenen Inklusionsbetriebe häufen sich, soweit sie gemeinnützig sind, Betriebsprüfungen durch die Finanzverwaltung. Schwerpunkt und Ausgangspunkt dieser Betriebsprüfungen ist die Fragestellung, ob die Umsätze am Markt mit Kunden aus dem Verkauf ihrer Produkte und Dienstleistungen, welche die Inklusionsbetriebe zur Erfüllung ihrer Aufgaben

notwendigerweise erwirtschaften müssen, in erster Linie „zusätzliche Einnahmen“ i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG darstellen. Träfe dies zu, würde dies zur nachträglichen Veranlagung der Inklusionsbetriebe zum regulären Umsatzsteuersatz von 19 % führen und wäre somit mit hohen Nachzahlungen an die Finanzämter verbunden.

Der für die Umsatzsteuer-Prüfungen der Finanzämter maßgebliche Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) verpflichtet in seinem Abschnitt 12.9 Nr. 13 die Finanzämter, alle Inklusionsbetriebe, die einen Brutto-Umsatz von mehr als 35.000,-€ pro Jahr erwirtschaften, „grundsätzlich“ daraufhin zu prüfen, ob deren Tätigkeit in erster Linie zur Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient. Da alle bekannten Inklusionsbetriebe einen Brutto-Umsatz von mehr als 35.000,-€ jährlich erzielen, sind nahezu alle gemeinnützigen Inklusionsbetriebe potenziell von Umsatzsteuerprüfungen betroffen. Und durch den UStAE ist auch die Zielrichtung solcher Prüfungen vorgegeben: Die Steuerverwaltung geht von der Vermutung aus, die Inklusionsbetriebe erzielen regelhaft „zusätzliche Einnahmen“ und seien damit dem regulären Umsatzsteuersatz von 19 % unterworfen.

Die Prüfungen ziehen sich teilweise über Jahre hin. Für die beteiligten Inklusionsbetriebe und ihre Geschäftsführungen gibt es wenig Verfahrenssicherheit. Teilweise müssen Fragen des Finanzamts beantwortet und nachträglich Dokumentationen für umsatzsteuerrelevante Geschäftsaktivitäten und Personaleinsätze erstellt werden, die mehrere Jahre zurückliegen. Aus der Sicht der geprüften Inklusionsbetriebe und der bag if stellt sich diese Situation als äußerst unbefriedigend und für die Inklusion beruflich besonders betroffener (schwer) behinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt abträglich dar.

Bei der kontrovers geführten steuerrechtlichen Diskussion um die Umsatzsteuerermäßigung für gemeinnützige Inklusionsbetriebe⁶ geht es im Kern um folgende Fragen:

- a) Erzielen gemeinnützige Inklusionsbetriebe im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung im Wettbewerb mit nicht gemeinnützigen Konkurrenten „zusätzliche Einnahmen“ i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 1. Variante UStG?
- b) Verwirklichen die Inklusionsbetriebe ihren in den §§ 215 ff. SGB IX festgelegten Auftrag zur Inklusion beruflich besonders betroffener (schwer) behinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt bereits

3) Vgl. zum Vorstehenden BSG, Urteil vom 13. August 2002, B 2 U 31/01 R, SozR 3-2700 § 180 Nr. 1, juris Rdnr. 21; LSG München, Urteil vom 19. Oktober 2017, L 3 U 283/14; vgl. auch BFH, Urteil vom 4. Juni 2003, I R 25/02, DB 2003, 2317 = BStBl. II 2004, 660 = br 2004, 13 mit zustimmender Anmerkung Neumann, br 2004, 5 f.

4) Vgl. dazu ausführlich Leisner: Die Umsatzbesteuerung von gemeinnützigen Integrationsprojekten gem. § 68 Nr. 3c AO durch das Jahressteuergesetz 2007, DB 2007, 1047–1053.

5) Vgl. zur „Missbrauchsvermutung“ (kritisch) Leisner, DB 2007, 1047, 1048, 1051 f.

6) Für die Geltung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Inklusionsbetriebe sprechen sich aus Leisner, DB 2007, 1047, 1052 f.; Hüttemann: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rdnr. 7.206 sowie Schauhoff/Kirchhain, DStR 2015, 2102, 2105 ff.; UR 2017, 729, 735; UR 2018, 504 ff.; dagegen insbesondere Berg/Schnabelrauch, UR 2017, 213 ff.; UR 2018, 225 ff.

durch ihre wirtschaftliche Betätigung, d.h. durch die Erstellung ihrer Produkte und das Erbringen ihrer Dienstleistungen selbst (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 2 UStG)?

- c) Was ist die Bezugsgröße für die Erfüllung der Beschäftigungspflicht zugunsten (schwer) behinderter Menschen durch die Inklusionsbetriebe?

Die nachfolgenden Ausführungen sollen die aktuelle steuerrechtliche Diskussion ergänzen. Es geht den beiden Autoren um die Frage, ob und inwieweit sozialrechtliche Vorgaben und Begriffsbestimmungen bei der Auslegung und beim Vollzug des Steuerrechts anzuwenden sind und welche Auswirkungen die sozialrechtlichen Normen auf die Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Inklusionsbetriebe haben.

4. Die Maßgeblichkeit des Sozialrechts, insbesondere des SGB IX, für die steuerrechtliche Bewertung der wirtschaftlichen Betätigung von Inklusionsbetrieben

4.1 Der Regelungsinhalt der Verweisung des § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO auf § 215 SGB IX

Die Vorschrift trifft Regelungen zu „Inklusionsbetrieben im Sinne des § 215 Abs. 1 Neuntes Buch Sozialgesetzbuch“. Nach diesem eindeutigen Wortlaut verweist § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO hinsichtlich der Frage, was Gegenstand dieser steuerrechtlichen Norm ist, auf das SGB IX. § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO trifft lediglich eine vom SGB IX abweichende Regelung: Statt der in § 215 Abs. 3 SGB IX genannten Mindest-Beschäftigungsquote (schwer) behinderter Menschen von 30 % ordnet die Vorschrift für die Zuerkennung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit eine Beschäftigungsquote von 40 % an. Da dies der einzige vom SGB IX abweichende Regelungsinhalt des § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO ist, ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Norm im Übrigen eine umfassende Rechtsgrundverweisung auf Teil 3 Kapitel 11 „Inklusionsbetriebe“ des SGB IX ist und damit in der AO dieselbe Definition des Inklusionsbetriebs gilt wie im SGB IX.

4.2 Die Ausstrahlung der Verweisung des § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO auf das Umsatzsteuerrecht

§ 68 Nr. 3 Buchstabe c ist Teil der AO. Die AO ist das elementare Gesetz des deutschen Steuerrechts. In ihr finden sich die grundlegenden und für alle Steuerarten geltenden Regelungen über das Besteuerungsverfahren, die AO wird deshalb auch als „Steuergrundgesetz“ bezeichnet. Als sog. allgemeines Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht ist in ihr geregelt, wie die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden, Steuern festgesetzt, erhoben und vollstreckt werden. Während die einzelnen Steuergesetze (z.B. das Einkommensteuergesetz oder das Umsatzsteuergesetz) die Entstehung und Berechnung der jeweils spezifischen Steuer selbst regeln, enthält die AO grundsätzliche Regelungen darüber, wie die Steuer festzusetzen und wann sie zu entrichten ist.⁷ Dieser Regelungsinhalt der AO bewirkt, dass die in § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO wie dargelegt geregelte Maßgeblichkeit der §§ 215–218 SGB IX für die Bestimmung dessen, was als Inklusionsbetrieb im Sinne des

Gemeinnützigkeitsrechts zu verstehen ist, auch auf das Umsatzsteuerrecht und damit § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ausstrahlt.⁸

4.3 Die §§ 215–218 SGB IX als spezielles Recht („lex specialis“)

Die Vorschriften des SGB IX zu den Inklusionsbetrieben treffen die besonderen und zugleich grundsätzlichen Regelungen zu dieser spezifischen Handlungsform der Inklusion beruflich besonders betroffener (schwer) behinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt. Als Teil des SGB IX und des SGB insgesamt⁹ gelten für Inklusionsbetriebe zudem die übrigen, insbesondere arbeitgeberbezogenen Regelungen des SGB IX bzw. der anderen Bücher des SGB.

Die Rechtsgrundlagen der Inklusionsbetriebe finden sich ausschließlich im SGB IX. Die §§ 215–218 SGB IX regeln Begriff und Personenkreis (Zielgruppen) der Inklusionsbetriebe, ihre beschäftigungspolitischen Aufgaben sowie die finanziellen Leistungen der Integrationsämter aus Mitteln der Ausgleichsabgabe an die Inklusionsbetriebe. Ebenso wie die im Schwerbehindertenrecht in den Kapiteln 7 bzw. 12 des SGB IX enthaltenen Vorschriften zu den Integrationsfachdiensten (§§ 192 ff.) bzw. den Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) (§§ 219 ff.) stellen die Regelungen des SGB IX hinsichtlich der Inklusionsbetriebe ein in sich geschlossenes Regelwerk dar. Sie sind damit *lex specialis*. Dieser Rechtscharakter der §§ 215–218 SGB IX stützt die zuvor aus dem Wortlaut des § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO abgeleitete Maßgeblichkeit des Rechts des SGB IX auch für steuerrechtliche Fragen im Hinblick auf Inklusionsbetriebe. Dies ergibt sich aus dem juristischen Grundsatz „*lex specialis derogat legi generali*“. Auch bei der Anwendung des Umsatzsteuerrechts auf Inklusionsbetriebe ist also maßgeblich, welche Regelungen das SGB IX im Hinblick auf die Ausgestaltung der Inklusionsbetriebe als Wettbewerbsteilnehmer auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt trifft.¹⁰

5. Die Anwendung der Begriffsbestimmungen und Regelungen des SGB IX zu den Inklusionsbetrieben auf die Auslegung und Anwendung des Umsatzsteuerrechts

5.1 Die erwerbswirtschaftliche Ausrichtung der Inklusionsbetriebe als maßgebliches sozialrechtliches Parameter für die Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG und die Geltung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

5.1.1 Die Inklusionsbetriebe als Teil des allgemeinen Arbeitsmarkts und Wettbewerbsteilnehmer

Mit Hilfe von Inklusionsbetrieben (früher: Integrationsprojekte) soll die Beschäftigung solcher schwerbehinderter Menschen, deren berufliche Teilhabe auf besondere

7) Vgl. Wikipedia, Stichwort Abgabenordnung; [www.bundesfinanzministerium.de, Glossar „Abgabenordnung“](http://www.bundesfinanzministerium.de/Glossar/„Abgabenordnung“).

8) Vgl. auch Leisner, DB 2007, 1047 und 1050

9) Vgl. die §§ 3 Abs. 2 Nr. 3, 10 Nr. 3, 11 Satz 1 und 29 Abs. 1 Nr. 5 SGB I.

10) Aus steuerrechtlicher Sicht wie hier Leisner, DB 2007, 1047; Schauhoff/Kirchhain, UR 2017, 729 ff. (735); a.A. Berg/Schnabelrauch, UR 2018, 225 ff. (233/234).

Schwierigkeiten stößt, deutlich und nachhaltig verbessert werden.¹¹ Es geht hierbei um schwerbehinderte Menschen, die zwar in ihren arbeitsmarktrelevanten Fähigkeiten nachhaltiger als die Mehrzahl behinderter Menschen beeinträchtigt sind und die deshalb eine längere Phase der beruflichen Tätigkeit und Qualifizierung in einem inklusionsfördernden Umfeld brauchen, für die jedoch die WfbM regelmäßig nicht bzw. nicht mehr die adäquate Einrichtung zur Beschäftigung sowie zum Qualifikationserwerb darstellen.¹² Vor dem Hintergrund dieser gesetzgeberischen Zweckbestimmung in § 215 Abs. 1 und 2 SGB IX und des in § 216 SGB IX beschriebenen Aufgabenkatalogs der Inklusionsbetriebe ergibt sich, dass es sich um ein speziell strukturiertes arbeitsmarktliches Inklusionsangebot mit einem die rein wirtschaftliche Betätigung am Markt selbst übersteigenden sozialen Auftrag im Sinne der Teilhabe am Arbeitsleben handelt.¹³ Durch die Schaffung dieses speziellen Arbeitsmarktangebots und die damit ermöglichte besondere Förderung der Inklusionsbetriebe hat der Gesetzgeber neben das wirtschaftliche Ziel der geförderten Inklusionsbetriebe auch ein gemeinwirtschaftlich-zweckbetriebliches Ziel gestellt: das Beschäftigungsangebot für die Zielgruppe besonders betroffener (schwer) behinderter Menschen mit z.B. arbeitspädagogischem Förderbedarf.¹⁴

Trotz ihrer besonderen Aufgabenstellung sind die Inklusionsbetriebe keine „zweite Werkstatt für behinderte Menschen“: Nach einem 1997 vom damaligen BMA aufgelegten Modellvorhaben zur Schaffung und Förderung neuer Integrationsfirmen¹⁵ entschied sich der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit Schwerbehinderter (SchwbBAG)¹⁶ im Jahr 2000, statt der wenig erfolgreichen und einen hohen laufenden Subventionsbedarf auslösenden „maßnahmeorientierten Integrationsprojekte“ mit ihrer Ausrichtung insbesondere auf SGB III-geförderte befristete Beschäftigungsmaßnahmen (u.a. ABM) das Modell des „marktorientierten Integrationsprojekts“ im Schwerbehindertenrecht zu verankern.¹⁷ Mit dem Begriff „Unternehmen“ in § 215 Abs. 1 Satz 1 SGB IX und der Vorgabe, (schwer) behinderten Menschen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt zu bieten, grenzt das SGB IX die Inklusionsbetriebe von allen Formen geschützter oder therapeutisch ausgerichteter Beschäftigung in Werkstätten für behinderte Menschen, Therapieeinrichtungen, Bildungsinstitutionen sowie im Rahmen sozialer Beschäftigungsprojekte deutlich ab. Bei solchen Maßnahmen steht allein der soziale Zweck im Vordergrund. Ihnen fehlt die unternehmerische und auf Dauerbeschäftigung am allgemeinen Arbeitsmarkt orientierte Ausrichtung, die die Inklusionsbetriebe auszeichnet.¹⁸

Auch die Verortung der Regelungen zu den Inklusionsbetrieben in einem eigenen Abschnitt des SGB IX außerhalb der Regelungen des Rechts der WfbM belegt, dass Inklusionsbetriebe ein Aliud zur Werkstatt für behinderte Menschen darstellen.

Inklusionsbetriebe gehören vielmehr unstrittig zum allgemeinen Arbeitsmarkt.¹⁹ Dies ergibt sich – neben den vorstehenden Ausführungen – auch aus § 216 SGB IX. Dort

heißt es, dass die Inklusionsbetriebe ihre Beschäftigten „bei der Vermittlung in eine sonstige Beschäftigung in einem Betrieb oder einer Dienststelle auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt ... unterstützen“. Die Wörter „sonstige Beschäftigung“ beziehen sich auf die Beschäftigung im Inklusionsbetrieb. Wenn diese sonstige Beschäftigung „auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt“ erfolgen soll, dann bedeutet das im Rückschluss auf die derzeitige Tätigkeit des (schwer) behinderten Menschen im Inklusionsbetrieb, dass auch schon letztere Teil des allgemeinen Arbeitsmarkts ist.²⁰

Mit dieser Zugehörigkeit zum allgemeinen Arbeitsmarkt ist zwangsläufig verbunden, dass Inklusionsbetriebe ihre Produkte und Dienstleistungen in direkter Konkurrenz insbesondere zu privat-gewerblichen Anbietern gleicher Produkte und Dienstleistungen im Wettbewerb anbieten.

5.1.2 Die wettbewerbsfähige wirtschaftliche Betätigung der Inklusionsbetriebe als sozialrechtliche Anforderung und Voraussetzung für die Beschäftigung erheblich beeinträchtigter (schwer) behinderter Menschen

Mit den in § 215 Abs. 1 und 2 SGB IX genannten Zielgruppen (schwer) behinderter Menschen, deren Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt definitionsgemäß auf besondere Schwierigkeiten stößt, müssen die Inklusionsbetriebe in erheblichem Umfang Personal einsetzen, mit dem sich nur unter Schwierigkeiten wirtschaftliche Ergebnisse im Wettbewerb erzielen lassen. Als Unternehmen müssen sie jedoch gleichwohl wirtschaftlich arbeiten und auf Dauer in existenzsicherndem Umfang Gewinne erzielen, wenn sie am Markt bestehen wollen. Die Inklusionsbetriebe müssen beispielsweise deshalb Gewinne Erlösen, weil die Integrationsämter bei der Investitionsförderung für neue Arbeitsplätze aus Mitteln der Ausgleichsabgabe gemäß § 217 SGB IX in der Regel einen Eigenanteil in Höhe von 20 % fordern. Es muss den Inklusionsbetrieben also

11) BT-Drucks. 14/3645, Anlage 3, S. 8.

12) Vgl. BT-Drucks. 14/3372, S. 23/24

13) Vgl. BT-Drucks. 14/3372 a.a.O.; Wilmerstadt/Schell: Neue Chancen am Arbeitsmarkt, Bundesarbeitsblatt 11/2000, S. 5, 8; Deusch, in: Dau/Düwell/Joussen (Hrsg.): SGB IX – Lehr- und Praxiskommentar, 5. Aufl. 2019 (künftig LPK-SGB IX), § 215 Rdnr. 5.

14) Deinert/Welti/Ritz, SWK-BehindertenR, 2. Aufl. 2018, Inklusionsprojekte Rdnr. 1.

15) Vgl. dazu den Vierten Bericht der Bundesregierung über die Lage der Behinderten und die Entwicklung der Rehabilitation vom 18. Dezember 1997, BT-Drucks. 13/9514, S. 75.

16) Vom 29. September 2000, BGBl. I S. 1349 ff.

17) Vgl. die §§ 53a–53d des SchwbG i.d.F. des SchwbBAG und dazu Cramer, DB 2000, 2217 ff., 2222 sowie Maaßen, ehemaliger, für die Förderung der Inklusionsprojekte zuständiger Ministerialdirigent im damaligen Bundesministerium für Gesundheit und Soziale Sicherung (BMGS), br 2004, 26, 27; Maaßen/Hohner, in: Feldes/Kothe/Stevens-Bartol (Hrsg.): SGB IX, 4. Aufl. 2018 (künftig FKS), § 215 Rdnr. 5, 7; Deusch, LPK-SGB IX § 215, Rdnr. 6, 11; Stadler: Integrationsunternehmen – marktfähige Betriebe mit werthaltigen Extras, in: Schwendy/Rustige/Stadler/Wunsch (Hrsg.): Integrationsunternehmen als Wegweiser zur Inklusion, Neumünster, 2015, S. 30.

18) Vgl. Maaßen, br 2004, 26; FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnr. 5; vgl. auch Deusch, LPK-SGB IX, § 215 Rdnr. 4, 5, 11.

19) Vgl. nur BT-Drucks. 14/3372, S. 24; Deinert/Welti/Ritz: SWK-BehindertenR, Inklusionsprojekte Rdnr. 1, 7; Deusch, LPK-SGB IX, § 215 Rdnr. 2, 4, 5, 11.

20) § 216 SGB IX spricht gerade nicht von „Vermittlung in eine Beschäftigung“. Das stattdessen hier verwendete Wort „sonstige“ ist ein Synonym für „andere“, vgl. Duden, Bd. 8, Das Synonymwörterbuch, 7. Aufl. 2019, Stichwort „sonstig“. Ersetzt man gedanklich die „sonstige Beschäftigung“ in § 216 SGB IX durch „andere Beschäftigung“, wird die Schlussfolgerung, dass auch die Beschäftigung im Inklusionsbetrieb allgemeiner Arbeitsmarkt ist, sprachlich noch deutlicher.

gelingen, Wettbewerbsfähigkeit und Rentabilität einerseits und die Beschäftigung einer hohen Zahl beruflich besonders beeinträchtigter (schwer) behinderter Menschen andererseits miteinander zu verbinden. Dieser komplexe Tatbestand kennzeichnet die Doppelaufgabe, vor der alle Inklusionsbetriebe ihrer Natur nach stehen.²¹

Diesbezüglich ist es ein Anliegen des SGB IX, die wirtschaftliche Wettbewerbsfähigkeit der Inklusionsbetriebe zu sichern und zu stärken. Das ergibt sich zum einen aus dem in § 216 SGB IX enthaltenen eigenständigen Katalog besonderer Fördertatbestände für Inklusionsbetriebe, der z.B. eine externe betriebswirtschaftliche Beratung vorsieht, die das allgemeine Förderrecht des SGB IX für Arbeitgeber nicht kennt. Zum anderen folgt dies aus der Regelung des § 215 Abs. 3 Satz 2 SGB IX, wonach der Anteil der schwerbehinderten Menschen an der Gesamtbelegschaft der Inklusionsbetriebe in der Regel 50 % nicht übersteigen soll. Diese Höchstgrenze, die eine entsprechende Regelung bei den vormaligen Integrationsprojekten übernommen hat, soll nach dem Willen des Gesetzgebers der Sicherung der Wirtschaftlichkeit und Wettbewerbsfähigkeit der Inklusionsbetriebe dienen.²² Diesen Zweck verfolgt im Übrigen auch die über die AO vermittelte steuerliche Entlastung von Inklusionsbetrieben.²³

5.2 Die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 2 UStG auf Inklusionsbetriebe

Die Vorschrift bestimmt, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % gilt, wenn die Körperschaft mit den Leistungen ihrer in den §§ 66–68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Ziele selbst verwirklicht. Gemäß § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO gehören gemeinnützige Inklusionsbetriebe zu den Zweckbetrieben i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 2 UStG. Die Anwendbarkeit dieser Norm auf Inklusionsbetriebe ist indessen in der steuerrechtlichen Fachliteratur umstritten.²⁴

Wie ausführlich unter Ziffer 5.1 dargelegt, befinden sich die Inklusionsbetriebe nach dem Leitbild des SGB IX in einer Doppelrolle. In der Rechtsprechung der Sozialgerichtsbarkeit wird diese Doppelfunktion der Inklusionsbetriebe wie folgt beschrieben:

„Somit bestimmen sich Art und Gegenstand des klägerischen Unternehmens einerseits aus dem ideellen Zweck, folglich einer Gemeinnützigkeit. Denn Zielgruppe des Unternehmens sind arbeitslose, schwerbehinderte und somit wirtschaftlich gefährdete und gesundheitlich betroffene Menschen. Das Unternehmen der Klägerin enthält somit Elemente der Wohlfahrtspflege. Andererseits sind Integrationsprojekte als wettbewerbsorientierte Marktteilnehmer Teil des allgemeinen Arbeitsmarkts ... Integrationsunternehmen weisen somit einen hybriden Charakter auf ...“²⁵

„Das Landessozialgericht (LSG) Baden-Württemberg ... hat von einem ‚hybriden‘ Charakter der Integrationsunternehmen gesprochen ... Der Senat schließt sich dieser

Beurteilung im Ergebnis auch für die hiesige Sachverhaltskonstellation an. Statt von einem ‚hybriden Charakter‘ ist aber wohl eher von einer Doppelfunktion der Integrationsunternehmen zu sprechen, die zwar in gewissem Umfang am Markt auftreten, nach Handelsrecht bilanzieren und ihre Arbeitnehmer sozialversicherungspflichtig beschäftigen, deren Schwerpunkt jedoch regelmäßig – so auch hier – auf dem Bereich der Wohlfahrtspflege liegt.“²⁶

Mit anderen Worten: Gemeinnützige Inklusionsbetriebe verwirklichen mit ihren Leistungen am Markt das ihnen obliegende soziale Ziel der dauerhaften Beschäftigung beruflich erheblich betroffener (schwer) behinderter Menschen. Dieser sozialrechtliche Befund ist wie unter Ziffer 4 dargelegt auch für die Auslegung und Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 2 UStG maßgeblich. Die Vorschrift – und damit der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % – gilt also für gemeinnützige Inklusionsbetriebe generell, soweit sie Leistungen am Markt im Wettbewerb im Rahmen ihrer ideellen satzungsmäßigen Zwecke erbringen.

5.3 Die Ausstrahlung des gesetzlichen Leitbilds der Marktorientierung der Inklusionsbetriebe auf die Auslegung und Anwendung des Begriffs der „zusätzlichen Einnahmen“ in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 1 UStG

Selbst wenn man der hier vertretenen Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 2 UStG nicht folgt, hat das o. a. unternehmerische Leitbild der Inklusionsbetriebe jedenfalls Auswirkungen auf die Auslegung und Anwendung der 1. Variante des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG. Als marktorientiertes Unternehmen darf und muss der Inklusionsbetrieb erwerbswirtschaftlich tätig sein. Diese erwerbswirtschaftliche Ausrichtung hindert nach Ansicht des Gesetzgebers aber nicht daran, Inklusionsbetriebe in § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO bei Vorliegen einer Beschäftigungsquote von 40 % als gemeinnützig anzuerkennen. Die damit verbundenen, vom Gesetzgeber gewollten steuerlichen Vorteile führen dabei für die Inklusionsbetriebe nicht zu einem Wettbewerbsvorteil gegenüber nicht gemeinnützigen privatgewerblichen Mitbewerbern. Zusammen mit den im SGB IX geregelten direkten finanziellen Förderungen für Inklusionsbetriebe²⁷

21) Vgl. dazu BIH-Jahresbericht 2017/2018, S. 33; Maaßen, br 2004, 26; Stremming, br 2004, 28; Schröder, in: Hauck/Noftz, SGB IX, K § 132 Rdnr. 13; Deusch, LPK-SGB IX, § 215 Rdnr. 11, 17.

22) Vgl. BT-Drucks. 14/3372, S. 24; Schröder a.a.O.; Maaßen, br 2004; Deusch, LPK-SGB IX § 215 Rdnr. 17.

23) Leisner, DB 2007, 1047, 1052; Ritz, in: Cramer/Fuchs/Hirsch/Ritz: SGB IX, 6. Aufl. 2011, § 132 Rdnr. 6; Maaßen, br 2004, 26, 27; FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnr. 17; vgl. auch oben im Text Ziffer 2.

24) Bejahend Schauhoff/Kirchhain, verneinend Berg/Schnabelrauch (wie Fußn. 6).

25) LSG Stuttgart, Urteile vom 19. Januar 2016, L 9 U 1028/15, juris Rdnr. 39 sowie vom 24. Februar 2017, L 8 U 1754/16.

26) LSG München, Urteil vom 19. Oktober 2017, L 3 U 283/14.

27) Dies sind vor allem ein über die typischen Kosten branchen- und größengleicher Unternehmen hinausgehender laufender Aufwand für die behinderungsspezifische arbeitspädagogisch/psychosoziale Begleitung der Zielgruppenbeschäftigten am Arbeitsplatz („besonderer Aufwand“, § 217 SGB IX) sowie ein Produktivitätsausgleich für behinderungsbedingte Leistungsminderungen (§§ 185 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe e SGB IX, 27 SchwbAV) und schließlich die bevorzugte Vergabe von Aufträgen der öffentlichen Hand an Inklusionsbetriebe gemäß § 224 Abs. 2 SGB IX (zu Letzterem s. Baur, br 2017, 36, 39).

dienen sie ausschließlich dem Ausgleich behinderungsspezifischer Nachteile der in Inklusionsbetrieben beschäftigten erheblichen Zahl (schwer-)behinderter Menschen mit besonderen beruflichen Beeinträchtigungen.²⁸

Die wie oben unter Ziffer 3²⁹ dargelegt im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) enthaltene „Missbrauchsvermutung“ bezüglich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes und die entsprechende Prüfpraxis von Finanzämtern stehen zu diesem im SGB IX verankerten Leitbild der Marktorientierung gemeinnütziger Inklusionsbetriebe in klarem Widerspruch. Die im UStAE und der Prüfpraxis von Finanzämtern vorgenommene weitere Auslegung und Anwendung des Begriffs der „Erzielung zusätzlicher Einnahmen“ ist zudem mit dem Charakter der steuerlichen Vergünstigungen als Nachteilsausgleich, der die Wettbewerbsfähigkeit der gemeinnützigen Inklusionsbetriebe am Markt überhaupt erst gewährleistet, nicht vereinbar.

UStAE und Prüfpraxis behindern die vom SGB IX gewollte und vorausgesetzte wirtschaftliche Existenzfähigkeit der Inklusionsbetriebe, statt sie, den Intentionen der Sozialgesetzgebung folgend, zu fördern. Geboten ist vielmehr eine enge, strikt restriktive Auslegung des Begriffs der „zusätzlichen Einnahmen“.

5.4 Arbeitgeberbegriff, Erfüllung der Pflichtquoten der Beschäftigung (schwer-)behinderter Menschen

Ausgangslage: Einige Finanzämter beziehen die Beschäftigungsquoten des § 215 Abs. 3 SGB IX (30 %) bzw. des § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO (40 %) nicht nur auf den Inklusionsbetrieb insgesamt, sondern auch auf einzelne Zweigbetriebe, Betriebsstätten bzw. sogar auf einzelne Dienstleistungsaufträge sowie Arbeitsschichten und die Zusammensetzung des dabei eingesetzten Personals des Inklusionsbetriebs (z.B. einzelne Schulen als Betriebsstätten bei der Schulverpflegung oder einzelne Cateringaufträge).

Anwendbares Recht: Wie oben dargelegt ist insoweit das Recht des SGB IX maßgeblich. § 154 SGB IX knüpft die Beschäftigungspflicht an die Eigenschaft als „Arbeitgeber“. Dasselbe gilt für deren Erfüllung (bzw. die bei deren Nichterfüllung zu zahlende Ausgleichsabgabe).

Eine nähere bzw. eigene Definition des Arbeitgeberbegriffs gibt das Schwerbehindertenrecht nicht. Der Arbeitgeberbegriff des Schwerbehindertenrechts ist deshalb nach allgemeinen arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen.³⁰ Danach ist Arbeitgeber, wer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in abhängiger, entgeltlicher Arbeit beschäftigt. Irrelevant ist dabei, ob die Beschäftigten ggf. an mehr als einem Standort tätig sind. Bei der Berechnung der Zahl der Pflichtplätze sind nämlich alle Arbeitsverhältnisse im Direktionsbereich ein und desselben Arbeitgebers zusammenzufassen, unabhängig davon, ob die Arbeitsplätze über mehrere Betriebe bzw. Filialen verteilt sind oder nicht.³¹ Nichts anderes kann dann für die an die Pflichtarbeitsplätze direkt anknüpfende Frage der Besetzung der Pflichtplätze, d.h. die Erfüllung der Beschäftigungspflicht gelten. Abzustellen ist also sowohl bei § 215

Abs. 3 SGB IX wie auch bei § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO auf den einheitlichen Arbeitgeber Inklusionsbetrieb im Sinne des SGB IX.³²

Daraus folgt zugleich, dass eine Betrachtung der Pflichtquotenerfüllung bezogen auf einzelne Produktionsvorgänge oder Dienstleistungsaufträge (z.B. bei Cateringaufträgen) erst recht unzulässig ist. Bestätigt wird dies dadurch, dass das gesamte Schwerbehindertenrecht nur an einer einzigen Stelle im Zusammenhang mit der Beschäftigungspflicht bzw. -quote (und der Ausgleichsabgabe) auf einzelne Produktions- bzw. Dienstleistungsaufträge abstellt. Dies ist die Anrechnung von Aufträgen von Arbeitgebern an Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) auf die Ausgleichsabgabe gemäß § 223 Abs. 1 SGB IX. Im Umkehrschluss heißt das, dass das System Beschäftigungspflicht/Ausgleichsabgabe im Übrigen, d.h. auch im Umsatzsteuerrecht, nicht auftragsbezogen anzuwenden ist.

5.5 Steuerrechtlich motivierte Aufspaltung der von den (schwer-)behinderten Beschäftigten im Inklusionsbetrieb erbrachten Arbeitsleistung in einzelne Tätigkeiten

Ausgangslage: Für Inklusionsbetriebe zählt der UStAE verschiedene Gesichtspunkte auf, die nach Ansicht der Finanzverwaltung für eine vorrangige Erzielung von zusätzlichen – und damit gegen den ermäßigten Steuersatz sprechenden – Einnahmen i.S.d. § 12 Abs. 3 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 Variante 1 UStG sprechen sollen. Danach soll u.a. eine „überwiegende“ Beschäftigung der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen „in Hilfsfunktionen“ Indiz dafür sein, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des Inklusionsbetriebs in erster Linie der Erzielung „zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile“ dient.

Anwendbares Recht: Gegen das Kriterium der „überwiegenden Beschäftigung in Hilfsfunktionen“ spricht bereits, dass dieses Kriterium vage und allgemein gehalten ist und insbesondere der Begriff der Hilfsfunktionen nicht definiert ist.³³

Außerdem ist zu beachten: Das Schwerbehindertenrecht beschreibt die Tätigkeit eines schwerbehinderten Menschen beim Arbeitgeber mit den Begriffen „Beschäftigung“ und „Arbeitsplatz“, vgl. die §§ 154 Abs. 1, 155 Abs. 1, 156, 157 und 158 SGB IX. Wann eine solche Beschäftigung vorliegt, ist im SGB IX nicht eigenständig geregelt. § 7 Abs. 1 SGB IV definiert die Beschäftigung für das SGB als nicht selbstständige Arbeit, insbesondere in einem Arbeitsverhältnis. Für den Begriff der „Beschäftigung“ kommt es im Sozialrecht deshalb auf das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne einer abhängigen Be-

28) Maaßen, br 2004, 26, 27; FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnr. 1; Deusch, LPK-SGB IX § 217 Rdnr. 6; Cramer/Fuchs/Hirsch/Ritz: SGB IX, 6. Aufl. 2011, § 132 Rdnr. 6.

29) Siehe Teil 1 des Beitrags in NDV 4/2019, S. 170 ff.

30) BVerwG, Beschluss vom 17. April 2003 – 5 B 7.03, br 2003, 222; Jäger-Kuhlmann, in: Ernst/Baur/Jäger-Kuhlmann (vormals Ernst/Adlthoch/Seel): SGB IX § 71 (a.F.) Rdnr. 4.

31) BVerwG, Urteile vom 20. Oktober 1987 – 5 C 42.86, NZA 1988, 431 = br 1990, 18, Buchholz 436.61 § 7 SchwBG Nr. 1 und vom 6. Juli 1989 – 5 C 64.84, br 1990, 18 = Buchholz 436.61 § 4 SchwBG Nr. 1 sowie Beschluss vom 17. April 2003 – 5 B 7.03, br 2003, 222.

32) Im Ergebnis ebenso FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnr. 15.

33) Vgl. Hüttemann: Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rdnr. 7.207, S. 766.

schäftigung an. Maßgebliches Kriterium für die abhängige Beschäftigung ist das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit. Als persönlich abhängig gilt, wer einem Arbeitgeber weisungsunterworfen und in dessen Betriebsorganisation eingegliedert ist. Das Weisungs(direktions-)recht des Arbeitgebers bezieht sich auf Art, Zeit und Ort der Arbeit. Der Arbeitgeber kann im Rahmen seines Direktionsrechts Anordnungen treffen, mit denen er die arbeitsvertraglich geschuldete Leistung des Beschäftigten näher konkretisiert.³⁴ „Arbeitsplatz“ i.S.d. § 156 Abs. 1 SGB IX ist der einer Arbeitnehmerin oder einem Arbeitnehmer in einem Betrieb zugewiesene Tätigkeitsbereich mit allen sich daraus ergebenden Rechten und Pflichten.³⁵

Eine Kategorie „Hilfsfunktionen“ widerspricht ferner den Regelungen, die das SGB IX hinsichtlich der Pflichten des Arbeitgebers bei der Beschäftigung schwerbehinderter Menschen vorsieht: § 164 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 verpflichtet den Arbeitgeber, die schwerbehinderten Menschen so zu beschäftigen, dass sie ihre Fähigkeiten und Kenntnisse möglichst voll verwerten und weiterentwickeln können. In § 185 Abs. 2 Satz 2 hat der Gesetzgeber als Ziel der begleitenden Hilfe im Arbeitsleben u.a. formuliert, dass die schwerbehinderten Menschen auf Arbeitsplätzen beschäftigt werden, auf denen sie ihre Fähigkeiten und Kenntnisse voll verwerten und weiterentwickeln können sowie durch Maßnahmen der Arbeitgeber befähigt werden, sich am Arbeitsplatz und im Wettbewerb mit nicht behinderten Menschen zu behaupten. Die Tätigkeit (schwer-)behinderter Menschen im Inklusionsbetrieb soll also möglichst vielfältig und umfassend angelegt sein; ferner soll die Tätigkeit der (schwer-)behinderten Menschen im Inklusionsbetrieb möglichst derjenigen der nicht behinderten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer entsprechen, weil sich die (schwer-)behinderten Menschen nur so im Wettbewerb mit den nicht behinderten Beschäftigten ökonomisch und arbeitsvertragsgemäß behaupten können. Bei nicht behinderten Beschäftigten findet nach dem UStAE hingegen keine Differenzierung der Tätigkeiten und die Bildung einer Kategorie „Hilfsfunktionen“ statt. Die im UStAE als Indiz genannte „überwiegende Tätigkeit in Hilfsfunktionen“ ist somit diskriminierend und damit ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG sowie Art. 5 Abs. 1 und 2 und Art. 27 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchstabe a der UN-BRK.

6. Die Ausstrahlung der UN-BRK auf die Auslegung und Anwendung der §§ 68 Nr. 3 Buchstabe c AO und 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG

6.1 Die UN-BRK im Gefüge des deutschen Rechts

6.1.1 Die UN-BRK als einfaches Bundesrecht

Die UN-BRK vom 13. Dezember 2006 ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen den Vereinten Nationen und denjenigen Vertragsstaaten, die ihn durch Ratifikation für rechtsverbindlich erklärt haben. Der Bundesgesetzgeber hat diesem völkerrechtlichen Vertrag mit einem förmlichen Gesetz zugestimmt.³⁶ Das Zustimmungsgesetz verleiht allen Bestimmungen der UN-BRK den Rang eines einfachen Bundesgesetzes und ordnet die Anwendbarkeit ihrer Bestimmungen im nationalen deutschen Recht an.

Die durch das Zustimmungsgesetz zur UN-BRK angeordnete Anwendbarkeit ihrer Bestimmungen führt dazu, dass sie die objektive Verpflichtung der Bundesrepublik Deutschland und aller ihrer staatlichen Organe begründen, den Inhalt dieser Bestimmungen anzuwenden. Dieser Anwendungsbefehl umfasst auch die Verpflichtung, die Bestimmungen der UN-BRK bei der Auslegung anderer innerstaatlicher Normen außerhalb der UN-BRK zu berücksichtigen, wenn diese Normen als Grundlage für eine Entscheidung in einer bestimmten Fallkonstellation herangezogen werden. Die staatlichen Rechtsanwendungsorgane (Behörden und Gerichte) müssen bei ihrer Entscheidung diesen Maßstab in Gestalt der Bestimmungen der UN-BRK heranziehen.³⁷ Die Bestimmungen der UN-BRK sind daher im Sinne der Einheit der Rechtsordnung auch bei der Auslegung und Anwendung des deutschen Steuerrechts zu berücksichtigen.

6.1.2 Die UN-BRK als Unionsrecht

Zu bedenken ist ferner, dass auch die Europäische Union der UN-BRK beigetreten ist.³⁸ Die Konvention ist damit Bestandteil des Unionsrechts. Dies bewirkt, dass die UN-BRK als höherrangiges EU-Recht bei der Auslegung und Anwendung deutschen Rechts, also auch des Steuerrechts, im Sinne der Europarechtskonformität zwingend zu beachten ist.³⁹ Dieser Aspekt ist, soweit ersichtlich, in der steuerrechtlichen Diskussion zu gemeinnützigen Inklusionsbetrieben und dem ermäßigten Umsatzsteuersatz bisher noch nicht thematisiert worden.

6.2 Die einschlägigen Regelungen der UN-BRK

6.2.1 Art. 27 UN-BRK – Arbeit und Beschäftigung

Mit Art. 27 Abs. 1 Satz 1 anerkennen die Vertragsstaaten das gleiche Recht von Menschen mit Behinderungen auf Arbeit; dies beinhaltet das Recht auf die Möglichkeit, den Lebensunterhalt durch Arbeit zu verdienen, die in einem offenen, integrativen und für Menschen mit Behinderungen zugänglichen Arbeitsmarkt und Arbeitsumfeld frei gewählt oder angenommen wird.⁴⁰

34) Vgl. zum Vorstehenden Holtmann, in: Brall/Kerschbaumer/Scheer/Westermann (Hrsg.): Sozialrecht, 2. Aufl. 2017, § 7 SGB IV Rdnrn. 2 und 3 m.w.N.; Jäger-Kuhlmann (Fußn. 4), § 71 (a.F.) Rdnrn. 4, 14.

35) Vgl. BVerwG, Urteil vom 20. Oktober 1987 – 5 C 42.84, Buchholz 436.61 § 4 SchwbG Nr. 1; VGH München, Urteil vom 26. November 2008, Bay. VBl. 2009, 667.

36) Übereinkommen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen vom 21. Dezember 2008, BGBl. 2008 II S. 1419 ff., in Kraft getreten nach Art. 45 Abs. 2 BRK am 26. März 2009, BGBl. 2009 II S. 812.

37) Vgl. BVerfG, Urteil vom 23. März 2011 – 2 BvR 882/09, NJW 2011, 2113 und Beschluss vom 10. Februar 2014 – 1 BvR 856/13, br 2015, 48; BSG, Urteil vom 6. März 2012 – B 1 KR 10/11 R, br 2014, 83, 84; Trenk-Hinterberger: Einführung, in: Kreuz/Lachwitz/Trenk-Hinterberger: Die UN-Behindertenrechtskonvention in der Praxis, Köln 2013, Rdnrn. 40 und 42; Kotzur/Richter: Anmerkungen zur Geltung und Verbindlichkeit der Behindertenrechtskonvention im deutschen Recht, in: Welke (Hrsg.): UN-Behindertenrechtskonvention mit rechtlichen Erläuterungen, Eigenverlag des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge, 2012, Rdnrn. 1–4, 6, 8.

38) Beschluss des Rates vom 26. November 2009 – 2010/48 EG, Amtsblatt der EU L 23 vom 27. Januar 2010, in Kraft getreten für die EU am 22. Januar 2011; ausführlich dazu Schär/Angermann, in: Degener/Diehl (Hrsg.): Handbuch Behindertenrechtskonvention, Bonn 2015, S. 352–364.

39) Vgl. Kotzur/Richter (Fußn. 11).

40) Dieses Menschenrecht auf gleiches Recht auf Arbeit wie für nicht behinderte Menschen gewährt allerdings keinen Anspruch auf ein bestimmtes Arbeitsverhältnis und damit auch kein subjektives (einklagbares) Recht von Menschen mit Behinderung auf einen konkreten Arbeitsplatz; vgl. Trenk-Hinterberger, in: Welke (Fußn. 11), Art. 27 Rdnr. 2.

Art. 27 Abs. 1 Satz 2 bestimmt in seinen Buchstaben e und h, dass die Vertragsstaaten dies durch geeignete Schritte, einschließlich des Erlasses von Rechtsvorschriften sichern und fördern, um „e) für Menschen mit Behinderungen Beschäftigungsmöglichkeiten und beruflichen Aufstieg auf dem Arbeitsmarkt sowie die Unterstützung bei der Arbeitssuche, beim Erhalt und der Beibehaltung eines Arbeitsplatzes und beim beruflichen Wiedereinstieg zu fördern ... h) die Beschäftigung von Menschen mit Behinderungen im privaten Sektor durch geeignete Strategien und Maßnahmen zu fördern, wozu auch Programme für positive Maßnahmen, Anreize und andere Maßnahmen gehören können“.

Die Vorschrift konstituiert also eine Förderpflicht der Vertragsstaaten. Diese umfasst u.a. die Beschäftigung von (schwer-)behinderten Menschen in Inklusionsbetrieben als Teil des allgemeinen Arbeitsmarkts.⁴¹ Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass Art. 27 Abs. 1 Satz 2 Buchstabe e UN-BRK die Förderung der Beibehaltung des Arbeitsplatzes gleichrangig neben die staatliche Unterstützung zur Erlangung eines Arbeitsplatzes stellt. Das bedeutet bezogen auf Inklusionsbetriebe, dass durch staatliches Handeln auch ihr Fortbestand und ihre wirtschaftliche Existenzfähigkeit gesichert werden sollen. Dem Umsatzsteuerrecht, das ja an die wirtschaftliche Betätigung der Inklusionsbetriebe direkt anknüpft, kommt dabei eine wichtige Funktion zu.

Gemäß Buchstabe h der Vorschrift besteht die Vertragspflicht Deutschlands ferner darin, die Beschäftigung im privaten Sektor durch geeignete Strategien und Maßnahmen zu fördern. Als solche Instrumente nennt die Bestimmung exemplarisch Programme für positive Maßnahmen, Anreize und andere Maßnahmen. Diese Maßnahmen – im Sinne einer „positiven Diskriminierung“ – sind nach Wortlaut und Zweck der Bestimmung in einem weiten Sinne zu verstehen, nämlich als alle denkbaren Handlungen, die darauf abzielen, den Beschäftigtenanteil von Menschen mit Behinderungen zu erhöhen.⁴² Zu solchen Fördermaßnahmen in Bezug auf gemeinnützige Inklusionsbetriebe gehören u.a. Steuerentlastungen.⁴³

6.2.2 Art. 4 UN-BRK – Allgemeine Verpflichtungen

Im Rahmen einer systematischen Auslegung und Anwendung der UN-BRK ist es geboten, die soeben erläuterte Förderpflicht des Art. 27 UN-BRK für die Beschäftigung (schwer-)behinderter Menschen in Inklusionsbetrieben auch unter dem Blickwinkel der in Art. 4 UN-BRK geregelten allgemeinen Vertragspflichten zu betrachten. Denn die aus Art. 4 resultierenden allgemeinen Pflichten der Vertragsstaaten beziehen sich auf alle Lebensbereiche, die von den in der UN-BRK geregelten Menschenrechten erfasst werden, und wirken auf diese Weise in alle Auslegungs-, Anwendungs- und Umsetzungsprozesse der Behindertenrechtskonvention – hier des Art. 27 – hinein.⁴⁴

Nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 UN-BRK verpflichten sich die Vertragsstaaten, die volle Verwirklichung aller Menschenrechte und Grundfreiheiten für alle Menschen mit Behinderungen ohne jede Diskriminierung aufgrund von Behin-

derung zu gewährleisten und zu fördern. Art. 4 Abs. 1 Satz 2 bestimmt, dass sie sich zu diesem Zweck u.a. verpflichten, „a) alle geeigneten Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und sonstigen Maßnahmen zur Umsetzung der in diesem Übereinkommen anerkannten Rechte zu treffen; b) alle geeigneten Maßnahmen einschließlich gesetzgeberischer Maßnahmen zur Änderung oder Aufhebung bestehender Gesetze, Verordnungen, Gepflogenheiten und Praktiken zu treffen, die eine Diskriminierung von Menschen mit Behinderungen darstellen“ sowie „d) Handlungen oder Praktiken, die mit diesem Übereinkommen unvereinbar sind, zu unterlassen und dafür zu sorgen, dass die staatlichen Behörden und öffentlichen Einrichtungen im Einklang mit diesem Übereinkommen handeln“.

Aus diesen allgemeinen Vertragspflichten folgt, dass

- die Vertragsstaaten immer dann, wenn in der Praxis Probleme bei der Umsetzung einzelner Menschenrechte und Grundfreiheiten auftreten, durch Gesetzgebungs-, Verwaltungs- und sonstige Maßnahmen für die Beseitigung der Umsetzungs Hindernisse sorgen sollen (Buchstabe a),
- dann, wenn in einem Vertragsstaat Gesetze und Verordnungen in Kraft bzw. Gepflogenheiten und Praktiken an der Tagesordnung sind, die behinderte Menschen diskriminieren, diese Vertragsstaaten verpflichtet sind, die dadurch hervorgerufene Diskriminierung behinderter Menschen zu beseitigen (Buchstabe b),
- die Vertragsstaaten staatliche Behörden und öffentliche Einrichtungen dazu verpflichten, ihre Beratungs- und Entscheidungspraxis so auszurichten, dass sie mit Ziel und Zweck der UN-BRK übereinstimmen (Buchstabe d).⁴⁵

6.3 Die Zielvorgabe der UN-BRK für die öffentliche Hand in Deutschland – Förderung der wirtschaftlichen Betätigung der gemeinnützigen Inklusionsbetriebe

Die soeben aufgezeigten Förder- und allgemeinen Vertragspflichten aus den Art. 27 und 4 der BRK haben zur Folge, dass sowohl bei der Auslegung als auch bei der praktischen Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG sowie des UStAE von der Finanzverwaltung stets die (Handhabungs-)Variante zu wählen ist, die der Ermöglichung der dauerhaften Teilhabe (schwer-)behinderter Menschen als Arbeitnehmer auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt in gemeinnützigen Inklusionsbetrieben dient und sie fördert. Dieser Verpflichtung kommt ein besonderes Gewicht zu, da nur eine solche Auslegungs- und An-

41) Vgl. Trenk-Hinterberger: Arbeit, Beschäftigung und Ausbildung, in: Degener/Diehl (Fußn. 12), S. 105–117, 109; ders., in: Kreuz/Lachwitz/Trenk-Hinterberger (Fußn. 11), Art. 27 Rdnr. 33; Mroczynski: SGB I, 5. Aufl. 2014, § 29 Rdnr. 12; Auernheimer: Den Anspruch auf berufliche Teilhabe gilt es umzusetzen, in: Schwendy/Rustige/Stadler/Wunsch (Hrsg.): Integrationsunternehmen als Wegweiser zur Inklusion, Neumünster, 2015, S. 176–184; FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnrn. 3, 5.

42) Trenk-Hinterberger, in: Kreuz/Lachwitz/Trenk-Hinterberger (Fußn. 11), Art. 27 Rdnr. 23.

43) Maaßen, br 2004, 26, 27; FKS-Maaßen/Hohner, § 215 Rdnr. 17; Trenk-Hinterberger, in: Degener/Diehl (Fußn. 12), S. 109.

44) Vgl. Lachwitz, in: Kreuz/Lachwitz/Trenk/Hinterberger (Fußn. 11), Art. 4 Rdnr. 1.

45) Vgl. zu Vorstehendem Lachwitz (Fußn. 18), Art. 4 Rdnrn. 6–8.

wendungspraxis in Bezug auf die (auch) als EU-Recht geltende UN-BRK europarechtskonform und dadurch mit höherrangigem Recht vereinbar ist. Ein UStAE und eine Prüfpraxis von Finanzämtern, die von einer „Missbrauchsvermutung“ getragen sind, stehen dazu im klaren Widerspruch.

7. Rechtliches Fazit

Die zuvor aufgezeigten Auslegungs- und Anwendungsdiagnostiken des Sozialrechts, insbesondere des SGB IX und der UN-BRK bedeuten, dass

- für das deutsche Steuerrecht das Primat der Vorschriften des SGB IX und des übrigen Sozialrechts bezüglich der Begriffsbestimmungen, des Leitbilds der Marktorientierung und der Doppelfunktion gemeinnütziger Inklusionsbetriebe gilt,
- die öffentlichen Stellen, also auch die Finanzverwaltung, verpflichtet sind, diese Inklusionsbetriebe in ihrer wirtschaftlichen Betätigung zu fördern,

- die Erfüllung der Beschäftigungspflichtquoten (schwer-)behinderter Menschen in § 215 Abs. 3 SGB IX und § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO am Arbeitgeber- bzw. Arbeitnehmerbegriff des SGB IX zu messen ist,
- auf gemeinnützige Inklusionsbetriebe die 2. Variante des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG anzuwenden ist sowie (hilfsweise)
- die 1. Variante dieser Norm strikt restriktiv und für diese Inklusionsbetriebe wirtschaftlich fördernd auszulegen ist. ■

Dieser Beitrag erschien in zwei Teilen in Heft 4 und 5/2019 des Nachrichtendienstes des Deutschen Vereins.

**Bitte besuchen Sie uns auch im Internet:
www.deutscher-verein.de**