

## **EuGH-Vorlage** vom 10. April 2019, XI R 11/17

### **EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutachtertätigkeiten im Auftrag des MDK**

ECLI:DE:BFH:2019:VE.100419.XIR11.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst a, UStG § 4 Nr 14 Buchst b, UStG § 4 Nr 15, UStG § 4 Nr 15a, UStG § 4 Nr 16 Buchst k, SGB 11 § 18, SGB 11 § 53a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 134, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. Juni 2016, Az: 11 K 15/16

### **Leitsätze**

1. Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen ein Steuerpflichtiger im Auftrag des MDK Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten erstellt, eine Tätigkeit vor, die dem Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG unterfällt?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird:
  - a) Reicht es für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG aus, dass dieser als Subunternehmer im Auftrag einer Einrichtung, die nach nationalem Recht als soziale Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG anerkannt ist, Leistungen erbringt?
  - b) Falls die Frage 2a) verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die pauschale Übernahme der Kosten einer anerkannten Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG durch die Kranken- und Pflegekassen ausreichend dafür, dass auch ein Subunternehmer dieser Einrichtung als eine anerkannte Einrichtung zu beurteilen ist?
  - c) Falls die Fragen 2a) und 2b) verneint werden: Darf der Mitgliedstaat die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter davon abhängig machen, dass der Steuerpflichtige einen Vertrag mit einem Träger der sozialen Sicherheit oder Sozialfürsorge tatsächlich abgeschlossen hat, oder reicht es für eine Anerkennung aus, dass nach nationalem Recht ein Vertrag abgeschlossen werden könnte?

### **Tenor**

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen ein Steuerpflichtiger im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten erstellt, eine Tätigkeit vor, die dem Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG) unterfällt?
2. Falls die Frage 1 bejaht wird:
  - a) Reicht es für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG aus, dass dieser als Subunternehmer im Auftrag einer Einrichtung, die nach nationalem Recht als soziale Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG anerkannt ist, Leistungen erbringt?
  - b) Falls die Frage 2a) verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die pauschale Übernahme der Kosten einer anerkannten Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG durch die

Kranken- und Pflegekassen ausreichend dafür, dass auch ein Subunternehmer dieser Einrichtung als eine anerkannte Einrichtung zu beurteilen ist?

c) Falls die Fragen 2a) und 2b) verneint werden: Darf der Mitgliedstaat die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter davon abhängig machen, dass der Steuerpflichtige einen Vertrag mit einem Träger der sozialen Sicherheit oder Sozialfürsorge tatsächlich abgeschlossen hat, oder reicht es für eine Anerkennung aus, dass nach nationalem Recht ein Vertrag abgeschlossen werden könnte?

II. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

## Tatbestand

### A.

- 1 Sachverhalt des Ausgangsverfahrens
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ausgebildete Krankenschwester mit medizinischer Grundausbildung und akademischer Ausbildung im Bereich der Pflegewissenschaft sowie einer Weiterbildung in Qualitätsmanagement im Bereich der Pflege. Zu ihrem Unternehmen gehörte auch eine steuerpflichtige Unterrichtstätigkeit als Lehrerin für Pflege.
- 3 Die Klägerin erstellte in den Jahren 2012 bis 2014 (Streitjahre) für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung (MDK) Niedersachsen (Auftraggeber) Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten. Die Leistungen rechnete der MDK monatlich ihr gegenüber ab, wobei er keine Umsatzsteuer auswies. Die Umsätze aus der Gutachtertätigkeit erklärte die Klägerin als steuerfrei, nahm jedoch den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen ungekürzt in Anspruch.
- 4 Nach einer Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Gutachtertätigkeit sei weder nach nationalem noch nach Unionsrecht umsatzsteuerfrei, erhöhte die bislang erklärten Umsätze um die gegenüber dem MDK abgerechneten Nettobeträge, und setzte die Umsatzsteuer für 2012 und 2013 sowie die Vorauszahlungen für das 1. bis 3. Quartal 2014 mit Bescheiden vom 3. Februar 2015 entsprechend fest.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage zum überwiegenden Teil statt. Es führte im Wesentlichen aus, die Erstellung von Pflegegutachten sei als "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistung" unter unmittelbarer Berufung auf das Unionsrecht steuerfrei. Mit der seit November 2012 gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit der Pflegekassen, unabhängige Gutachter mit der Begutachtung der Sozialversicherten zu beauftragen, sei die Klägerin aufgrund der Beauftragung durch den MDK auch als Einrichtung mit sozialem Charakter staatlich anerkannt.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht im Wesentlichen geltend, dass sich aus den nationalen Steuerbefreiungsvorschriften keine Steuerfreiheit der konkreten Gutachterleistungen ergebe. Da diese Regelungen unionsrechtskonform seien, sei ein unmittelbares Berufen auf Unionsrecht nicht möglich. Im Übrigen sei nicht festgestellt, dass die Pflegekasse die Kosten für die gutachterliche Tätigkeit der Klägerin wissentlich übernommen habe.
- 7 Das FA hat während des Revisionsverfahrens den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2014 erlassen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 8 Der Senat setzt das Verfahren gemäß §§ 74, 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vor.
- 9 I. Die maßgeblichen Vorschriften und Bestimmungen
- 10 1. Nationales Recht

**11** Die maßgeblichen Rechtsvorschriften des nationalen Rechts lauten wie folgt:

**12** a) § 1 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (Bundesgesetzblatt --BGBL-- I 2008, 2794) --UStG-- Steuerbare Umsätze

"(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ..."

**13** b) § 4 UStG Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

"Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ...

14. a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden. ...

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. ...

15. die Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, der gesetzlichen Träger der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch sowie der gemeinsamen Einrichtungen nach § 44b Abs. 1 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch, der örtlichen und überörtlichen Träger der Sozialhilfe sowie der Verwaltungsbehörden und sonstigen Stellen der Kriegsoferversorgung einschließlich der Träger der Kriegsoferversorgung

a) untereinander,

b) an die Versicherten, die Bezieher von Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, die Empfänger von Sozialhilfe oder die Versorgungsberechtigten. ...

15a. die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung (§ 278 [des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V--]) und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (§ 282 SGB V) untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände und für die Träger der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch sowie die gemeinsamen Einrichtungen nach § 44b des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch;

16. die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von ...

k) [ab 1. Juli 2013: Buchst. l] Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 Prozent [ab 1. Juli 2013: mindestens 25 Prozent] der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsoferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsoferversorgung ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind, erbracht werden. ..."

**14** c) § 18 des Elften Buches Sozialgesetzbuch in der Fassung des Gesetzes zu Neuausrichtung der Pflegeversicherung (PNG) vom 23. Oktober 2012 (BGBL I 2012, 2246) --SGB XI--

"(1) Die Pflegekassen beauftragen den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung oder andere unabhängige Gutachter mit der Prüfung, ob die Voraussetzungen der Pflegebedürftigkeit erfüllt sind und welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt. Im Rahmen dieser Prüfungen haben der Medizinische Dienst oder die von der Pflegekasse beauftragten Gutachter durch eine Untersuchung des Antragstellers die Einschränkungen bei den Verrichtungen im Sinne des § 14 Abs. 4 festzustellen sowie Art, Umfang und voraussichtliche Dauer der Hilfebedürftigkeit und das Vorliegen einer erheblich eingeschränkten Alltagskompetenz nach § 45a zu ermitteln. Darüber hinaus sind auch Feststellungen darüber zu treffen, ob und in welchem Umfang Maßnahmen zur Beseitigung, Minderung oder Verhütung einer Verschlimmerung der Pflegebedürftigkeit einschließlich der Leistungen zur medizinischen Rehabilitation geeignet, notwendig und zumutbar sind; insoweit haben Versicherte einen Anspruch gegen den zuständigen Träger auf Leistungen zur medizinischen Rehabilitation. ...

(7) Die Aufgaben des Medizinischen Dienstes werden durch Ärzte in enger Zusammenarbeit mit Pflegefachkräften und anderen geeigneten Fachkräften wahrgenommen. Die Prüfung der Pflegebedürftigkeit von Kindern ist in der Regel durch besonders geschulte Gutachter mit einer Qualifikation als Gesundheits- und Kinderkrankenpflegerin oder Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger oder als Kinderärztin oder Kinderarzt vorzunehmen. Der Medizinische Dienst ist befugt, den Pflegefachkräften oder sonstigen geeigneten Fachkräften, die nicht dem Medizinischen Dienst angehören, die für deren jeweilige Beteiligung erforderlichen personenbezogenen Daten zu übermitteln. Für andere unabhängige Gutachter gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend."

## 15 § 53a SGB XI

"Der Spitzenverband Bund der Pflegekassen erlässt für den Bereich der sozialen Pflegeversicherung Richtlinien

1. über die Zusammenarbeit der Pflegekassen mit den Medizinischen Diensten,
2. zur Durchführung und Sicherstellung einer einheitlichen Begutachtung,
3. über die von den Medizinischen Diensten zu übermittelnden Berichte und Statistiken,
4. zur Qualitätssicherung der Begutachtung und Beratung sowie über das Verfahren zur Durchführung von Qualitätsprüfungen und zur Qualitätssicherung der Qualitätsprüfungen,
5. über Grundsätze zur Fort- und Weiterbildung.

Die Richtlinien bedürfen der Zustimmung des Bundesministeriums für Gesundheit. Sie sind für die Medizinischen Dienste verbindlich."

## 16 d) B 1 der Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien --BRi--) in der Fassung vom 8. Juni 2009

"Die Begutachtungen sind durch geschulte und qualifizierte Gutachter durchzuführen. Sie erfolgen durch Ärzte, Pflegefachkräfte und andere Fachkräfte, die der Medizinische Dienst für die Bewältigung des laufenden Arbeitsanfalls vorhält. Der Medizinische Dienst kann zur Bewältigung von Antragsspitzen und zu speziellen gutachterlichen Fragestellungen Ärzte, Pflegefachkräfte oder andere geeignete Fachkräfte bei der Erstellung des Gutachtens als externe Kräfte beteiligen. Die Verantwortung für die Begutachtung trägt der Medizinische Dienst auch dann, wenn externe Sachverständige beteiligt waren.

Als externe Kräfte sind vorrangig Mitarbeiter anderer Gutachterdienste, insbesondere des öffentlichen Gesundheitswesens und der Versorgungsverwaltung oder anderer Sozialleistungsträger zu beauftragen. Sofern ausnahmsweise niedergelassene Ärzte oder Pflegefachkräfte von Sozialstationen, gewerblichen Pflegediensten sowie in der Pflege selbständig Tätige als externe Kräfte beauftragt werden, ist sicherzustellen, dass keine Interessenkollisionen entstehen."

## 17

e) Ziff. 2 Anforderungen an die Qualifikation der Gutachterinnen und Gutachter der Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien --UGu-RiLi--) in der Fassung vom 6. Mai 2013

"(1) Die fachlichen Voraussetzungen, um als Gutachterinnen und Gutachter im Sinne der 'Richtlinien zum Verfahren der Feststellung der Pflegebedürftigkeit sowie zur pflegefachlichen Konkretisierung der Inhalte des Begutachtungsinstruments nach dem Elften Buch des Sozialgesetzbuches (Begutachtungs-Richtlinien-BRi)' tätig zu sein, erfüllen approbierte Ärztinnen oder Ärzte, die zur Feststellung der Rehabilitationsindikation entsprechend der 'Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über Leistungen zur medizinischen Rehabilitation (Rehabilitations-Richtlinie)' befugt sind. Darüber hinaus müssen sie über mindestens zwei Jahre Berufserfahrung in der ambulanten ärztlichen Versorgung, einem Krankenhaus, einer Rehabilitationseinrichtung oder in einem sozialmedizinischen Dienst in den letzten 5 Jahren vor Aufnahme der Tätigkeit als Gutachterin bzw. Gutachter verfügen.

(2) Die fachlichen Voraussetzungen, um als Gutachterin bzw. Gutachter im Sinne der Begutachtungs-Richtlinien tätig zu sein, sind ferner erfüllt, wenn eine Berufsqualifikation als Altenpflegerin oder Altenpfleger (dreijährig ausgebildet nach Bundesrecht) oder Gesundheits- und Krankenpflegerin oder Gesundheits- und Krankenpfleger, Krankenschwester oder Krankenpfleger, Gesundheits- und Kinderkrankenpflegerin oder Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger, Kinderkrankenschwester oder Kinderkrankenpfleger mit mindestens 2 Jahren Berufserfahrung in der ambulanten und/oder stationären Pflege in den letzten 5 Jahren vor Aufnahme der Tätigkeit als Gutachterin bzw. Gutachter vorliegt. ...

(4) Die Gutachterinnen und Gutachter haben zusätzlich zu den fachlichen Voraussetzungen nach Absatz 1 bis 3 nachzuweisen, dass sie folgende Schulungen erfolgreich absolviert haben:

- mindestens 50 Stunden in den Begutachtungs-Richtlinien,
- mindestens 20 Stunden in den Grundzügen des Sozialrechts (insbesondere des SGB XI),
- mindestens 10 Stunden im Konfliktmanagement,
- Besonderheiten bei der Kinderbegutachtung, soweit Gutachterinnen oder Gutachter diese durchführen sollen; und
- mindestens 10 Begutachtungen in der praktischen Anwendung der Begutachtungs-Richtlinien. Dies beinhaltet die fachliche Begleitung der Gutachterin oder des Gutachters und die fachliche Auswertung des Gutachtens durch eine Schulungsperson.

Darüber hinaus sind mindestens jährlich Nachschulungen zur Durchführung von Begutachtungen von mindestens 16 Stunden nachzuweisen. Sollten die Begutachtungs-Richtlinien zwischenzeitlich geändert werden, ist eine mindestens 16-stündige Nachschulung über die aktuellen Veränderungen der Begutachtungs-Richtlinien bis spätestens 1 Monat nach Inkrafttreten der Begutachtungs-Richtlinien nachzuweisen."

## **18** 2. Unionsrecht

Unionsrechtlich sind die folgenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG von Bedeutung:

### **19** a) Art. 2 Steueranwendungsbereich

"Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

- c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt; ..."

### **20** b) Art. 132 Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

"(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: ...

- g) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden; ..."

**21** c) Art. 134 Gründe des Ausschlusses von Steuerbefreiungen dem Gemeinwohl dienender Umsätze

"In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

- a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;
- b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden."

**22** II. Beurteilung nach nationalem Recht

**23** Die gutachterlichen Leistungen der Klägerin sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar. Sie sind nach nationalem Recht auch steuerpflichtig, da die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG nicht erfüllt sind.

**24** 1. Es liegt keine steuerfreie Heilbehandlung nach § 4 Nr. 14 UStG vor. Denn die Gutachtertätigkeit des MDK und damit auch die der Klägerin dient ihrem Hauptzweck nach weder der Behandlung, Linderung oder Vorbeugung einer Krankheit - sie dient vielmehr als Grundlage für die Feststellung, in welcher Höhe dem Versicherten ein Anspruch auf Ersatz von Kosten nach dem Gesetz über die Pflegeversicherung zusteht.

**25** a) Wird eine Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so liegt keine Heilbehandlung im Sinne des Unionsrechts (EuGH-Urteile Unterpertinger vom 20. November 2003 - C-212/01, EU:C:2003:625, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 70, Rz 42 ff.; D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services vom 20. November 2003 - C-307/01, EU:C:2003:627, UR 2004, 75, Rz 61) und im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG vor (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 2007 - V B 98/06, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 217, 94, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2008, 35, unter II.2.b, Rz 15; BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 - V R 32/07, BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.1.a, Rz 11, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--).

**26** b) So liegt der Fall hier. Der Entscheidung der Pflegekasse über die Gewährung von Leistungen nach § 28 SGB XI geht ein Verwaltungsverfahren voraus. Ein unselbständiger Verfahrensschritt in diesem Verfahren ist die Begutachtung, ob eine Pflegebedürftigkeit vorliegt.

**27** aa) Nach dem Aufgabenkatalog der §§ 275 und 276 Abs. 6 SGB V sind die Krankenkassen in den gesetzlich bestimmten Fällen verpflichtet, eine gutachterliche Stellungnahme des MDK einzuholen. Die Aufgaben des MDK im Rahmen der sozialen Pflegeversicherung ergeben sich zusätzlich zu den Bestimmungen des SGB V aus den Vorschriften des SGB XI.

**28** bb) Insofern regelt § 18 SGB XI, wie der Gutachter --ein Mitarbeiter eines MDK oder (ab 30. Oktober 2012) auch ein unabhängiger Gutachter-- in das Verwaltungsverfahren zur Entscheidung über die Gewährung von Leistungen einzubeziehen ist. Ihm kommt die zentrale Aufgabe zu, den Pflegekassen den notwendigen medizinisch-pflegerischen Sachverstand zu verschaffen. Zu prüfen sind vor allem, ob eine Pflegebedürftigkeit vorliegt und welchem Pflegegrad diese zuzuordnen ist. Weiterhin kann zum Beispiel (z.B.) der Zeiteanteil der Pflegeversicherung bei der Pflege von Personen mit besonders hohem Bedarf an behandlungspflegerischen Leistungen festzustellen sein. Die Feststellung dieser Tatbestandsmerkmale erfolgt jedoch nicht durch den Gutachter, sondern durch die Pflegekasse, welche sich seiner sachkundigen Hilfe bedient und die Entscheidung über die Gewährung der beantragten Leistung unter Berücksichtigung der gutachterlichen Stellungnahme, aber möglicherweise auch anderer Beweismittel, trifft (vergleiche --vgl.-- Roller in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB XI, § 18 Rz 11, 14).

- 29** cc) Durch § 275 Abs. 5 SGB V wird schließlich klargestellt, dass die Ärzte des MDK nicht berechtigt sind, in die ärztliche Behandlung einzugreifen. Aufgabe des MDK ist somit die Begutachtung für Zwecke der Sozialversicherung, nicht die Therapie (BFH-Urteile vom 28. Juni 2000 - V R 72/99, BFHE 191, 463, BStBl II 2000, 554, unter II.1.e, Rz 14 ff.; in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.1.b, Rz 12; Tehler in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 15a Rz 41).
- 30** 2. Da es sich bei den Leistungen der Klägerin auch nicht um Leistungen zur Betreuung oder Pflege von Personen handelt, ist § 4 Nr. 16 UStG nicht anwendbar.
- 31** 3. Schließlich sind sowohl nach § 4 Nr. 15 UStG als auch nach § 4 Nr. 15a UStG nur die Umsätze der darin genannten Einrichtungen (z.B. der Sozialversicherungsträger bzw. des MDK) steuerfrei. Die Klägerin entspricht dieser Vorgabe nicht.
- 32** Denn der MDK ist jeweils die nach § 278 Abs. 2 SGB V in jedem Land von den Landesverbänden der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen, landwirtschaftlichen Krankenkassen und der Verbände der Ersatzkassen errichtete und gemeinsam getragene Arbeitsgemeinschaft "Medizinischer Dienst der Krankenversicherung". Die Pflegekassen, die gemäß § 46 Abs. 1 Satz 2 SGB XI bei der Krankenkasse errichtet werden, sind selbst nicht Mitglieder der MDK-Arbeitsgemeinschaften. Ebenso wenig ist die vom MDK beauftragte Klägerin Teil des MDK.
- 33** III. Zur Anrufung des EuGH
- 34** Die Klägerin kann sich jedoch möglicherweise unmittelbar auf eine Steuerfreiheit ihrer Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG berufen. Denn die nationalen Regelungen nach § 4 Nr. 15 UStG bzw. § 4 Nr. 15a UStG befreien lediglich Leistungen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit von der Besteuerung, nicht aber auch eng mit diesen Leistungen verbundene Leistungen, wie es Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG vorsieht. Ob die Leistungen der Klägerin darunter zu fassen sind, ist jedoch unionsrechtlich zweifelhaft.
- 35** 1. Zur ersten Rechtsfrage
- Mit der ersten Frage soll geklärt werden, ob eine Gutachtertätigkeit wie die im Ausgangsverfahren zu --eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen-- Umsätzen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG führt.
- 36** a) Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG definiert nicht, was unter den Begriff "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit" verbundenen Umsätzen zu fassen ist.
- 37** aa) Die Befreiung gewährt für bestimmte, im sozialen Sektor erbrachte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung. Dadurch zielt sie darauf ab, die Kosten dieser Leistungen zu senken und diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen (EuGH-Urteile Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 - C-498/03, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 30; Les Jardins de Jouvence vom 21. Januar 2016 - C-335/14, EU:C:2016:36, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 287, Rz 41).
- 38** bb) Allerdings sind nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten befreit. Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG sieht Steuerbefreiungen nur für diejenigen Tätigkeiten vor, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind (EuGH-Urteile Brockenhurst College vom 4. Mai 2017 - C-699/15, EU:C:2017:344, UR 2017, 435, Rz 22; The English Bridge Union vom 26. Oktober 2017 - C-90/16, EU:C:2017:814, HFR 2017, 1174, Rz 21; A & G Fahrschul-Akademie vom 14. März 2019 - C-449/17, EU:C:2019:202, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2019, 620, Rz 17). Folglich kann auch nicht jede Person, die eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübt, als eine vom Mitgliedstaat anerkannte Einrichtung angesehen werden (vgl. EuGH-Urteil Ordre des barreaux francophones et germanophone u.a. vom 28. Juli 2016 - C-543/14, EU:C:2016:605, UR 2016, 634, Rz 60 ff.; BFH-Urteil vom 29. März 2017 - XI R 6/16, BFHE 257, 471, Rz 30).
- 39** cc) Die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen des Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG umschrieben sind, sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen, sich aus Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG ergebenden Grundsatz darstellen, dass jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen des Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen

ihre Wirkung nähme (EuGH-Urteile Brockenhurst College, EU:C:2017:344, UR 2017, 435, Rz 23; A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202, DStR 2019, 620, Rz 19).

- 40** b) Bei den Gutachterleistungen der Klägerin handelt es sich nicht um Leistungen der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit, da die gutachterliche Tätigkeit lediglich als Entscheidungshilfe für den Erlass von Leistungsbescheiden durch die Pflegekasse dient. Dass die Leistungen des MDK (auch soweit er sich dazu Dritter bedient) auf der Grundlage des SGB XI erbracht werden und dem Gemeinwohl dienen, ist insofern nicht ausreichend.
- 41** c) Fraglich ist aber, ob es sich bei der gutachterlichen Tätigkeit um eine mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundene Leistung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG handelt.
- 42** aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann eine eng mit einer begünstigten Tätigkeit verbundene Leistung steuerfrei sein, wenn die Haupttätigkeit selbst eine befreite Tätigkeit ist und sowohl die Haupttätigkeit als auch die damit eng verbundene Leistung von einer der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG genannten Einrichtungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile Kinderopvang Enschede vom 9. Februar 2006 - C-415/04, EU:C:2006:95, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2006, Beilage 3, 256, Rz 21, 22; Horizon College vom 14. Juni 2007 - C-434/05, EU:C:2007:343, BFH/NV 2007, Beilage 4, 389, Rz 34, 36).
- 43** bb) Vorliegend ist die Leistungsgewährung der Pflegekasse eine steuerbefreite Leistung der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit. Die Leistung der Klägerin dient der Vorbereitung dieser Tätigkeit. Die Pflegekasse und möglicherweise die Klägerin sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG anerkannte Leistungserbringer.
- 44** d) Läge ein eng verbundener Umsatz vor, wäre die Leistung für die Tätigkeit der Pflegekasse unerlässlich.
- 45** aa) Leistungen nach Art. 134 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG, die eng mit den u.a. in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG genannten Tätigkeiten verbunden sind, können nur befreit werden, wenn sie zur Ausübung dieser steuerbefreiten Tätigkeiten unerlässlich sind (vgl. EuGH-Urteile Ygeia vom 1. Dezember 2005 - C-394/04 und C-395/04, EU:C:2005:734, BFH/NV 2006, Beilage 2, 127, Rz 26; Kinderopvang Enschede, EU:C:2006:95, BFH/NV 2006, Beilage 3, 256, Rz 25; Horizon College, EU:C:2007:343, BFH/NV 2007, Beilage 4, 389, Rz 38, m.w.N.).
- 46** bb) Bei der Prüfung der Unerlässlichkeit der Leistungen ist zu berücksichtigen, ob die eng verbundene (gutachterliche) Leistung von solcher Art oder Qualität ist, dass davon auszugehen ist, dass ohne Mitwirken des Gutachters eine gleichwertige Einschätzung nicht zur Verfügung stünde und ohne Rückgriff auf ein derartiges Gutachten keine Gleichwertigkeit der Pflegekassenleistungen gewährleistet wäre bzw. dass diese Leistung notwendig ist und denen von begünstigten Einrichtungen entspricht (vgl. analog EuGH-Urteile Kinderopvang Enschede, EU:C:2006:95, BFH/NV 2006, Beilage 3, 256, Rz 27 ff.; Horizon College, EU:C:2007:343, BFH/NV 2007, Beilage 4, 389, Rz 39; Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, HFR 2016, 287, Rz 53).
- 47** cc) Dies ist hier der Fall. Denn ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien (vgl. Drucksachen des Deutschen Bundestages --BTDrucks-- 12/5952, 36) ist für eine ganzheitliche Beurteilung der Pflegesituation, insbesondere der Behinderung und des Hilfsbedarfs, die Beteiligung von Pflegefachkräften und anderer geeigneter Fachkräfte (z.B. Heil- und Sozialpädagogen, Sozialarbeiter, Psychologen), die entweder beim MDK angestellt oder von ihm im Einzelfall beauftragt werden, unverzichtbar. Außerdem sieht B 1 der BRi die Beteiligung von externen Kräften bei der Erstellung von Gutachten des MDK zur Bewältigung von Antragsspitzen und zu speziellen gutachterlichen Fragestellungen vor.
- 48** e) Schließlich wird die Tätigkeit der Klägerin nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt (Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG).
- 49** f) Auch wenn der Gesetzgeber bei Einführung des § 4 Nr. 15a UStG davon ausging, dass die gutachterliche Tätigkeit des MDK eine eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistung darstellt (vgl. BTDrucks 13/3084, 25; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.4., Rz 21), und Leistungen, die auf der Grundlage des Sozialgesetzbuchs --hier § 18 SGB XI-- erbracht werden, oftmals eng mit der sozialen Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sind (vgl. § 1 Abs. 1 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch; BFH-Urteil vom 7. Dezember 2016 - XI R 5/15, BFHE 256, 550, Rz 25), bestehen hieran jedoch unionsrechtliche Zweifel.



- 50** aa) Zum einen handelt es sich nach der Rechtsprechung des vorliegenden Senats dann nicht um eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen, wenn sie nicht gegenüber dem Hilfsbedürftigen, sondern an einen Unternehmer erbracht werden, der sie benötigt, um seine eigene steuerbefreite Ausgangsleistung an den jeweiligen Patienten oder Hilfsbedürftigen zu erbringen (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232, Rz 39). Dies gilt z.B. für die Gestellung von Personal (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2015 - V R 20/12, UR 2015, 877, Rz 3; BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 - V R 56/14, BFH/NV 2016, 792, Rz 18, jeweils unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit vom 12. März 2015 - C-594/13, EU:C:2015:164, UR 2015, 351, Rz 28) oder allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 550, Rz 24).
- 51** Dem steht auch nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des BFH ein steuerbefreiter Umsatz nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG auch dann vorliegen kann, wenn Leistungen nicht gegenüber Patienten oder Krankenkassen erbracht werden. Denn für die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG kommt es nicht auf die Person des Leistungsempfängers an, da sich die personenbezogene Voraussetzung der Steuerfreiheit auf den Leistenden bezieht, der Träger eines ärztlichen oder artähnlichen Berufs sein müsse (BFH-Urteil vom 2. August 2018 - V R 37/17, BFHE 263, 63, Rz 16, m.w.N.). Ob diese Überlegung auch auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG übertragbar ist, ist fraglich.
- 52** bb) Zum anderen hat auch der EuGH in der Rechtssache Unterpertinger (EuGH-Urteil Unterpertinger, EU:C:2003:625, UR 2004, 70) hinsichtlich eines vergleichbaren Sachverhalts (der Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person im Hinblick darauf, Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen) eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG nicht in Betracht gezogen.
- 53** 2. Zur Rechtsfrage 2a)
- Mit dieser Rechtsfrage soll für den Fall, dass die Frage 1 bejaht wird, geklärt werden, ob es für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG ausreicht, dass dieser als Subunternehmer im Auftrag einer Einrichtung, die nach nationalem Recht als soziale Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG anerkannt ist, Leistungen erbringt.
- 54** a) Der Begriff der Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG ist grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen (vgl. dazu EuGH-Urteile Gregg vom 7. September 1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, UR 1999, 419, Rz 21; Kingscrest Associates und Montecello, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 35, 40; MDDP vom 28. November 2013 - C-319/12, EU:C:2013:778, HFR 2014, 177, Rz 28, 31; BFH-Urteile in BFHE 257, 471, Rz 28; vom 13. Juni 2018 - XI R 20/16, BFHE 262, 220, Rz 53, m.w.N.).
- 55** b) Nach den EuGH-Urteilen Kügler vom 10. September 2002 - C-141/00 (EU:C:2002:472, UR 2002, 513, Rz 54, 58) und Zimmermann vom 15. November 2012 - C-174/11 (EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 26) legt Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG 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. 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 471, Rz 29 ff., m.w.N.):
- das Bestehen spezifischer Vorschriften, bei denen es sich um nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handeln kann,
  - 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
  - die Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit.
- 56** c) Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH erstreckt sich die Anerkennung des MDK als soziale Einrichtung im

Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG durch § 4 Nr. 15a UStG nicht auch auf Subunternehmer des MDK. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer (vgl. EuGH-Urteile Kügler, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, 1. Leitsatz sowie Rz 30; Kingscrest Associates und Montecello, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 41; Turn- und Sportunion Waldburg vom 12. Januar 2006 - C-246/04, EU:C:2006:22, UR 2006, 224, Rz 33) gebiete --auch unter dem Gesichtspunkt der freien Wahl des Organisationsmodells-- insofern keine andere Auslegung (BFH-Urteile vom 8. November 2007 - V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634; in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429). Denn selbst wenn ein Gutachten der Klägerin die gleiche Qualität wie das Gutachten einer beim MDK angestellten Fachkraft bzw. eines direkt von der Pflegekasse beauftragten Gutachters habe und ebenso zur Grundlage der Entscheidung der Pflegekasse werde, lägen dennoch unterschiedlich ausgestaltete rechtliche Situationen vor, die umsatzsteuerrechtlich nicht gleich behandelt werden müssten (BFH-Urteil in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, unter II.2.b dd, Rz 43; in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.3., Rz 19; a.A. Tehler in Rau/Dürnwächter, a.a.O., § 4 Nr. 15a Rz 118).

**57** Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass die begünstigende Regelung des § 4 Nr. 15a UStG dadurch, dass sie nur für Leistungen des MDK gilt, unionsrechtskonform an ein personenbezogenes Merkmal anknüpfe, was unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen für verschiedene Wirtschaftsteilnehmer impliziere (BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 63, m.w.N.). Die freie Wahl des Organisationsmodells führe indessen nicht dazu, dass bei den Steuerbefreiungen, die --wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG mit der Anerkennung durch den Mitgliedstaat-- unternehmerbezogene Merkmale voraussetzen, auf diese unternehmerbezogenen Merkmale unter Berufung auf die Freiheit des Organisationsmodells verzichtet werden könne (BFH-Urteile vom 8. August 2013 - V R 8/12, BFHE 242, 548, Rz 46; vom 9. März 2017 - V R 39/16, BFHE 257, 456, Rz 19).

**58** d) Fraglich ist jedoch, ob sich etwas anderes daraus ergibt, dass --abgesehen von der datenschutzrechtlichen Regelung des § 18 Abs. 7 Satz 3 SGB XI (als nicht ausreichend angesehen vom BFH-Urteil in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.4.b, Rz 29)-- mit den BRi vom Spitzenverband Bund der Pflegekassen erlassene und vom Bundesminister für Gesundheit genehmigte Regelungen bestehen, die die Einbindung Dritter durch den MDK zur Begutachtung rudimentär regeln (vgl. unter B 1 der BRi), aber lediglich für den MDK gemäß § 53a Satz 3 SGB XI verbindlich sind. Hierin könnte eine hinreichende Anerkennung liegen, auch wenn der Gutachter Subunternehmer ist.

**59** 3. Zur Rechtsfrage 2b)

Mit dieser Frage soll für den Fall, dass die Frage 1 bejaht wird und die Subunternehmerstellung allein nicht ausreicht, geklärt werden, ob die pauschale Übernahme der Kosten des Hauptunternehmers durch die Kranken- und Pflegekassen dafür ausreichend ist, dass auch ein Subunternehmer als eine anerkannte Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG zu beurteilen ist.

**60** a) Zu den im Einklang mit dem Unionsrecht für die Anerkennung als soziale Einrichtung maßgeblichen Gesichtspunkten gehört u.a. die Übernahme der Kosten für die fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 31; BFH-Urteile in BFHE 256, 550, Rz 29; in BFHE 258, 517, Rz 40; jeweils m.w.N.; in BFHE 262, 220, Rz 50).

**61** Ausreichend ist nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich, dass die Kosten mittelbar (durchgeleitet) von Einrichtungen der sozialen Sicherheit getragen werden, auch wenn --wie beim Subunternehmer-- keine direkten vertraglichen Beziehungen zum öffentlichen Träger bestehen (BFH-Urteile vom 6. April 2016 - V R 55/14, BFHE 253, 466, Rz 38 ff.; in BFHE 256, 550, Rz 35; in BFHE 262, 220, Rz 71; jeweils m.w.N.).

**62** b) Die Finanzierung des MDK ist in § 281 SGB V geregelt. Während die für die Aufgaben des MKD nach § 275 Abs. 1 bis 3a SGB V erforderlichen Mittel von den Krankenkassen durch eine Umlage aufgebracht werden (§ 281 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 SGB V), sind die Leistungen der MDK im Rahmen der ihnen nach § 275 Abs. 4 SGB V übertragenen Aufgaben vom jeweiligen Auftraggeber durch aufwandsorientierte Nutzerentgelte zu vergüten (§ 281 Abs. 1a SGB V). Die Umlage wird grundsätzlich nach dem Wohnortprinzip nach dem Verhältnis der Mitgliederzahlen der Kassen im Zuständigkeitsbereich des MDK bemessen (§ 281 Abs. 1 Satz 2 SGB V).

**63** Gemäß § 281 Abs. 1 Satz 5 SGB V tragen die Pflegekassen pauschal die Hälfte der umlagefinanzierten Kosten.

**64** c) Die Begutachtung nach § 18 SGB XI wird danach durch Umlagen finanziert, wobei die Zuweisung der

erforderlichen Mittel nach § 281 SGB V unabhängig von der konkreten Inanspruchnahme durch die Pflegekasse und auch unabhängig davon erfolgt, ob der MDK Dritte zur Erfüllung seiner Aufgaben --entsprechend den Vorgaben der BRi-- eingeschaltet hat. Damit haben die Pflege- bzw. die Krankenkassen im Ergebnis mittelbar sämtliche Kosten der gutachterlichen Tätigkeit der Klägerin getragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 550, Rz 35).

- 65** d) Andererseits hat der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG in nationales Recht hinsichtlich einer erforderlichen Kostenübernahme durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit zum Teil den Begriff der "Vergütung" gewählt (vgl. z.B. § 4 Nr. 16 Buchst. k beziehungsweise ab 1. Juli 2013: Buchst. l UStG; § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG; § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG). Dies wird durch die Rechtsprechung des BFH dahingehend ausgelegt, dass aus der Verwendung des Ausdrucks "vergütet wurden" statt "Kostenübernahme" zwar nicht geschlossen werden könne, dass eine mittelbare Vergütung nicht ausreiche (BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 - V R 46/15, BFHE 254, 272, Rz 50). Voraussetzung einer "Vergütung" sei jedoch zumindest, dass der zuständige Träger die durch einen Subunternehmer an einen anderen Unternehmer im Rahmen der begünstigten Tätigkeit erbrachten Leistungen kennt und die Kosten hierfür, wenn auch mittelbar, tragen will (vgl. BFH-Urteile in BFHE 254, 272, Rz 31; in BFHE 262, 220, Rz 66). Vergütet der Kostenträger dagegen nicht Leistungen des Subunternehmers, sondern lediglich Leistungen des Leistungserbringers, liegt danach keine bei der Beurteilung einer Anerkennung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG zu berücksichtigende Kostenübernahme vor (BFH-Urteile vom 30. November 2016 - V R 10/16, BFH/NV 2017, 627, Rz 13; in BFHE 262, 220, Rz 68).
- 66** Im vorliegenden Fall gibt es keine Feststellungen dazu, ob die Pflegekasse im Rahmen der pauschalen Kostenübernahme für den MDK von den jeweiligen Subunternehmerleistungen wusste und diese auch "vergüten" wollte. Würde eine mittelbare Finanzierung nicht ausreichen, müsste der Rechtsstreit an das FG zurückverwiesen werden. Hieraus ergibt sich die Vorlagefrage 2b).
- 67** 4. Zur Rechtsfrage 2c)
- Mit dieser Frage soll für den Fall, dass die Frage 1 bejaht wird und die Subunternehmerleistung nicht ausreicht, geklärt werden, ob bei mittelbarer Kostentragung durch einen Sozialträger die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter davon abhängig gemacht werden kann, dass der Steuerpflichtige einen Vertrag mit einem Träger der sozialen Sicherheit oder Sozialfürsorge tatsächlich abgeschlossen hat, oder ob es für eine Anerkennung ausreicht, dass nach nationalem Recht ein Vertrag abgeschlossen werden könnte.
- 68** a) Nach der Rechtsprechung des BFH kann die Kostenübernahme nur dann zu einer solchen Anerkennung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG führen, wenn diese gesetzlich geregelt ist. Demgemäß kann es zu einer Anerkennung aufgrund einer vertraglich vereinbarten Kostenübernahme nur dann kommen, wenn für den Vertragsschluss eine gesetzliche Grundlage besteht (BFH-Urteile vom 18. Februar 2016 - V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 43, m.w.N.; in BFHE 254, 272, Rz 37). Ebenso wie der Umstand, dass keine öffentliche Kostenbeteiligung gewährt wird, für sich genommen eine solche Anerkennung nicht ausschließt (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, HFR 2016, 287, Rz 39), führt die abstrakte Übernahmefähigkeit von Kosten nicht zwingend zu einer Anerkennung als soziale Einrichtung (BFH-Urteil in BFHE 257, 456, Rz 22).
- 69** Bestehen nur geringe gesetzliche Anforderungen für einen Vertragsschluss, soll insofern die Möglichkeit eines Vertragsschlusses ausreichen (BFH-Urteil vom 18. August 2015 - V R 13/14, BFHE 251, 282, Rz 20 f.). Sieht das Gesetz jedoch zahlreiche Bedingungen für einen Vertragsschluss vor, soll allein die abstrakte Kostenübernahmefähigkeit nicht ausreichen (BFH-Urteile in BFHE 257, 456, Rz 20 f.; vom 21. Juni 2017 - V R 29/16, BFH/NV 2017, 1465, Rz 12), da der nationale Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der unternehmerbezogenen Anerkennung befugt sei, z.B. die Leistungsqualität zu berücksichtigen, wie sie sich etwa aus einer Prüfung vor Vertragsschluss durch den Sozialhilfeträger ergebe (BFH-Urteil in BFHE 257, 456, Rz 18).
- 70** b) § 18 Abs. 1 Satz 1 SGB XI wurde mit Wirkung zum 30. Oktober 2012 durch das PNG dahingehend geändert, dass die Pflegekassen statt des MDK auch andere unabhängige Gutachter mit der Prüfung, ob die Voraussetzungen der Pflegebedürftigkeit erfüllt sind und welcher Pflegegrad vorliegt bzw. für welchen Zeitanteil die Pflegeversicherung bei ambulant versorgten Pflegebedürftigen die hälftigen Kosten zu tragen hat, beauftragen können.
- 71** Bei direkter Beauftragung von unabhängigen Gutachtern gelten für die Pflegekassen (§ 53b Abs. 1 Satz 2 SGB XI) die nach § 53b SGB XI erlassenen UGu-RiLi, in denen z.B. in Ziff. 2 die Qualifikationsanforderungen an die von den Pflegekassen beauftragten Gutachter detailliert geregelt sind. Dies könnte dahingehend verstanden werden, dass ein Vertrag besteht, sofern dies unionsrechtlich zulässig ist.

- 72** 5. Die vorgelegten Rechtsfragen sind entscheidungserheblich.
- 73** a) Eine Steuerbefreiung scheidet aus, wenn Frage 1 dahingehend zu beantworten ist, dass die Gutachtertätigkeit keine von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG begünstigte Tätigkeit darstellt.
- 74** b) Ist der Anwendungsbereich hingegen eröffnet, kommt es für die Steuerpflicht der Gutachterleistungen darauf an, unter welchen Umständen von einer Anerkennung auszugehen ist, insbesondere, ob die Tätigkeit als Subunternehmer einer anerkannten Einrichtung ausreicht (Frage 2a). Wenn dies nicht ausreicht, ist entscheidend, ob eine pauschale Kostentragung genügt oder es einer wissentlichen und willentlichen Kostenübernahme bedarf (Frage 2b), bzw. ob --und unter welchen Umständen-- eine gesetzliche Grundlage für einen direkten Vertragsschluss erforderlich ist (Frage 2c).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)