

## Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

### **Niedersächsisches FG vom 14.01.2010** (5 K 162/09 - BetreuungsPraxis 2010 S. 141)

#### **Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Betreuungsvereine**

##### **Orientierungssatz:**

Die von einem Betreuungsverein, der einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege angeschlossen ist, durch seine Vereinsbetreuer erbrachten Betreuungsleistungen sind sowohl gegenüber bemittelten als auch gegenüber mittellosen Personen steuerfrei gemäß § 4 Nr. 18 UStG bzw. nach Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe g) i.V.m. Artikel 13 A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt: Artikel 132 und Artikel 133 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, MwSt-SystRL).

##### **Sachverhalt:**

Der Kläger begehrt die Befreiung seiner Umsätze aus Betreuungsleistungen von der Umsatzsteuer gemäß § 4 Nr. 18 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für das Jahr 1995.

Als eingetragener Verein ist der Kläger selbständiges Mitglied des .... und kooperatives Mitglied des Caritasverbandes für die Diözese ....., der wiederum dem Deutschen Caritasverband e.V. angehört. Er ist als eingetragener Verein eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken i.S.d. §§ 51 ff der Abgabenordnung (AO) dient. Der Vereinszweck ist nach seiner Satzung die Beratung und Hilfe für Menschen in geistiger, seelischer und wirtschaftlicher Not.

Der Kläger ist als ein gemäß § 1908 f des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) anerkannter Betreuungsverein für die Betreuung von Volljährigen, die aufgrund einer psychischen Krankheit oder einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung ihre Angelegenheiten ganz

oder teilweise nicht besorgen können, tätig. Die Betreuungsaufgaben werden nicht vom Kläger als Verein selbst, sondern von einzelnen Mitarbeitern des Klägers, sog. Vereinsbetreuern i.S.d § 1897 Abs. 2 BGB, wahrgenommen.

Die Vereinsbetreuer betreuten bemittelte (vermögende) und mittellose Personen i.S.d. § 1836a BGB. Für die Übernahme einer Betreuung machte der Kläger gegenüber dem jeweils zuständigen Vormundschaftsgericht gemäß § 1908e BGB eine Vergütung sowie Aufwendersatz geltend. In der Annahme, seine Betreuungsleistungen seien nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei, stellte er in seinen Abrechnungen gegenüber dem Vormundschaftsgericht zunächst keine Umsatzsteuer in Rechnung.

Für seine Betreuungsleistungen erhielt der Kläger im Jahre 1995 vom zuständigen Amtsgericht an Vergütung und Auslagenersatz insgesamt ..... DM. Im Zusammenhang mit diesen Betreuungsleistungen sind im Jahre 1995 Vorsteuerbeträge in Höhe von .... DM angefallen. Der Kläger behandelte diese Einnahmen als nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei. In der Umsatzsteuererklärung 1995 machte er keine Angaben zu diesen Umsätzen und keinen Vorsteuerabzug geltend.

Der Beklagte führte in den Jahren 2000 bis 2001 beim Kläger eine Umsatzsteuersonderprüfung durch. Der Beklagte beanstandete die Steuerfreiheit der Betreuungsleistungen, weil der Kläger nicht habe nachweisen können, dass die geltend gemachten und vom Amtsgericht bewilligten Vergütungen tatsächlich hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Berufsbetreuern geltend gemachten und bewilligten Vergütungen zurück blieb. Auf Anfrage teilte das Amtsgericht mit, dass bis zur Einführung des ab 01.01.1999 geltenden Berufsvormündervergütungsgesetzes (BVormVG) sowohl Vereins- als auch Berufsbetreuer nach § 1836 BGB i.V.m. § 2 des Gesetzes über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZuSEG) ein Satz in Höhe von 50 DM/Stunde für die rechtliche Betreuung zugebilligt worden sei. Aufgrund besonderer Qualifikation sei Rechtsanwälten und Betreuern von Gehörlosen ein höherer Stundensatz (75 DM bzw. 60 DM) zugebilligt worden. Sämtliche Nebenkosten, Auslagen etc. seien in gleicher Weise abgerechnet worden.

Der Beklagte erließ daraufhin einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1995, in dem er zusätzlich steuerpflichtige Umsätze zu 7 % in Höhe von ... DM und Vorsteuer in Höhe von ... DM ansetzte. Damit unterwarf der Beklagte sämtliche Betreuungsleistungen des Klägers – sowohl für mittellose als auch für bemittelte Personen- der Umsatzsteuer.

Gegen diesen Umsatzsteuerbescheid legte der Kläger Einspruch ein. Seinen Einspruch begründete der Kläger damit, dass Rechtsanwälte als Berufsbetreuer höhere Stundensätze als 50 DM erhalten hätten. Überdies konnte der Kläger als Betreuungsverein keinen Auslagenersatz für allgemeine Verwaltungskosten wie Aktenführung oder Abrechnung geltend machen. Das Amtsgericht habe unter Hinweis auf § 1908e Abs. 1 Satz 2 BGB stets die Erstattung allgemeiner Verwaltungskosten und Umlagen der Betriebskosten (Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung, Telefongrundgebühren, Abschreibung auf PKW und PC, Büromiete nebst Nebenkosten, Sach- und Personalkosten für Reinigung, Schreibmittel u. ä.) abgelehnt.

Mit Einspruchsentscheidung wies der Beklagte den Einspruch des Klägers gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 als unbegründet zurück.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG könne mangels Vorliegens der Entgeltbeschränkung gemäß § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG nicht gewährt werden, da der Kläger nicht habe darlegen können, dass er für die Übernahme der Betreuung mittelloser Personen ein Entgelt erhalten habe, das hinter dem von Erwerbsunternehmen für diese Leistung verlangten Entgelt zurückblieb. Im Jahre 1995 sei gemäß § 1836 Abs. 2 Satz 2 BGB in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung der Stundensatz für Zeugen nach § 2 ZuSEG von höchstens 25 DM gültig gewesen. Dieser Mindestsatz habe vom Vormundschaftsgericht nach pflichtgemäßem Ermessen bei erforderlichen medizinischen, juristischen oder sozialpädagogischen Fachkenntnissen oder bei Schwierigkeiten bei der Betreuung (wie Krankheit, Behinderung oder Verhaltensauffälligkeiten) auf das drei- bis fünffache erhöht werden können. Das Vormundschaftsgericht ... habe diesen Stundensatz nach pflichtgemäßem Ermessen für das Jahr 1995 für die Vereins- und Berufsbetreuer grundsätzlich auf 50 DM festgelegt. Der den Rechtsanwälten zugebilligte Stundensatz von bis zu 75 DM könne - ebenso wie der Stundensatz von 60 DM für die Betreuung Gehörloser - nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden, weil Rechtsanwälten nur besonders schwierige Fälle übertragen worden seien bzw. bei Betreuung Gehörloser besondere Kenntnisse (Gebärdensprache) erforderlich gewesen seien. Zwar würden Betreuungsvereinen grundsätzlich gemäß § 1908e Abs. 1 Satz 2 BGB allgemeine Verwaltungskosten nicht ersetzt werden, jedoch habe das Vormundschaftsgericht ausdrücklich bestätigt, dass auch Berufsbetreuer diese Kosten nicht geltend gemacht hätten. Bei der Vergütung für die Betreuung mittelloser Personen bestünde demnach faktisch keine Ungleichbehandlung zwischen Vereins- und Berufsbetreuern.

Der Kläger zahlte die vom Beklagten für das Streitjahr festgesetzte Umsatzsteuer und stellte diese dem Vormundschaftsgericht nachträglich in Rechnung. Die Nachforderung der Umsatzsteuer sei von den Gerichten wegen der dreimonatigen Verjährung der Ansprüche nach § 15 Abs. 2 ZSEG zumindest teilweise abgelehnt worden.

Gegen die Einspruchsentscheidung des Beklagten erhob der Kläger Klage vor dem Niedersächsischen Finanzgericht.

Die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG setze voraus, dass nach Art und Umfang gleichartige Leistungen von Vereins- und selbständigen Berufsbetreuern festgestellt werden könnten. Die vom Kläger erbrachten Leistungen seien jedoch nicht mit den Leistungen selbständiger Berufsbetreuer vergleichbar, da sich die Tätigkeit des Klägers nicht in der eigentlichen Betreuungsarbeit erschöpfe. Gemäß § 1908 f BGB sei der Kläger als Betreuungsverein Verpflichtungen unterworfen, die für selbständige Berufsbetreuer nicht gälten. Der Kläger sei hiernach verpflichtet, eine ausreichende Anzahl geeigneter Mitarbeiter zu haben, diese zu beaufsichtigen, weiterzubilden, zu versichern und sich planmäßig um die Gewinnung ehrenamtlicher Betreuer zu bemühen, sie in ihre Aufgaben einzuführen, fortzubilden und zu beraten. So erfolge durch Mitarbeiter des Klägers eine Anleitung, fachliche Beratung und Fortbildung der ehrenamtlichen Betreuer, hinsichtlich deren Gewinnung und Werbung der Kläger einen besonderen Schwerpunkt lege. Diese kostenverursachenden Zusatzleistungen, sog. Querschnittsaufgaben, die nicht von Berufsbetreuern erbracht werden müssten, könne der Kläger nicht abrechnen. Überdies seien beim Kläger im Betreuungsbereich ausschließlich Diplom-Sozialarbeiter/innen tätig, wohingegen selbständige Berufsbetreuer auch ohne Hochschulabschluss tätig würden. Ein Preisvergleich i.S.d. § 4 Nr. 18 Buchst. c) UStG sei daher mangels gleichartiger Leistungen von Erwerbsunternehmen und Betreuungsvereinen nicht

möglich. Der Kläger als Einrichtung der Wohlfahrtspflege kalkuliere nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten, sondern auf Grundlage der Selbstkosten und sei daher fortlaufend auf Zuschüsse von dritter Seite angewiesen.

Der Kläger ist der Ansicht, dass für seine Betreuungsleistungen die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG zu gewähren sei, da das Tatbestandsmerkmal der Entgeltbeschränkung in § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG erfüllt sei. Zumindest hinsichtlich der nicht erstatteten allgemeinen Verwaltungskosten bliebe das Entgelt des Klägers hinter dem durchschnittlich für Betreuungsleistungen von selbständigen Berufsbetreuern verlangten Entgelten zurück. Letztere erhielten die allgemeinen Verwaltungskosten im Rahmen des Aufwendungsersatz erstattet, Vereinsbetreuer nach § 1908e Abs. 1 Satz 2 BGB dagegen nicht. Im Übrigen sei wegen des objektiv nicht möglichen Preisvergleichs die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG als erfüllt anzusehen. Die Behauptung des Beklagten, selbständige Berufsbetreuer hätten den Ersatz allgemeiner Verwaltungskosten nicht geltend gemacht, sei insofern irrelevant, da für den Entgeltvergleich des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG auf den Entgeltanspruch abzustellen sei und diesen besäße nach §§ 1908i, 1835 Satz 1 i.V.m. §§ 669, 670 BGB lediglich der selbständige Berufsbetreuer. Im Rahmen des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG könne es nicht auf die tatsächlich gezahlten Entgelte ankommen, da nach dem Gesetzeswortlaut "verlangte" Entgelte maßgeblich seien. Anderenfalls hinge die Umsatzsteuerpflicht des Klägers von dem Verhalten konkurrierender Erwerbsunternehmen ab, was der verfassungsrechtlich geforderten Eindeutigkeit und Berechenbarkeit der Steuerpflicht widerspräche.

Weiterhin macht der Kläger geltend, der gemäß §§ 1908i Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 1836 Abs. 2 BGB für die Betreuung bemittelter Personen erhaltenen Stundensatz in Höhe von 50 DM/Stunde läge unter dem durchschnittlichen Stundensatz der Berufsbetreuer. Im Falle der Betreuung mittelloser Personen erhalte der Kläger im Streitjahr gemäß § 2 ZuSEG den vom Vormundschaftsgericht nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzten doppelten Stundensatz von 50 DM, für die Tätigkeiten einer Schreibkraft einen Satz von 20 DM/ Stunde. Dem selbständigen Berufsbetreuer sei regelmäßig der dreifache Stundensatz nach ZuSEG in Höhe von 75 DM/Stunde und für die Tätigkeiten einer Schreibkraft ein voller Stundensatz gewährt worden.

Die Regelung des § 4 Nr. 18 UStG verstoße nach Ansicht des Klägers überdies gegen Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe g) in Verbindung mit Artikel 13 A Abs. 2 Buchstabe a) der mit Anwendungsvorrang ausgestatteten Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Nach der Richtlinie 77/388/EWG sei es für die Gewährung der Steuerbefreiung ausreichend, dass der Kläger im Streitjahr nach vom Vormundschaftsgericht genehmigten bzw. gesetzlich festgelegten Preisen des ZuSEG abgerechnet hätte. Das Merkmal der Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 c) UStG müsse nach EG-Recht nicht erfüllt sein.

**Der Kläger beantragt, ...**

**Der Beklagte beantragt, ....**

Der Beklagte ist der Ansicht, das Merkmal der Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG sei nicht erfüllt, da in Anknüpfung an den umsatzsteuerlichen Entgeltbegriff in § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG an die tatsächlich erfolgte Kostenerstattung anzuknüpfen sei und

nicht daran, auf welche Höhe der Kostenerstattung ein rechtlicher Anspruch bestehe. Die Leistungen der Betreuungsvereine und der Berufsbetreuer seien sehr wohl vergleichbar und vom Vormundschaftsgericht tatsächlich gleich vergütet worden. Die vom Kläger zu erbringenden Querschnittsaufgaben könnten durch Spenden und Zuschüsse finanziert werden. Im Übrigen seien besondere auf der Eigenart der Wohlfahrtsverbände beruhende Verhältnisse beim Preisvergleich nicht zu berücksichtigen. Der Kläger habe auch nicht nachgewiesen, dass Berufsbetreuer im Amtsgerichtsbezirk .... allgemeine Verwaltungskosten geltend gemacht hätten.

Zudem verstöße § 4 Nr. 18 UStG nicht gegen Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe g) in Verbindung mit Artikel 13 A Abs. 2 Buchstabe a) der Richtlinie 77/388/EWG. Vielmehr würde die Gewährung einer Steuerbefreiung für Vereinsbetreuer für die Betreuung mittelloser Personen zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung zuungunsten der Berufsbetreuer als Erwerbsunternehmen führen. Dies verstieße gegen Artikel 13 A Abs. 2 Buchstabe a) 4. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG.

<b>Entscheidungsgründe:</b>
-----------------------------

Die Klage ist begründet.

Die vom Kläger durch seine Vereinsbetreuer erbrachten Betreuungsleistungen sind unabhängig davon, ob die Betreuungsleistungen gegenüber mittellosen oder bemittelten (vermögenden) Personen erbracht wurden, von der Umsatzsteuer befreit.

Die gegenüber bemittelten sowie gegenüber mittellosen Personen erbrachten Betreuungsleistungen sind im Streitjahr steuerfrei gemäß § 4 Nr. 18 UStG bzw. nach Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe g) i.V.m. Artikel 13 A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG - jetzt: Artikel 132 und Artikel 133 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, MwStSystRL- (Urteil des Bundesfinanzhofes -BFH- vom 11.03.2009, XI R 68/06; BFH/NV 2009, 1464; BFH-Urteil vom 17.02.2009, XI R 67/06; BFHE 224, 183; Urteil des FG Düsseldorf vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576-583).

Die Voraussetzung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG ist erfüllt. Ein Zurückbleiben der Vergütungen für Vereinsbetreuer hinter den Vergütungen, die an Berufsbetreuer ausgezahlt worden sind, ist feststellbar, weil ein Vereinsbetreuer im Gegensatz zu einem Berufsbetreuer keinen Anspruch auf Ersatz der allgemeinen Verwaltungskosten als Bestandteil des zu beanspruchenden Aufwendungsersatzanspruchs hatte.

Die gesetzliche Regelung des § 1836 Abs. 2 BGB in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung galt sowohl für Berufsbetreuer über § 1908 i Abs. 1 BGB als auch für Vereinsbetreuer über § 1908 e Abs. 1 Satz 1 BGB. Für das Streitjahr 1995 richtete sich die Höhe der Vergütung für Betreuungsleistungen gegenüber bemittelten und mittellosen Personen somit gemäß § 1836 Abs. 2 BGB nach dem gesetzlichen Höchstbetrag dessen, was einem Zeugen als Ent-

schädigung für seinen Verdienstausfall gewährt werden konnte. Die Vergütung konnte nach dem Ermessen des Gerichts bis zum Dreifachen erhöht werden, soweit die Führung der Betreuung besondere Fachkenntnisse erforderte oder mit besonderen Schwierigkeiten verbunden war; sie konnte sogar bis zum Fünffachen erhöht werden, wenn im Einzelfall Umstände hinzutraten, die die Besorgung bestimmter Angelegenheiten außergewöhnlich erschwerten.

Das Amtsgericht .... als zuständiges Vormundschaftsgericht teilte zur Vergütungspraxis im Bezirk des Amtsgerichtes .... mit, dass bis zur Einführung des ab 01.01.1999 geltenden Berufsvormündervergütungsgesetzes (BVormVG) sowohl Vereins- als auch Berufsbetreuern gemäß § 1836 BGB i.V.m. § 2 des Gesetzes über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZuSEG) ein Satz in Höhe von 50 DM/Stunde für die rechtliche Betreuung zugebilligt worden sei. Aufgrund besonderer Qualifikation sei Rechtsanwälten und Betreuern von Gehörlosen ein höherer Stundensatz (75 DM bzw. 60 DM) zugebilligt worden. Sämtliche Nebenkosten, Auslagen etc. seien in gleicher Weise abgerechnet worden.

Gemäß § 4 Nr. 18 UStG sind die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen umsatzsteuerfrei, wenn

- a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
- b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
- c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinsichtlich der durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelte zurückbleiben.

Der Kläger ist dem Caritasverband, einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege im Sinne von § 4 Nr. 18 UStG (vgl. § 23 Nr. 2 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung UStDV -) angeschlossen und damit grundsätzlich eine nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG begünstigte Körperschaft. Somit fällt er in den Anwendungsbereich der Vorschrift.

Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchstabe a) und Buchstabe b) UStG werden vom Kläger unstreitig erfüllt.

Die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchstabe c) UStG ist nach Auffassung des Senates für die Vergütungen des Klägers aus der Betreuung im Streitjahr erfüllt.

Der nach § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchstabe c) UStG durchzuführende Preisvergleich setzt voraus, dass nach Art und Umfang gleichartige Leistungen entsprechender Erwerbsunternehmen festzustellen sind. Hiervon geht der Senat aus. Die Umsatzsteuer bleibt bei Vornahme dieses Preisvergleichs außen vor.

Entscheidungserheblich ist insoweit, dass Berufsbetreuer neben den auf der Grundlage von § 1836 Abs. 2 BGB ermittelten Stundensätzen grundsätzlich auch einen Aufwendungsersatz

gemäß § 1908 i Abs. 1 BGB i. V. m. § 1835 BGB abrechnen können. Für Betreuungsleistungen eines Vereinsbetreuers wurden gemäß § 1908 e Abs. 1 Satz 2 BGB allgemeine Verwaltungskosten z.B. für Büropersonal, Miete, Heizung, Fachliteratur, Fortbildung etc. nicht ersetzt. Auch die Kosten für eine Versicherung gegen Schäden, die der Betreuer dem Betreuten zufügt, konnten für einen Vereinsbetreuer nicht geltend gemacht werden, § 1835 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 1835 Abs. 2 BGB. Demgegenüber stand den Berufsbetreuern ein Anspruch auf Erstattung sowohl von (anteiligen) Versicherungskosten nach § 1908 i Abs. 1 i.V.m. § 1835 Abs. 2 BGB als auch (anteiligen) allgemeinen Verwaltungskosten gemäß § 1908 i Abs. 1 i. V. m. §§ 1835 Abs. 1, 669, 670 BGB zu.

Aufgrund des identischen Entgeltbegriffs in § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG und § 10 Abs. 1 UStG (Kossack in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 4 Nr. 18, Rz. 32) ist der Aufwendersatz für allgemeine Verwaltungskosten mit in den Entgeltvergleich einzubeziehen. Auch der Ersatz der allgemeinen Verwaltungskosten zählt zu dem, was der Leistungsempfänger aufwenden muss, um die Betreuungsleistung zu erhalten und ist daher Entgeltbestandteil i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG. Da für die Betreuungsleistungen der Vereinsbetreuer des Klägers ein Ersatz allgemeiner Verwaltungskosten und Versicherungskosten nicht möglich war, blieben die Entgelte, die an den Kläger für die Betreuungsleistungen seiner Vereinsbetreuer bezahlt wurden, hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Berufsbetreuern verlangten Entgelten zurück.

Zwar gibt es sachliche Gründe dafür, dass ein Ersatz z.B. von allgemeinen Verwaltungskosten bei Betreuungsleistungen durch Vereinsbetreuer nicht gewährt wird (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshof (BGH) vom 05.07.2000, XII ZB 58/97, Neue Juristische Wochenschrift - NJW- 2000, 3712). Für die umsatzsteuerliche Beurteilung spielen die dort genannten Erwägungen jedoch keine Rolle. Aus welchen Gründen das Entgelt für Betreuungsleistungen von Vereinsbetreuern hinter dem Entgelt der Berufsbetreuer zurückbleibt, ist für den nach § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG anzustellenden Entgeltvergleich unerheblich (vgl. Kossack in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 4 Nr. 18 Rz. 32).

Die Höhe der Entgeltdifferenz spielt keine Rolle. Aus § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG ergibt sich lediglich, dass das Entgelt für Betreuungsleistungen von Vereinsbetreuern hinter dem durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Berufsbetreuern verlangten Entgelt zurückbleiben muss. Dies ist nach den obigen Ausführungen zu bejahen. Ob die Entgelte für Betreuungsleistungen der Vereinsbetreuer in einem erheblichen Maße hinter den Entgelten der Berufsbetreuer zurückbleiben oder nicht, spielt nach § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG keine Rolle (Urteil des FG Düsseldorf vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576-583). Eine bestimmte Mindesthöhe der Differenz bei den Entgelten ist gesetzlich nicht vorgeschrieben und daher nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BFH-Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464-1467). Maßgebend ist allein, dass die Entgelte für Betreuungsleistungen der Vereinsbetreuer überhaupt hinter von Berufsbetreuern verlangten Entgelten zurückbleiben.

Berufsbetreuer konnten die allgemeinen Verwaltungs- sowie die Versicherungskosten zusätzlich abrechnen. Bei Betreuungen durch Vereinsbetreuer war dies vom Gesetz her nicht möglich. Damit ist hinsichtlich der Betreuung durch einen Vereinsbetreuer eine Entgeltbeschränkung i.S.d. § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG anzunehmen. Die Betreuungsleistungen, die

der Kläger durch seine Vereinsbetreuer insoweit erbracht hat, sind nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei.

Der Beklagte wendet hiergegen ein, das Vormundschaftsgericht habe ihm gegenüber ausdrücklich bestätigt, dass auch Berufsbetreuer allgemeine Verwaltungskosten tatsächlich nicht geltend gemacht hätten. Nach Ansicht des erkennenden Senates kann diese Annahme der Entscheidung nicht zugrunde gelegt werden. In dem Antwortschreiben des Amtsgerichts .... auf das Auskunftersuchen des Beklagten zur Vergütungspraxis des Gerichtes wurde bestätigt, dass über die Vergütung der Betreuer die Rechtspfleger trotz bestehender Vergütungspraxis in sachlicher Unabhängigkeit entschieden hätten. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung geht der erkennende Senat davon aus, dass es sehr wohl von dieser Vergütungspraxis abweichende Entscheidungen der Rechtspfleger gegeben habe. Im Ergebnis kann dies dahinstehen.

Selbst unter Zugrundelegung einer tatsächlich bestehenden identischen Vergütungspraxis von Berufs- und Vereinsbetreuern sind die vom Kläger erbrachten Betreuungsleistungen umsatzsteuerfrei gemäß Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 77/388/EWG.

Gemäß Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer 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 den betreffenden Mitgliedsstaaten als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen.

Die durch den Kläger mit Hilfe seiner Vereinsbetreuer erbrachten Betreuungsleistungen sind unstreitig Dienstleistungen, die unmittelbar Ausdruck der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit im Sinne dieser Vorschrift sind. Darüber hinaus handelt es sich beim Kläger unstreitig wegen seiner Zugehörigkeit zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S.d. § 23 Nr. 2 UStDV um eine in Deutschland anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter.

Die Steuerbefreiung ist auch nicht nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b) 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen. Hiernach kommt eine Steuerbefreiung z.B. nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 77/388/EWG für Leistungen nicht in Betracht, die im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

Ein Ausschluss der Steuerfreiheit nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b) 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ist zu verneinen, weil zwischen Vereinsbetreuern und Berufsbetreuern keine klassische Wettbewerbssituation besteht. Nach der Konzeption des BGB sind Betreuungen grundsätzlich durch ehrenamtliche Betreuer unentgeltlich auszuüben, vgl. z.B. §§ 1908 i Abs. 1, 1836 Abs. 1 BGB. In diesem Zusammenhang haben auch Betreuungsvereine, insbesondere deren hauptamtliche Mitarbeiter, die Vereinsbetreuer, neben der Durchführung von Betreuungen gemäß § 1908 f Abs. 1 Nr. 2 BGB die Aufgabe, sich planmäßig um die Gewinnung ehrenamtlicher Betreuer zu bemühen. Ohne derartige Tätigkeiten der Vereinsbetreuer ließe sich das Konzept, Betreuungen in erster Linie durch Ehrenamtliche ausführen zu lassen, nicht durchsetzen. Nach § 1897 Abs. 6 BGB sollen berufsmäßige Btreuer nur dann bestellt



werden, wenn keine andere geeignete Person zur Verfügung steht, die zur ehrenamtlichen Führung der Betreuung bereit ist. Hieraus ergibt sich zum einen, dass in erster Linie ehrenamtliche Betreuer bestellt werden sollen, zum anderen, dass der Gesetzgeber einen Wettbewerb zwischen Vereinsbetreuern und Berufsbetreuern nicht gewollt hat. Berufsbetreuer sollen durch das zuständige Vormundschaftsgericht erst im Falle einer Mangelsituation bestellt werden. Eine derartige Mangelsituation kann i. Ü. im Regelfall als gegeben unterstellt werden. So reichte bzw. reicht bundesweit die Zahl von ehrenamtlichen Betreuern und Vereinsbetreuern bei weitem nicht aus, um die Anzahl der nötigen Betreuungen abzudecken; vielmehr ist ein steigender Bedarf an Berufsbetreuern -unabhängig von der Zahl der Vereinsbetreuer- festzustellen. Der Senat geht davon aus, dass die Situation im Bezirk des für den Kläger zuständigen Amtsgerichts vergleichbar ist. Neben der gesetzlichen Konzeption ergibt sich damit auch aus den tatsächlichen Gegebenheiten, dass Berufsbetreuer und Vereinsbetreuer üblicherweise nicht in Konkurrenz zueinander auf dem Markt als Wettbewerber auftreten.

Die Betreuungsleistungen der Vereinsbetreuer sind auch nicht "im Wesentlichen dazu bestimmt..." i.S.d. Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b) 2. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Vielmehr handelt der Kläger bei der Erbringung der Betreuungsleistungen in unmittelbarer Erfüllung seiner Satzungszwecke. Er ist als Betreuungsverein außerdem gesetzlich gemäß § 1908 f Abs. 1 Nr. 1 BGB verpflichtet, eine ausreichende Zahl geeigneter professioneller Mitarbeiter (Vereinsbetreuer) vorzuhalten, die neben der Gewinnung von ehrenamtlichen Mitgliedern auch konkret zur Erbringung von - insbesondere schwierigen - Betreuungsleistungen eingesetzt werden (Diederichsen in: Palandt, BGB, 69. Aufl., § 1908 f Rz. 3). Die Erzielung zusätzlicher Einnahmen ist damit zweitrangig und nur ein Annex zu den sich aus den Satzungszwecken ergebenden und vom Gesetzgeber geforderten Tätigkeiten.

Die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchstabe c) UStG ist weder durch die in Betracht kommenden Bedingungen nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG noch durch Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 4. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG gedeckt.

Die Bedingung des Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG lautet: Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind, oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssten Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.

Diese Regelung ist durch den deutschen Gesetzgeber nur unvollständig in nationales Recht umgesetzt worden. Zwar geht die umsatzsteuerrechtliche Kommentarliteratur davon aus, dass § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG von der Richtlinie gedeckt sei (vgl. z.B. Kraeusel in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 18 Rz. 7 f). Dabei bleibt jedoch unberücksichtigt, dass Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG zwischen genehmigten Preisen und solchen Tätigkeiten unterscheidet, bei denen eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist. Ein Abstandsgebot bzw. eine Entgeltbeschränkung ist nur bei Preisen erlaubt, "für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist". Demgegenüber gilt die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG seinem Wortlaut nach einschränkungslos.

Zwar gestattet die Richtlinie, den Mitgliedsstaaten die Steuerbefreiung von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der aufgeführten Bedingungen abhängig zu machen. Dies geht aber nicht soweit, dass einzelne Bedingungen nur zum Teil in nationales Recht übernommen werden können. Vielmehr sind die Mitgliedsstaaten an den Inhalt der einzelnen Bedingungen gebunden (vgl. hierzu auch Hüttemann, UR 2006, 441, 451). Für die Bedingung des Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG ergibt sich daraus, dass die Entgeltbeschränkung nur in der Weise in das nationale Recht eines Mitgliedsstaates übernommen werden darf, dass genehmigte Preise von dieser Voraussetzung ausgenommen werden. § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG kann damit nicht auf Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG gestützt werden.

Bei den in Frage stehenden Entgelten für die Betreuungsleistungen der Vereinsbetreuer handelt es sich um behördlich genehmigte Preise in diesem Sinne. So wurde die Höhe der abzurechnenden Vergütungen im Streitjahr durch das zuständige Amtsgericht als Vormundschaftsgericht bestimmt. Bei Festsetzung der Vergütung durch Rechtspfleger wurde funktional eine Behörde tätig. Bei Festsetzung durch gerichtlichen Beschluss (vgl. § 16 Abs. 1 ZuSEG) übt das Vormundschaftsgericht eine Funktion aus, die unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks des Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG mit der einer Behörde vergleichbar ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist eine begünstigte Behandlung staatlich kontrollierter Preise. Wenn die Richtlinie 77/388/EWG hierfür eine behördliche Genehmigung vorsieht, kann es erst recht nicht schädlich sein, wenn die Kontrolltätigkeit sogar durch ein Gericht ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464-1467). Maßgebend ist insofern, dass die Entgelte nicht frei kalkulierbar waren, sondern von einer staatlichen Einrichtung gebilligt worden sind (so auch: Hüttemann, UR 2006, 441, 457).

Die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG findet seine Grundlage auch nicht in der Bedingung nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a) 4. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. z. B. Kossack in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 4 Nr. 18 UStG, Rz. 35). Hiernach dürfen die Befreiungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Abgesehen davon, dass im Streitfall - wie bereits ausgeführt - eine Wettbewerbssituation zwischen Berufs- und Vereinsbetreuern gar nicht besteht, kann diese Regelung nicht die Grundlage des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG bilden. Denn Wettbewerbsverzerrungen im Sinne von Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 4. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG träten insbesondere bei Einhaltung eines Abstandsgebots verschärft ein. Gerade dann, wenn die Wohlfahrtseinrichtungen ihre Betreuungsleistungen zu niedrigeren Entgelten anbieten, dürfte es - auch durch die Weitergabe des Umsatzsteuervorteils - zu einem verschärften Preiswettbewerb und zur Verdrängung gewerblicher Anbieter kommen. Die Einhaltung des Abstandsgebots würde die Wettbewerbssituation zu Lasten gewerblicher Anbieter eher noch verstärken.

In Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG hat der Richtliniengeber ausdrücklich die Umsatzsteuerfreiheit von Dienstleistungen, die zu "genehmigten Preisen" ausgeführt werden, gesetzlich verankert. Nach der Systematik dieser Richtlinienbestimmung muss Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) 3. Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf eine Einschränkung der Umsatzsteuerbefreiung nach der Höhe

des verlangten Entgeltes als die speziellere Norm angesehen werden (so auch: Hüttemann, UR 2006, 441, 451f). Dieser Auslegung schließt sich der erkennende Senat an, so dass für die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG bei Beurteilung der Steuerfreiheit von Betreuungsleistungen kein Raum verbleibt.