

## **ProMemoria-Info-Brief (Juli 2014)**

- Kommentierte Finanzrechtsprechung -

### **BFH-Beschluss vom 21. August 2013**

(V R 20/12 – BStBl. 2014 S. 90)

**„EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegekräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen i. S. des § 4 Nr. 16 UStG“**

#### **Leitsätze:**

1. Zur Auslegung von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL:

- a) Kann ein Mitgliedstaat das ihm eingeräumte Ermessen zur Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter dahingehend ausüben, dass er zwar Personen anerkennt, die ihre Leistungen an Sozial- und Pflegekassen erbringen, nicht aber auch staatlich geprüfte Pflegekräfte, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen?
- b) Falls staatlich geprüfte Pflegekräfte als soziale Einrichtung anzuerkennen sind:

Ergibt sich die Anerkennung einer Zeitarbeitsfirma, die staatlich geprüfte Pflegekräfte an anerkannte Pflegeeinrichtungen (Zieleinrichtungen) verleiht, aus der Anerkennung des verliehenen Personals?

2. Zur Auslegung von Artikel 134 Buchst. a MwStSystRL:

Ist die Gestellung von staatlich geprüften Pflegekräften für die Erbringung von Pflegeleistungen der Zieleinrichtung (Entleiher) als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Umsatz unerlässlich, wenn die Zieleinrichtung ohne Personal nicht tätig werden kann?

#### **► Volltext der Entscheidung:**

[http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria\\_dl&id=1864](http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=1864)

## A. Problemstellung

Die Entscheidung betrifft die Frage, ob die Personalgestellung von Pflegekräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreit ist. Nach dieser Vorschrift sind Pflegeleistungen steuerbefreit, wenn sie durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder durch einen Unternehmer erbracht werden, der in einer vertraglichen Beziehung zu einer Pflege-, Sozial- oder Krankenkasse steht. Nicht unter die Befreiung fallen z.B. Pflegeleistungen einer Pflegekraft, die nach dem Altenpflegegesetz zugelassen ist und selbstständig sowie auf der Grundlage von Verträgen unmittelbar mit den Pflegebedürftigen agiert. Daher stellt sich die Frage der Vereinbarkeit mit Artikel 132 Abs. 1 lit. g MwStSystRL. Diese Norm befreit die „eng mit der Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“. Allerdings steht nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. „Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH“ den Mitgliedstaaten ein Ermessen hinsichtlich der Anerkennung des sozialen Charakters bestimmter Einrichtungen zu.

Vorliegend verdichtet sich die Rechtsfrage dahingehend, ob der nationale Gesetzgeber sein Ermessen dadurch fehlerhaft ausgeübt hat, dass Berufsregelungen für Pflegeberufe für die Anerkennung und damit für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 26 UStG unerheblich sind. Würden staatlich geprüfte Pflegekräfte als soziale Einrichtung im o. a. Sinne anzuerkennen sein, stellt sich die Anschlussfrage, ob auch die Gestellung derartiger Pflegekräfte durch eine Zeitarbeitsfirma steuerbefreit ist.

## B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Zeitarbeitsfirma A, eine OHG, deren Geschäftsgegenstand die Arbeitnehmerüberlassung auf der Grundlage des AÜG ist, hatte im Streitjahr 2010 bei ihr angestellte Pflegefachkräfte (Krankenpfleger, -schwestern, Altenpfleger/-innen) an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen i. S. d. § 4 Nr. 16 UStG verliehen. Diese Kräfte waren in die jeweilige Pflegeeinrichtung, der die Dienst- und Fachaufsicht oblag, organisatorisch eingegliedert. Die Pflegeleistungen wurden im Auftrag dieser Einrichtung weisungsgebunden erbracht. A begehrte die Steuerbefreiung der entsprechenden Umsätze; das Finanzamt unterwarf diese dem Regelsteuersatz. Das FG Hamburg folgte der Auffassung des Finanzamts (FG Hamburg, Urteil vom 24. November 2011 - 6 K 233/10).

Auf die Revision von A hin äußerte der BFH in der Vorlagefrage 1 a) Zweifel, ob das vom Gesetzgeber ausgeübte Ermessen bzgl. der Regelung in § 4 Nr. 16 UStG gemeinschaftsrechtskonform ist.

Der BFH stellt dabei Gesundheits- und Krankenpfleger, deren Umsätze nicht steuerbefreit sind, denjenigen Gesundheits- und Krankenpflegern gegenüber, die mit Pflegekassen einen Versorgungsvertrag gemäß § 72 SGB XI abgeschlossen haben und als soziale Einrichtung im o. a. Sinne anerkannt werden. Kritisch sieht der BFH unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 08.06.2006 (C-106/05 Rn. 36 - EuGHE I 2006, 5123 = UR 2006, 464 „L.u.P. GmbH“), dass die Frage der Anerkennung demzufolge von Umständen abhängt, die im Hinblick auf die Qualität der Leistung irrelevant sind, obwohl beide Berufsgruppen dieselbe Ausbildung aufweisen. Für Gesundheits- und Krankenpfleger könnte sich die erforderliche staatliche Anerkennung aus dem Gesetz über die Berufe in der Krankenpflege und der Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für die Berufe in der Krankenpflege vom 10.11.2003 (BGBl I 2003, 2264), zuletzt geändert durch Art. 36 des Gesetzes vom 06.12.2011 (BGBl I 2011, 2515), ergeben, für Altenpfleger aus dem Gesetz über die Berufe in der Altenpflege. Die Kosten für deren Tätigkeit werden ihrer Art nach zum großen Teil durch Krankenkassen oder Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen - auch gegenüber Pflegeeinrichtungen, an welche die A Pflegekräfte entleht.

Zu der Vorlagefrage 1b): Wäre die Ermessensausübung des Gesetzgebers fehlerhaft, liege die nach Artikel 132 Abs. 1 lit. g MwStSystRL erforderliche Anerkennung als soziale Einrichtung vor. Dann stelle sich die Frage, ob auch die Gestellung derartiger Pflegekräfte durch eine Zeitarbeitsfirma steuerfrei sein könne. Der BFH hält diese Sichtweise für möglich und verweist insoweit auf die Rechtsprechung des EuGH. Dieser hat bereits judiziert, dass die Personalgestellung als eine eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistung anzusehen ist. Die unternehmensbezogene Anerkennung kann aus der Anerkennung des Personals, das für das Unternehmen tätig ist, abgeleitet werden (EuGH-Urteil vom 10.09.2002 C-141/00 - EuGHE I 2002, 6833 = UR 2002, 513 „Kügler“; EuGH-Urteil vom 08.06.2006, a.a.O., „L.u.P. GmbH“): Heilbehandlungsleistungen einer Personengesellschaft sind danach steuerfrei, wenn zwar nicht die Gesellschafter, wohl aber die Angestellten der Personengesellschaft über die für eine Heilbehandlung erforderliche Qualifikation verfügen.

Die Vorlagefrage 2 knüpft daran an, dass Artikel 134 lit. a MwStSystRL nicht unerlässliche Umsätze von der Steuerbefreiung ausschließt. Der EuGH bejaht die Steuerfreiheit der Personalgestellung als „eng verbundene Dienstleistung“ nur, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind (EuGH-Urteil vom 14.06.2007 - C-434/05 Rn. 34 ff. - EuGHE I 2007, 4793 = UR 2007, 587 „Horizon College“): Die Lieferung von Gegenständen oder einer Dienstleistung darf nicht von einer Steuerbefreiung bei deren enger Verbindung mit einer steuerfreien Haupttätigkeit ausgeschlossen sein. Das bejaht der BFH. Ferner muss das gleiche Qualitätsniveau einer befreiten Tätigkeit der Zieleinrichtung durch die Überlassung von staatlich geprüften Pflegekräften gewährleistet sein. Das sieht der BFH ebenfalls als gegeben an. Allerdings sei es zweifelhaft, ob es für die Unerlässlichkeit bereits ausreiche, dass die Zieleinrichtung ohne qualifiziertes Personal nicht tätig werden könne. Der EuGH hat im Urteil in der

Rs. „Horizon College“ (a.a.O., Rn. 42) für die vorübergehende Überlassung von Lehrkräften entschieden, dass eine vorübergehende Überlassung von solcher Art und Qualität sein muss, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der Zieleinrichtung und damit des ihren Studierenden erteilten Unterrichts gewährleistet wäre. Ob dies auch für die Personalstellung gilt, hält der BFH für klärungsbedürftig. Die dritte Voraussetzung (kein Verschaffen zusätzlicher Einnahmen durch eng verbundene Unternehmen) sieht der BFH ebenfalls als erfüllt an, da die Überlassung von Personal mit gewerblichen Vermittlern im Wettbewerb steht.

### **C. Kontext der Entscheidung**

Unionsrechtliche Steuerbefreiungen sind eng auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 15.11.2012 - C-174/11 Rn. 22 - UR 2013, 35 „Zimmermann“ - Fischer, jurisPR-SteuerR 5/2013 Anm. 6; EuGH, EuGH-Urteil vom 10.06.2010 - C-262/08 Rn. 26 m.w.N. - EuGHE I 2010, 5053 = UR 2010, 526 „CopyGene“). Ferner hat der EuGH bereits anerkannt, dass Leistungen, die von ambulanten Pflegediensten an körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen erbracht werden, eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen darstellen (EuGH-Urteil vom 15.11.2012 Rn. 24, a.a.O., „Zimmermann“). Auch hat der EuGH entschieden, dass eine Leistung, um eng verbunden in diesem Sinne zu sein, nicht innerhalb desselben Erbringer-Empfänger-Verhältnisses erfolgen muss (EuGH-Urteil vom 09.02.2006 - C-415/04 Rn. 22 - EuGHE I 2006, 1385 = UR 2006, 470 „Stichting Kinderopvang Enschede“). Die Gestellung von medizinischem oder pflegerischem Personal zwischen nach § 4 Nr. 14 und 16 UStG anerkannten Einrichtungen wird sowohl seitens der Finanzverwaltung (Abschnitt 4.14.6. Abs. 2 Nr. 6, Abschnitt 4.16.6. Abs. 2 Nr. 4 UStAE) als auch seitens der Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 25.01.2006 - V R 46/04 – BStBl. II 2006, 481 m. Anm. Fritsch, UStB 2006, 124) anerkannt. Die Vorlagefrage 2 dient aber der Frage, welche Anforderungen an die für einen eng verbundenen Umsatz notwendige Unerlässlichkeit der Personalüberlassung für die Erbringung der Pflegeleistungen bei den entleihenden Einrichtungen zu stellen sind.

### **D. Auswirkungen für die Praxis**

Das Verfahren ist beim EuGH unter dem Az. C-594/13 („go fair“) anhängig. Sollte der EuGH der Auffassung des Finanzamts folgen, unterliegen die Umsätze dem Regelsteuersatz. Sollte er aber den Argumenten des BFH (krit. dazu Anmerkung von Wüst, UR 2013, 960) folgen, könnten sich Betroffene bzgl. der Steuerbefreiung unmittelbar auf Artikel 132 ABs. 1 lit. g MwStSystRL berufen. Einschlägige Fälle sollten bis zur endgültigen Entscheidung offengehalten werden.

In diesem Zusammenhang ist - unabhängig von der oben behandelten Streitfrage - bzgl. des § 4 Nr. 16 UStG auf das BMF-Schreiben vom 15.11.2013 (IV D 3-S 7172/08/10001) hinzuweisen. Darin setzt das BMF die Änderung des § 4 Nr. 16 Satz 1 lit. 1 (neu) UStG aufgrund des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes um. Durch Artikel 10 Nr. 3 lit. b sublit. aa Dreifachbuchst. ddd dieses Gesetzes vom 16.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) wurden in § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG der bisherige Buchst. k zu Buchst. l und zugleich die „Sozialgrenze“ von bislang 40% auf 25% herabgesetzt. Diese Änderung ist am 01.07.2013 in Kraft getreten. Damit sind Betreuungs- oder Pflegeleistungen, wenn sie von Pflegeeinrichtungen erbracht werden, die nicht nach Sozialrecht anerkannt sind und mit denen weder ein Vertrag noch eine Vereinbarung nach Sozialrecht besteht, seit dem 01.07.2013 nach § 4 Nr. 16 Satz 1 lit. a UStG steuerfrei. Voraussetzung dafür ist, dass die Betreuungs- oder Pflegekosten der Einrichtung im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 25 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

**Autor und Fundstelle:**

RA **Udo Eversloh** - **jurisPR-SteuerR** 19/2014 Anm 6