

## Urteil vom 28. Juni 2017, XI R 23/14

**Zur Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze der ambulanten Pflege (40 %-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F.) - Organschaft bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters**

ECLI:DE:BFH:2017:U.280617.XIR23.14.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 16 Buchst e, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, AEUV Art 267, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006  
vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 09. April 2014, Az: 6 K 1796/13

### Leitsätze

Leistungen der sog. 24-Stunden-Pflege von privatrechtlichen Einrichtungen zur ambulanten Pflege waren in den Jahren 2005 und 2006 nur dann umsatzsteuerfrei, wenn im Vorjahr oder im jeweiligen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 % der Pflegefälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind. Diese Einschränkung ist weder unionsrechtswidrig noch verfassungswidrig .

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 10. April 2014 6 K 1796/13 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer für 2006 wird unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten vom 24. März 2011 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 7. Januar 2009, soweit sie die Umsatzsteuer für 2006 betrifft, auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Annahme der Beendigung der Organschaft des Klägers als Organträger mit der Z GmbH als Organgesellschaft ab Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Z GmbH ergibt.

Die Berechnung der festzusetzenden Umsatzsteuer für 2006 wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Anschlussrevision des Klägers wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 95 % und der Beklagte zu 5 % zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Kläger, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (Kläger) als Organträger die Umsatzsteuer für Umsätze der Z-GmbH (GmbH) auch nach Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH schuldet, ob die dem Kläger zuzurechnenden Umsätze der GmbH im Bereich der ambulanten Pflege und der Personalgestellung umsatzsteuerfrei sind (Revision) sowie ob in der "Verpachtung" von Teilen eines Patientenstamms eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung liegt (Anschlussrevision).
- 2 Der Kläger ist Krankenpfleger. Seit 1995 betrieb er als Einzelunternehmer einen ambulanten Pflegedienst in X. Seine Leistungen beruhten auf Verträgen mit Krankenkassen, Pflegekassen und Sozialämtern, wobei er sich zunächst mit ca. fünf angestellten Pflegekräften der klassischen Krankenpflege widmete. Seit Ende der 1990er Jahre kam schwerpunktmäßig die sog. 24-Stunden-Pflege hinzu.
- 3 Im Jahr 2003 gründete der Kläger die GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Sodann übernahm die GmbH den Geschäftsbereich der sog. 24-Stunden-Pflege.

- 4** Am 29. Juli 2004 schloss die GmbH mit verschiedenen Pflegekassen, mit Verbänden von Krankenkassen, mit der Bundesknappschaft sowie mit der Stadt Y als Sozialhilfeträger jeweils einen Versorgungsvertrag gemäß § 72 des Elften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XI). Bereits am 12. August 2003 (im Vorgriff auf diesen Versorgungsvertrag) und am 21. Juni 2005 (auf Basis des Vertrages) hatte die GmbH Vergütungsvereinbarungen mit den Vertragspartnern getroffen. Für die 24-Stunden-Pflege stellte die GmbH den gepflegten Personen entsprechend den getroffenen Vereinbarungen monatlich jeweils 2.750 € in Rechnung.
- 5** In den Jahren 2004 bis 2006 wurde unstreitig die für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für die Streitjahre (2005 und 2006) geltenden Fassung (a.F.) erforderliche 40 %-Grenze von der GmbH nicht erreicht.
- 6** Mit Wirkung ab dem 1. Februar 2006 "verpachtete" die GmbH an Frau ... (W) den aus einer Patientenliste ersichtlichen Patientenstamm. Der "Pachtzins" betrug monatlich inklusive "Mehrwertsteuer" 12.000 €; eine Rückübertragung von Verträgen zwischen Patienten und W an die GmbH war ausgeschlossen.
- 7** Die Mitarbeiterinnen, die die vom Pachtvertrag betroffenen Patienten pflegten, waren weiter bei der GmbH angestellt, wurden jedoch an W ausgeliehen.
- 8** Durch Beschluss des Amtsgerichts Y vom ... November 2006 4 IN .../06 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und Rechtsanwalt E zum Insolvenzverwalter bestellt. Bereits mit Beschluss vom ... September 2006 war Rechtsanwalt E zum vorläufigen Insolvenzverwalter der GmbH bestellt worden; Verfügungen der Schuldnerin waren nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Insolvenzordnung --InsO--). Schuldner der GmbH wurde verboten, an die GmbH zu zahlen. Der vorläufige Insolvenzverwalter wurde ermächtigt, Forderungen der GmbH einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen.
- 9** Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat nach Durchführung einer Außenprüfung die Auffassung, dass der Kläger Organträger der GmbH sei. Das FA war außerdem der Auffassung, dass die Umsätze der GmbH nicht nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. steuerfrei seien, da die nach dieser Vorschrift erforderliche 40 %-Grenze für das jeweilige Vorjahr nicht erreicht worden sei.
- 10** Am 17. August 2007 erließ das FA einen Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2005 und am 4. Dezember 2008 einen Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2006. Mit Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2009 wies das FA die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. Im Laufe des Klageverfahrens änderte das FA am 24. März 2011 den Umsatzsteuerbescheid für 2006.
- 11** Mit der Klage machte der Kläger geltend:
  - die Annahme der Organschaft sei wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Rechtsformneutralität rechtswidrig;
  - die ihm zuzurechnenden Umsätze der GmbH seien nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei.
- 12** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage überwiegend statt. Es führte aus, zwar seien die Umsätze der GmbH für den Zeitraum bis einschließlich August 2006 aufgrund einer bestehenden Organschaft beim Kläger als Organträger zu erfassen. Die Umsätze aus den Pflegeverträgen seien jedoch steuerfrei. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. erfülle der Kläger zwar (unstreitig) nicht. Er könne sich aber für die Steuerfreiheit der Umsätze unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 13** Für das Jahr 2005 führe die Steuerfreiheit der Pflegeumsätze zur Stattgabe der Klage in vollem Umfang, da die verbleibenden steuerpflichtigen Umsätze die Kleinunternehmergrenze des § 19 Abs. 1 UStG nicht überschritten.
- 14** Für das Jahr 2006 seien nur die Umsätze aus den Pflegeverträgen steuerfrei. Die Umsätze aus dem "Pachtvertrag" seien steuerbar und steuerpflichtig. Der Pachtvertrag stelle keine Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG dar. Im Streitfall sei lediglich ein Teil der Verträge mit pflegebedürftigen Personen übertragen worden. Die Umsätze aus dem "Pachtvertrag" seien auch nicht steuerfrei.
- 15** Die Entgelte für die Personalüberlassung an W in Höhe von 23.240,26 € seien hingegen gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei. Im Streitfall sei das entleihende Unternehmen der W eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter; W habe mit ihren Umsätzen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. erfüllt.

- 16** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1336 veröffentlicht.
- 17** Gegen das Urteil des FG haben das FA Revision und der Kläger Anschlussrevision eingelegt.
- 18** Das FA verteidigt die angefochtene Vorentscheidung, soweit das FG eine Geschäftsveräußerung verneint hat, und rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts. Die Organschaft habe nicht bereits zum Zeitpunkt der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters geendet und die Umsätze des Klägers seien nicht steuerfrei.
- 19** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Anschlussrevision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen sowie die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2009, soweit die Umsatzsteuer für 2006 betroffen ist, aufzuheben sowie den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 24. März 2011 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2006 auf 1.262,66 € festgesetzt wird.
- 21** Er verteidigt die angefochtene Vorentscheidung, soweit der Klage stattgegeben wurde. Das FG habe festgestellt, dass der Kläger in allen Fällen Zahlungen der Pflegeversicherung erhalten habe. Das Merkmal "ganz oder überwiegend" in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. sei richtlinienwidrig. Die Steuerbefreiung hänge dadurch davon ab, wie wohlhabend die gepflegten Personen seien. Dies verstoße gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, den verfassungsrechtlichen und den unionsrechtlichen Gleichheitssatz sowie den unionsrechtlichen Grundsatz der Effektivität und den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Folgerichtigkeit. Er, der Kläger, trete in Konkurrenz zu freien Wohlfahrtsverbänden, deren Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei seien. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. August 2013 V R 13/12 (BFHE 242, 557, BFH/NV 2014, 123) sei unzutreffend. Eine rückwirkende Anwendung der Rechtsprechung sei unzulässig. Die Finanzverwaltung habe Pflegeleistungen der Wohlfahrtsverbände nie besteuert, obwohl das Abstandsgebot des § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG stets verletzt worden sei. Der Kläger verweist ergänzend auf die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Les Jardins de Jouvence vom 21. Januar 2016 C-335/14 (EU:C:2016:36, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 287, Rz 39, 46 und 47) sowie CopyGene vom 10. Juni 2010 C-262/08 (EU:C:2010:328, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 526). Hilfsweise regt er an, dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen. Der Senat sei zur Vorlage verpflichtet.
- 22** In Bezug auf die Personalgestellung an W macht der Kläger geltend, diese sei unerlaubt erfolgt. Damit bestehe ein Arbeitsverhältnis zum Entleiher. Der Ausgleich zwischen Verleiher und Entleiher erfolge nach Bereicherungsrecht. Die BFH-Urteile vom 21. Januar 1993 V R 30/88 (BFHE 170, 283, BStBl II 1993, 384) und vom 24. Februar 2005 V R 1/03 (BFH/NV 2005, 1160) berücksichtigten dies nicht hinreichend.
- 23** Zur Begründung der Anschlussrevision trägt der Kläger vor, der Pachtvertrag führe zu einer Überleitung der Patienten auf W. Die Arbeitsverhältnisse der Stammbetreuer und der Ersatzkräfte seien ebenfalls auf W übergegangen. Das Personal sei der wertbildende Faktor. Bei der GmbH seien ca. 19 bis 22 Patienten und ca. 20 bis 25 Mitarbeiter verblieben. Dieser Vorgang sei als Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG anzusehen. Soweit es sich bei diesem Vortrag um neuen Sachvortrag im Revisionsverfahren handele, rüge er die Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG.

## Entscheidungsgründe

II.

- 24** Die Revision des FA führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage betreffend 2005 ist abzuweisen und die Umsatzsteuer für 2006 ist unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung des FA und Abweisung der Klage im Übrigen insoweit niedriger festzusetzen, als die Umsätze der GmbH ab Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen nicht mehr dem Kläger als Organträger zuzurechnen sind.
- 25** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die organisatorische Eingliederung der GmbH in das Unternehmen des Klägers mit der Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über deren Vermögen entfallen ist.
- 26** a) Der V. Senat des BFH hat durch Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13 (BFHE 242, 433, BStBl II 2017, 543, Leitsatz) entschieden, dass die organisatorische Eingliederung endet, wenn das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft

einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und zugleich gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind.

- 27** b) Dem schließt sich der erkennende Senat jedenfalls für den hier vorliegenden Fall an, dass der Insolvenzverwalter zum Forderungseinzug ermächtigt wird; denn dann kann der Organträger --hier der Kläger-- eine abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft insoweit nicht mehr verhindern (vgl. dazu BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b, Rz 16). Das FA ist dieser Beurteilung zuletzt nicht mehr entgegengetreten (vgl. nunmehr Abschn. 2.8 Abs. 12 Sätze 3 und 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses i.d.F. des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. Mai 2017, BStBl I 2017, 790).
- 28** 2. Zu Recht stellen beide Beteiligte die Auffassung des FG nicht in Frage, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. in den Streitjahren nicht gegeben waren.
- 29** a) Nach § 4 Nr. 16 UStG a.F. waren in den Streitjahren von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei u.a.
- "die mit dem Betrieb ... der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn
- a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden" (was im Streitfall ausscheidet) "oder
- ...
- e) bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind".
- 30** b) Der Gesetzgeber ging davon aus, dass die Regelung in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG entspricht (BTDrucks 12/1368, S. 27, und 12/1506, S. 178). Die (in den Streitjahren 2005 und 2006 geltende) Absenkung der ursprünglichen Zwei-Drittel-Grenze auf 40 % erfolgte zur Anpassung an die gesetzliche Neuregelung der Pflegeversicherung, um diese Grenze an die bei Krankenhäusern geltende Mindestgrenze für das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen anzugleichen (BTDrucks 12/5262, S. 172). Deshalb greift auch der Einwand, der Gesetzgeber habe die Möglichkeiten der Anerkennung erweitern und nicht einschränken wollen, nicht durch (vgl. zur Begrenzungswirkung BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 V R 54/06, BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643; BFH-Beschluss vom 2. März 2011 XI R 47/07, BFHE 232, 568, BStBl II 2012, 699, Rz 31 ff.).
- 31** c) Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. greift nicht ein. Der Tatbestand ist nicht erfüllt, weil die Pflegekosten nicht "im vorangegangenen Kalenderjahr" in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.
- 32** d) Der Vortrag des Klägers, der Gesetzgeber habe nicht das Problem gesehen, dass nach der Struktur des SGB XI bei der Pflege der Patient Eigenanteile an den Leistungserbringer zahlen müsse, ändert nichts an der gesetzlichen Anordnung.
- 33** Im Übrigen belegt der Umstand, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG zwar zahlreiche "Sozialkriterien" abgeschafft, aber als "Auffangtatbestand" in Buchst. k an der 40 %-Grenze festgehalten (BTDrucks 16/11108, S. 37, 38 f.) und mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809) die Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. l UStG im Hinblick auf die weitere Verbreitung der Anwendung des Persönlichen Budgets auf 25 % abgesenkt hat (BTDrucks 17/10000, S. 70, i.V.m. BTDrucks 17/12532, S. 89 f.), dass er in den dortigen Fällen als "Sozialkriterium" an einer Mindestgrenze festhalten will.
- 34** 3. Die Vorentscheidung ist allerdings insgesamt aufzuheben, weil das FG zu Unrecht angenommen hat, die dem Kläger zuzurechnenden Leistungen der GmbH seien nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG, auf den sich der Kläger berufen hat, steuerfrei; denn § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. war in den Streitjahren 2005 und 2006 insoweit nicht unionsrechtswidrig, als er die Steuerbefreiung von der Einhaltung der 40 %-Grenze (im selben Jahr) abhängig gemacht hat.
- 35** a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie

2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) befreien die Mitgliedstaaten 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. Es muss sich nach dem Wortlaut der Richtlinie um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen handeln (s. dazu b) und der Leistende muss eine Einrichtung des öffentlichen Rechts oder als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sein (s. dazu c).

- 36** b) Das FG hat zwar zutreffend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG als berufbar angesehen (vgl. aus neuerer Zeit BFH-Urteil vom 7. Dezember 2016 XI R 5/15, BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 29) und die Leistungen der sog. 24-Stunden-Pflege zu Recht als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen beurteilt (vgl. dazu EuGH-Urteile Kügler vom 10. September 2002 C-141/00, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 44; Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 24; BFH-Urteile vom 22. April 2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.2.a, Rz 36; vom 18. Januar 2005 V R 99/01, BFH/NV 2005, 1392, Rz 25).
- 37** c) Die Annahme des FG, der Kläger sei eine vom Mitgliedstaat Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, ist aber unzutreffend.
- 38** aa) Zwar ist der Begriff "Einrichtung" grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen (vgl. EuGH-Urteil Gregg vom 7. September 1999 C-216/97, EU:C:1999:390, UR 1999, 419, Rz 21) und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht (vgl. dazu EuGH-Urteile Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 35 und 40; MDDP vom 28. November 2013 C-319/12, EU:C:2013:778, HFR 2014, 177, Rz 28 und 31) zu erfassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 18. März 2015 XI R 15/11, BFHE 249, 359, BStBl II 2015, 1058, Rz 31).
- 39** bb) Nach den EuGH-Urteilen Kügler (EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 58) und Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 26) legt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung aber nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann.
- 40** cc) 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 gehört u.a. die Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Es kommt dabei auch nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.c, Rz 66 f.; vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (2), Rz 52; in BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643, unter II.2.a bb, Rz 42; vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712, Rz 46; vom 8. Juni 2011 XI R 22/09, BFHE 234, 448, BFH/NV 2011, 1804, Rz 38; vom 8. August 2013 V R 8/12, BFHE 242, 548, BFH/NV 2014, 119, Rz 40; vom 29. Juli 2015 XI R 35/13, BFHE 251, 91, BStBl II 2016, 797, Rz 23; vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, BFH/NV 2016, 1120, Rz 30).
- 41** dd) Der nationale Gesetzgeber hat die Anerkennung in den Streitjahren von der Einhaltung der sog. 40 %-Grenze abhängig gemacht (s.o. II.2.). Der EuGH hat im Rahmen der Prüfung, ob es Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und/oder Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG dem nationalen Gesetzgeber erlauben, die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig zu machen, dass bei diesen Einrichtungen "im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind" (BFH-Beschluss in BFHE 232, 568, BStBl II 2012, 699, Frage 1), in seinem Urteil Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35) dazu --abstrakt und losgelöst von den Gegebenheiten des dortigen Streitfalls-- ausgeführt:

"37. Entsprechend ist das Erfordernis einer wie im Ausgangsverfahren auf zwei Drittel der Fälle festgesetzten Schwelle für die Zwecke der Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie zu beurteilen. Durch das Erfordernis einer solchen Schwelle wird nämlich auf ähnliche Weise dem Bedürfnis entsprochen, bei der Anwendung dieser Vorschrift den sozialen Charakter von Einrichtungen anzuerkennen. Ebenso überschreitet ein Mitgliedstaat das ihm nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie zustehende Ermessen grundsätzlich nicht dadurch, dass er auch im Zusammenhang mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bedingung verlangt, dass die Kosten für die betreffenden Leistungen der ambulanten Pflege ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sein müssen."

- 42** ee) Unter Anlegung dieser Maßstäbe hat Deutschland bei der Ausgestaltung der Anerkennung i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG die Grenzen des ihm zustehenden Ermessens zwar insoweit nicht beachtet, als es bezüglich der Einhaltung der 40 %-Grenze auf das vorangegangene Kalenderjahr abgestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz 36 ff.). Der EuGH hat aber die frühere Zwei-Drittel-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. sowie die dort normierte Bedingung, dass die Kosten für die betreffenden Leistungen der ambulanten Pflege ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sein müssen, gebilligt (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 37). Dass es dort um einen anderen Sachverhalt ging, ändert an der rechtlichen Aussage des EuGH nichts.
- 43** ff) Der Senat hat deshalb entsprechende gesetzliche Grenzen in ständiger Rechtsprechung nur insoweit als mit dem Unionsrecht unvereinbar beanstandet, als bei der Prüfung der Grenze auf die Umsätze des Vorjahres zurückgegriffen wird, und im Übrigen unbeanstandet gelassen (vgl. neben BFH-Urteil in BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz 37, auch BFH-Urteile vom 18. März 2015 XI R 8/13, BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788, Rz 50 ff.; in BFHE 249, 359, BStBl II 2015, 1058, Rz 37 f.; s.a. BFH-Urteil in BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643; ebenso Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 16 Rz 31; a.A. Hölzer in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 16 Rz 505; Bunjes/Heidner, UStG, 16. Aufl., § 4 Nr. 16 Rz 24 und 26; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 4 Nr. 16 Rz 13 ff.; wohl auch Weber in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 4 Nr. 16 Rz 66 f.).
- 44** Die 40 %-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. erreicht der Kläger auch dann nicht, wenn man entsprechend seinem Vorbringen jeweils auf die Umsätze des laufenden Kalenderjahres --und nicht auf die Umsätze des jeweiligen Vorjahres-- abstellt.
- 45** d) Die Einwendungen des Klägers gegen diese Beurteilung greifen nicht durch.
- 46** aa) Der Hinweis des Klägers auf den Grundsatz der Effektivität, der in Rz 22 und Rz 40 f. des EuGH-Urteils Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35) zum Ausdruck komme, beachtet nicht, dass der EuGH in Rz 37 dieses Urteils nicht davon ausgeht, dass die seinerzeit vom EuGH zu beurteilende (und von ihm nicht beanstandete) Zwei-Drittel-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. dieser Steuerbefreiung grundsätzlich ihre Wirkung nähme.
- 47** Die nachfolgenden Ausführungen in Rz 40 f. beziehen sich lediglich auf das Erfordernis, insoweit "ausschließlich auf das vorangegangene Kalenderjahr abzustellen" (s. Rz 38) und verlangen lediglich:  
"Folglich ist es erforderlichenfalls Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob in den Situationen, in denen von Beginn der betreffenden Tätigkeiten an der 'soziale Charakter' im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie nach der in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils dargestellten Rechtsprechung anzuerkennen wäre, die Pflicht, ausschließlich auf das vorangegangene Kalenderjahr abzustellen, zur Folge hat, dass hinsichtlich des ersten Kalenderjahrs dieser Tätigkeiten oder sogar ihrer ersten beiden Kalenderjahre die Anerkennung des 'sozialen Charakters' des betreffenden Leistungserbringers im Sinne dieser Vorschrift automatisch und zwangsläufig ausgeschlossen ist."
- 48** Darum geht es vorliegend nicht. Die Gründung der GmbH erfolgte im Jahr 2003. Streitjahre sind die Jahre 2005 und 2006.
- 49** bb) Ebenso wenig greift der Einwand durch, die Leistungen der unter § 4 Nr. 18 UStG fallenden Personen seien unter anderen Voraussetzungen steuerfrei, was gegen den Grundsatz der Neutralität und den Gleichheitsgrundsatz verstoße. Dies trifft nicht zu. Denn nach der neueren Rechtsprechung des BFH kommt § 4 Nr. 18 UStG nur eine durch den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 16 UStG begrenzte Wirkung zu; die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG geht dem § 4 Nr. 18 UStG vor, wenn die betreffenden Leistungen im Falle ihrer Ausführung durch privatrechtliche

Einrichtungen mit Gewinnstreben ihrer Art nach von § 4 Nr. 16 UStG umfasst werden könnten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 557, BFH/NV 2014, 123, Leitsätze 1 und 2 sowie Rz 29). Daran hält der Senat trotz der vom Kläger in der mündlichen Verhandlung geäußerten Einwände fest.

- 50** (1) Soweit der Kläger im Laufe des Verfahrens vor dem FG geltend gemacht hat, dass die Finanzverwaltung in der Praxis solche Leistungen bei Personen i.S. des § 4 Nr. 18 UStG nicht besteuere, und auch vorgebracht hat, das Abstandsgebot des § 4 Nr. 18 Buchst. c UStG sei nicht eingehalten, hat das FG dies nicht festgestellt.
- 51** (2) Die nicht vorhandenen Feststellungen des FG zu dieser Frage erfordern --anders als der Kläger meint-- keine Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur weiteren Sachverhaltsaufklärung: Denn eine unzutreffende (Nicht-)Besteuerung eines Konkurrenten kann (nur) mit der Konkurrentenklage geltend gemacht werden (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2013 V R 34/11, BFHE 239, 552, BStBl II 2013, 460, Rz 35; s.a. BFH-Urteile vom 5. Oktober 2006 VII R 24/03, BFHE 215, 32, BStBl II 2007, 243, unter II.3.b, Rz 21 f.; vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126, unter II.2.d bb und cc, Rz 20 und 21; vom 26. Januar 2012 VII R 4/11, BFHE 236, 481, BStBl II 2012, 541, Rz 17 f.). Diese ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht unzumutbar.
- 52** (3) Gegen eine rückwirkende Anwendung dieser neueren BFH-Rechtsprechung im Urteil in BFHE 242, 557, BFH/NV 2014, 123 bestehen --anders als der Kläger meint-- keine grundsätzlichen Bedenken (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 26. September 2011 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2012, 669, Rz 60 ff.).
- 53** cc) Die auch vom FG geteilte Ansicht des Klägers, die Anerkennung dürfe nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Kosten "überwiegend" von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sind, widerspricht Rz 37 des EuGH-Urteils Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35).
- 54** dd) Aus den Ausführungen des späteren EuGH-Urteils Les Jardins de Jouvence (EU:C:2016:36, HFR 2016, 287) und der früheren EuGH-Urteile Dassonville vom 11. Juli 1974 C-8/74 (EU:C:1974:82, NJW 1975, 515), Dornier vom 6. November 2003 C-45/01 (EU:C:2003:595, BFH/NV 2004, Beilage 1, 40, Rz 75) sowie CopyGene (EU:C:2010:328, UR 2010, 526) ergibt sich nichts anderes.
- 55** Die vom Kläger hervorgehobenen Aussagen in Rz 46 und 47 des Urteils Les Jardins de Jouvence (EU:C:2016:36, HFR 2016, 287) beziehen sich auf die Prüfung, ob die Dienstleistung eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden ist, was hier ohnehin der Fall ist. In Rz 32, 33 und 39 des EuGH-Urteils Les Jardins de Jouvence (EU:C:2016:36, HFR 2016, 287) hat der EuGH zur Anerkennung einer Einrichtung betont, dass
- es grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats ist, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann,
  - die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung von der Erfüllung einer oder mehrerer der in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG genannten Bedingungen abhängig machen dürfen und diese fakultativen Bedingungen für die Gewährung der betreffenden Befreiung von den Mitgliedstaaten nach freiem Ermessen zusätzlich vorgesehen werden können, und
  - der Umstand, dass die Kosten der erbrachten Dienstleistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, einen der Gesichtspunkte darstellt, die bei der Bestimmung, ob der betreffenden Einrichtung ein sozialer Charakter zukommt, zu berücksichtigen sind.
- 56** Dass Deutschland grundsätzlich berechtigt ist, die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen, dass die Kosten "überwiegend" von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sind, ergibt sich --wie dargelegt-- eindeutig aus Rz 37 des EuGH-Urteils Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35).
- 57** ee) Derartige "Sozialgrenzen" sind auch --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht verfassungswidrig (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 31. Mai 2007 1 BvR 1316/04, BFH/NV 2007, Beilage 4, 449, Rz 60 ff., zu § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG; s.a. BVerfG-Beschluss vom 29. Oktober 1999 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155, Rz 27, sowie BVerfG-Nichtannahmebeschluss vom 19. Juni 2008 1 BvR 994/08, nicht veröffentlicht).
- 58** Das vom Kläger ergänzend angeführte Gebot der Folgerichtigkeit betrifft zum einen das Ertragsteuerrecht (vgl.

BVerfG-Beschluss vom 29. März 2017 2 BvL 6/11, Deutsches Steuerrecht 2017, 1094, Rz 99 f.) und ist überdies durch die Beschränkung der Steuerbefreiung auf die vom Mitgliedstaat Deutschland anerkannten Einrichtungen nicht verletzt.

- 59 Ob es angesichts der vom Kläger hervorgehobenen Teilfinanzierung der Kosten der sog. 24-Stunden-Pflege rechtspolitisch wünschenswert erscheinen könnte, weitere Personen in den Kreis der vom Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen der ambulanten Pflege einzubeziehen, hat die Rechtsprechung nicht zu entscheiden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26. März 1998 1 BvR 2341/95, UR 1998, 280, Rz 8).
- 60 ff) Der Senat weicht mit seiner Auffassung nicht von dem BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14 (BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784) ab. Denn im dortigen Fall wurden nach Aufstellungen des Vereins B die Kosten der Leistungen in 2007 zu 96 % und in 2008 zu 82 % von den Pflegekassen getragen. Damit war die maßgebliche 40 %-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. eingehalten. Ebenso verhält es sich im Fall des Urteils des FG Münster vom 9. Dezember 2014 15 K 4571/10 U (EFG 2015, 508, nachfolgend BFH-Urteil in BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863) und im Fall des Urteils des FG Köln vom 11. August 2016 13 K 3610/12 (EFG 2016, 2009, Revision eingelegt, Az. des BFH: XI R 20/16).
- 61 gg) Soweit der Kläger im Schriftsatz vom 13. Juni 2017 erstmals Verfahrensrügen erhoben hat, sind diese unzulässig (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2016 XI R 4/15, BFHE 255, 340, BFH/NV 2017, 397, Rz 39, m.w.N.). Außerdem hat der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren die Nichterhebung weiterer Beweise nicht gerügt (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2016 XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, Rz 19 f., m.w.N.).
- 62 hh) Nach Auffassung des Senats bestehen --trotz der vom Kläger formulierten, im Laufe des Verfahrens ergänzten Vorlagefragen-- angesichts des EuGH-Urteils Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35) keine Zweifel i.S. des Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union an der Auslegung der im Streitfall anzuwendenden unionsrechtlichen Bestimmungen (vgl. zu den Voraussetzungen: EuGH-Urteile CILFIT vom 6. Oktober 1982 C-283/81, EU:C:1982:335, NJW 1983, 1257, Rz 21; Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, HFR 2005, 1236; Gaston Schul Douane-expediteur vom 6. Dezember 2005 C-461/03, EU:C:2005:742, HFR 2006, 416).
- 63 Das vom Kläger ergänzend angeführte Verfahren C-462/16 (FA Bingen-Alzey gegen Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG) führt zu keiner anderen Beurteilung. Vorliegend geht es um die personellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. Der Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist auch unionsrechtlich anhand bestimmter personeller Merkmale festgelegt, die der leistende Unternehmer zur Erlangung dieser Steuerbefreiung erfüllen muss, was unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen für verschiedene Wirtschaftsteilnehmer impliziert (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 2014 XI R 25/13, BFH/NV 2015, 531, Rz 49; BFH-Beschluss vom 21. September 2016 XI R 2/15, BFH/NV 2017, 168, Rz 8, m.w.N.).
- 64 4. Ebenfalls unzutreffend ist das FG in Bezug auf das Streitjahr 2006 davon ausgegangen, dass die Personalgestellung an W im Jahr 2006 nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerfrei sei.
- 65 a) Der Kläger hat nach den Feststellungen des FG entgeltlich bei ihm beschäftigtes Personal der W gestellt.
- 66 b) Diese Gestellung von Personal ist umsatzsteuerbar (vgl. bereits BFH-Urteil vom 8. Mai 1969 V R 11/66, BFHE 95, 563, BStBl II 1969, 512, m.w.N.) und umsatzsteuerpflichtig, weil sie keine mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistung ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2015 V R 20/12, HFR 2015, 1079, Rz 3; BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 V R 56/14, BFH/NV 2016, 792, Rz 18; jeweils m.w.N.). Es spielt insoweit keine Rolle, ob die betreffenden Arbeitnehmer Pflegekräfte waren (vgl. EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit vom 12. März 2015 C-594/13, EU:C:2015:164, UR 2015, 351, Rz 28).
- 67 c) Die Einwendungen des Klägers, es liege eine unerlaubte Arbeitnehmerüberlassung an W i.S. des Gesetzes zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (AÜG) vor, das AÜG fingiere den Übergang des Arbeitsverhältnisses auf W als Entleiherin und es bestünden zivilrechtliche Ansprüche der W gegen den Kläger auf Grundlage des Bereicherungsrechts, greifen nicht durch.
- 68 Das Umsatzsteuerrecht knüpft an tatsächliche Leistungsvorgänge an, ohne auf ein ggf. bestehendes gesetzliches Verbot (§ 40 der Abgabenordnung --AO--; s. dazu auch BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 V R 19/01, BFHE 198, 220, BStBl II 2003, 950, unter II.2.a, Rz 31 ff.) oder die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Verträge (§ 41



Abs. 1 Satz 1 AO) abzustellen; daher gebieten die Regelungen des AÜG keine hiervon abweichende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung (vgl. BFH-Urteile vom 12. Juni 1986 VII R 199/83, BFH/NV 1987, 756, unter 1., Rz 15; in BFHE 170, 283, BStBl II 1993, 384, unter II.1.b aa und bb, Rz 18 ff.; vom 15. Juli 1993 V R 52/89, BFH/NV 1994, 203, unter II.1., Rz 13; s.a. Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 12. Februar 2003 5 StR 165/02, HFR 2003, 806, Rz 18).

### III.

- 69** Die Anschlussrevision des Klägers ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht das Vorliegen einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG verneint.
- 70** 1. Der Senat legt die Anschlussrevision des Klägers dahingehend aus, dass sie sich nur auf das Streitjahr 2006 bezieht. Der Kläger hat zwar unter dem Betreff "wegen Umsatzsteuer 2005 und 2006" beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, aber hinzugefügt, "soweit der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006" ... "nach dem Tenor zu I Satz 2 zu einer Festsetzung in Höhe von" ... "führt, den Bescheid insoweit abzuändern und mit 1.262,66 € festzusetzen". In Bezug auf das Jahr 2005 hat er keinen Sachantrag gestellt.
- 71** 2. Die so verstandene Anschlussrevision ist zulässig (§ 155 FGO i.V.m. § 554 der Zivilprozessordnung), aber unbegründet. Das FG hat zu Recht in Bezug auf den Pachtvertrag mit W vom 31. Januar 2006 das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG verneint.
- 72** a) Voraussetzung für das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung ist gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.
- 73** b) Diese Vorschrift beruhte in den Streitjahren 2005 und 2006 unionsrechtlich auf Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Gemäß Art. 6 Abs. 5 gilt Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG "unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen".
- 74** c) Im Streitfall scheidet in Bezug auf den Pachtvertrag eine Geschäftsveräußerung schon deshalb aus, weil --worauf das FA zu Recht hingewiesen hat-- ein Patientenstamm "verpachtet" worden ist. Werden keine Gegenstände "übereignet" oder in eine Gesellschaft eingebracht, fehlt es an einer Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 2014 V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029, Rz 21; s.a. BFH-Urteil vom 26. August 2014 XI R 26/10, BFHE 247, 269, BFH/NV 2015, 121, Rz 34).
- 75** d) Außerdem hätte der Kläger bei anderer Sichtweise nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nur die Verträge mit bestimmten im Rahmen der sog. 24-Stunden-Pflege betreuten Personen und damit kein Teil- oder Gesamtvermögen (vgl. dazu EuGH-Urteile Zita Modes vom 27. November 2003 C-497/01, EU:C:2003:644, UR 2004, 19, Rz 40; Schriever vom 10. November 2011 C-444/10, EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848, Rz 25; BFH-Urteil vom 6. Juli 2016 XI R 1/15, BFHE 254, 283, BStBl II 2016, 909, Rz 31) auf W übertragen. Es wären danach, wovon das FG im Rahmen der ihm obliegenden Gesamtwürdigung (§ 118 Abs. 2 FGO) zu Recht ausgegangen ist, nur einzelne zum Betrieb eines ambulanten Pflegedienstes notwendige Verträge vom Kläger auf W übertragen worden. Das reicht nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 4. Februar 2015 XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 22). Ein oder mehrere Kunden, Vertragspartner oder Mandanten sind kein "gesondert geführter Betriebsteil" oder "Teilvermögen" (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 11. November 2009 V B 46/09, Zeitschrift für Steuern & Recht 2010, R165, Rz 4).
- 76** e) Aus dem EuGH-Urteil Schriever (EU:C:2011:724, BStBl II 2012, 848) ergibt sich schon deshalb nichts anderes, weil danach zwar die Übertragung der nicht verpachteten Gegenstände eine Geschäftsveräußerung sein kann. Die Verpachtung selbst bleibt jedoch steuerbar (vgl. Oelmaier in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 1 Rz 183 a.E.).

### IV.

- 77** 1. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für 2006 ist dahingehend zu ändern, dass der Kläger nach Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH nicht mehr Organträger der GmbH ist und daher die auf die Umsätze der GmbH entfallende Umsatzsteuer ab diesem Zeitpunkt nicht mehr

schuldet. Die Höhe der nicht zu berücksichtigenden Umsatzsteuer (20.009,22 € Umsatzsteuer - 1.743,18 € Vorsteuer = 18.265,94 €) ist nicht streitig. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

- 78** 2. Die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Umsatzsteuer für 2006 auf das FA beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 79** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu 95 % und das FA zu 5 % zu tragen. Eine Kostenentscheidung gemäß § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO ist nicht zu treffen; denn das FA ist nicht nur zu einem geringen Teil unterlegen. Bei einem Teilobsiegen des Klägers in Höhe von 18.265,94 € liegt trotz einer Quote von 5 % kein Unterliegen des FA "zu einem geringen Teil" vor (vgl. BFH-Urteil vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63, unter II.4., Rz 36, m.w.N.).

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