

Urteil vom 15. September 2011, V R 16/11

Steuerfreier Behindertenfahrdienst

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 18, UStG § 4 Nr 18, UStG § 12 Abs 2 Nr 10, UStG § 12 Abs 2 Nr 10, AO § 66, UStR Abschn 103 Abs 12, UStR Abschn 103 Abs 12, UStAE Abschn 4.18.1 Abs 12, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, AO § 64 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. November 2010, Az: 8 K 326/10

Leitsätze

1. Die Leistungen eines Mitglieds eines Wohlfahrtverbandes kommen dem begünstigten Personenkreis auch dann unmittelbar i.S. von § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG zugute, wenn es Fahrdienstleistungen ohne Zwischenschaltung Dritter an Menschen mit Behinderung erbringt und dabei aufgrund eines mit einer anderen Person abgeschlossenen Vertrages tätig wird.
2. Für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 UStG kommt es nicht auf die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 66 AO an.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein, der als Mitglied im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband-Gesamtverband e.V. bei der Kinder-, Jugend-, Familien-, Alten-, Behinderten- und Gesundheitshilfe tätig ist.
- 2 In den Streitjahren (1998 bis 2001) betrieb der Kläger einen Fahrdienst und erbrachte Fahrdienstleistungen aufgrund von Verträgen, die er mit gemeinnützigen Körperschaften, dem Amt für Kindertagesstätten, dem Jugendamt und dem Schulamt der Stadt D abgeschlossen hatte. Aufgrund dieser Verträge beförderte der Kläger Menschen mit Behinderungen zu Werkstätten, Kindertageseinrichtungen und Schulen. Dabei setzte er überwiegend rollstuhlgerechte Fahrzeuge ein. Die Fahrgäste wurden durch überwiegend Zivildienstleistende oder ehrenamtliche Mitglieder begleitet.
- 3 Darüber hinaus führte der Kläger auch Fahrten für das Sozialamt, das Arbeitsamt oder für Altenheimbewohner durch. Mehr als zwei Drittel der Fahrten entfielen dabei auf Personen, die hilfsbedürftig und nach der Satzung des Klägers begünstigt waren.
- 4 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Umsätze des Klägers mit den Fahrdiensten insoweit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers zuzuordnen seien, der kein Zweckbetrieb sei, als Fahrten für Menschen mit Behinderungen ohne Spezialfahrzeuge oder ohne Begleitpersonal durchgeführt wurden und änderte unter Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) die für die Streitjahre 1998 bis 2001 bestehenden Umsatzsteuerbescheide entsprechend. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 5 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Der Kläger habe nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreie Leistungen erbracht.
- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, die es auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Leistungen des Klägers seien den nach der Satzung des Klägers begünstigten Personen entgegen § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG nicht unmittelbar zugute gekommen, soweit die Beförderungen ohne Spezialfahrzeuge oder ohne Begleitpersonal durchgeführt worden seien. § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG setze voraus, dass die Leistungen tatsächlich der freien Wohlfahrtspflege dienen. Hierfür komme es auf die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) an,

die bei Fahrten ohne Spezialfahrzeuge oder ohne Begleitpersonal nicht erfüllt seien. Dadurch würden gleiche Wettbewerbsbedingungen mit gewerblichen Unternehmern sichergestellt.

- 7 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Zur Begründung seines Antrags trägt er vor, seine Leistungen seien sowohl nach nationalem als auch nach Unionsrecht steuerfrei.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG zu Recht entschieden hat, liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 UStG vor.
- 11 1. Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG
"die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn
 - a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
 - b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
 - c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben".
- 12 Die Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage 77/388/EWG. Steuerfrei sind danach
"die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen".
- 13 2. Das Urteil des FG, nach dem die Leistungen des Klägers gemäß § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere liegt entgegen der Auffassung des FA die gemäß § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG erforderliche Unmittelbarkeit vor.
- 14 a) Das Merkmal der Unmittelbarkeit i.S. von § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) leistungsbezogen auszulegen. Daher muss die Leistung dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis selbst unmittelbar und nicht nur mittelbar zugute kommen (BFH-Urteile vom 7. November 1996 V R 34/96, BFHE 181, 532, BStBl II 1997, 366, und vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798, jeweils Leitsatz 1). Daher liegt keine steuerfreie Leistung vor, wenn ein unter § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. a UStG fallender Unternehmer in seiner Krankenhauswäscherei Wäsche für ein fremdes Krankenhaus wäscht (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990 V R 35/85, BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157, unter II.2.c) oder aus seiner Krankenhausapotheke Arzneimittel an ein fremdes Krankenhaus liefert (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990 V R 76/89, BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268, Leitsatz 1).
- 15 Als unschädlich wird dagegen beurteilt die Aufnahme von Personen in ein Obdachlosenheim, wenn die Personen

durch das Sozialamt einer Gemeinde zugewiesen werden oder wenn ein Wohlfahrtsverband Personal für die Führung eines fremden Studenten- und Schullandheims abstellt, weil es sich um personenbezogene Leistungen handelt, die unmittelbar den begünstigten Personen zugutekommen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 181, 532, BStBl II 1997, 366, unter II.2.c; vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435, BFH/NV 2009, 2073, unter II.3.b).

- 16** b) Im Streitfall hat das FG sein Urteil darauf gestützt, dass die Leistungen des Fahrdienstes den in der Satzung des Klägers begünstigten Personen (Menschen mit Behinderungen) unmittelbar zugute kamen, obwohl der Kläger Vertragsbeziehungen nicht zu diesen, sondern zu den beauftragenden gemeinnützigen Körperschaften begründet habe, da es für das unmittelbare Zugutekommen nicht darauf ankomme, wer Vertragspartner sei. Entscheidend sei, dass der Kläger durch seine Hilfspersonen die Fahrdienstleistungen ohne Zwischenschaltung Dritter --tatsächlich-- an die Menschen mit Behinderung selbst erbracht habe. Dies entspricht der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung des Senats.
- 17** 3. Entgegen der Auffassung des FA kommt es nicht darauf an, ob die Zweckbetriebsvoraussetzungen nach § 66 AO vorliegen. Wie der Senat bereits ausdrücklich entschieden hat, wird das Merkmal der Unmittelbarkeit durch die jeweiligen Leistungsbeziehungen bestimmt, so dass Erwägungen des Gemeinnützigkeitsrechts der AO zur Auslegung des § 4 Nr. 18 UStG insoweit nicht heranzuziehen sind (BFH-Urteil in BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157, unter II.2.c). Denn § 4 Nr. 18 UStG schließt wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nicht von der Steuerfreiheit aus, so dass es für die Steuerfreiheit --anders als für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG-- auch nicht entsprechend § 64 Abs. 1 AO auf eine Zweckbetriebseigenschaft ankommt. Soweit sich aus Abschnitt 103 Abs. 12 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996/2000 (jetzt Abschn. 4.18.1 Abs. 12 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) Abweichendes ergeben sollte, schließt sich der Senat dem nicht an.
- 18** 4. Auch auf die vom FA behauptete Wettbewerbsverzerrung kommt es nicht an. Denn § 4 Nr. 18 UStG ist es im Hinblick auf in der Person des leistenden Unternehmers zu erfüllende Voraussetzungen wesensimmanent, dass Wettbewerber, die dieselben Leistungen erbringen, ohne die personellen Voraussetzungen dieser Vorschrift zu erfüllen, benachteiligt werden. Dies ist im Anwendungsbereich des § 4 Nr. 18 UStG als gesetzgeberische Entscheidung hinzunehmen, die insbesondere im Hinblick auf das im Streitfall nicht streitige Abstandsgebot gemäß § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG auch nicht zu beanstanden ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de