

Urteil vom 30. November 2016, V R 10/16

Zur Steuerfreiheit von Leistungen eines Sozialtrainers

ECLI:DE:BFH:2016:U.301116.VR10.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 16 Buchst k, UStG § 4 Nr 25 Buchst b DBuchst bb, UStG § 14c Abs 1, SGB 8 § 2 Abs 2, SGB 8 § 35a, UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 31. März 2015, Az: 12 K 428/15

Leitsätze

1. NV: Die Leistungen eines selbständigen Sozialtrainers können nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei sein, wenn der Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe diese Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil unmittelbar oder mittelbar (durchgeleitet) vergütet hat .
2. NV: Ist dieser Sozialtrainer als Subunternehmer für einen Hauptunternehmer (z.B. eine psychologische Praxis) tätig und vergütet der Kostenträger Leistungen des Hauptunternehmers, ohne die Kosten für den Subunternehmer ausdrücklich zu übernehmen, so werden die Leistungen des Subunternehmers nicht von einem Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe, sondern nur vom Hauptunternehmer vergütet .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 1. April 2015 12 K 428/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist freiberuflich als Sozialtrainer tätig. Er ließ sich als Kommunikationstrainer ausbilden und wurde für Volkshochschulen, Unternehmen und Verbände praktisch tätig. Seit 1993 arbeitet er mit Personen, die unter Autismus leiden und bildet auf diesem Spezialgebiet auch Trainer aus.
- 2 Im Streitjahr (2009) erbrachte er Leistungen an fünf Auftraggeber, nämlich
 - a) an den Verein ...
 - b) an den Verein ...,
 - c) an die Gesellschaft ...,
 - d) an das Landratsamt ...
 - e) und an den Dipl. Psychologen
- 3 Nachdem der Kläger seinen Gewinn zur Einkommensteuer zunächst unter Berücksichtigung von Umsatzerlösen, Eigenverbrauch und vereinnahmter Umsatzsteuer ermittelt hatte, erklärte er steuerfreie Umsätze und setzte die Umsatzsteuer in seiner Jahreserklärung 2009 mit 0 € an. Hingegen setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 16. August 2011 die Umsatzsteuer 2009 unter Abzug der Vorsteuerbeträge mit ... € fest.
- 4 Mit seinem Einspruch berief sich der Kläger auf die Umsatzsteuerfreiheit seiner Leistungen. Das FA wies diesen

Einspruch zurück. Es fehle zum einen an einem beruflichen Befähigungsnachweis. Der Kläger habe sich lediglich autodidaktisch Kenntnisse angeeignet. Überdies scheide z.B. die Anwendung von § 4 Nr. 16 Buchst. k des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (UStG) aus, weil die Vergütungen nicht unmittelbar von Sozialversicherungsträgern an den Kläger gezahlt wurden.

- 5 Die Klage hatte (auch im zweiten Rechtsgang) in der Sache keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte in seiner Begründung der Einspruchsentscheidung. Eine Steuerbefreiung der Tätigkeiten des Klägers scheitere insbesondere deshalb, weil seine Tätigkeiten nicht unmittelbar vom Sozialleistungsträger vergütet worden seien. Er habe außerdem keine Unterlagen vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, dass er die Leistungen persönlich habe erbringen müssen und seine Kosten von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit unmittelbar oder mittelbar übernommen worden seien. Die Steuerbefreiung lasse sich auch nicht aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ableiten, weil Leistungen von Subunternehmern nicht anerkannt werden könnten.
- 6 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, die er auf Verletzung materiellen und formellen Rechts stützt. Das Urteil verstoße gegen materielles Recht. Es komme nicht nur auf unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen ihm und den Trägern der sozialen Sicherheit an. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sei maßgebend, ob es sich beim Kläger um eine Einrichtung mit sozialem Charakter handle. Die Tätigkeit des Klägers, sich um psychisch kranke Autisten zu kümmern, stehe im Gemeinwohlinteresse. Er arbeite als freier Mitarbeiter in einem Team, bei dem die anderen Mitarbeiter, wie Sozialpsychologen, Pädagogen, Heilpädagogen, Sonderpädagogen und Motopäden trotz gleichartiger Tätigkeit umsatzsteuerbefreit seien. Das Autismustraining sei konzeptionell von einem Team aus Ärzten, Psychologen sowie dem Kläger entwickelt worden. Er habe auch belegt, dass die Kosten dieser Leistungen zum großen Teil von Krankenkassen oder sozialen Einrichtungen übernommen worden sind.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG Baden-Württemberg vom 1. April 2015 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 16. August 2011 in Form der Einspruchsentscheidung vom 19. April 2012 sowie den Umsatzsteuerbescheid vom 5. August 2014 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seinem Urteil vom 8. November 2007 V R 2/06 (BStBl II 2008, 634, BFHE 219, 428) selbst bei unmittelbaren Absprachen zwischen dem freien Mitarbeiter und dem Sozialträger eine Anerkennung verneint. Der Kläger habe keine eigenen Absprachen mit dem Sozialträger vorgetragen. Ebenfalls fehle es an konkreten Darlegungen des Klägers zur Übernahme von Kosten durch Sozialträger. Seine Tätigkeit sei auch nicht mit der eines Dipl. Psychologen vergleichbar, weil die berufliche Qualifikation des Klägers hierzu nicht ausreiche.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 11 Das Urteil ist aufzuheben, weil es die Steuerfreiheit der Leistungen allein von der Voraussetzung abhängig macht, ob der Kläger seine Vergütungen vom Träger der Jugendhilfe oder des Sozialamtes unmittelbar erhalten hat. Damit hat das FG § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG verletzt.
- 12 1. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG setzt voraus, dass Leistungen erbracht werden, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil entweder durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe (Alternative 1) oder durch Einrichtungen nach Buchst. a (Alternative 2) vergütet wurden. Der Senat legt § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG unionsrechtskonform dahingehend aus, dass eine Vergütung durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe nicht nur im Falle einer unmittelbaren, sondern auch bei einer nur mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung (eingehend BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 V R 46/15, BFHE 254, 272, Rz 51; ebenso schon BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14, BFHE 251, 282) zu durchgeleiteten Zahlungen eines Vereins an Pflegehelfer, und BFH-Urteil vom 8. Juni 2011 XI R 22/09, BFHE 234, 448 zu Altenpflegeleistungen). Diese Auslegung entspricht dem Zweck der Steuerbefreiung, die begünstigten Leistungen

durch Kostensenkung zugänglicher zu machen (EuGH-Urteil Kingscrest vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322).

- 13** Das bedeutet aber nicht, dass jede nur mittelbare Kostentragung ausreicht, um die Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG zu erfüllen. Denn nach dem ausdrücklichen Wortlaut dieser Vorschrift muss es sich um Leistungen handeln, *die* im vorangegangenen Kalenderjahr vergütet wurden. Das heißt: Der Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe muss die Leistung des Unternehmers vergüten. So verhielt es sich im Fall des BFH-Urteils in BFHE 254, 272. Dort wurde dem Jugendamt unter Mitteilung des jeweiligen Subunternehmers ein Kostenvoranschlag unterbreitet, worauf das Jugendamt den Auftrag mündlich erteilte. Es sagte in Kenntnis der Person des Subunternehmers zu und übernahm die Kosten. Damit hatte es die Durchführung der Maßnahme durch den jeweiligen Subunternehmer genehmigt (BFH-Urteil in BFHE 254, 272, Rz 31). Vergütet der Kostenträger aber Leistungen eines Unternehmers, ohne die Kosten für den Subunternehmer ausdrücklich zu übernehmen, so werden die Leistungen des Subunternehmers gerade nicht, wie es § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG verlangt, von einem Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe vergütet. Es bleiben dann lediglich Leistungen an den Hauptunternehmer (den Auftraggeber), die dieser vergütet (vgl. zur Abgrenzung BFH-Urteil vom 8. November 2007 V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634).
- 14** 2. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil sie den in II.1. dargestellten Maßstäben nicht entspricht und lediglich darauf abgestellt hat, ob die Leistungen des Klägers direkt von den zuständigen Kostenträgern vergütet wurden. Darüber hinaus fehlen jegliche Feststellungen zu den entscheidenden Verhältnissen des Vorjahres. Deshalb kann der erkennende Senat nicht selbst entscheiden. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird in einer neuen Verhandlung und Entscheidung die notwendigen Feststellungen nachzuholen haben.
- 15** Bei seiner anderweitigen Verhandlung wird das FG Folgendes zu berücksichtigen haben:
- 16** a) Der Kläger hat Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 Sozialgesetzbuch (SGB) VIII erbracht. Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 5 SGB VIII umfasst die Jugendhilfe u.a. die "Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche und ergänzende Leistungen nach § 35a bis 37". Nach § 35a SGB VIII ist Kostenersatz zu leisten für Maßnahmen der Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche, wobei diese "in ambulanter Form, in Tageseinrichtungen für Kinder oder in anderen teilstationären Einrichtungen durch geeignete Pflegepersonen und in Einrichtungen über Tag und Nacht sowie in Wohnform geleistet" werden. Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gehören zu den Kosten der Eingliederungshilfe auch Aufwendungen für autistische Kinder und Jugendliche einschließlich Kosten des --durch den Kläger geleisteten-- Sozialtrainings (Urteil des Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Oktober 2013 10 B 1254/13). Denn Autismus ist eine seelische oder psychische Erkrankung der Wahrnehmung und Informationsverarbeitung, die sich in schweren Kontaktstörungen äußert (vgl. Stähr in Hauck/Noftz, Kommentar zum Sozialgesetzbuch, § 35a SGB VIII Rz 27f).
- 17** b) Es kommt auch in Betracht, dass der Kläger als "Einrichtung" anzusehen ist, der Leistungen erbringt, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder Einrichtungen nach Buchstabe a vergütet wurden. Hierbei fallen unter den Begriff der "Einrichtung", da das nationale Recht an die Begrifflichkeit des Unionsrechts anknüpft (BTDrucks 16/6290, S. 78), nicht nur juristische, sondern auch natürliche Personen wie der Kläger (vgl. z.B. EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence vom 21. Januar 2016 C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 39, m.w.N.). Weitere unternehmerbezogene Voraussetzungen im Sinne eines akademischen Abschlusses oder einer Fachausbildung verlangt § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG nicht. Die Eigenschaft als "Einrichtung mit sozialem Charakter" ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut ("Einrichtungen mit sozialem Charakter sind"...) ausschließlich daraus, dass Leistungen erbracht werden, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil nach den unter II.1. und 2. dargestellten Grundsätzen vergütet wurden. Im Übrigen werden auch sozialrechtlich nach § 35a Abs. 2 SGB VIII für Leistungen der Wiedereingliederungshilfe keine besonderen fachlichen Anforderungen gestellt. Soweit die Leistungen in einer Pflege bestehen, wird lediglich eine "geeignete Pflegeperson" vorausgesetzt (§ 35a Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII), bei Hilfen in ambulanter Form nach § 35a Abs. 2 Nr. 1 SGB VIII werden keine Einschränkungen gefordert. Für eine entsprechende Eignung des Klägers zur Durchführung der ambulanten Hilfen in Form des Sozialtrainings von Autisten spräche seine jahrelange praktische Erfahrung.
- 18** c) Soweit es um Leistungen des Klägers an erwachsene Autisten geht, wird das FG außerdem § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG a.F. zu prüfen haben. Diese Steuerbefreiung setzt voraus, dass im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

- 19** d) Hinzu kommt Folgendes: Da sich der Kläger --wie sich den Akten entnehmen lässt-- im Vertrag mit der Praxis ... e.V. zum gesonderten Ausweis von Umsatzsteuer verpflichtet und nach seiner Gewinnermittlung Umsatzsteuer tatsächlich vereinnahmt hat, muss der Kläger durch Vorlage der Rechnungen oder Gutschriften nachweisen, dass er Rechnungen ohne Umsatzsteuer gestellt oder Gutschriften ohne Umsatzsteuerausweis entgegengenommen hat, um eine Steuerschuld bereits wegen unberechtigten Umsatzsteuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG zu vermeiden. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiungen trägt der Kläger.
- 20** 3. Da das Urteil bereits aus den unter II.1. bis 2. dargestellten Gründen aufzuheben ist, kommt es auf das Vorliegen der geltend gemachten Verfahrensfehler nicht an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 11/14, BFH/NV 2015, 528, Rz 49).
- 21** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de