Urteil vom 03. August 2017, V R 52/16

Umsatzsteuerfreiheit eines Hausnotrufsystems und von Betreuungsleistungen in einem Altenheim

ECLI:DE:BFH:2017:U.030817.VR52.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 16 Buchst k, SGB 11 § 15, SGB 11 §§ 36ff, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , SGB 11 § 36, SGB 11 § 40 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 01. Juni 2016, Az: 7 K 7107/13

Leitsätze

Die für die Umsatzsteuerfreiheit von Betreuungsleistungen erforderliche Kostentragung durch die Pflegekasse kann sich beim Betrieb eines Hausnotrufsystems aus der Zuerkennung einer Pflegestufe ergeben .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 2. Juni 2016 7 K 7107/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Betreuungsleistungen sowie die Überlassung eines Hausnotrufsystems in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre) steuerfrei sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, betreibt seit 2007 eine sog. Seniorenresidenz bestehend aus acht Häusern mit insgesamt 153 seniorengerechten Wohnungen. Diese Wohnungen vermietete die Klägerin an die Bewohner.

3 Die Klägerin bot den Bewohnern umfangreiche Verpflegungsmöglichkeiten an, die Frühstück, Mittag- und Abendessen umfassten. Hierfür hielt sie eigene Speiseräume und überwiegend eigenes Küchen- und Hauswirtschaftspersonal vor. Ein gesonderter Pflegedienst erbrachte pflegerische Leistungen. Mit diesem ging die Klägerin eine Kooperation ein, um die Inanspruchnahme grund- und behandlungspflegerischer Leistungen entsprechend den Richtlinien des Elften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB XI) und des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch zu ermöglichen. Die Klägerin war gegenüber den Bewohnern nicht zur Erbringung von Pflegeleistungen verpflichtet. Der Pflegedienst erbrachte diese Leistungen in eigener Verantwortung gegenüber den Bewohnern.

4 Daneben erbrachte die Klägerin an die Bewohner eine Vielzahl von Serviceleistungen in Bereichen wie Beratung und Information, Freizeitgestaltung im Haus, Durchführung von Veranstaltungen, Organisation und Durchführung regelmäßiger Ausflüge, Essen im hauseigenen Restaurant mit Menüauswahl, Vermittlung von Ärzten und Terminabsprachen, Rezeptbestellung, Einkaufsservice, Postempfang und -versand, Notrufsystem, Reinigung der Wohnungen, Wäschedienst, Hausmeisterservice, Blumenpflege, Speise- und Getränkeservice.

5 Für den Bewohner betrugen die Kosten für das Hausnotrufsystem monatlich 17,90 €. Eine Betreuungspauschale von monatlich 75 € war für folgende Leistungen zu zahlen: Beratung und Unterstützung in Fragen zur altersgerechten

Betreuung und Pflege, Vermittlung und Hilfeleistung von und bei Arztbesuchen, Rezeptbestellung und -besorgung, Taxibestellung, altersgerechte Veranstaltungen der Unterhaltung, Geselligkeit, Bildung und Deckung kultureller Bedürfnisse, Benachrichtigung und Information von Angehörigen, Hilfestellung beim Umgang mit Rollator oder Rollstuhl sowie Hausmeisterleistungen, soweit dies übliche Vermieterbelange betraf (Bereitstellung Sammelmüllcontainer am Abholtag, Wartung Haustechnik etc.).

6 Die Leistungen des Hausnotrufsystems und die Betreuungspauschale rechnete die Klägerin unmittelbar gegenüber den Bewohnern ab. Beide Leistungen behandelte die Klägerin u.a. in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre) als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG).

7 Weitere Leistungen wie Wäschedienst, Hausmeisterservice, Blumenpflege, Speisen- und Getränkeleistungen, Telefon, Gästewohnen rechnete die Klägerin gegenüber den Bewohnern nach dem Regelsteuersatz ab.

8 Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Besteuerungszeitraum 2007 sah der Prüfer die Vermietungsleistungen der Klägerin als nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei an. Die weiteren Leistungen hielt er für steuerpflichtig.

9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem für 2007. Der hiergegen gerichteten Klage (5 K 5223/10) gab das Finanzgericht (FG) nach der in diesem Jahr geltenden Rechtslage statt. Ebenso hatte ein Einspruch für das Jahr 2008 Erfolg.

10 Demgegenüber blieb das FA bei seiner Auffassung, dass die Leistungen der Klägerin in den Bereichen Hausnotruf und Betreuung für die Streitjahre 2009 und 2010 steuerpflichtig seien. Einspruch und Klage zum FG hatten keinen Erfolg.

11 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 2093 veröffentlichten Urteil des FG liegen die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG nicht vor, da die Klägerin keine Aufzeichnungen vorgelegt habe, aus denen sich die volle oder überwiegende Erstattung der Pflege- und Betreuungskosten bei mindestens 40 % der Fälle durch die genannten Kostenträger ergebe. Daher treffe die Klägerin die Feststellungslast. Auch eine Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) sei nicht gegeben. Es fehle an der dafür erforderlichen Anerkennung. Es lasse sich nicht erkennen, dass eine Übernahme der Kosten der streitigen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit erfolgt sei oder hätte erfolgen können.

12 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Zwar seien ihre Leistungen nicht nach nationalem Recht, aber nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei. Sie habe nach § 71 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch Leistungen der Altenhilfe erbracht. Ihre Anerkennung ergebe sich aus dem Gemeinwohlinteresse an ihren Leistungen. Die Kosten seien für die Sozialversicherungsträger erstattungsfähig gewesen. Mit der Grenze von 40 % habe der nationale Gesetzgeber das ihm unionsrechtlich zustehende Ermessen überschritten. Es komme auf die Übernehmbarkeit der Kosten an. Hierfür spreche auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Neutralitätsgrundsatz.

13 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer 2009 und 2010 abweichend von den Umsatzsteuerbescheiden vom 25. Februar 2011 (2009) und vom 9. Juni 2011 (2010), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2013 auf 11.580,62 € (2009) und 7.271,09 € (2010) festzusetzen.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Die Klägerin könne sich nicht auf das Unionsrecht berufen. Die Bewohner seien nicht zwingend hilfsbedürftig gewesen. Da die Klägerin über ihr Leistungsangebot selbst entschieden habe, fehle der erforderliche Gemeinwohlbezug. Leistungen der Altenhilfe seien zudem nur bei einem entsprechenden individuellen Bedarf übernehmbar.

Entscheidungsgründe

II

...

16 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG unzutreffend angewandt. Steht fest, dass die Empfänger der durch den Unternehmer erbrachten Leistungen aufgrund der Zuerkennung einer Pflegestufe nach § 15 SGB XI wie beim Betrieb eines Hausnotrufsystems zum Leistungsbezug nach §§ 36 ff. SGB XI berechtigt sind, kann für diese Leistungsempfänger eine Kostentragung durch die Pflegekassen als Sozialversicherungsträger i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG unterstellt werden.

17 1. Steuerfrei waren in den Streitjahren nach § 4 Nr. 16 UStG die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen. Nach Buchst. k musste es sich zudem um Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind, handeln.

18 Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten die "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".

19 2. Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet wurden, entscheidet sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift dem leistenden Unternehmer die Anwendung der Steuerfreiheit ermöglichen will und daher unter praktikablen Bedingungen anwendbar sein muss. Dies gilt umso mehr, als die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit gerade in den Fällen ermöglicht werden soll, in denen es an unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu z.B. Sozialversicherungsträgern, wie nach § 4 Nr. 16 Buchst. b ff. UStG vorausgesetzt, fehlt.

20 Daher ist --wie das FG zutreffend entschieden hat-- § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG insbesondere dann anzuwenden, wenn der Unternehmer die Erstattung der Kosten, die seinen Leistungsempfängern aufgrund seiner Leistung entstanden sind, durch Sozialversicherungsträger konkret nachweisen kann.

21 Entgegen dem Urteil des FG kann die in § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG vorgesehene Vergütungsbedingung aber auch in anderer Weise nachgewiesen werden. Steht z.B. fest, dass die Empfänger der durch den Unternehmer erbrachten Leistungen aufgrund der Zuerkennung einer Pflegestufe nach § 15 SGB XI zum Leistungsbezug nach §§ 36 ff. SGB XI berechtigt sind, kann für diese Leistungsempfänger eine Kostentragung durch die Pflegekassen als Sozialversicherungsträger unterstellt werden, zumal für § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG keine ausschließliche Vergütung durch den Sozialversicherungsträger erforderlich ist.

22 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Bei dem von der Klägerin betriebenen Hausnotrufsystem handelte es sich um eine Leistung, die von einem Sozialversicherungsträger vergütet werden kann. Denn nach § 40 Abs. 1 SGB XI haben Pflegebedürftige Anspruch auf Versorgung mit Pflegehilfsmitteln. Dies bezieht sich auch auf technische Hilfsmittel, zu denen auch Hausnotrufanlagen gehören (Reimer, in Hauck/Noftz, SGB, 03/15, § 40 SGB XI, Rz 10; Behrend, in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB XI, 2. Aufl. 2017, § 40 SGB XI, Rz 41). Zu den Anspruchsberechtigten gehören Pflegebedürftige der Pflegestufe I (vgl. z.B. Urteil des Sozialgerichts Aachen vom 9. August 2016 S 20 SO 28/16, ZFSH/SGB, Sozialrecht in Deutschland und Europa 2016, 693).

23 Entgegen der Rechtsauffassung des FG kommt es nicht darauf an, ob das Hausnotrufsystem für den jeweiligen Pflegebedürftigen im jeweiligen Einzelfall konkret notwendig ist. Bei Zuerkennung einer der Pflegestufen des § 15 SGB XI ist dies zumindest für Zwecke der Umsatzsteuerfreiheit allgemein im Interesse eines handhabbaren Gesetzesvollzugs (s. oben II.2.) zu unterstellen. Dabei berücksichtigt der erkennende Senat auch, dass die Klägerin den Betrieb der Seniorenresidenz bereits 2007 aufgenommen hatte und sie nach der bis einschließlich 2008 bestehenden Rechtslage berechtigt war, ihre Leistungen beim Betrieb des Hausnotrufs als steuerfreie Umsätze aus dem Betrieb eines Altenwohnheims anzusehen, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, so dass es erst ab dem Streitjahr 2009 für die Steuerfreiheit auf eine entsprechend § 15 SGB XI nachgewiesene Pflegebedürftigkeit ankommt. Der Klägerin war es bei dieser Sachlage nicht möglich, den Nachweis einer Kostentragung durch die Pflegekassen in anderer Weise z.B. durch Nachfragen bereits beim Vertragsschluss zu führen (vgl. zu

Nachweispflichten allgemein z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2016 V R 50/15, BFHE 255, 216, unter II.3.a bb).

24 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

25 a) Im zweiten Rechtsgang sind weitere Feststellungen zu der Frage zu treffen, ob entsprechend dem Vortrag der Klägerin die Leistungen des Hausnotrufs im Streitjahr 2009 zu 61 % und im Streitjahr 2010 zu 46 % an Personen mit Pflegestufe 1 bis 3 erbracht worden sind.

26 b) Vorsorglich weist der erkennende Senat darauf hin, dass der BFH bereits zu der früher bestehenden Rechtslage ausdrücklich entschieden hat, dass es sich bei einem Hausnotrufdienst um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, unter II.2.b bb) und damit auch um eine Einrichtung zur Betreuung hilfsbedürftiger Personen handeln kann. Hieran ist auch für die in den Streitjahren bestehende Rechtslage festzuhalten, da sonst für die Betreiber derartiger Dienste nach der seit 2009 geltenden Neuregelung keine Steuerfreiheit mehr bestünde. Dem entspricht es, dass die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass § 4 Nr. 16 UStG nur eine allgemeine Definition der Betreuungs- und Pflegeleistungen enthält und sich die steuerfreien Leistungen aus den weiteren Definitionen dieser Vorschrift ergeben (Abschn. 4.16.1 Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Diese sind somit letztlich auch für den Einrichtungsbegriff maßgeblich.

27 c) Nach diesen Grundsätzen ist auch über die durch die Betreuungspauschale vergüteten Leistungen zu entscheiden. Auch hier kommt es somit darauf an, ob diese Kosten für die Pflegekasse übernehmbar waren und mindestens 40 % der Empfänger dieser Leistung zum Kreis der Pflegebedürftigen nach § 15 SGB XI gehörten. Gegebenenfalls können Hausnotruf und allgemeine Pflegeleistung aufgrund einer Personenidentität von Leistenden und Leistungsempfänger für Zwecke des § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG als einheitliche Leistung angesehen werden. Für eine lediglich aus § 71 SGB XI abgeleitete Steuerfreiheit besteht demgegenüber nach der ab 2009 geltenden Neuregelung in § 4 Nr. 16 UStG keine Grundlage.

28 d) Auf die Frage nach einer etwaigen Unionsrechtswidrigkeit kommt es im Streitfall erst an, wenn auch im zweiten Rechtsgang festgestellt würde, dass die Leistungen trotz der hohen Zahl von Bewohnern mit Pflegestufe nicht steuerfrei sind.

29 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de