

Urteil vom 24. Juni 2020, V R 21/19

Umsatzsteuerfreie Leistungserbringung beim Jugendfreiwilligendienst

ECLI:DE:BFH:2020:U.240620.VR21.19.0

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, JFDG § 1, JFDG § 2, JFDG § 3, JFDG § 5, JFDG § 11, FGO § 127

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 16. Dezember 2018, Az: 1 K 2306/17

Leitsätze

Erbringt ein Träger des Jugendfreiwilligendienstes, der gemäß § 11 Abs. 1 JFDG zur Gewährung von Geld- oder Sachleistungen an die Freiwilligen verpflichtet ist, Leistungen an die Einsatzstelle der Freiwilligen, die von der Einsatzstelle durch eine monatliche Pauschale vergütet wird, ist diese Leistung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 17.12.2018 - 1 K 2306/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) verfolgt mit der Förderung der Berufsbildung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. von §§ 51 f. der Abgabenordnung (AO) und betreibt ein Zentrum für Freiwilligendienste (insbesondere Freiwilliges Soziales Jahr --FSJ--, Freiwilliges Ökologisches Jahr, Zivildienst und internationaler Freiwilligendienst). Dafür stellte sie Jugendliche an unterschiedliche Einsatzstellen zur Verfügung und bereitete die Teilnehmer auf ihren Freiwilligendienst durch Beratung über die notwendigen Voraussetzungen und über ihren konkreten Einsatzbereich vor. Außerdem führte sie Lehrgänge und Qualifikationskurse mit dem Ziel durch, die Teilnehmer zu befähigen, den Freiwilligendienst anzutreten und fachgerecht abzuleisten. Ferner wurden die Teilnehmer während ihres gesamten Einsatzes von Mitarbeitern der Klägerin pädagogisch begleitet.
- 2 Die Rechtsverhältnisse der Klägerin als Trägerin des Freiwilligendienstes mit den Freiwilligen und den Einsatzstellen beruhten auf §§ 1 ff. des Jugendfreiwilligendienstgesetzes (JFDG). Die Klägerin hatte sich bei der Vertragsgestaltung zum Teil für die Alternative der zweiseitigen Vereinbarungen entschieden. Die Vereinbarungen mit den Jugendlichen regelten Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Seminarteilnahmepflicht und Vergütung. Die Teilnehmer erhielten von der Klägerin regelmäßig ein sog. Taschengeld. Außerdem wurde ihnen bei Bedarf Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Weiterhin wurden die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Sozial- und Unfallversicherung der Freiwilligen durch die Klägerin entrichtet. Ferner begleitete die Klägerin die Freiwilligen gemäß § 5 Abs. 2 JFDG pädagogisch während der Dauer ihrer Dienste durch Fortbildungsmaßnahmen und Seminare.
- 3 Mit den gleichfalls als gemeinnützig anerkannten Einsatzstellen hatte die Klägerin zur Durchführung des Jugendfreiwilligendienstes verschiedene Rahmenverträge zum Einsatz von Freiwilligen im FSJ nach § 11 Abs. 1 JFDG abgeschlossen, in denen die Rechte und Pflichten der jeweiligen Vertragspartner im Einzelnen geregelt wurden. Die Einsatzstellen übernahmen dabei die Zahlung einer monatlichen Pauschale, mit der die Ausgaben der Klägerin für

Taschengeld, Versicherungen und sonstige Aufwendungen abgedeckt wurden. Die Klägerin stellte daher den Einsatzstellen personenbezogen eine monatliche Pauschale zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer in Rechnung.

- 4 Im Streitjahr (2017) bestanden zwischen der Klägerin und verschiedenen Freiwilligen Freiwilligenvereinbarungen für das FSJ. Die Klägerin erstellte dabei im Rahmen des zweiseitigen Vertragsmodells nach § 11 Abs. 1 JFDG Rechnungen an Trägervereine der Einsatzstellen, in denen sie für jeweils eine/-en Teilnehmer/-in eine Einsatzstellenpauschale abrechnete und keine Umsatzsteuer auswies.
- 5 In ihrer beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2017 behandelte sie die mit diesen Rechnungen abgerechneten Leistungen als steuerpflichtig. Gegen diese Anmeldung, die gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand, erhob die Klägerin Sprungklage gemäß § 45 der Finanzgerichtsordnung (FGO), der das FA zustimmte und die das Finanzgericht (FG) als begründet ansah.
- 6 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1477 veröffentlichten Urteil des FG sind die Leistungen der Klägerin nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) steuerfrei, wie sich insbesondere aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Leistungen nach § 5a Abs. 2 des Zivildienstgesetzes (ZDG) ergebe (BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735). Als Mitglied eines anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege gehöre die Klägerin zu den als Trägerin des FSJ gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 JFDG zugelassenen Verbänden und sei daher i.S. der MwStSystRL anerkannt. Die Leistungen der Klägerin dienten unmittelbar der Erfüllung des mit dem Jugendfreiwilligendienst verfolgten Zwecks der Förderung der Bildungsfähigkeit der Jugendlichen und seien daher als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen anzusehen.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Die Klägerin könne sich entgegen dem Urteil des FG nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen, da die Förderung der Bildungsfähigkeit kein Aspekt der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit sei. Dies beziehe sich auf die Sicherung grundlegender Bedürfnisse und den grundsätzlichen Zugang zum menschlichen Miteinander. Die Leistungen der Klägerin hätten eine andere Zielrichtung. Die Freiwilligen bedürften nicht der Sicherung ihrer Grundbedürfnisse. Stattdessen gehe es um die Bildungs- und Lernzeit. Auch die von den Freiwilligen bei der jeweiligen Einsatzstelle erbrachten Leistungen dienten nicht Zwecken der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit. Eine Personalgestellung reiche hierfür nicht aus. Es liege auch kein Projektführungsvertrag vor, da kein Führungspersonal, sondern im Wesentlichen unqualifizierte Freiwillige als Hilfskräfte zur Verfügung gestellt worden seien. Es bestehe auch keine Steuerfreiheit in den Bereichen Kinder- und Jugendbetreuung oder Erziehung und Ausbildung von Jugendlichen. Es handele sich lediglich um eine Personalgestellung, zumindest um einen einer Arbeitnehmerüberlassung sehr ähnlichen Vorgang. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem Neutralitätsgebot. Steuerfrei sei nur die dreiseitige Vereinbarung nach § 10 Abs. 2 JFDG, da dann keine Personalüberlassung vorliege, sondern unmittelbare Berechtigungen und Verpflichtungen gegeben seien.
- 8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Die Klägerin bereite über eine bloße Verwaltungstätigkeit hinaus die Jugendlichen in Kursen und Schulungen auf ihre Tätigkeit bei den Einsatzstellen i.S. der pädagogischen Begleitung nach § 3 Abs. 2 Satz 1 JFDG vor. Sie übe die gleiche Tätigkeit wie bei einer dreiseitigen Vereinbarung aus. Anders als bei einer Personalgestellung bestünden für sie keine Arbeitgeberpflichten. Sie betreue die Freiwilligen bei der Suche nach einer geeigneten Arbeitsstelle und trage die Gesamtverantwortung für den Freiwilligendienst als Maßnahme. Es bestehe stets ein dreipoliges Vertragsverhältnis. Zudem liege eigentlich ein nichtsteuerbarer Vorgang vor, da sie nicht Arbeitgeberin sei und es sich um ein Bildungsangebot handele.

Entscheidungsgründe

...

- 11 Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Ihm liegt ein nicht mehr existierender Bescheid zu Grunde, nachdem die Klägerin am 08.04.2019 noch vor der Einlegung der Revision durch das FA eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr eingereicht hat, die gemäß § 168 Satz 2 AO einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Dies hat zur Folge, dass auch das Urteil des FG keinen Bestand haben kann.
- 12 Da der Sachstreit hierdurch nicht berührt wird und die Klägerin auch keinen weitergehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung entsprechend § 127 FGO an das FG. Zwar fehlt es an einer Änderung "während des Revisionsverfahrens", wenn der streitgegenständliche Bescheid wie vorliegend nach Urteilsverkündung, aber vor Einlegung der Revision geändert wird. § 127 FGO ist dann aber analog anzuwenden (zutreffend Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 127 Rz 1). Der BFH-Beschluss vom 29.09.2017 - I B 61/16 (BFH/NV 2018, 210) steht dem nicht entgegen, da der hier streitige Änderungsbescheid keinen neuen Streitpunkt geschaffen hat.

III.

- 13 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat eine aus dem Unionsrecht abgeleitete Steuerfreiheit zutreffend bejaht, so dass die Revision des FA im Ergebnis unbegründet ist. Dabei kann der Senat offenlassen, ob überhaupt eine entgeltliche Leistung i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes vorliegt. Denn jedenfalls ist eine derartige Leistung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei.
- 14 1. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen (...), einschließlich derjenigen, die durch (...) Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden".
- 15 Die zwischen den Beteiligten nicht streitige unternehmerbezogene Anerkennung ergibt sich aus § 10 JFDG.
- 16 Die Klägerin erfüllt auch die leistungsbezogene Voraussetzung.
- 17 Sie liegt vor, wenn die Leistung des Unternehmers ausschließlich dazu dient, den Einsatz von Zivildienstleistenden bei nach § 4 ZDG anerkannten oder noch anzuerkennenden Beschäftigungsstellen zu ermöglichen, die Einrichtungen bei der Anerkennung als Beschäftigungsstelle und bei der Zuweisung von Zivildienstleistenden zu unterstützen und die im Rahmen des Zivildienstes und damit nur vorübergehend den amtlichen Beschäftigungsstellen zugewiesenen Personen zu betreuen, da damit der erforderliche Bezug zur Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit besteht. Es handelt sich dann um eine Leistung, die ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet ist, den Einsatz von Zivildienstleistenden im sozialen Bereich zu ermöglichen und durchzuführen (BFH-Urteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735).
- 18 2. Entgegen der Auffassung des FA hat das FG eine eng mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistung zutreffend bejaht, wie sie sich aus dem Gesamtkonzept und der gesetzlichen Ausgestaltung des Jugendfreiwilligendienstes ergibt.
- 19 a) Nach seiner gesetzlichen Ausgestaltung in §§ 1 ff. JFDG gehören die Jugendfreiwilligendienste zu den besonderen Formen des bürgerschaftlichen Engagements (§ 1 Abs. 1 Satz 1 JFDG), wobei für den freiwilligen Dienst nur unentgeltliche Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung oder entsprechende Geldersatzleistungen sowie ein angemessenes Taschengeld gewährt werden darf (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 JFDG) und zudem eine organisatorische Trennung zwischen dem Träger des Jugendfreiwilligendienstes (§ 1 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 10 JFDG) und den sog. Einsatzstellen (vgl. § 3 Abs. 1 JFDG) vorliegt, so dass sie zur Durchführung des Dienstes vertragliche Vereinbarungen abzuschließen haben (§ 5 Abs. 4 JFDG). Diese Vereinbarungen dienen nach der amtlichen Gesetzesbegründung der gemeinsamen Ermöglichung eines "kompetenzbasierten Bildungsdienstes", wobei sichergestellt werden soll, dass Träger und Einsatzstellen dem "Gedanken der Arbeitsmarktneutralität" Rechnung tragen, damit junge Menschen Fähigkeiten erwerben, die "in Bildungs- und Beschäftigungskontexten von Nutzen sind" (BTDrucks 16/6519, S. 13).
- 20 Zudem bedarf es einer Vereinbarung über den Jugendfreiwilligendienst zwischen der oder dem Freiwilligen und dem Träger (§ 11 Abs. 1 JFDG), die auch als dreiseitige Vereinbarung unter Einbeziehung der Einsatzstelle abgeschlossen werden kann, wobei dann die Einsatzstelle die Geld- oder Sachleistungen für Unterkunft,

Verpflegung, Arbeitsbekleidung und Taschengeld auf eigene Rechnung übernimmt und der Träger für die Erfüllung dieser Pflichten wie ein selbstschuldnerischer Bürge haftet (§ 11 Abs. 2 JFDG). Nach der amtlichen Gesetzesbegründung handelt es sich bei der zwei- und dreiseitigen Vereinbarung lediglich um "verschiedene Möglichkeiten des Zusammenwirkens von Trägern und Einsatzstellen zur Durchführung des freiwilligen sozialen Dienstes und des freiwilligen ökologischen Dienstes" (BTDrucks 16/6519, S. 15).

- 21** b) Entscheidet sich ein Träger des Jugendfreiwilligendienstes, wie hier die Klägerin, dafür, keine dreiseitige Vereinbarung nach § 11 Abs. 2 JFDG abzuschließen, so dass sie gemäß § 11 Abs. 1 JFDG die Verpflichtung zur Gewährung von Geld- oder Sachleistungen für Unterkunft, Verpflegung, Arbeitsbekleidung und Taschengeld an die Freiwilligen übernimmt und hierfür von der Einsatzstelle eine monatliche Pauschale erhält, handelt es sich um ein Entgelt für eine i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung. Denn nach der gesetzlichen Ausgestaltung des Freiwilligendienstes in §§ 1 bis 3, sowie 5 und 11 JFDG soll die Einsatzstelle die Kosten für Geld- oder Sachleistungen für Unterkunft, Verpflegung, Arbeitsbekleidung und Taschengeld tragen, wobei die unterschiedlichen Vertragsgestaltungen nach § 11 Abs. 1 und Abs. 2 JFDG als gleichrangig anzusehen sind.
- 22** Die Entscheidung eines Trägers, die zweiseitige Vereinbarung nach § 11 Abs. 1 JFDG abzuschließen, mit der Folge, dass es einer weiteren Vereinbarung zur Kostentragung mit der Einsatzstelle bedarf, hebt daher auch in Bezug auf hierbei erbrachte Verwaltungsleistungen die enge Verbindung mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit nicht auf. Denn diese ergänzende Vereinbarung dient ausschließlich dazu, den Freiwilligen ihre Tätigkeit bei den Einsatzstellen zu ermöglichen und entspricht damit den Leistungen beim Einsatz von Zivildienstleistenden, die der Senat bereits auf vergleichbarer Grundlage als steuerfrei angesehen hat (BFH-Urteil in BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735).
- 23** c) Dem Einwand des FA, dass es im Streitfall letztlich um eine nicht steuerfreie Personalgestellung gehe, ist nicht zu folgen.
- 24** Zwar sind entgeltliche Personalgestellungen als solche keine im sozialen Bereich erbrachten Gemeinwohldienstleistungen und somit auch keine "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Umsätze" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Dies gilt auch dann, wenn die aufgrund der Gestellung auszuführende Tätigkeit als Leistung der Sozialfürsorge zu charakterisieren ist und die Gestellung an eine Einrichtung mit sozialem Charakter oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht wird (EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit vom 12.03.2015 - C-594/13, EU:C:2015:164, BStBl II 2015, 980, Rz 28).
- 25** Die Tätigkeit der Klägerin als Trägerin des Jugendfreiwilligendienstes unterscheidet sich jedoch von einer derart steuerpflichtigen Personalgestellung --unabhängig von der gewählten Vertragsform nach § 11 Abs. 1 und Abs. 2 JFDG-- gemäß § 3 Abs. 2 JFDG bereits dadurch, dass sie das freiwillige soziale Jahr pädagogisch mit dem Ziel begleitet, soziale, kulturelle und interkulturelle Kompetenzen zu vermitteln und das Verantwortungsbewusstsein für das Gemeinwohl zu stärken. Maßgeblich für die Beurteilung des Streitfalls ist letztlich die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements durch den Freiwilligendienst (vgl. § 1 Abs. 1 JFDG). Zudem ist der Gedanke der Arbeitsmarktneutralität zu wahren (s. oben unter III.2.a), wonach die Freiwilligen unterstützende, zusätzliche Tätigkeiten verrichten und keine hauptamtlichen Kräfte ersetzen (vgl. zum Bundesfreiwilligendienstgesetz z.B. BTDrucks 17/4803, S. 15). Dementsprechend werden die Freiwilligen nach der gesetzlichen Konzeption getrennt von den Beschäftigten des allgemeinen Arbeitsmarktes, mögen letztere auch dem Sozialbereich zugeordnet sein, tätig. Über Tätigkeiten außerhalb des FSJ ist im Streitfall im Übrigen nicht zu entscheiden.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de