Urteil vom 07. Dezember 2016, XI R 5/15

Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Eingliederungshilfe und im Rahmen des "Individuellen Services für behinderte Menschen" durch eine Pflegekraft - Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen - Einrichtung mit sozialem Charakter

ECLI:DE:BFH:2016:U.071216.XIR5.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, UStG § 4 Nr 16 Buchst d, UStG § 4 Nr 16 Buchst e, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG § 2 Abs 1, UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, UStG § 4 Nr 16 Buchst d, UStG § 4 Nr 16 Buchst e, UStG VZ , UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 08. Dezember 2014, Az: 15 K 4571/10 U

Leitsätze

Leistungen der Eingliederungshilfe und im Rahmen eines "Individuellen Services für behinderte Menschen", die eine Pflegekraft auf der Grundlage von § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI gegenüber einem auf dem Gebiet der Pflege von Menschen tätigen Verein erbringt, sind umsatzsteuerfrei, wenn die Kosten der Leistungen aufgrund gesetzlicher und vertraglicher Regelung von einem Träger der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit getragen werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 9. Dezember 2014 15 K 4571/10 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darum, ob Leistungen des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) in den Streitjahren (2004 bis 2006) 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) umsatzsteuerfrei sind.

2 Der Kläger war in den Streitjahren Mitglied im Verein "..." e.V. (X-e.V.), der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes wegen Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit war. Der X-e.V. war in den Streitjahren Mitglied im Paritätischen Wohlfahrtsverband. Gemäß § 2.1 der Satzung bezweckte der X-e.V. die Altenhilfe und die Hilfe für behinderte Menschen mit Hilfebedarf im Gemeinwesen in der häuslichen Umgebung und in gemeinschaftlichen Wohnformen.

3 Der X-e.V. schloss am 1. September 2005 mit dem Landschaftsverband Z (Landschaftsverband) gemäß den §§ 75 ff. des Elften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XI) eine Vereinbarung für die Wohnbetreuung schwerstbehinderter Menschen. Die Vereinbarung diente gemäß ihrer Präambel der Konkretisierung eines ambulanten Rahmenvertrags gemäß § 79 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XII). Der X-e.V. wurde ferner aufgrund einer Vereinbarung vom 7. Oktober 2009 mit der Stadt C gemäß § 75 Abs. 3 SGB XII tätig. Die Vereinbarung legte fest, welche "andere Verrichtungen" i.S. des § 61 SGB XII der X-e.V. mit dem Ziel ausführte, dem betreuten Personenkreis einen Verbleib in der häuslichen Umgebung zu sichern und einen Heimaufenthalt zu vermeiden.

4 Die Mitglieder des Vereins boten Hilfe, u.a. die Dienstleistung eines ISB (individueller Service für Menschen mit

Behinderungen) gemäß den Rahmenvereinbarungen des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch, des SGB XI und des SGB XII mit dem Hinweis an, dass die Leistungen mit den unterschiedlichen Kostenträgern abrechnungsfähig seien.

5 Der Kläger, der keine Ausbildung zur Pflegefachkraft nach § 71 Abs. 3 SGB XI besitzt, rechnete gegenüber dem X-e.V. u.a. von ihm erbrachte Leistungen der Eingliederungshilfen (EGH) und seine Teilnahmen (Begleitungen) an ISB-Fahrten ab. Tätig wurde der Kläger dabei aufgrund vertraglicher Beziehungen zwischen den Betreuten und dem X-e.V. Vertragliche Beziehungen zwischen dem Kläger und den betreuten Personen bestanden nicht. Der X-e.V. stellte die vom Kläger ausgeführten Leistungen den Sozialversicherungsträgern vertragsgemäß in Rechnung.

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführten Außenprüfung die Auffassung, die Leistungen des Klägers an den X-e.V. seien weder nach § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. noch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. Eine Steuerbefreiung könne auch nicht aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG noch aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) abgeleitet werden. Gemäß dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634) seien die Vereinsmitglieder keine anerkannte soziale Einrichtung i.S. der Richtlinie 77/388/EWG, weil sie nicht Vertragspartner der Sozialhilfeträger seien.

7 Das FA erließ gegenüber dem Kläger am 19. April 2010 entsprechende Umsatzsteuer-Jahresbescheide für die Streitjahre. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 10. November 2010).

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der der Kläger geltend gemacht hatte, er sei kein Unternehmer, jedenfalls seien alle seine Leistungen umsatzsteuerfrei, nur hinsichtlich der EGH- und ISB-Leistungen statt und wies sie im Übrigen ab. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 508 veröffentlicht.

9 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG rügt.

10 Es macht geltend, der Kläger sei keine "Einrichtung mit sozialem Charakter". Die Auffassung des FG stehe in Widerspruch zum BFH-Urteil vom 8. August 2013 V R 8/12 (BFHE 242, 548, BFH/NV 2014, 119). Eine Tätigkeit als Subunternehmer und eine mittelbare Kostentragung reichten danach für eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht aus. Der Hinweis des FG auf die BFH-Urteile vom 22. April 2004 V R 1/98 (BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849) und vom 8. Juni 2011 XI R 22/09 (BFHE 234, 448, BFH/NV 2011, 1804) greife nicht durch.

11 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Er verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Die Kosten für die Leistungen des Klägers seien gemäß § 77 SGB XI übernehmbar.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist unbegründet; sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 1. Zwischen den Beteiligten besteht aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG, die von keinem Beteiligten mit Verfahrensrügen angegriffen worden sind, zu Recht kein Streit darüber, dass der Kläger als Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 UStG an den X-e.V. steuerbare Leistungen im Rahmen seines Unternehmens erbracht hat. Insbesondere hat der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ein Unternehmerrisiko getragen und war nicht unselbständig i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. dazu allgemein BFH-Urteile vom 14. April 2010 XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433, Rz 20 ff.; vom 11. November 2015 V R 3/15, BFH/NV 2016, 795, Rz 20 f.; vom 22. Juni 2016 V R 46/15, BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 19 f.).

16 2. Ebenfalls zu Recht stellen beide Beteiligte die Auffassung des FG nicht in Frage, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach nationalem Recht in den Streitjahren nicht gegeben waren.

17 a) § 4 Nr. 18 UStG kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger kein Mitglied eines anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege i.S. des § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung ist (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712, Rz 17; s. auch BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14, BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784, Rz 9).

18 b) Auch greift die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. (vgl. dazu BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 V R 54/06, BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643; vom 30. Juli 2008 XI R 61/07, BFHE 222, 134, BStBl II 2009, 68, unter II.1.b, Rz 12 ff.) nicht ein; denn der Kläger betrieb nach den tatsächlichen Feststellungen des FG keine Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker bzw. pflegebedürftiger Personen.

19 c) Leistungen i.S. des § 4 Nr. 14 bzw. § 4 Nr. 16 Buchst. b oder d UStG a.F. hat der Kläger der Sache nach nicht ausgeführt.

20 3. Zutreffend hat das FG entschieden, dass sich der Kläger aber für seine ISB- und EGH-Leistungen erfolgreich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann.

21 a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: 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. 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).

22 b) Zu Recht hat das FG (nur) die ISB- und EGH-Leistungen des Klägers als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen angesehen.

23 aa) Zu den eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen gehören insbesondere Leistungen der ambulanten Pflege (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 35, Rz 24), namentlich die hauswirtschaftliche Versorgung (vgl. EuGH-Urteil Kügler vom 10. September 2002 C-141/00, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 44; BFH-Urteil vom 18. Januar 2005 V R 99/01, BFH/NV 2005, 1392, unter II.2.g, Rz 25), das Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung und das Waschen der Kleidung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.2.a, Rz 36), die Gestellung einer Haushaltshilfe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 134, BStBl II 2009, 68, unter II.1.b, Rz 13), Leistungen der Kinderbetreuung (vgl. EuGH-Urteil Kinderopvang Enschede vom 9. Februar 2006 C-415/04, EU:C:2006:95, BFH/NV 2006, Beilage 3, 256, Rz 27), Legasthenie-Behandlungen im Rahmen der Eingliederungshilfe (vgl. BFH-Urteile vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (1), Rz 48; vom 1. Februar 2007 V R 34/05, BFH/NV 2007, 1201, unter II.2.g, Rz 28) oder Betreuungsleistungen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2009 XI R 67/06, BFHE 224, 183, BStBl II 2013, 967; vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 17; vom 16. Oktober 2013 XI R 19/11, BFH/NV 2014, 190).

24 Die Gestellung von Personal hingegen ist keine mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistung (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 m.w.N.). Es spielt insoweit weder eine Rolle, dass die betreffenden Arbeitnehmer Pflegekräfte sind, noch, dass diese anerkannten Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellt werden (vgl. EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit vom 12. März 2015 C-594/13, EU:C:2015:164, UR 2015, 351, Rz 28). Ebenfalls steuerpflichtig sind allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, Rz 34).

25 bb) Nach § 1 Abs. 1 des Ersten Buchs Sozialgesetzbuch (Allgemeiner Teil des Sozialgesetzbuchs) soll das Recht zur Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit Sozialleistungen einschließlich sozialer und erzieherischer Hilfe gestalten. Leistungen, die auf der Grundlage des SGB erbracht werden, werden deshalb oftmals eng mit der sozialen Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sein (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (1), Rz 48), wobei sich jedoch Überschneidungen mit anderen Steuerbefreiungen ergeben können (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kügler, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 44, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG; BFH-Urteile vom 6. April 2016 V R 55/14, BFHE 253, 466, BFH/NV 2016, 1126, Rz 25, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG; vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687, Rz 25, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 77/388/EWG).

26 cc) Nach diesen Grundsätzen sind im Streitfall, wie das FG (Urteil, S. 28, Rz 35) zutreffend angenommen hat, die vom Kläger erbrachten "ISB"- und "EGH"-Leistungen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG; denn sie umfassen den Bereich "individueller Service für Menschen mit Behinderungen" und "Eingliederungshilfe", bezüglich derer das FG weiter festgestellt hat, dass sie auf Grundlage des § 36 SGB XI und der §§ 39, 45 SGB XI, § 53 SGB XII erbracht wurden.

27 c) Die Annahme des FG, der Kläger sei eine vom Mitgliedstaat Deutschland anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, ist ebenso frei von Rechtsfehlern.

28 aa) Der Begriff "Einrichtung" ist 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, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 177, Rz 28 und 31) zu erfassen.

29 bb) Nach den EuGH-Urteilen Kügler (EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 54 und 58) und Zimmermann (EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 26) legt der --berufbare-- Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG 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.

30 cc) Allerdings sollen durch Art. 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG, wie sich aus dessen Überschrift ergibt, "bestimmte" dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden. Durch diese Vorschrift werden nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. EuGH-Urteile Kommission/Deutschland vom 20. Juni 2002 C-287/00, EU:C:2002:388, HFR 2002, 852, Rz 45; Horizon College vom 14. Juni 2007 C-434/05, EU:C:2007:343, BFH/NV 2007, Beilage 4, 389, Rz 14; Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club vom 16. Oktober 2008 C-253/07, EU:C:2008:571, HFR 2009, 87, Rz 18; Mesto Žamberk vom 21. Februar 2013 C-18/12, EU:C:2013:95, UR 2013, 338, Rz 18; VDP Dental Laboratory u.a. vom 26. Februar 2015 C-144/13, C-154/13 und C-160/13, EU:C:2015:116, UR 2015, 474, Rz 45). Folglich kann nicht jede Person, die eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübt, als eine vom Mitgliedstaat anerkannte Einrichtung angesehen werden; sonst würden die in Art. 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG enthaltenen personellen Voraussetzungen der einzelnen Steuerbefreiungen durch die Rechtsprechung beseitigt.

31 dd) Im letztgenannten Fall (4. Spiegelstrich) der unter bb) aufgezählten Kriterien (Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit) kommt es 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.; in 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; in BFHE 242, 548, BFH/NV 2014, 119, Rz 40; in BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712, Rz 34; in BFHE 234, 448, BFH/NV 2011, 1804, Rz 38; 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).

32 Eine Kostenübernahme, die nicht aufgrund einer der vom EuGH als für eine Anerkennung tauglich aufgeführten

Regelung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 421, BFH/NV 2016, 1120, Rz 43) oder lediglich nachträglich nach Einzelfallprüfung (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Januar 2012 V R 52/10, BFH/NV 2012, 817, Rz 4) erfolgt, reicht aber nicht aus.

33 ee) Die unter bb) genannten Kriterien müssen nicht kumulativ vorliegen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 28; in BFHE 253, 466, BFH/NV 2016, 1126, Rz 37). Die erforderliche Anerkennung kann deshalb nach der ständigen Rechtsprechung beider Umsatzsteuersenate des BFH allein aus der Übernahme von übernehmbaren Kosten durch eine Krankenkasse oder andere Einrichtung der sozialen Sicherheit abgeleitet werden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.c, Rz 66; in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (3), Rz 53; vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, Rz 34; in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, unter II.2.b cc, Rz 41; in BFHE 221, 391, BStBl II 2008, 643, Rz 43; vom 26. November 2014 XI R 25/13, BFH/NV 2015, 531, Rz 39; in BFHE 251, 91, BStBl II 2016, 797, Rz 23).

34 ff) Im Streitfall folgt, wie das FG zu Recht angenommen hat, die erforderliche Anerkennung des Klägers als Einrichtung mit sozialem Charakter aus § 77 SGB XI (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784, Rz 17 und 20). Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI in seiner in den Streitjahren 2004 bis 2006 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".

35 Unerheblich ist entgegen der Auffassung des FA, dass nach den tatsächlichen Feststellungen des FG keine vertraglichen Vereinbarungen des Klägers mit dem Landschaftsverband bzw. der Stadt C bestanden. Insoweit reicht es aus, dass der X-e.V. nach den tatsächlichen Feststellungen des FG sämtliche Kosten der ISB- und EGH-Leistungen des Klägers dem Landschaftsverband bzw. der Stadt C in Rechnung gestellt hat und jene in allen (und damit in mehr als 40 % der) Fälle(n) sämtliche Kosten mittelbar getragen haben (s. zur Gewährung der Steuerbefreiung an Subunternehmer in Fällen der mittelbaren Kostentragung auch BFH-Urteile in BFHE 253, 466, BFH/NV 2016, 1126, Rz 36; in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 36 und 50 f.; BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2013 XI B 88/13, BFH/NV 2014, 550). Soweit die Finanzverwaltung nunmehr in Abschn. 4.16.3 Abs. 2 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses eine abweichende Auffassung vertritt, ist diese jedenfalls insoweit nicht zutreffend.

36 gg) Auf die Verhältnisse im Jahr 2003 kommt es für die Streitjahre nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz 37 f.).

37 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de