Urteil vom 18. August 2015, V R 13/14

Umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen

BFH V. Senat

EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, SGB 11 § 77 Abs 1 S 1, UStG § 4 Nr 16, UStG § 4 Nr 18, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 13. Januar 2014, Az: 15 K 4674/10 U

Leitsätze

Pflegeleistungen sind unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei, wenn die Pflegekraft die Möglichkeit hat, Verträge nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI mit Pflegekassen abzuschließen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Januar 2014 15 K 4674/10 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war in den Streitjahren 2007 und 2008 Mitglied des eingetragenen Vereins B. Sie erbrachte für den Verein im Rahmen des "B-Modells" Pflegeleistungen. Die Klägerin war dabei als Pflegehelferin tätig, ohne über eine Ausbildung als Kranken- oder Altenpflegerin zu verfügen. Im Rahmen des "B-Modells" schloss der Verein Verträge mit pflegebedürftigen Personen und Pflegekassen. Pflegehelfer wie die Klägerin schlossen mit dem Verein Qualitätsvereinbarungen ab und wurden so zu sog. aktiven Vereinsmitgliedern. Für den Verein war die Klägerin in zwei "Teams" tätig. Weitere Tätigkeiten erbrachte sie für den Verein K. Nach Aufstellungen des Vereins B wurden die Kosten der Leistungen des "Teams II" in 2007 zu 96 % und in 2008 zu 82 % von den Pflegekassen getragen.

2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin gegenüber den Vereinen umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht habe und erließ am 21. Januar 2010 erstmalige Umsatzsteuerbescheide für beide Streitjahre, in denen es auch einen sich aus der Steuerpflicht ergebenden Vorsteuerabzug sowie eine private Wertabgabe berücksichtigte. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 868 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Danach war die Klägerin zwar als Unternehmerin tätig, da sie über ihren Tätigkeitsumfang frei entscheiden konnte und keinen bezahlten Urlaub sowie keine Lohnfortzahlung im Krankheitsfall erhielt. Ihre Leistungen seien auch nach nationalem Recht steuerpflichtig. Die Klägerin könne sich aber auf das für sie günstigere Unionsrecht, insbesondere auf die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und auf die zur Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) berufen. Für die Steuerfreiheit nach dem Unionsrecht reiche es aus, dass die Kosten für Pflegeleistungen von den Trägern der sozialen Sicherheit übernehmbar seien. Fehlende unmittelbare Leistungsbeziehungen zu den hilfebedürftigen Personen oder den Pflegekassen seien unerheblich.

4 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, für die es die Verletzung materiellen Rechts anführt. Für eine Berufung auf die Richtlinie fehle es der Klägerin an der erforderlichen Anerkennung. Hierfür sei auf eine unmittelbare Kostentragung durch die Pflegekassen abzustellen. Die Stellung als Subunternehmer für einen Verein, der Leistungen an die Pflegekassen erbringe, reiche nicht aus. Dies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Vertragsschlüsse durch Pflegekassen mit Einzelpersonen lägen kaum bis nicht vor. Die Klägerin sei nicht hinreichend geeignet, da sie keine Pflegefachkraft sei. § 77 Abs. 1 Satz 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XI) komme nur lückenschließende Funktion zu.

5 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie hilfsweise das Verfahren auszusetzen, um ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Klärung der Fragen, ob für die Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL die konkrete Anerkennung der Pflegekraft erforderlich ist und
ob die Pflegekasse nicht einen Vertrag i.S. des § 77 Abs. 1 SGB XI beweisbar hätte abschließen können oder wollen, äußerst hilfsweise wird beantragt, die Verhandlung entsprechend § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen wegen der Vorlage an den EuGH zur Vermeidung einer anerkannten Einrichtung mit sozialem Charakter bei Subunternehmern (BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2013 XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550).

6 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Maßgeblich sei die Kostentragung durch die Pflegekassen. Dabei sei eine unmittelbare Kostentragung nicht erforderlich. Die Klägerin sei auch kein Subunternehmer, sondern Vereinsmitglied bei ihrem Auftraggeber. Zahlungen der Sozialkassen würden durch den Verein nur durchgeleitet. Die Möglichkeit eines Vertragsschlusses mit den Pflegekassen reiche aus. Der Pflegekasse sei bekannt gewesen, dass der Verein durch selbständig tätige Pflegekräfte gehandelt habe. Das für eine Anerkennung erforderliche Gemeinwohlinteresse an der Leistungserbringung liege vor. Andere Steuerpflichtige seien anerkannt, so dass eine Steuerpflicht der Klägerin gegen den Grundsatz der Neutralität verstoße. Ein Abstellen auf konkrete Vertragsschlüsse gefährde die erforderliche Rechtssicherheit. Eine Übernehmbarkeit der Kosten reiche aus.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Leistungen der Klägerin zu Recht unter Berufung auf das Unionsrecht als steuerfrei angesehen.

9 1. Die Pflegeleistungen der Klägerin sind --wovon auch die Beteiligten übereinstimmend und zutreffend ausgehen-- nicht nach § 4 Nr. 16 Buchst. d und e des Umsatzsteuergesetzes in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) steuerfrei. Da es sich bei diesen Vorschriften um abschließend spezielle Steuerbefreiungen für Pflegeleistungen handelt, kommt eine ergänzende Anwendung von § 4 Nr. 18 UStG nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 13/12, BFHE 242, 557, Leitsatz 1).

10 2. Für eine Steuerfreiheit ihrer Leistungen kann sich die Klägerin aber auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen.

11 a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g 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.

12 In Bezug auf Pflegeleistungen durch andere Unternehmer als Einrichtungen des öffentlichen Rechts knüpft diese Bestimmung an leistungs- wie auch an personenbezogene Voraussetzungen an: Es muss sich um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen handeln, der leistende Unternehmer muss als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sein.

13 b) Die von der Klägerin erbrachten Pflegeleistungen sind insgesamt eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 V R 54/06, BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643,

unter II.2.a aa), wie das FG zutreffend unter Berücksichtigung der von ihm herangezogenen Grundsätze zu Haupt- und Nebenleistung entschieden hat, und wie zwischen den Beteiligten unter Berücksichtigung der in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat abgegebenen Erklärungen im Revisionsverfahren nunmehr auch unstreitig ist. Die Klägerin war auch als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt.

14 aa) Nach dem zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG ergangenen EuGH-Urteil Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11 (EU:C:2012:716, Rz 26) legt die Richtlinie 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 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 (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 31).

15 Der Steuerpflichtige kann sich auf die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerfreiheit berufen, um sich einer Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist. Es ist Sache der nationalen Gerichte, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige eine als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung ist. Dabei haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, zu denen insbesondere der Grundsatz der Gleichbehandlung gehört, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 32 f.). Dies gilt auch für Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 19 ff.).

16 bb) Im Streitfall hat das FG die Anerkennung zu Recht bejaht. Sie folgt aus § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI.

17 (1) Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI in seiner bis zum 30. Juni 2008 geltenden Fassung konnten die Pflegekassen zur "Sicherstellung der häuslichen Pflege und hauswirtschaftlichen Versorgung ... einen Vertrag mit einzelnen geeigneten Pflegekräften schließen, soweit und solange eine Versorgung nicht durch einen zugelassenen Pflegedienst gewährleistet werden kann; Verträge mit Verwandten oder Verschwägerten des Pflegebedürftigen bis zum dritten Grad sowie mit Personen, die mit dem Pflegebedürftigen in häuslicher Gemeinschaft leben, sind unzulässig".

18 § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI in seiner ab 1. Juli 2008 geltenden Fassung durch Art. 1 Nr. 44 Buchst. a des Gesetzes vom 28. Mai 2008 (BGBl I 2008, 874) hatte folgenden Wortlaut:

19 > "Zur Sicherstellung der häuslichen Pflege und Betreuung sowie der hauswirtschaftlichen Versorgung kann die zuständige Pflegekasse Verträge mit einzelnen geeigneten Pflegekräften schließen, soweit
> 1. die pflegerische Versorgung ohne den Einsatz von Einzelpersonen im Einzelfall nicht ermöglicht werden kann,
> 2. die pflegerische Versorgung durch den Einsatz von Einzelpersonen besonders wirksam und wirtschaftlich ist (§ 29),
> 3. dies den Pflegebedürftigen in besonderem Maße hilft, ein möglichst selbständiges und selbstbestimmtes Leben zu führen (§ 2 Abs. 1), oder
> 4. dies dem besonderen Wunsch der Pflegebedürftigen zur Gestaltung der Hilfe entspricht (§ 2 Abs. 2);
> Verträge mit Verwandten oder Verschwägerten des Pflegebedürftigen bis zum dritten Grad sowie mit Personen, die mit dem Pflegebedürftigen in häuslicher Gemeinschaft leben, sind unzulässig."

20 (2) Zu § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Möglichkeit, Verträge mit Pflegekassen abzuschließen, für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter genügt. Entsprechend dem FG-Urteil reicht es dabei aus, dass die Klägerin als geeignete Pflegekraft i.S. von § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI anzusehen war, da sie mit dem Verein Qualitätsvereinbarungen abschloss und "Nachweise über Fortbildungen" vorgelegt hat. Auf einen Berufsabschluss in einem Pflegeberuf kommt es nicht an.

Somit liegen die personenbezogenen Voraussetzungen des § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI in seiner jeweiligen Fassung vor, ohne dass es auf die weiteren Bedingungen dieser Vorschrift ankommt.

21 Unerheblich ist, ob vertragliche Vereinbarungen mit Pflegekassen bestehen. Ohne Widerspruch zum Senatsurteil vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634) konnte das FG auch berücksichtigen, dass die Klägerin Mitglied in einem "anerkannten" Verein zur Erbringung von Pflegeleistungen war, dessen Kosten weitgehend von den Pflegekassen getragen worden sind. Insoweit besteht eine über den Verein durchgeleitete Kostentragung. Der Senat berücksichtigt dabei auch den gerichtsbekannten Pflegenotstand und das sich hieraus ergebende hohe Gemeinwohlinteresse, das an der Erbringung steuerfreier Pflegeleistungen besteht.

22 3. Für die vom FA angeregte Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 AEUV besteht keine Veranlassung (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteile Cilfit u.a. vom 6. Oktober 1982 283/81, EU:C:1982:335, Rz 21, Slg. 1982, 3415; Gaston Schul vom 6. Dezember 2005 C-461/03, Eu:C:2005:742, Slg. 2005, I-10513; Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, Slg. 2005, I-8151). Für den Senat bestehen keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, da zu berücksichtigen ist, dass diese Bestimmung die dort bezeichneten Dienstleistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Gerechtigkeit verbunden sind, "einschließlich" derjenigen die "durch Altenheime ... oder andere ... anerkannte Einrichtungen bewirkt werden" befreit. Danach kommt der Anerkennung keine zwingende Bedeutung zu.

23 4. Auf die vom FA in Bezug genommene Beurteilung durch den BFH im summarischen Verfahren (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 550) kommt es für die Entscheidung im hier vorliegenden Hauptsacheverfahren nicht an.

24 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de