

# Urteil vom 24. Februar 2021, XI R 30/20 (XI R 11/17)

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Gutachtertätigkeiten im Auftrag des MDK (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19)

ECLI:DE:BFH:2021:U.240221.XIR30.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG § 4 Nr 15, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG § 4 Nr 15a, UStG § 4 Nr 16, UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 08. Juni 2016, Az: 11 K 15/16

## Leitsätze

1. Das Leistungsmerkmal "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" setzt voraus, dass die betreffenden Lieferungen bzw. Dienstleistungen jedenfalls für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze unerlässlich sind.
2. Dienstleistungen, die die Erstellung von Gutachten zur Pflegebedürftigkeit betreffen, müssen nicht unmittelbar an die pflegebedürftigen Personen erbracht werden, um als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden angesehen werden zu können (Änderung der Rechtsprechung).
3. Die Anerkennung eines Gutachters als Einrichtung mit sozialem Charakter folgt nicht aus einer bloß mittelbaren Erstattung der Kosten für die Gutachtertätigkeit über den MDK, ohne dass dies auf einer expliziten Entscheidung der Pflegekasse beruht oder der Gutachter die Möglichkeit genutzt hätte, in Bezug auf diese Tätigkeit mit der Pflegekasse einen entsprechenden Vertrag zu schließen (Änderung der Rechtsprechung).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.06.2016 - 11 K 15/16 aufgehoben.

Die Klage wegen Umsatzsteuer 2012 und 2013 wird abgewiesen.

Wegen Umsatzsteuer 2014 wird die Sache an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ausgebildete Krankenschwester mit medizinischer Grundausbildung und akademischer Ausbildung im Bereich der Pflegewissenschaft sowie einer Weiterbildung in Qualitätsmanagement im Bereich der Pflege. Zu ihrem Unternehmen gehörte auch eine steuerpflichtige Unterrichtstätigkeit als Lehrerin für Pflege.
- 2 Die Klägerin erstellte in den Jahren 2012 bis 2014 (Streitjahre) für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung (MDK) Niedersachsen Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten. Die Leistungen rechnete der MDK monatlich ihr gegenüber ab, wobei er keine Umsatzsteuer auswies. Die Umsätze aus der

Gutachtertätigkeit erklärte die Klägerin als steuerfrei, nahm jedoch den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen ungekürzt in Anspruch.

- 3 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung (Bericht vom 23.01.2015) gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Gutachtertätigkeit sei weder nach nationalem noch nach Unionsrecht umsatzsteuerfrei. Das FA unterwarf die betreffenden, bislang als steuerfrei erklärten Umsätze der Umsatzsteuer, wobei es die Umsatzsteuer jeweils aus den erklärten Umsätzen herausrechnete, und setzte die Umsatzsteuer für 2012 und 2013 sowie die Vorauszahlungen für das 1. bis 3. Quartal 2014 mit Bescheiden vom 03.02.2015 entsprechend fest. Der Einspruch der Klägerin blieb in der Einspruchsentscheidung vom 18.12.2015 ohne Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 09.06.2016 - 11 K 15/16 zum überwiegenden Teil statt. Es führte im Wesentlichen aus, die Erstellung von Pflegegutachten sei als "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistung" unter unmittelbarer Berufung auf das Unionsrecht steuerfrei. Mit der seit November 2012 gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit der Pflegekassen, unabhängige Gutachter mit der Begutachtung der Sozialversicherten zu beauftragen, sei die Klägerin aufgrund der Beauftragung durch den MDK auch als Einrichtung mit sozialem Charakter staatlich anerkannt.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht im Wesentlichen geltend, dass sich aus den nationalen Befreiungsvorschriften keine Steuerfreiheit der konkreten Gutachterleistungen ergebe. Da diese Regelungen unionsrechtskonform seien, sei ein unmittelbares Berufen auf Unionsrecht nicht möglich. Im Übrigen sei nicht festgestellt, dass die Pflegekasse die Kosten für die gutachterliche Tätigkeit der Klägerin wissentlich übernommen habe.
- 6 Die Klägerin verteidigt die Vorentscheidung und führt aus, ihre Tätigkeit sei nach § 4 Nr. 15a des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) --UStG-- i.V.m. § 18 Abs. 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XI) i.d.F. des Gesetzes zur Neuausrichtung der Pflegeversicherung vom 23.10.2012 (BGBl I 2012, 2246) ab November 2012 steuerfrei; die Regelung setze europäisches Recht um. Sie, die Klägerin, sei als Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) anzusehen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen erbringt.
- 7 Nach Ergehen der mit der Revision angefochtenen Vorentscheidung hat das FA am 02.03.2017 den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2014 erlassen.
- 8 Mit Beschluss vom 10.04.2019 - XI R 11/17 (BFHE 264, 478, BStBl II 2019, 683) hat der erkennende Senat das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"1. Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen ein Steuerpflichtiger im Auftrag des MDK Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten erstellt, eine Tätigkeit vor, die dem Anwendungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g [MwStSystRL] unterfällt?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird:

a) Reicht es für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g [MwStSystRL] aus, dass dieser als Subunternehmer im Auftrag einer Einrichtung, die nach nationalem Recht als soziale Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g [MwStSystRL] anerkannt ist, Leistungen erbringt?

b) Falls die Frage 2a) verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die pauschale Übernahme der Kosten einer anerkannten Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g [MwStSystRL] durch die Kranken- und Pflegekassen ausreichend dafür, dass auch ein Subunternehmer dieser Einrichtung als eine anerkannte Einrichtung zu beurteilen ist?

c) Falls die Fragen 2a) und 2b) verneint werden: Darf der Mitgliedstaat die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter davon abhängig machen, dass der Steuerpflichtige einen Vertrag mit einem Träger der sozialen Sicherheit oder Sozialfürsorge tatsächlich abgeschlossen hat, oder reicht es für eine Anerkennung aus, dass nach nationalem Recht ein Vertrag abgeschlossen werden könnte?"

9 Der EuGH hat mit seinem Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19 (EU:C:2020:811) wie folgt geantwortet:

"Art. 132 Abs. 1 Buchst. g [MwStSystRL] ist dahin auszulegen, dass

- die durch einen unabhängigen Gutachter im Auftrag des Medizinischen Dienstes einer Pflegekasse erfolgende Erstellung von Gutachten zur Pflegebedürftigkeit, die von dieser Pflegekasse zur Ermittlung des Umfangs etwaiger Ansprüche ihrer Versicherten auf Leistungen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verwendet werden, eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung darstellt, soweit sie für die sachgerechte Bewirkung der Umsätze in diesem Bereich unerlässlich ist;

- diese Vorschrift dem nicht entgegensteht, dass diesem Gutachter die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter verwehrt wird, auch wenn er erstens seine in der Erstellung von Gutachten zur Pflegebedürftigkeit bestehenden Leistungen als Subunternehmer im Auftrag des genannten Medizinischen Dienstes erbringt, der als eine solche Einrichtung anerkannt worden ist, zweitens die Kosten der Erstellung dieser Gutachten indirekt und pauschal von der betreffenden Pflegekasse getragen werden und drittens der genannte Gutachter nach innerstaatlichem Recht die Möglichkeit hat, unmittelbar mit dieser Kasse einen Vertrag über die Erstellung der Gutachten zu schließen, um in den Genuss dieser Anerkennung zu gelangen, von dieser Möglichkeit aber keinen Gebrauch gemacht hat."

10 Nach Wiederaufnahme des Revisionsverfahrens sieht sich das FA durch das EuGH-Urteil in seiner Rechtsauffassung bestätigt.

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

12 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision wegen Umsatzsteuer 2012 und 2013 als unbegründet zurückzuweisen und den Umsatzsteuerbescheid für 2014 vom 02.03.2017 dahingehend zu ändern, dass ihre gutachterlichen Leistungen als steuerfrei erfasst werden,

hilfsweise, dass die betreffende Bemessungsgrundlage durch Herausrechnen der Umsatzsteuer ermittelt wird.

13 Sie hält an ihrem Revisionsvorbringen fest und sieht es für ihre Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht als zwingend an, dass zwischen ihr und der jeweiligen Pflegekasse ein Vertrag geschlossen werde. Hilfsweise macht sie geltend, dass im Umsatzsteuerbescheid für 2014 vom 02.03.2017 die Bemessungsgrundlage der vom FA als steuerpflichtig angesehenen Umsätze unzutreffend ermittelt worden sei.

## Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, wegen Umsatzsteuer 2012 und 2013 zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Umsatzsteuer 2014 zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

15 Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass die gutachterlichen Leistungen der Klägerin nach nationalem Recht nicht von der Umsatzsteuer befreit sind (dazu unter 1.). Allerdings hat es zu Unrecht entschieden, dass sich die Klägerin auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung berufen könne (dazu unter 2.). Die Sache ist die Streitjahre 2012 und 2013 betreffend spruchreif. Zum Streitjahr 2014 geht der Rechtsstreit nach Ergehen eines Änderungsbescheides gemäß § 127 FGO an das FG zurück (dazu unter 3.).

16 1. Wie das FG zutreffend erkannt hat, sind die gutachterlichen Leistungen der Klägerin gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und nach nationalem Recht auch steuerpflichtig, da die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG nicht erfüllt sind.

17 a) Es liegt keine steuerfreie Heilbehandlung nach § 4 Nr. 14 UStG vor. Denn die Gutachtertätigkeit des MDK und damit auch die der Klägerin dienen ihrem Hauptzweck nach weder der Behandlung, Linderung oder Vorbeugung einer Krankheit - sie dienen vielmehr als Grundlage für die Feststellung, in welcher Höhe dem Versicherten ein Anspruch auf Ersatz von Kosten nach dem Gesetz über die Pflegeversicherung zusteht.

- 18** aa) Wird eine Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so liegt keine Heilbehandlung im Sinne des Unionsrechts (EuGH-Urteile Unterpertinger vom 20.11.2003 - C-212/01, EU:C:2003:625, Rz 42 ff.; D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services vom 20.11.2003 - C-307/01, EU:C:2003:627, Rz 61) und i.S. des § 4 Nr. 14 UStG vor (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.07.2007 - V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35, unter II.2.b, Rz 15; BFH-Urteil vom 08.10.2008 - V R 32/07, BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.1.a, Rz 11, m.w.N.).
- 19** bb) So liegt der Fall hier. Der Entscheidung der Pflegekasse über die Gewährung von Leistungen nach § 28 SGB XI geht ein Verwaltungsverfahren voraus. Ein unselbständiger Verfahrensschritt in diesem Verfahren ist die Begutachtung, ob eine Pflegebedürftigkeit vorliegt.
- 20** (1) Nach dem Aufgabenkatalog der §§ 275 und 276 Abs. 6 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) sind die Krankenkassen in den gesetzlich bestimmten Fällen verpflichtet, eine gutachterliche Stellungnahme des MDK einzuholen. Die Aufgaben des MDK im Rahmen der sozialen Pflegeversicherung ergeben sich zusätzlich zu den Bestimmungen des SGB V aus den Vorschriften des SGB XI.
- 21** (2) Insofern regelt § 18 SGB XI, wie der Gutachter --ein Mitarbeiter eines MDK oder (ab 30.10.2012) auch ein unabhängiger Gutachter-- in das Verwaltungsverfahren zur Entscheidung über die Gewährung von Leistungen einzubeziehen ist. Ihm kommt die zentrale Aufgabe zu, den Pflegekassen den notwendigen medizinisch-pflegerischen Sachverstand zu verschaffen. Zu prüfen sind vor allem, ob eine Pflegebedürftigkeit vorliegt und welchem Pflegegrad diese zuzuordnen ist. Weiterhin kann z.B. der Zeitanteil der Pflegeversicherung bei der Pflege von Personen mit besonders hohem Bedarf an behandlungspflegerischen Leistungen festzustellen sein. Die Feststellung dieser Tatbestandsmerkmale erfolgt jedoch nicht durch den Gutachter, sondern durch die Pflegekasse, welche sich seiner sachkundigen Hilfe bedient und die Entscheidung über die Gewährung der beantragten Leistung unter Berücksichtigung der gutachterlichen Stellungnahme, aber möglicherweise auch anderer Beweismittel, trifft (vgl. Roller in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB XI, § 18 Rz 11, 14).
- 22** (3) Durch § 275 Abs. 5 SGB V wird schließlich klargestellt, dass die Ärzte des MDK nicht berechtigt sind, in die ärztliche Behandlung einzugreifen. Aufgabe des MDK ist somit die Begutachtung für Zwecke der Sozialversicherung, nicht die Therapie (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2000 - V R 72/99, BFHE 191, 463, BStBl II 2000, 554, unter II.1.e, Rz 14 ff.; in BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.1.b, Rz 12; Tehler in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 15a Rz 41).
- 23** b) Da es sich bei den Leistungen der Klägerin auch nicht um Leistungen zur Betreuung oder Pflege von Personen handelt, ist § 4 Nr. 16 UStG nicht anwendbar.
- 24** c) Schließlich sind --anders als die Klägerin meint-- sowohl nach § 4 Nr. 15 UStG als auch nach § 4 Nr. 15a UStG nur die Umsätze der darin genannten Einrichtungen (z.B. der Sozialversicherungsträger bzw. des MDK) steuerfrei. Die Klägerin entspricht dieser Vorgabe nicht.
- 25** Denn der MDK ist jeweils die nach § 278 Abs. 2 SGB V in jedem Land von den Landesverbänden der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen, landwirtschaftlichen Krankenkassen und der Verbände der Ersatzkassen errichtete und gemeinsam getragene Arbeitsgemeinschaft "Medizinischer Dienst der Krankenversicherung". Die Pflegekassen, die gemäß § 46 Abs. 1 Satz 2 SGB XI bei der Krankenkasse errichtet werden, sind selbst nicht Mitglieder der MDK-Arbeitsgemeinschaften. Ebenso wenig ist die vom MDK beauftragte Klägerin Teil des MDK.
- 26** 2. Entgegen der Auffassung des FG kann sich die Klägerin nicht auf eine Steuerfreiheit ihrer Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen, auch wenn sie im Rahmen ihrer Gutachtertätigkeit eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen im Sinne dieser Vorschrift bewirkte.
- 27** a) Nach dem EuGH-Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811, Rz 31) setzt das Leistungsmerkmal "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" in Anbetracht der Regelung des Art. 134 Buchst. a MwStSystRL voraus, dass die betreffenden Lieferungen von Gegenständen bzw. Dienstleistungen jedenfalls für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze unerlässlich sein müssen.
- 28** Diesem Erfordernis werden die von der Klägerin erbrachten gutachterlichen Leistungen gerecht. Ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien (vgl. BTDrucks 12/5952, 36) ist für eine ganzheitliche Beurteilung der Pflegesituation,

insbesondere der Behinderung und des Hilfsbedarfs, die Beteiligung von Pflegefachkräften und anderer geeigneter Fachkräfte (z.B. Heil- und Sozialpädagogen, Sozialarbeiter, Psychologen), die entweder beim MDK angestellt oder von ihm im Einzelfall beauftragt werden, unverzichtbar. Ferner sieht Abschn. B 1 der Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien --BRI-- i.d.F. vom 08.06.2009) die Beteiligung von externen Kräften bei der Erstellung von Gutachten des MDK zur Bewältigung von Antragsspitzen und zu speziellen gutachterlichen Fragestellungen vor (vgl. Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 264, 478, BStBl II 2019, 683, Rz 47).

- 29** b) Soweit der erkennende Senat mit seinem Vorlagebeschluss in BFHE 264, 478, BStBl II 2019, 683 (Rz 49 ff.) für den Streitfall unionsrechtliche Zweifel am Vorliegen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Umsätze äußerte, weil die Klägerin ihre Leistungen nicht an den jeweiligen Hilfsbedürftigen, sondern an den MDK erbracht hat, hat der EuGH mit Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811, Rz 34) darauf geantwortet, dass weder der Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL noch sein Zweck Anhaltspunkte dafür geben, dass von dieser Steuerbefreiung solche Dienstleistungen ausgeschlossen wären, die --ohne unmittelbar an die genannten Personen erbracht zu werden-- für die Umsätze im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unerlässlich sind.
- 30** aa) Die Mehrwertsteuerbefreiung von Dienstleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL hängt nicht davon ab, an wen diese erbracht werden, sofern sie einen für die Durchführung der Maßnahmen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unerlässlichen Schritt darstellen und ihre Belastung mit der Mehrwertsteuer daher zwangsläufig dazu führen würde, die Kosten der genannten Umsätze zu erhöhen (EuGH-Urteil Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 36). Deshalb müssen Dienstleistungen, die die Erstellung von Gutachten zur Pflegebedürftigkeit betreffen, nicht unbedingt unmittelbar an die pflegebedürftigen Personen erbracht werden, um als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden angesehen werden zu können (EuGH-Urteil Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 37). In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass die betreffenden Dienstleistungen von der Klägerin als Subunternehmerin an einen anderen Steuerpflichtigen, den MDK, erbracht wurden, der sie benötigte, um seine eigenen steuerbefreiten Leistungen für die betreffende Pflegekasse zu erbringen (EuGH-Urteil Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 38 f.).
- 31** bb) Danach steht die Tatsache, dass die Klägerin ihre gutachterlichen Leistungen nicht gegenüber den begutachteten Personen, sondern gegenüber dem MDK erbracht hat, der Annahme eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Leistungen nicht entgegen. Soweit sich demgegenüber aus dem BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08 (BFHE 232, 232) etwas anderes ergibt, hält der Senat hieran nicht mehr fest.
- 32** c) Auf die weiteren vom Senat formulierten Zweifel am Vorliegen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Leistungen (Vorlagebeschluss in BFHE 264, 478, BStBl II 2019, 683, Rz 52) hat der EuGH mit Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811, Rz 40 f.) schließlich geantwortet, aus dem EuGH-Urteil Unterpertinger (EU:C:2003:625) folge nicht, dass "die Erstellung von Gutachten zur Pflegebedürftigkeit einer Person, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, für die Umsätze der betreffenden Kasse im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit nicht unerlässlich und nicht eng damit verbunden wäre".
- 33** d) Die Klägerin ist jedoch nicht von der Bundesrepublik Deutschland als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt.
- 34** aa) Der --in Bezug auf die Klägerin einzig in Betracht kommende-- Begriff der Einrichtung mit sozialem Charakter i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist zwar grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen (vgl. dazu EuGH-Urteile Gregg vom 07.09.1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, Rz 21; Kingscrest Associates und Montecello vom 26.05.2005 - C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 35, 40; MDDP vom 28.11.2013 - C-319/12, EU:C:2013:778, Rz 28, 31; BFH-Urteile vom 29.03.2017 - XI R 6/16, BFHE 257, 471, Rz 28; vom 13.06.2018 - XI R 20/16, BFHE 262, 220, Rz 53, m.w.N.).
- 35** bb) Allerdings sollen durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, wie sich aus der Überschrift von Titel IX. Kap. 2 der MwStSystRL ergibt (vormals Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG-- bzw. dessen Überschrift), "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 20.06.2002 - C-287/00, EU:C:2002:388, Rz 45; Horizon College vom 14.06.2007 - C-434/05, EU:C:2007:343, Rz 14; Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club vom 16.10.2008 - C-

253/07, EU:C:2008:571, Rz 18; Mesto Žamberk vom 21.02.2013 - C-18/12, EU:C:2013:95, Rz 18; VDP Dental Laboratory u.a. vom 26.02.2015 - C-144/13, C-154/13 und C-160/13, EU:C:2015:116, 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. 132 MwStSystRL (vormals Art. 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG) enthaltenen personellen Voraussetzungen der einzelnen Steuerbefreiungen durch die Rechtsprechung beseitigt (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2016 - XI R 5/15, BFHE 256, 550, Rz 30).

**36** cc) Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG) legt weder die Voraussetzungen noch die Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann, wobei die Mitgliedstaaten über ein Ermessen verfügen (vgl. EuGH-Urteile Kügler vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 54; Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 26; Les Jardins de Jouvence vom 21.01.2016 - C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 32; Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 43). 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 550, Rz 29). 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 (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 44, m.w.N.).

**37** Diese für die Anerkennung maßgeblichen Kriterien müssen nicht kumulativ vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 25.04.2013 - V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 28; vom 06.04.2016 - V R 55/14, BFHE 253, 466, Rz 37; in BFHE 256, 550, Rz 33).

**38** dd) Bezogen auf die Klägerin hat der EuGH mit Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811) zur Frage der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter ausgeführt:

"46 Im vorliegenden Fall hat die Revisionsbeklagte des Ausgangsverfahrens ihre Dienstleistungen zwar als Subunternehmerin des MDK erbracht, der nach deutschem Recht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist, doch ist sie selbst nicht in diese Anerkennung einbezogen worden. Nach den Erläuterungen, die insbesondere das Finanzamt und die deutsche Regierung vorgebracht haben, können unabhängige Gutachter zwar unter den in § 4 Nr. 16 Buchst. k (ab dem 1. Juli 2013: Buchst. l) UStG genannten Voraussetzungen als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt werden, wenn sie unmittelbar mit der Pflegekasse einen Vertrag über die Erbringung der betreffenden Leistungen schließen, wobei der unmittelbare Abschluss eines solchen Vertrags es der Pflegekasse ermögliche, die fachliche Qualifikation der Gutachter selbst zu prüfen und somit die Qualität der erbrachten Dienstleistungen zu gewährleisten. Indessen wird in diesen Erläuterungen weiter ausgeführt, die Revisionsbeklagte des Ausgangsverfahrens habe keinen solchen Vertrag abgeschlossen, so dass sie sich nicht auf eine derartige Anerkennung nach deutschem Recht berufen könne.

...

49 Erstens genügt der Umstand, dass das Tätigwerden unabhängiger Gutachter bei der Beurteilung der Pflegebedürftigkeit der Versicherten einer Pflegekasse in Abschnitt B 1 der in Rn. 11 des vorliegenden Urteils angeführten Richtlinien vorgesehen ist, als solcher nicht, um den sozialen Charakter der betreffenden Gutachter festzustellen, da das Bestehen spezifischer Vorschriften über die von diesen Gutachtern erbrachten Dienstleistungen nur ein Gesichtspunkt unter anderen ist, die bei der Prüfung des sozialen Charakters zu berücksichtigen sind (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 39). Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als aus diesen Richtlinien hervorzugehen scheint, dass die Möglichkeit, unabhängige Gutachter heranzuziehen, nur 'ausnahmsweise' besteht, insbesondere zur Bewältigung von 'Antragsspitzen'.

50 Ließe man die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter allein daraus folgen, dass der betreffende Steuerpflichtige von einem anderen, bereits als solche Einrichtung anerkannten Steuerpflichtigen beauftragt wurde, ließe dies im Übrigen im Ergebnis darauf hinaus, Letzteren zur Ausübung des dem Mitgliedstaat eingeräumten Ermessens zu ermächtigen, und schüfe das Risiko, wie die deutsche Regierung im Wesentlichen ausgeführt hat, eine Umgehung der im nationalen Recht aufgestellten Anerkennungskriterien zu ermöglichen.

51 Zweitens stellt die Tatsache, dass die Kosten der betreffenden Leistungen zu einem großen Teil von einer Einrichtung der sozialen Sicherheit wie der Pflegekasse getragen werden, zwar einen Gesichtspunkt dar, der bei der Prüfung, ob der betreffende Steuerpflichtige eine Einrichtung mit sozialem Charakter ist, zu berücksichtigen ist, doch ist dieser Gesichtspunkt weniger bedeutend, wenn die Übernahme dieser Kosten durch die Pflegekasse wie im vorliegenden Fall nur indirekt über den MDK erfolgt, ohne auf einer expliziten Entscheidung der Kasse zu beruhen oder aus einem zwischen ihr und dem betreffenden Steuerpflichtigen geschlossenen Vertrag über die Erbringung der betreffenden Leistungen hervorzugehen. Insoweit kann es nicht ausreichen, dass ein Vertragsschluss lediglich möglich ist, ohne dass diese Möglichkeit genutzt worden wäre."

- 39** ee) Soweit der BFH insbesondere mit Urteilen vom 18.08.2015 - V R 13/14 (BFHE 251, 282, Rz 21), in BFHE 253, 466 (Rz 36), in BFHE 256, 550 (Rz 35) und in BFHE 262, 220 (Rz 60) demgegenüber entschieden hat, dass es für die Anerkennung bereits ausreicht, dass die Kosten mittelbar (durchgeleitet) von Einrichtungen der sozialen Sicherheit getragen werden, auch wenn --wie beim Subunternehmer-- keine direkten vertraglichen Beziehungen zum öffentlichen Träger bestehen, kann daran nicht mehr festgehalten werden. Diese Auffassung ist nach Ergehen des EuGH-Urteils Finanzamt D (EU:C:2020:811) überholt, jedenfalls soweit die mittelbare Kostenübernahme nicht auf einer expliziten Entscheidung einer Einrichtung der sozialen Sicherheit beruht.
- 40** ff) Die Klägerin ist bei Anwendung der unter cc) genannten --auch einzelner oder mehrerer-- Kriterien nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt.
- 41** Eine entsprechende Anerkennung folgt im Streitfall insbesondere nicht aus der Übernahme der Kosten durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Die Kosten für die Gutachtertätigkeit der Klägerin wurden nur mittelbar über den MDK erstattet, ohne dass dies auf einer expliziten Entscheidung der Pflegekasse beruhte oder sie, die Klägerin, die Möglichkeit genutzt hätte, in Bezug auf diese Tätigkeit mit der Pflegekasse einen entsprechenden Vertrag zu schließen. Ebenso genügt es nicht, wenn das Tätigwerden unabhängiger Gutachter in Abschn. B 1 der BRI vorgesehen ist.
- 42** e) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, weshalb die angefochtene Vorentscheidung aufzuheben ist. Allerdings ist die Sache nur wegen Umsatzsteuer 2012 und 2013 spruchreif im Sinne der Abweisung der Klage.
- 43** 3. Soweit das FG-Urteil das Streitjahr 2014 betrifft, ist es auch aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Da ihm insoweit nicht mehr existierende Verwaltungsakte zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. allgemein BFH-Urteile vom 24.04.2013 - XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 25; vom 03.07.2014 - V R 32/13, BFHE 246, 264, BStBl II 2017, 666, Rz 10; vom 23.09.2020 - XI R 6/20 (XI R 19/15), BFHE 270, 230).
- 44** a) Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2014 vom 02.03.2017 hat die Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für das 1. bis 3. Quartal 2014, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren, i.S. der §§ 68 Satz 1, 121 Satz 1 FGO ersetzt. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen

Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird gemäß der auch im Revisionsverfahren (§ 121 Satz 1 FGO) geltenden Vorschrift des § 68 FGO der neue Verwaltungsakt zum Gegenstand des Verfahrens. Das gilt auch für einen Umsatzsteuerjahresbescheid im Verhältnis zum Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 26, m.w.N.). Gegenstand der revisionsrechtlichen Prüfung ist deshalb nunmehr die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2014 vom 02.03.2017.

- 45** b) Gemäß § 127 FGO kann der BFH (insoweit) das angefochtene Urteil aufheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverweisen. Dies ist grundsätzlich geboten, es sei denn, der neue streitgegenständliche Bescheid enthält keine gegenüber den bisherigen Belastungen verbösernde Entscheidung oder die Änderung ist unstrittig, weshalb die Entscheidung nicht von weiteren, bisher nicht getroffenen Tatsachenfeststellungen abhängig sein kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.01.2015 - XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, Rz 28; BFH-Beschluss vom 12.04.2016 - V B 3/15, BFH/NV 2016, 1184, Rz 5; jeweils m.w.N.).
- 46** Vorliegend zieht die Klägerin nach Ergehen des Jahressteuerbescheides für 2014 erstmals die Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Zweifel, weshalb sich der Streitstoff verändert hat und die Sache bezüglich Umsatzsteuer 2014 gemäß § 127 FGO an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen wird.
- 47** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheit der Kostenentscheidung auch über die Kosten zu entscheiden, die den durch das Durckerkennen des Senats bereits rechtskräftig abgeschlossenen Teil des Verfahrens betreffen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2017 - III R 25/15, BFH/NV 2018, 546, Rz 41, m.w.N.).
- 48** 5. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)