Urteil vom 13. Juni 2018, XI R 20/16

Zur Umsatzsteuerbefreiung von Subunternehmerleistungen im Bereich der ambulanten Eingliederungshilfe

ECLI:DE:BFH:2018:U.130618.XIR20.16.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst k, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG VZ 2010 , UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst l, UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst h, UStAE Abschn 4.16.3 Abs 2 S 2, SGB 12 § 53, SGB 12 § 54, SGB 12 § 75

vorgehend FG Köln, 10. August 2016, Az: 13 K 3610/12

Leitsätze

Leistungen im Bereich der ambulanten Eingliederungshilfe, die eine selbständig tätige Psychologische Beraterin als "sonstige qualifizierte Person" gegenüber zugelassenen Anbietern für hilfsbedürftige Personen erbringt, waren im Jahr 2010 nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k (jetzt: Buchst. l) UStG steuerfrei, wenn diese Leistungen aufgrund eines Hilfeplans vom Träger der Sozialhilfe bewilligt und mittelbar vergütet wurden .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11. August 2016 13 K 3610/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine ausgebildete Psychologische Beraterin mit Fortbildungen insbesondere im Bereich "systemischer Beratung" und "analytischer Psychologie", war --wie schon in den Vorjahren-- im Jahr 2010 (Streitjahr) als Subunternehmerin in der ambulanten Eingliederungshilfe i.S. von § 53 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XII) tätig.

2 Sie betreute volljährige Personen (Klienten) mit einer Behinderung i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IX) im Alltag durch Beratungs-, Begleitungs-, Betreuungs- und Förderleistungen mit dem Ziel, den Klienten einen eigenständigen Alltag und die Eingliederung in das soziale Leben zu ermöglichen. Hierzu zählte beispielsweise die Sicherstellung von Wohnung, Unterhalt und hauswirtschaftlicher Versorgung, die Hilfestellung bei behördlichen Antragstellungen, die Begleitung bei Behördengängen, die Entwicklung beruflicher Perspektiven, der Aufbau und die Festigung sozialer Kontakte, die gesundheitliche Stabilisierung sowie die Bewältigung von Krisen.

3 Ein unmittelbares Vertrags-, Abrechnungs- und Vergütungsverhältnis mit dem zuständigen gesetzlichen Sozialhilfeträger, A, bestand dabei nicht. Die Klägerin besaß die von A geforderte Ausbildung für einen Status als "Fachkraft" nicht, sondern wurde als eine "sonstige qualifizierte Person" eingestuft.

4 Der Klient, die leistungsberechtigte Person i.S. von § 53 Abs. 1 SGB XII, besprach zunächst Art und Umfang der gewünschten Tätigkeiten im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe mit der Klägerin. Diese erarbeitete dann zusammen mit einem bei A zugelassenen Anbieter (Leistungserbringer) einen Hilfeplan, in dem sie, die Klägerin, als vom Klienten gewünschte Betreuerin benannt wurde. Hierauf genehmigte A bei anerkannter Hilfsbedürftigkeit ein bestimmtes Stundenkontingent zur Betreuung, bewilligte für Verwaltungsaufgaben einen pauschalen Zeitaufwand und erteilte dem Klienten den Bewilligungsbescheid. Die Betreuungsleistungen erfolgten in vielen Fällen nur von

der Klägerin, ohne dass der Klient mit dem im Hilfeplan benannten Leistungserbringer näher in Kontakt getreten wäre.

5 Die Klägerin schloss mit dem jeweiligen Leistungserbringer einen Dienstvertrag als freie Mitarbeiterin, der insbesondere Art und Umfang der Tätigkeiten, Schweigepflicht, Weisungsfreiheit sowie Vergütung und Kündigung regelte.

6 Zwischen A als Sozialhilfeträger und dem Leistungserbringer bestand daneben eine Vereinbarung, welche insbesondere Art, Inhalt, Umfang und Qualität der Leistungen sowie die personelle und sachliche Ausstattung betraf. Die Vereinbarung sah vor, dass Leistungen grundsätzlich durch geeignete Fachkräfte erbracht wurden, wozu insbesondere Diplom-Sozialarbeiter, Diplom-Sozialpädagogen, Erzieher, Heilerziehungspfleger, Pflegefachkräfte, Ergotherapeuten und Heilpädagogen zählten. Als "sonstige Kräfte" konnten geeignete Personen eingesetzt werden, ihr Anteil durfte 30 % der beschäftigten Betreuer nicht überschreiten.

7 Zur Abrechnung übermittelte die Klägerin klientenbezogene Daten an A, der gegenüber dem Leistungserbringer abrechnete und ihm das vereinbarte Entgelt erstattete. Die Klägerin erteilte dem Leistungserbringer als Subunternehmerin Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis, in denen sie unter Benennung des Klienten, des Zeitaufwandes und des vereinbarten Stundensatzes fakturierte. In den Rechnungen wies die Klägerin darauf hin, dass ihre "heilberufliche Tätigkeit" von der Umsatzsteuer befreit sei.

8 Die von der Klägerin im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen wurden in den dem Streitjahr vorangegangenen Jahren bis einschließlich 2009 vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) als steuerfrei i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung (a.F.) angesehen. Für bis zum 31. Dezember 2009 ausgeführte Umsätze wurde es von der Verwaltung nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sich für die Steuerbefreiung seiner Leistungen noch auf § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. berufen hatte (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Juli 2009 IV B 9-S 7172/09/10002, BStBl I 2009, 774, Rz 49).

9 Im Streitjahr rechnete die Klägerin gegenüber den Leistungserbringern B, C und D Leistungen im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe in Höhe von insgesamt ... €, ... € und ... € ab. Daneben erbrachte die Klägerin im geringen Umfang auch Beratungsleistungen im Bereich des Coachings an E und erzielte hieraus Umsätze in Höhe von ... €.

10 In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr meldete die Klägerin steuerfreie Umsätze aus ihrer Tätigkeit im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe in Höhe von ... € an. Die Umsätze aus den Beratungsleistungen behandelte sie als der Kleinunternehmerregelung i.S. von § 19 UStG unterfallend. Dem ist das FA zunächst gefolgt. Die Erklärung stand nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) gleich.

11 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die betreffenden Umsätze steuerpflichtig seien, weil nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794 --UStG 2009--) und dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634) eine Subunternehmertätigkeit für eine Steuerbefreiung nicht ausreiche. Für eine Befreiung nach anderen Tatbeständen privater Einrichtungen lägen keine entsprechenden Nachweise vor.

12 Das FA setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 25. Juni 2012 die Umsatzsteuer für das Streitjahr dementsprechend auf ... € fest. Vorsteuern wurden nicht berücksichtigt.

13 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und berief sich zugleich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Hilfsweise machte sie ferner Vorsteuern in Höhe von ... € geltend.

14 Die geltend gemachten Vorsteuern wurden vom FA berücksichtigt und die Umsatzsteuer für das Streitjahr mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheid vom 8. August 2012 auf nunmehr ... € herabgesetzt.

15 Mit Einspruchsentscheidung vom 5. November 2012 wies es den Einspruch als unbegründet zurück.

16 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr mit dem angefochtenen Urteil auf 0 € fest.

17 Es führte zur Begründung seines in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 2009 veröffentlichten Urteils im Wesentlichen aus, die von der Klägerin als Subunternehmerin im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe an die Leistungserbringer B und C ausgeführten Umsätze in Höhe von insgesamt ... € bzw. ... € seien nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 steuerfrei.

18 Der Steuerbefreiung stehe nicht entgegen, dass die betreffenden Leistungen der Klägerin nicht unmittelbar gegenüber A abgerechnet und von diesem vergütet worden seien. Weder dem Wortlaut der Vorschrift noch den Gesetzesmaterialien lasse sich ein Unmittelbarkeitserfordernis entnehmen. Dem Zweck der Regelung entsprechend, im öffentlichen Interesse liegende Dienstleistungen auch bei privater Leistungserbringung nicht zusätzlich mit Umsatzsteuer zu belasten, müssten auch Subunternehmerleistungen bei hinreichendem Nachweis der Kostentragung durch einen im Gesetz genannten Träger begünstigt sein, wenn die Tätigkeit gemeinwohlorientiert sei, insbesondere wenn sich die Leistungen, wie die ambulanten Betreuungsleistungen der Klägerin, direkt an die betroffenen, vom Umsatzsteuerbefreiungszweck erfassten Personen richteten.

19 Auch unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) "go fair" Zeitarbeit vom 12. März 2015 C-594/13 (EU:C:2015:164, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2015, 351), demzufolge Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL eng auszulegen sei und die Gestellung von Arbeitnehmern als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstelle, lasse sich nicht herleiten, dass eine nur mittelbare Vertrags- und Vergütungsbeziehung zum öffentlichen Leistungsträger schädlich sei. Vielmehr sprächen die vom EuGH dort aufgestellten Grundsätze dafür, primär auf die tatsächliche Leistungserbringung abzustellen und der Vertrags- und Vergütungsbeziehung nur eine untergeordnete Bedeutung zuzumessen.

20 Die an B und C erbrachten Leistungen seien, wie sich aus den erteilten Bescheinigungen dieser Leistungserbringer sowie der von der Klägerin erläuterten und durch Unterlagen substantiiert dargelegten Abläufe feststehe, vollständig (mittelbar) von A als Sozialhilfeträger vergütet worden. Die gesetzliche Mindestquote in Höhe von 40 % sei in jedem Fall erreicht bzw. überschritten worden.

21 Die Klägerin habe nur von A anerkannte Leistungen der ambulanten Eingliederungshilfe erbracht und insoweit auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG 2009 erfüllt.

22 Mit den verbleibenden an D sowie E ausgeführten Umsätzen in Höhe von ... € und ... €, für die keine Bescheinigung über die Kostenerstattung durch A vorhanden sei bzw. die Beratungsleistungen beträfen, liege die Klägerin unter dem maßgeblichen Gesamtumsatz gemäß § 19 Abs. 1, Abs. 3 (Satz 1) Nr. 1 UStG, weshalb nach der Kleinunternehmerregelung auch insoweit keine Umsatzsteuer festzusetzen sei.

23 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts.

24 Das FG verkenne, dass § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 auf die betreffenden Leistungen der Klägerin nicht anwendbar sei. Deshalb entfalle auch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung i.S. von § 19 UStG hinsichtlich der von der Klägerin im Übrigen ausgeführten Umsätze.

25 Die von einem Subunternehmer an eine begünstigte Einrichtung erbrachten Leistungen seien nicht nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 steuerfrei, weil es in diesem Fall, anders als es der Wortlaut des Gesetzes fordere, an einer Vergütung durch die Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträger fehle.

26 Aus den Gesetzesmaterialien sei nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber im Rahmen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 eine mittelbare Vergütung durch die gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträger habe ausreichen lassen wollen. Daher sei es nicht geboten, etwas anderes durch richtlinienkonforme Auslegung herbeizuführen oder der Klägerin eine unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL gestützte Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren.

27 Der BFH habe in seinem Urteil in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634 entschieden, dass die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten durch einen Sozialversicherungsträger abgeleitet werden könne, dies aber eine unmittelbare vertragliche Beziehung und Vergütung voraussetze, weshalb hierfür ein bloßes Tätigwerden als Subunternehmer nicht ausreiche. Diese Rechtsprechung sei nicht aufgegeben, sondern durch das nachfolgende BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 55/14 (BFHE 253, 466, BFH/NV 2016, 1126) lediglich dahingehend eingeschränkt worden, dass nicht nur bei Vorliegen unmittelbarer vertraglicher Beziehungen eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter in Betracht kommen könne.

28 Soweit der BFH in seinen Urteilen vom 18. August 2015 V R 13/14 (BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784) und vom

22. Juni 2016 V R 46/15 (BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530) eine mittelbare Kostentragung als ausreichend angesehen habe, hätten die Unternehmer in diesen Fällen die Möglichkeit gehabt, unmittelbar Verträge mit den Pflegekassen bzw. mit dem Jugendamt zu schließen. Die Klägerin sei dagegen nicht berechtigt gewesen, selbst eine Vereinbarung mit dem Sozialhilfeträger zu treffen, weil es ihr hierfür an der erforderlichen Qualifikation fehle.

29 Der Auslegung von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 i.S. der Klägerin stehe schon entgegen, dass, soweit diese Vorschrift überhaupt auslegungsfähig sei, der EuGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertrete, die in Art. 132 MwStSystRL genannten Steuerbefreiungen seien ihrerseits eng auszulegen.

30 Entgegen der Vorentscheidung sei weder der MwStSystRL noch der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen, dass hinsichtlich gemeinwohlorientierter Tätigkeiten Subunternehmerleistungen bei mittelbarer Kostentragung durch einen im Gesetz genannten Träger zu begünstigen seien.

31 Zwar sei es nach der Rechtsprechung des EuGH zulässig, die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL aus Vorschriften aus dem Bereich der sozialen Sicherheit herzuleiten. Die Klägerin könne aber nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt werden, weil es nach § 75 SGB XII und § 21 SGB IX dem zuständigen Träger der Sozialhilfe nicht gestattet sei, mit fachlich nicht hinreichend qualifizierten Personen, wie hier der Klägerin, eine unmittelbare vertragliche Beziehung einzugehen und Leistungen unmittelbar zu vergüten.

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

33 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

34 Sie tritt der Revision des FA entgegen und verteidigt die Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

35 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

36 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin als Subunternehmerin im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe an die Leistungserbringer B und C ausgeführten Umsätze steuerfrei sind. Dabei ist es zutreffend davon ausgegangen, dass die Steuerfreiheit der im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe an B und C erbrachten Leistungen aus einer richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 folgt. Hinsichtlich der verbleibenden an D sowie E ausgeführten Umsätze in Höhe von ... € und ... € kommt die Kleinunternehmerregelung zur Anwendung, so dass es die Umsatzsteuer für das Streitjahr zu Recht auf 0 € festgesetzt hat.

37 1. Die Klägerin war im Streitjahr --was das FG konkludent vorausgesetzt hat und zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- im Bereich der ambulanten Eingliederungshilfe selbständig tätig. Sie hat als Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 UStG steuerbare Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt.

38 2. Die im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen der Klägerin sind nicht nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG 2009 steuerfrei.

39 a) Nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG 2009 sind die Leistungen der Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB XII besteht, unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG 2009 steuerfrei.

40 b) Das FG hat --für den Senat i.S. von § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass zwischen der Klägerin und dem A kein unmittelbares Vertrags-, Abrechnungs- und Vergütungsverhältnis bestand. Danach fehlt es für den streitigen Zeitraum jedenfalls an Vereinbarungen i.S. von § 75 SGB XII, so dass eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG 2009 aufgrund derartiger Vereinbarungen nicht in Betracht kommen kann.

41 c) Die Klägerin, die nach den weiteren unstreitigen Feststellungen des FG die von A geforderte Ausbildung für einen Status als "Fachkraft" nicht besaß, sondern als eine "sonstige qualifizierte Person" eingestuft wurde, kann sich zur Steuerfreiheit über den Anwendungsbereich dieser Vorschrift hinaus nicht auf das Unionsrecht berufen.

42 Der V. Senat des BFH hat in seinen Urteilen vom 9. März 2017 V R 39/16 (BFHE 257, 456, BFH/NV 2017, 1141,

Rz 11 ff.) und vom 21. Juni 2017 V R 29/16 (BFH/NV 2017, 1465, Rz 12) zur Umsatzsteuerfreiheit von Eingliederungsleistungen entschieden, dass die Beschränkung der Umsatzsteuerfreiheit für Eingliederungsleistungen gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG 2009 unionsrechtskonform auf die Leistungen von Unternehmern beschränkt ist, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB XII besteht, und eine über den Anwendungsbereich dieser Vorschrift hinausgehende Steuerfreiheit unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL unionsrechtlich nicht geboten ist. Dem schließt sich der erkennende Senat an.

43 3. Die von der Klägerin ausgeführten steuerbaren Umsätze sind jedoch --soweit sie ihre Leistungen an B und C ausgeführt hat-- nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 steuerfrei.

44 a) Für die Steuerfreiheit der hier fraglichen Leistungen kommt neben § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG 2009 auch § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 in Betracht, der keine vertragliche Vereinbarung nach dem Sozialrecht erfordert. Der Gesetzgeber hat auf der Grundlage der ihm in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL eingeräumten Befugnis der Mitgliedstaaten mit § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 einen ausdrücklich als solchen bezeichneten "Auffangtatbestand" geschaffen, der bei Einrichtungen, die nicht unter § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a bis j UStG fallen, zur Anwendung kommt (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 38). Danach sind die Kriterien des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter für Einrichtungen heranzuziehen, "deren Leistungen nicht schon nach den Buchstaben a bis j befreit sind" (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 37).

45 b) Von den nach unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen waren nach § 4 UStG 2009 steuerfrei:

> "16. die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von
>
> (...)
>
> k) 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,
>
> erbracht werden. Leistungen im Sinne des Satzes 1, die von Einrichtungen nach den Buchstaben b bis k erbracht werden, sind befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht."

46 aa) Die Vorschrift § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 ist mit Ausnahme der Mindestvergütungsquote, die nunmehr mindestens 25 % beträgt, identisch mit § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG in der derzeit geltenden Fassung. Auch § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG 2009 entspricht inhaltlich § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG der aktuellen Fassung.

47 bb) Sie beruht unionsrechtlich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, der inhaltlich dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden 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) entspricht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 3. August 2017 V R 52/16, BFHE 259, 160, BFH/NV 2018, 165, Rz 18). Danach 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".

48 c) Der Gesetzgeber war grundsätzlich berechtigt, die Steuerbefreiung nach Maßgabe des für das Streitjahr geltenden § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 im Einklang mit dem Unionsrecht davon abhängig zu machen, ob bei der betreffenden Einrichtung --was den Streitfall betrifft-- im (vorangegangenen) Kalenderjahr die Betreuungskosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

49 aa) Die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung als soziale Einrichtung werden in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nicht festgelegt. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 39, m.w.N.).

50 bb) Zu den im Einklang mit dem Unionsrecht für die Anerkennung als soziale Einrichtung maßgeblichen Gesichtspunkten gehört u.a. die Übernahme der Kosten für die fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 7. Dezember 2016 XI R 5/15, BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 29; in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 40; jeweils m.w.N.).

51 cc) Der nationale Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung der Anerkennung einer Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 die Grenzen des ihm zustehenden Ermessens zwar insoweit nicht beachtet, als er bezüglich der Einhaltung der Sozialquote in Höhe von 40 % auf das vorangegangene Kalenderjahr abgestellt hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz 36 ff.; in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 42; jeweils m.w.N.). 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. dazu BFH-Urteil in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 43, m.w.N.).

52 d) Die Annahme des FG, die Klägerin sei eine nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 anerkannte Einrichtung, trifft zu.

53 aa) Der Begriff "Einrichtung" i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 umfasst auch --wie das FG zu Recht erkannt hat-- natürliche Personen wie hier die Klägerin. Dabei ist davon auszugehen, dass das nationale Recht insoweit an die Begrifflichkeit des Unionsrechts anknüpft (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 37). Der Begriff ist grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen (vgl. dazu 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 (vgl. dazu ferner BFH-Urteile in BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 28; in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 38, m.w.N.).

54 bb) Die sachbezogenen Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 sind vorliegend gleichfalls erfüllt. Die Klägerin hat im Streitjahr Leistungen erbracht, die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden waren.

55 (1) Die von der Klägerin im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe betreuten Klienten waren hilfsbedürftige Personen i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009. Denn es handelt sich hierbei um i.S. von § 53 Abs. 1 Satz 1 SGB XII anspruchsberechtigte Personen, die durch eine Behinderung i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 SGB IX --mithin durch körperliche, seelische, geistige oder Sinnesbeeinträchtigungen-- wesentlich in ihrer Fähigkeit, an der Gesellschaft teilzuhaben, eingeschränkt oder von einer solchen wesentlichen Behinderung bedroht sind (vgl. BTDrucks 16/11108, S. 37).

56 (2) Die Leistungen der Klägerin waren zudem mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung dieser Personen eng verbunden. Zu den begünstigten Leistungen der Betreuung hilfsbedürftiger Personen zählen insbesondere Leistungen zum Erwerb praktischer Kenntnisse und Fähigkeiten, die erforderlich und geeignet sind, Behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen die für sie erreichbare Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft zu ermöglichen, und Leistungen, die im Rahmen der Eingliederungshilfe nach § 54 SGB XII erbracht werden (vgl. Abschn. 4.16.5 Abs. 21 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--; BTDrucks 16/11108, S. 37). Danach sind die betreffenden Leistungen der Klägerin als Leistungen der Betreuung hilfsbedürftiger Personen zu behandeln. Denn sie hat ihre im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen mit dem Ziel erbracht, den Klienten einen eigenständigen Alltag und die Eingliederung in das soziale Leben zu ermöglichen.

57 cc) Nach den i.S. von § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG handelt es sich vorliegend --was zwischen den Beteiligten im Übrigen nicht im Streit steht-- ihrer Art nach um Leistungen i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG 2009, auf die sich die von A geleistete Vergütung jeweils bezieht.

58 dd) Die von der Klägerin an B und C erbrachten Leistungen sind gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 --jedenfalls im Streitjahr-- mindestens in Höhe von 40 % von A, einem gesetzlichen Träger der Sozialhilfe, vergütet worden.

59 (1) Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil

vergütet wurden, entscheidet sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 wird daher insbesondere dann ausgelöst, wenn der Unternehmer die Erstattung der Kosten, die seinen Leistungsempfängern aufgrund seiner Leistung entstanden sind, durch Sozialversicherungs- oder --wie hier-- Sozialhilfeträger konkret nachweisen kann (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 259, 160, BFH/NV 2018, 165, Rz 20). Dies ist hier geschehen.

60 (2) Die Klägerin hat --wie das FG u.a. mit Bezug auf die von B und C erteilten Bescheinigungen vom 10. Oktober 2010 und 12. Oktober 2011 unwidersprochen festgestellt hat-- den Nachweis dafür erbracht, dass alle ihre an B und C im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe ausgeführten Leistungen vollständig von A, dem Sozialhilfeträger, mittelbar vergütet worden sind. Die mittelbare Kostentragung durch den Sozialhilfeträger reicht --anders als das FA meint-- in einem Fall wie diesem aus (dazu nachfolgend unter II.4.a). Damit ist die nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 vorausgesetzte Sozialquote, die erfordert, dass in mindestens 40 % der Fälle die Betreuungskosten vom --was den Streitfall betrifft-- Sozialhilfeträger vergütet worden sind, nicht nur erreicht, sondern überschritten. Dies gilt jedenfalls für das Streitjahr.

61 (3) Auf die Verhältnisse in dem dem Streitjahr vorangegangenen Kalenderjahr 2009, zu denen das FG keine Feststellungen getroffen hat, kommt es im Lichte des Unionsrechts entgegen dem Wortlaut von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 für die Steuerbefreiung der im Streitjahr erbrachten Leistungen nicht an (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204, Rz 37 f.; in BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 36; vorstehend unter II.3.c cc).

62 4. Die Einwendungen des FA gegen diese Beurteilung greifen nicht durch.

63 a) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 richtlinienkonform dahingehend auszulegen ist, dass eine Vergütung durch den Träger der Sozialhilfe nicht nur im Falle einer unmittelbaren, sondern auch bei einer nur mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegt. Entgegen der vom FA vertretenen Ansicht fehlt es hinsichtlich gemeinwohlorientierter Leistungen eines Subunternehmers bei nur mittelbarer Kostentragung nicht an einer Vergütung durch den Sozialhilfeträger.

64 aa) Befreiungsvorschriften sind zwar --worauf das FA zutreffend hinweist-- grundsätzlich eng auszulegen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 22; in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 49; jeweils m.w.N.). Hinsichtlich § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 würde eine enge Auslegung aber dazu führen, dass die Befreiungsnorm nur dann eingriffe, wenn bezogen auf den Streitfall der Träger der Sozialhilfe die von der Klägerin im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen unmittelbar, d.h. direkt an diese bezahlen würde (vgl. Abschn. 4.16.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE zu der nach der Verwaltungsauffassung erforderlichen unmittelbaren Leistungs- und Vergütungsbeziehung). In diesem Falle wäre die Norm jedoch unionsrechtswidrig, da sich --anders als das FA meint-- aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL eine Steuerbefreiung für die betreffenden Leistungen auch bei mittelbarer Kostentragung ergibt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat dazu auf die noch zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG ergangenen Ausführungen in seinem Urteil in BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, unter Rz 27 ff., die den mit dem Streitfall vergleichbaren Fall der Leistungen im Rahmen der Eingliederungshilfe, 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, betrifft.

65 Der BFH hat mit Urteil in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530 zur richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG in der seit 1. Januar 2008 geltenden Fassung (n.F.) ferner entschieden, dass eine Vergütung durch den Träger der öffentlichen Jugendhilfe auch bei einer nur mittelbaren Kostentragung vorliegt (Rz 51). Für den Streitfall kann nichts anderes gelten.

66 bb) Das bedeutet aber nicht, dass jede nur mittelbare Kostentragung ausreicht, um die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu erfüllen. Denn nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 muss es sich um Leistungen handeln, die "vergütet worden sind". Dies setzt zumindest voraus, dass der zuständige Träger (hier: der Sozialhilfe) die an einen anderen Unternehmer im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen kennt und die Kosten hierfür, wenn auch mittelbar, tragen will.

67 (1) Hinsichtlich der nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG n.F. steuerfreien Leistungen eines selbständigen Erziehungsbeistandes liegt eine solche mittelbare Kostentragung z.B. vor, wenn dem die Vergütung zahlenden Jugendamt unter Mitteilung des jeweiligen Subunternehmers ein Kostenvoranschlag des Anbieters unterbreitet und auf dieser Grundlage der Auftrag erteilt wird. In diesem Fall sagt das Jugendamt in Kenntnis der

Person des Subunternehmers zu und übernimmt die Kosten für dessen Leistungen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 31). Genauso liegt es, wenn sich der Leistungserbringer gegenüber dem Träger zum Einsatz von --namentlich nicht benannten-- in bestimmter Weise qualifiziertem Personal verpflichtet hat, dieses auch tatsächlich einsetzt und patientenbezogene Leistungsabrechnungen vom Subunternehmer an den Leistungserbringer und vom Leistungserbringer an den zuständigen Träger erfolgen.

68 (2) Vergütet der Kostenträger dagegen nicht Leistungen des Subunternehmers, sondern lediglich Leistungen des Leistungserbringers, werden die Leistungen des Subunternehmers gerade nicht, wie es auch § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 verlangt, von einem dort näher bezeichneten Träger vergütet. Es bleiben dann lediglich Leistungen an den Leistungserbringer (Auftraggeber), die dieser vergütet (vgl. zur Steuerfreiheit von Leistungen eines Sozialtrainers BFH-Urteil vom 30. November 2016 V R 10/16, BFH/NV 2017, 627, Rz 13, m.w.N.). Dies ist im Streitfall jedoch nicht geschehen. Deshalb greift auch der Einwand des FA, dass der Klient neben der Klägerin auch andere qualifizierte Personen in Anspruch hätte nehmen können, nicht durch.

69 cc) Ferner lässt sich dem EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit (EU:C:2015:164, UR 2015, 351) nicht entnehmen, dass eine nur mittelbare Vergütungsbeziehung zum öffentlichen Leistungsträger einer Anerkennung des Subunternehmers als soziale Einrichtung entgegensteht. Die Gestellung von Arbeitnehmern, die als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstellt (vgl. dazu EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit, EU:C:2015:164, UR 2015, 351, Rz 28; BFH-Beschluss vom 22. Juli 2015 V R 20/12, HFR 2015, 1079, UR 2015, 877), liegt im Streitfall nicht vor; denn von der Klägerin wird kein Personal gestellt.

70 b) Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich --entgegen der Ansicht des FA-- nichts anderes. Aus der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 16 UStG 2009 (BTDrucks 16/11108, S. 37 ff.) ist zwar nicht ausdrücklich zu entnehmen, dass der Gesetzgeber im Rahmen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 eine mittelbare Vergütung u.a. durch den Sozialhilfeträger hat ausreichen lassen wollen. Da aber davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber mit der Neufassung von § 4 Nr. 16 UStG 2009 durch das JStG 2009 den von ihm in Bezug genommenen Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL richtlinienkonform umsetzen wollte, umfasst der gesetzgeberische Wille auch die mittelbare Vergütung, weil nach dem Unionsrecht die mittelbare Kostentragung ausreichend ist (dazu vorstehend unter II.4.a aa).

71 c) Das FA verkennt, dass zur Gewährung der Steuerbefreiung an Subunternehmer eine mittelbare oder durchgeleitete Kostentragung nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784, Rz 21; in BFHE 253, 466, BFH/NV 2016, 1126, Rz 36; in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 36; in BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 35) ausreicht, soweit es darauf abstellt, dass ein bloßes Tätigwerden als Subunternehmer für die Anerkennung als soziale Einrichtung nicht ausreicht. Sie erfüllt entgegen der von der Finanzverwaltung in Abschn. 4.16.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE vertretenen Auffassung das Merkmal der Kostentragung.

72 d) Es kommt --anders als das FA mit Bezug auf die BFH-Urteile in BFHE 251, 282, BFH/NV 2015, 1784 und in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530 ferner meint-- nicht darauf an, dass die Klägerin mangels erforderlicher Qualifikation als "Fachkraft" selbst keine Vereinbarung mit dem Sozialhilfeträger hatte treffen können. Die Anerkennung als soziale Einrichtung setzt bei § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 allein die Kostentragung u.a. durch den Sozialhilfeträger voraus. Im Übrigen war die Klägerin als "sonstige qualifizierte Person" zur Erbringung der begünstigten Leistungen geeignet.

73 5. Mit den verbleibenden an D sowie E ausgeführten Umsätzen in Höhe von ... € und ... €, für die keine Bescheinigung über die Kostenerstattung durch A vorliegt bzw. die Beratungsleistungen betreffen, unterschreitet die Klägerin, die in den dem Streitjahr vorangegangenen Kalenderjahren bis einschließlich 2009 nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. steuerfreie Leistungen im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbracht hat, die Umsatzgrenzen nach § 19 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG in Höhe von 17.500 € bzw. 50.000 €. Daher ist --wie das FG zutreffend erkannt hat und zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- nach der Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG auch insoweit keine Umsatzsteuer festzusetzen.

74 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de