

BFH-Urteil vom 05.02.2004
(Az.: V R 2/03)

Leitsatz:

Bei einem Kurzzeitpflegeheim gehören zu den "Pflegekosten" i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nicht nur die pflegebedingten Aufwendungen, sondern auch die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung (wie Abschn. 99a Abs. 5 Satz 1 UStR 2000).

Rechtsgrundlagen:

UStG 1993 § 4 Nr. 16 Buchst. e
Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g
UStR 2000 Abschn. 99a Abs. 5 Satz 1
SGB XI § 4 Abs. 2 Satz 2, § 13 Abs. 3, § 28 Abs. 1 Nr. 7, § 41, § 42, § 81 Abs. 1
BSHG § 27 Abs. 3, § 68

Vorinstanz:

Hessisches FG vom 28. November 2002 6 K 5560/99
(EFG 2003, S. 493)

Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Streitjahr (1997) ein Kurzzeitpflegeheim. Sie nahm pflegebedürftige Menschen für kurze Zeiträume (meistens für vier Wochen) stationär auf und versorgte sie pflegerisch. Die Klägerin stellte --in den meisten Fällen den Pflegebedürftigen oder deren Angehörigen-- einen "Pflegesatz" von 100 DM/Tag in Rechnung, der sowohl die Kosten für Betreuung und Grundpflege als auch die Kosten für Unterkunft und Verpflegung umfasste.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr gab die Klägerin keine steuerpflichtigen Umsätze (und keine Vorsteuerbeträge) an. Sie war --und ist-- der Auffassung, die von ihr erbrachten Umsätze seien gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) steuerfrei.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte durch Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 12. Juli 1999 gegen die Klägerin Umsatzsteuer fest. Nach seiner Auffassung waren im vorangegangenen Kalenderjahr (1996) die Pflegekosten nicht in mindestens 40 v.H. der Fälle --sondern nur in 12 von 45 Fällen (= 26 v.H.)-- von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden, wie dies für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG erforderlich sei. Dabei ging das FA davon aus, zu den "Pflegekosten" im Sinne dieser Vorschrift gehörten im Falle einer Unterbringung in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung die in Rechnung gestellten Aufwendungen insbesondere für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung, Grundpflege und krankenpflegerische Versorgung (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 14. November 1997, BStBl I 1997, 957, unter Abs. 4 Satz 1; nunmehr Abschn. 99a Abs. 5 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 --UStR 2000--).

Dagegen sind nach Auffassung der Klägerin unter "Pflegekosten" i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nur die --von ihr mit 60 v.H. des Tagessatzes angesetzten-- pflegebedingten Aufwendungen, nicht aber die Kosten für Unterkunft und Verpflegung zu verstehen. Hiervon ausgehend wären --wie das Finanzgericht (FG) festgestellt hat und wie unter den Beteiligten unstreitig ist-- im Streitfall statt in 12 Fällen (= 26 v.H.) in 29 Fällen (= 65 v.H.) die Kosten der Pflege überwiegend von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe getragen worden und damit die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG erfüllt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 11. November 1999 berücksichtigte das FA abziehbare Vorsteuerbeträge und setzte die Steuer entsprechend herab. Im Übrigen wies es den Einspruch der Klägerin gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 12. Juli 1999 zurück.

Ein Antrag der Klägerin auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Umsatzsteuerbescheides 1997 in der Fassung der Einspruchsentscheidung hatte im Beschwerdeverfahren Erfolg. Der erkennende Senat entschied, die Auffassung, bei einer Unterbringung in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung gehörten zu den "Pflegekosten" i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nicht nur die pflegebedingten Aufwendungen, sondern auch die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung, sei bei summarischer Prüfung ernstlich

zweifelhaft (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. November 2000 V B 72/00, BFH/NV 2001, 496).

Das FG wies die Klage der Klägerin ab. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, aus dem systematischen Zusammenhang von § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG ergebe sich, dass unter den Begriff "Pflegekosten" im Sinne der letztgenannten Vorschrift auch Unterkunft und Verpflegung fielen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 493 teilweise abgedruckt.

Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Sie wiederholt und vertieft ihre Auffassung, der Begriff der "Pflegekosten" i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG sei entgegen der Ansicht von FA und FG in einem engeren Sinne zu verstehen.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die mit Umsatzsteuerbescheid 1997 vom 12. Juli 1999 festgesetzte Umsatzsteuer auf 0 € festzusetzen.

Das FA hält die Vorentscheidung für zutreffend und beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Urteilsbegründung:

Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Das FG hat mit Recht entschieden, dass die Umsätze der Klägerin nicht gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG steuerfrei sind.

1. Nach § 4 Nr. 16 UStG sind die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze unter bestimmten in dieser Vorschrift geregelten Voraussetzungen steuerfrei.

Bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen müssen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 v.H. der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sein (§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG).

2. Die Klägerin betrieb im Streitjahr eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG.

Unter diesen Begriff fallen Einrichtungen, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise vollstationär (ganztägig) --Kurzzeitpflegeeinrichtungen-- oder teilstationär (tagsüber oder nachts) --Tages- und Nachteinrichtungen-- untergebracht und gepflegt werden (Abschn. 99a Abs. 1 Satz 3 UStR 2000). Diese Begriffsbestimmung stimmt überein mit

dem Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI), das Kurzzeitpflege in einer vollstationären Einrichtung (§ 42 SGB XI) und teilstationäre Pflege in Einrichtungen der Tages- oder Nachtpflege (§ 41 SGB XI) unterscheidet. § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG ist seit dem 1. Januar 1995 auf die Vorschriften des SGB XI abgestimmt (vgl. BRDrucks 505/93, S. 58, 172; Husmann in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 16 Anm. 3).

Die Klägerin betrieb nach den Feststellungen des FG ein "Kurzzeitpflegeheim". Das ist ein Heim, das der vorübergehenden Pflege Volljähriger dient, wobei als vorübergehend ein Zeitraum von bis zu vier Wochen anzusehen ist (vgl. § 1 Abs. 1 a des Heimgesetzes i.d.F. des zum 13. Februar 1997 in Kraft getretenen Zweiten Gesetzes zur Änderung des Heimgesetzes vom 3. Februar 1997, BGBl I 1997, 158).

3. Bei dem Kurzzeitpflegeheim der Klägerin wurden im vorangegangenen Kalenderjahr (1996) die Pflegekosten nicht in mindestens 40 v.H. der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen.

Diese Voraussetzung ist nach den Feststellungen des FG im Streitfall nicht erfüllt, wenn -- wie geboten-- bei der Auslegung des Begriffs "Pflegekosten" in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nicht nur die pflegebedingten Aufwendungen, sondern auch die auf die Unterkunft und Verpflegung der Pflegebedürftigen entfallenden Kosten berücksichtigt werden.

a) Die Vorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG befreit nicht die Umsätze sämtlicher in dieser Vorschrift genannten Einrichtungen. Sie erfasst nur solche Einrichtungen, bei denen die Pflegekosten in größerem Umfang von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe getragen werden. Dabei geht § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG davon aus, dass --jedenfalls in Einzelfällen-- die Pflicht der Träger der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe bestehen kann, die Pflegekosten "ganz" zu tragen. Deshalb kommt es für die Bestimmung des in dieser Vorschrift verwendeten Begriffs der "Pflegekosten" maßgeblich darauf an, wie weit die Leistungspflicht dieser Träger reicht.

Diese Leistungspflicht umfasst --und zwar auch für das dem Streitjahr 1997 vorangegangene Jahr 1996-- grundsätzlich auch die Kosten für Unterkunft und Verpflegung. Das gilt zwar nicht für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, aber für die gesetzlichen Träger der Sozialhilfe.

aa) Die Sozialversicherung (Pflegeversicherung) gewährt gemäß § 28 Abs. 1 Nr. 7 SGB XI Kurzzeitpflege nach Maßgabe des § 42 SGB XI. Nach dieser Vorschrift besteht Anspruch auf Pflege in einer vollstationären Einrichtung, wenn die häusliche Hilfe zeitweise nicht, noch nicht oder nicht in erforderlichem Umfang erbracht werden kann. Dies gilt für eine Übergangszeit im Anschluss an eine stationäre Behandlung des Pflegebedürftigen oder in sonstigen Krisensituationen, in denen vorübergehend häusliche oder teilstationäre Pflege nicht möglich oder nicht ausreichend ist (§ 42 Abs. 1 SGB XI).

Der Anspruch auf Kurzzeitpflege ist nach § 42 Abs. 2 Satz 1 SGB XI auf vier Wochen pro Kalenderjahr beschränkt. Die Pflegekasse übernimmt nach § 42 Abs. 2 Satz 3 SGB XI in der im Jahr 1996 geltenden Fassung bei der Kurzzeitpflege (lediglich) die pflegebedingten Aufwendungen, die Aufwendungen der sozialen Betreuung sowie in der Zeit vom 1. Juli 1996 bis zum 31. Dezember 1999 die Aufwendungen für Leistungen der medizinischen Behandlungspflege bis zu einem Gesamtbetrag von 2 800 DM im Kalenderjahr.

Die Kosten für Unterkunft und Verpflegung muss der Pflegebedürftige selbst übernehmen (vgl. Udsching, SGB XI, 2. Aufl., § 42 Rz. 6). Dies entspricht der allgemeinen Regelung in § 4 Abs. 2 Satz 2 SGB XI. Danach werden bei teil- und vollstationärer Pflege die Pflegebedürftigen von Aufwendungen entlastet, die für ihre Versorgung nach Art und Schwere der Pflegebedürftigkeit erforderlich sind (pflegebedingte Aufwendungen); die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung tragen die Pflegebedürftigen selbst (vgl. auch § 82 Abs. 1 SGB XI).

bb) Dagegen übernimmt der Sozialhilfeträger im Falle der Kurzzeitpflege grundsätzlich auch die Kosten für Unterkunft und Verpflegung.

Nach § 68 Abs. 1 und 2 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG) umfasst die sog. Hilfe zur Pflege auch die Kurzzeitpflege. Der Inhalt der Hilfe bestimmt sich gemäß § 68 Abs. 2 Satz 2 BSHG nach den Regelungen der Pflegeversicherung und damit nach § 42 SGB XI. Weiter gehend umfasst nach § 27 Abs. 3 BSHG die sog. Hilfe in besonderen Lebenslagen im Fall der in einem Heim oder einer gleichartigen Einrichtung geleisteten Hilfe zur Pflege auch den in der Einrichtung gewährten Lebensunterhalt. Diese Vorschrift erfasst --bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen für die Gewährung von Sozialhilfe-- die von der Einrichtung für Unterkunft und Verpflegung in Rechnung gestellten Kosten (vgl. Bundesverwaltungsgericht --BVerwG--, Urteil vom 22. März 1990 5 C 58.86, Buchholz, Sammel- und Nachschlagewerk der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts 436.0, § 27 BSHG Nr. 2; Beschluss vom 10. Dezember 1992 5 B 128.92, Buchholz, a.a.O., § 88 BSHG Nr. 30; Oestreicher/Schelter/Kunz/ Decker, Bundessozialhilfegesetz, § 27 Rz. 9; Wilde in Wiesner, SGB XI, § 13 Rz. 21 c; Udsching, a.a.O., § 13 Rz. 14).

Zwar sind Leistungen zur Pflege nach dem BSHG gegenüber Leistungen der Pflegeversicherung grundsätzlich nachrangig (§ 13 Abs. 3 Satz 1 SGB XI). Das gilt aber nicht, wenn und soweit Leistungen der Pflegeversicherung nicht erbracht werden oder das BSHG dem Grunde oder der Höhe nach weiter gehende Leistungen als die Pflegeversicherung vorsieht; in diesem Fall sind Leistungen zur Pflege nach dem BSHG zu gewähren (§ 13 Abs. 3 Satz 2 SGB XI).

Dementsprechend ist im Anwendungsbereich des § 27 Abs. 3 BSHG der Sozialhilfeträger im Verhältnis zu anderen Sozialleistungsträgern nicht subsidiär, sondern originär zuständig (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 26. September 1990 9b/7 RAr 100/89, Fürsorgerechtliche Entscheidungen der Verwaltungs- und Sozialgerichtsbarkeit --FEVS-- 41, 468).

cc) Mithin besteht im Falle der Kurzzeitpflege in einem Heim grundsätzlich --und nicht nur in außergewöhnlichen Fällen-- eine Leistungspflicht der gesetzlichen Träger der Sozialhilfe (auch) für die Kosten für Unterkunft und Verpflegung. Deshalb ist der für den Erlass der angefochtenen Bescheide maßgebenden --und vom FG bestätigten-- Auslegung des FA und des BMF zu folgen, wonach zu den "Pflegekosten" i.S. des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG auch die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung gehören (vgl. Abschn. 99a Abs. 5 Satz 1 UStR 2000).

b) Diese Auslegung des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG entspricht dem systematischen und historischen Zusammenhang, in dem diese Vorschrift zu § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG steht.

aa) § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG wurde durch das Steueränderungsgesetz 1992 (StÄndG

1992) vom 25. Februar 1992 (BGBl I 1992, 297, 317) mit Wirkung vom 1. Januar 1992 in § 4 Nr. 16 UStG 1991 aufgenommen (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 3. Februar 2000 V R 1/98, BFHE 191, 76, unter II. 1. b).

Durch diese Vorschrift sollte der Kreis der von § 4 Nr. 16 UStG erfassten Einrichtungen erweitert werden. Hierzu heißt es in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 12/1506, S. 178): "Durch die Änderung werden die Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen (sog. Kurzzeitpflegeeinrichtungen) und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen in die für Alten- und Pflegeheime bereits geltende Steuerbefreiung einbezogen. Diesen Einrichtungen kommt insbesondere in den Großstädten im Hinblick auf den sich verändernden Altersaufbau der Bevölkerung zunehmende Bedeutung zu. Durch die Steuerbefreiung soll dazu beigetragen werden, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern."

bb) Bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen ist nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG die Steuerbefreiung davon abhängig, dass im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 v.H. der Leistungen den in § 68 Abs. 1 BSHG oder den in § 53 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) genannten Personen zugute gekommen sind. Unter den Begriff "Leistungen" im Sinne dieser Vorschrift fallen auch die Unterkunfts- und Verpflegungskosten.

Würde man bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen den Begriff der "Pflegekosten" in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG anders als in § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG definieren, so ergäbe sich eine sachlich nicht zu rechtfertigende unterschiedliche Behandlung von Kurzzeitpflegeheimen und Dauerpflegeheimen. Während bei den Dauerpflegeheimen nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG die 40 v.H.-Grenze unter Einschluss der Unterkunfts- und Verpflegungskosten zu berechnen sind, wäre bei Kurzzeitpflegeheimen ein anderer Maßstab zu verwenden, obwohl dieselben Kosten nur in zeitlich geringerem Umfang anfallen.

cc) Dieser Gleichbehandlung steht nicht entgegen, dass sich der Wortlaut der Tatbestände des § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG und des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG unterscheidet.

Wenn der Gesetzgeber bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen in § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG auf "Leistungen" abgestellt hat, die bestimmten Personen zugute gekommen sind, während nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG der Umfang der "Pflegekosten" maßgeblich ist, die von bestimmten Kostenträgern getragen wurden, liegt hierin lediglich eine unterschiedliche rechtstechnische Umschreibung des jeweiligen Befreiungstatbestandes.

4. Das vorstehende Ergebnis steht im Einklang mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), dem § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nach der Gesetzesbegründung "entspricht" (vgl. BTDrucks 12/1506, S. 178).

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich

derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen.

a) Die von der Klägerin erbrachten Leistungen sind "eng mit der Sozialfürsorge und der sonstigen Sicherheit verbundene Dienstleistungen" im Sinne dieser Bestimmung.

Hierzu hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) durch Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 --ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH-- (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2002, 513) ausgeführt, dass Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen von einem ambulanten Pflegedienst erbracht werden, grundsätzlich mit der sozialen Hilfe verbunden sind, so dass sie unter den Begriff "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen" gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG fallen (Rdnr. 44).

Entsprechendes gilt für die von der Klägerin in ihrem Kurzzeitpflegeheim gegenüber den Pflegebedürftigen erbrachten Leistungen (vgl. § 14 SGB XI).

b) Das von der Klägerin betriebene Kurzzeitpflegeheim ist aber keine "Einrichtung mit sozialem Charakter" i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG.

Die Bestimmung räumt den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennt. Insoweit ist von den Gerichten das Bestehen spezifischer Vorschriften zu berücksichtigen, gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder um Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handelt (vgl. EuGH-Urteil in UR 2002, 513, Rdnr. 54, 58).

Dementsprechend ist bei der Prüfung, ob eine "Einrichtung mit sozialem Charakter" i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG vorliegt, --wie geschehen-- davon auszugehen, dass § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nur Umsätze solcher Einrichtungen von der Steuer befreit, bei denen in dem von dieser Vorschrift vorausgesetzten --und im Streitfall nicht erreichten-- Umfang eine Pflicht zur Kostenübernahme durch die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe besteht; in diesem Rahmen ist zu berücksichtigen, wie weit deren Pflicht zur Übernahme der Kosten im Fall der in einem Kurzzeitpflegeheim gepflegten Personen geht.

Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 19.05.2004