

„a) Hilfen zur Erziehung nach §§ 27 ff. KJHG, hier insbesondere die Unterhaltung einer Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung, für stationäre und ambulante Hilfen, zur Bekämpfung der Verwahrlosung, u.a. bei Drogenmissbrauch, körperlicher und seelischer Misshandlung“.

Hierzu erbringt die Klin. u.a. Betreuungsleistungen der Kinder- und Jugendhilfe nach dem SGB VIII – Kinder- und Jugendhilfe –. Die für entsprechende Einrichtungen (Wohnheime) erforderlichen Betriebslaubnisse sind ihr gemäß § 45 SGB VIII durch das Jugendamt erteilt worden. Die für ihre Betreuungsleistungen geschuldeten Entgelte stellte die Klin. einer – als Trägerin der freien Jugendhilfe nach § 75 i.V.m. § 45 SGB VIII anerkannten – GbR in Rechnung. Diese rechnete die unter Einschaltung der Klin. erbrachten Leistungen mit den öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe ab.

Die Klin. hielt ihre Leistungen für steuerfrei und gab daher für das Streitjahr keine USt-Erklärung ab. Dagegen unterwarf das FA im Anschluss an eine Außenprüfung die von der Klin. erbrachten Leistungen im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe der USt. Die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung lägen weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht vor. Nach der Rspr. des BFH könnten nur solche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt werden, die – anders als die Klin. im Streitfall – unmittelbar mit den öffentlichen Trägern der sozialen Sicherheit abrechneten.

Das FG wies die Klage ab. Auf die Revision hob der BFH das Urteil des FG auf und gab der Klage statt. Zur Begründung führte er aus:

15 „... Das FG hat zwar eine Steuerfreiheit der Betreuungsleistungen nach nationalem Recht zutreffend abgelehnt. Entgegen der Auffassung des FG ist die Klin. jedoch als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt, so dass die von ihr erbrachten Betreuungsleistungen nach Unionsrecht steuerfrei sind.

Voraussetzungen der Steuerfreiheit ...

16 1. Eine Steuerfreiheit der von der Klin. erbrachten Leistungen ergibt sich nicht aus dem nationalen Recht:

... nach § 4 Nr. 25 UStG a.F. ...

17 a) Nach § 4 Nr. 25 UStG sind bestimmte, unter a) bis c) bezeichnete Leistungen der ‚Träger der öffentlichen Jugendhilfe und der förderungswürdigen Träger der freien Jugendhilfe‘ steuerfrei. Diese Norm verweist auf § 75 SGB VIII. Als Träger der freien Jugendhilfe können danach juristische Personen und Personenvereinigungen anerkannt werden, wenn sie

1. auf dem Gebiet der Jugendhilfe i.S. des § 1 tätig sind,
2. gemeinnützige Ziele verfolgen,
3. auf Grund der fachlichen und personellen Voraussetzungen erwarten lassen, dass sie einen nicht unwesentlichen Beitrag zur Erfüllung der Aufgaben der Jugendhilfe zu leisten imstande sind, und
4. die Gewähr für eine den Zielen des GG förderliche Arbeit bieten.’

... liegen im Streitfall nicht vor

18 Im Streitfall wurde nicht die Klin., sondern die GbR als Träger der freien Jugendhilfe anerkannt. Ob die Klin. die Voraussetzungen für eine Anerkennung erfüllt, kann vorliegend offenbleiben. Denn die Betreuungsleistungen der Klin. fallen weder unter die in Buchst. a bezeichneten Tätigkeiten (Durchführung von Lehrgängen, Freizeiten, Zeltlagern, Fahrten und Treffen sowie von Veranstaltungen, die dem Sport oder der Erholung dienen) noch unter

die in Buchst. b bezeichneten Leistungen (Beherbergung, Beköstigung und übliche Naturalleistungen, die den Jugendlichen und Mitarbeitern gewährt werden) des § 4 Nr. 25 UStG. Es geht auch nicht um die Durchführung von kulturellen und sportlichen Veranstaltungen im Rahmen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 Buchst. c UStG).

Betreuungsleistungen der Klin. ...

19 b) Nach § 4 Nr. 25 UStG 2005 i.d.F. des JStG 2008 sind die Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 SGB VIII (...) steuerfrei, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter i.S. dieser Vorschrift sind:

„a) von der zuständigen Jugendbehörde anerkannte Träger der freien Jugendhilfe, die Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts sowie die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege,

b) Einrichtungen, soweit sie

aa) für ihre Leistungen eine im SGB VIII geforderte Erlaubnis besitzen oder nach § 44 oder § 45 Abs. 1 Nr. 1 und 2 SGB VIII einer Erlaubnis nicht bedürfen, (...)’.

... fallen zwar unter Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG n.F., ...

20 aa) Die Klin. ist, wie unter 1.a ausgeführt wurde, kein Träger der Jugendhilfe, sie gehört aber zu den anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter. Denn sie unterhält ein Wohnheim, in dem Kinder und Jugendliche mit psychischer Behinderung untergebracht sind. Für den Betrieb dieser Einrichtung ist eine Betriebslaubnis nach § 45 SGB VIII erforderlich. Diese ist der Klin. durch den Verband (Landesjugendamt) mit den Bescheiden vom 18. Februar 2002 und 2. März 2007 erteilt worden.

... diese gilt aber nur für ab 1. Januar 2008 erzielte Umsätze

21 bb) Eine Steuerbefreiung der erbrachten Leistungen scheidet im Streitfall jedoch aus, weil die Neufassung des § 4 Nr. 25 UStG gemäß § 27 Abs. 1 UStG i.V.m. Art. 28 Abs. 4 JStG 2008 erst für Umsätze gilt, die ab dem 1. Januar 2008 ausgeführt werden.

Voraussetzungen der Steuerfreiheit ...

22 2. Die Klin. kann sich für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen aber auf das Unionsrecht berufen.

... nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL

23-24 Steuerfrei sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL (bis 31. Dezember 2006: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG), eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen’. Diese Bestimmung knüpft an leistungs- und an personenbezogene Voraussetzungen an: Es muss sich um eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen handeln und der leistende Unternehmer muss als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sein.

Enge Verbindung der Leistungen mit Kinder- und Jugendbetreuung

25 a) Die Leistungen der Klin. sind eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbunden. Sie betreibt ein Wohnheim, in dem psychisch und seelisch kranke Kinder und Jugendliche untergebracht sind und behandelt werden. Damit wird sie gegenüber dem Jugendamt im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe (§§ 27 bis 41 SGB VIII) tätig.

Für Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter ...

26 b) Die Klin. ist – entgegen dem Urteil des FG – auch als Einrichtung i. S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL ‚anerkannt‘.

... maßgebende Gesichtspunkte

27 aa) Nach dem zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG ergangenen Urteil des EuGH Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11 (EU:C:2012:716, HFR 2013, 84, Rz. 26) legt die Richtlinie die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaates, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. 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. 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 Stpfl. verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Stpfl. 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 (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, HFR 2013, 84, Rz. 31).

Berufung des Stpfl. auf unionsrechtliche Steuerbefreiung

28 Der Stpfl. kann sich auf die in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL vorgesehene Steuerfreiheit berufen, um sich einer Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist. Es ist Sache der nationalen Gerichte, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Stpfl. eine als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung i.S. dieser Bestimmung ist. Dabei haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, zu denen insbesondere der Grundsatz der Gleichbehandlung gehört, der im MwSt-Bereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, HFR 2013, 84, Rz. 32 f.). Dies gilt auch für Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL.

Anerkennung der Klin. ergibt sich im Streitfall ...

29 bb) Im Streitfall folgt die Anerkennung der Klin. aus spezifischen Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, ihrer Tätigkeit im Gemeinwohlinteresse sowie der (mittelbaren) Kostenübernahme:

... aus Erteilung einer Betriebserlaubnis

30 (1) Für die Anerkennung der Klin. spricht insbesondere die Erteilung der Betriebserlaubnis nach § 45 SGB VIII. Dabei handelt es sich – entgegen der Auffassung des FG – nicht nur um eine Regelung der Heimaufsicht über die Einrichtungen des Jugendhilferechts, sondern um eine spezifische Vorschrift im Bereich der sozialen Sicherheit. Maßgeblich dafür ist, dass § 45 Abs. 2 SGB VIII der im Streitjahr geltenden Fassung eine Versagung der Erlaubnis vorsieht, wenn ‚die Betreuung der Kinder oder der Jugendlichen durch „geeignete Kräfte“ nicht gesichert ist‘ oder ‚in sonstiger Weise das Wohl der Kinder oder der Jugendlichen in der Einrichtung nicht gewährleistet ist‘.

Diese wird nur nach Prüfung und Feststellung der persönlichen und fachlichen Eignung erteilt

31 Die danach erforderliche ‚positive Eignungsfeststellung‘ stellt keine bloße Nebenbedingung für die Erteilung einer Betriebserlaubnis dar. Ist die Betreuung der Kinder durch geeignete Kräfte nicht gesichert, ist vielmehr bereits die Betriebserlaubnis nach § 45 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 SGB VIII zwingend zu versagen. Daraus folgt, dass schon vor der Erteilung der Betriebserlaubnis nach § 45 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII die Prüfung und positive Feststellung der persönlichen und fachlichen Eignung des in der Einrichtung konkret zum Einsatz kommenden Leitungs- und Betreuungspersonals erforderlich ist (Beschluss des OVG Nordrhein-Westfalen vom 27. November 2007 12 A 4697/06, FEVS 59, 318, Leitsatz). Die zwingende Versagung bei nicht gesicherter Betreuung der Kinder durch geeignete Kräfte trägt dem Umstand Rechnung, dass der Betreuung durch geeignete Kräfte im Hinblick auf das in der Einrichtung vom Einrichtungsträger zu gewährleistende Kindeswohl zentrale Bedeutung zukommt: Der Betrieb der Einrichtung steht und fällt mit dem eingesetzten Personal (OVG-Beschluss in FEVS 59, 318, Rz. 41 und 52).

32 Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Eignung der in der Einrichtung tätigen Kräfte ein besonders bedeutendes Kriterium bei der Beurteilung des Kindeswohls darstellt. Die Eignung des Personals umfasst sowohl die persönliche Eignung (i.S. persönlicher Zuverlässigkeit) als auch die fachliche Eignung (Beschluss des OVG Saarland vom 30. April 2013 3 A 194/12, Leitsatz 2, juris). Auch wenn der Gesetzgeber insoweit nicht von ‚Fachkräften‘ spricht, erfordert die fachliche Eignung i.d.R. eine adäquate Ausbildung. Die an die Qualifikation zu stellenden Anforderungen sind abhängig von der fachlichen Zweckbestimmung der Einrichtung und dem jeweiligen Aufgabenfeld der einzelnen Beschäftigten (Beschluss des OVG Saarland, a.a.O., Rz. 16, m.w.N.).

Bestätigung durch Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 25 UStG n.F. ...

33 Die Qualifizierung des § 45 SGB VIII als spezifische Vorschrift im Bereich der sozialen Sicherheit ergibt sich weiterhin aus der zum 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Gesetzesänderung des § 4 Nr. 25 UStG sowie der Gesetzesbegründung. Die Gesetzesänderung diene – wie sich aus der Übernahme des unionsrechtlichen Begriffs der ‚anderen Einrichtung mit sozialem Charakter‘ ergibt – der Anpassung des nationalen Rechts an die Erfordernisse des Unionsrechts in Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 78). Auf der Grundlage der ‚dort eingeräumten Befugnisse‘ erkennt der Gesetzgeber bestimmte weitere Einrichtungen an, soweit sie für ihre Leistungen eine im SGB VIII geforderte Erlaubnis besitzen. Dazu gehört u.a. der Erlaubnistatbestand des § 45 Abs. 1 SGB VIII.

... und EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence

34 Bestätigt wird diese Auffassung durch die Ausführungen des EuGH im Urteil Les Jardins de Jouvence vom 21. Januar 2016 C-335/14 (EU:C:2016:36, HFR 2016, 287). Im Rahmen der Anerkennungskriterien kann danach auch der Umstand berücksichtigt werden, dass (...) Einrichtungen für betreutes Wohnen, zusammen mit Altenheimen und Tagesbetreuungscentren per Dekret einheitlichen Regelungen unterliegen, die den unterschiedlichen institutionalisierten Formen der Unterstützung und Betreuung von Senioren einen Rahmen geben sollen (Rz. 37 des EuGH-Urteils Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, HFR 2016, 287). Nach dem maßgeblichen Dekret ist der Betrieb eines Altenheims oder einer Einrichtung für betreutes Wohnen von der Erlangung einer Genehmigung abhängig, die erteilt wird, wenn diese Einrichtungen bestimmten Vorschriften entsprechen (Rz. 8 und 9 des EuGH-Urteils Les

Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, HFR 2016, 287). Im Streitfall besteht mit § 45 SGB VIII eine dem Inhalt des Dekrets vergleichbare gesetzliche Regelung für die Erlangung einer Genehmigung. Die Klin. erfüllte die darin für die Erlangung der Genehmigung aufgestellten Erfordernisse, so dass ihr eine Betriebserlaubnis für die von ihr betriebenen Wohnheime erteilt wurde. Dementsprechend hat der Senat bereits im Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14 (BFHE 248, 376, HFR 2015, 377, Rz. 18) eine ‚Genehmigung‘ als ein Indiz dafür gewertet, dass der Leistungserbringer ‚ordnungsgemäß anerkannt‘ ist.

Besonderes Gemeinwohlinteresse

35 (2) An der Tätigkeit der Klin. im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung besteht ein besonderes Gemeinwohlinteresse. Psychische Erkrankungen im Kindes- und Jugendalter können bei unzureichender Behandlung und Betreuung nicht nur die Entwicklung des Kindes und die aktuelle Lebensqualität beeinträchtigen, sondern sich auch auf die Leistungsfähigkeit im Erwachsenenalter und damit gesamtgesellschaftlich nachteilig auswirken. Es liegt daher im allgemeinen Interesse, psychisch Erkrankte bereits frühzeitig zu betreuen und ihnen die Chance einer Teilhabe am späteren Erwerbsleben und der Gesellschaft zu ermöglichen.

Übernahme der Kosten

36 (3) Zu berücksichtigen ist schließlich die Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Nach den bindenden Feststellungen des FG stellt die Klin. die von ihr erbrachten Leistungen der als Trägerin der freien Jugendhilfe nach § 75 i. V. m. § 45 SGB VIII anerkannten GbR in Rechnung. Diese wiederum rechnete die von der Klin. erbrachten Leistungen mit den öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe ab. Auch eine derartige mittelbare oder ‚durchgeleitete‘ Kostentragung erfüllt nach der jüngsten Rspr. des Senats (Senatsurteil vom 18. August 2015 V R 13/14, BFHE 251, 282, HFR 2015, 1168) das Merkmal der Kostenübernahme. Danach muss berücksichtigt werden, dass die Klin. Mitglied in einem ‚anerkannten‘ Verein zur Erbringung von Pflegeleistungen war, dessen Kosten weitgehend von den Pflegekassen getragen worden sind. Im Streitfall besteht – ebenso wie im BFH-Urteil in BFHE 251, 282, HFR 2015, 1168 – eine mittelbare oder ‚durchgeleitete‘ Kostentragung.

Anerkennung durch Gesamtwürdigung der maßgeblichen Kriterien

37 Damit erfüllt die Klin. mehrere – bei der Beurteilung der Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter – zu berücksichtigende Gesichtspunkte. Da diese nicht kumulativ zu verstehen sind (BFH-Urteile vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, HFR 2013, 827 sowie vom 8. Juni 2011 XI R 22/09, BFHE 234, 448, HFR 2011, 1132) und somit nicht vollständig vorliegen müssen, führt auch eine Gesamtwürdigung der maßgeblichen Kriterien dazu, dass die Klin. als Einrichtung mit sozialem Charakter anzusehen ist. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass der nationale Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum dahingehend ausgeübt habe, andere Einrichtungen – wie die Klin. – erst ab dem 1. Januar 2008 anzuerkennen. Denn die für die Anerkennung maßgebenden Umstände, insbesondere § 45 SGB VIII als spezifische Vorschrift im Bereich der sozialen Sicherheit, haben bereits im Streitjahr vorgelegen. Die Anerkennung der Klin. als Einrichtung mit sozialem Charakter beruht auch nicht auf einer unzulässigen Rückwirkung des § 4 Nr. 25 UStG n.F., sondern auf dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts. Nach der Rspr. des EuGH ist es bei Verstößen gegen Unionsrecht Sache des nationalen Gerichts, etwaige Konsequenzen auch für die Vergangenheit zu ziehen (Urteil Marks & Spencer vom 10. April 2008 C-309/06, EU:C:2008:211, HFR 2008, 775, Leitsatz 5 sowie Rz. 60 für

einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung).

Unmittelbare Vertragsbeziehungen ...

38 c) Der Steuerfreiheit der Betreuungsleistungen steht nicht entgegen, dass die Klin. keine direkten vertraglichen Beziehungen zu den öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe unterhielt, sondern sich verpflichtet hatte, ihre Leistungen gegenüber der GbR zu erbringen und demgemäß auch dieser gegenüber abrechnete.

... zu öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe ...

39 aa) Der Senat hatte zwar im Urteil vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, HFR 2008, 489) ausgeführt, die Anerkennung des betreffenden Mitgliedstaates als eine ‚Einrichtung mit vergleichbarer Zielrichtung‘ setze zumindest eine unmittelbare vertragliche Beziehung zwischen diesem oder seinen Untergliederungen und dem Unternehmer voraus, so dass es nicht ausreichend sei, wenn der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig geworden ist (BFH-Urteil in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, HFR 2008, 489, Rz. 43 der Entscheidungsgründe).

... nicht zwingend erforderlich

40 bb) Vor dieser Aussage wird aber die Rspr. wiedergegeben, wonach die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden könne (Rz. 41 der Entscheidungsgründe). Die Ausführungen des BFH sind demnach nicht in dem Sinne zu verstehen, dass *nur* bei Vorliegen (unmittelbarer) vertraglicher Vereinbarungen eine Anerkennung in Betracht komme. Eine derartige Einschränkung stünde insbesondere nicht im Einklang mit der einschlägigen Rspr. des EuGH, die lediglich darauf abstellt, ob ‚die Kosten der fraglichen Leistungen ... von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden‘ (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 XI R 35/13, BFHE 251, 91, HFR 2016, 259). Dementsprechend hat es der erkennende Senat im Urteil in BFHE 251, 282, HFR 2015, 1168 als unerheblich angesehen, dass keine direkten vertraglichen Vereinbarungen mit den öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe bestanden.

Darlegungs- und Nachweispflicht bei mittelbarer Kostentragung

41-42 d) Gegen die Anerkennung der Klin. als Einrichtung mit sozialem Charakter sprechen auch nicht die vom FA vorgetragene Nachweisprobleme in Fällen der weitergeleiteten (mittelbaren) Kostentragung. Diese betreffen das Verfahrensrecht und sind nach allgemeinen Grundsätzen dahingehend zu lösen, dass derjenige, der die USt-Freiheit begehrt, die Feststellungslast für die hierfür entscheidungserheblichen Tatsachen trägt und – wenn die für die USt-Befreiung erforderlichen Feststellungen nicht möglich sein sollten – dies zu seinen Lasten geht (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001, m.w.N.). ...“

Anmerkung

Die Umsatzsteuerfreiheit von sozialen Leistungen

Das Besprechungsurteil setzt die Reihe von höchstrichterlichen Entscheidungen fort, in denen soziale Dienstleistungen nach nationalem Recht als steuerpflichtig, nach Unionsrecht dagegen als steuerfrei qualifiziert wurden. Diese „Divergenz“ beruht darauf, dass das UStG mehrere der in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL genannten Befreiungen entweder überhaupt nicht oder nur teil-

weise übernommen hat (vgl. BFH-Urteile vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, HFR 2011, 439, Rz. 26 sowie vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, HFR 2006, 288, Rz. 40). Der Stpfl. kann sich in diesen Fällen unter Hinweis auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts auf die Steuerfreiheit berufen (vgl. EuGH-Urteil vom 19. September 2002 Kügler C-141/00, HFR 2002, 1146 Leitsatz 4) oder aber die Steuerpflicht nach nationalem Recht hinnehmen, um – unter Vermeidung des Abzugsverbots von § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG – die Erstattung von Vorsteuerbeträgen zu erreichen (vgl. hierzu Treiber in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Rz. 23).

1. Die bedeutendsten Befreiungsnormen für soziale Dienstleistungen sind Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und h MwStSystRL (vor dem 1. Januar 2007: Art. 13 Abs. 1 Buchst. g und h der 6. EG-RL). Beide Vorschriften sind ähnlich konzipiert und machen die Steuerbefreiung von einer personenbezogenen und einer leistungsbezogenen Voraussetzung abhängig. Während die leistungsbezogene Voraussetzung (eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit bzw. mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen) bei sozialen Dienstleistungen im Regelfall auf der Hand liegt, erfordert eine Bejahung des personenbezogenen Merkmals die diffizile Prüfung, ob es sich beim Leistenden um eine „Einrichtung mit sozialem Charakter“ handelt:

a) Der Wortlaut spricht zwar dafür, dass unter dem Begriff „Einrichtung“ eine abgegrenzte Einheit im Sinne einer juristischen Person oder einer „Institution“ zu verstehen ist, EuGH und BFH gehen jedoch – unter Hinweis auf das bei der Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift zu berücksichtigende Neutralitätsprinzip – von einem sehr weiten Verständnis aus. Danach kommen als Einrichtung auch (eine oder mehrere) natürliche Personen in Betracht, die ein Unternehmen betreiben (vgl. EuGH-Urteile vom 7. September 1999 C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947, HFR 1999, 1035 Leitsatz sowie Rz. 19; vom 3. April 2003 Hoffmann, C-144/00, HFR 2003, 622, Rz. 24; vom 26. Mai 2005, C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello Ltd., Slg. 2005, I-4427, HFR 2005, 915, Rz. 35 und 47, sowie Zimmermann, HFR 2013, 84, Rz. 57).

Die Konkretisierung der Einrichtung als eine „mit sozialem Charakter“ legt nahe, dass der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit auf diesem Gebiet liegt, sie also z.B. mildtätige Zwecke (§ 53 AO) verfolgt oder insoweit als gemeinnützig anerkannt ist. Dies ist jedoch für eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht erforderlich. Eine Anerkennung ist nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil die natürliche oder juristische Person in Gewinnerzielungsabsicht handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 232, HFR 2011, 439 Rz. 25 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil C-498/03, HFR 2005, 915; EuGH-Urteil vom 12. März 2015 C-574/13, „go fair“ Zeitarbeit, HFR 2015, 530, Rz. 27).

Damit ist der Kreis der anerkennungsfähigen „Einrichtungen“ so weit gezogen, dass hierunter auch gewerblich tätige und auf Gewinnerzielung ausgerichtete Leistungsanbieter in jeder Rechtsform fallen können.

b) Wie eine Begrenzung dieses weiten Kreises an potentiellen Leistungserbringern erfolgt, wird im Unionsrecht nicht explizit geregelt. Es liegt daher im Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen, eine Anerkennung gewährt werden kann. Welche Gesichtspunkte dabei zu berücksichtigen sind, hat der EuGH in mehreren Entscheidungen klargestellt. Zu ihnen gehören (vgl. zuletzt EuGH-Urteil „go fair“ Zeitarbeit in HFR 2015, 530, Rz. 20):

(1) Das Bestehen spezifischer Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit

(2) Gemeinwohlinteresse an der Tätigkeit des Stpfl.

(3) Gleichbehandlung mit anderen Stpfl. (Neutralitätsgrundsatz) und

(4) Kostenübernahme durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit.

2. Im Folgenden soll dargestellt werden, welche der vom EuGH für maßgeblich erachteten Kriterien in der jüngsten BFH-Rspr. beider Umsatzsteuersenate zur Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter geführt haben:

a) Im BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, HFR 2013, 827 folgte die Anerkennung der als Berufsbetreuerin tätigen Klägerin insbesondere aus dem Bestehen spezifischer Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit (§§ 1896 ff BGB) sowie daraus, dass ein Ausschluss der Klägerin von der Steuerfreiheit im Hinblick auf die für Betreuungsvereine bestehende Steuerfreiheit nicht mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu vereinbaren war. Darüber hinaus hielt es der BFH für entscheidungserheblich, dass an der Tätigkeit des Berufsbetreibers ein erhebliches Gemeinwohlinteresse besteht. Einer Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter stand nicht entgegen, dass der Betreute die Kosten der Betreuungstätigkeit im Regelfall selbst zu tragen hatte und es somit an einer Kostenübernahme durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit fehlte. Ausreichend war das Vorliegen von drei der vier Kriterien, weil die Anerkennung nicht voraussetzt, dass alle für die Anerkennung in Betracht kommenden Gesichtspunkte kumulativ erfüllt sind (BFH-Urteil in BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, HFR 2013, 827, Rz. 23 – 28).

b) Das BFH-Urteil in BFHE 251, 282, HFR 2015, 1168 betrifft eine Pflegehelferin, die als Mitglied eines Vereins für diesen im Rahmen des „B-Modells“ steuerfreie Pflegeleistungen erbrachte. Für ihre Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter war maßgebend, dass die Möglichkeit bestand, Verträge mit Pflegekassen auf der Grundlage des § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI abzuschließen; hierbei handelt es sich um eine spezifische Vorschrift im Bereich des Sozialrechts. Dabei hielt es der BFH für ausreichend, dass die Klägerin als geeignete Pflegekraft i. S. von § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI anzusehen war, da sie mit dem Verein Qualitätsvereinbarungen abgeschlossen und „Nachweise über Fortbildungen“ vorgelegt hat. Darüber hinaus berücksichtigte der Senat, dass die Klägerin Mitglied in einem „anerkannten“ Verein zur Erbringung von Pflegeleistungen war, dessen Kosten weitgehend von den Pflegekassen getragen worden sind. Insoweit bestehe eine über den Verein durchgeführte Kostentragung. Schließlich erwähnte der Senat den gerichtsbekannten Pflegenotstand und das sich hieraus ergebende hohe Gemeinwohlinteresse, das an der Erbringung steuerfreier Pflegeleistungen bestehe.

c) Der XI. Senat des BFH ließ es im Urteil in BFHE 232, 232, HFR 2011, 439 für die Anerkennung eines Hausnotrufdienstes als Einrichtung mit sozialem Charakter ausreichen, dass Pflegekassen einen Teil der Kosten für den Dienst übernommen hatten, so dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungen übernehmbar waren.

d) Das BFH-Urteil in BFHE 234, 448, HFR 2011, 1132 betrifft Altenhilfeleistungen eines gemeinnützigen Vereins gegenüber Senioren im Rahmen des „betreuten Wohnens“. Der XI. Senat weist darauf hin, dass die Kostenübernahme ein Anerkennungskriterium sei, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern, ob sie übernehmbar sind. Die Anerkennung folgte dann daraus, dass es sich bei den Leistungen des Klägers um Altenhilfeleistungen handele, die gemäß § 75 BSHG von den Trägern der Sozialhilfe übernehmbar gewesen seien.

e) Im BFH-Urteil in BFHE 251, 91, HFR 2016, 259 erkannte der Senat sogar eine private Arbeitsvermittlerin als Einrichtung mit sozialem Charakter an und begründete dies allein mit der in § 421g und § 296 SGB III geregelten Kostenübernahme durch die Bundesagentur für Arbeit (vgl. BFH-Urteil in BFHE, 251, 91, HFR 2016, 259, Rz. 24).

f) Im Besprechungsurteil ergab sich die Anerkennung der Klin. aus spezifischen Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, ihrer Tätigkeit im Gemeinwohlinteresse sowie der (mittelbaren) Kostenübernahme. Als besonderes bedeutsam erwies sich, dass der Klin. eine Erlaubnis zum Betrieb einer Einrichtung zur Betreuung von Kindern und Jugendlichen nach § 45 SGB VIII erteilt worden war. Damit war sichergestellt, dass die Kinder bzw. Jugendlichen durch geeignete Kräfte betreut wurden. Ergänzend wies der Senat auf die Rspr. des EuGH und des BFH hin, wonach eine behördliche Genehmigung und damit auch die Betriebserlaubnis im Streitfall als Indiz dafür gewertet werden können, dass der Leistungserbringer anerkannt ist. Das Gemeinwohlinteresse an der Tätigkeit der Klin. lag auf der Hand, da sie psychisch gestörte Kinder und Jugendliche betreute. Schließlich war auch das Kriterium der (mittelbaren) Kostentragung zu bejahen, da die Klin. ihre Leistungen zwar gegenüber einer GbR abrechnete, diese aber die Kosten den öffentlichen Trägern der Kinder- und Jugendhilfe weiterbelastete. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung genügten dem BFH diese drei Kriterien, denn die Anerkennung erfordert nicht, dass sämtliche Kriterien kumulativ vorliegen.

Die Analyse der vorliegenden Entscheidungen zeigt eine unterschiedliche Gewichtung der maßgeblichen Kriterien bei der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter. Während der V. Senat den Schwerpunkt auf die Feststellung und Prüfung einer spezifischen Vorschrift aus dem Bereich des Sozialrechts legt und sodann eine Gesamtwürdigung anhand der vorliegenden Kriterien vornimmt, sieht der XI. Senat in der (möglichen) Kostenübernahme durch öffentliche Einrichtungen das entscheidende Kriterium und beschränkt sich daher im Wesentlichen auf Ausführungen zu diesem Gesichtspunkt.

Die Berücksichtigung der Kostenübernahme als Anerkennungskriterium erfordert nach der jüngsten Rspr. beider Umsatzsteuersenate allerdings, dass diese gesetzlich geregelt sein muss (BFH-Urteile vom 18. Februar 2016 V R 46/14, HFR 2016, 641, Rz. 43 sowie in BFHE 251, 91, HFR 2016, 259, Rz. 24). Demgemäß kann es zu einer Anerkennung auf Grund einer vertraglich vereinbarten Kostenübernahme nur dann kommen, wenn für den Vertrag eine gesetzliche Grundlage besteht (wie z.B. § 77 Abs. 1 Sätze 2 und 3 SGB XI).

3. Zu der angesprochenen Problematik sind derzeit zwei weitere Verfahren beim BFH anhängig:

a) Im Revisionsverfahren V R 46/15 ist streitig, ob sich ein Erziehungsbeistand nach § 30 SGB VIII, der seine Leistungen gegenüber einer nicht nach § 75 SGB VIII anerkannten Gesellschaft (GbR) abrechnet, auf die Steuerfreiheit nach Unionsrecht berufen kann, wenn das Jugendamt in Kenntnis seines Einsatzes als Subunternehmer die Kosten der Maßnahme übernimmt. Das FG Rheinland-Pfalz (EFG 2016, 72) bejahte die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL und stellte dabei auf die (mittelbare) Kostentragung sowie das Neutralitätsprinzip ab: Das Jugendamt habe Kostenzusagen in Kenntnis des jeweiligen Subunternehmers erteilt und damit die Kosten der jeweiligen erzieherischen Tätigkeit übernommen. Der Ausschluss von Subunternehmern, die ihre Vergütung nicht unmittelbar von Trägern der öffentlichen Jugend-

hilfe oder anderen anerkannten Trägern i.S. des § 4 Nr. 25 S. 2 Buchst. a UStG erhielten, sei bei identischer Leistung mit dem Neutralitätsprinzip nicht vereinbar.

b) Das Verfahren XI R 5/15 betrifft die Steuerfreiheit von Leistungen eines Vereinsmitglieds (Kläger) gegenüber „seinem“ gemeinnützigem Verein. Der Kläger erbrachte teilweise Leistungen im Bereich der Eingliederungshilfe und des individuellen Service für Menschen mit Behinderungen. Das FG Münster (EFG 2015, 508) bejahte die Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL, da die Leistungen durch spezifische Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit (durch Vorschriften des SGB II, des SGB III sowie des SGB XI und des SGB XII wie etwa häusliche Pflegehilfe in §§ 36, 39, 45 SGB XI oder Eingliederungshilfe in § 53 SGB XII) geregelt seien, diese Tätigkeiten im Gemeinwohlinteresse lägen und die Kosten durch Träger der sozialen Sicherheit übernommen werden könnten. Darüber hinaus berücksichtigte das FG auch das vierte Kriterium und führte aus, dass Umsätze von Einrichtungen i. S. von § 4 Nr. 18 UStG und damit anderer Stpfl., die gleiche Tätigkeiten (ambulante Pflegeleistungen) erbringen, in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kamen.

c) Abzuwarten bleibt, ob sich die Rspr. der beiden Umsatzsteuersenate zur Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter in den künftigen Revisionsverfahren annähern wird oder sich die latent unterschiedlichen Tendenzen fortsetzen.

RiBFH Dr. Gerhard Michel

Zoll

298 **Tarifierung von E-Book-Readern** NV

Urteil vom 26. Januar 2016 – VII R 13/13 –

Vorinstanz: FG Hamburg

KN Unterpos. 8543 70 10, 8543 70 90, Anm. 3 zu Abschnitt XVI, AV 3 Buchst. a.

Eine Ware, deren Hauptfunktion in der Darstellung elektronisch gespeicherter Buchinhalte mit Hilfe der E-Papier-Technologie besteht, ist in die Unterpos. 8543 70 90 KN einzureihen.

(Leitsatz nicht amtlich)

Die Klin. führt Lesegeräte für elektronische Bücher (E-Book-Reader) ein. Die Geräte bestehen aus einem Display mit Mikroprozessor, einem 4 GB Speicher sowie Schaltungen in einem Gehäuse, aus einer Tastatur zur Texteingabe, weiteren Bedienelementen, einem Akku, einer 3,5 mm Kopfhörerbuchse, eingebauten Lautsprechern sowie einem USB-Anschluss und einem drahtlosen HSDPA/GSM Modem.

Für eine dem Streitfall vorausgegangene Einfuhr waren die Geräte zunächst unter Zugrundelegung der Unterpos. 8543 70 90 der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den GZT i.d.F. der VO (EU) Nr. 861/2010 der Kommission vom 5. Oktober 2010 – KN – (ABl.EU Nr. L 284/1) „Elektrische Maschinen, Apparate und Geräte, mit eigener Funktion, in diesem Kapitel anderweit weder genannt noch inbegriffen; andere“ (Zollsatz 3,7 %), auf Einspruch dann in die Unterpos. 8543 70 10 KN „Geräte mit Übersetzungs- oder Wörterbuchfunktionen“ (Zollsatz frei) eingereiht worden.

Im Oktober 2011 beantragte die Klin. die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft und schlug die Einreihung