

H/W/S GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Member of

RSM! Germany

Die steuerbegünstigte Integrationsgesellschaft

Steuer- und sozialrechtliche Hinweise
für Errichtung und Betrieb



Die steuerbegünstigte Integrationsgesellschaft

Steuer- und sozialrechtliche Hinweise
für Errichtung und Betrieb

Stand der Rechtslage: Dezember 2011

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

Ehrenamt und Steuern

Steuerliche Behandlung
nebenberuflicher Tätigkeiten
für steuerbegünstigte Körperschaften

Sponsoring

Steuerliche Rahmenbedingungen
für Förderer und Geförderte

Die steuerbegünstigte Stiftung

Steuerliche und zivilrechtliche Hinweise
für Stifter und Stiftungen

Gemeinnützige Körperschaften

Wesentliche Problembereiche bei
steuerbegünstigten Organisationen



Inhaltsverzeichnis

Gegenstand und Grundlagen im Überblick	5
Sozialrecht	5
Steuerrecht	6
Gemeinnützigkeitsrechtliche Probleme bei der Errichtung	9
Zweck der Gesellschaft	9
Beachtung der gesetzlichen Mustersatzung	9
Steuerrechtliche Probleme beim Betrieb	10
Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsbesteuerung	10
Umsatzbesteuerung	11
Vergleich mit einer Werkstatt für behinderte Menschen (WfbM)	14
Rechnungslegung	15

Gegenstand und Grundlagen im Überblick

Sozialrecht

a) 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 auch eine Werkstatt für behinderte Menschen (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.

b) 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 verleiht 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.“

c) Organisationsformen

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

Maßgeblich für den Unternehmensbegriff ist die Verfolgung erwerbswirtschaftlicher

Zwecke in wirtschaftlicher Selbständigkeit und in eigenständiger Rechtsträgerschaft. Als selbständige 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.

d) Steuerbegünstigung

Ertragsteuerlich können Integrationsgesellschaften steuerpflichtig, aber auch bei Erfüllung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen 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 selbständiges Integrationsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH,
- das die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen erfüllt und ertragsteuerlich steuerbegünstigt ist.

Organisationsformen:	Integrationsunternehmen	Integrationsbetrieb	Integrationsabteilung
Merkmale:	rechtlich und wirtschaftlich		
	selbständig	unselbständig; unternehmensintern oder von öffentlichen Arbeitgebern geführt	
		Unternehmens	Betriebes

Grafik 1

e) Mindest- und Höchstgrenzen der Beschäftigung schwerbehinderter Menschen

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

f) 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.

Zur Förderung von Integrationsprojekten hat die Bundesarbeitsgemeinschaft der Integrationsämter und Hauptfürsorgestellen 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, Liquiditätspläne) 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 größengleicher 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 Prozent 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 Prozent 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 steuerrechtlichen Rahmenbedingungen bilden den Schwerpunkt unserer Erläuterungen.

a) Unterschiedliche Mindestquote der Beschäftigung

Verfolgt die Integrationsgesellschaft steuerbegünstigte Zwecke, muss die Zweckverfolgung i. S. d. §§ 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 Spenden (§ 10 b EStG) entgegen genommen werden.

Voraussetzung hierfür ist jedoch nach § 68 Nr. 3 c AO, dass mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen i. S. d. § 132 Abs. 1 SGB IX sind. Dies 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 Prozent vorschreibt (§ 132 Abs. 3 SGB IX).

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.

Dies bedeutet, dass Integrationsgesellschaften mit einem Beschäftigungsanteil schwerbehinderter Menschen von bspw. 35 Prozent zwar Integrationsunternehmen im Sinne des Sozialrechtes darstellen (und damit als solche gefördert werden können), aber die steuerlichen Vergünstigungen eines Zweckbetriebes i.S.d. § 68 Nr. 3 c AO nicht in Anspruch nehmen können.

b) Vier-Sphären-Theorie

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

In dem ideellen Bereich werden alle Tätigkeiten beziehungsweise Einnahmen erfasst, die der eigentlichen ideellen Zweckverwirklichung dienen. Dabei handelt es sich bspw. um Spenden oder Zuschüsse, das heißt Leis-

tungen an die Integrationsgesellschaft, die dieser ohne Gegenleistung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung gestellt werden.

Die Vermögensverwaltung umfasst die Verwaltung beziehungsweise Nutzung des Vermögens der Integrationsgesellschaft. Hier werden Einnahmen bspw. aus der verzinlichen 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 hinausgehen. 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, sog. Zweckbetrieben (§ 65 bis 68 AO) und
- den Leistungen, die nicht dieser satzungsmäßigen Zweckverwirklichung, sondern der zusätzlichen Einnahmenerzielung dienen. Diese Einnahmen sind dem sog. steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Wie Grafik 2 zu entnehmen ist, werden die Sphären des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung und des Zweckbetriebes

dem steuerfreien Bereich zugeordnet. Dies bedeutet, dass für diese Sphären keine Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) zu leisten sind und umsatzsteuerlich – sofern keine steuerbefreite Leistung vorliegt – grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz (zur Zeit 7 Prozent) anzuwenden ist.

Anders verhält es sich bei dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser wird der Ertragsbesteuerung unterworfen und seine Umsätze unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von zur Zeit 19 Prozent.

c) Integrationsgesellschaft als Zweckbetrieb

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

Für steuerliche Zwecke muss deshalb jährlich geprüft werden, ob die Mindestgrenze von 40 Prozent 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:

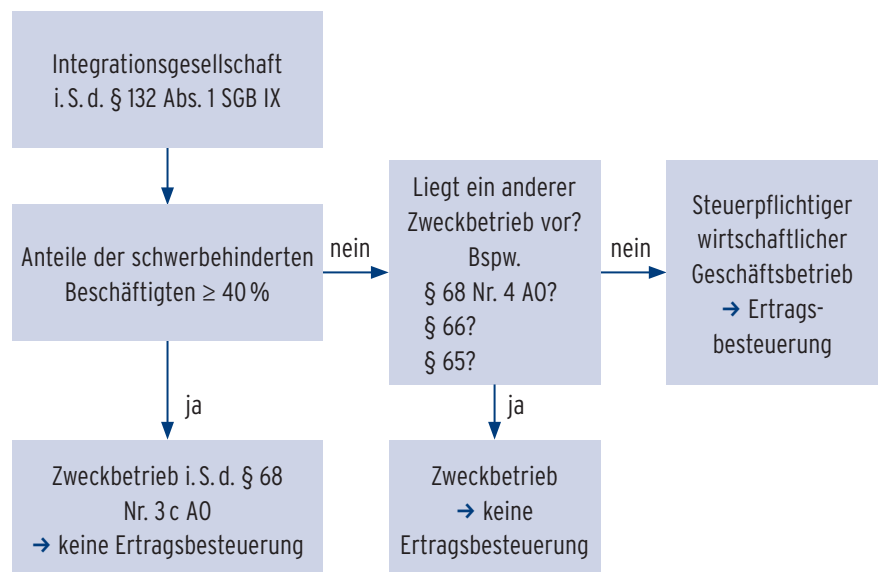
- Einrichtungen der Fürsorge für Körperbehinderte (Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 4 AO)

Ideeller Bereich	Vermögens- verwaltung	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	
		Zweckbetrieb	steuerpflichtiger wirtschaft- licher Geschäftsbetrieb
Steuerfreie Sphäre			Steuerpflichtige Sphäre

Grafik 2

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, wenn die erbrachten Leistungen zu mindestens zwei Dritteln hilfsbedürftigen Personen (i. S. d. § 53 AO) zugute kommen (Zweckbetrieb gemäß § 66 AO)
- 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 AO zu beachten, soweit die Gesellschaft von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit sein soll. Hierzu müssen u.a. der Gesellschaftszweck und die Art seiner Verwirklichung so genau im Gesellschaftsvertrag bestimmt sein, dass danach 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 Gesellschaftsvertrages 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 AO verfolgt. Sodann ist der Zweck der Gesellschaft anzugeben und weiterhin, wodurch dieser Zweck insbesondere verwirklicht wird.

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 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 in Gesetzesrang erhobene Mustersatzung ist auf Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet werden, anzuwenden. Bei der Diskussion der Frage, ob die Mustersatzung in Wortlaut und Reihenfolge in die

Fassung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages der Körperschaft zwingend zu übernehmen ist, zeichnet sich eine Lösung ab. Danach müssen die Festlegungen der Mustersatzung 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.

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

Steuerrechtliche Probleme beim Betrieb

Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsbesteuerung

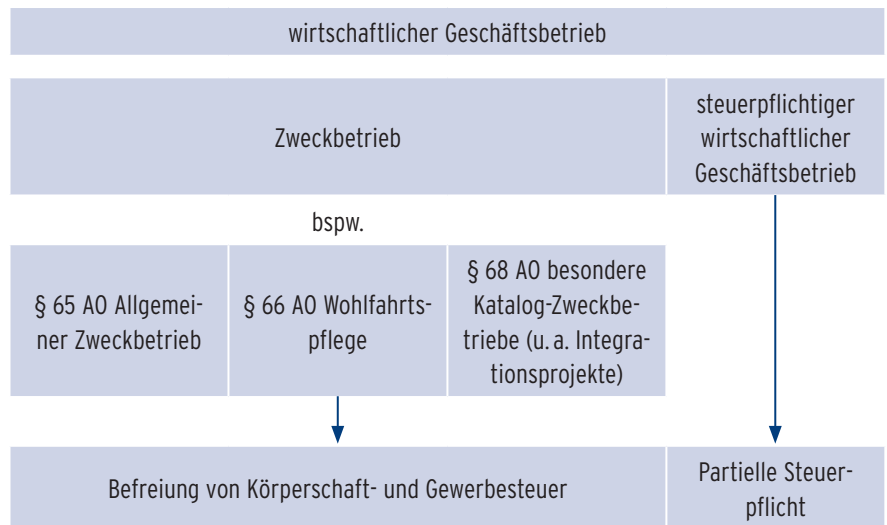
a) Ertragsteuerliche Konsequenzen

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 ihrer 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 Finanzgerichts 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.

Unterhält die Integrationsgesellschaft neben dem Zweckbetrieb/den Zweckbetrieben steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, so unterliegt sie mit deren Gesamtergebnis der sog. 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 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer. (Grafik 5)

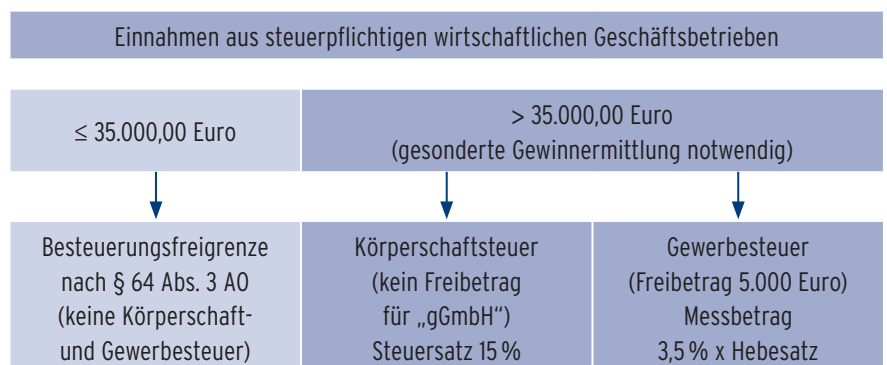


Grafik 4

Mit der Anerkennung der Steuerbegünstigung sind für die Integrationsgesellschaft zahlreiche Steuervergünstigungen bei allen wichtigen Steuerarten verbunden. Hierzu gehört auch die Entgegennahme von Spenden und 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 zugute kommen, d.h. sie dürfen nicht wieder in das Vermögen des Spenders zurückfließen. Spenden sind vom Spender steuerlich abziehbar (§ 10 b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

b) 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. Dieses gilt jeweils für das ganze Veranlagungsjahr. Den Nachweis führt die Gesellschaft durch die Abgabe von Steuererklärungen und einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung einschließlich einer steuerlichen Mittelverwendungsrechnung.



Grafik 5

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 dem auf den Zufluss folgenden Kalenderjahr 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 § 58 Nr. 6, 7, 11 und 12 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.

Umsatzbesteuerung

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

a) 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) zugute kommen. Die Leistungen sind vielmehr an fremde Dritte gerichtet und somit steuerbar und steuerpflichtig.

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

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG schließt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen aus, die im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden. Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebes erbracht werden, unterliegen nicht generell dem ermäßigten Steuersatz. Seit Einfügung des Satzes 3 in den § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zweckbetriebsleistungen an zusätzliche, einschränkende Voraussetzungen geknüpft.

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG lautet:

„Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent 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 Geschäftsbetriebes 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 folgende Regelungen:

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 daher bei Überschreiten der erläuterten Besteuerungsgrenze (vgl. oben Abschn. III. 1.a) 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 i. S. d. § 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. 3 c AO erforderliche Quote von 40 Prozent hinaus beschäftigt werden, oder
- wenn die Einrichtung von anderen Unternehmen 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 dies zu bejahen, scheidet die Umsatzsteuerermäßigung aus, so dass der Regelsteuersatz anzuwenden ist. Trifft dies nicht zu, sind weiterhin folgende schädliche Anhaltspunkte zu prüfen:

Anhaltspunkte dafür, dass der Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 c 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, welches 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,
- 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 Euro im Jahr je besonders betroffenen schwerbehinderten Beschäftigten nicht übersteigt oder
- wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr

erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, welchen 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 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.

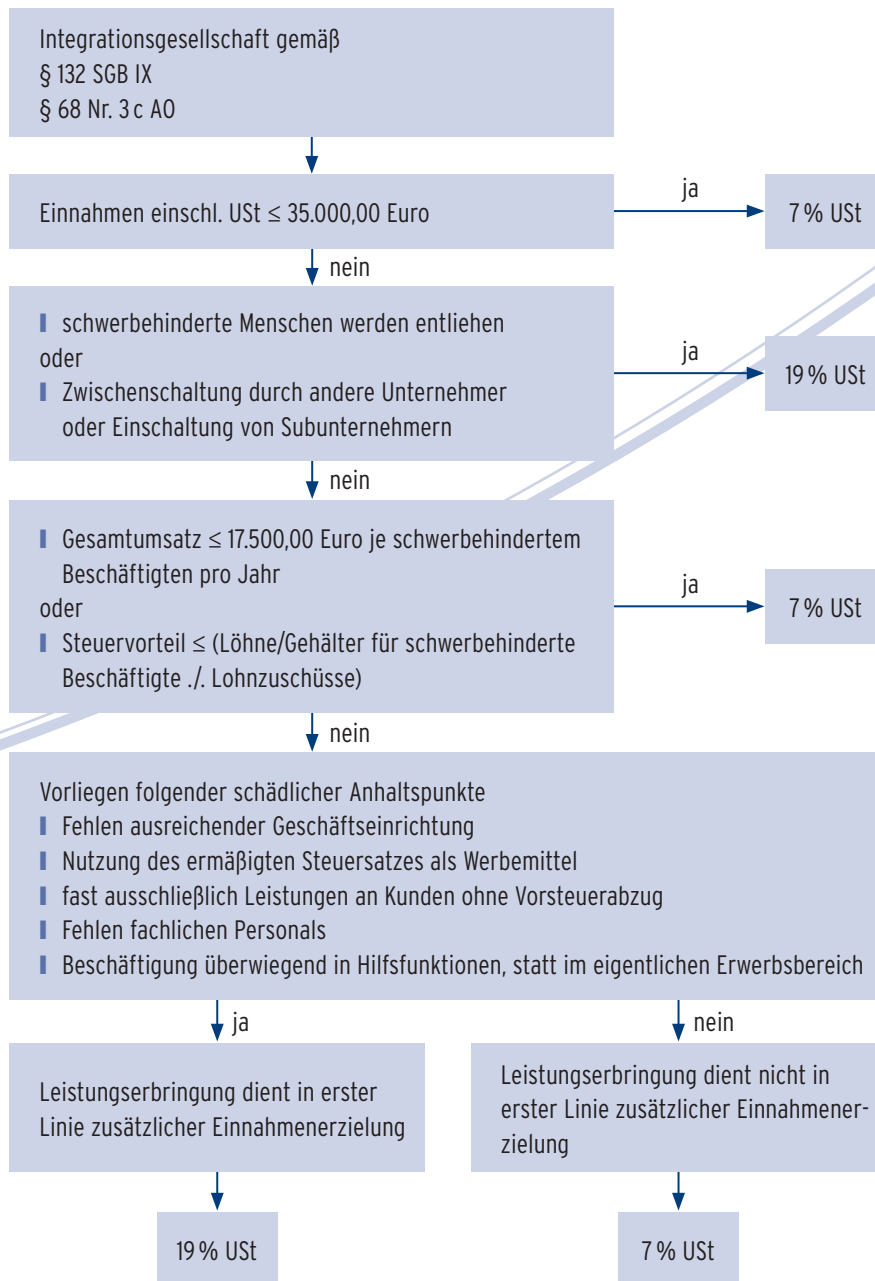
Das Beispiel in Grafik 6 soll die letztgenannte Vereinfachungsmöglichkeit erläutern.

Greift auch die zuerst genannte Vereinfachungsmöglichkeit nicht, sind also die schädlichen Anhaltspunkte zu prüfen.

	Euro	Euro
Ausgangsumsatz netto	10.000,00	
Umsatzsteuer 19 %	1.900,00	
Umsatzsteuer 7 %	700,00	
Differenzbetrag = Steuervorteil		1.200,00
Löhne und Gehälter schwerbehinderter Beschäftigter	1.650,00	
Abzüglich Lohnzuschüsse Dritter	- 950,00	
Relevante Löhne und Gehälter		700,00
Übersteigender Steuervorteil		500,00

Grafik 6

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



Grafik 7

Die zuletzt genannten schädlichen Anhaltspunkte verdeutlichen, wie schwierig und angreifbar die Entscheidung darüber ist, ob der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient.

c) Vorsteuerabzug

Für die Frage des Abzugs von Vorsteuerbeträgen ist entscheidend, ob die Eingangsumsätze auf steuerpflichtige Ausgangsumsätze entfallen.

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

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

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. Nachdem WfbM mit dem Schwerbehindertengesetz von 1974 bereits eine erste einheitliche Rechtsgrundlage erhielten 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 vereinbarenden, 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,
- 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,
- 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 Integrationsprojekt 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 Buchst. a und c geregelt.

Rechnungslegung

Integrationsgesellschaften sind nach den allgemeinen Regeln des Handels- und Gesellschaftsrechts buchführungspflichtig. Sie verfolgen erwerbswirtschaftliche Zielsetzungen und müssen daher 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 (§ 42 a GmbHG).

Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie dem Anhang. 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 Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB besteht jedoch ein Wahlrecht. Sie dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs. 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. 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 offen zu legenden Unterlagen nicht oder nur unvollständig eingereicht worden sind, unterrichtet er das Bundesamt für Justiz. Dieses führt dann ein Ordnungsgeldverfahren durch, welches mit einem Ordnungsgeld von mindestens 2.500 Euro und höchstens 25.000 Euro enden kann.

Nach dem Anwendungsschreiben vom 28.9.2011 des Bundesministeriums der Finanzen zur sog. „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 sog. 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 des 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 werden müssen. Es bedarf eines geordneten Belegwesens und spezieller Kenntnisse im Bereich der Besonderheiten für Integrationsgesellschaften.

Ihr Ansprechpartner

Marc-Uwe Fischer

E marc-uwe.fischer@hws-partner.de

T + 49 711 78892 0

Herausgeber

H/W/S GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Steuerberatungsgesellschaft

Gewerbestraße 17

70565 Stuttgart

V.i.S.d.P.

Torsten Gollmert

H/W/S GmbH & Co. KG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Steuerberatungsgesellschaft

Gewerbestraße 17

70565 Stuttgart

Member of

RSM Germany

H/W/S GmbH & Co. KG ist Gesellschafter der RSM Deutschland GmbH, die wiederum unabhängiges Mitglied von RSM International ist, einem Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften. Jedes Mitglied dieses Netzwerkes operiert als eigenständige und unabhängige unternehmerische Einheit. RSM International ist die Marke dieses Netzwerkes. Rechte aus dieser Marke stehen allein der RSM International Association zu. Die Verwaltung und Leitung des Netzwerkes erfolgt durch die RSM International Limited. RSM Germany ist die Marke für den deutschen Teil dieses Netzwerkes. Weder die RSM International Association noch die RSM International Limited erbringen selbst Prüfungs- oder sonstige Beratungsleistungen jedweder Art. RSM International und RSM Germany stellen weder unter nationaler noch internationaler Gesetzgebung eigene juristische Personen dar.

H/W/S GmbH & Co. KG und RSM Deutschland GmbH bemühen sich im Rahmen des Zumutbaren, in dieser Broschüre richtige und vollständige Informationen zur Verfügung zu stellen. H/W/S GmbH & Co. KG und RSM Deutschland GmbH übernehmen jedoch keine Gewähr für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der in dieser Broschüre bereitgestellten Informationen.

H/W/S GmbH & Co. KG und RSM Deutschland GmbH behalten sich das Recht vor, ohne vorherige Ankündigung Änderungen oder Ergänzungen der bereitgestellten Informationen vorzunehmen.