BFH v. 22.06.2016 - V R 46/15

Steuerfreie Leistungen eines Erziehungsbeistands

Leitsatz

1. Ein selbständiger Erziehungsbeistand kann sich für die Steuerfreiheit der von ihm erbrachten Betreuungsleistungen auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL auch dann berufen, wenn die Kosten für diese Leistungen über eine Personengesellschaft abgerechnet und damit (nur) mittelbar von einem öffentlichen Träger der Kinder- und Jugendhilfe getragen werden.

2. Seit dem 1. Januar 2008 sind die Leistungen eines selbständigen Erziehungsbeistands nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei, wenn sie im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil unmittelbar oder mittelbar durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe vergütet wurden.

Gesetz(e):

MwStSystRL Art. 9, 10, 132 Abs. 1 Buchst. h; UStG § 2 Abs. 1 und 2; UStG § 4 Nr. 25; UStG § 19; SGB VIII §§ 2 Abs. 2, 27 Abs. 1 und 2, 30, 75;

Instanzenzug:

FG Rheinland-Pfalz vom 12. November 2015 6 K 1361/12 (EFG 2016, 72) BFH - V R 46/15, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob die in den Streitjahren (2007 bis 2009) erzielten Umsätze des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) steuerbefreit sind.

2 Der Kläger ist als Erziehungsbeistand für die X-GbR (GbR) tätig. In der —zu einer Vorbehaltsfestsetzung führenden— Umsatzsteuererklärung 2006 vom 16. September 2010 gab er steuerpflichtige Umsätze zu 16 % in Höhe von 17.586 € an. Mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 teilte er dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt —FA—) mit, dass er zwar ausschließlich steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 25 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erbracht, dafür jedoch in 2006 Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis erstellt habe. Seit 2007 erstelle er Rechnungen ohne Ausweis der Umsatzsteuer. In den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre gab der Kläger daher in der Anlage „UR" steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug an.

3 Das FA vertrat hingegen die Auffassung, dass die Leistungen des Klägers nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG fallen und erließ am 17. Januar 2011 Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2007 und 2008 sowie am 1. Februar 2011 einen Umsatzsteuerbescheid für 2009.

4 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens legte der Kläger für das Streitjahr 2009 teilweise Rechnungen vor, aus denen sich ergibt, dass er seine Leistungen direkt mit dem Stadtjugendamt abgerechnet hatte.

5 Das FA wies den Einspruch für die Streitjahre 2007 und 2008 als unbegründet zurück; für das Jahr 2009 war der Einspruch nur insoweit erfolgreich, als der Kläger seine Leistungen direkt mit dem Stadtjugendamt abgerechnet hatte.

6 Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 72 veröffentlichten Urteil Erfolg. Der Kläger erfülle im Streitjahr 2007 zwar nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG in der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung, er könne sich jedoch unmittelbar auf die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. Novem-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ber 2006 (MwStSystRL) berufen. Für die Streitjahre 2008 und 2009 seien die Umsätze des Klägers nicht nach § 4 Nr. 25 UStG in der ab dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung befreit. Der Kläger könne die Steuerfreiheit seiner Umsätze jedoch durch unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL erlangen. Insoweit verwies das FG auf seine Ausführungen zum Streitjahr 2007.

7 Mit der vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision rügt das FA sinngemäß Verletzung materiellen Rechts.

8 Das FG-Urteil stehe nicht im Einklang mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634). Danach könne für die Anerkennung auch gewürdigt werden, dass der Leistende die begünstigten Leistungen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen mit Trägern der Sozialversicherung erbracht habe; dies sei bei Subunternehmern nicht der Fall, sodass es bei diesen an der Anerkennung fehle. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14 (BFHE 251, 282), da es sich um nicht vergleichbare Sachverhalte handele: Der Kläger sei kein Mitglied in einem „anerkannten" Verein, sodass keine über einen Verein durchgeleitete Kostentragung vorliege. Weiterhin bestehe im Streitfall kein hohes Gemeinwohlinteresse an der Ausführung von steuerfreien Umsätzen aufgrund eines akuten Pflegenotstands.

9 Nicht gefolgt werden könne dem FG auch insoweit, als es für die Streitjahre ab 2008 entschieden habe, dass § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG nicht gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltet sei, und sich der Kläger daher direkt auf die unionsrechtliche Steuerbefreiung berufen könne. Im Rahmen der Neuregelung des § 4 Nr. 25 UStG erkenne der Gesetzgeber in § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG unter gewissen Voraussetzungen eine Leistungserbringung für eine Einrichtung mit sozialem Charakter als steuerfrei an, ohne dass der Unternehmer selbst als eine solche Einrichtung anzusehen sei. Voraussetzung hierfür sei aber, dass die Leistungen der Jugendhilfe des Unternehmers im vorangegangenen Jahr ganz oder zum überwiegenden Teil direkt von einer Einrichtung mit sozialem Charakter vergütet wurden. Dadurch schließe er bewusst Unternehmer von der Steuerbegünstigung aus, die ihre Vergütung nicht unmittelbar von einem Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder einer anderen Einrichtung mit sozialem Charakter erhalten haben. Diese Entscheidung sei ermessensgerecht.

10 Nach § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. a UStG sei eine „andere Einrichtung mit sozialem Charakter" u.a. ein von der Jugendbehörde anerkannter Träger der freien Jugendhilfe, der die Voraussetzungen für eine Förderung erfülle (§§ 74 und 75 des Achten Buches Sozialgesetzbuch —SGB VIII—). Weder der Kläger noch dessen direkter Vertragspartner erfüllten diese Voraussetzungen, da beide keinen förmlichen Anerkennungsbescheid nach § 75 SGB VIII besäßen und auch die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt seien.

11 Das FG folgere aus dem Neutralitätsgrundsatz, dass § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG nicht gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltet sei, weil Subunternehmer von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, die ihre Vergütung nicht unmittelbar von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen anerkannten Trägern erhalten. Dem könne nicht gefolgt werden, da auch der Grundsatz der Neutralität nicht gebiete, dass rechtlich unterschiedlich ausgestaltete Beziehungen umsatzsteuerrechtlich gleich behandelt werden müssten (BFH-Urteil in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, Rz 43).

12 Das FA beantragt,

das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12. November 2015 6 K 1361/12 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Der Kläger beantragt,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die Revision zurückzuweisen.

14 Er schließt sich den Ausführungen des FG im angegriffenen Urteil an. Nach dem Neutralitätsgrundsatz dürfe ausschließlich darauf abgestellt werden, welche Art Leistung durch den Unternehmer erbracht wird und ob diese Leistung dem begünstigten Personenkreis zugutekomme. Vorliegend sei zweifelsfrei festgestellt worden, dass der Kläger unmittelbar mit dem Jugendamt einen Vertrag hätte abschließen können, wie er es zuvor und nach den Streitjahren auch getan habe. Dass aus nicht steuerrechtlichen Gründen ein anderes Organisationsmodell gewählt war, dürfe der Umsatzsteuerbefreiung nicht entgegenstehen.

Gründe

15 II. Die Revision des FA ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

16 Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen zwar nicht seine Annahme, dass der Kläger mit der Durchführung von Erziehungsleistungen für die GbR selbständig und damit unternehmerisch tätig geworden ist. Einer Aufhebung und Zurückverweisung an das FG zur Nachholung der fehlenden Feststellungen steht aber entgegen, dass sich die Entscheidung des FG im Ergebnis als zutreffend erweist (§ 126 Abs. 4 FGO).

17 1. Da das FA seine Revision sinngemäß auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt hat, hat der Senat gemäß dem Grundsatz der Vollrevision (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. November 2004 V R 30/04, BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802, unter II.1.) das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts zu prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 16. September 2015 XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 19, sowie BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316, und vom 7. Mai 2014 X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736).

18 a) Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist gewerblich oder beruflich jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind (vgl. hinsichtlich der Anforderungen im Einzelnen BFH-Urteile vom 11. November 2015 V R 3/15, BFH/NV 2016, 795, Rz 21; vom 14. April 2010 XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433, Rz 20).

19 Bezogen auf den Streitfall kann nach ständiger Rechtsprechung die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig Indiz sein (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2005 V R 29/03, BFHE 209, 162, BStBl II 2005, 730, Rz 10). Selbst beim Abschluss von Honorarverträgen für selbständige Fachkräfte in der Jugendhilfe ist nicht zweifelsfrei, ob es sich bei der Tätigkeit als Erziehungsbeistand um eine sozialversicherungspflichtige (abhängige) Beschäftigung oder um eine selbständige Tätigkeit handelt. So ist nach dem Urteil des Landessozialgerichts (LSG) München vom 29. April 2015 L 16 R 1062/13 (Das Jugendamt 2016, 39) die weitgehende Weisungsfreiheit eines Erziehungsbeistands, der auf Honorarbasis arbeitet, kein maßgebliches Abgrenzungskriterium für eine selbständige Tätigkeit. Allerdings kann aus den Vorschriften des SGB VIII, insbesondere aus der Letztverantwortung des Jugendhilfeträgers für das Kindeswohl, auch nicht auf das Vorliegen einer abhängigen Beschäftigung geschlossen werden. Entscheidend für die Beurteilung bei qualifizierten persönlichen Dienstleistungen sind die Einbindung in den Betrieb, die vertraglichen Vereinbarungen und das Bestehen eines Unternehmerrisikos (vgl. auch LSG

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Berlin-Brandenburg vom 6. November 2015 L 1 KR 88/14, juris zur vergleichbaren Tätigkeit eines Familienhelfers nach § 31 SGB VIII).

20 b) Das FG ist in seiner Entscheidung davon ausgegangen, dass der Kläger als Subunternehmer selbständig tätig war, ohne Feststellungen zu den vertraglichen Vereinbarungen des Klägers mit der GbR und deren tatsächliche Durchführung zu treffen und diese zu würdigen, sodass für den Senat nicht ersichtlich wird, aus welchen Gründen das FG von einer selbständigen Tätigkeit des Klägers als Erziehungsbeistand ausgegangen ist. Die Beteiligten haben diese Problematik zwar nicht thematisiert, sondern sind offensichtlich von einer selbständigen Tätigkeit des Klägers ausgegangen. Da der Erziehungsbeistand in der Regel für einen längeren, im Einzelfall bis zu drei Jahre dauernden Zeitraum eingesetzt wird (vgl. Nellissen in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB VIII, 1. Aufl. 2014, § 30 SGB VIII, Rz 23) und der Kläger in der maßgeblichen Zeit nur für die GbR tätig wurde, ist es nicht ausgeschlossen, dass er in das Unternehmen der GbR eingegliedert und damit nichtselbständig tätig war. Feststellungen hierzu hätten auch getroffen werden können, obwohl der Kläger dem FG im Schreiben vom 30. Juni 2015 mitgeteilt hatte, dass ihm keine schriftlichen Verträge mit der GbR vorlägen. Denn im Rahmen des Erörterungstermins vom 6. Juli 2015 erklärte der Geschäftsführer der GbR, dass über die Maßnahmen schriftliche Verträge mit den Auftragnehmern, z.B. mit dem Kläger, geschlossen wurden. Diese Verträge seien auch noch vorhanden, allerdings archiviert und damit nicht ohne weiteres erreichbar. Die Verträge seien jedoch alle gleichlautend und auf dem PC noch ein leeres Vertragsformular gespeichert, sodass er versprach, dem Gericht einen Vertrag zu übermitteln (Bl. 99 ff. FG-Akte). Dies ist jedoch unterblieben und vom FG auch nicht erinnert worden, obwohl bis zum Erlass des Urteils weitere Aufklärungsmaßnahmen zur Frage der Steuerfreiheit unternommen wurden.

21 c) Wenn das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis gelangt wäre, dass der Kläger nichtselbständig tätig war, hätte es der Klage mit der Maßgabe stattgegeben, dass die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 aufgehoben werden und die Umsatzsteuer 2009 herabgesetzt wird. Dies ist vorliegend geschehen, obwohl das FG von steuerbaren, aber steuerfreien Leistungen des Klägers ausgegangen ist und damit die Umsatzsteuer auf Null hätte herabsetzen müssen. Die Aufhebung der entsprechenden Steuerbescheide ist zwar weitergehend, enthält jedoch ebenso eine Steuerfestsetzung auf Null.

22 2. Für den Fall einer unternehmerischen Tätigkeit des Klägers hat das FG zu Recht die Steuerfreiheit seiner Leistungen als Erziehungsbeistand für das Streitjahr 2007 bejaht.

23 a) Die Leistungen des Klägers sind —wovon auch die Beteiligten übereinstimmend und zutreffend ausgehen— nicht nach § 4 Nr. 25 UStG in seiner im Streitjahr 2007 geltenden Fassung steuerfrei, da der Kläger keine der in dieser Vorschrift unter a bis c bezeichneten Tätigkeiten ausgeführt hat.

24 b) Für eine Steuerfreiheit seiner Leistungen kann sich der Kläger aber auf das Unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL) berufen.

25 Steuerfrei sind danach „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.

26 aa) Die Leistungen des Klägers als Erziehungsbeistand sind eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbunden. Die Erziehungsbeistandschaft hat sich aus der Betreuung entwickelt und ist die fürsorgerechtlich erste Hilfe zur Erziehung. Ein Erziehungsbeistand leistet auf Antrag eines Personensorgeberechtigten Hilfe zur Erziehung, wenn eine dem Wohl des Kindes oder des Jugendlichen entsprechende Erziehung nicht gewährleistet ist und die Hilfe für seine Entwicklung geeignet und notwendig ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. § 27 Abs. 1 und 2 und § 30 SGB VIII). Das ist insbesondere der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Fall bei Kindern/Jugendlichen, die Probleme in der Familie, Schule, mit Freunden oder bei der Bewältigung ihres Alltags haben.

27 bb) Der Kläger ist auch als Einrichtung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL „anerkannt" (zu den Anforderungen im Einzelnen vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union —EuGH — Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 26).

28 Im Streitfall folgt die Anerkennung des Klägers aus einer spezifischen Vorschrift im Bereich der sozialen Sicherheit, seiner Tätigkeit im Gemeinwohlinteresse, der (mittelbaren) Kostenübernahme durch das Jugendamt sowie dem Neutralitätsprinzip:

29 (1) Die Anerkennung des Klägers ergibt sich insbesondere aus der gesetzlichen Aufgabenbeschreibung eines Erziehungsbeistands in § 30 SGB VIII und damit aus einer Vorschrift im Bereich der sozialen Sicherheit. Danach soll der Erziehungsbeistand das Kind oder den Jugendlichen bei der Bewältigung von Entwicklungsproblemen möglichst unter Einbeziehung des sozialen Umfelds unterstützen und unter Erhaltung des Lebensbezugs zur Familie seine Verselbständigung fördern.

30 (a) Aus dem Wortlaut des Gesetzes und der Entwicklung der Erziehungsbeistandschaft (vgl. §§ 55 und 56 Abs. 2 des früheren Jugendwohlfahrtsgesetzes —JWG—) ist zu schließen, dass der Erziehungsbeistand eine bestimmte Einzelperson sein muss. Diese wird, da der Gesetzgeber § 56 Abs. 1 JWG nicht in das Jugendhilferecht des SGB VIII übernommen hat, ohne ein förmliches Bestellungsverfahren mit der Wahrnehmung der Aufgaben beauftragt (Mrozynski, Kommentar zum SGB VIII, 5. Aufl., § 30 Rz 5, sowie BTDrucks 11/5948, S. 70). Das Gesetz schreibt zwar keine berufliche Qualifikation des Erziehungsbeistands vor, es ist jedoch in der Praxis (vgl. Mrozynski, a.a.O., § 30 Rz 5; Nellissen in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 30 SGB VIII, Rz 21), im Schrifttum (Schmid-Obkirchner in Wieser, SGB VIII, 4. Aufl. 2011, § 30 Rz 7, 11; Kunkel in: Kunkel, SGB VIII § 30 Rz 9; Schleicher in: GK-SGB VIII, § 30 Rz 15) und der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Verwaltungsgericht — VG— Aachen, Urteil vom 21. Januar 2015 2 L 414/14, juris, Rz 11; VG Bayreuth, Urteil vom 20. Juli 2009 B 3 K 08.623, juris, Rz 34) und daher allgemein anerkannt, dass mit der Wahrnehmung Fachkräfte (Erzieher, Sozialarbeiter oder Sozialpädagogen) der freien oder der öffentlichen Jugendhilfe als Leistungsanbieter betraut werden.

31 (b) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auf S. 13 seines Urteils wurde bei der Übernahme von Aufträgen des Jugendamtes stets wie folgt verfahren: Die vom Jugendamt kontaktierte GbR besprach mit dem jeweiligen Subunternehmer, ob der Auftrag durchgeführt werden könne, sodann wurde dem Jugendamt unter Mitteilung des jeweiligen Subunternehmers ein Kostenvoranschlag unterbreitet, worauf das Jugendamt den Auftrag mündlich erteilte. Dabei habe das Jugendamt die Zusagen in Kenntnis des Subunternehmers erteilt und der Kostenübernahme zugestimmt. Damit sei die Durchführung der Maßnahme durch den jeweiligen Subunternehmer vom Jugendamt genehmigt worden.

32 (c) Die Auftragserteilung mit Zusage der Kostenübernahme durch das Jugendamt in Kenntnis des Subunternehmers beinhaltet damit die (formlose) Bestellung des Klägers zum Erziehungsbeistand. Aus der Beauftragung des —zur Erbringung von eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Leistungen— qualifizierten Klägers mit der jeweiligen Erziehungsbeistandschaft ergibt sich der erforderliche soziale Charakter, der dem Erbringer der Dienstleistung zuerkannt sein muss.

33 (2) An der Tätigkeit des Klägers im Bereich der Hilfe zur Erziehung besteht ein besonderes Gemeinwohlinteresse.

34 Die Pflege und Erziehung der Kinder bzw. Jugendlichen obliegt zwar primär den Eltern (vgl. Art. 6 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes). Erfüllen sie diese Aufgaben aber nicht oder nur unzulänglich, liegt es im allgemeinen Interesse, Kinder und Jugendliche bereits möglichst frühzeitig zu betreuen und ihnen die Chance an einer Teilhabe am späteren Erwerbsleben und der Gesellschaft zu ermöglichen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

35 (3) Zu berücksichtigen ist darüber hinaus, dass sich die Anerkennung auch daraus ergeben kann, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 31; BFH-Urteil vom 6. April 2016 V R 55/14, BFH/NV 2016, 1129, Rz 36). Dabei kommt es nicht zwingend darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, es reicht vielmehr aus, dass sie übernehmbar sind (BFH-Urteile vom 8. Juni 2011 XI R 22/09, BFHE 234, 448, Rz 38, sowie vom 22. April 2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.b, m.w.N.).

36 (a) Nach den bindenden Feststellungen des FG stellte der Kläger als Subunternehmer die von ihm erbrachten Leistungen der GbR in Rechnung, die wiederum die Leistungen aufgrund der Kostenzusage mit dem öffentlichen Träger der Jugendhilfe (Jugendamt) abrechnete. Auch eine derartige mittelbare oder „durchgeleitete" Kostentragung erfüllt nach der jüngsten Rechtsprechung des Senats (BFH-Urteile in BFHE 251, 282, Rz 21, sowie in BFH/NV 2016, 1129, Rz 36) das Merkmal der Kostenübernahme.

37 (b) Abgesehen davon hat das FG auch festgestellt, dass die Kosten der Erziehungsbeistandschaft im Falle einer direkten Beauftragung des Klägers vom Jugendamt übernehmbar waren. Hierzu hat das FG auf S. 12 seines Urteils ausgeführt, dass die Beteiligten im Streitfall anstelle der Möglichkeit von unmittelbaren Vertragsbeziehungen der Subunternehmer zu den Jugendämtern ein anderes Organisationsmodell gewählt hatten, der Kläger aber auch unmittelbar mit dem Jugendamt einen Vertrag hätte abschließen können „wie er es zuvor und nach den Streitjahren ja auch getan hat".

38 (c) Vorliegend beruht die Übernahme der Kosten auf § 36 Abs. 2 SGB VIII. Danach trägt der Träger der öffentlichen Jugendhilfe die Kosten der Hilfe, wenn sie auf der Grundlage seiner Entscheidung nach Maßgabe des Hilfeplanes unter Beachtung des Wunsch- und Wahlrechts erbracht wird. Da die Erziehungsbeistandschaft auf der Entscheidung des Jugendamtes beruhte, voraussichtlich für eine längere Zeit zu leisten ist und deshalb gemäß § 36 Abs. 2 SGB VIII ein Hilfeplan aufzustellen ist (vgl. Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 29. Oktober 2012 7 A 10868/12, JAmt 2012, 606, Leitsatz 2 sowie Rz 32) und das Jugendamt nach den Feststellungen des FG die Kostenübernahme erklärt hat, liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Kostentragung vor.

39 (4) Schließlich ist bei der Prüfung einer Anerkennung als soziale Einrichtung zu berücksichtigen, ob andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen. Insoweit haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, einschließlich des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (vgl. EuGH-Urteile Kügler vom 10. September 2002 C-141/00, EU:C:2002:473; Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322).

40 Das Neutralitätsprinzip besagt auch, dass die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssen, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der Steuerbefreiung nach der Richtlinie ausgeschlossen werden (EuGH-Urteile GfBk vom 7. März 2013 C-275/11, EU:C:2013:141, Leitsatz 3, sowie Rz 30 und 31, sowie Abbey National vom 22. Februar 2001 C-408/98, EU:C:2001:110, sowie Ludwig vom 21. Juni 2007 C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 35). Maßgebend ist danach, ob die gleiche Leistung erbracht wird und diese dem begünstigten Personenkreis zugutekommt.

41 So liegen die Verhältnisse im Streitfall: Der Kläger erbrachte als Erziehungsbeistand die gleichen Leistungen gegenüber den begünstigten Personen (Kinder, Jugendliche), unabhängig davon, ob er

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die Vergütung dafür von der GbR erhielt oder —wie seit der zweiten Jahreshälfte 2009 und vor den Streitjahren— direkt vom Jugendamt.

42 3. Die Leistungen des Klägers sind, wie das FG zu Recht entschieden hat, auch in den Streitjahren 2008 und (teilweise) 2009 steuerfrei. Entgegen der Auffassung des FG folgt die Steuerfreiheit allerdings nicht erst aus der Berufung auf Unionsrecht, sondern bereits aus einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 4 Nr. 25 UStG in der seit 1. Januar 2008 geltenden Fassung.

43

a) Steuerfrei sind danach
"25. Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch (...) wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne 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 Achten Buch Sozialgesetzbuch geforderte Erlaubnis besitzen oder nach § 44 oder § 45 Abs. 1 Nr. 1 und 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch einer Erlaubnis nicht bedürfen,
bb) Leistungen erbringen, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder Einrichtungen nach Buchstabe a vergütet wurden (...) ".

44 b) Da der Kläger als privater Leistungserbringer tätig ist, können seine Leistungen nur im Rahmen des § 4 Nr. 25 Buchst. b UStG als „andere Einrichtung mit sozialem Charakter" steuerfrei sein.

45 aa) Unter den Begriff „Einrichtungen" fallen, da das nationale Recht insoweit an die Begrifflichkeit des Unionsrechts anknüpft (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 78), zwar auch natürliche Personen wie der Kläger. Dieser besitzt jedoch weder eine für die Erbringung seiner Leistungen im SGB VIII geforderte Erlaubnis noch fällt er unter die §§ 44 und 45 SGB VIII, sodass eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG ausscheidet.

46 bb) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG setzt voraus, dass Leistungen erbracht werden, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil entweder durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe (Alternative 1) oder durch Einrichtungen nach Buchst. a (Alternative 2) vergütet wurden.

47 (1) Die Leistungen des Klägers wurden unmittelbar von der GbR vergütet. Bei dieser handelt es sich jedoch —mangels Anerkennung von der zuständigen Jugendbehörde— nicht um eine Einrichtung nach Buchst. a. Der hierfür erforderliche Verwaltungsakt (vgl. Trésoret in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 75 SGB VIII, Rz 81 und 82) lag unstreitig nicht vor. Im Übrigen erfüllt die GbR auch nicht die Voraussetzungen für eine Anerkennung nach § 75 SGB VIII. Anerkannt werden können danach nur juristische Personen und Personenvereinigungen, die u.a. gemeinnützige Ziele verfolgen (§ 75 Abs. 1 Nr. 2 SGB VIII). Selbst wenn es sich bei der GbR um eine Personenvereinigung i.S. von § 75 Abs. 1 SGB VIII handelte, fehlt es jedenfalls an der Verfolgung gemeinnütziger Ziele.

48 (2) Der Kläger erbrachte in den Streitjahren 2008 und 2009 jedoch Leistungen, die im jeweils vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe vergütet wurden (§ 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb Alternative 1 UStG).

49 (a) Befreiungsvorschriften sind zwar grundsätzlich eng auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, m.w.N.). Im Falle des § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG führt eine enge Auslegung dazu, dass die Befreiungsnorm nur dann eingreift, wenn der Leistungserbringer der Jugendhilfeleistung vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe *unmittelbar* bezahlt wird (Hölzer in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 25 Rz 398;

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Abschn. 4.25.1 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Buchst. c Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses 2010). In diesem Falle wäre die Norm jedoch unionsrechtswidrig, da sich aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL eine Steuerbefreiung für die Leistungen des Klägers ergibt (vgl. o.g. Ausführungen unter 2.).

50 (b) Lässt der Gesetzestext mehrere Auslegungen zu und ist nur eine mit dem Unionsrecht vereinbar, so ist der Auslegung der Vorzug zu geben, nach der die Norm nicht als unionsrechtswidrig zu beurteilen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. Juli 2014 XI R 4/13, BFH/NV 2014, 1913, Rz 31; vom 15. Februar 2012 XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 18, m.w.N.). So liegen die Verhältnisse im Streitfall. Leistungen können nicht nur direkt oder unmittelbar vergütet werden, sondern auch —über einen zwischengeschalteten Dritten— indirekt und damit mittelbar. Wie der Senat bereits im Urteil in BFHE 251, 282 (Rz 21) entschieden hat, liegt eine „Kostenübernahme" i.S. des EuGH-Urteils Zimmermann, (EU:C:2012:716, Rz 31) auch dann vor, wenn der Leistende die Vergütung nicht direkt erhält, sondern indirekt im Wege der Durchleitung über einen Verein. Der Gesetzgeber hat zwar in § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG nicht den Begriff „Kostenübernahme" verwendet, sondern „vergütet wurden", hieraus kann aber nicht geschlossen werden, dass eine mittelbare Vergütung nicht ausreiche. Denn ausweislich der Gesetzesmaterialien entspricht es dem Willen des Gesetzgebers, mit der Änderung des § 4 Nr. 25 UStG eine dem Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL konforme Regelung zu treffen (vgl. BTDrucks 16/6290, S. 78, sowie BRDrucks 544/07, S. 101). Darüber hinaus wird nur diese Auslegung des Wortlauts dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gerecht. Denn es würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten unterschiedlichen Behandlung gleichartiger Umsätze führen, wenn Leistungen bei unmittelbarer Zahlung durch die Jugendämter steuerfrei wären, bei indirekter Zahlung hingegen nicht (vgl. Hölzer in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 4 Nr. 25 Rz 101).

51 Der Senat legt § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG daher unionsrechtskonform dahingehend aus, dass eine Vergütung durch Träger der öffentlichen Jugendhilfe nicht nur im Falle einer unmittelbaren, sondern auch bei einer nur mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegt.

52 4. Der Kläger erfüllt zwar für das Streitjahr 2009 die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG, da er im Vorjahr die Umsatzgrenze von 17.500 € und in 2009 die Grenze von 50.000 € nicht überschritten hatte.

53 a) Mit der Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2006, in der er die Steuer nach den allgemeinen Grundsätzen berechnet hatte, hat der Kläger jedoch konkludent auf die Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG verzichtet (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juli 2003 V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904, Rz 18, sowie vom 19. Dezember 1985 V R 167/82, BFHE 145, 457, BStBl II 1986, 420).

54 b) Daraus folgt nach Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung 2006 zum 31. Dezember 2013, dass der Unternehmer mindestens fünf Kalenderjahre an die Regelbesteuerung gebunden ist (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG).

55 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BFH 10.4.2019 - XI R 11/17
FG Köln 17.5.2017 - 9 K 3140/14
FG Hessen 13.2.2017 - 6 K 2594/12
BFH 30.11.2016 - V R 10/16
BFH 30.11.2016 - V R 18/16
FG Rheinland-Pfalz 12.11.2015 - 6 K 1361/12

Fundstelle(n):
BB 2016 S. 2133 Nr. 36

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH/NV 2016 S. 1530 Nr. 10
BFH/PR 2016 S. 346 Nr. 11
DB 2016 S. 6 Nr. 35
DStR 2016 S. 10 Nr. 35
DStR 2016 S. 2102 Nr. 36
DStRE 2016 S. 1141 Nr. 18
GStB 2016 S. 39 Nr. 10
HFR 2016 S. 932 Nr. 10
KÖSDI 2016 S. 19999 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 36/2016 S. 2699
StB 2016 S. 248 Nr. 9
StBp 2016 S. 339 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 18/2016 S. 714
UR 2016 S. 763 Nr. 19
UStB 2016 S. 293 Nr. 10
UVR 2016 S. 353 Nr. 12
NWB WAAAF-80974

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.