

Urteil vom 09. März 2017, V R 39/16

Umsatzsteuerfreiheit von Eingliederungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.090317.VR39.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 16 Buchst h, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Juni 2016, Az: 5 K 86/15

Leitsätze

Die Beschränkung der Umsatzsteuerfreiheit für Eingliederungsleistungen gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG auf die Leistungen von Unternehmern, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB XII besteht, ist unionsrechtskonform.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 15. Juni 2016 5 K 86/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war als Erzieherin und selbständige Betreuerin für den gemeinnützigen Verein O (Verein) tätig, dessen Vorsitzende sie war. Zwischen dem Verein und dem Landkreis G bestand ein Vertrag nach § 75 f. des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XII).
- 2** Die Klägerin unterstützte mit ihren für den Verein erbrachten Leistungen seelisch kranke Menschen in ihren Wohnungen bei der Erweiterung psychosozialer und kommunikativer Kompetenzen. Dies diente der ambulanten Eingliederungshilfe nach § 53 SGB XII. Seit 2011 war sie teilweise auch unmittelbar für verschiedene Sozialhilfeträger tätig.
- 3** Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin steuerpflichtige Leistungen erbracht habe und erließ entsprechende Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2009 bis 2012. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4** Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Zwar seien die Leistungen der Klägerin nach nationalem Recht steuerpflichtig. Sie könne sich für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen aber auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) sowie auf die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) berufen. Die Möglichkeit eines Vertragsschlusses mit einem Sozialversicherungsträger reiche zur Begründung der Anerkennung aus. Es lägen keine Anhaltspunkte vor, dass die Klägerin ihre Leistungen nicht bereits ab 2009 mit den Trägern habe abrechnen können.
- 5** Das FA wendet sich mit der Revision gegen die Entscheidungen der Jahre 2009 bis 2011 (Streitjahre). Es reiche nicht aus, dass die Klägerin als Subunternehmerin tätig geworden sei und dass der Verein und das Jugendamt die Tätigkeit abgestimmt hätten. Dass derartige Vereinbarungen später abgeschlossen worden seien, sei unerheblich.

Die Steuerfreiheit könne nicht von hypothetischen Vertragsmöglichkeiten abhängen. Mit der Neuregelung ab 2009 habe der nationale Gesetzgeber sein Ermessen unionsrechtskonform ausgeübt. Die Rechtsprechung zur Berufbarkeit nach der alten Rechtslage sei daher nicht auf die in den Streitjahren geltende neue Rechtslage übertragbar. Im Bereich der Eingliederungshilfen bestehe anders als bei der Pflege auch keine Notstandssituation. Die Leistungen der Klägerin seien erst ab September 2011 aufgrund eigener Vertragsschlüsse steuerfrei.

- 6 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG in Bezug auf die Streitjahre 2009 bis 2011 aufzuheben und die Umsatzsteuer 2009 auf 6.907,24 €, die Umsatzsteuer 2010 auf 5.467,48 € und die Umsatzsteuer 2011 auf 6.522,09 € festzusetzen.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Es bestehe für die Anerkennung kein Erfordernis der Unmittelbarkeit von Leistungsbeziehungen. An ihrer beruflichen Qualifikation habe sich in den Streitjahren nichts geändert.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Leistungen der Klägerin sind nicht aufgrund von Vereinbarungen nach § 4 Nr. 16 Buchst. h des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 75 SGB XII steuerfrei. Entgegen dem Urteil des FG kann sich die Klägerin auch nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen. Denn der nationale Gesetzgeber hat das ihm durch diese Bestimmung eingeräumte Ermessen in einer mit dem Unionsrecht zu vereinbarenden Weise ausgeübt.
- 10 1. Nach § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG sind die Leistungen der Einrichtungen steuerfrei, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB XII besteht. Nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) fehlt es für den im Revisionsverfahren streitigen Zeitraum an Vereinbarungen i.S. von § 75 Abs. 3 SGB XII, so dass eine Steuerfreiheit aufgrund derartiger Vereinbarungen nicht in Betracht kommt.
- 11 2. Die Klägerin kann sich für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen auch nicht auf das Unionsrecht berufen.
- 12 a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.
- 13 aa) Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist auf Leistungen anwendbar, die zum einen von "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" erbracht werden, und die zum anderen "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" sind (BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 29; EuGH-Urteile Les Jardins de Jouvence SCRL vom 21. Januar 2016 C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 29; Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 21; Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 34).
- 14 bb) Die MwStSystRL legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (EuGH-Urteile Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 26; Kingscrest Associates und Montecello, EU:C:2005:322, Rz 49, 51). Dabei haben die nationalen Behörden im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte die für die Anerkennung maßgeblichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Zu diesen gehören das Bestehen spezifischer Vorschriften, seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und dass die Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen

werden (BFH-Urteile in BFHE 253, 421, Rz 30; vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, Rz 24; vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 20; EuGH-Urteile Les Jardins de Jouvence SCRL, EU:C:2016:36, Rz 35; Go fair-Zeitarbeit vom 12. März 2015 C-594/13, EU:C:2015:164, Rz 20; Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 26). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 253, 421, Rz 30; vom 8. August 2013 V R 8/12, BFHE 242, 548, Rz 40; vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, Rz 52). Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist (BFH-Urteil vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, Rz 32; EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 32).

- 15 b) § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG i.V.m. § 75 SGB XII entspricht den sich unionsrechtlich aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ergebenden Erfordernissen. Mit seiner Entscheidung, für die Steuerfreiheit an die Voraussetzungen von § 75 SGB XII anzuknüpfen, hat der nationale Gesetzgeber das ihm unionsrechtlich eingeräumte Ermessen nicht überschritten.
- 16 aa) Mit der Verweisung auf § 75 SGB XII knüpft der nationale Gesetzgeber für die Steuerfreiheit an eine Vorschrift des Sozialversicherungsrechts an. Nach dem Regelungskonzept des Steuergesetzgebers gehören zu den Unternehmern, die aufgrund der Verweisung auf das Sozialversicherungsrecht steuerfreie Leistungen erbringen können, neben den stationären und teilstationären Einrichtungen (§ 75 Abs. 1 Satz 1 SGB XII) auch die sog. Dienste (§ 75 Abs. 1 Satz 2 SGB XII).
- 17 Die für die Steuerfreiheit erforderliche Vereinbarung muss nach § 75 Abs. 3 Satz 1 SGB XII Regelungen zum Inhalt und Umfang und zur Qualität der Leistungen, zur Vergütung und zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Qualität der Leistungen enthalten. Der Sozialhilfeträger kann insbesondere die Qualität der Leistungen prüfen (§ 75 Abs. 3 Satz 3 SGB XII). Die Einrichtung oder der Dienst muss gemäß § 75 Abs. 2 Satz 2 SGB XII unter Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit zur Erbringung der Leistungen geeignet sein.
- 18 bb) Eine über den Anwendungsbereich dieser Vorschrift hinausgehende Steuerfreiheit ist unionsrechtlich nicht im Hinblick auf ein Gemeinwohlinteresse an der Leistungserbringung geboten. Denn der nationale Gesetzgeber ist bei der Ausgestaltung der unternehmerbezogenen Anerkennung befugt, die Leistungsqualität zu berücksichtigen, wie sie sich aus einer Prüfung durch den Sozialhilfeträger ergibt (vgl. § 75 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Satz 3 SGB XII).
- 19 cc) Das letztlich auch unternehmerbezogene Merkmal einer zu prüfenden "Qualität" unterscheidet die Unternehmer, die über den für die Steuerfreiheit nach nationalem Recht erforderlichen Vertragsschluss verfügen, von anderen Unternehmern. Für eine aus dem Neutralitätsgrundsatz abgeleitete Steuerfreiheit fehlt es daher an der erforderlichen Vergleichbarkeit (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 242, 548, Rz 46).
- 20 dd) Eine Unionsrechtswidrigkeit ergibt sich auch nicht aus dem Merkmal der Kostentragung durch Sozialversicherungsträger. Denn die Kostenübernahmefähigkeit wird gerade durch § 75 SGB XII und den dort geregelten Vertragsschluss unter den vorgesehenen Bedingungen begrenzt.
- 21 Anders als § 77 des Elften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XI), bei dem der erkennende Senat im Hinblick auf die geringen Voraussetzungen für den Vertragsschluss auf die bloße Möglichkeit eines Vertragsschlusses abgestellt hat (BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14, BFHE 251, 282), reicht dies bei § 75 SGB XII im Hinblick auf die zahlreichen Bedingungen, die --wie z.B. eine Qualitätsprüfung-- für einen derartigen Vertragsschluss erfüllt sein müssen, nicht aus. Zudem ermöglicht § 75 Abs. 4 SGB XII unter bestimmten Voraussetzungen die Leistungserbringung auch ohne Vertragsschluss.
- 22 Zu berücksichtigen ist auch, dass es sich bei der Übernahmefähigkeit von Kosten um kein zwingendes Merkmal für die Entscheidung über die Anerkennung handelt. Denn dass "die Kosten der erbrachten Dienstleistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, kann ... einen der Gesichtspunkte darstellen, die bei der Bestimmung, ob der betreffenden Einrichtung ein sozialer Charakter zukommt, zu berücksichtigen sind. Doch ist dies ... nur ein Gesichtspunkt unter anderen. Dass keine öffentliche Kostenbeteiligung gewährt wird, schließt daher für sich genommen eine solche Anerkennung nicht aus, weil diese unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Gesichtspunkte des Einzelfalls zu beurteilen ist" (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence SCRL, EU:C:2016:36, Rz 39). Dies gilt auch für den Umkehrfall.
- 23 ee) Schließlich besteht anders als im Krankenhausbereich, in dem nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG ein unionsrechtswidriger Bedarfsvorbehalt besteht (Senatsurteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, BFHE 248,

376, BStBl II 2016, 785), bei § 75 SGB XII kein Recht des Sozialhilfeträgers, den Vertragsschluss mangels Bedarfs abzulehnen. Denn ob für die angebotene Hilfeleistung in der Einrichtung ein Bedarf besteht, spielt für den Abschluss von Pflegesatzvereinbarungen keine Rolle (Adolph in: Adolph, SGB II, SGB XII, AsylbLG). Es besteht keine "Ermächtigung zu einer Angebotssteuerung durch Bedarfsprüfung (Neumann in: Hauck/Noftz, SGB, 11/15, § 75 SGB XII, Rz 25).

- 24** c) Es besteht kein Widerspruch zur bisherigen BFH-Rechtsprechung. Denn das Senatsurteil in BFHE 251, 282 bezieht sich auf die bis einschließlich 2008 bestehende Rechtslage nach nationalem Recht, die wie sich z.B. auch aus der ab 2009 geltenden Neuregelung und den Motiven des Gesetzgebers (BTDrucks 16/11108, S. 37 f.) hierfür ergibt, nicht den Anforderungen der Richtlinie entsprach. Zudem ist dieses Urteil zu § 77 SGB XI ergangen, das für den Vertragsschluss nur eine Geeignetheit, nicht aber eine Qualitätsprüfung voraussetzte. Schließlich enthielt § 77 SGB XI keine § 75 Abs. 4 SGB XII entsprechende Notfallklausel.
- 25** Es besteht auch kein Widerspruch zum Senatsurteil vom 30. November 2016 V R 10/16. Soweit der Senat dort von einer Anerkennung aufgrund einer abgeleiteten Kostentragung ausgegangen ist, betrifft dies nicht die ab 2009 geltende Neuregelung nach gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG i.V.m. § 75 SGB XII.
- 26** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen. Entgegen dem Urteil des FG kann sich die Klägerin aufgrund der in den Streitjahren geltenden Neuregelung nicht auf das Unionsrecht berufen. Daher kommt es für die Steuerfreiheit auf das nationale Recht an. Insoweit sind weitere Feststellungen zu treffen. Dabei wird das FG auch zu prüfen haben, ob die Klägerin aufgrund von bloßen Leistungsangeboten nach § 75 Abs. 4 SGB XII zur Inanspruchnahme der Steuerfreiheit berechtigt war. Diese können für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG ausreichen.
- 27** 4. Der Senat hat keine Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelung in § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG mit den unionsrechtlichen Vorgaben und sieht deshalb von der Durchführung eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 des Arbeitsvertrages der Europäischen Union ab.
- 28** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de