
Datum: 09.11.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3578/15 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:1109.1K3578.15U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist die Steuerpflicht der von der Klägerin erbrachten Leistungen durch den Betrieb von Einrichtungen zur Unterbringung und Betreuung von Asylbewerbern, Aussiedlern, Flüchtlingen und anderen sozialen Randgruppen sowie damit zusammenhängender Umsätze im Jahr 2014. 1 2

Die Klägerin ?Klin.? bewirtschaftet in der Rechtsform einer GmbH entsprechend ihres Gesellschaftszweckes Einrichtungen zur Unterbringung von Asylbewerbern, Aussiedlern, Flüchtlingen und anderen sozialen Randgruppen. Weiterer Gesellschaftszweck der Klin. ist die Herstellung und Lieferung von Mahlzeiten sowie der Erwerb und die Vermietung von Grundstücken an Unternehmen, die einen entsprechenden Unternehmenszweck wie die Klin. haben. 3

Im Jahr 2014 betrieb die Klin. in mehreren Bundesländern eine Vielzahl von Unterbringungseinrichtungen insbesondere für Flüchtlinge aufgrund jeweils eigener Vereinbarung mit verschiedenen Bundesländern, Städten und Landkreisen – juristischen Personen des öffentlichen Rechts ?jPöR?. Für ihre Leistungen erhielt die Klin. entsprechend der jeweiligen vertraglichen Vereinbarung Geldzahlungen von der jeweiligen jPöR, die sich teilweise nach der Zahl der betreuten Personen und teilweise nach einem Pauschalbetrag bemaßen. Die Klin. erklärte für das Jahr 2014 steuerbare Umsätze aus derartigen Leistungen an jPöR in Höhe von ... € (brutto), die sie teilweise als steuerfrei (... €), teilweise als dem 4

ermäßigten (... €) und teilweise als dem regulären Steuersatz (... €) unterfallend behandelte.

Die Klin. hat mit den jPöR Verträge abgeschlossen, die im Wesentlichen folgenden 10 Varianten entsprechen: 5

1. Betreibervertrag mit dem Landkreis A (...) 6

Mit Vertrag vom xx.xx.2012 hat die Klin. mit dem Landkreis A einen Betreibervertrag über den Betrieb einer Gemeinschaftsunterkunft für Flüchtlinge für den Zeitraum xx.xx.2012 bis xx.xx.2014 abgeschlossen. Vor Abschluss des Vertrags kam es zu einer Leistungsausschreibung durch das Landratsamt A. Zudem hat die Klin. vom Landkreis A mit Untermietvertrag vom xx.xx.2013 ein bebautes Grundstück in B zum Betrieb eines Wohnheims für bis zu (*Anzahl*) ... ausländische Flüchtlinge rückwirkend für den Zeitraum xx.xx.2012 bis xx.xx.2014 zu einer monatlichen Kaltmiete iHv ... € angemietet. 7

In der Präambel zum Betreibervertrag vom xx.xx.2012 wird ausgeführt, dass der Landkreis als Unterbringungsbehörde eine Gemeinschaftsunterkunft zur Unterbringung von Flüchtlingen vorhalte. Die Unterbringung erfolge aufgrund öffentlichen Rechts. Miet- oder Pachtverhältnisse zwischen den unterzubringenden Personen und/oder der Unterbringungsbehörde bzw. der von ihr beauftragten Dritten würden mit der Unterbringung nicht begründet. Der Landkreis könne gemäß § 3 Abs. 2 Sächs FlüAG die Verwaltung und Betreuung der Unterbringungseinrichtung auf einen Dritten übertragen. Diese Übertragung solle mit dem Betreibervertrag geregelt werden. Zudem wird für die Ausstattung und den Betrieb der Unterbringungseinrichtung auf die Verwaltungsvorschrift des Sächsischen Staatsministeriums des Inneren über die Mindestempfehlung zu Art, Größe und Ausstattung von Gemeinschaftsunterkünften und zur sozialen Betreuung (VwV-Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen) vom 28.06.2009 Bezug genommen. 8

Nach dem Betreibervertrag entscheidet der Landkreis A über die Nutzung und Belegung dieses Objekts. Die Klin. hat den Betrieb der Unterkunft sicherzustellen. Hierzu hat sie die Unterkunftsräumlichkeiten, Gemeinschaftsküchen, Waschmaschinen-räume und Sanitäreinrichtungen entsprechend der VwV-Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen auszustatten, instand zu halten, instand zu setzen und ggf. Ersatz zu beschaffen. 9

Die Klin. hat fachlich geeignete Mitarbeiter vor Ort vorzuhalten (Heimleiter, Hauswart, Sozialbetreuer) und eine durchgängige personelle Besetzung des Objektes einschließlich eines Wachdienstes sicherzustellen. Sie muss die soziale Betreuung der Bewohner dergestalt gewährleisten, dass sie den Ausländern nach deren Ankunft bei der ersten Orientierung hilft, Räumlichkeiten für sinnvolle Beschäftigung zur Verfügung stellt, bei der Suche nach Konfliktlösungen hilft und einen eventuellen Heimrat unterstützt. Außerdem ist sie dazu verpflichtet, die Gemeinschaftsräume und Verkehrsflächen zu reinigen. 10

Die Klin. hat zudem verschiedene genauer bezeichnete Auskunftspflichten gegenüber dem Landkreis A, der der Klin. gegenüber auch weisungsbefugt ist, soweit seine Aufgaben als untere Unterbringungsbehörde betroffen sind. Die Weisungsbefugnis umfasst die von der Klin. wahrgenommenen Aufgaben gegenüber den Bewohnern der Unterkunft (I. 3.2 (4) Leistungsbeschreibung zum Vergabeverfahren (...)). 11

Der Landkreis A vergütet der Klägerin ... € pro Tag für jeden belegten Unterbringungsplatz. Mindestens werden hierbei (unabhängig von der tatsächlichen Belegung) (*Anzahl*) Unterbringungsplätze pro Tag vergütet. Sofern Mehrwertsteuer anfällt, ist diese in der 12

Vergütung bereits enthalten.

Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Betreibervertrag vom xx.xx.2012 (...), die Leistungsbeschreibung zum Vergabeverfahren (...), den Untermietvertrag vom xx.xx.2013 (...), und die VwV-Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen (...) Bezug genommen. 13

2. Dienstleistungsvertrag mit der Stadt C (...), D-Straße (...) 14

Die Klin. hat am xx.xx.2011 mit der Stadt C einen Dienstleistungsvertrag über die Bewirtschaftung einer städtischen Übernachtungsstelle für bis zu (*Anzahl*) wohnungslose Männer für den Zeitraum xx.xx.2011 bis xx.xx.2015 abgeschlossen. Vor Abschluss des Vertrags kam es zu einer Ausschreibung durch die Stadt C mit einer Leistungsbeschreibung, welche Gegenstand des Dienstleistungsvertrags vom xx.xx.2011 ist. 15

Die Stadt C bietet auf dem Grundstück D-Str. eine städtische Übernachtungsstelle für wohnungslose Männer an. Hierzu hat die Stadt ein zweigeschossiges Gebäude angemietet und trägt die Miet- und sonstigen Betriebskosten. Mit dem Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2011 hat die Klin. die Bewirtschaftung der Übernachtungseinrichtung übernommen. Die Gruppe der Bewohner setzt sich aus Männern mit besonderen sozialen Schwierigkeiten zusammen, die in der Regel einen Berechtigungsschein des Sozialamts haben. Die Entscheidung, wer in die Einrichtung aufgenommen wird, obliegt dem Sozialamt der Stadt C. Kern der Tätigkeit der Klin. ist es, den Bewohnern eine vorübergehende Unterkunft sowie Wasch- und Kochmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen. 16

Die Klin. hat dazu eine qualifizierte Einrichtungsleitung (pädagogische Fachkraft), eine zusätzliche sozialarbeiterische Fachkraft sowie die weiteren erforderlichen Arbeitskräfte zu stellen. Die Qualifikation und Erfahrung der einzusetzenden Mitarbeiter werden in der Leistungsbeschreibung bestimmt. Zudem muss die Klin. Mitarbeiter mit hauswirtschaftlichen Kenntnissen beschäftigen und (*Anzahl*) Aufnahmeplätze 24 Stunden am Tag vorhalten. Bei Aufnahme und Unterbringung hat die Klin. ein Standardverfahren einzuhalten, welches insbesondere die Aufgaben bei der Aufnahme von Personen regelt (z. B. Abgabe von Wertsachen, Übergabe der Hausordnung, Führen einer Aufnahmeliste, Vorhalten von Essen in Notfällen, Kontrollgänge). Die Klin. stellt auch alle zur Durchführung der Bewirtschaftung benötigten technischen und sonstigen Hilfsmittel. Die Klin. erhält hierfür von der Stadt C pro Monat ... € inkl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer. 17

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2011 (...) und die Leistungsbeschreibung der Stadt C, (...) Bezug genommen. 18

3. Dienstleistungsvertrag mit der Stadt C (...), E-Str. (...) 19

Die Klin. hat mit der Stadt C am xx.xx.2011 (...) einen Vertrag über die Bewirtschaftung einer kommunalen Unterbringungseinrichtung für Flüchtlinge für den Zeitraum xx.xx.2011 bis xx.xx.2015 geschlossen. Die von der Stadt C im Rahmen der Ausschreibung veröffentlichte Leistungsbeschreibung ist Gegenstand des Bewirtschaftungsvertrages. 20

Die Stadt C hatte das aus mehreren Mehrfamilienhäusern bestehende Objekt „E-Str.“ zunächst zur Unterbringung von Obdachlosen angemietet. Im Streitjahr 2014 nutzte die Stadt (*Anzahl*) der (*Anzahl*) Mehrfamilienhäuser als *kommunale Unterkunft für Flüchtlinge*. Die Klin. hat mit dem Vertrag vom xx.xx.2011 die Bewirtschaftung dieses Objekts, soweit es die Unterbringung von Flüchtlingen und Asylbewerbern betrifft, übernommen. Die Klin. stellt hierzu die erforderlichen Arbeitskräfte und die qualifizierte Einrichtungsleitung ebenso wie alle 21

zur Durchführung der Bewirtschaftung benötigten technischen und sonstigen Hilfsmittel zur Verfügung. Zudem muss die Klin. Öffentlichkeitsarbeit leisten, Erfahrung bei der Betreuung von Flüchtlingen sowie in der Jugendhilfe nach SGB VIII aufweisen und mit Behörden sowie städtischem Personal zusammenarbeiten. Diese Kriterien sollen dem sozialen Frieden in der Unterkunft und mit der Nachbarschaft dienen. Die laufenden Kosten für die Mehrfamilienhäuser (Miete, Kosten der Stromversorgung, Gas, Wasser, etc.) werden von der Stadt C getragen. Das Belegungsrecht steht allein der Stadt C zu.

Im Einzelnen muss die Klin. dafür Sorge tragen, dass die Zimmer und deren Einrichtung näher bestimmte Anforderungen erfüllen, die Anlage selbst durch genau genannte Maßnahmen pflegen, reinigen und instand halten. Die Anlage muss der Verkehrssicherheit entsprechen, für die Bewachung der Gesamtanlage und einen Pfortendienst muss Sorge getragen werden. Zur Betreuung der Flüchtlinge muss die Klin. als Ansprechpartner für die Bewohner zur Verfügung stehen, sie muss Wäsche, Wascheinrichtungen sowie Taschengeld ausgeben und die Bewohner in medizinischer Hinsicht erstbetreuen. 22

Die Klin. erhält hierfür von der Stadt C pro Monat zunächst ... € bzw. seit dem xx.xx.2012 ... € inklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer. 23

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Bewirtschaftungsvertrag vom xx.xx.2011 (...) und die Leistungsbeschreibung der Stadt C (einschließlich der Satzung vom xx.xx.2010, ...) Bezug genommen. 24

Im Zusammenhang mit dem Betrieb der Flüchtlingsunterkunft E-Str. erhielt die Klin. nach eigenen Angaben zusätzlich ... € von der Stadt C für die Unterbringung und Betreuung von unbegleiteten minderjährigen Flüchtlingen auf der Grundlage der vertraglichen Vereinbarung vom xx.xx.2014 (...). Die Klin. behandelte dieses Entgelt als umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 25 UStG. 25

4. Dienstleistungsvertrag mit dem Land ... (...) 26

Die Klin. hat am xx.xx.2013 einen Vertrag über die Ausführung der Verpflegungsdienstleistung für die ... Erstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge (...), Außenstelle F, sowie Koordination/Überwachung von Dienstleistern und Sozialbetreuung von Flüchtlingen für den Zeitraum xx.xx.2013 bis xx.xx.2014 mit dem Land ... abgeschlossen. 27

Mit dem Vertrag vom xx.xx.2013 hat sich die Klin. verpflichtet, in der Außenstelle G-Straße der Erstaufnahmeeinrichtung die Verpflegungsdienstleistung sowie die Koordination/Überwachung von Dienstleistern (Hausmeister, Reinigung, Sicherheit) und die Sozialbetreuung (Hilfe bei persönlichen Angelegenheiten, Freizeitgestaltung und Kinderbetreuung) von Flüchtlingen zu übernehmen. Das Land Hessen stellt hierfür das Grundstück nebst aufstehendem Gebäude zur Verfügung, stattet die Unterkunft mit Inventar und technischer Infrastruktur aus und übernimmt die Hausmeisterei, den Reinigungsdienst und die Bewachung/Sicherheit mit eigenen Subunternehmern. Aufgabe der Klin. ist die Koordination und Überwachung dieser drei externen Dienstleister. Sie ist diesen gegenüber weisungsbefugt. 28

Die Klin. hat die Verpflegung der Bewohner der Erstaufnahmeeinrichtung nach den Vorgaben des Landes Hessen durchzuführen. Die Vorgaben betreffen insbesondere die Zusammensetzung der Mahlzeiten, die dabei verwendeten Produkte (z. B. kein Schweinefleisch). Die Klin. übernimmt zudem in der Woche tagsüber die Sozialbetreuung der Bewohner, wobei im Vertrag geregelt ist, zu welchen Zeiten Ansprechpartner vor Ort 29

anwesend sein müssen und welche Aufgaben wahrzunehmen sind. So hat die Klin. Flüchtlingen Hilfe in persönlichen Angelegenheiten sowie bei Sprachproblemen (Dolmetscherbedarf) zu leisten. Sie hat Freizeitangebote und Kinderbetreuung bereitzustellen. Die nähere Ausgestaltung des täglichen Lebens erfolgt im Einzelnen durch eine zwischen dem Land Hessen und der Klin. abgestimmte Hausordnung. Auch das von der Klin. eingesetzte Personal muss bestimmte Anforderungen erfüllen. Die Klin. erhält hierfür vom Land Hessen unterschiedliche Beträge pro untergebrachter Person je nach Belegung der Unterkunft, zuzüglich Umsatzsteuer.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Betreibervertrag vom xx.xx.2013 mit seinen Anlagen 1 - 7 (...) Bezug genommen. 30

5. Dienstleistungsvertrag mit dem Landkreis H, J-Str. (...) (...) 31

Die Klin. hat am 05.11.2012 mit dem Landkreis H einen Dienstleistungsvertrag über die Unterbringung und Betreuung von Flüchtlingen, J-Str., JJ-Stadt, für den Zeitraum xx.xx.2013 bis xx.xx.2014 abgeschlossen. Bestandteil dieses Vertrages ist die im Vergabeverfahren veröffentlichte Leistungsbeschreibung Vergabeverfahren „Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen, J-Str., JJ-Stadt “. 32

Der Landkreis H hat der Klin. ab dem xx.xx.2013 die Unterbringung und Betreuung ausländischer Flüchtlinge und von (*Anzahl*) Personen ohne festen Wohnsitz in seinem Flüchtlingswohnheim in JJ übertragen. Der Landkreis H stellt der Klin. hierzu die Wohnanlage „J-Str.“ mietfrei zur Verfügung und übernimmt die Unterhaltung von Dach und Fach auf eigene Kosten. Schwerpunkt der von der Klin. zu erbringenden Leistungen ist die soziale Betreuung der vom Landkreis H der Einrichtung zugewiesenen Flüchtlinge, der Betrieb der Unterkunft und die Verwaltung des Gebäudes mit Grundstück. Die Klin. muss bis zu (*Anzahl*) Personen in der Unterkunft unterbringen. Bei den Betreuungsleistungen handelt sich vor allem um Beratungs- und Unterstützungsleistungen für typischerweise für Flüchtlinge bestehende Probleme (Orientierungshilfe nach dem Eintreffen, Hilfestellung bei Konflikten mit Behörden, Vermittlung von Kenntnissen der Kultur und der Sprache, Beratung zu Rückkehr und Gesundheitsvorsorge, Unterstützung der Bewohner beim Zusammenleben im Heim, Auszahlung von Taschengeld). Sie hat den Betrieb der Unterkunft sicherzustellen und Wohnfläche in vorgegebener Größe und Ausstattung sowie Gemeinschaftsanlagen zur Verfügung zu stellen. Sie muss die Flüchtlingsunterkunft mit entsprechenden Gebrauchsgegenständen ausstatten und für hygienische Bedingungen Sorge tragen, Koch- und Waschmöglichkeiten bereitstellen und außerdem gewährleisten, dass die baurechtlichen Vorschriften für die Flüchtlingsunterkunft eingehalten werden. Verpflegung muss sie den Bewohnern nicht zur Verfügung stellen. Die Klin. hat ihre Leistungen durch Fachpersonal mit bestimmten, näher beschriebenen fachlichen Voraussetzungen zu erbringen. 33

Als Vergütung erhält die Klin. für ihre Leistungen einen Einheitspreis, der zuzüglich der Mehrwertsteuer für die Teile des Tagessatzes, die mehrwertsteuerpflichtig sind und für die tatsächlich Mehrwertsteuer abgeführt wird, zu errechnen ist. Mit der Vergütung sind alle vertraglichen Leistungen einschließlich sämtlicher Nebenleistungen abgegolten. 34

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2012 (...) und die Leistungsbeschreibung Vergabeverfahren „Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen, J-Str., JJ-Stadt“ mit Anlagen 1 und 2 (...) Bezug genommen. 35

6. Dienstleistungsvertrag mit dem Landkreis H, [Wohnanlage] K (...) (...) 36

37

Die Klin. hat am xx.xx.2013 mit dem Landkreis H einen Dienstleistungsvertrag über die Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen, Wohnanlage K, ..., H-Stadt, für den Zeitraum xx.xx.2013 bis xx.xx.2018 abgeschlossen. Bestandteil des Vertrages ist die im Rahmen des Vergabeverfahrens veröffentlichte Leistungsbeschreibung „Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen und Obdachlosen, Wohnanlage K, H“.

Mit dem Dienstleistungsvertrag hat der Landkreis H der Klin. die Unterbringung und Betreuung ausländischer Flüchtlinge von bis zu (*Anzahl*) Personen in der Wohnanlage „K“ übertragen. Der Landkreis H stellt der Klin. hierzu die Wohnanlage mietfrei (einschließlich sämtlicher Betriebskosten) zur Verfügung und übernimmt die Unterhaltung von Dach und Fach auf eigene Kosten. Die von der Klin. zu erbringenden Dienstleistungen für Unterbringung und Betreuung der Flüchtlinge entsprechen im Wesentlichen denen des Vertrages über das Flüchtlingswohnheim „J-Str.“. 38

Als Vergütung erhält die Klin. für ihre Leistungen einen Tagessatz pro Person, der zuzüglich Mehrwertsteuer für die Teile des Tagessatzes, die mehrwertsteuerpflichtig sind und für die tatsächlich Mehrwertsteuer abgeführt wird, zu errechnen ist. 39

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2013 (...) und die Leistungsbeschreibung „Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen und Obdachlosen, Wohnanlage K, H“ mit Anlagen 1 und 2 (...) Bezug genommen. 40

7. Betreibervertrag mit der Stadt L, M-Str. (...) (...) 41

Die Klin. hat am xx.xx.2012 mit der Stadt L einen Vertrag über den Betrieb eines Wohnheims und die Betreuung der dort wohnenden ausländischen Flüchtlinge und Aussiedler (Betreibervertrag) für den Zeitraum xx.xx.2012 bis xx.xx.2015 abgeschlossen. Die Leistungsbeschreibung im Vergabeverfahren der Stadt L ist Bestandteil dieses Vertrages. Schwerpunkt der von der Klin. zu erbringenden Leistungen sind die Verwaltung des Gebäudes, der Betrieb der Flüchtlingsunterkunft und die soziale Betreuung der Bewohner, die dem Heim vom Land Niedersachsen bzw. von der Stadt L zugewiesen werden. 42

Mit dem Vertrag vom xx.xx.2012 hat sich die Klin. verpflichtet, in dem von der Stadt L überlassenen Gebäude M-Str. im Auftrag der Stadt L ein Flüchtlings- und Aussiedlerwohnheim zu betreiben und dort bis zu (*Anzahl*) ausländische Flüchtlinge oder Aussiedler zu betreuen. Die Belegung des Heims erfolgt ausschließlich durch die Stadt L. Die Klin. muss verschiedene Aufgaben zum Betrieb des Wohnheims und zur Betreuung der Bewohner wahrnehmen. Sie muss jedem Bewohner ausreichend Wohnfläche (...) und Gemeinschaftsflächen zur Verfügung stellen, die Flüchtlingsunterkunft mit entsprechenden Gebrauchsgegenständen (u. a. Haushaltserstaussstattung) versehen und außerdem dafür sorgen, dass die baurechtlichen Vorschriften für die Flüchtlingsunterkunft eingehalten werden sowie die Verwaltung des Hauses sowie das Funktionieren der Haustechnik/-Wirtschaft nach näheren Spezifikationen sicherstellen. Zudem muss die Klin. durch z. B. genau vorgegebene Reinigungen für hygienische Bedingungen im Heim Sorge tragen. Weiterhin hat die Klin. die soziale Beratung und Betreuung der Flüchtlinge nach detaillierten Vorgaben zu gewährleisten. Es handelt sich vor allem um Beratungs- und Unterstützungsleistungen für typischerweise für Flüchtlinge bestehende Probleme, insbesondere Sozialberatung, Konfliktberatung sowie Unterstützung im Behördenumgang und Schriftverkehr. Hierzu muss je (*Anzahl*) Bewohner ein Mitarbeiter der Klin. sowie eine Heimleitung mit genau festgelegten Qualifikationen im Heim arbeiten. Die Klin. muss den Bewohnern Bargeld, Wertgutscheine und / oder Sachleistungen auszahlen bzw. ausgeben. Die Klin. trägt die Kosten der laufenden 43

Instandhaltung des Gebäudes, während der Stadt L die Instandhaltung von Dach und Fach obliegt.

Hierfür erhält die Klin. unabhängig von der tatsächlichen Belegung einen Tagessatz von ... € 44
pro Person für (*Anzahl*) zur Verfügung gestellte Plätze, womit sämtliche Personal/Neben- und Betriebskosten (wie z.B. Heizung, Strom, Instandhaltung, usw.) abgegolten sein sollen. Wenn mehr als (*Anzahl*) Personen in der Unterkunft leben, erhält sie für jede zusätzlich untergebrachte Person einen Tagessatz von ... €. Die bei Vertragsschluss geltende Mehrwertsteuer ist im Tagessatz enthalten.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Betreibervertrag vom xx.xx.2012 (...) und 45
die Leistungsbeschreibung der Stadt L mit Hinweisen zur Angebotserstellung (...) Bezug genommen.

8. Betreibervertrag mit der Stadt L, N-Str. (...) (...) 46

Die Klin. hat mit der Stadt L am xx.xx.2012 einen weiteren Vertrag über den Betrieb eines 47
Wohnheims und die Betreuung der dort wohnenden ausländischen Flüchtlinge und Aussiedler (Betreibervertrag) für den Zeitraum xx.xx.2013 bis xx.xx.2015 abgeschlossen. Die Leistungsbeschreibung im Vergabeverfahren der Stadt L ist Bestandteil dieses Vertrages.

Der Betreibervertrag und die Leistungsbeschreibung entsprechen denjenigen des 48
Betreibervertrages mit der Stadt L, M-Str.. Das Gebäude wird der Klin. von der Stadt L unentgeltlich zur Verfügung gestellt, die Klin. übernimmt den Betrieb des Wohnheims und die Betreuung der Bewohner. Lediglich der Tagessatz für die Leistungen der Klin. weicht ab und beläuft sich auf ... € pro Person.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Betreibervertrag vom xx.xx.2012 (..) und 49
die Leistungsbeschreibung der Stadt L mit Hinweisen zur Angebotserstellung (...) Bezug genommen.

9. Verträge mit dem Landkreis O, P-Str., P-Stadt (...) (...) 50

Mit Vertrag jeweils vom xx.xx.2009 sowie Ergänzungen bzw. Änderungen vom xx.xx.2012, 51
xx.xx.2013 und xx.xx.2013 hat die Klin. mit dem Landkreis O zwei Verträge über die Unterbringung und Betreuung von Asylbewerbern und anderen ausländischen Flüchtlingen im Landkreis O für den Zeitraum xx.xx.2010 bis xx.xx.2015 bzw. für den Zeitraum xx.xx.2013 bis xx.xx.2015 abgeschlossen. Aufgrund dieses einheitlichen Vertragswerkes war die Klin. verpflichtet, eine bestimmte Anzahl Plätze (im Streitjahr 2014 insgesamt (*Anzahl*)) für Flüchtlinge in der Unterkunft bereitzuhalten und dem Landkreis das im Eigentum der Klin. stehende bebaute Grundstück zur Verfügung zu stellen.

Mit den Verträgen beauftragt der Landkreis O die Klin. mit der Unterbringung und Betreuung 52
von Asylbewerbern, anderen ausländischen Flüchtlingen und Spätaussiedlern, für die der Landkreis als untere Unterbringungsbehörde zuständig ist. Die Leistung der Klin. umfasst die Bereitstellung und die Betreibung einer Gemeinschaftsunterkunft, die Unterbringung der von Landkreis aufzunehmenden Personen, die Bewachung der Gemeinschaftsunterkunft und die soziale Betreuung der aufzunehmenden Personen. Der Unterbringungsvertrag vom xx.xx.2009 enthält eine detaillierte Beschreibung der zu erbringenden Leistungen im Rahmen der dort angeführten Mindestempfehlungen zu Art, Größe und Ausstattung von Gemeinschaftsunterkünften. Der Unterbringungsvertrag vom xx.xx.2013 verweist hierzu auf die auf die VwV-Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen.

Über die Belegung der Unterkunft entscheidet der Landkreis O. Die durch den Landkreis in der Gemeinschaftsunterkunft untergebrachten Personen begründen mit dem Betreiber kein Mietverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts. Die Klin. hat den Betrieb der Unterkunft sicherzustellen. Hierzu hat sie die Unterkunftsräumlichkeiten, Gemeinschaftsräume, Gemeinschaftsküchen, Sanitäranlagen und Waschmaschinenräume in genau beschriebenem Mindestumfang auszustatten und zu erhalten sowie die Räume mit notwendigen Sicherheitsausstattungen zu versehen. Den aufgenommenen Personen muss die Eigenzubereitung von Speisen ermöglicht werden. Die Klin. hat zur sozialen Betreuung der Bewohner fachlich geeignete Mitarbeiter vor Ort vorzuhalten (Heimleiter, Hausmeister, Sozialbetreuer mit mindestens 10-jähriger Berufserfahrung). Hierzu gehört auch ein Wachdienst.	53
Zudem ist die Klin. verpflichtet, den Landkreis bei der Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben zu unterstützen und den Weisungen des Landkreises, die dieser zur Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben erteilt, Folge zu leisten.	54
Der Landkreis O zahlt der Klin. ein Gesamtentgelt zum einen für die Gemeinkosten für die Vorhaltung der dienstvertraglich geschuldeten Leistung für die gesamte Vertragslaufzeit iHv monatlich ... € (Vertrag v. xx.xx.2012 mit Nachtrag vom xx.xx.2013) und ... € (ab xx.xx.2013 Vertrag v. xx.xx.2013, ...) sowie ein Entgelt je belegtem Platz. Mit dem Gesamtentgelt sind alle Bewirtschaftungs-, Personal- und sonstigen mit der Unterbringung im Zusammenhang stehenden Kosten einschließlich der Kosten der Betreuung und Bewachung abgegolten, ebenso wie alle Kosten für die Bereitstellung der Gemeinschaftsunterkunft einschließlich ihrer Instandhaltung (§ 6 des Vertrages vom xx.xx.2013, ...). Außerdem erhält die Klin. pro belegtem Platz und Tag ein weiteres Entgelt zwischen ... € und ... € pro Person und Tag, abhängig von der Anzahl der Personen. Kostenpauschale und Tagessätze verstehen sich einschließlich der Umsatzsteuer.	55
Die Klin. erzielte im Jahr 2014 durch den Betrieb dieser Unterkunft Einnahmen iHv insgesamt ... € (brutto). Hiervon hat sie ... € (entspricht ... € monatlich) in der Umsatzsteuerjahreserklärung als umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 12 UStG behandelt. Aus der restlichen Zahlung in Höhe von ... € hat sie die Umsatzsteuer herausgerechnet und den sich ergebenden Betrag (... €) in der Umsatzsteuererklärung als Bemessungsgrundlage (Steuersatz 19 %) behandelt. Die mit der langfristigen Vermietung in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge iHv ... € hat die Klin. ihrem Vortrag entsprechend nicht geltend gemacht.	56
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Unterbringungsvertrag vom xx.xx.2009 mit Nachträgen vom xx.xx.2013 und vom xx.xx.2013 (...), den Unterbringungsvertrag vom xx.xx.2013 (...) sowie die VwV-Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen (...) Bezug genommen.	57
<u>10. Dienstleistungsvertrag mit dem Land ..., Landeserstaufnahmeeinrichtung Q-Stadt (...)</u>	58
Die Klin. hat am xx.xx.2014 mit dem Land ... einen Dienstleistungsvertrag über die Unterbringung und Betreuung von ausländischen Flüchtlingen in der Landeserstaufnahmeeinrichtung in Q-Stadt rückwirkend ab dem xx.xx.2014 bis zum xx.xx.2015 geschlossen.	59
Das Land hat der Klin. die Unterbringung und Betreuung von bis zu 1.000 Asylsuchenden in der Erstaufnahmeeinrichtung übertragen. Die Klin. hat sich neben umfangreichen Betreuungs- und Verpflegungsleistungen auch zur Organisation und Koordination der	60

Gesundheits- und Röntgenuntersuchungen durch das zuständige Gesundheitsamt sowie zur Einrichtung und dem Betrieb einer Krankenstation mit der hierfür erforderlichen Grundausstattung (exklusive Medikamente) und medizinischem Fachpersonal sowie der Gewährleistung einer durchgehenden medizinischen Grundversorgung und der Einrichtung von regelmäßigen Sprechstunden durch das genannte Fachpersonal verpflichtet.

Das Land stellt der Klin. die Immobilie zur Durchführung der vertraglichen Leistungen mietfrei zur Verfügung und übernimmt unmittelbar sämtliche Miet- und Nebenkosten. 61

Die Klin. sollte für ihre Leistungen eine monatliche pauschale Vergütung iHv ... € zzgl. der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer erhalten. Die Klin. berechnete dem Regierungspräsidium Karlsruhe für den Betrieb der Außenstelle der LEA ... (Q-Stadt) monatlich ... € (...). Die Kosten für die medizinische Versorgung der Asylsuchenden durch ärztliches Fachpersonal (Lohnkosten, Honorare, Transportkosten, Medikamente etc.) sollten der Klin. nach tatsächlichem Anfall vergütet werden. 62

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2014 (...) Bezug genommen. 63

11. Sonstige Einnahmen 64

Soweit die Klin. Erlöse durch den Betrieb einer Aufnahmeeinrichtung des Landes NRW zur Unterbringung und Versorgung asylberechtigter Ausländer in R-Stadt erzielt, behandelte sie je 50 % der Bruttoerlöse (iHv ... €) als dem regulären und dem ermäßigten Steuersatz unterfallend. Ebenso verfuhr die Klin. bei den Erlösen aus der sozialen Betreuung von ausländischen Staatsangehörigen in der Abschiebehafteinrichtung S-Stadt (brutto ... €). 65

Die Klin. behandelt die mit dem Betrieb der Flüchtlings- und Obdachlosenheime erzielten Erlöse teilweise als dem Steuersatz von 19% und teilweise als dem Steuersatz von 7 % unterfallend. Letzteres deshalb, weil sie den Betrieb der Heime teilweise als Beherbergungsleistung iSd § 4 Nr. 12 S. 2 UStG beurteilt. Für die seit dem Jahr 2014 betriebenen Flüchtlingsheime geht die Klin. ohne weitere Berechnung davon aus, dass jeweils die Hälfte der aus dem Betrieb des Heimes erzielten Erlöse dem regulären und dem ermäßigten Steuersatz unterfallen. Soweit die Klin. Verträge bereits vor längerer Zeit abgeschlossen hat, entspricht die vorgenommene Aufteilung gemäß ihrem insoweit unstreitigen Vortrag dem Verhältnis der für das jeweilige Flüchtlingsheim bezogenen Eingangsleistungen: sie ermittele hierzu den prozentualen Anteil der Aufwendungen für das Gebäude an den insgesamt angefallenen Aufwendungen und behandelt den gleichen prozentualen Anteil der Erlöse als durch kurzfristige Vermietung erzielt. 66

Die umsatzsteuerliche Behandlung der von der Klin. erzielten Umsätze hat der Beklagte, das Finanzamt ... -FA? auch im Rahmen der bisher für die Vorjahre 2005 bis 2007 und 2008 bis 2013 vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... durchgeführten Betriebsprüfungen nicht beanstandet (Berichte über die bei der Klin. durchgeführten Betriebsprüfungen der Jahre 2005 bis 2007 vom xx.xx.2010 und der Jahre 2008 bis 2013 vom xx.xx.2018). Umsatzsteuer hat die Klin. im Streitjahr in keiner Rechnung, die die streitgegenständlichen Leistungen betrifft, offen ausgewiesen. 67

Die Klin. hat zunächst monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen für 2014 beim FA eingereicht, in welchen sie oben genannte Aufteilung vorgenommen hat. Gegen die von ihr eingereichte Umsatzsteuer-Voranmeldung für März 2014 hat die Klin. Einspruch eingelegt mit der Begründung, dass sämtliche aus dem Betrieb der Flüchtlingsheime erzielten Umsätze 68

gemäß § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit seien. Den Einspruch gegen die Umsatzsteuer-Voranmeldung März 2014 hat der Beklagte mit ausführlicher Einspruchsentscheidung vom 16.10.2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Hiergegen hat die Klin. am 18.11.2015 Klage erhoben. Die Klin. ist der Auffassung, dass die von ihr aus dem Betrieb der Flüchtlings- und Obdachlosenheime erzielten Umsätze steuerfrei seien, und zwar entweder aufgrund einer europarechtskonformen Auslegung des § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG oder unmittelbar gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Auf jeden Fall seien aber die Umsätze der Klin. insoweit steuerfrei gemäß § 4 Nr. 12 UStG, als sie durch die Vermietung der Flüchtlingsheime erzielt würden. 69

I. § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG 70

Bei der Klin. handele es sich um eine Einrichtung iSd § 4 Nr. 16 UStG zur Betreuung hilfsbedürftiger Menschen. Die Klin. erbringe eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen. Hierauf richte sich auch ausweislich § 5 ihres Gesellschaftsvertrags der Zweck der Klin.. Bei allen Verträgen stehe jeweils die soziale Betreuung der Flüchtlinge im Vordergrund. Bereits mit der Aufnahme in eine Unterkunft erbringe die Klin. Betreuungsleistungen, zu denen auch die Versorgung zähle. 71

Dies folge aus der gebotenen europarechtskonformen Auslegung. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erfasse auch privatrechtlich organisierte Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht. Die Leistungen der Klin. dienten der Betreuung hilfsbedürftiger Personen. Die Adjektive „körperlich, geistig oder seelisch“ würden auf Grundlage einer europarechtskonformen Auslegung lediglich beispielhafte Kategorien der Art der Hilfsbedürftigkeit der betreuten Menschen benennen. Auch die Betreuung sozial hilfsbedürftiger Menschen sei bei einer europarechtskonformen Auslegung von der Norm erfasst. 72

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL seien alle mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit eng verbundenen Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Eine Beschränkung auf einige Aspekte sozialer Hilfsbedürftigkeit nenne die MwStSystRL entgegen § 4 Nr. 16 UStG nicht. Ein Ermessen wie bei der Anerkennung von Einrichtungen bestehe hinsichtlich des Leistungsinhalts für den nationalen Gesetzgeber gerade nicht. Soziale Hilfsmaßnahmen könnten nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL auch gegenüber Personen erbracht werden, die nicht körperlich, geistig oder seelisch, sondern anderweitig sozial hilfsbedürftig seien. Hierfür seien Obdachlose oder Flüchtlinge ein anschauliches Beispiel. 73

Diese Personengruppen seien in sozialer Hinsicht hilfsbedürftig. Aus Steuermitteln würden ihre grundlegenden Bedürfnisse durch Unterkunft, Verpflegung und Betreuung befriedigt und ihr Überleben gesichert. Entsprechende Leistungen an diese Personengruppen dienten der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit. Sie seien von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, nicht aber vom Wortlaut des § 4 Nr. 16 UStG erfasst. Da auch keine andere nationale Steuerbefreiungsnorm derartige Leistungen umfasse, sei § 4 Nr. 16 UStG dergestalt europarechtskonform auszulegen, dass „körperlich, geistig oder seelisch“ lediglich als Regelbeispiele für die Art der Hilfsbedürftigkeit aufgefasst werden. Auch wenn diese Regelbeispiele der Hilfsbedürftigkeit nicht vorlägen, der Unternehmer aber eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erbringe, sei § 4 Nr. 16 UStG bei europarechtskonformer Auslegung anwendbar. 74

Die Klin. erbringe eng mit dem Betrieb der Einrichtung und deren sozialer Komponente verbundene Dienstleistungen. Die Klin. stelle durch ihre Tätigkeit den Betrieb der Unterkunft sicher. Sie leiste in allen Einrichtungen soziale Betreuung. In einigen Einrichtungen verpflege sie die Menschen auch. Es handele sich dabei um die Leistungen, die gerade das soziale Element der Unterkünfte ausmachten. Diese Erwägungen würden gleichermaßen für die Unterbringung der Flüchtlinge wie der Obdachlosen (in C) gelten.	
Die Betreuungskosten der Klin. seien auch im Jahr 2013 in mindestens 25 % der Fälle von gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil übernommen worden.	76
Jeder Flüchtling oder Obdachlose, den die Klin. betreue, sei ein Fall im Sinne von § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG. Die hierdurch entstehenden Kosten würden von den zuständigen Sozialträgern vollständig übernommen. „Selbstzahler“ wie bei Alteneinrichtungen oder Krankenhäusern gebe es nicht. Hinzu komme, dass die Einnahmen der Klin. insgesamt zu mehr als 90 % aus Zahlungen der jPöR für Betreuungsleistungen der Klin. bestünden.	77
II. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL	78
Wenn die Leistungen der Klin. nicht gemäß § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit seien, lägen aber die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL vor. Die Norm sei unmittelbar anwendbar, wenn § 4 Nr. 16 UStG den vorliegenden Fall nicht erfasse. Die Klin. erbringe eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen und sei eine anerkannte Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL.	79
Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sei unmittelbar anwendbar, weil die Norm vom nationalen Recht unzureichend umgesetzt werde.	80
Die Klin. erbringe eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen. Dies folge aus dem Wortsinn und der Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH.	81
Schon nach dem Wortsinn der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit erbringe die Klin. derartige Leistungen durch die Betreuungsleistungen gegenüber Flüchtlingen und Obdachlosen. Es handele sich bei diesen Personengruppen um die sozial Schwächsten der Gesellschaft. Flüchtlinge benötigten in Deutschland Hilfe, um zu überleben, sich zurechtzufinden und sich in die Gesellschaft integrieren zu können. Sie seien besonders durch das Grundrecht des Art. 16a GG geschützt. Obdachlose benötigten eine Unterkunft. Soweit die Klin. diesen Personen Betreuung, Verpflegung, Unterkunft sowie Sicherheit biete, erfülle sie deren grundlegendste Bedürfnisse. Die Klin. ermögliche durch ihre Leistungen den Flüchtlingen und Obdachlosen ein Leben auf dem Niveau des Existenzminimums. Da dies durch Zahlungen aus Steuermitteln ermöglicht werde, handele es sich um soziale Leistungen im klassischen Sinn.	82
Hiervon gehe auch der Gesetzgeber aus. Er habe das AsylbLG als materiell sozialrechtliche Norm geschaffen. In § 3 AsylbLG habe der Bundesgesetzgeber den Anspruch der Flüchtlinge auf Unterbringung, Betreuung und weitere Leistungen geregelt. Die einzelnen, im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung genannten Landesgesetze und untergesetzlichen Normen gestalteten diesen Anspruch aus. Sie zielten alle darauf ab, den Flüchtlingen die Leistungen zukommen zu lassen, welche die Klin. erbringe. Sie übernehme dabei nach dem Wortlaut vieler Verträge die Aufgabe der jPöR. Entsprechendes gelte für die Obdachlosen. Auch diese	83

hätten Anspruch auf Unterkunft nach dem SGB XII (früher dem BSHG) als sozialrechtlicher Norm. Die jeweiligen Verträge konkretisierten die sozialrechtlichen Normen für den Einzelfall, so dass die Klin. Leistungen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit erbringe.

Die Unterbringung von Flüchtlingen bzw. Obdachlosen sei in den einzelnen Bundesländern wie folgt geregelt: 84

Flüchtlinge hätten nach § 3 Abs. 1 S. 1 AsylbLG Anspruch auf Deckung des Bedarfs an Ernährung, Unterkunft, Heizung, Kleidung, Gesundheitspflege und Gebrauchs- und Verbrauchsgütern des Haushalts (notwendiger Bedarf). Außerdem erhielten sie gemäß § 3 Abs. 1 S. 3 AsylbLG Leistungen zur Deckung des notwendigen persönlichen Bedarfs. 85

Das Land **Sachsen** habe die Aufnahme, Unterbringung und Verteilung von Asylbewerbern nach dem Asylverfahrensgesetz –AsylVfG? sowie die Ausführung des Asylbewerberleistungsgesetz –AsylbLG? mit dem Sächsischen Flüchtlingsaufnahmegesetz (SächsFlüAG, Ausführungsgesetz zum AsylbLG) näher geregelt. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 SächsFlüAG sei der Landkreis A untere Unterbringungsbehörde und damit für die Schaffung und den Betrieb von Unterbringungseinrichtungen nach § 44 Abs. 1 AsylVfG zuständig. Gemäß § 3 Abs. 2 S. 2 SächsFlüAG könne der Landkreis die Durchführung dieser Aufgabe auf Dritte übertragen (zu 1. und 9.; ...). 86

In **Nordrhein-Westfalen** seien die Gemeinden gemäß § 1 Abs. 1 Flüchtlingsaufnahmegesetz NRW (FlüAG NW) verpflichtet, ausländische Flüchtlinge gem. § 2 FlüAG NW aufzunehmen und unterzubringen. Gleiches ergebe sich aus § 1 Abs. 1 des Ausführungsgesetzes zum Asylbewerberleistungsgesetz Nordrhein-Westfalen (AG AsylbLG NW). Hierbei sei insbesondere die Vorschrift des § 3 Abs. 2 S. 3, 4 AsylbLG zu beachten, wonach der notwendige Bedarf und Unterkunft, Heizung und Hausrat als Sachleistung erbracht werden könne. Die einzelnen asylrechtlichen Vorschriften (Landesaufnahmegesetz (LAufnG NW, FlüAG NW) seien auch in der Satzung der Stadt C vom xx.xx.2010/xx.xx.2012 genannt. Nach § 1 Abs. 1 dieser Satzung errichte und unterhalte die Stadt C zur vorläufigen Unterbringung von Zuwanderern und Wohnungslosen Übergangsheime als nicht rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts (zu 3.). 87

Das Land **Hessen** betreibe gemäß § 44 Abs. 1 AsylVfG iVm § 1 Abs. 1 der Hessischen Verordnung zur Bestimmung von Zuständigkeiten nach dem Asylgesetz vom 08.04.1993, zuletzt geändert am 23.11.2015 (AsylVfGZustV Hessen), in der jeweils im Jahr 2014 geltenden Fassung, in eigener Zuständigkeit in Gießen eine Erstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge. Gemäß § 22 Abs. 1 S. 2 AsylG nehme die Erstaufnahmeeinrichtung einen Ausländer auf, der einen Asylantrag gestellt habe, oder leite ihn an eine andere zuständige Aufnahmeeinrichtung weiter. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 AsylbLG iVm § 55 Abs. 1 S. 1 AsylVfG gelten die Ansprüche aus dem AsylbLG (insbesondere § 3 Abs. 1 AsylbLG) für Personen, die in der Erstaufnahmeeinrichtung in Gießen untergebracht seien (zu 4.). 88

In **Niedersachsen** seien die Landkreise und kreisfreien Städte gemäß § 2 Abs. 1 und 3 des Niedersächsischen Gesetzes zur Aufnahme von ausländischen Flüchtlingen und zur Durchführung des Asylbewerberleistungsgesetzes vom 11.03.2004 (AufnG Ns) für die Durchführung des AsylbLG zuständig. Die Wahrnehmung der Aufgabe durch die großen selbständigen Städte und die selbständigen Gemeinden sei ausgeschlossen. Zudem würden im AufnG die vom Land zu erstattenden Aufwendungen der Landkreise näher bestimmt (zu 5. – 8.). 89

In **Baden-Württemberg** sei das Regierungspräsidium Karlsruhe als Landeserstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge gemäß § 2 Abs. 3 Nr. 1 Flüchtlingsaufnahmegesetz (FlüAG BW) Aufnahmeeinrichtung im Sinne des AsylVfG. Die Zuteilung der Flüchtlinge und Mindeststandards für die Unterkünfte würden in der Verordnung des Integrationsministeriums über die Durchführung des FlüAG (DVO FlüAG BW) geregelt (zu 10.).

Die Unterbringung von **Obdachlosen in Nordrhein-Westfalen** obliege gemäß § 3 Abs. 2 SGB XII den kreisfreien Städten als Träger der Sozialhilfe. Gemäß § 27 Abs. 1 SGB XII sei Hilfe zum Lebensunterhalt denjenigen Personen zu leisten, die ihren notwendigen Lebensunterhalt nicht oder nicht ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln bestreiten können. Hierzu gehörten gem. § 35 SGB XII Leistungen für die Unterkunft. Obdachlosenunterkünfte seien derartige Unterkünfte im Sinne von § 35 SGB XII. Dies bestätige § 13 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 SGB XII, wonach derartige Leistungen in stationären Einrichtungen erbracht werden könnten. Sozialhilfeträger sollten gem. § 75 Abs. 2 S. 1 SGB XII solche Einrichtungen möglichst nicht neu schaffen, sondern auf bestehende Einrichtungen zurückgreifen; hierzu seien gemäß § 75 Abs. 3 SGB XII Entgeltvereinbarungen zu schließen (zu 2.).

Die Beurteilung der Leistungen der Klin. aus dem Betrieb der Flüchtlingsheime als solche der Sozialfürsorge entspreche auch der Rechtsprechung des BFH. Nach der Rechtsprechung des BFH lägen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit zusammenhängende Leistungen vor, wenn der Personenkreis der Leistungsempfänger im Hinblick auf seine Bedürftigkeit demjenigen entspreche, für den die Rechtsprechung das Merkmal der mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundenen Leistungen angenommen habe (BFH, Urteil vom 01.12.2010 XI R 46/08, UR 2011, 348). Insbesondere für die Betreuung sei durch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH anerkannt, dass es sich insoweit um Sozialleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL handeln könne (Kinderbetreuung: EuGH, Urteil vom 09.02.2006 Rs. C-415/04 ?Kinderopvang Enschede?, EU:C:2006:95, Rn. 17, UR 2006, 470; Betreuung von Mädchen und Frauen, die sich in geistiger, sittlicher oder wirtschaftlicher Not befinden: BFH, Urteil vom 17.02.2009 XI R 67/06, BStBl II 2013, 967). Für Leistungen, die an Personen erbracht würden, die nach dem SGB anspruchsberechtigt seien, habe der BFH ebenfalls anerkannt, dass es sich um Sozialleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL handele (BFH, Urteil vom 18.08.2005 V R 71/03, BStBl II 2006, 143). Weiterhin habe der BFH generell bei sozial hilfsbedürftigen Personen anerkannt, dass es sich um einen „bedürftigen Personenkreis“ handele, an den Sozialleistungen erbracht werden könnten (Legasthenie-Behandlung von Kindern und Jugendlichen: BFH, Urteil vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFH/NV 2011, 712). Schließlich sei auch für die hauswirtschaftliche Versorgung anerkannt, dass diese eine Sozialleistung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL darstelle (EuGH, Urteil vom 15.11.2012 C-174/11 –Zimmermann?, EU:C:2012:716, Rn. 23, 24, UR 2013, 35; Urteil vom 10.09.2002 C-141/00 –Kugler?, Rn. 44, EU:C:2002:473, UR 2002, 513; BFH, Urteil vom 22.04.2004 V R 1/98, BStBl II 2004, 849).

Flüchtlinge und Obdachlose entsprächen dem Personenkreis, an den Sozialleistungen erbracht werden könnten. Diese befänden sich in wirtschaftlicher Not und seien sozial bedürftig. Flüchtlinge und Obdachlose seien nach dem SGB, dem AsylbLG bzw. anderen sozialrechtlichen Normen anspruchsberechtigt. Ähnlich Kindern bedürfen vor allem die Flüchtlinge wirtschaftlicher und sozialer Hilfe, um den Alltag in Deutschland bewältigen zu können. Die Leistungen der Klin. entsprächen in großen Teilen denjenigen der hauswirtschaftlichen Versorgung. Die Klin. erbringe durch die Betreuung dabei Leistungen,

die sich gerade auf die soziale Bedürftigkeit bezögen und diese linderten. Hierbei sei es nicht erforderlich, dass die Klin. in unmittelbare vertragliche Beziehungen zu den Flüchtlingen trete. Auch eine Pflegerin, die gegenüber alten Menschen tätig sei, allerdings nur in vertraglichen Beziehungen („Qualitätsvereinbarung“) zu einem Verein stehe (der seinerseits in vertraglichen Beziehungen mit den alten Menschen stehe), erbringe Sozialleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst g MwStSystRL (BFH, Urteil vom 18.08.2015 V R 13/14, BFH/NV 2015, 1784). Entscheidend sei die Tätigkeit direkt am Menschen. Eine solche vergleichbare Tätigkeit direkt gegenüber den Betroffenen übe auch die Klin. aus.

Die Klin. sei auch eine anerkannte Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. 94

Zwar sei Merkmal der „anerkannten Einrichtung“ nach dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL keine Voraussetzung zur Anwendung der Norm. Sollte es sich gleichwohl um ein Tatbestandsmerkmal handeln, sei die Klin. auch eine solche. 95

Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL folge, dass diese Norm lediglich eine tätigkeitsbezogene Voraussetzung und keine personenbezogene Voraussetzung aufstelle. Der zweite Teil der Norm enthalte nur eine beispielhafte Aufzählung von Einrichtungen, die sich ebenfalls auf die Steuerbefreiung berufen könnten. Ausschlaggebend für die Steuerbefreiung sei nur der Inhalt der Leistung; handele es sich hierbei um eine eng mit der sozialen Sicherheit verbundene Leistung, sei es darüber hinaus nicht erforderlich, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um eine anerkannte Einrichtung handele. 96

Der Wortlaut „einschließlich“ beziehe sich auf alle in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nachfolgend aufgezählten Einrichtungen. Dies bedeute, dass grundsätzlich alle „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen“ als steuerbefreit zu behandeln seien. Nur ergänzend nenne Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL auch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen. Damit stelle die Norm klar, dass derartige Leistungen immer eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden seien. 97

Diese Auslegung werde systematisch durch einen Vergleich mit dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL gestützt, welcher den Begriff „einschließlich“ nicht verwende. Daraus folge, dass in diesem Fall die Leistung von einer der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL aufgezählten Einrichtungen erbracht werden müsse. 98

Schließlich zeigten die englische und die französische Sprachfassung, dass sich der Wortlaut „einschließlich“ („including“ bzw. „compris“) in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL auf alle aufgezählten Einrichtungen beziehe und nicht etwa nur auf Altenheime. Dies werde in der englischen Sprachfassung aufgrund des Satzbaus und des übrigen Wortlauts deutlich: 99

„the supply of services and of goods closely linked to welfare and social security work, including those supplied by old people's homes, by bodies governed by public law or by other bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing“. (Unterstreichung durch die Prozessbevollmächtigten) Dieser Auslegung folge auch der BFH (Urteil vom 18.08.2015 V R 13/14, BFH/NV 2015, 1784). 100

Darüber hinaus sei die Klin. eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, weil ihre Tätigkeit durch spezifische Normen der sozialen Sicherheit geregelt sei und die Kosten ihrer Tätigkeit von den beauftragenden Städten, Kreisen und Ländern vollständig übernommen 101

würden.

Auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht könnten eine Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sein. Eine Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Unionsrechts liege vor, wenn die Einrichtung folgende Gesichtspunkte erfülle (Hinweis auf EuGH, Urteile vom 06.11.2003 C-45/01 –Dornier?, EU:C:2003:595, Rn. 72, UR 2003, 584; vom 26.05.2005 C-498/03 ?Kingscrest Associates und Montecello?, EU:C:2005:322, Rn. 53, UR 2005, 453; vom 15.11.2012 C-174/11 –Zimmermann?, EU:C:2012:716, Rn. 31, UR 2013, 35; BFH, Urteile vom 25.04.2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976; vom 18.08.2015 V R 13/14, BFH/NV 2015, 1784):

Bestehen spezifischer Vorschriften (z. B. nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder solche im Bereich der sozialen Sicherheit), Vorliegen eines mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundenen Gemeinwohlinteresses, Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung gekommen sind, sowie Kostenübernahme durch Krankenkassen oder andere Einrichtung der sozialen Sicherheit.

Unschädlich sei, wenn einer dieser Gesichtspunkte nicht vorliege (BFH, Urteil vom 25.04.2013 V R 7/11, UR 2013, 863; ebenso EuGH, Urteile vom 06.11.2003 C-45/01 ?Dornier?, EU:C:2003:595, Rn. 75, UR 2003, 584; vom 10.06.2010 C-262/08 ?CopyGene?, EU:C:2003:595, Rn. 71, UR 2010, 526), oder wenn die Kosten im konkreten Fall tatsächlich nicht übernommen würden; es genüge vielmehr, dass sie übernehmbar seien (BFH, Urteile vom 08.06.2011 XI R 22/09, UR 2011, 821; vom 08.08.2013 V R 8/12, BFH/NV 2014, 119). Auch der im Streitjahr bestehende Notstand hinsichtlich der Aufnahme und Betreuung von Flüchtlingen sei zu berücksichtigen (zum Pflegenotstand vgl. BFH, Urteil vom 18.08.2015 V R 13/14, BFH/NV 2015, 1784).

Die Tätigkeit der Klin. sei durch spezifische Vorschriften der sozialen Sicherheit geregelt. Insbesondere das AsylbLG, das AsylVfG, aber auch das SGB XII sowie die zu diesen Normen erlassenen Landesgesetze und -verordnungen regelten die Tätigkeit der Klin.. Die Anspruchsgrundlagen der Bewohner der von der Klin. betriebenen Heime auf die Hilfeleistungen ergäben sich aus dem AsylbLG und dem SGB XII. Die von der Klin. mit den jPöR als Sozialträgern geschlossenen Verträge setzten die abstrakt generellen Gesetzesnormen unter Einbeziehung der Leistungsbeschreibungen konkret individuell im Einzelfall um und gestalteten so die Leistungen der Klin. sozialrechtskonform aus.

Zudem hätten die Bundesländer oder Kommunen größtenteils ebenfalls spezielle Regelungen zur Unterbringung und Betreuung der Flüchtlinge erlassen, an welche die Klin. gebunden sei: So habe z. B. Sachsen neben dem SächsFlüAG die VwV Unterbringung und soziale Betreuung Sachsen erlassen, welche Gegenstand des Betreibervertrags mit dem Landratsamt A und dem Landratsamt O geworden sei (...). Für die beiden Verträge mit der Stadt C gelte als weitere spezielle Regelung die Satzung der Stadt C über die Errichtung und Unterhaltung von Übergangsheimen für Zuwanderer und Wohnungslose (...). Die Stadt L habe spezielle Grundsätze verabschiedet, wie Flüchtlinge unterzubringen seien (...). . *Bundesland A* (in diesem Bundesland betreibe die Klin. im Jahr 2014 ebenfalls Flüchtlingsunterkünfte) stelle mit der Verordnung über Mindestanforderungen an Art, Größe und Ausstattung von Gemeinschaftsunterkünften vom 06.07.2001 detaillierte Anforderungen an die Ausstattung von Flüchtlingsunterkünften. Baden-Württemberg lege mit der Verordnung des Integrationsministeriums über die Durchführung des Flüchtlingsaufnahmegesetzes (DVO FlüAG) Mindeststandards für Flüchtlingsunterkünfte fest, ebenso wie der Landkreis Gießen ()).

Soweit die Bundesländer oder Kommunen derartige Regelungen (zumeist Gesetze im materiellen Sinn oder Verwaltungsvorschriften) erlassen hätten, habe die Klin. diese anzuwenden. Die Klin. unterliege außerdem zum Teil unmittelbar den Weisungen der öffentlichen Auftraggeber (vgl. Ziff. I.3.2.(4) der Leistungsbeschreibung zum Vergabeverfahren im Landkreis A, ...). 107

Die Klin. erbringe ihre Leistungen auch im Gemeinwohlinteresse. Die Leistungen nach dem AsylbLG, dem AsylVfG und dem SGB XII dienen der menschenwürdigen Unterbringung von Flüchtlingen und Obdachlosen. Gleiches gelte für die entsprechenden Regelungen der Länder und Gemeinden. Analog dem Urteil des BFH (Urteil vom 18.08.2015 V R 13/14, BFH/NV 2015, 1784), welches im Rahmen der Anerkennung des gerichtsbekanntem Pflegenotstand berücksichtige, sei ebenfalls der allgemein bekannte Notstand an Unterbringungs-, Versorgungs- und Betreuungsmöglichkeiten für Flüchtlinge (vgl. z. B. BMF vom 09.02.2016 III C 3 — S 7130/15/ 10001, BStBl I 2016, 223) zu berücksichtigen. 108

Auch handele es sich bei den von der Klin. erbrachten Leistungen lediglich um diejenigen zur Befriedigung der Grundbedürfnisse der Bewohner der Heime. Die Flüchtlinge sollten eine saubere Unterkunft mit geringen Standards bekommen, gepflegt werden oder sich selbst versorgen können und bezogen auf ihre speziellen Bedürfnisse sozial betreut werden. Hinzu komme eine dauerhafte Aufrechterhaltung dieser Bedürfnisbefriedigung durch z. B. entsprechende Hausmeister- und Verwaltungstätigkeiten. Die Befriedigung dieser Grundbedürfnisse sei Ausdruck der Menschenwürde. Diese Bedürfnisse befriedige der deutsche Staat über die Sozialgesetze (insbesondere AsylbLG und SGB XII) auch gegenüber jeder anderen in Deutschland lebenden Person. Gleichzeitig unterstütze die Klin. durch ihre Betreuungsleistungen den deutschen Staat bei der Erfüllung seiner sozialen Schutzpflichten aus Art. 16a GG. Schließlich ergäben sich in deutschen Städten unhaltbare Zustände, wenn Flüchtlinge nicht untergebracht und betreut würden. Hieran zeige sich, dass die Gewährung derartiger Leistungen an Flüchtlinge im Interesse der Allgemeinheit sei. 109

Andere Steuerpflichtige, die ähnliche Leistungen wie die Klin. erbrächten, kämen in den Genuss der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Dies gelte für Betreuungsleistungen und Sozialleistungen (EuGH, Urteil vom 09.02.2006 C-415/05 ?Kinderopvang Enschede?, EU:C:2005:95, Rn. 17, UR 2006, 470; BFH, Urteile vom 17.02.2009 XI R 67/06, BStBl II 2013, 967; vom 18.08.2005 V R 71/03, BStBl II 2006, 143; vom 01.12.2010 XI R 46/08, UR 2011, 348); Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung (EuGH, Urteile vom 15.11.2012 C-174/11 –Zimmermann?, EU:C:2012:716, Rn. 23, UR 2013, 35; vom 10.09.2002 C-141/00 –Kugler?, EU:C:2002:473, Rn. 44, UR 2002, 513; BFH, Urteil vom 22.04.2004 V R 1/98, BStBl II 2004, 849; EuGH, Urteil vom 21.01.2016 C-335/14 ?Les Jardins de Jouvence?, EU:C:2016:36, UR 2016, 391); Betreuung von Obdachlosen als Leistung iSd § 4 Nr. 18 UStG (BMF, 09.02.2016 III C 3-S 7130/15/10001, BStBl I 2016, 223). 110

Soweit die Klin. Obdachlosenunterkünfte betreibt, habe sie ebenfalls Aufgaben der jPöR übernommen. Die Einrichtungen müssten den Anforderungen entsprechend leistungsfähig und geeignet sein, § 75 Abs. 2 S. 2 SGB XII. Die Klin. habe mit der Stadt C eine entsprechende Entgeltvereinbarung iSd § 75 Abs. 3 SGB XII geschlossen. Gemäß § 75 Abs. 3 SGB XII müssten in einer derartigen Vereinbarung eine Leistungs-, eine Vergütungs- und eine Prüfungsvereinbarung enthalten sein; entsprechend seien die von der Klin. für den Sozialträger zu erbringenden Leistungen umfassend dargelegt. Die Bewohner verfügten regelmäßig über einen Berechtigungsschein des Sozialamtes. Hauptaufgabe der Klin. sei es, den Bewohnern eine vorübergehende Unterkunft sowie Wasch- und Kochmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen. 111

III. Auf jeden Fall sei zumindest die Vermietung der Unterkünfte an die Vertragspartner steuerfrei. 112

So überlasse die Klin. im Fall 1 (Betreibervertrag mit dem Landkreis A, ...) gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG an die jPöR ein Grundstück zur Nutzung, das sie zuvor vom dem Landkreis A angemietet habe. Insbesondere sei das Mietverhältnis ausweislich des Vertrags zwischen der Klin. und dem Landkreis A (ebenso wie in anderen, entsprechenden Fällen) geschlossen. Dem Landkreis A überlasse die Klin. die Unterkunft dauerhaft. Das Mietverhältnis sei für sechs Jahre sowie 2 Jahre und 4 Monate abgeschlossen. Nicht entscheidungserheblich sei, wie lange die Flüchtlinge in dem Heim verblieben. Diese Frage betreffe nur das Verhältnis zwischen der jPöR und den Flüchtlingen. Die dauerhafte Vermietung erfolge demgegenüber von der Klin. an die jPöR. 113

Die Überlassung des Grundstücks erfolge auch nicht im Rahmen eines Vertrages eigener Art, so dass nicht von einer einheitlichen Leistung der Klin. auszugehen sei. 114

In der Regel sei jede Leistung selbständig zu beurteilen. Zwei Leistungen seien nur als einheitliche Gesamtleistung zu sehen, wenn eine Aufspaltung bei einer Gesamtbetrachtung künstlich wäre. Dies sei der Fall, wenn bei der Betrachtung als Einzelleistung ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang unnatürlich aufgespalten werde. Entscheidend sei dafür die Sicht des Durchschnittsverbrauchers (BFH, Urteile vom 31.05.2001 V R 97/98, BStBl II 2001, 658; vom 08.06.2011 V R 22/09, UR 2011, 821). Es genüge nicht, dass ein einheitliches Ziel verfolgt werde, einheitliche Verträge geschlossen würden oder ein Gesamtentgelt entrichtet werde (BFH, Urteil vom 24.11.1994 V 30/92, BStBl II 1995, 151). 115

Es sei ohne weiteres möglich, dass die Klin. die Betreuungsleistungen ohne die Vermietungsleistung erbringe, wie die vorliegenden Dienstleistungsverträge ohne Grundstücksüberlassung durch die Klin. zeigten. Durch die vielfache tatsächliche Einzeldurchführung zeige sich, dass eine Aufspaltung bei den Leistungen keinesfalls künstlich sei. Sie stelle vielmehr den Normalfall dar. Durch die Vermietung komme lediglich im Einzelfall eine zusätzliche Leistung hinzu. Diese sei wirtschaftlich für sich zu betrachten. Nur durch die Tatsache, dass die Vermietung zufällig durch denselben Unternehmer wie die Betreuung erbracht werde, seien beide Leistungen nicht als eine einheitliche zu betrachten. Die Vermietung hätte auch ohne weiteres durch einen anderen Dritten erfolgen können. Der einheitliche Vertrag und das einheitliche Entgelt stehe der Annahme zweier Einzelleistungen nicht entgegen. 116

Während des Klageverfahrens hat die Klin. am xx.xx.2016 beim FA die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2014 (...) eingereicht und eine festzusetzende Umsatzsteuer iHv ... € erklärt. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2014 erfasste die Klin. auch die streitigen Umsätze aus dem Betrieb der Flüchtlingsheime als steuerpflichtig, und zwar iHv ... € (netto) als dem Steuersatz von 19 % und iHv ... € (netto) als dem Steuersatz von 7 % unterfallend. Zudem erklärte sie Vorsteuerbeträge iHv ... € sowie nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Umsätze iHv ... € und nicht steuerbare Umsätze iHv ... €. Das FA hat der Steuererklärung am xx.xx.2016 zugestimmt (...). Am xx.xx.2016 hat die Klin. beim Bekl. eine korrigierte Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2014 eingereicht, bei der die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer unverändert blieb. Lediglich die als steuerfrei erklärten Erlöse iHv ... € setzen sich nunmehr wie folgt zusammen: 117

- sonstige Erträge ... € 118

- Betreuung minderjähriger Flüchtlinge ... € 119

- Vermietung P-Stadt ... €	120
- Erlöse U-Stadt ... €	121
- medizinische Leistungen Q-Stadt ... €	122
- Forderungsverlust ... €	123
Die Klägerin beantragt,	124
die Umsatzsteuerjahreserklärung 2014 dahingehend zu ändern, dass die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze zum Steuersatz von 19 % um ... € und die Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze zum Steuersatz vom 7 % um ... € verringert wird mit der Maßgabe, dass sich dann die abzugsfähigen Vorsteuern um ... € vermindern;	125
hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:	126
- Steht Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL einer Regelung entgegen, wonach nur Leistungen von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege von körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftigen Personen von der Steuer befreit sind, nicht aber die Leistungen von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege anderweitig sozial hilfsbedürftiger Personen wie Flüchtlingen oder Obdachlosen?	127
- Ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL dahingehend auszulegen, dass auch Betreuungsleistungen gegenüber Flüchtlingen und Obdachlosen eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung darstellen?;	128
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	129
Der Beklagte beantragt,	130
die Klage abzuweisen,	131
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	132
Die Umsätze der Klin. aus dem Betrieb der Flüchtlings- und Obdachlosenheime seien zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen worden. Sie seien weder gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG noch gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit.	133
Die Klin. erbringe als Unternehmerin iSd § 2 Abs. 1 UStG durch den Betrieb der Flüchtlings- und Obdachlosenheime Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Unbeachtlich sei in diesem Zusammenhang, ob die Klin. damit Aufgaben von jPöR übernehme.	134
Die von der Klin. erbrachten Leistungen seien nicht gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG steuerfrei. Zwar kämen ihre Leistungen sozial hilfsbedürftigen Menschen zugute, steuerbefreit seien aber nur Leistungen der Betreuung oder Pflege, die körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftigen Menschen zu Gute kämen.	135
§ 4 Nr. 16 Buchst. I UStG sei auch nicht dergestalt europarechtskonform auszulegen, dass die Steuerbefreiung auch für Leistungen gelte, die sozial bedürftigen Menschen wie Flüchtlingen oder Obdachlosen zugute kämen.	136
	137

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) habe mit Schreiben vom 22.09.2015 (IV C 4 – S 2223/0710015) mitgeteilt, dass das Umsatzsteuerrecht in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union insbesondere durch die Vorschriften der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) weitgehend harmonisiert sei. Die Mitgliedstaaten seien verpflichtet, die dort getroffenen Regelungen in nationales Recht umzusetzen. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie kenne keine Regelung, die es einem Mitgliedstaat zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge, wenn auch nur zeitlich und sachlich begrenzt, gestatten würde, von den verbindlichen Richtlinienvorschriften abzuweichen. Zwar werde im vorliegenden Klageverfahren keine Steuerbefreiung ausschließlich zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge, sondern allgemein für Leistungen, die sozial hilfsbedürftigen Menschen zu Gute kommen, begehrt. Auch diese Leistungen seien nach der MwStSystRL nicht von der Umsatzsteuer befreit.

Bereits vor der Neuregelung zum 01.01.2009 habe § 4 Nr. 16 UStG Leistungen aus dem Bereich der Gesundheitsfürsorge von der Umsatzsteuer befreit. Mit der Neuregelung sei die Steuerbefreiung auf weitere Leistungen im Bereich der Gesundheitsfürsorge ausgeweitet worden. Die Steuerbefreiung erfasse sowohl Betreuungs- als auch Pflegeleistungen für hilfsbedürftige Personen. Hilfsbedürftig seien vor diesem Hintergrund und im Bereich der Gesundheitsfürsorge alle Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Betreuung oder Pflege bedürften (BMF-Schreiben vom 20.07.2009 IV B 9-8 7172/09/10002). 138

Mit BMF-Schreiben vom 09.02.2016 (III C 3 - S 7130/15/10001) seien Billigkeitsmaßnahmen für solche Leistungen getroffen worden, die von Einrichtungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, im Rahmen der Flüchtlingshilfe erbracht würden. Diese Billigkeitsmaßnahmen seien jedoch auf gewerbliche Unternehmer nicht anwendbar und führten ebenfalls nicht zu einer Steuerbefreiung. 139

Steuerbefreiungen für Leistungen, die sozial hilfsbedürftigen Menschen zu Gute kommen, seien in anderen nationalen Vorschriften wie § 4 Nr. 15 UStG geregelt, wobei die Leistungen der Klin. auch nach dieser Vorschrift nicht steuerbefreit seien. 140

Eine Umsatzsteuerbefreiung durch unmittelbare Anwendung von Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL für Umsätze aus dem Betrieb von u.a. Asylbewerberheimen aufgrund fehlender nationaler Befreiungsnormen komme ebenfalls nicht in Betracht, weil die Richtlinie hinreichend in deutsches Umsatzsteuerrecht umgesetzt worden sei. 141

Die von der Klin. erzielten Umsätze seien auch nicht insoweit von der Umsatzsteuer befreit, als sie anteilig auf die Vermietung eines Gebäudes (z.B. Vertrag mit dem Landkreis O) entfielen. Zwar enthalte das einheitliche Vertragsverhältnis auch ein Vermietungselement, darüber hinaus lägen jedoch wesentliche Leistungen in den Bereichen der Versorgung und Betreuung. Da die Grundstücksüberlassung hinter diesen wesentlichen, anders gearteten Leistungen zurücktrete, ohne dass eine klare Trennbarkeit der Leistungselemente gegeben wäre, handele es sich um einen Vertrag besonderer Art. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG komme bei einem solchen Vertrag weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht. Die durch die Betreiberverträge übernommenen Pflichten, die zu deren Erfüllung erforderliche Organisation und die Beschäftigung von Personal machten deutlich, dass die Beherbergung und Betreuung der Unterzubringenden als gewerbliche Tätigkeit im Vordergrund stehe. 142

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schrift-sätze der Beteiligten und die dem Gericht übersandten Steuerakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe: 144

Die Klage ist unbegründet. Die Klin. wird durch die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2014 vom xx.xx.2016 nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 FGO. Die von der Klin. mit dem Betrieb der Flüchtlingsheime und der Obdachlosenunterkunft erzielten Umsätze sind, soweit es sich nicht um eine langfristige Grundstücksüberlassung handelt, steuerpflichtig und unterliegen dem Regelsteuersatz. Sie sind weder nach nationalem noch nach Unionsrecht von der Umsatzsteuer befreit. 145

A. Die Klin. erbringt mit dem Betrieb der Flüchtlingsheime in den Fällen, in denen ihr das Gebäude vom Leistungsempfänger unentgeltlich oder entgeltlich überlassen wird, eine einheitliche, komplexe sonstige Leistung eigener Art. Lediglich auf der Grundlage der Verträge vom xx.xx.2009 und xx.xx.2013 mit dem Landkreis O (Nr. 9, ...) besteht die Leistung der Klin. durch den Betrieb des Flüchtlingsheimes umsatzsteuerlich in einer sonstigen Leistung durch den Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft sowie einer weiteren Leistung durch Überlassung des bebauten Grundstücks. Die Betriebsleistungen der Klin. unterliegen dem Regelsteuersatz. 146

I. Die Klin. erbringt in den Fallgestaltungen Nr. 3 – 8, Nr. 10, in der ihr das bebaute Grundstück von der jeweiligen jPÖR unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, mit dem Betrieb des jeweiligen Flüchtlingsheimes eine einheitliche sonstige Leistung in Form eines Leistungsbündels an ihren jeweiligen Vertragspartner. 147

Auf der Grundlage der dem Gericht vorliegenden Verträge ist die Klin. in diesen Fällen zu einer sonstigen Leistung in Form des Betriebes der jeweiligen Unterkunft verpflichtet. Dieser Betrieb setzt sich jeweils aus einer Vielzahl von der Klin. zu erbringenden Leistungen zusammen, die als Leistungsbündel und damit als einheitlicher Umsatz anzusehen sind. Die Klin. überlässt in keinem der Fälle Nr. 3 – 8, Nr. 10 der jeweiligen jPÖR ein bebautes Grundstück zu deren eigenen Nutzung oder Räume zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. 148

Zur Beurteilung der Frage, welcher Art die von einem Unternehmer erbrachte Leistung ist, sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln. Hierbei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Auch darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. 149

1. Die Klin. erbringt auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2012 in Verbindung mit der Leistungsbeschreibung (Nr. 3, ...) mit der Bewirtschaftung des Objekts „E-Str.“ eine einheitliche, komplexe sonstige Leistung eigener Art an die Stadt C, die sich als Betrieb der Zentralen kommunalen Unterkunft beschreiben lässt. Die Klin. erbringt weder eine Grundstücksüberlassung noch eine Beherbergungsleistung an die Stadt C. Das Leistungsbündel ist als einheitlicher Umsatz zu beurteilen. Die Vielzahl der Einzelleistungen der Klin., Personalgestellung, Instandhaltung der Anlage, Zusammenarbeit mit dem städtischen Personal, etc. sind für die auftraggebende Stadt C so eng miteinander verbunden, dass sie einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden. 150

a. Die Klin. erbringt mit der Bewirtschaftung der [Gemeinschaftsunterkunft] eine Vielzahl von Einzelleistungen an die Stadt C. Die Klin. stellt die für die Unterbringung von Flüchtlingen und 151

Asylbewerbern erforderlichen Arbeitskräfte einschließlich eines Wachdienstes und die benötigten technischen und sonstigen Hilfsmittel zur Verfügung, übernimmt die Öffentlichkeitsarbeit und arbeitet mit den Behörden und dem städtischen Personal zusammen. Zudem muss die Klin. die gesamte Anlage pflegen, reinigen und instand halten. Darüber hinaus steht das bestimmten Qualifizierungsanforderungen genügende Personal der Klin. als Ansprechpartner für die Flüchtlinge zur Verfügung, versorgt diese mit Wäsche und Wascheinrichtungen und gibt das Taschengeld an die Bewohner. Auch die medizinische Erstversorgung hat das Personal der Klin. zu übernehmen.

b. Keine von der Klin. auf der Grundlage des Vertrags vom xx.xx.2011/xx.xx.2012 an die Stadt C erbrachte Einzelleistung ist als Überlassung eines bebauten Grundstücks iSd § 4 Nr. 12 S. 1 UStG oder als Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden iSd §§ 4 Nr. 12 S. 1 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 1. Fall UStG an die Stadt C zu beurteilen. 152

aa. Die Klin. vermietet kein Grundstück an die Stadt C, sondern ist zur Bewirtschaftung der [*Gemeinschaftsunterkunft*] verpflichtet, die die Stadt der Klin. zur Verfügung stellt. 153

Wesentliches Merkmal der Vermietung eines Grundstücks iSd § 4 Nr. 12 S. 1 UStG und der unionsrechtlichen Grundlage dieser Norm, Art. 135 Abs. 1 Buchst. I, Abs. 2 MwStSystRL, ist, dass der Vermieter dem Vertragspartner das Recht einräumt, einen Gegenstand auf bestimmte Zeit gegen Vergütung so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH, Urteil vom 08.05.2003 C-269/00 ?Seeling? EU:C:2002:254, Rn. 49, BStBl II 2004, 378; BFH, Urteil vom 23.03.2017 XI R 20/15, BFH/NV 2017, 1195). Die Klin. räumt der Stadt C als ihrem Vertragspartner jedoch nicht das Recht ein, das Grundstück E-Str. wie ein Eigentümer zu nutzen, sondern verpflichtet sich vielmehr, das bebaute Grundstück dergestalt zu bewirtschaften, dass dort die kommunale Flüchtlingsunterkunft betrieben wird. Die Stadt C stellt der Klin. die für diesen Betrieb erforderlichen sechs Mehrfamilienhäuser kostenlos zur Verfügung. Die Miete, Betriebskosten, Kosten der Stromversorgung, Gas und Wasser werden von der Stadt C übernommen. Der Stadt C steht das Recht zur Nutzung der Gebäude als kommunale Unterbringungseinrichtung nicht auf der Grundlage des Vertrages mit der Klin., sondern auf der Grundlage des Mietvertrages mit dem Eigentümer des Grundstücks, (...), zu. Aufgrund dieses Vertragsverhältnisses ist die Stadt auch die alleinige Inhaberin des Belegungsrechtes. Die Klin. ist nicht zur Überlassung des Grundstücks, sondern zur Bewirtschaftung desselben verpflichtet. Auch die Stadt C bezeichnet den mit der Klin. abgeschlossenen Vertrag ausdrücklich als Dienstleistungsvertrag (Punkt 1.3 der Leistungsbeschreibung, ...). 154

bb. Die Klin. erbringt auch keine Beherbergungsleistungen an die Stadt C. 155

Eine Beherbergungsleistung iSd §§ 4 Nr. 12 S. 2 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG ist eine Leistung, die in der kurzfristigen Aufnahme von Personen zur Gewährung von Unterkunft besteht. Unionsrechtliche Grundlage dieser Norm ist Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL iVm Anhang III Nr. 12. 156

Zwar mag es sein, dass die in der [*Gemeinschaftsunterkunft*] untergebrachten Flüchtlinge und Asylbewerber dort regelmäßig weniger als sechs Monate verbleiben sollen. Die Beurteilung, ob eine Vermietung von Wohn- und Schlafräumen stattfindet, die zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden, richtet sich jedoch nicht nach der Verweildauer der Flüchtlinge bzw. Asylbewerber, sondern nach den vertraglichen Vereinbarungen der Klin. mit der Stadt C als zivilrechtlichem Empfänger der von der Klin. erbrachten Leistungen. 157

Gegenstand der Umsatzsteuer ist der Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Ein solcher Leistungsaustausch liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Auch muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt bestehen, und der Leistungsempfänger muss einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhalten, aufgrund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung angesehen werden kann. Leistender und Leistungsempfänger ergeben sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen (EuGH, Urteil vom 21.03.2002 C-174/00 ?Kennemer Golf-, EU:C:2002:200, Rn. 39, BFH/NV 1995, Beilage 2, 95; BFH, Urteile vom 09.12.1993 V R 38/91, BStBl II 1994, 585; vom 25.01.1996 V R 6/95, BFH/NV 1996,583; vom 07.11.2000 V R 49/99, BStBl II 2008, 493; vom 06.05.2004 V R 40/02, BStBl II 2004, 854; Heidner in Bunjes/Geist, UStG § 4 Nr. 12 Rn. 43). 158

Vertragspartner der Klin. und damit Leistungsempfänger der von ihr erbrachten Leistungen sind nicht die in der Unterbringungseinrichtung untergebrachten Flüchtlinge, sondern ist die Stadt C. Für die Beurteilung der von der Klin. erbrachten Leistungen kommt es daher ausschließlich auf den Vertrag vom xx.xx.2011/xx.xx.2012 mit der Stadt C an. Hiernach ist die Klin. gegenüber der Stadt C nicht zur kurzfristigen Beherbergung, sondern für die Dauer von rund 4 Jahren zur Bewirtschaftung der Unterbringungseinrichtung verpflichtet, in der die Stadt C aufgrund ihres Belegungsrechtes Flüchtlinge unterbringt. Hierfür erhält die Klin. das mit der Stadt C vereinbarte Entgelt. 159

Dass die Klin. nicht in Leistungsbeziehungen zu den in der Unterbringungseinrichtung untergebrachten Flüchtlingen tritt, zeigt sich auch darin, dass die Zuweisung durch die Stadt C erfolgt, und dass das durch die Zuweisung zwischen der Stadt C und dem Flüchtling zustande gekommene Rechtsverhältnis als ein öffentlich-rechtliches Benutzungsverhältnis definiert wird (§§ 1; 2 der Satzung der Stadt C über die Errichtung und Unterhaltung von Übergangsheimen für Zuwanderer und Wohnungslose, Anlage 5 zur Leistungsbeschreibung, ...). Die Klin. hat keinen Einfluss darauf, welche Flüchtlinge die Stadt C in der Einrichtung unterbringt und wie lange die Flüchtlinge dort verbleiben. Dies richtet sich ausschließlich nach Maßgabe des von der Stadt C zu verantwortenden Verlaufs der Unterbringung im Rahmen des jeweiligen Asylverfahrens entsprechend der Vorschriften des AsylVfG, AsylbLG, LAufnG NW, FlüAG NW und AG AsylbLG NW. 160

c. Das von der Klin. mit dem Betrieb der [*Gemeinschaftsunterkunft*] an die Stadt C erbrachte Leistungsbündel ist als einheitlicher Umsatz anzusehen. Die Einzelleistungen der Klin., als da wären Versorgung der Flüchtlinge mit Unterkunft und Wäsche, Personalgestellung, Instandhaltung der Anlage sowie Zusammenarbeit mit den städtischen Mitarbeitern etc., sind für die auftraggebende Stadt C so eng miteinander verbunden, dass sie einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden. 161

In der Regel ist jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind unter Berücksichtigung eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Hierbei sind der wirtschaftliche Zweck des Umsatzes und das Interesse des Leistungsempfängers zu berücksichtigen. Einerseits darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Ein einheitlicher Umsatz ist dabei für zwei Fallgruppen zu bejahen. Zum 162

einen liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Leistungsempfänger so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, und die Leistung aufgrund der Verflechtung nur insgesamt in Anspruch genommen werden kann (BFH, Urteile vom 02.08.2018 V R 6/16, juris; vom 13.06.2018 XI R 2/16, juris; vom 11.11.2015 V R 37/14, BStBl II 2017, 1259; vom 10.01.2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352; EuGH, Urteile vom 18.01.2010 C-463/16 ?Stadion Amsterdam CV?, EU:C:2018:22, DStR 2018, 246; vom 10.11.2016 C-432/15 –Bastova?, EU:C:2016:855, UR 2016, 913).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die von der Klin. an die Stadt C auf der Grundlage des Bewirtschaftungsvertrages vom xx.xx.2011/xx.xx.2012 erbrachten Einzelleistungen im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung als ein einheitlicher Umsatz zu beurteilen. Die Stadt C hat die Klin. mit dem Betrieb der [Gemeinschaftsunterkunft] für Flüchtlinge betraut, durch die Kombination sämtlicher mit dem Betreibervertrag angebotenen und zusammengefassten Einzelleistungen soll der Betrieb der Flüchtlingsunterkunft sichergestellt werden. Als Vertragsgegenstand wird ausdrücklich die „Bewirtschaftung einer kommunalen Unterbringungseinrichtung für Flüchtlinge“ genannt (Punkt 1.2 des Vertrages vom xx.xx.2012, ...), für die Vertragsbestandteile und die einzelnen von der Klin. zu erbringenden Leistungen wird auf weitere Unterlagen, insbesondere die Leistungsbeschreibung und die Satzung der Stadt C für die Errichtung und Unterhaltung von Übergangsheimen vom xx.xx.2010 Bezug genommen (Punkt 1.3 des Vertrages vom xx.xx.2012, ...). Dass die zur Bewirtschaftung der Unterkunft erforderlichen Einzelleistungen wirtschaftlich untrennbar miteinander verbunden sind, zeigt sich auch darin, dass die Klin. eine monatliche Pauschale iHv ... € für diese Bewirtschaftung erhält, ohne dass eine Aufteilung des Entgeltes auf einzelne Teilleistungen vorgenommen würde. Auch in der exemplarischen Rechnung Nr. ... vom xx.xx.2014 (...) wird „Monatspauschale Asylbewerberunterkunft, Betrieb der Asylbewerberunterkunft E-Str. (...)“ abgerechnet. 163

2. Auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2013 mit dem Land ...ber die Ausführung der Verpflegungsdienstleistung für die ... Erstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge (...), Außenstelle F, sowie die Koordination/Überwachung von Dienstleistern und Sozialbetreuung von Flüchtlingen (Nr. 4, ...) erbringt die Klin. ein Bündel von sonstigen Leistungen an das Land Hessen, die umsatzsteuerlich als einheitliche Leistung eigener Art durch den Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtung zu beurteilen sind. Die Klin. erbringt auf der Grundlage dieses Vertrages weder Vermietungs- noch Beherbergungsleistungen. 164

a. Die Klin. erbringt auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2013 mit seinen Anlagen (...) eine Vielzahl von Einzelleistungen an das Land 165

Die Klin. hat im Rahmen des vom Land zu verantwortenden Betriebs der Landeserstaufnahmeeinrichtung die Verpflegung und die Sozialbetreuung der Flüchtlinge übernommen. Darüber hinaus ist sie für die Koordination und Überwachung der – weiteren - Dienstleister zuständig, die mit der Hausmeistertätigkeit, dem Reinigungsdienst und der Bewachung der Erstaufnahmeeinrichtung betraut sind. Wie die Klin. diese Leistungen im Einzelnen zu erbringen hat, ist in den Anlagen zum Vertrag vom xx.xx.2013 genauer geregelt. 166

b. Die Klin. stellt dem Land ... kein bebautes Grundstück zur alleinigen Nutzung iSd § 4 Nr. 12 S. 1 UStG zur Verfügung, sondern erbringt sonstige Leistungen an das Land ..., welche 167

das Land benötigt, um die Erstaufnahmeeinrichtung zu betreiben.

Die Klin. räumt dem Land ... auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2013 nicht das Recht ein, die [Wohnanlage] in Besitz zu nehmen. Vielmehr kann das Land Hessen bereits deshalb über die Liegenschaft verfügen, weil es diese von ... angemietet hat. Das Land ... hat auch die Liegenschaft mit Inventar und technischer Infrastruktur ausgestattet, ... hat die Hausmeister-, Reinigungs- und Sicherheitsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Erstaufnahmeeinrichtung an andere Dienstleister vergeben. Die allgemeinen Betriebskosten der Liegenschaft trägt ebenfalls das Land ..., lediglich Schädlingsbekämpfungsmaßnahmen und die Leerung von Fettabscheidern gehen zu Lasten der Klin. (§ 3 des Vertrages vom xx.xx.2013, ...). 168

Die Klin. erbringt auch keine Beherbergungsleistungen iSd §§ 4 Nr. 12 S. 1 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG an das Land Hessen. 169

Ausweislich des für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblichen Betreibervertrages vom xx.xx.2013 mit dem Land ... ist die Klin. diesem gegenüber nicht zur kurzfristigen Beherbergung von Flüchtlingen, sondern zunächst für die Dauer von 7 Monaten zur Erbringung bestimmter Dienstleistungen für den Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtung verpflichtet. 170

Die Klin. tritt auch nicht in umsatzsteuerlich relevante Rechtsbeziehungen in Gestalt von Beherbergungsleistungen zu den Flüchtlingen, indem sie diese verpflegt, sozial betreut und weitere Dienstleistungen koordiniert. Die Rechtsbeziehungen der Flüchtlinge bestehen vielmehr nach Maßgabe der Vorschriften des AsylVfG, des AsylbLG und des AsylVfGZustV Hessen, soweit die Erstaufnahme betroffen ist, vorrangig mit dem Land Hessen als der für die Erstaufnahme zuständige jPöR. 171

c. Auch das auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2013 an das Land ... erbrachte Leistungsbündel ist umsatzsteuerlich als einheitliche Leistung durch den Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtung zu beurteilen. 172

Zwar obliegen der Klin. – anders als zB aufgrund des Vertrages mit der Stadt C (Nr. 3, ...) – nicht sämtliche zum Betrieb der Unterkunft erforderlichen Dienstleistungen, weil die Hausmeistertätigkeit, Reinigungsarbeiten und die Bewachung der Unterkunft von anderen Dienstleistern erbracht werden. Da die Klin. aber die Koordination und Überwachung dieser Dienstleister übernommen hat, ist die Tätigkeit der Klin. gleichwohl unter Berücksichtigung der von ihr erbrachten Verpflegungs- und Betreuungsleistungen im Rahmen der Gesamtbetrachtung des Vertragsverhältnisses mit dem Land ... insgesamt als Bewirtschaftung der Erstaufnahmeeinrichtung anzusehen. Dass das Land Hessen die Klin. mit der vollständigen Bewirtschaftung der Erstaufnahmeeinrichtung beauftragen wollte, ohne einzelne Leistungen in eigener Zuständigkeit zu regeln, wird durch die Beauftragung der Klin. mit der Koordination und Überwachung der drei weiteren Dienstleister, die zum Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtung erforderlich sind, deutlich. Dass die von der Klin. erbrachten Einzelleistungen wirtschaftlich untrennbar miteinander verbunden sind, wird auch hier dadurch bestätigt, dass sie für ihre Tätigkeit pauschale Beträge pro untergebrachte Person erhält, ohne dass es darauf ankäme, in welchem Umfang der jeweilige Flüchtling zB die Hilfestellung in persönlichen Angelegenheiten oder die angebotene Freizeitgestaltung tatsächlich in Anspruch nimmt. Auch die Klin. betrachtet das von ihr erbrachte Leistungsbündel als einheitliche Leistung, weil sie ausweislich der exemplarischen Rechnung Nr. ... vom xx.xx.2014 an die Erstaufnahmeeinrichtung ... (...) eine Gesamtsumme von ... € für den „Betrieb Erstaufnahmeeinrichtung – Außenstelle ... (...)“ im Leistungszeitraum Januar 173

2014 abrechnet.

3. Die von der Klin. aufgrund der Verträge mit den Landkreis H hinsichtlich des Flüchtlingswohnheims „Wohnanlage J-Str.“ (Nr. 5, ...) und „Wohnanlage K“ (Nr. 6, ...) erbrachten Dienstleistungen sind ebenfalls als einheitliche sonstige Leistung eigener Art durch die Bewirtschaftung der jeweiligen Unterbringungseinrichtung und weder als an den Landkreis erbrachte Vermietungs- noch als Beherbergungsleistungen zu beurteilen. 174

a. Auf der Grundlage der Verträge vom xx.xx.2012 (...) bzw. xx.xx.2013 (...) erbringt die Klin. eine Vielzahl von Einzelleistungen an den Landkreis H. 175

Die Klin. hat den laufenden Betrieb der beiden Flüchtlingswohnheime sicherzustellen. Schwerpunkt der von der Klin. zu erbringenden Leistung ist die soziale Betreuung der unterzubringenden Personen, der Betrieb der Unterkunft und die Verwaltung des Gebäudes mit Grundstück (Punkt A der jeweiligen Leistungsbeschreibung, ...). Darüber hinaus hat die Klin. die Unterkunft mit entsprechenden Gebrauchsgegenständen auszustatten, Koch- und Waschmöglichkeiten bereitzustellen und für die hygienischen Bedingungen Sorge zu tragen. 176

b. Die Leistungen der Klin. an den Landkreis H zum Betrieb der Flüchtlingswohnheime sind weder Vermietungsleistungen iSd § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG noch Beherbergungsleistungen iSd §§ 4 Nr. 12 S. 2 1. Fall; 12 Abs. 1 Nr. 11 S. 1 1. Fall UStG. 177

Die Überlassung eines Grundstücks zum alleinigen Gebrauch durch die Klin. an den Landkreis ist nicht Gegenstand der Verträge, weil die Grundstücksnutzung dem Landkreis auch in dieser Fallgestaltung bereits vor dem Vertragsschluss zustand und der Landkreis der Klin. die Wohnanlagen mietfrei zur Verfügung stellt. Die Klin. ist dazu verpflichtet, das Gebäude mit Grundstück zu verwalten, während der Landkreis die wesentlichen Instandhaltungskosten der Liegenschaft (Unterhaltung von Dach und Fach) übernommen hat. 178

Die Klin. erbringt auch keine Beherbergungsleistungen an den Landkreis. Die Klin. ist auf der Grundlage der maßgeblichen zivilrechtlichen Verträge mit dem Landkreis zur Erbringung einer Vielzahl von Einzelleistungen zur Bewirtschaftung der Flüchtlingsunterkünfte für die Dauer von 2 Jahren (Wohnanlage J-Str.) bzw. 5 Jahren (Wohnanlage K) verpflichtet. Vertragliche Beziehungen zu den in der Unterkunft untergebrachten Flüchtlingen bestehen nicht. 179

c. Das von der Klin. mit der Bewirtschaftung des jeweiligen Flüchtlingswohnheims erbrachte Leistungsbündel stellt sich als eine einheitliche umsatzsteuerliche Leistung dar. 180

Dem Leistungsempfänger, dem Landkreis H, kommt es auf die Bewirtschaftung der Wohnanlagen durch die zusammengefassten Leistungen an, was auch die Wortwahl sowohl in den Verträgen als auch in den Abrechnungen der Klin. zeigt. Der Klin. wird ausdrücklich die Unterbringung und Betreuung ausländischer Flüchtlinge in dem Flüchtlingswohnheim übertragen (§ 1 Nr. 1 „Vertragsgegenstand“ des Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2012, ...). Dementsprechend wurde als Entgelt ein einheitlicher Tagessatz pro Person vereinbart, ohne dass es darauf ankäme, welche der Betreuungsleistungen für welchen Flüchtling von der Klin. tatsächlich erbracht werden. Auch in den exemplarischen Rechnungen an den Landkreis H vom xx.xx.2014 bzw. xx.xx.2014 (...) wird die erbrachte Leistung als „Betrieb Flüchtlingswohnheim März 2014“ bzw. „September 2014“ bezeichnet. 181

4. Die von der Klin. auf der Grundlage der Verträge jeweils vom xx.xx./xx.xx.2012 (Nr. 7 und 8, ...) mit der Stadt L zum Betrieb zweier Flüchtlingswohnheime erbrachten Dienstleistungen 182

sind jeweils als einheitliche sonstige Leistung eigener Art und weder als Vermietungs- noch als Beherbergungsleistung zu beurteilen.

a. Die Klin. hat mit der Stadt L Verträge über den Betrieb zweier Wohnheime (M-Str. und N-Str.) und die Betreuung der dort wohnenden ausländischen Flüchtlinge und Aussiedler, als Betreibervertrag bezeichnet, mit einer Dauer von jeweils rund 3 Jahren geschlossen. Der Schwerpunkt der von der Klin. geschuldeten Dienstleistung liegt in der Verwaltung des von der Stadt zur Verfügung gestellten Gebäudes, dem Betrieb der Flüchtlingsunterkunft und der sozialen Betreuung der Bewohner (Nr. 1 der jeweiligen Leistungsbeschreibung, ...). 183

b. Die Klin. erbringt weder eine Vermietungsleistung iSd § 4 Nr. 12 S. 1 UStG noch eine Beherbergungsleistung iSd §§ 4 Nr. 12 S. 2 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 1. Fall UStG an die Stadt L. 184

Die Klin. überlässt nicht der Stadt L ein Grundstück zur alleinigen Nutzung, sondern betreibt in den Gebäuden der Stadt L eine Gemeinschaftsunterkunft für Flüchtlinge. Die Klin. vermietet aus diesem Grund auch nicht Wohn- und Schlafräume zur kurzfristigen Beherbergung an Flüchtlinge, sondern betreut im Auftrag der Stadt die in den Liegenschaften der Stadt untergebrachten Flüchtlinge. Die in den Heimen untergebrachten Flüchtlinge werden den Unterbringungseinrichtungen vom Land Niedersachsen bzw. der Stadt L zugewiesen, ohne dass die Klin. hierauf Einfluss nehmen könnte. Die Belegung der Heime erfolgt ausschließlich durch das Land Niedersachsen bzw. die Stadt L (§ 1 Nr. 1 des jeweiligen Vertrages über den Betrieb eines Wohnheims, ...), die für die Durchführung des AsylVfG und des AsylbLG zuständig ist, § 2 AufnG Ns. 185

c. Die Klin. erbringt mit dem Betrieb des jeweiligen Wohnheims eine einheitliche Leistung an die Stadt L. 186

Die von der Klin. mit dem Betrieb des Wohnheims und der Betreuung der Flüchtlinge zu erbringenden Dienstleistungen sind wirtschaftlich untrennbar miteinander verbunden. Die Stadt L ist für den Betrieb des Flüchtlingsheimes auf die von der Klin. angebotene Kombination aller Dienstleistungen angewiesen. Dass eine Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, zeigt sich auch darin, dass als Entgelt pauschal ein Tagessatz von $(Anzahl) \times \dots \text{€}$, für den Fall, dass die Unterkunft mit mehr als $(Anzahl)$ Personen belegt wird, pro weiterer Person ein Tagessatz von $\dots \text{€}$ vereinbart wurde. Mit diesem Tagessatz sind sämtliche Personal-/neben- und Betriebskosten abgegolten (§ 7 des Vertrages vom xx.xx.2012, ...). Auch die Klin. betrachtet das von ihr erbrachte Leistungsbündel als einheitliche Leistung durch den Betrieb des Flüchtlingswohnheims, was darin deutlich wird, dass der Stadt L – der vertraglichen Vereinbarung entsprechend – ausweislich der exemplarischen Rechnung Nr. ... für den Leistungszeitraum Juli 2014 vom xx.xx.2014 (...) eine „Monatspauschale Flüchtlingswohnheim Betrieb der Flüchtlingsunterkunft M-Str. (...)“ sowie einen belegungsabhängigen Tagessatz „Betrieb der Flüchtlingsunterkunft M-Str. (..) zusätzlich über $(Anzahl)$ untergebrachte Personen“ und einen „Notbelegung Tagessatz, Betrieb der Flüchtlingsunterkunft M-Str. (..)“ in Rechnung stellt. In gleicher Weise rechnet die Klin. auch über den Betrieb des Wohnheims „N-Str.“ ab. 187

5. Auf der Grundlage des mit dem Land Baden-Württemberg geschlossenen Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2014 (Nr. 10, ...) erbringt die Klin. ebenfalls eine komplexe einheitliche sonstige Leistung eigener Art durch den Betrieb der Landeserstaufnahmeeinrichtung Q-Stadt im Zeitraum vom xx.xx.2014 bis zum xx.xx.2015, die weder Grundstücksüberlassung noch Beherbergung ist. 188

- a. Die Klin. ist aufgrund dieses Vertrages zu umfangreichen Betreuungs- und
Verpflegungsleistungen, zur Organisation von Gesundheitsuntersuchungen und zur
Einrichtung einer Krankenstation verpflichtet. Das Land hat der Klin. die Unterbringung und
Betreuung von bis zu (*Anzahl*) Asylsuchenden in der Erstaufnahmeeinrichtung übertragen.
- b. Die von der Klin. an das Land Baden-Württemberg erbrachten Einzelleistungen sind weder 190
als Überlassung eines bebauten Grundstücks iSd § 4 Nr. 12 S. 1 UStG noch als Vermietung
von Wohn- oder Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden iSd §§ 4 Nr. 12
S. 2 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 1. Fall UStG zu beurteilen.
- Die Klin. überlässt dem Land kein bebautes Grundstück zur Nutzung, sondern ist zur 191
Bewirtschaftung der Erstaufnahmeeinrichtung verpflichtet. Das Land stellt der Klin. hierfür die
Immobilie, ..., die das Land zu einer Erstaufnahmeeinrichtung umgebaut hat, mietfrei zur
Verfügung und übernimmt unmittelbar sämtliche Miet- und Nebenkosten (vgl. § 3 Abs. 4 des
Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2014, ...).
- Die Klin. erbringt daher auch keine Beherbergungsleistungen an das Land Baden- 192
Württemberg. Entscheidend für die Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen
Leistungsbeziehungen ist der Vertrag der Klin. vom xx.xx.2014 mit dem Land Baden-
Württemberg, aufgrund dessen die Klin. für die Dauer von rund 15 Monaten zur
Bewirtschaftung der Erstaufnahmeeinrichtung verpflichtet ist. Es besteht kein
Vertragsverhältnis zwischen der Klin. und dem jeweiligen Flüchtling. Vielmehr wird für die
Dauer der Erstaufnahme ein öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis zwischen dem
Flüchtling und dem Regierungspräsidium Karlsruhe begründet, § 6 Abs. 3 FlüAG BW.
- Soweit die Klin. der Auffassung ist, aufgrund dieses Vertrages auch (steuerfreie) ärztliche 193
Leistungen zu erbringen, geht der Senat zugunsten der Klin. davon aus, dass es sich bei den
hierfür erhaltenen Beträgen um umsatzsteuerlich unbeachtliche durchlaufende Posten der
Klin. handelt, weil nach dem Vertrag die Kosten für die medizinische Versorgung durch
ärztliches Fachpersonal nach tatsächlichem Anfall vergütet werden sollen. Ob tatsächlich
derartige durchlaufende Posten vorliegen, kann dahin gestellt bleiben, weil das FA mit der
streitigen Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2014 die insoweit als steuerfrei erklärten
Umsätze der Klin. nicht der Umsatzsteuer unterworfen hat.
- c. Auch das von der Klin. auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2014 an das Land ... 194
erbrachte Leistungsbündel stellt sich umsatzsteuerlich als eine einheitliche Leistung eigener
Art in Form des Betriebs der Erstaufnahmeeinrichtung dar.
- Das Land ... hat der Klin. die Unterbringung und Betreuung der Asylsuchenden während 195
ihres Aufenthalts in der Dienststelle der Landeserstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge in Q-
Stadt übertragen (Präambel sowie § 1 Abs. 1 des Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2014,
...). Die von der Klin. zu erbringenden Einzelleistungen sind wirtschaftlich untrennbar
miteinander verwoben, weil sämtliche Leistungen zum Betrieb der
Landeserstaufnahmeeinrichtung erforderlich sind und es dem Land daher gerade auf die
Kombination sämtlicher Leistungen der Klin. ankommt. Die Klin. erhält für ihre
Dienstleistungen (ohne ärztliche Versorgung) eine einheitliche monatliche pauschale
Vergütung iHv ... € zuzüglich Mehrwertsteuer, mit der sämtliche von der Klin. zu
erbringenden Leistungen und alle bei der Durchführung diese Leistungen entstehenden
Kosten abgegolten sind. Dem entspricht die Rechnungslegung der Klin. ausweislich der
exemplarischen Rechnung Nr. ... an das Regierungspräsidium Karlsruhe vom xx.xx.2014
über den Leistungszeitraum Dezember 2014 (...). Die Klin. beschreibt ihre erbrachte Leistung
als „Betrieb der Außenstelle der Erstaufnahmeeinrichtung ... (Q-Stadt)“ und berechnet ohne

weitere Aufschlüsselung einen Betrag iHv ... €.

II. Das von der Klin. mit dem Betrieb eines Flüchtlingsheimes jeweils erbrachte komplexe Leistungsbündel ist auch dann als eine einheitliche sonstige Leistung eigener Art zu beurteilen, wenn der Klin. das bebaute Grundstück entgeltlich von ihrem Vertragspartner zur Verfügung gestellt wird. 196

Aufgrund des Betreibervertrags vom xx.xx.2012 mit den Landkreis A (Nr. 1, ...) erbringt die Klin. eine einheitliche sonstige Leistung durch den Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft an den Landkreis. Die von der Klin. erbrachte Leistung ist als sonstige Leistung, nicht aber als langfristige Grundstücksüberlassung bzw. kurzfristige Beherbergung zu beurteilen. 197

1. Die Klin. hat sich verpflichtet, die vom Landkreis zur Verfügung gestellte Unterkunft entsprechend der Leistungsbeschreibung (...) zu betreiben. Hierzu hat die Klin. die Gemeinschaftsunterkunft anzumieten und zu betreiben, die vom Landkreis aufzunehmenden Personen unterzubringen, die Unterkunft zu bewachen und die aufzunehmenden Personen sozial zu betreuen (I. 3.1. Abs. 2 „Leistungsgegenstand“ der Leistungsbeschreibung, ...). 198

2. Die von der Klin. an den Landkreis erbrachte Betriebsleistung wird auch nicht dadurch ganz oder teilweise zu einer Grundstücksüberlassung oder Beherbergungsleistung, weil die Klin. die Gemeinschaftsunterkunft mit Untermietvertrag vom xx.xx.2013 (...) vom Landkreis angemietet hat. Die Klin. räumt dem Landkreis auch unter Berücksichtigung des Mietvertrages mit dem Betreibervertrag vom xx.xx.2012 nicht das Recht ein, das mit der Gemeinschaftsunterkunft bebaute Grundstück in B in Besitz zu nehmen. Vielmehr überlässt der Landkreis der Klin. das bebaute Grundstück, damit diese ihre Betreiberleistung für das Wohnheim mit bis zu 100 ausländischen Flüchtlingen erbringen kann. Die Grundstücksüberlassung durch den Landkreis ist umsatzsteuerlich als Beistellung zu beurteilen. 199

Die Klin. kann die vom Landkreis überlassene Gemeinschaftsunterkunft ausschließlich dazu verwenden, die gemäß Betreibervertrag vom xx.xx.2012 geschuldete Betriebsleistung an den Landkreis zu erbringen. 200

Ausweislich des Betreibervertrages vom xx.xx.2012 ist die Klin. dazu verpflichtet, die Gemeinschaftsunterkunft B für den Landkreis zu betreiben. Der Landkreis stellt der Klin. zur Unterbringung von Flüchtlingen das bebaute Grundstück zur Verfügung. Über die Nutzung des Objekts entscheidet allein der Landkreis, insbesondere ist die Belegung des Unterbringungsobjektes Sache des Landkreises. 201

Eine andere Nutzung dieser Räumlichkeiten als eine solche zum Betrieb der Unterbringungseinrichtung ist ausgeschlossen; ebenso wenig hätte die Klin. die von ihr geschuldete Leistung, nämlich den Betrieb der Einrichtung, ohne die Überlassung der Räumlichkeiten erbringen können. Ausweislich § 2 Nr. 1 des Betreibervertrages (...) muss ein entsprechender Nutzungs-(Miet-)vertrag für das Objekt laufzeitidentisch zum Betreibervertrag vorliegen. Auch die Leistungsbeschreibung (...) bestimmt unter I. 3.2.1, dass die Gemeinschaftsunterkunft von der Klin. anzumieten ist. Der Untermietvertrag (...) bestimmt in § 1 Nr. 1, dass der Klin. die näher bezeichneten Gebäude in B zum Betrieb eines Wohnheims für ausländische Flüchtlinge vermietet werden, und in § 8 Nr. 1, dass die Klin. die Mietsache nur zu diesem Zweck nutzen darf. 202

Diese vertraglich ausdrücklich geregelte Überlassung des bebauten Grundstücks durch den Landkreis an die Klin. verdeutlicht, dass diese keine derartige Leistung an den Landkreis 203

erbringen kann.

In welchem Umfang diese entgeltliche Beistellung zu einer Reduzierung des vom Landkreis erhaltenen umsatzsteuerlichen Entgelts führt (vgl. dazu BFH, Urteil vom 15.12.2016 V R 44/15, BFH/NV 2017, 707), kann dahin gestellt bleiben, weil aufgrund der zu Unrecht mit dem ermäßigten Steuersatz erfassten Erlöse der Klin. für den Betrieb der Flüchtlingsunterkünfte keine Reduzierung der festgesetzten Umsatzsteuer für das Jahr 2014 in Betracht kommt. 204

3. In dem Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft liegt keine Beherbergungsleistung iSd §§ 4 Nr. 12 S. 2 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG. 205

Vertragspartner und Leistungsempfänger der Klin. ist der Landkreis; die Klin. ist diesem gegenüber nicht zur kurzfristigen Beherbergung, sondern zum Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft durch eine Vielzahl näher vereinbarter Leistungen verpflichtet. Der Betreibervertrag hat eine Laufzeit von 2 Jahren. In § 2 des Betreibervertrages (...) wird zudem ausdrücklich klargestellt, dass die durch den Landkreis im Heim untergebrachten Personen kein Mietverhältnis mit der Klin. als Betreiberin des Heimes begründen. 206

Nicht die Klin., sondern allein der Landkreis entscheidet über die Belegung des Objektes, weil dieser gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 SächsFlüAG als untere Unterbringungsbehörde für die Schaffung und den Betrieb von Unterbringungseinrichtungen nach § 44 Abs. 1 AsylVfG und damit auch für die Erbringung der Leistungen nach dem AsylbLG zuständig ist. 207

Anhaltspunkte dafür, dass die Klin. von der ihr in § 2 Nr. 5 des Betreibervertrages eingeräumten Möglichkeit, mit Flüchtlingen, die Sozialhilfe beziehen, private Mietverträge über Wohnraum abzuschließen, Gebrauch gemacht hätte, sind den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen und werden von der Klin. auch nicht vorgetragen. Auf dem Unterkonto ... (Miete Asylanten) hat die Klin. ausweislich der (mit Schreiben des Steuerberaters der Klin. vom xx.xx.2016 dem FA übersandten) Anlage zur Umsatzsteuererklärung 2014 im Streitjahr keine Umsätze erfasst. 208

4. Die Klin. erbringt mit dem Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft eine einheitliche sonstige Leistung an den Landkreis A. Der Landkreis hat die Klin. zum Betrieb der Unterkunft mit einer Vielzahl von Einzelleistungen beauftragt, die sämtlich für den Betrieb erforderlich sind, so dass es dem Landkreis gerade auf die Kombination der Leistungen ankommt. Die Betreiberleistung wird zudem einheitlich ohne weitere Differenzierung abgerechnet. Der Vertrag vom xx.xx.2012 bezeichnet als Leistungsgegenstand den „Betrieb einer Gemeinschaftsunterkunft“ (§ 1 Nr. 1 des Betreibervertrages vom xx.xx.2012, ...). Die Klin. erhält eine pauschale Vergütung von (*Anzahl*) Plätzen a ... € pro Tag. Tatsächlich belegte Plätze über die Grundplatzzahl hinaus werden ebenfalls mit ... € pro Tag vergütet. Dementsprechend rechnet die Klin. für den Leistungszeitraum September eine „Monatspauschale Gemeinschaftsunterkunft, Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft B (..)“ (*Anzahl*) x ... = ... x Tage“, insgesamt ... € sowie einen „Belegungsabhängigen Tagessatz für zusätzlich untergebrachte Personen“ ab (exemplarische Rechnung Nr. ... an das Landratsamt A – Ordnungsamt, vom xx.xx.2014, ...). 209

III. Auf der Grundlage der Verträge vom xx.xx.2009 und xx.xx.2013 mit dem Landkreis O (Nr. 9, ...) erbringt die Klin. zwei unterschiedliche Leistungen an den Landkreis, nämlich einmal eine Überlassung des bebauten Grundstücks sowie eine sonstige Leistung eigener Art durch den Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft. 210

Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Nutzung einer Immobilie mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind ebenfalls die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln. Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder notwendig sind, können entweder unabhängig von der Vermietung bestehen, Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung eine einheitliche Leistung darstellen. Eine wirtschaftliche selbständige Leistung wird jedoch nicht dadurch zur unselbständigen Nebenleistung, weil sie die Nutzung einer anderen Leistung erleichtert, solange davon auszugehen ist, dass sie für den Leistungsempfänger im Wesentlichen einen eigenen Zweck erfüllt und nicht nur das Mittel darstellt, um die andere Leistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH, Urteile vom 08.12.2016 C-208/15 –Stock ´94-, EU:C:2016:936, Rn. 27, UR 2017, 28; vom 27.09.2012 C-392/11 –Field Fisher Waterhouse-, EU:C:2012:597, Rn. 15 ff, UR 2012, 964; vom 11.06.2009 C-572/07 –Tellmer Property-, EU:C:2009:365, Rn. 18, BFH/NV 2009, 1368; BFH, Urteil vom 11.11.2015 V R 37/14, BStBl II 2017, 1259).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze erbringt die Klin. an den Landkreis O zum einen 212 eine Vermietungsleistung und zum anderen eine Bewirtschaftungsleistung der mietweise zur Verfügung gestellten Gemeinschaftsunterkunft.

Die Klin. hat sich auf der Grundlage des Vertrags vom xx.xx.2009 über die Unterbringung und 213 Betreuung von Asylbewerbern (...) dem Landkreis O gegenüber dazu verpflichtet, die in ihrem Eigentum stehende Gemeinschaftsunterkunft „Wohnheim P-Str. in P-Stadt“ bereitzustellen, die Gemeinschaftsunterkunft zu betreiben, die vom Landkreis aufzunehmenden Personen unterzubringen, die Gemeinschaftsunterkunft zu bewachen und die aufzunehmenden Personen sozial zu betreuen (§ 1 des Vertrages vom xx.xx.2009, ...). In der Gemeinschaftsunterkunft sollten im Streitjahr 2014 insgesamt (*Anzahl*) Plätze für die Unterbringung von Asylbewerbern zur Verfügung gestellt werden. Für die von der Klin. aufgrund dieses Vertrags zu erbringenden Leistungen sind zwei Elemente kennzeichnend, nämlich zum einen die Bewirtschaftung der Gemeinschaftsunterkunft, und zum anderen die Überlassung der Liegenschaft an den Landkreis.

Damit hat die Klin. dem Landkreis die in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft zur 214 langfristigen Nutzung für die Unterbringung von Asylbewerbern bis zum 31.12.2015 überlassen. Der Landkreis ist aus keinem anderen Rechtsgrund zur Nutzung des bebauten Grundstücks berechtigt. Die darüber hinaus geschuldete Betriebsleistung ist eine hiervon getrennt zu beurteilende selbständige Leistung. Beide Leistungen sind nicht derart miteinander verbunden, dass sie einen einheitlichen Umsatz bilden würden. Vielmehr zeigt die vielfache tatsächliche Einzeldurchführung der Betriebsleistungen der Klin. in den übrigen Fällen, in denen das bebaute Grundstück der leistungsempfangenden jPöR von einem Dritten – und nicht von der Klin. - zur Verfügung gestellt wird, dass die getrennte Beurteilung der Leistungen keine künstliche Aufspaltung ist, sondern beiden Leistungen ein eigener wirtschaftlicher Wert zukommt.

Dem gesonderten wirtschaftlichen Gehalt der Vermietungsleistung steht auch nicht entgegen, 215 dass die Klin. hierfür kein gesondert vereinbartes Entgelt erhält. Die Klin. erhält eine monatliche Pauschale, mit der alle Bewirtschaftungs-, Personal-, und sonstigen mit der Unterbringung im Zusammenhang stehenden Kosten abgegolten sind, und zwar einschließlich der Kosten für die Bereitstellung der Gemeinschaftsunterkunft einschließlich ihrer Instandhaltung, Schönheitsreparaturen, Ersatzteilinvestitionen, erforderlichen Renovierungsarbeiten und der Kosten für die Beseitigung von Schäden an der

Gemeinschaftsunterkunft und dem Inventar (§ 6 Abs. 1 und 2 des Vertrags vom xx.xx.2009, ...). Auch der Ermittlung dieser sogenannten Gemeinkostenpauschale (Anlage 2 zum Vertrag vom xx.xx.2009, ...) kann nicht entnommen werden, welcher Teilbetrag dieser Pauschale auf die Überlassung der Räumlichkeiten entfällt. Eine entscheidende Bedeutung kommt der gesonderten Rechnungstellung und eigenständigen Bildung des Leistungspreises für das Vorliegen selbständiger Leistungen nicht zu. Das Vorliegen einer gesonderten Entgeltvereinbarung bei Leistungen, die auch von Dritten erbracht werden können, ist lediglich ein (weiteres) Indiz für das Vorliegen selbständiger Leistungen (EuGH, Urteil vom 17.01.2013 C-224/11 ?BGZ -Leasing-, EU:C:2013:15, Rn. 44, UR 2013, 262; BFH, Urteil vom 11.11.2015 V R 37/14, BStBl II 2017, 1259). Ausreichend ist, dass sich das für Betrieb und Überlassung der Gemeinschaftsunterkunft entrichtete Entgelt unstreitig anhand des Verhältnisses der den jeweiligen Bereichen zuzurechnenden Ausgaben auf die steuerfreie Grundstücksvermietung und die steuerpflichtige sonstige Leistung – anders als bei den übrigen Einzelleistungen im Rahmen des Betriebs der Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünfte - aufteilen lässt. Diese von der Klin. vorgenommene Aufteilung wurde zumindest im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2007 überprüft und nicht beanstandet (Bericht über die vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... durchgeführten Betriebsprüfung vom xx.xx.2010, Tz. 2.3)

Soweit das FA im Rahmen des Klageverfahrens die Auffassung vertritt, dass die Grundstücksüberlassung hinter der Betreiberleistung als wesentlicher, anders gearteter Leistung zurücktrete, ist dem nicht zu folgen, zumal das FA auch keine Folgen aus dieser Auffassung zieht und die von der Klin. als steuerfreie Vermietungsleistungen erklärten Umsätze aus dem Betrieb der Unterkunft in P-Stadt bzw. O unbeanstandet gelassen hat, indem der eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung zugestimmt wurde. 216

Die neben der Grundstücksüberlassung von der Klin. erbrachten sonstigen Leistungen zum Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft sind als eine einheitliche umsatzsteuerliche Leistung anzusehen, weil es dem Landkreis O für den Betrieb der Unterkunft auf sämtliche, von der Klin. erbrachten Leistungen ankam und eine weitere Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. 217

Die von der Klin. vorgenommene Aufteilung des vom Landkreis O enthaltenen Entgelts auf – steuerfreie – Vermietungsumsätze und steuerpflichtige sonstige Leistungen wurde vom FA auch in den für die Vorjahre durchgeführten Betriebsprüfungen nicht beanstandet. Anhaltspunkte dafür, dass die Klin. einen größeren Anteil als erklärt an Vermietungsumsätzen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Flüchtlingsunterkunft in P-Stadt erzielt, werden von der Klin. nicht vorgetragen und sind auch anhand der vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich. 218

Die Klin. hat neben den Erlösen aus P-Stadt iHv ... € noch weitere Erlöse als umsatzsteuerfrei erklärt (Wohnheime ... €, U-Stadt ... €; Q-Stadt ... €, sonstige Erträge ... € und Forderungsverlust ... €). Ob dies in zutreffender Weise erfolgte, kann dahin gestellt bleiben, weil das FA der Umsatzsteuererklärung 2014 der Klin. zugestimmt und die als steuerfrei erklärten Umsätze der Klin. nicht der Umsatzsteuer unterworfen hat. Selbst wenn diese Handhabung unzutreffend ist, wäre die Klin. hierdurch nicht beschwert und das Gericht an einer Verböserung gehindert. 219

IV. Die von der Klin. durch den Betrieb der Flüchtlingsheime an die verschiedenen jPöR erbrachten komplexen sonstigen Leistungen eigener Art unterliegen gemäß § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz und sind weder nach nationalem Recht noch nach der MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit. 220

1. Die Betreiberleistungen der Klin. sind nicht gemäß § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit.
- a. Die von der Klin. erbrachten Betreiberleistungen sind nicht gemäß § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die von der Klin. an die jPöR erbrachten Betreiberleistungen kommen nicht Personen zugute, die iSd § 4 Nr. 16 UStG hilfsbedürftig sind. 222
- § 4 Nr. 16 UStG befreit – unter weiteren Voraussetzungen - die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen. Hilfsbedürftig sind alle Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes der Betreuung oder Pflege bedürfen. Der Betreuung oder Pflege bedürfen Personen, die krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind. Dies schließt auch Personen mit ein, bei denen ein Grundpflegebedarf oder eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz besteht (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 27.11.2008 zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BT-Drs. 16/11108, 37). 223
- Bei den von der Klin. erbrachten Betreiberleistungen an die jeweilige jPöR handelt es sich jedoch um Leistungen, die Asylbewerbern und Flüchtlingen zugute kommen, die zwar wirtschaftlich bedürftig sind, diese sind aber weder krank, behindert noch von einer Behinderung bedroht. 224
- Eine analoge Anwendung dieser Vorschrift auf wirtschaftlich bedürftige Personen scheidet aus. Anhaltspunkte für eine gesetzliche Regelungslücke liegen nicht vor. Der Gesetzgeber wollte ausdrücklich nur körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Personen begünstigen, soweit wirtschaftlich gefährdete Personen betreut werden, ist nach dem Willen des Gesetzgebers § 4 Nr. 18 UStG iVm §§ 53, 66 Abs. 2 AO als ausreichende Begünstigung anzusehen (vgl. Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 27.11.2008 zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BT-Drs. 16/11108, 37; BFH, Urteil vom 25.04.2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976). 225
- § 4 Nr. 16 UStG ist auch nicht dergestalt europarechtskonform auszulegen, dass neben den kranken, behinderten oder von einer Behinderung bedrohten Personen auch wirtschaftlich bedürftige Personen als solche iSd § 4 Nr. 16 UStG anzusehen sind. Soweit § 4 Nr. 16 UStG Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nicht zutreffend umgesetzt, kommt die europarechtliche Norm unmittelbar als Befreiungsvorschrift in Betracht, der Steuerpflichtige kann sich, sofern von ihm erbrachte Betreuungsleistungen in Ermangelung nationaler Befreiungsvorschriften nicht steuerbefreit sind, direkt auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen (EuGH, Urteil vom 10.09.2002 C-141/00 ?Kügler-, EU:C:2002:473, Rn. 51, UR 2002, 513; BFH, Urteile vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 1120; vom 25.04.2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976). 226
- b. Die Leistungen der Klin. durch den Betrieb der Flüchtlingsheime sind auch nicht gemäß § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Klin. gehört nicht zu dem Kreis der von dieser Norm begünstigten Einrichtungen. 227
- Gemäß § 4 Nr. 18 UStG sind bestimmte Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege bzw. der Mitglieder derartiger Verbände von der Umsatzsteuer befreit. Die Klin. ist jedoch weder ein amtlich nach nationalem Recht anerkannter Wohlfahrtsverband iSd § 66 Abs. 2 AO noch einem solchen Verband als Mitglied angeschlossen. 228

2. Die Leistungen der Klin. im Bereich der Flüchtlingsbetreuung sind auch nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit. Zwar kann sich die Klin. grundsätzlich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen, im Streitfall liegen dessen Voraussetzungen jedoch nicht vor.
- a. Die Klin. kann sich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen, weil die von erbrachten sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Flüchtlingsheimen nicht gemäß § 4 Nr. 16 und 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. 230
- § 4 Nr. 16 und 18 UStG beruhen zwar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL, setzen jedoch diese Bestimmung des Unionsrechts nicht zutreffend und in dem gebotenen Umfang um. Weil die MwStSystRL die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt aufzählt, kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auch unmittelbar darauf berufen (BFH, Urteile vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 1120; vom 25.04.2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976). 231
- b. Die Leistungen der Klin. im Zusammenhang mit dem Betrieb der Flüchtlingsheime erfüllen jedoch nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Es ist bereits fraglich, ob es sich bei den Leistungen der Klin. um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen handelt. Auf jeden Fall ist die Klin. jedoch keine von Deutschland als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung. 232
- Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer: Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene 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. 233
- aa. Es bestehen Bedenken, ob die von der Klin. an die jeweilige jPöR im Zusammenhang mit dem Betrieb des jeweiligen Flüchtlingsheimes erbrachte sonstige Leistung eigener Art eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist. Der Betrieb von Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünften wird nicht nur durch die fürsorgerischen Gesichtspunkte der Leistungen an Asylbewerber geprägt, sondern ist auch eng mit der Regelung des Aufenthalts- und Niederlassungsrechts von Ausländern, und damit dem Polizei- und Ordnungsrecht, verbunden. Zudem ist die Klin. lediglich als Subunternehmerin für die jeweilige jPöR tätig geworden, die nach nationalem Recht zum Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünfte verpflichtet ist. Dies lässt die erforderliche enge Verbindung der streitigen Leistung mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit als zweifelhaft erscheinen. 234
- (1) Der Betrieb von Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünften für Asylbewerber ist keine auf formell dem Sozialrecht zuzurechnenden Normen beruhende Leistung. 235
- Eng mit der sozialen Fürsorge verbunden sind alle in den Sozialgesetzbüchern nach Art und Umfang beschriebenen Leistungen. Nach § 1 Abs. 1 SGB I soll das Recht des Sozialgesetzbuches zur Verwirklichung der sozialen Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit Sozialleistungen einschließlich sozialer und erzieherischer Hilfe gestalten (BFH, Urteil vom 18.08.2005 V R 71/03, BStBl II 2006, 143; Hölzer in Rau/Dürwächter, Kommentar zum 236

UStG, § 4 Nr. 16 Anm. 111). Die Anknüpfung an die in den Sozialgesetzbüchern nach Art und Umfang beschriebenen Leistungen zur Beantwortung der Frage, ob eine Leistung eng mit der sozialen Fürsorge verbunden ist, ist ein einfach handzuhabendes Abgrenzungskriterium.

Die Auftraggeber der Klin. sind als jPöR nicht nach den Sozialgesetzbüchern, sondern nach dem AsylVfG, dem AsylbLG, dem AufenthG und den damit zusammenhängenden landesrechtlichen Gesetzen und Verordnungen zum Betrieb der Flüchtlings- und Asylbewerberheime verpflichtet. Diese gesetzlichen Grundlagen sind nicht dem formellen Sozialrecht zuzuordnen, weil sie nicht in den Katalog nach § 1 SGB I aufgenommen worden sind (zu AsylbLG vgl. Wahrendorf in Grube/Wahrendorf, SGB XII Kommentar zur Sozialhilfe mit AsylbLG, 6. Auflage 2018, Einleitung AsylbLG Rn. 14; Birk in LPK-SGB XII, 11. Auflage 2018, Vorbemerkung zum AsylbLG, Rn. 6). 237

Auch nach Auffassung des Gesetzgebers und des Bundessozialgerichts handelt es sich bei den gesetzlichen Regelungen im Zusammenhang mit dem AsylbLG zur Unterbringung und Versorgung von Asylbewerbern und Flüchtlingen materiell nicht um solche des Sozialrechts, sondern vorrangig um Regelungen des allgemeinen Polizei- und Ordnungsrechtes, weil hiermit das Aufenthalts- und Niederlassungsrecht von Ausländern geregelt wird (BT-Drs. 12/4451, S. 5; BSG, Urteil vom 30.10.2013 B 7 AY 2/12 R, BSGE 114, 292). 238

Dementsprechend wird zB in §§ 1 S. 1; 2 Abs. 1 Nr. 1 ABHZustV HE ausgeführt, dass die Aufgabe der Ausländerbehörden von den allgemeinen Ordnungsbehörden wahrgenommen werden, und dass das Regierungspräsidium Gießen die Aufgabe der Ausländerbehörde hinsichtlich der Landeserstaufnahmeeinrichtung als Bezirksordnungsbehörde wahrnimmt. Zur Durchführung eines geordneten Asylverfahrens ist die Residenzpflicht der Asylbewerber in der jeweiligen Erstaufnahmeeinrichtung bzw. Gemeinschaftsunterkunft angezeigt. Dass die Flüchtlinge angemessen untergebracht, gepflegt und auch betreut werden, ist notwendige Folge der verpflichtenden Unterbringung in derartigen Heimen.

In den von der Klin. betriebenen Flüchtlingsheimen werden Asylbewerber iSd Art. 16a GG, unerlaubt eingereiste Ausländer und Staatenlose untergebracht. Aufenthalt und Verfahren für Ausländer und Flüchtlinge sind in Deutschland durch das AsylVfG und AufenthG sowie die darauf beruhenden Landesgesetze und –verordnungen geregelt. Nach der Einreise und der Asylantragstellung werden die Asylbewerber an die nächstgelegene Aufnahmeeinrichtung iSd § 147 Abs. 1 AsylVfG weitergeleitet. Der Betrieb dieser Erstaufnahmeeinrichtungen obliegt gemäß § 44 Abs. 1 AsylVfG den Ländern. Die Klin. hat mit dem Land ... (Nr. 4) und dem Land ... (Nr. 10) Verträge über den Betrieb derartiger Erstaufnahmeeinrichtungen geschlossen. 239

Anschließend werden die Asylbewerber innerhalb des jeweiligen Bundeslandes nach einem bestimmten Schlüssel auf die Kommunen verteilt, § 50 AsylVfG, und dort in Gemeinschaftsunterkünften iSd § 53 AsylVfG untergebracht. Die Klin. hat mit den Landkreisen A und O (Nr. 1 und 9, Sachsen), der Stadt C (Nr. 2, NRW), dem Landkreis H und der Stadt L (Nr. 5, 6, 7, Niedersachsen) Verträge über den Betrieb derartiger Gemeinschaftsunterkünfte geschlossen. 240

(2) Soweit das AsylbLG seinem Leistungsinhalt nach auch noch zum materiellen Sozialhilferecht gehört (Wahrendorf in Grube/Wahrendorf, SGB XII Kommentar zur Sozialhilfe mit AsylbLG, 6. Auflage 2018, Einleitung AsylbLG Rn. 15; Gerlach in Die Sozialgerichtsbarkeit –Sgb? 2018, 333), ist zweifelhaft, ob dies ausreicht, um die damit in Zusammenhang stehenden Betreiberleistungen der Klin. als eng mit der sozialen Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zu beurteilen. 241

Zunächst ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass grundsätzlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist damit als Ausnahmevorschrift von diesem Grundsatz eng auszulegen. Die Auslegung muss mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen (EuGH, Urteil vom 12.03.2015 C-594/13 –Go fair-, EU:C:2015:164, Rn. 17, BStBl II 2015, 980). 242

Nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die darin einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind. Diese Befreiung zielt dadurch, dass sie für bestimmte im sozialen Sektor erbrachte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung gewährt, darauf ab, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen (EuGH, Urteile vom 21.01.2016 C-335/14 –Les Jardins des Jouvence- EU:C:2016:36, Rn. 41, UR 2016, 391; vom 26.05.2005 C-498/03 –Kingscrest-, EU:C:2005:322, Rn. 30, UR 2005, 453). 243

Leistungen im Zusammenhang mit der Unterbringung und Versorgung von Flüchtlingen werden in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL – anders als Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Altenheimen (vgl. hierzu zB EuGH, Urteile vom 21.01.2016 C-335/14 –Les Jardins des Jouvence-, EU:C:2016:36, UR 2016, 391; vom 26.05.2005 C-498/03 –Kingscrest-, EU:C:2005:322, UR 2005, 453) – nicht besonders ausgeführt. Auch in den übrigen Befreiungstatbeständen des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL finden derartige Leistungen, anders als die Kinder- und Jugendbetreuung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL (vgl. hierzu zB EuGH, Urteil vom 09.02.2006 C-415/04 –Kinderopvang- EU:C:2006:95, UR 2006, 470) oder die Erziehung von Kindern und Jugendlichen bzw. Bildung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL (vgl. hierzu EuGH, Urteile vom 28.11.2013 C-319/12 –MDDP-, EU:C:2013:778, MwStR 2014, 15; vom 14.06.2007 C-434/05 –Horizon College-, EU:C:2007:343, UR 2007, 587) keine Erwähnung. 244

Auch der Normzweck des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL steht der Versagung der begehrten Mehrwertsteuervergünstigung nicht entgegen. Die auf der Grundlage des AsylbLG von den jPöR erbrachten Leistungen an die Flüchtlinge in Form von Unterbringung, Verpflegung und Betreuung im Rahmen der Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünfte werden für die sie in Anspruch nehmenden Ausländer durch eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung nicht zugänglicher, weil die jeweiligen jPöR unabhängig von der Mehrwertsteuerbelastung nach den Vorschriften des AsylVfG, des AsylbLG und den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften zum Betrieb dieser Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünfte verpflichtet sind. 245

(3) Zudem hat die Klin. die Betreiberleistungen, bei denen es sich jeweils um ein komplexes Leistungsbündel aus einer Vielzahl von Einzelleistungen gehandelt hat, nicht unmittelbar an die Flüchtlinge erbracht. Vielmehr ist die Klin. als Subunternehmerin der jeweils für den Betrieb der Erstaufnahmeeinrichtung bzw. Gemeinschaftsunterkunft zuständigen jPöR tätig geworden, ohne in (zivilrechtliche) Leistungsbeziehungen zu den in den Einrichtungen aufgenommenen Flüchtlingen zu treten. Auch handelt es sich bei den einzelnen von der Klin. erbrachten Leistungen dem Grunde nach nicht um solche, die eng mit der sozialen Sicherheit verbunden sind. 246

Leistungen sind dann nicht eng mit der Sozialfürsorge verbunden, wenn sie nicht gegenüber dem Hilfsbedürftigen, sondern an einen Dritten erbracht werden, der diese benötigt, um die 247

begünstigte Leistung an den jeweiligen Hilfsbedürftigen zu erbringen (BFH, Entscheidungen vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232; vom 08.08.2013 V R 8/12, BFH/NV 2014, 119; vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 112). Nicht jeder Subunternehmer einer anerkannten Einrichtung, die begünstigte Leistungen erbringt, erbringt ebenfalls eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen, vielmehr kommt es wesentlich auf die Art der erbrachten Leistung und die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen an. So ist die Gestellung von Personal an eine im Bereich der Altenpflege oder Jugendhilfe tätige anerkannte Einrichtung, die selbst begünstigte Leistungen erbringt, keine mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistung, und auch allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen sind steuerpflichtig (EuGH, Urteil vom 12.03.2015 C-594/13 –Go fair-, EU:C:2015:164, BStBl II 2015, 980; BFH, Entscheidungen vom 07.12.2016 XI R 5/15, BFH/NV 2017, 863; vom 14.01.2016 V R 56/14, BFH/NV 2016, 792; vom 22.07.2015 V R 20/12, UR 2015, 877; vom 23.07.2009 V R 93/07, BStBl II 2015, 735).

Soweit die Klin. durch den Betrieb der Flüchtlingsheime den Flüchtlingen für die jeweilige jPöR die Grundleistungen nach dem AsylbLG zur Verfügung stellt, handelt es sich um Verpflegung, Unterkunft, Heizung, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter des Haushaltes (vgl. § 3 Abs. 1 AsylbLG) sowie die mit der Bereitstellung zusammenhängenden Reinigungs- und Koordinierungstätigkeiten, die als solche ihrer Art nach keine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen sind. Dies gilt auch für die von der Klin. übernommenen Wach- und Sicherheitsdienstleistungen. Soweit die Klin. Betreuungsleistungen erbringt, erfolgt dies aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen mit der jeweiligen jPöR, ein Anspruch eines Asylbewerbers auf derartige Leistungen sieht das AsylbLG nicht vor. 248

Selbst wenn die Klin. mit der Sozialbetreuung der Flüchtlinge beauftragt ist (Vertrag vom xx.xx.2013 mit dem Land ..., Nr. 4, ...), handelt es sich um allgemeine Beratungs- und Betreuungsleistungen, die als solche nicht eng mit der sozialen Sicherheit verbunden sind. Die Sozialbetreuung der Flüchtlinge wird von der *Erstaufnahmeeinrichtung* koordiniert. Diese besteht zum einen aus ehrenamtlichen Tätigkeiten, die in Abstimmung mit der *Erstaufnahmeeinrichtung* gebündelt und koordiniert werden. Die Asylverfahrensberatung erfolgt durch externe Mitarbeiter von Kirchen und Flüchtlingsverbänden. Die Sozialbetreuung durch die Klin. besteht darin, den Flüchtlingen Orientierungshilfen zu den hiesigen Gesetzen, Vorschriften, Verwaltungsstrukturen und tatsächlichen Verhältnissen zu geben und den Flüchtlingen insoweit bei persönlichen Angelegenheiten zu helfen. Zudem bietet die Klin. Freizeitangebote und Kinderbetreuung durch Bereitstellung einer Spielstube und eines Spielplatzes an (Anlage 2 Nr. 4 zum Vertrag vom xx.xx.2013, ...). 249

Soweit die Klin. Leistungen im Rahmen der Jugendbetreuung und –fürsorge erbringt, erfolgt dies aufgrund gesonderter Vereinbarungen und unstreitig umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 25 UStG. 250

bb. Ob die Betreiberleistungen der Klin. hinreichend eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind, kann aber dahingestellt bleiben, weil die Klin. keine von Deutschland als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung ist. 251

(1) Die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL enthält zwei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, nämlich dass es sich um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen handelt, sowie, dass es sich bei dem leistenden Unternehmer um Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder eine andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung handelt. 252

Zwar spricht der Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL weder eindeutig für die Annahme, dass allein das Vorliegen der tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung ausreicht, noch dass es zwangsläufig des Weiteren der personenbezogenen Voraussetzung einer anerkannten Einrichtung bedarf. Dem Wortlaut nach sind die Voraussetzungen weder mit der Konjunktion „und“ noch mit der Konjunktion „oder“ verbunden. Gleiches gilt für die englische und die französische Fassung dieser Norm, die lauten: 253

„the supply of services and of goods closely linked to welfare and social security work, including those supplied by old people's homes, by bodies governed by public law or by other bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing;“ bzw. 254

„les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales, y compris celles fournies par les maisons de retraite, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'État membre concerné;“ 255

Die vorhergehende Fassung des Art. 13 A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG wich im Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ab. Danach befreien die Mitgliedstaaten „die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedsaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ von der Steuer. Bereits hierzu hat der EuGH festgestellt, dass es sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt, dass diese auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen anwendbar ist, die zum einen von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ erbracht werden, und die zum anderen „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ sind (EuGH, Urteil vom 21.01.2016 C-335/14 -Les Jardins de Jouvence-, EU:C:2016:36, Rn. 29, UR 2016, 391). 256

Aus dem geringfügig geänderten Wortlaut lässt sich nicht ableiten, dass nicht mehr beide Voraussetzungen der Steuervergünstigung kumulativ erfüllt sein müssen. Zum einen sollen bereits nach den Erwägungsgründen für den Erlass der MwStSystRL grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen an der Richtlinie 77/388/EWG vorgenommen werden und die Neufassung allein der Klarheit und Wirtschaftlichkeit dienen (Abs. 1 und 3 der Erwägungsgründe MwStSystRL). Zum anderen entspricht eine entsprechende Auslegung nicht dem Gesetzeszweck dieser Steuerbefreiungsnorm. 257

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst g MwStSystRL bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG sollen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die in ihr aufgeführt und sehr genau beschrieben sind. Folglich kann nicht jede Person, die eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübt, als eine anerkannte Einrichtung angesehen werden, weil ansonsten die personellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung (durch die Rechtsprechung) beseitigt würden; die Mehrwertsteuervergünstigung knüpft damit sowohl an eine leistungs- als auch an eine personenbezogene Voraussetzung an (EuGH, Urteile vom 26.05.2005 C-498/03 ?Kingscrest-, EU:C:2005:322, Rn. 34, UR 2005, 453; vom 14.06.2007 C-434/05 ?Horizon College-, EU:C:2007:343, Rn. 14, BFH/NV 2007, Beilage 4, 389; 15.11.2012 C-174/11 –Zimmermann-, EU:C:2012:716, Rn. 21, UR 2013; vom 21.01.2016 C-335/14 ?Les Jardins de Jouvence-, EU:C:2016:36, Rn. 29, UR 2016, 391; BFH, Urteile vom 18.08.2015 V R 258

13/14, BFH/NV 2015, 1784; vom 07.12.2016 XI R 5/15, BFH/NV 2017, 863; vom 09.03.2017 V R 39/16, BFH/NV 2017, 1141; FG Münster, Urteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U, EFG 2014, 868; im Ergebnis ebenso Hölzer in Rau/Dürrwächter UStG § 4 Nr. 16 Rn. 102, 122; Bunjes/Heidner UStG § 4 Nr. 16 Rn. 3).

Darüber hinaus hat der EuGH mit Urteil vom 12.03.2015 (C-594/13 ?Go fair-, EU:C:2015:164, 259 Rn. 18, BStBl II 2015, 980) auch zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL entschieden, dass dem Wortlaut dieser Vorschrift nach die dort vorgesehene Befreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen gilt. Für ein Verzicht auf die personenbezogene Voraussetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist daher kein Raum.

(2) Die MwStSystRL legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. 260 Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, 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 - seien es nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit-, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige 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 anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit (EuGH, Urteile vom 12.03.2015 C-594/13 ?Go fair?, EU:C:2015:164, BStBl II 2015, 980; vom 21.01.2016 C-335/14 -Les Jardins de Jouvence-, EU:C:2016:3620, MwStR 2016, 235; BFH, Urteile vom 05.06.2014 V R 19/13, BFHE 245, 433; vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 1120; vom 10.08.2005 V R 77/03, BStBl II 2006, 143).

(3) Die Klin. ist unter keinem dieser Gesichtspunkte als eine anerkannte Einrichtung iSd Art. 261 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zu beurteilen. Dies gilt sowohl für den Betrieb von Erstaufnahmeeinrichtungen als auch von Gemeinschaftsunterkünften.

Bei der Klin. handelt es sich unstreitig nicht um einen nach nationalem Recht anerkannten 262 Wohlfahrtsverband, sondern um eine Einrichtung mit Gewinnstreben.

Die Klin. ist auch nicht deswegen als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen, weil 263 sie Leistungen erbringt, die auch mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind. Dies allein reicht zur Anerkennung nicht aus.

Zwar können grundsätzlich auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht anerkannte 264 Einrichtungen mit sozialem Charakter sein. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL legt schließlich die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest.

Nicht jede Person, die eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübt, kann als eine vom 265 Mitgliedstaat anerkannte Einrichtung angesehen werden. Es sollen durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nur bestimmte, und nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (BFH, Urteil vom 29.03.2017 XI R 6/16, BFH/NV 2017, 1145). Nicht ausreichend für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit

sozialem Charakter ist daher, wenn der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig geworden ist (BFH, Entscheidungen vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232; vom 08.08.2013 V R 8/12, BFH/NV 2014, 119; vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 112). Auch führt nicht jede Kostentragung durch die öffentliche Hand dazu, dass es sich bei dem Leistungserbringer um eine anerkannte Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL handelt. Die Kostenübernahme muss vielmehr aufgrund einer vom EuGH als für eine Anerkennung tauglich aufgeführte Regelung erfolgen. Nicht ausreichend ist, wenn die Zahlungsverpflichtung der öffentlichen Hand allein auf einer zivilrechtlichen Vereinbarung beruht (BFH, Urteile vom 18.02.2016 V R 46/14, BFH/NV 2016, 1120; vom 07.12.2016 XI R 5/15, BFH/NV 2017, 863).

Die Flüchtlingshilfe, wie sie bei dem Betrieb der Heime z.B. durch die Unterstützung, die neu 266
angekommenen Flüchtlingen bei den Grundbedürfnissen wie Essen, Kleidung, Unterkunft,
Geld und medizinischer Versorgung, gewährt wird, mag zwar auch insoweit zur
Sozialfürsorge und zur Herstellung von sozialer Sicherheit zählen, als nach der Zielrichtung
des Gesetzes die leistungsberechtigten Ausländer verfassungskonform mit Leistungen
versorgt werden sollen, die zur Sicherung des soziokulturellen Existenzminimums geeignet
und auch bestimmt sind (vgl. Gerlach in Sgb 2018, 333 (334)). Die Klin. erbringt ihre
Betreiberleistungen jedoch nicht an die Flüchtlinge, sondern als Subunternehmerin ihres
jeweiligen Vertragspartners, also der jPöR, die nach den bundes- und landesrechtlichen
Vorschriften des Ausländerrechtes für den Betrieb der entsprechenden
Unterbringungseinrichtung und die Bereitstellung der Leistungen nach dem AsylbLG
zuständig ist. Die jPöR benötigt die Leistungen der Klin., um die Unterbringung und
Betreuung der Flüchtlinge zu gewährleisten. Gesetzliche Regelungen zur Kostentragung
hinsichtlich der Einrichtung und des Betriebs der Unterbringungseinrichtungen bestehen
lediglich im Verhältnis der jPöR untereinander. Der Zahlungsanspruch der Klin. resultiert
ausschließlich aus den jeweiligen Verträgen, sie erhält keine Zahlungen aufgrund eines
öffentlich-rechtlichen gesetzlichen Zahlungsanspruchs. Die von der Klin. für ihre Leistungen
erzielten Entgelte wurden vertraglich frei mit der jeweiligen jPöR vereinbart. Auch erbringt die
Klin. keine Leistungen an die Flüchtlinge, für welche sie aufgrund einer gesetzlichen
Regelung die Kostenübernahme von der zuständigen jPöR fordern könnte.

(a) Die Klin. hat als Subunternehmerin mit dem Land ... (Nr. 4) und dem Land ... (Nr. 10) 267
Verträge im Zusammenhang mit dem Betrieb von Erstaufnahmeeinrichtungen iSd § 44 Abs. 1
AsylVfG übernommen und erbringt auf der Grundlage dieser Verträge sonstige Leistungen an
das jeweilige Land, dass auch nach dem AsylbLG zur Unterbringung, Versorgung und
Verpflegung der Flüchtlinge verpflichtet ist.

Die Länder sind gemäß § 44 Abs. 1 AsylVfG dazu verpflichtet, Aufnahmeeinrichtungen iSd § 268
47 AsylVfG zu schaffen und zu unterhalten. Eine Berechtigung der Länder, diese Aufgabe auf
Dritte, seien es natürliche oder juristische Personen oder jPöR, zu übertragen, enthält das
AsylVfG nicht.

(aa) Die Klin. erbringt als Subunternehmerin des Landes ... an dieses sonstige Leistungen, 269
die das Land ... dazu einsetzt, die ihm obliegende Aufgabe des Betriebs einer
Erstaufnahmeeinrichtung zu erfüllen. Die Klin. tritt nicht in Leistungsbeziehungen zu den
Flüchtlingen.

In Hessen nimmt das Regierungspräsidium Gießen als Bezirksordnungsbehörde die 270
Aufgaben der Ausländerbehörde für solche Ausländer wahr, die verpflichtet sind, in einer
Aufnahmeeinrichtung des Landes iSd § 44 AsylVfG zu wohnen, § 2 ABHZustV. Für
Leistungen nach dem AsylbLG in Aufnahmereinrichtungen iSd § 44 AsylVfG ist gemäß § 1

AsylbLG HE die jeweilige Landeseinrichtung zuständig. Dies ist die Erstaufnahmeeinrichtung in Gießen, die als eine eigenständige Landeshörde und als zentrale Anlaufstelle für alle in Hessen ankommenden Ausländer zuständig ist.

Die Klin. hat sich mit Vertrag vom xx.xx.2013 gegenüber dem Land ..., vertreten durch das Regierungspräsidium Gießen, dieses wiederum vertreten durch die *Erstaufnahmeeinrichtung*, verpflichtet, die Verpflegungsdienstleistungen sowie die Koordination von Dienstleisterin (Hausmeister, Reinigung, Sicherheit) und die Sozialbetreuung (Hilfe bei persönlichen Angelegenheiten, Freizeitgestaltung, Kinderbetreuung) der Flüchtlinge zu übernehmen (Anlage 1 zum Vertrag vom xx.xx.2013, ...). 271

Dass die Kosten der Klin. für die von ihr erbrachten Leistungen vom Land Hessen getragen werden, führt ebenfalls nicht zur Anerkennung der Klin. als Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Der Vertragsschluss mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, der für die Ausführung einer bestimmten Leistung ein Entgelt vorsieht, genügt hierzu nicht, wie bereits dargelegt wurde (BFH, Urteile vom 18.02.2016 V R 48/14, BFH/NV 2016, 1120; vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232). Eine gesetzliche Regelung hinsichtlich der Übertragung von Kosten der Erstaufnahmeeinrichtung besteht nicht, Kostenträger ist vielmehr das Land Hessen gemäß §§ 1 S. 2; 3 S. 2 AsylbLG DV HE. Die Klin. erbringt ihre Leistungen an das Land Hessen, das diese benötigt, um den Betrieb der *Erstaufnahmeeinrichtung* sicherzustellen. 272

(bb) Die Klin. erbringt auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2014 (Nr. 10 ...) als Subunternehmerin des Landes Baden-Württemberg an dieses sonstige Leistungen, die das Land dazu einsetzt, die ihm obliegende Aufgabe des Betriebs einer Erstaufnahmeeinrichtung zu erfüllen. Das Land hat der Klin. nicht die Erbringung der den Flüchtlingen nach dem AsylbLG zustehenden Leistungen übertragen. Die Klin. tritt nicht in Leistungsbeziehungen zu den Flüchtlingen, diese stehen vielmehr in einem öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnis mit dem Regierungspräsidium Karlsruhe. 273

Dem Land Baden-Württemberg obliegt gemäß § 44 Abs. 1 AsylVfG der Betrieb einer Landeserstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge. Das Regierungspräsidium Karlsruhe wurde als Landeserstaufnahmeeinrichtung zur Aufnahmeeinrichtung iSd AsylVfG bestimmt, § 2 des FlüAG BW. Das Regierungspräsidium Karlsruhe gewährleistet nach Maßgabe des AsylVfG die Erstaufnahme in der Landeserstaufnahmeeinrichtung; ihm obliegt auch die Erbringung von Leistungen nach dem AsylbLG, § 6 Abs. 1 und 2 FlüAG BW. Für die Dauer der Erstaufnahme wird gemäß § 6 Abs. 3 FlüAG BW ein öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis mit den Flüchtlingen begründet. Das Regierungspräsidium Karlsruhe erlässt auch die Nutzungsordnung und trifft die zur Aufrechterhaltung der Sicherheit und Ordnung erforderlichen Anordnungen und Maßnahmen. 274

Entsprechend dieser rechtlichen Grundlagen hat das Land Baden-Württemberg in Q-Stadt eine Dienststelle der Landeserstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge eingerichtet, die im Oktober 2014 in Betrieb gegangen ist. Die Asylsuchenden sollen hier von der Aufnahmeverwaltung erfasst und die nach dem AsylVfG und dem Infektionsschutzgesetz erforderlichen Gesundheitsuntersuchungen durchgeführt werden. Das Land Baden-Württemberg bekennt sich zu seiner rechtlichen und humanitären Verpflichtung und Verantwortung, Asylsuchende im Rahmen der Erstaufnahme nach dem AsylVfG unterzubringen und zu versorgen. Hierzu werden der Klin. mit dem Vertrag vom xx.xx.2014 die Unterbringung und die Betreuung der Asylsuchenden während ihres Aufenthaltes in der Dienststelle der Landeserstaufnahmeeinrichtung für Flüchtlinge in Q-Stadt übertragen (Präambel zum Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2014, ...). 275

Bereits aus dem Wortlaut der Präambel wird deutlich, dass das Land-Baden-Württemberg als jPöR die Asylsuchenden im Rahmen der Erstaufnahme nach dem AsylVfG unterbringt und versorgt und sich hierzu der Klin. als Subunternehmer bedient. Zudem wird in § 10 des Vertrags vom xx.xx.2014 ausgeführt, dass die Klin. als Auftragnehmer die vertraglich vereinbarten Dienstleistungen als eigenständiges Unternehmen durchführe; der Vertrag keine rechtlichen Beziehungen zwischen den Parteien über den Vertragsgegenstand hinaus begründe und der Auftragnehmer insbesondere alle Verpflichtungen nach dem Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht in eigener unternehmerischer Verantwortung erfüllen werde. 276

Auch hier kann die vereinbarte Entgeltlichkeit der von der Klin. an das Land Baden-Württemberg erbrachten Dienstleistungen nicht dazu führen, dass die Klin. als Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL anzusehen wäre. Eine spezielle gesetzliche Regelung hinsichtlich der Kostenübernahme durch das Land Baden-Württemberg besteht nicht, vielmehr ist das Land allein aufgrund des Vertrages vom xx.xx.2014 zur Zahlung des Entgelts für die von der Klin. erbrachten Leistungen verpflichtet. Auch kann das Regierungspräsidium Karlsruhe die ihm obliegende und nach Maßgabe des AsylVfG durchzuführende Erstaufnahme von Flüchtlingen in der Landeserstaufnahmeeinrichtung nicht weiter übertragen. 277

(b) Auch soweit die Klin. in Zusammenhang mit dem Betrieb von Gemeinschaftsunterkünften iSd § 53 AsylVfG Leistungen an die jeweiligen Kommunen erbringt, ist die Klin. keine anerkannte Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. 278

(aa) Die Klin. erbringt als Subunternehmerin der Stadt C aufgrund des Vertrags vom xx.xx.2011 (Nr. 3, ...) mit der Bewirtschaftung der kommunalen Unterbringungseinrichtung sonstige Leistungen an diese. Die Klin. tritt nicht in Leistungsbeziehungen zu den Flüchtlingen. 279

In Nordrhein-Westfalen sind die Gemeinden gemäß § 1 Abs. 1 FlüAG NW dazu verpflichtet, ausländische Flüchtlinge aufzunehmen und unterzubringen. Die Aufgaben obliegen den Gemeinden als Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung. Das Land NRW stellt den Gemeinden für die Aufnahme Unterbringung und Versorgung der Flüchtlinge jährlich Finanzmittel iHv 84 Millionen Euro gemäß § 4 FlüAG NW sowie eine vierteljährliche Kostenpauschale für bestimmte Ausländer gemäß § 4a FlüAG NW zur Verfügung. Die Durchführung des AsylbLG obliegt den Gemeinden gemäß § 1 Abs. 1 AG AsylbLG NW, sie tragen auch die hieraus entstehenden Kosten gemäß § 2 AG AsylbLG NW. Das Land beteiligt sich hieran gemäß § 3 AG AsylbLG NW nach Maßgabe des FlüAG NW. Für Aussiedler und Spätaussiedler ergibt sich diese Verpflichtung der Kommunen aus § 1 LAufG NW. 280

Die Stadt C hat zudem in Ausführung des LAufnG NW, des FlüAG NW und des OBG NW eine Satzung über die Errichtung und Unterhaltung von Übergangsheimen für Zuwanderer beschlossen. Hiernach errichtet und unterhält die Stadt C zur vorläufigen Unterbringung von Zuwanderern Übergangsheime als nicht rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Das Benutzungsverhältnis ist ein öffentlich-rechtliches, § 1 der Satzung vom xx.xx.2012 (...). 281

Auch führt die vertraglich vereinbarte Entgeltlichkeit der von der Klin. zu erbringenden Dienstleistungen nicht dazu, dass die Klin. als anerkannte Einrichtung anzusehen wäre. Eine gesetzliche Regelung zur Kostentragung liegt ausschließlich im Verhältnis zwischen dem Land und der Stadt C als für den Betrieb des Flüchtlingsheimes zuständige Gemeinde vor. 282

Zuständig für die Durchführung des AsylbLG sind in NRW die Gemeinden, § 1 Abs. 1 S. 1 AG AsylbLG NW, die auch die hierdurch entstehenden Kosten tragen, § 2 AG AsylbLG NW. Das Land NRW beteiligt sich gemäß § 3 AG AsylbLG an diesen Aufwendungen nach Maßgabe des FlüAG NW.

(bb) Die Klin. erbringt als Subunternehmerin der Stadt L aufgrund der Verträge vom 28.01./28.01.2012 (Nr. 7 ..., Nr. 8 ...) über den Betrieb zweier Wohnheime und der Betreuung der dort wohnenden ausländischen Flüchtlinge sonstige Leistungen an die Stadt. Die Klin. tritt nicht in Leistungsbeziehungen zu den Flüchtlingen. Eine spezielle gesetzliche Regelung hinsichtlich der Kostenübernahme für die von der Klin. erbrachten Leistungen besteht nicht, die Kostentragungspflicht beruht allein auf den geschlossenen Dienstleistungsverträgen. Entsprechendes gilt, soweit die Klin. als Subunternehmerin des Landkreises H aufgrund der Verträge vom 28.01.2012 bzw. 28.01.2013 (Nr. 5 ..., Nr. 6 ...) über die Unterbringung und Betreuung von Flüchtlingen in den Wohnanlagen J-Str. und K sonstige Leistungen an den Landkreis erbringt. 284

In Niedersachsen sind die Landkreise und kreisfreien Städte gemäß § 2 Abs. 1 und 3 AufnG Ns im übertragenen Wirkungskreis für die Durchführung des AsylbLG zuständig. Die Landkreise können zudem zur Durchführung dieser Aufgabe durch Satzung oder öffentlich-rechtlichen Vertrag kreisangehörige Gemeinden und Samtgemeinden heranziehen; darin müssen Regelungen über die Erstattung der Aufwendungen enthalten sein, § 3 Abs. 3 AufnG Ns. Die Aufnahme von Personen in Aufnahmeeinrichtungen begründet gemäß § 3 Abs. 2 AufnG Ns ein öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis. Das Land Niedersachsen zahlt den kreisfreien Städten zur Abgeltung aller Kosten, die ihnen durch die Durchführung des AsylbLG entstehen, eine jährliche Pauschale gemäß § 4 Abs. 1 AufnG Ns. 285

Eine Übertragung der Durchführung des AsylbLG auf natürliche oder juristische Personen des Privatrechts ist nicht vorgesehen. Lediglich im Verhältnis zwischen Landkreisen und Gemeinden ist dies im Wege einer Satzung oder eines öffentlich-rechtlichen Vertrages möglich. 286

Auch führt die vertraglich vereinbarte Entgeltlichkeit der von der Klin. zu erbringenden Dienstleistungen nicht dazu, dass die Klin. als anerkannte Einrichtung anzusehen wäre. Eine gesetzliche Regelung zur Kostentragung liegt ausschließlich im Verhältnis zwischen dem Land und der Stadt L bzw. dem Landkreis H als für die Durchführung des AsylbLG zuständige jPöR vor. 287

(cc) Die Klin. erbringt als Subunternehmerin des Landkreises A aufgrund des Vertrages vom 28.01.2012 (Nr. 1 ...) über den Betrieb einer Gemeinschaftsunterkunft für Flüchtlinge sonstige Leistungen an den Landkreis. Die Klin. tritt nicht in Leistungsbeziehungen zu den Flüchtlingen. Eine gesetzliche Regelung zur Kostentragung für die von der Klin. erbrachten Leistungen liegt nicht vor. Entsprechendes gilt, soweit die Klin. als Subunternehmerin des Landkreises O aufgrund der Verträge vom 28.01.2009 und 28.01.2013 sonstige Leistungen für die Unterbringung und Betreuung von Flüchtlingen (Nr. 9, ...) erbringt. 288

In Sachsen sind die Landkreise gemäß § 1 Nr. 2 Sächs AsylbLG DVO zur Durchführung des AsylbLG zuständig, soweit es sich nicht um Aufnahmeeinrichtungen iSd § 44 AsylVfG handelt. Diese Aufgaben werden den Landkreisen als Pflichtaufgaben zur Erfüllung nach Weisung übertragen, § 3 Abs. 1 Sächs AsylbLG DVO. Gemäß § 3 Abs. 2 S. 1 SächsFlüAG werden die Unterbringungseinrichtungen von den Landkreisen und kreisfreien Städten als untere Unterbringungsbehörde geschaffen und betrieben, § 3 Abs. 2 S. 1 iVm § 1 Abs. 1 Nr. 3 Sächs FlüAG; diese sind auch für den Vollzug des Gesetzes zuständig. Hinsichtlich Art, 289

Größe und Ausstattung von Gemeinschaftsunterkünften sollen die in der VwV-Unterbringung und soziale Betreuung vom 26.06.2009 festgehaltenen Mindestempfehlungen beachtet werden. Zudem regelt diese Verwaltungsvorschrift unter „II. Soziale Betreuung“, welche besondere Maßnahmen sozialer Betreuung für ausländische Flüchtlinge erbracht werden können, unter welchen Voraussetzungen geeignete Dritte, z.B. Wohlfahrtsverbände, mit der Betreuung beauftragt werden können und unter welchen Voraussetzungen eine Kostenerstattung für diese Betreuungsmaßnahmen möglich ist.

Zwar können die Unterbringungsbehörden gemäß § 3 Abs. 2 S. 2 SächsFlüAG die Durchführung des Betriebs einer Unterbringungseinrichtung auf Dritte übertragen. Dies reicht jedoch nicht aus, um die Klin. als anerkannte soziale Einrichtung zu qualifizieren, weil hierin lediglich der allgemeine Grundsatz, dass sich jPöR zur Erfüllung ihrer Aufgaben auf privatrechtlicher Grundlage Subunternehmer bedienen können, seinen Niederschlag findet. Auch in Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen, in denen keine derartige landesrechtliche Regelung existiert, wurde die Klin. mit dem Betrieb von Flüchtlingsheimen beauftragt. Zudem liegt auch hier keine geeignete Regelung zur Kostentragung vor. Den in den Gemeinschaftsunterkünften lebenden Flüchtlingen steht der Grundbedarf (Unterkunft und Verpflegung) gemäß § 3 Abs. 2 S. 6 AsylbLG zu. Der Landkreis hat der Klin. aber gerade nicht die Erbringung dieser Leistungen an die Flüchtlinge übertragen. 290

Zwischen den untergebrachten Personen und dem Landkreis wurde durch die Unterbringung ein öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis begründet, Leistungsbeziehungen bestanden ausschließlich zwischen dem Landkreis und der Klin. Zudem existiert keine qualifizierte Regelung für die Übernahme der Kosten des Betriebs der Gemeinschaftsunterkunft, die Verpflichtung des Landkreises A zur Zahlung des vereinbarten Entgeltes für den Betrieb der Gemeinschaftsunterkunft resultiert allein aus der vertraglichen Vereinbarung vom xx.xx.2012. Die gesetzlichen Regelungen der Kostentragung für den Betrieb der Unterbringungseinrichtungen in § 2 Abs. 1 Sächs AsylbLG DVO und § 10 Abs. 1 Sächs FlüAG betrifft ausschließlich das Verhältnis zwischen dem Freistaat Sachsen und den Landkreisen bzw. kreisfreien Städten als Unterbringungsbehörden. 291

Soweit in der VwV – Unterbringung und soziale Betreuung vom 26.07.2009 gesonderte Regelungen zur Übernahme von Aufwendungen für bestimmte soziale Betreuungsmaßnahmen enthalten sind, betreffen diese nicht die von der Klin. aufgrund des Vertrages zu erbringenden allgemeinen Betreuungsleistungen. Vielmehr sind die insgesamt von der Klin. zu erbringenden sonstigen Leistungen für die Ausstattung und Reinigung der Unterkunftsräumlichkeiten, dem Einsatz eines Heimleiters, eines Hauswartes und eines sozialen Betreuers mit der vereinbarten Tagesspauschale pro Unterbringungsplatz abgegolten (Betreibervertrag vom xx.xx.2012, §§ 6, 7, ...). 292

Entsprechende Erwägungen gelten für den Betrieb der Unterbringungseinrichtung für den Landkreis O auf der Grundlage des Vertrages vom xx.xx.2009 (...). Der Landkreis hat die Klin. mit der Unterbringung und Betreuung von Asylbewerbern beauftragt. Die Klin. ist verpflichtet, den Landkreis bei der Erfüllung seiner hoheitlichen Aufgaben zu unterstützen und den Weisungen des Landkreises, die dieser zur Erfüllung seiner Aufgaben erteilt, Folge zu leisten (Vertrag vom xx.xx.2009, § 7 Abs. 8, ...). Auch die Belegung der Gemeinschaftsunterkunft ist ausschließlich Angelegenheit des Landkreises (Vertrag vom xx.xx.2009, § 11 Abs. 1, ...). Die Kostentragung des Landkreises beruht allein auf dem Vertrag vom xx.xx.2009. Der Landkreis zahlt der Klin. ein Gesamtentgelt, mit dem alle Bewirtschaftungs-, Personal- und sonstigen mit der Unterbringung im Zusammenhang stehenden Kosten des Betreibers einschließlich der Kosten der Betreuung und Bewachung 293

abgegolten sind (Vertrag vom xx.xx.2009, § 6, ...).

(4) Die zwischen der Klin. und den jeweiligen jPöR abgeschlossenen Verträge entsprechen auch nicht dem regelmäßig im deutschen Sozialrecht gegebenen sozialrechtlichen Dreiecksverhältnis, dass unter Berücksichtigung der weiteren Voraussetzungen der §§ 75 ff SGB XII dazu führt, dass der Leistungserbringer als Einrichtung iSd Sozialrechts anzuerkennen ist. Dies ist regelmäßig nur dann der Fall, wenn Dritte aufgrund vertraglicher Vereinbarungen sowohl mit dem Sozialhilfeträger als auch mit dem Leistungsempfänger als Leistungserbringer in die Erfüllung der Leistungsverpflichtung des Sozialhilfeträgers einschaltet sind. 294

Nach § 75 SGB XII sollen die Sozialhilfeträger ihre Leistungen bevorzugt nicht selbst an den Leistungsberechtigten erbringen, sondern sich hierzu geeigneter Träger bedienen und entsprechende Vereinbarungen mit diesem abschließen (von Boetticher / Münder in LPK-SGB XII § 75 Rn. 23). Zum einen hat der Leistungsberechtigte einen Leistungsanspruch nach SGB gegen den Träger der Sozialhilfe; dieser Anspruch korrespondiert mit der Verpflichtung des Sozialhilfeträgers, diese Leistung zu erbringen. Die Sozialhilfeträger können ihre Leistungsverpflichtung nicht an den Leistungserbringer delegieren. Zum zweiten schließt der Leistungsberechtigte eine privatrechtliche Vereinbarung mit dem Träger der Einrichtung, die die Leistung tatsächlich erbringen soll (Leistungserbringer), ab. Dieser gegenseitige Vertrag bestimmt die Leistungen des Leistungserbringers sowie die Verpflichtung des Leistungsberechtigten, das dafür erforderliche Entgelt zu bezahlen. Diese privatrechtlichen Verträge müssen die entsprechenden gesetzlichen Vorgaben für die Leistungserbringung, wie zB das HeimG des jeweiligen Bundeslandes, berücksichtigen. Zum Dreieck wird dieses Verhältnis durch die vertraglichen Beziehungen zwischen dem Sozialhilfeträger und dem Leistungserbringer nach § 75 Abs. 1 SGB XII, wonach dem Leistungsberechtigten ein Kostenerstattungsanspruch gegen den Sozialhilfeträger zusteht (von Boetticher/Müncher in LPK-SGB XII vor §§ 75ff, Rn. 6). 295

Im sozialrechtlichen Dreiecksverhältnis findet ein (zivilrechtlicher) Leistungsaustausch im Verhältnis zwischen Leistungserbringer und Leistungsberechtigtem statt. Die Inanspruchnahme des Leistungserbringers erfolgt unmittelbar durch den Leistungsberechtigten, eine Auftragsvergabe durch den Sozialhilfeträger findet nicht statt. Nur durch den Vertragsschluss nach § 75 Abs. 1 SGB XII mit dem Sozialhilfeträger wird der Leistungserbringer zu einer anerkannten Einrichtung iSd Sozialrechts. 296

Hiervon zu unterscheiden sind die Fallgestaltungen, bei denen sich der Sozialhilfeträger Subunternehmer zur Erbringung seiner Leistungen bedient und Aufträge an den Leistungserbringer vergibt. Aus dem zwischen dem Leistungserbringer und dem Sozialhilfeträger geschlossenen Vertrag ergeben sich ohne Hinzutreten weiterer Umstände unmittelbare Zahlungsansprüche des Leistungserbringers gegen den Sozialhilfeträger. Dies ist bei Vereinbarungen nach § 75ff SGB XII nicht der Fall. 297

So ist die Sachlage im Streitfall zu beurteilen. 298

Die Bereitstellung von Leistungen nach dem AsylbLG im Zusammenhang mit der Unterbringung in Erstaufnahmeeinrichtungen iSd § 44 AsylVfG und Gemeinschaftsunterkünften iSd § 53 AsylVfG erfolgt nicht im Rahmen eines derartigen sozialrechtlichen Dreiecksverhältnisses. 299

Bei der Unterbringung in Erstaufnahmeeinrichtungen erhalten die Leistungsberechtigten den notwendigen Bedarf an Ernährung, Unterkunft, Heizung, Kleidung und Gesundheitspflege 300

durch Sachleistungen, § 3 Abs. 1 S. 1 und 2 AsylbLG. Auch bei der Unterbringung in Gemeinschaftsunterkünften iSd § 53 AsylVfG kann dieser notwendige Bedarf soweit wie möglich durch Sachleistungen gedeckt werden, § 3 Abs. 2 S. 6 AsylbLG, ansonsten erhalten auch die Flüchtlinge Geldleistungen. Erbringer der Sachleistungen an die Flüchtlinge ist stets die zuständige jPöR, eine Leistungserbringung durch Dritte unmittelbar an die Flüchtlinge, verknüpft mit einer ganzen oder teilweisen Übernahme der hierdurch bei den Flüchtlingen entstehenden Kosten sieht das AsylbLG nicht vor.

Das AsylbLG sieht lediglich eine Kostenübertragung auf andere Behörden (§ 10 S. 2 AsylbLG) sowie eine Kostenerstattung zwischen unterschiedlichen behördlichen Leistungsträgern (§ 10b AsylbLG) vor. § 6b AsylbLG, der die Erstattung von Aufwendungen anderer, auch natürlicher Personen bei Vorliegen eines Eilfalles vorsieht, regelt eine spezielle sozialrechtliche Form der Geschäftsführung ohne Auftrag durch einen Nothelfer, der insbesondere aufgrund plötzlicher Gesundheitsprobleme eines Asylbewerbers tätig wird. Diese Sachverhaltsgestaltung ist mit dem Streitfall nicht vergleichbar. Anders als bei diesem Sonderfall der sozialrechtlichen Geschäftsführung ohne Auftrag erbringt die Klin. ihre Leistungen aufgrund der vertraglichen Vereinbarung unmittelbar mit der jeweils zuständigen jPöR an diese. 301

Die zum Betrieb der Unterbringungseinrichtung verpflichtete jPöR bedient sich zur Erfüllung dieser Aufgabe der Klin., der allein auf der Grundlage der geschlossenen zivilrechtlichen Verträge bei deren Erfüllung ein unmittelbarer Zahlungsanspruch gegen die jPöR zusteht. Die Klin. erbringt keine Leistungen an die leistungsberechtigten Flüchtlinge und Asylbewerber, sondern erfüllt ihre aus den Verträgen resultierenden Verpflichtungen zum Betrieb des jeweiligen Heimes. Es bestehen keine dem dargestellten sozialrechtlichen Dreiecksverhältnis vergleichbare Rechtsbeziehungen zwischen der Klin., der sie beauftragenden jPöR und dem Heimbewohner. 302

Eine andere Beurteilung resultiert auch nicht aus den Ausführungen in der Entscheidung des BFH vom 18.08.2015 (Aktenzeichen V R 13/14, BF/NV 2015, 1784). Zwar stand auch in diesem vom BFH entschiedenen Sachverhalt die Steuerpflichtige nicht in einer direkten Leistungsbeziehung zu dem Leistungsberechtigten, sondern war als Subunternehmerin für eine anerkannte Einrichtung iSd § 75 Abs. 1 SGB XII tätig und erbrachte die begünstigte Pflegeleistung. Aufgrund der Sonderregelung in § 77 Abs. 1 S. 1 SGB XI, wonach abweichend von der üblichen Fallgestaltung iSd § 75 SGB XII eine Pflegekraft ausnahmsweise direkt einen Vertrag mit der Pflegekasse abschließen kann, konnte die Steuerpflichtige als anerkannte Einrichtung beurteilt werden. Eine vergleichbare Rechtslage liegt jedoch bei dem Betrieb von Erstaufnahmeeinrichtungen und Gemeinschaftsunterkünften nicht vor. Nach den hierfür maßgeblichen Gesetzen und landesrechtlichen Regelungen erfolgt der Betrieb derartiger Einrichtungen nicht im Rahmen eines rechtlichen Dreiecksverhältnisses, sondern in originärer Zuständigkeit der jeweiligen jPöR. 303

Dass es sich bei der vom BFH entschiedenen Sachverhaltsgestaltung um einen Ausnahmefall gehandelt hat, zeigt auch die Entscheidung des EuGH vom 12.03.2015 (Aktenzeichen C-594/13 ?go fair?, EU:C:2015:164, Rn. 25, BStBl II 2015, 980), wonach weder staatlich geprüfte Pflegekräfte, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen, noch Zeitarbeitsunternehmen, die solche Pflegekräfte Einrichtungen, die als solche mit sozialem Charakter anerkannt sind, zur Verfügung stellen, anerkannte Einrichtungen iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sind. 304

cc. Die Leistungen der Klin. aus dem Betrieb der Flüchtlingsheime sind auch nicht aus Neutralitätsgründen von der Umsatzsteuer zu befreien, weil anderen Wettbewerbern die 305

Steuerbefreiung gewährt wird. Bei der Klin. handelt es sich nicht um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter.

Das BMF hat für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2018 mit Schreiben vom 20.11.2014 und 09.02.2016 Billigkeitsregelungen für den Fall getroffen, dass die Unterbringung in Einrichtungen von Zweckbetrieben steuerbegünstigter Körperschaften, jPöR oder in Wohnungen von Vermietungsgenossenschaften erfolgt und die Entgelte hierfür aus öffentlichen Kassen gezahlt werden (BMF, Schreiben vom 20.11.2014, IV C 2-S 2730/0-01, BStBl I 2014, 1613), und mit Schreiben vom 09.02.2016 den Anwendungsbereich auf die Betreuung, Versorgung und Verpflegung der Flüchtlinge durch steuerbegünstigte Körperschaften iSd § 66 Abs. 2 AO erweitert (BMF, Schreiben vom 09.02.2016 III C 3-S 7130/15/10001 BStBl I 2016, 223). Hiernach sind die Leistungen der vorübergehenden Unterbringung durch Zweckbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften, jPöR und Vermietungsgenossenschaften sowie weitere Leistungen im Rahmen der Flüchtlingshilfe von steuerbegünstigten Körperschaften von der Umsatzsteuer befreit, obwohl die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG nicht vorliegen, und auch die Finanzverwaltung Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Flüchtlingsheimen als dem regulären Steuersatz unterfallend behandelt (LfSt Bayern, Verfügung vom 11.02.2015 S 7168.1.1-7/9 St 33, umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern, UR 2015, 366; OFD Frankfurt, Verfügung vom 21.03.2016 S 7168 A 15 – St 16, Vermietung und Verpachtung von Gebäuden zur Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern, DStR 2016, 1323; OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27.05.2015 S 7168 – 24 St 173, Aufnahme von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern, UR 2016, 809; LSF Sachsen, Verfügung vom 12.10.2015 S 7168 – 51/4-213, Bürgerkriegsflüchtlinge, Asylbewerber, Gemeinschaftsunterkünfte).

306

Bei den Erlassen des BMF handelt es sich um allgemeine Verwaltungsanweisungen zur Vermeidung einer Unbilligkeit im Einzelfall, die die Ermessensausübung der zuständigen Finanzbehörde bei der Entscheidung, ob bei diesen Leistungen gemäß § 163 AO ausnahmsweise von der Umsatzsteuerpflicht abzusehen sein kann, lenkt und vorprägt.

307

Bei der Klin. handelt es sich unstreitig nicht um eine Person des hiermit begünstigten Personenkreises, sondern um eine juristische Person des Privatrechtes mit Gewinnstreben, so dass sie sich nicht auf diese Billigkeitsregelung zugunsten von Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung berufen kann.

308

Zwar läuft es dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwider, wenn gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (EuGH, Urteile vom 04.05.2017 C-699/15 –Brockenhurst College- EU:C:2017:344, Rn. 35, UR 2017, 435; vom 14.06.2007 C-434/05 –Horizon College- EU:C:2007:343, Rn. 43). Die Befreiung der von diesen Einrichtungen im Zusammenhang mit der Flüchtlingshilfe angebotenen Leistungen führt aber nicht zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung in diesem Sinne, weil eine Steuerbefreiung auch nach der MwStSystRL unter der Voraussetzung gewährt werden kann, dass es sich bei dem die Leistung erbringenden Steuerpflichtigen nicht um eine Einrichtung mit Gewinnstreben handelt.

309

Gemäß Art. 133 Buchst. a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL davon abhängig machen, dass die betreffenden Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Daher steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht dem Umstand entgegen, dass für die in Art. 132

310

Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL vorgesehene Befreiung die Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht erfordert, während es einer solchen Anerkennung bei privatrechtlichen Einrichtungen bedarf (EuGH, Urteil vom 15.11.2012 C-174/11 Zimmermann- EU:C:2012:716, Rn. 52, UR 2013, 35).

B. Auch mit dem Betrieb der städtischen Übernachtungsstelle für obdachlose Männer erbringt die Klin. eine einheitliche sonstige Leistung eigener Art an die Stadt C, die dem Regelsteuersatz unterliegt und weder nach nationalem Recht noch aufgrund der MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit ist. 311

I. Die Klin. erbringt auf der Grundlage des Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2011 unter Einschluss der Leistungsbeschreibung (Nr. 2, ...) mit dem Betrieb der städtischen Übernachtungsstelle eine einheitliche sonstige Leistung an die Stadt C. Sie überlässt der Stadt C weder ein bebautes Grundstück zu deren eigenen Nutzung noch Räume zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden. Das Leistungsbündel ist ein einheitlicher Umsatz. 312

1. Die Klin. bewirtschaftet die städtische Übernachtungsstelle für wohnungslose Männer, indem sie in dem ihr von der Stadt C unentgeltlich zur Verfügung gestellten Gebäude die Übernachtungsstelle betreibt. Die Klin. hat lediglich dafür Sorge zu tragen, dass das in der Einrichtung befindliche Inventar (Büroausstattung, Küchenbereich, Gemeinschaftseinrichtungen und Zimmern, s. Leistungsbeschreibung unter 4.1, ...) funktionsfähig bleibt; nur insoweit trägt sie die Kosten für die Instandhaltung und eventuelle Ersatzbeschaffung. Die Klin. stellt das erforderliche Personal bereit und muss bei der Aufnahme der obdachlosen Männer ein von der Stadt vorgegebenes Standardverfahren einhalten. 313

2. Keine von der Klin. auf der Grundlage des Vertrags vom xx.xx.2011 erbrachte Einzelleistung ist als Überlassung eines bebauten Grundstücks iSd § 4 Nr. 12 S.1 UStG oder als Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden iSd §§ 4 Nr. 12 S. 1 1. Fall; 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 1. Fall UStG an die Stadt C zu beurteilen. 314

Der Stadt C steht das Nutzungsrecht an dem bebauten Grundstück aufgrund des Mietvertrages mit dem Eigentümer desselben, einem Dritten, zu. Aufgrund dieses Vertragsverhältnisses ist die Stadt auch die alleinige Inhaberin des Belegungsrechts. Die Klin. ist nicht zur Überlassung des Grundstücks, sondern zur Bewirtschaftung desselben in Form des Betriebs einer Obdachlosenunterkunft verpflichtet. 315

Die Klin. überlässt keine Schlafräume kurzfristig an Fremde, sondern ist für einen Zeitraum von rund 5 Jahren zur Bewirtschaftung der Obdachlosenunterkunft gegenüber der Stadt C verpflichtet. 316

Die Klin. erbringt keine Leistungen an die aufgenommenen Obdachlosen. Die Aufnahme in die Obdachlosenunterkunft erfolgt nur aufgrund schriftlicher Einweisung des Sozialamtes, § 2 der Satzung der Stadt C. Die Obdachlosen haben für die Nutzung der Unterkunft eine Gebühr an die Stadtkasse C zu entrichten, § 5 Abs. 1 der Satzung der Stadt C. Durch die Zuweisung kommt ein öffentlich-rechtliches Benutzungsverhältnis zwischen der Stadt und dem Obdachlosen zustande. Die Klin. hat keinen Einfluss darauf, welche Männer die Stadt C in der Einrichtung unterbringt. 317

3. Das von der Klin. mit der Bewirtschaftung der Obdachlosenunterkunft erbrachte Leistungsbündel ist eine einheitliche umsatzsteuerliche Leistung. Der Stadt C kommt es auf den Betrieb der Obdachlosenunterkunft durch die zusammengefassten Leistungen an, was 318

die Wortwahl in dem Vertrag bestätigt. Ausweislich des Dienstleistungsvertrages vom xx.xx.2011 hat die Klin. ausdrücklich die Bewirtschaftung einer städtischen Übernachtungsstelle für wohnungslose Männer übernommen und muss (*Anzahl*) Aufnahmeplätze 24 Stunden am Tag vorhalten. Dementsprechend wurde auch ein einheitliches Entgelt von ... € pro Monat vereinbart, ohne dass es darauf ankäme, ob sämtliche Übernachtungsmöglichkeiten genutzt werden.

II. Die mit dem Betrieb der Obdachlosenunterkunft für die Stadt C erbrachte Leistung der Klin. 319 unterliegt gemäß § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz und ist weder nach nationalem noch nach europäischem Recht von der Umsatzsteuer befreit.

1. Die von der Klin. erbrachte Betriebsleistung ist nicht gemäß § 4 Nr. 16 UStG von der 320 Umsatzsteuer befreit. Die Leistung kommt nicht Personen zugute, die iSd § 4 Nr. 16 UStG hilfsbedürftig sind (s. hierzu A. IV. 1. a.). Die Leistung kommt Obdachlosen zugute, die zwar wirtschaftlich bedürftig sind, diese sind aber weder krank, behindert noch von einer Behinderung bedroht.

Der Betrieb einer Obdachlosenunterkunft ist auch nicht gemäß § 4 Nr. 18 UStG von der 321 Umsatzsteuer befreit, weil die Klin. nicht zu dem Kreis der von dieser Norm begünstigten Einrichtungen gehört (s. hierzu A. IV. 1. b.).

2. Der Betrieb einer Obdachlosenunterkunft ist auch nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g 322 MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit. Zwar kann sich die Klin. unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen (vgl. dazu Ausführungen unter A. IV. 2. a.). Auch hier bereits fraglich, ob die mit dem Betrieb einer Übernachtungsstelle für wohnungslose Männer erbrachten Leistungen in dem erforderlichen Maße eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen sind. Die Klin. ist jedoch insoweit ebenfalls keine anerkannte Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL.

a. Ob der Betrieb einer Obdachlosenunterkunft zur vorübergehenden Unterbringung von 323 Obdachlosen als eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistung (zu den Voraussetzungen s. A. IV. 2. b. aa.) beurteilt werden kann, ist fraglich.

aa. Die Bereitstellung einer Übernachtungsstelle wird nicht durch dem formellen Sozialrecht 324 zuzuordnende Normen geregelt (s. hierzu (A. IV. 2. b. aa. (1))). Die vorübergehende Unterbringung in einer derartigen Übernachtungsstelle dient in erster Linie der Vermeidung einer durch die Obdachlosigkeit entstandenen Gefahr iSd § 14 OBG NW.

Der Leistungsberechtigte hat bereits keinen Sachleistungsanspruch gegen den 325 Sozialhilfeträger auf Verschaffung oder Bereitstellung einer angemessenen Unterkunft (Berlit in LPK-SGB XII Rn. 11). Vielmehr schuldet der Sozialhilfeträger die Bereitstellung hinreichender finanzieller Mittel, damit der Leistungsberechtigte auf dem Wohnungsmarkt selbst den Unterkunftsbedarf decken kann; der Leistungsanspruch nach § 27 a SGB XII ist auf eine Geldleistung nach § 35 SGB XII gerichtet und beschränkt (Berlit in LPK-SGB XII Rn. 10). Zwar hat der Leistungsberechtigte auch einen Anspruch auf Übernahme der Aufwendungen für Not- oder Obdachlosenunterkünfte – wie der im Streitfall - nach § 35 Abs. 1 SGB XII, er muss sich zur Deckung seines Unterkunftsbedarfes indes nicht darauf verweisen lassen (Berlit in LPK-SGB XII § 35 Rn. 13; BVerwG, Urteil vom 12.12.1995 5 C 28.93, E 100, 136).

bb. Aber auch soweit die Bereitstellung einer Übernachtungsmöglichkeit für Obdachlose dem 326 Leistungsinhalt danach zumindest teilweise als Sozialleistung anzusehen ist, ist zweifelhaft,

ob hierdurch die Betreiberleistung der Klin. als eng mit der sozialen Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zu beurteilen ist (vgl. hierzu A. IV. 2. b. aa. (2)).

Leistungen im Zusammenhang mit der Unterbringung und Versorgung von Obdachlosen werden in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL nicht besonders aufgeführt. Auch der Zweck dieser Befreiungsvorschrift gebietet keine Anwendung auf diese Sachverhaltsgestaltung. Die Inanspruchnahme der Übernachtungsstelle wird für die Obdachlosen durch eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung nicht zugänglicher, weil die Stadt C – wie viele andere Städte auch – derartige Übernachtungsmöglichkeiten zur Beseitigung der mit der Obdachlosigkeit drohenden Gefahr iSd § 14 OBG zur Verfügung stellt und die Obdachlosen vom Sozialamt der Übernachtungsstelle zugewiesen werden. 327

cc. Die Klin. erbringt ihre Betreiberleistung nicht unmittelbar an die Obdachlosen, sondern an die Stadt C. 328

Die Klin. tritt beim Betrieb der Übernachtungsstätte nicht in Rechtsbeziehungen zu den Obdachlosen, vielmehr betreibt sie diese namens und im Auftrag der Stadt C. Zwischen der Stadt C und den aufgenommenen obdachlosen Männern kommt ein öffentlich rechtliches Benutzungsverhältnis zustande. Die Obdachlosen haben auch die Nutzungsgebühr an die Stadt zu entrichten, soweit sie nicht direkt vom Sozialamt eingewiesen werden. Die Klin. hat keinen Einfluss darauf, welche Männer in der Übernachtungsstelle übernachten, weil diese einen Berechtigungsschein benötigen und der Übernachtungsstelle vom Sozialamt der Stadt C zugewiesen werden. 329

b. Die Klin. ist auch, soweit sie die Übernachtungsstelle betreibt, keine von Deutschland als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g. MwStSystRL (zu den Voraussetzungen s. A. IV. 2. bb.). 330

Die Klin. ist als Subunternehmerin der Stadt C tätig und der Zahlungsanspruch der Klin. resultiert allein aus dem mit der Stadt geschlossenen zivilrechtlichen Dienstleistungsvertrag vom xx.xx.2011. Zudem erbringt die Klin. auch diese Betriebsleistungen nicht im Rahmen des sozialrechtlichen Dreiecksverhältnisses (s. hierzu A. IV. 2 b. bb. (4)). 331

Es findet kein zivilrechtlicher Leistungsaustausch im Verhältnis zwischen der Klin. als Leistungserbringerin und dem Obdachlosen als Leistungsempfänger statt. Die Stadt hat vielmehr die Klin. unmittelbar mit dem Betrieb der Übernachtungsstelle beauftragt. Auch hat der die Übernachtungsstelle nutzende Obdachlose nicht der Klin. ein Entgelt für eine von dieser an ihn erbrachte Leistung zu entrichten, dessen Erstattung er von der Stadt als der zuständigen Sozialbehörde ganz oder teilweise fordern könnte. Die Nutzungsgebühr, soweit sie überhaupt erhoben wird, steht der Stadt C zu. 332

c. Soweit die Klin. eine Umsatzsteuerbefreiung unter Hinweis darauf begehrt, dass Leistungen im Bereich der Obdachlosenhilfe umsatzsteuerfrei seien, soweit diese von Einrichtungen, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, im Rahmen ihrer Zwecksetzung erbracht werden, führt dies ebenfalls nicht zum Erfolg. Hierin liegt keine unzulässige steuerliche Ungleichbehandlung, weil eine Steuerbefreiung nach der MwStSystRL unter der Voraussetzung gewährt werden kann, dass es sich bei dem die Leistung erbringenden Steuerpflichtigen nicht um eine Einrichtung mit Gewinnstreben handelt (s. hierzu A. IV. 2. b. cc.). 333

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 334

Der Senat hat auf eine Vorlage der von der Klin. aufgeführten Fragen an den EuGH 335
verzichtet, weil dieser bereits in einer Vielzahl von Entscheidungen zu Auslegungsfragen im
Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL Stellung genommen hat. Zudem
ist das Finanzgericht als nicht-letztinstanzliches Gericht nicht zur Vorlage entsprechender
Auslegungsfragen verpflichtet, Art. 267 Abs. 2 und 3 des Vertrags von Lissabon, ABI EG vom
17.12.2007 Nr. C 306/01, AEUV-Lissabon.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 336
