
Datum: 09.12.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4571/10 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:1209.15K4571.10U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide für 2004 bis 2006 vom 19.04.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 10.11.2010 werden nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Die Neuberechnung der Umsatzsteuer für 2004 bis 2006 wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob die vom Kläger (Kl.) in den Streitjahren 2002 bis 2006 an den Verein xxx e.V. bzw. dessen Untergliederungen ausgeführten Leistungen steuerpflichtig, d.h. umsatzsteuerbar bzw. nicht umsatzsteuerfrei sind.

2

Der Kl. war in den Streitjahren Mitglied in dem in C geschäftsansässigen Verein xxx e.V., ab mindestens 2004 auch im Verein yyy e.V. bzw. zumindest ab 2005 auch im Verein zzz e.V., die laut den für gezahlte Mitgliedsbeiträge dem Kl. erteilten Bescheinigungen auf Grund der Freistellungsbescheide des Finanzamtes D nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit waren. Der Verein xxx e.V. war in den Streitjahren Mitglied im Paritätischen Wohlfahrtsverband. Gemäß § 2.1 seiner Satzung bezweckt der Verein xxx e.V. die Altenhilfe und die Hilfe für behinderte Menschen

3

mit Hilfebedarf im Gemeinwesen in der häuslichen Umgebung und in gemeinschaftlichen Wohnformen. Der Verein xxx e.V. schloss am 01.09.2005 mit dem Landschaftsverband Westfalen-Lippe (LWL) gemäß den §§ 75 ff. des Sozialgesetzbuches (SGB) XI eine Vereinbarung für die Wohnbetreuung schwerstbehinderter Menschen. Die Vereinbarung diente gemäß ihrer Präambel der Konkretisierung des ambulanten Rahmenvertrags NRW gemäß § 79 SGB XII. Der Verein xxx e.V. wurde ferner aufgrund einer Vereinbarung vom 07.10.2009 mit der Stadt C gemäß § 75 Abs. 3 SGB XII tätig. Die Vereinbarung legte fest, welche „andere Verrichtungen“ im Sinne des § 61 SGB XII der Verein xxx e.V. mit dem Ziel ausführt, dass die pflegeergänzenden Maßnahmen des Vereins dem betreuten Personenkreis einen Verbleib in deren häuslichen Umgebung sichern und einen Heimaufenthalt vermeiden.

Laut dem Internetauftritt (Copyright 2006) bestanden die Vereine ... aus Fachpflegekräften in der Alten- und Gesundheitspflege, aus Fachkräften in den Bereichen Sozialwirtschaft, Heilerziehungspflege, Pädagogik, Verwaltung, Handwerk, Hauswirtschaft sowie aus Assistenten und Pflegehelfern. Die Mitglieder der Vereine ... boten Hilfe, u.a. die Dienstleistung eines ISB (individueller Service für Menschen mit Behinderungen) gemäß den Rahmenvereinbarungen des SGB V, des SGB XI und des SGB XII mit dem Hinweis an, dass die Leistungen mit den unterschiedlichen Kostenträgern abrechnungsfähig seien. Laut einem Artikel in der Zeitschrift: „...“ Nr. 0/0000, Seite 00 ff, bot der Verein ... Assistenzleistung für Menschen mit Behinderungen an. Neben rund 400 freiberuflichen pädagogischen und pflegerischen Fachkräften seien beim Verein 5 Menschen mit schweren Behinderungen fest angestellt, u.a. der seit Geburt spastisch gelähmte, auf den Rollstuhl angewiesene und seit 1999 für den Verein als Bürokaufmann tätige Herr N L , der im Kalenderjahr 2008 Vorsitzender des Vereins zzz e.V. war. Herr N L nehme aufgrund seiner Behinderung als Kunde das Betreuungsmodell der ISB in Anspruch. In seiner Freizeit stünden ihm insgesamt sieben Assistentinnen bzw. Assistenten aus den Bereichen Altenpflege, Heilerziehungspflege, Sozialarbeit sowie Studenten (auch aus fachfremden Gebieten) im Schichtwechsel zur Verfügung. Für seine berufliche Tätigkeit beim Verein ... erhalte er alle benötigten Hilfestellungen von vier Arbeitsassistentinnen bzw. Arbeitsassistenten. Im Gegensatz zur Tätigkeit im Rahmen der ISB arbeiteten im Berufsalltag nur Studentinnen und Studenten, die Herrn N L „Arme und Beine ersetzten“, indem sie Briefe oder E-Mails nach Diktat schrieben, Kopieraufgaben ausführten und als Dolmetscher den Telefondienst erledigten, da Herr N L aufgrund seiner spastischen Lähmungen akustisch nur schlecht zu verstehen sei.

4

Der Kl. war bis November 2000 bei der Arbeitsagentur C , zuletzt in der Kindergeldkasse, nichtselbständig tätig. Den zum 01.06.1997 bei der Stadt C angemeldeten Gewerbebetrieb „Buchführung“ meldete der Kl. zum 01.09.2005 ab und meldete stattdessen rückwirkend zum 01.01.2005 am 22.08.2005 einen Gewerbebetrieb „Verwaltungstätigkeiten, Beratungstätigkeiten“ an. In seinem undatierten, beim beklagten Finanzamt (FA) am 28.01.2000 eingegangenen Schreiben teilte der Kl. mit, dass er für einzelne Kunden die komplette Buchführung inklusive Monats- und Jahresabschlüsse übernommen habe. In der Regel hole er die Ordner (Klientendaten, Kontoauszüge, Verordnungen, usw.) in E ab und führe die Arbeiten anschließend in seiner Wohnung aus. Da die Buchführung sehr umfangreich und er zusätzlich noch hauptberuflich tätig sei, könne er diese Arbeit nicht an einigen wenigen Tagen erledigen. Ergänzend schrieb der Kl. dem FA unter dem 14.06.2005, er übersende seine Eröffnungsbilanz 2005. Zwar sei er der Meinung, dass er sein Gewerbe habe abmelden können. 1998 sei ihm zur Auflage gemacht worden, dass er ein Gewerbe anmelden müsse, da er damals ausschließlich für die Buchhaltung zuständig gewesen sei und hierüber keine Prüfung abgelegt habe. Mittlerweile sei er freiberuflich im Bereich

5

Verwaltung und Beratung tätig. Da er beim Arbeitsamt C gelernt und 1994 seine Prüfung bestanden habe, benötige er aus diesem Grund kein Gewerbe (mehr).

Für die Streitjahre reichte der Kl. keine Umsatzsteuer(USt)-Erklärungen ein; in den Einkommensteuer(EST)-Erklärungen für die Streitjahre gab er mit Ausnahme für 2004 (keine Angabe) als Beruf „selbständig“ an und bezeichnete sich in der Anlage GSE der EST-Erklärungen bis einschließlich 2000 als „selbständiger Buchhalter“. Laut dem Eintrag auf der Webseite des Vereins ..., Stand 08.12.2008, war der Kl. für das Rechnungswesen des Vereins xxx e.V. tätig. Schriftliche Vereinbarungen über die vom Kl. für die Vereine ausgeführten Tätigkeiten liegen nicht vor. Der Kl. rechnete jeweils stundenweise ohne USt-Ausweis unter Vorlage von ihm erstellter Stundennachweise ab. In den an die Untergliederungen des Vereins ... e.V. adressierten Rechnungen in der mit Schriftsatz vom 05.08.2013 dem Senat übersandten Fassung beschrieb der Kl. seine als „selbständige Tätigkeiten“ gekennzeichneten Aufgaben folgendermaßen: „(1) Team E A-Str.: Kaufmännische Aufgaben, Verwaltung; (2) Team B A-Str.: Kaufmännische Aufgaben, Verwaltung; (3) Team S: Kaufmännische Aufgaben Verwaltung; (4) Team Y, A-Str.: Kaufmännische Tätigkeiten Verwaltung; (5) Team F, A-Str.: TFG allgemein, I allgemein, J allgemein, ab 2006 auch ...; (6) Team J: Kaufmännische Aufgaben allgemein“. Zusätzlich rechnete der Kl. in geringem Umfang Eingliederungshilfen (EGH) und Teilnahme an ISB-Fahrten und in seinen Rechnungen vom 01.07.2006, 01.08.2006 und 01.09.2006 Leistungen „Durchführungskontrolle“ für einen Kunden K ab. Hilfeleistungen bei „anderen Verrichtungen“ im Sinne des § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII wurden bei der Tätigkeitsbeschreibung in den Rechnungen nicht ausdrücklich aufgeführt. Tätig wurde der Kl. aufgrund vertraglicher Beziehungen zwischen den Betreuten und dem Verein xxx e.V. Vertragliche Beziehungen zwischen dem Kl. und den von ihm betreuten Personen bestanden nicht.

Bei der aufgrund zweier Prüfungsanordnungen vom 21.02.2008 bzw. 04.11.2008 für die Streitjahre beim Kl. durchgeführten Außenprüfung (Ap, Bericht vom 25.03.2010) traf der Prüfer u.a. folgende Feststellungen: Der Ap sei am 18.03.2010 ein Schreiben des Herrn N L vorgelegt worden, wonach der Kl. ab dem 01.12.2000 an Herrn N L Assistenzleistungen als Integrationshilfe nach dem SGB II und SGB III und individuelle Schwerstbehindertenhilfe nach § 75 SGB XII geleistet habe. Der Verein habe mit Mail vom 19.03.2010 mitgeteilt, dass der Kl. seine Rechnungen korrigieren und rückwirkend neue Abrechnungen mit der zutreffenden Leistungsbeschreibung „Verwaltung/Assis-tenz/Behindertenhilfe“ erstellen werde, nachdem der Kl. seine Tätigkeit in den bisherigen Abrechnungen aus Unkenntnis nur verkürzt bezeichnet habe (Tz. 1.3.2). Im Erlass vom 05.11.2009 (S 7172 – B – 18 – St 44-32) habe das FinMin NRW zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen der Mitarbeiter des Vereins ... ausgeführt: Der Verein habe mit den Sozialversicherungsträgern Vereinbarungen über die Alten-, Kranken- und Behindertenpflege nach den verschiedenen SGB-Regelungen abgeschlossen. Der Verein habe Kooperationsvereinbarungen mit Wohnungsgesellschaften als den Vermietern alten- und behindertengerechter Wohnungen über die Einrichtung von Betreuungsangeboten vor Ort abgeschlossen und örtliche Büros betrieben, in denen Betreuungsleistungen hätten vereinbart werden können. Das jeweils die Leistungen ausführende Vereinsmitglied habe mit dem Betreuten einen Vertrag im Namen des Vereins geschlossen, so dass Vertragspartner des Betreuten der Verein, nicht aber das Vereinsmitglied geworden sei. Seine Leistungen habe das Vereinsmitglied gegenüber dem Verein abgerechnet und dieser habe die von seinem Mitglied ausgeführten Leistungen den Sozialversicherungsträgern in Rechnung gestellt. Die innere Organisation des Vereins sei eine Teamstruktur gewesen, d.h. die Teams hätten die Angelegenheiten der Mitglieder der Teams, z.B. Urlaubsvertretung, selbst geregelt (Tz. 2.2). Zu den vom Kl. in den Streitjahren ausgeführten Tätigkeiten traf der Prüfer folgende Feststellungen: In den für den

Prüfungszeitraum erstellten Rechnungen lauteten die Tätigkeitsbeschreibungen getrennt nach Untergliederungen des Vereins ... e.V. wie folgt: Team E A-Str.: Kaufmännische Aufgaben, Verwaltung; Team B A-Str.: Kaufmännische Aufgaben, Verwaltung; Team S: Kaufmännische Aufgaben Verwaltung; Team Y, A-Str.: Kaufmännische Tätigkeiten Verwaltung, Team F, A-Str.: TFG allgemein, I allgemein, J allgemein; Team J: Kaufmännische Aufgaben allgemein. Seine Tätigkeiten habe der Kl. den Untergliederungen des Vereins ... e.V. jeweils stundenweise ohne USt-Ausweis berechnet. Lediglich minimale Beiträge habe er für Leistungen der EGH und als Begleitung auf ISB-Fahrten abgerechnet (Tz. 1.3.2). Eine Ausbildung zur Pflegefachkraft nach § 71 Abs. 3 SGB XI habe der Kl. weder dargetan noch belegt. Nur eine Fachkraft dürfe als Assistenzbetreuer in der Integrationshilfe und in der individuellen Schwerbehindertenhilfe tätig sein. Zusätzlich erfordere die Steuerfreiheit, dass die Sozialhilfeträger zu mehr als 40 % die Vorjahresentgelte des Assistenzbetreuers getragen hätten (Tz. 2.2). Die Leistungen des Kl. an den Verein ... e.V. seien weder nach § 4 Nr. 16 e des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. noch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. Eine Steuerbefreiung könne weder aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG noch aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) abgeleitet werden. Gemäß dem BFH-Urteil vom 08.11.2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634) seien Vereinsmitglieder keine anerkannte soziale Einrichtung im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG, weil sie nicht Vertragspartner der Sozialhilfeträger seien (Tz. 2.2).

Diesen Feststellungen gemäß erließ das FA für den Kl. am 19.04.2010 erstmalig USt-Bescheide, in denen es die USt für 2002 auf 5.164,09 €, für 2003 auf 6.210,22 €, für 2004 auf 6.943,03 €, für 2005 auf 4.415,63 € und für 2006 auf 6.377,22 € festsetzte. Gegen die Bescheide legte der Kl. am 03.05.2010 - erfolglos - Einspruch ein. In der Einspruchsentscheidung (EE) vom 10.11.2010 führte das FA aus: Für die Zeiträume vor dem 01.01.2009 habe nur der Verein ... e.V. Vereinbarungen nach dem SGB XII mit dem jeweiligen Kostenträger abgeschlossen. Die Mitglieder des Vereins hätten ihre Leistungen ausschließlich an den Verein ohne vertragliche Vereinbarung mit dem jeweiligen Kostenträger ausgeführt, so dass die Leistungen der Vereinsmitglieder in Form der Personenbetreuung nicht umsatzsteuerfrei seien. Der Hinweis des Kl. auf seine Arbeitsassistenten und weitere Betreuungsleistungen im Rahmen der individuellen Schwerstbehindertenbetreuung gebiete keine Steuerbefreiung. Die Arbeitsassistenten benötigten weder besondere Kenntnisse und/oder eine besondere Ausbildung, da lediglich Hilfstätigkeiten erbracht würden. Die Arbeitsassistenten dürften nicht die Hauptinhalte der von den schwerbehinderten Menschen zu erbringenden Arbeitsleistung übernehmen. Die Betreuten, nicht aber die Assistenten müssten über die für den von den Betreuten ausgeübten Arbeitsplatz geforderten fachlichen Qualifikationen und Kenntnisse verfügen. Ausweislich des Berichts über Herrn N L in der Zeitschrift „...“ hätten bei seiner Berufstätigkeit bei dem Verein ... vier Arbeitsassistenten(innen) - Studenten(innen) - „alle weiteren“ benötigten Hilfestellungen geleistet und ihm damit „seine Arme und Beine ersetzt“. Der Behauptung des Kl., neben der Arbeitsassistenten Betreuungsleistungen erbracht zu haben, stehe die bisherige Darstellung seiner Tätigkeit und seine Abrechnung von „Verwaltungsleistungen“ entgegen. Unabhängig davon setze eine Steuerbefreiung der Umsätze des Klägers voraus, dass er über die notwendige Qualifikation für die behaupteten Leistungen verfüge. Für eine Tätigkeit als Pflegefachkraft nach § 71 Abs. 3 SGB XI sei neben dem Abschluss einer Ausbildung als Krankenpfleger(in), Kinderkrankenpfleger(in) oder Altenpfleger(in) bzw. bei Pflege und Betreuung von Behinderten als Heilerziehungspfleger(in) eine praktische Berufserfahrung von zwei Jahren innerhalb der letzten 5 Jahren erforderlich. Diese Qualifikation habe der Kl. nicht nachgewiesen.

8

Mit der am 10.12.2010 erhobenen Klage verfolgt der Kl. das vorgerichtliche Ziel der Aufhebung der Bescheide weiter. Ohne ausdrücklichen Hinweis auf eine möglicherweise nichtunternehmerische Tätigkeit für den Verein xxx e.V. bzw. dessen Untergliederungen trug der Kl. als Begründung im Schriftsatz vom 18.02.2011 vor: Für den Verein habe er buchhalterische Aufgaben, jedoch keine Monats- und Jahresabschlüsse ausgeführt. Die Verwaltungsleistungen habe er vor Ort im Rahmen der Schwerstbehindertenhilfe erbracht, um eine Eingliederung von Menschen mit Behinderung zu ermöglichen. Die notwendigerweise im Verein durchzuführenden Arbeiten sollten die Menschen mit Behinderung bewältigen. Die von ihm unterstützten und zu 100 % schwerbehinderten Personen seien im Angestelltenverhältnis als Kaufleute bzw. als Verwaltungskräfte für den Verein xxx e.V. tätig gewesen. Diese Personen benötigten Leistungen der individuellen Schwerstbehindertenbetreuung und der Arbeitsassistenz, die die Vereinsmitglieder bzw. die für den Verein freiberuflich tätigen Mitarbeiter im Rahmen der Rahmenvereinbarung des SGB V, des SGB XI und des SGB XII anböten. Der Verein xxx e.V. sei Mitglied im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband, einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege, so dass er, der Kl., als Vereinsmitglied beim xxx e.V. mittelbar Mitglied in einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege sei. Er habe zu 20 % Assistenzleistungen gemäß dem SGB II und dem SGB III, zu 70 % Leistungen der Eingliederungshilfe im Rahmen der Hilfe für schwerstbehinderte Menschen und zu 10 % Leistungen der Altenhilfe (Telefondienst, usw.) ausgeführt. Assistenten erledigten die Tätigkeiten, die behinderte Personen wegen ihrer Beeinträchtigung nicht selber ausführen könnten. Häusliche Pflege, Betreuung und Assistenz am Arbeitsplatz bezeichneten die Menschen mit Behinderung als „Assistenz“. Der seit September 1998 beim Verein ... e.V., später beim Verein xxx e.V. als ausgebildeter Kaufmann tätige Herr N L habe aufgrund seiner spastischen Behinderung eine tägliche Behindertenhilfe, d.h. eine Assistenz in der Regel von 6 Uhr bis 23 Uhr benötigt, wofür das Integrationsamt N ein Entgelt von 1.100 € für Assistenzleistungen nach dem SGB II und SGB III gezahlt habe. Die Inanspruchnahme der Dienste des Kl. hätte Herrn N L ein den Umständen entsprechendes angenehmes Arbeiten an seinem Arbeitsplatz ermöglicht. Er, der Kl., habe zunächst bei Herrn N L in dessen Büro gearbeitet und unter seiner Anleitung Rechnungen geschrieben und die entsprechende Ablage geführt und den Telefondienst erledigt, indem er telefonische Anfragen der Kunden aus dem Wohnquartier angenommen und sie bei Hilferufen aufgesucht habe. Diese Dienstleistung gehöre zum Service des Vereins. Diesen Service könne Herr N L persönlich nur eingeschränkt ausführen. Weiter müssten Rechnungen erklärt und Verträge mit den Kunden vereinbart werden. Bei diesen Tätigkeiten bedürfe Herr N L der Begleitung durch Assistenten. Die Leistungen des Kl. hätten auch die Begleitung des Herrn N L auf Dienst- und Freizeitreisen umfasst, die in den Bereich der §§ 53 ff SGB XII fielen. Diese Leistungen gehörten zum Bereich Eingliederungshilfe, mit der auch die Assistenzleistungen finanziert würden. Die Qualifikation des Kl. (Berufserfahrungen im Verwaltungsbereich; Zivildienst beim Verein xxx e.V.) sei im Verwaltungsbereich für den Umgang mit Behinderten förderlich. In den Streitjahren sei der Kl. auch für andere schwerbehinderte Kollegen, nämlich K G im Büro T, S F in mehreren Büros, U H und später N Q tätig gewesen. Zu den steuerbegünstigten Einrichtungen gehörten nicht nur die unmittelbar einem Wohlfahrtsverband angeschlossenen Institutionen, da als Mitgliedschaft im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG bereits eine mittelbare Mitgliedschaft genüge. Zwar benenne § 4 Nr. 18 UStG nicht explizit ein Einzelunternehmen als Einrichtung in seinem Sinne. Laut dem EuGH umfasse der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL genannte Begriff „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ auch natürliche Personen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL wolle die Kosten der dort beschriebenen Leistungen senken und sie zugänglicher machen. § 4 Nr. 18 UStG bezwecke bei richtlinienkonformer Auslegung nicht nur die Entlastung der Wohlfahrtsverbände, sondern auch des Leistungsempfängers, so dass bei der Auslegung der Vorschrift auf den

Verbraucher abzustellen sei. § 4 Nr. 16 e UStG sei auf Betreuungsleistungen anzuwenden, wenn diese Leistungen aufgrund vertraglicher Vereinbarung mit Trägern der Sozialversicherung im Rahmen der Eingliederungshilfe (§§ 53 ff. SGB IX und SGB XII) ausgeführt würden. Bei einer im September 2003 beim Verein ... e.V. für die Kalenderjahre 1996 bis 1998 durchgeführten Ap habe der Prüfer angenommen, dass die Honorarzahungen bei den Empfängern (Pflegekräften) nach § 4 Nr. 18 UStG i.V.m. Abschnitt 103 Abs. 4 der Umsatzsteuerrichtlinien steuerfrei seien, da die Honorarempfänger Mitglieder des Vereins ... e.V. seien und dieser Mitglied im Deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverband, so dass eine mittelbare Mitgliedschaft in einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege vorliege. Die Leistungen des Kl. seien auch nach § 4 Nr. 16 e UStG steuerfrei. Unter Hinweis auf diese Feststellungen habe der Kl. die Einreichung von USt-Erklärungen abgelehnt. Die USt-Bescheide verstießen gegen die Grundsätze von Treu und Glauben, weil das FA sich im Streitfall in einen Widerspruch zu seinem bisherigen Verhalten setze. Der Kl. habe im Vertrauen auf die Verbindlichkeit der vormaligen Prüfungsfeststellungen und auf das anschließende Verhalten des FA sich in der Annahme bestätigt gesehen, steuerfreie Leistungen zu erbringen. Er habe der Finanzverwaltung telefonisch deutlich gemacht, dass er in Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen einer Umsatzsteuerpflicht seiner Tätigkeit ein Interesse an einer klaren und verbindlichen Auskunft habe. Die Veranlagungsstelle hätte die Rechtsfrage jederzeit klären können, wobei er alles Notwendige zur Sachaufklärung beigetragen hätte. Nachdem das FA in der Erwiderung vom 31.03.2011 unter Hinweis auf das Abschnittsbesteuerungsprinzip und die fehlende verbindliche Zusage an den Kl. einen Verstoß gegen Treu und Glauben bestritt, hielt der Kl. unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 15.12.2012 C-174/11 Zimmermann (UR 2013, 35) im Schriftsatz vom 14.12.2012 seine Umsätze für steuerfrei, da § 4 Nr. 16 e UStG a. F. gegen das Unionsrecht verstoße. Die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG verbiete es, bei der Erbringung im wesentlichen gleicher Leistungen durch verschiedene Steuerpflichtige nur bei bestimmten Steuerpflichtigen die Anwendung der Steuerfreiheit von einer 2/3-Grenze abhängig zu machen. Das EuGH-Urteil sei auf § 4 Nr. 16 e UStG in der bis zum 30.12.2008 geltenden Fassung, die die Steuerfreiheit der Umsätze von einer 40 %-Grenze abhängig mache, anzuwenden. Der Kl. könne sich unmittelbar auf Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Nach der EuGH-Rechtsprechung fielen unter den Begriff „Einrichtung“ natürliche Personen selbst dann, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht handelten. Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG umfasse insbesondere Leistungen der Grundpflege und der häuslichen Versorgung, wie sie auch ambulante Pflegedienste an körperlich oder wirtschaftlich bedürftigen Personen ausführten. Der Kl. habe Leistungen der ambulanten Pflege erbracht, so dass seine Umsätze nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei seien.

Auf die gerichtliche Anforderung vom 13.06.2013, die vom FA in der EE genannten Rechnungen vorzulegen, legte der Kl. mit Schriftsatz vom 05.08.2013 die nach seinem Vortrag vom FA in der EE erwähnten Rechnungen mit Anlagen vor. Die Auswertung des FA vom 14.01.2014 ergab, dass der Kl. in diesen Rechnungen nur für die Jahre 2004, 2005 und 2006 neben „kaufmännischen Aufgaben und Verwaltung“ EGH-Leistungen und ISB-Fahrten abgerechnet hatte und zwar für 2004 EGH 16,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und ISB-Fahrten 9 Stunden zu 23 € pro Stunde, für 2005 EGH 13,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und keine ISB-Fahrten und für 2006 EGH 1,50 Stunden zu 22 € und ISB-Fahrten 44 Stunden zu 23 € pro Stunde. Ergänzend trug der Kl. mit Schriftsatz vom 26.03.2014 vor, dass er neben Leistungen der Eingliederungshilfe nach § 53 SGB II auch sog. andere Verrichtungen nach § 61 SGB XII ausgeführt habe, für die keine pflegefachliche Qualifikation erforderlich sei. Er fügte sog. „Leistungsnachweise bei „Anderen Verrichtungen“ im Sinne des § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII“ für die Monate Dezember 2005 bis Mai 2006 bei, in denen als Pflegebedürftiger

ein Herr K benannt wurde und in denen jeweils stundenweise als „Beratung“ beschriebene Hilfeleistungen aufgeführt wurden und auf denen ein Rechtsanwalt RA bestätigte, die Hilfeleistungen erhalten zu haben. Ferner legte der Kl. für die Monate Juni bis Oktober 2006 „Leistungsnachweise bei „Anderen Verrichtungen“ im Sinne des § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII“ für den Pflegebedürftigen K vor, in denen stundenweise als „Motivation, Beratung, Behördenangelegenheiten“ bezeichnete Hilfeleistungen aufgeführt wurden, und auf denen mit einer unleserlichen handschriftlichen Unterschrift der Erhalt der Leistungen bestätigt wurde. Die Unterlagen „Leistungsnachweise bei „Anderen Verrichtungen“ im Sinne des § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII“ waren dem Schriftsatz vom 05.08.2013 nicht beigelegt worden.

Nach Erlass des BFH-Urteils vom 08.08.2013 V R 8/12 (BFHE 242, 548, BFH/NV 2014, 119) 11
trug der Kl. vor: Entgegen bisheriger Annahme sei er nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig gewesen. Dass er sich früher möglicherweise als „selbständig“ bezeichnet habe, gebiete nicht zwangsläufig die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit. Wichtiges Indiz für eine nichtunternehmerische Tätigkeit sei, dass er fast ausschließlich für den Verein tätig gewesen sei und der Verein ihm Vorschriften für die Ausführung seiner Tätigkeiten (Vorgabe von Qualitätsstandards, Teilnahme an Teamsitzungen und Fortbildungsseminaren, usw.) gemacht habe, und dass allein der Verein das Qualitätsrisiko seiner Leistungen getragen habe. Die Tätigkeiten des Kl. seien auf jeden Fall nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL steuerfrei. Er habe eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen ausgeführt, da er Assistenzleistungen im Sinne des SGB IX an die von ihm betreuten Personen erbracht habe. Die Kosten für diese Tätigkeiten hätten die Sozialfürsorgeträger an den Verein xxx e.V. erstattet. Nur in geringem Umfang habe er daneben Verwaltungstätigkeiten für den Verein zzz e.V. ausgeführt, die ihrerseits Nebenleistungen zu den Assistenzleistungen im Sinne des SGB IX seien. Die Verwaltungstätigkeiten hätten dazu gedient, die Hauptleistungen auszuführen. Unerheblich sei, ob die Träger der Sozialfürsorge die Kosten für die Tätigkeit des Kl. getragen hätten, da es ausreiche, dass es sich um übernahmefähige Kosten gehandelt habe. Das BFH-Urteil vom 08.08.2013 V R 8/12 (a.a.O.) sei nicht einschlägig. Als Vereinsmitglied könne der Kl. nicht Subunternehmer im Sinne des BFH-Urteils vom 08.08.2013 V R 8/12 (a.a.O.) sein. Das Urteil stehe zudem im Widerspruch zur Anfrage des BFH an den EuGH im Vorlagebeschluss vom 21.08.2013 V R 20/12 (BFHE 242, 565, BStBl II 2014, 90), ob die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL auf Pflegekräfte anzuwenden sei, die ohne Kostenerstattung durch die Sozialversicherungsträger Leistungen an Pflegebedürftige erbrächten. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL verlange nicht, dass der begünstigte Lieferant eine abgeschlossene Ausbildung nachweise, um als Einrichtung mit sozialem Charakter angesehen werden zu können, und es sei nicht erforderlich, dass die Einrichtung in direkter vertraglicher Beziehung zum Träger der Sozialfürsorge stehe.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 17.01.2014 trug der Kl. über seinen 12
Prozessbevollmächtigten vor: Soweit er in seinen Rechnungen „Verwaltungsleistungen“ angegeben habe, habe er nicht nur Verwaltungsleistungen, sondern auch Assistenzleistungen erbracht. Gegenüber den Leistungsträgern seien Assistenzleistungen aus diesem Bereich abgerechnet worden, die auch tatsächlich geleistet worden seien. Auf der Grundlage des § 53 SGB XII sei abgerechnet worden. Ob eine genaue Differenzierung noch belegt werden könne, konnte der Prozessbevollmächtigte nicht sagen. Im Auflagenbeschluss vom 17.01.2014 wurde der Kl. aufgefordert getrennt nach den Streitjahren folgende Unterlagen vorzulegen: 1.) Aufzeichnungen über die vom Kl. an Herrn N L bzw. andere Kunden des Vereins xxx e.V. bzw. anderer Vereine ... e.V. erbrachten Assistenzleistungen, 2.) Aufzeichnungen über die vom Kl. ausgeführten Leistungen der Eingliederungshilfe für schwerstbehinderte Menschen, 3.) Abrechnungen einschließlich ihrer

Anlagen, die die Vereine ... e.V. über die vom Kl. ausgeführten Leistungen an die Träger der sozialen Sicherheit hinsichtlich der unter 1.) und 2.) genannten Leistungen erteilt haben, und ferner für jedes Streitjahr gesondert eine bezifferte und aufaddierte Aufstellung über die vorgenannten Leistungen. In Erfüllung der Auflage legte der Kl. mit Schriftsatz vom 26.03.2014 u.a. eine Rechnung vom 01.07.2006 vor, die an das „Mobile Team E Herr X A-Straße 26, C“ adressiert war und in der der Kläger „aus selbständiger Tätigkeit“ Leistungen für die Kunden des oben benannten Teams für den Monat Juni 06 wie folgt berechnete: Verwaltung 44,25 Stunden x 23,00 € = 1.017,75 € Leistungsstunden 19,00 Stunden x 23 € = 437,00 € insgesamt 1.454,75 €. Die beigelegte Anlage war aufgegliedert in Datumsangabe, Anzahl der geleisteten Stunden und Tätigkeitsbeschreibung, die „Büroarbeiten, Überweisungen, Buchhaltung, Rechnungen“ auswies. Demgegenüber hatte der Kl. dem Ap-Prüfer eine auf den 01.07.2006 ausgestellte Rechnung vorgelegt, die an das „Mobile Team E Buchhaltung A-Straße 256, C“ adressiert war und in der der Kl. „aus selbständiger Tätigkeit meine Leistungen für die Kunden des oben benannten Teams für den Monat Juni 2006“ wie folgt berechnete: Verwaltung 50,25 Stunden x 23 € = 1.155,75 € ISB 16 Stunden x 23,00 € = 368 €. Gesamt 1.523,75 €. Die dieser Rechnung beigelegte Anlage war aufgegliedert in Datumsangabe, Anzahl der Stunden und Tätigkeitsbeschreibung, die „Kaufmännische Aufgaben, Verwaltung, ISB-Fahrten“ auswies. Die dem Ap-Prüfer vorgelegte Rechnung hatte der Kl. im Schriftsatz vom 05.08.2013 nicht vorgelegt. Ferner legte der Kl. mit Schriftsatz vom 26.03.2014 Rechnungen vor, mit denen der Stadt C Leistungen („andere Verrichtungen“) an den Kunden K für die Zeiträume von November 2005 bis Oktober 2006 berechnet wurden. Ein Rechnungsaussteller ist den vorgelegten Rechnungen nicht zu entnehmen. Dazu trug der Kl. vor: Obwohl er gegenüber Herrn N L in der vorgetragenen Form Assistenzleistungen erbracht habe, könne er Abrechnungen hierüber nicht mehr vorlegen. Tätigkeiten der Eingliederungshilfe habe er vor allem in nicht abrechenbarer Form erbracht. Neben seiner Tätigkeit im kaufmännischen Bereich habe er für den Verein an pflegebedürftige Personen viele Hilfen des alltäglichen Lebens ausgeführt, die nicht gegenüber dem Kostenträger abrechenbar seien. Laut der für den Zeitraum vom 01.10.2002 bis 31.12.2006 erstellten Tätigkeitsbeschreibung habe er auch sog. Alltagshilfen ausgeführt. Dazu legte der Kl. eine undatierte maschinenschriftlich erstellte „Erklärung“ bei, die keinen Verfasser erkennen lässt und keine Unterschrift trägt. Ergänzend trug der Kl. mit Schriftsatz vom 04.04.2014 vor: Aufgrund neuerer Erkenntnisse sei er nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig geworden und verwies dazu auf einen Bescheid der deutschen Rentenversicherung vom 08.06.2013. Im an den Verein xxx e.V. adressierten Bescheid forderte die Deutsche Rentenversicherung für den Prüfungszeitraum vom 01.09.2009 bis zum 30.04.2013 rund 160.000 € Beitrag mit folgender Begründung nach: Mit Bescheid vom 27.02.2002 habe die Landesversicherungsanstalt Westfalen festgestellt, dass die in der Pflege tätigen Personen Selbständige seien. Die für den Verein im Bereich Verwaltung oder als Küchenkräfte tätigen Personen, die nicht oder nicht überwiegend Pflegeleistungen nach dem SGB erbrächten, seien als nichtselbständig tätig im Sinne des § 7 SGB IV einzustufen. Dazu ergänzte der Kl.: Von 2002 bis 2006 sei er vom Verein persönlich abhängig gewesen. Er sei fast ausschließlich für den Verein tätig gewesen. In der Einteilung seiner Arbeitszeit sei er nicht frei gewesen, da er vorgegebene Präsenzzeiten habe erfüllen müssen. Bei Aufnahme der Tätigkeit seien ungefähre Arbeitszeiten abgesprochen worden, die ihm gegenüber wöchentlich aktualisiert worden seien. Es sei von 46 Arbeitswochen bis zu 48 Arbeitsstunden ausgegangen worden und ab Oktober 2007 sei die Jahreshöchstarbeitszeit auf 2.200 Stunden festgelegt worden. Er sei an Weisungen seiner Vorgesetzten gebunden und müsse insbesondere die zur Qualitätssicherung in der „Aufgabenstellung Team-Kaufleute“ niedergelegten Vorgaben erfüllen. Er schulde keinen Arbeitserfolg, sondern seine Arbeitskraft und müsse keine Arbeitsmittel beschaffen. Er sei nach einem festen Stundensatz bezahlt und Überstunden seien vergütet worden. Die bei der Honorarhöhe eingepreiste Berücksichtigung von Urlaubs-

bzw. Krankheitszeiten zeige eine verdeckte Lohnfortzahlung an die Vereinsmitglieder. Der Verein lege größten Wert darauf, dass sich die Mitglieder durch entsprechende eigene Versicherung für Alter und Krankheit versicherten. Jährlich hätten die Vereinsmitglieder einen diesbezüglichen Nachweis vorlegen müssen. Diese Standards seien zwar erst nach den Streitjahren förmlich eingeführt worden, seien aber schon in den Streitjahren gelebt worden. Darauf antwortete das FA mit Schreiben vom 15.05.2014: Der Kl. habe das Unternehmerrisiko getragen und bei Krankheit und Einnahme und Urlaub keine Einnahmen erzielt. Die vom Kl. angegebene Höchstarbeitszeit von 2.200 Stunden sei nicht eingehalten worden. Abgerechnet worden seien in 2006 2.238,50 Stunden. § 3 des Arbeitszeitgesetzes (ArbzG) sei nicht beachtet worden, als der Kl. teilweise am Stück länger als 10 Stunden und durchgehend mehrere Tage einschließlich an Wochenenden gearbeitet habe, ohne dass er nach § 11 Abs. 3 Satz 1 ArbzG einen Ersatzruhetag erhalten habe. Auf ihrer Homepage wiesen die Vereine xxx e.V. und zzz e.V. darauf hin, dass ihre Mitglieder selbständig für die Kunden tätig würden. Das Konzept lehne sich an das Zunftwesen des Mittelalters an. Zudem sei festzustellen, dass die im Klageverfahren eingereichten Unterlagen von den bei der Ap vorgelegten abwichen. Dies gelte insbesondere für die Rechnung vom 01.07.2006 an das „Mobile Team E“. In der dem Prüfer vorgelegten Rechnung seien andere Leistungen, insbesondere ISB-Fahrten mit anderen Stundenzeiten und anderen Preisen als in der im Klageverfahren vorgelegten Rechnung abgerechnet worden. Die Leistungsnachweise für Hilfeleistungen bei „Anderen Verrichtungen“ erwähnten einen Kunden K. Die für diesen Kunden vorgelegten Tätigkeitsbeschreibungen seien im Verwaltungsverfahren nicht vorgelegt worden. Die eingereichten Unterlagen belegten nicht die Behauptung, dass der Verein Leistungen des Kl. gegenüber dem Träger der sozialen Sicherheit abgerechnet habe, und dass der Kl. aus den Zahlungen des Trägers der sozialen Sicherheit an den Verein entlohnt worden sei. Ein Rechnungsaussteller sei den an den Träger der sozialen Sicherheit adressierten Rechnungen nicht zu entnehmen.

Bei seiner persönlichen Anhörung in der mündlichen Verhandlung vom 09.12.2014 trug der Kl. vor: Er sei nur für die Vereine und zwar nur nichtunternehmerisch im Sinne des § 2 UStG tätig geworden. Dass ihm nicht ausdrücklich ein Entgelt für den Urlaub und eine Lohnfortzahlung im Krankheitsfall zugestanden habe, beruhe darauf, dass diese Positionen im Stundenlohn eingerechnet gewesen seien. Das Honorar sei einheitlich gezahlt und an den TVÖD angeknüpft worden. Er habe jeden Tag zur Arbeit erscheinen müssen und habe kein eigenes Arbeitsmaterial zur Verfügung gestellt. Er habe den Verein auch nach außen hin vertreten dürfen. Zusammengefasst habe das Unternehmerrisiko gefehlt und er habe keine Unternehmerinitiative entfalten können. 13

Der Kl. beantragt, 14

die USt-Bescheide für 2002 bis 2006 vom 19.04.2010 und die EE vom 10.11.2010 aufzuheben, 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Das FA beantragt, 17

die Klage abzuweisen, 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Es verweist auf die Verwaltungsentscheidungen und ergänzt: Der Kl. habe ganz überwiegend Verwaltungstätigkeiten ausgeführt, die nach der Richtlinie 77/388/EWG nicht steuerfrei seien. 20

Laut dem BFH-Urteil vom 08.08.2013 V R 8/12 (a.a.O.) sei ein Subunternehmer per se keine Einrichtung mit sozialem Charakter. Eine mittelbare Kostentragung genüge nicht, um die Umsätze des Kl. steuerfrei zu stellen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die Klage ist nur teilweise begründet. 23

Die Bescheide vom 19.04.2010 für die USt 2004 bis 2006 und die EE vom 10.11.2010 sind nur insoweit rechtswidrig und verletzen den Kl. nur insoweit in seinen Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), als das FA die vom Kl. zwischen 2004 und 2006 ausgeführten EGH- und ISB-Leistungen als steuerpflichtige Leistungen behandelte, obwohl es sich zwar um steuerbare, aber um steuerfreie Leistungen handelte. Im Übrigen sind die USt-Bescheide für 2002 bis 2006 vom 19.04.2010 und die EE vom 10.11.2010 rechtmäßig, weil das FA die anderen Leistungen des Kl. zu Recht als steuerbar und steuerpflichtig angesehen hat. 24

I.) Verfahrensrechtliche Hindernisse stehen dem Erlass der USt-Bescheide vom 19.04.2010 nicht entgegen. Aus der gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen, dem Verein ... e.V., für andere als für die hier zu beurteilenden Streitjahre vertretenen Rechtsauffassung kann der Kl. keine verbindliche Zusage für seine Besteuerung herleiten. Dass das FA dem Kl. eine verbindliche Zusage (zu den Anforderungen an Form und Inhalt einer verbindlichen Zusage vgl. BFH, Beschluss vom 09.10.2013 X B 239/12, BFH/NV 2014, 65) des Inhalts erteilt hat, dass seine Leistungen an den Verein xxx e.V. bzw. dessen Untergliederungen steuerfrei seien, hat der Kl. nicht hinreichend substantiiert dargetan. Auch aus dem Umstand, dass das FA auf die Weigerung des Kl. für die Streitjahre USt-Erklärungen vorzulegen, geschwiegen und nicht etwa unverzüglich USt-Schätzungsbescheide für die Streitjahre erlassen hat, kann keine verbindliche Zusage des FA auf Steuerfreistellung der Umsätze des Kl. abgeleitet werden (vgl. dazu BFH, Beschluss vom 21.05.2010 V B 91/09, BFH/NV 2010, 1619). 25

II.) Jedenfalls in den Streitjahren führte der Kl. umsatzsteuerbare sonstige Leistungen an den Verein xxx e.V. bzw. dessen Untergliederungen aus. Umsatzsteuerbar sind u.a. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor, denn der Kl. wurde unter Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs.1 Nr. 1 Satz 1 UStG als Unternehmer für seinen Auftraggeber, den Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen, tätig. 26

Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs.1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen. 27

§ 2 UStG ist richtlinienkonform auszulegen, d.h. es muss eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwStSystRL ausgeübt werden (vgl. BFH, Urteile vom 13.02.2014 V R 5/13, BFH/NV 2014, 1159 - betreffend die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand -; vom 26.04.2012 V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634; vom 27.01.2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524; vom 08.12.2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl 2011, 292 28

m.w.N.; Beschluss vom 25.04.2013 XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273). Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG wie auch Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL definieren den Begriff des Steuerpflichtigen unter Bezugnahme auf den der „wirtschaftlichen Tätigkeit“. Dass eine solche Tätigkeit vorliegt, rechtfertigt die Einstufung als Steuerpflichtiger. Art. 9 der MwStSystRL definiert den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ dahin, dass er alle Tätigkeiten und insbesondere die Umsätze, die durch die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet sind, eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe umfasst. Für Selbständigkeit sprechen insbesondere die Übernahme des Unternehmerrisikos (Vergütungsrisikos), die Unternehmerinitiative und geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern (BFH, Urteil vom 30.05.1996 V R 2/95, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493). Weil für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht bindend ist, kommt der sozial- und arbeitsrechtlichen Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig für die umsatzsteuerliche Beurteilung keine Bedeutung zu (vgl. BFH, Urteil vom 14.04.2010 XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433; Beschluss vom 17.02.2006 V B 103/05, BFH/NV 2006, 1361). Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Unionsrechts bzw. des nationalen Steuerrechts vorliegt, ist im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu entscheiden, wie sie sich nach den vertraglichen Vereinbarungen und deren Durchführung ergeben.

Bei seiner Abwägung gelangt der Senat zu dem Ergebnis, dass jedenfalls in den Streitjahren der Kl. für seinen Auftraggeber als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig wurde. Zwar können die vom Kl. zusammenfassend in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Gesichtspunkte „Inhaltsvorgabe für die Tätigkeit einschließlich der Vorgabe von Arbeitszeiten seitens des Auftraggebers“ sowie „fehlende Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Kl.“ für dessen nichtselbständige Tätigkeit sprechen. Das Gewicht dieser Gesichtspunkte wird allein schon durch die Tatsache abgewertet, dass Vorgaben des Auftraggebers zur Arbeitszeit und zur Arbeitsausführung einschließlich der unterbliebenen Gestellung von Arbeitsmittel durch den Auftragnehmer sowohl bei selbständig wie auch bei nichtselbständig für einen Auftraggeber handelnden Personen vorkommen können (vgl. BFH, Urteil vom 21.03.1975 VI R 60/73, BFHE 115, 46, BStBl II 1975, 513). Die vorgenannten Gesichtspunkte treten hinter dem als gewichtiger zu bewertenden Umstand zurück, dass jedenfalls für die Streitjahre der Kl. in Form des Vergütungs- und Kostenrisikos das Unternehmerrisiko trug. Angesichts der Entlohnung des Kl. auf Stundensatzbasis sowie der zusätzlichen Entlohnung von „Überstunden“ und der fehlenden Festvergütung ohne Rücksicht auf die abgeleistete Arbeitszeit konnte der Kl. die Höhe seines Entgelts eigenverantwortlich durch die Anzahl der von ihm geleisteten Arbeitsstunden bestimmen. Ergänzend ist dem Vortrag des Kl. zu entnehmen, dass er auch insoweit das Vergütungsrisiko trug, als neben fehlenden festen Bezügen er weder einen Anspruch auf einen entgeltlichen Urlaub noch einen Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall hatte. Im Gegenteil musste er sich in einer für eine unternehmerische Tätigkeit typischen Weise auf eigene Kosten für den Krankheits- und Rentenfall versichern. Jährlich war er zur Vorlage entsprechender Versicherungsnachweise an den Verein xxx e.V. verpflichtet, weil der Auftraggeber gerade nicht die einen nichtselbständig beschäftigten Arbeitnehmer charakterisierenden „Lohnnebenkosten“ tragen wollte. Dass in das unter Anknüpfung an den TÖVD vereinbarte Entgelt anteilig Urlaubs- bzw. Krankheitszeiten eingepreist gewesen sein sollen, ist unerheblich. Während der TÖVD für den Beschäftigten einen Entgeltanspruch für den Urlaubs- und Krankheitsfall begründet, vereinbarte der Kl. mit seinem Auftraggeber gerade nicht einen solchen Anspruch, so dass die Berechnung des dem Kl. geschuldeten Entgelts nach Maßgabe des TÖVD kein Argument für dessen nichtselbständige Beschäftigung ist. Dass der Kl. angeblich von Vorgaben des Auftraggebers zur Anzahl seiner Arbeitsstunden abhängig war, zwingt nicht zur Annahme

29

einer nichtselbständigen Beschäftigung, weil der Kl. Überstunden leistete und damit seine Arbeitszeit zumindest beeinflussen konnte. Entscheidend ist insoweit, dass die Höhe der Einnahmen des Kl. allein von der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden einschließlich der Überstunden abhing. Jedenfalls für die Streitjahre steht nach dem Urteil des BFH vom 14.04.2010 XI R 14/09 (a.a.O.) der Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit des Kl. nicht entgegen, dass er im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber, nämlich den Verein xxx e.V. bzw. dessen Untergliederungen, tätig wurde. Der Hinweis auf die Eingliederung des Kl. in den Betrieb des Vereins xxx e.V. macht dessen Tätigkeit in den Streitjahren nicht zu einer nichtunternehmerischen. Die vom Kl. ausgeführten Aufgaben, insbesondere seine Verwaltungstätigkeiten, begründeten schon ihrem Charakter nach eine mehr oder weniger starke Eingliederung des Kl. in den Betrieb seines Auftraggebers, ohne dass dies einen Rückschluss auf die Qualität der Rechtsbeziehung zwischen dem Kl. und dem Verein zulässt. Die vom Kl. angezogene, nicht für die Streitjahre, sondern erst für spätere Zeiträume erfolgte sozialversicherungsrechtliche Einordnung der beim Verein als Verwaltungskräfte beschäftigten Personen durch die Deutsche Rentenversicherung, d.h. die sozialversicherungsrechtliche Bewertung der dort geleisteten Tätigkeiten erweist sich mangels Bindungswirkung im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Gesamtschau als unerheblich und führt nicht zu dem Schluss, dass der Kl. für den Verein nichtselbständig tätig wurde. Auch dass der Kl. über eine Vertretungsbefugnis für den Verein verfügte, ist kein zwingend für die Annahme einer nichtselbständigen Betätigung sprechender Gesichtspunkt. Ein für einen anderen Unternehmer tätiger (Sub)unternehmer kann je nach vertraglicher Gestaltung im Außenverhältnis als dessen Vertreter auftreten. Der Wille der Vertragspartner, eine Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig zu behandeln, ist zwar (hilfsweise) nur in Grenzfällen maßgebend (vgl. BFH, Urteil vom 30.05.1996 V R 2/95, a.a.O.). Vorliegend ist festzustellen, dass die Vertragspartner, der Kl. und der Verein xxx e.V. einschließlich seiner Untergliederungen, jedenfalls für die Streitjahre davon ausgegangen sind, dass der Kl. nicht als nichtselbständiger Arbeitnehmer, sondern als selbständiger Unternehmer für seinen Auftraggeber tätig wurde. Nur eine solche Einschätzung der Rechtslage seitens der Vertragspartner erklärt, dass der Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen von den Entgeltzahlungen an den Kl. weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge einbehielten und dem Kl. keine monatlichen Lohnabrechnungen ausschrieben, und dass der Kl. damit übereinstimmend seinem Auftraggeber Entgeltabrechnungen für „selbständige Tätigkeiten“ erteilte. Im Außenverhältnis, vor allen gegenüber den Finanz- und Gewerbebehörden trat er als selbständig tätig auf. Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte ist davon auszugehen, dass der Kl. sich gegenüber den Sozialversicherungsbehörden als selbständig qualifizierte. Nach seinem Vortrag ging der Kl. für die Streitjahre in Übereinstimmung mit dem FA von einer unternehmerischen, im Gegensatz zur Bewertung des FA aber von einer umsatzsteuerfreien Tätigkeit aus.

III.) Nach nationalem Umsatzsteuerrecht führte der Kl. keine steuerfreien Leistungen aus. 30

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG liegen nicht vor. Eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift verlangt, dass der Unternehmer im Bereich der Humanmedizin eine ärztliche oder arztähnliche Leistung erbringt (vgl. dazu zuletzt BFH, Urteil vom 26.08.2014 XI R 19/12, juris), und dass er zusätzlich den dafür erforderlichen Befähigungsnachweis besitzt (vgl. BFH, Urteil vom 08.08.2013 V R 8/12, a.a.O.). § 4 Nr. 14 UStG befreit nicht die Leistungen eines Subunternehmers ohne eigenen Befähigungsnachweis (vgl. BFH, Urteil vom 02.09.2010 V R 47/09, BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195). Für die Streitjahre verfügte der Kl. aber über keinen entsprechenden Befähigungsnachweis. 31

Die Leistungen des Kl. sind nicht nach § 4 Nr. 16 b UStG steuerfrei. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 08.08.2013 V R 8/12, a.a.O.) gehört zu den personenbezogenen Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 b UStG, dass der Unternehmer entweder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist oder eine Krankenanstalt im Sinne dieser Bestimmung betreibt, die unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen tätig wird. Diese personenbezogenen Merkmale erfüllte der Kl. in den Streitjahren nicht, so dass es auf die konkrete Ausgestaltung der Aufgaben des Klägers und der von ihm erbrachten Leistungen nicht ankommt (vgl. BFH, Urteil vom 08.08.2013 V R 8/12, a.a.O.).

Für die Streitjahre sind die Leistungen des Kl. nicht nach § 4 Nr. 16 e UStG steuerfrei. Die Vorschrift befreit die mit dem Betrieb der Einrichtung einer ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe die Pflegekosten der Einrichtung zur ambulanten Pflege im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 % der Fälle ganz oder zum überwiegenden Teil trugen. § 4 Nr. 16 e UStG umfasst nur die Leistungen der bezeichneten Einrichtungen selbst (BFH, Urteil vom 28.06.2000 V R 72/99, BFHE 191, 463, BStBl II 2000, 554). Der Kl. war in den Streitjahren keine Einrichtung zur ambulanten Pflege, weil er (nur) als Subunternehmer für den Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen tätig wurde.

33

Die Leistungen des Kl. sind nicht nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG steuerfrei. Personenbezogen beschränkt § 4 Nr. 18 UStG die Steuerfreiheit auf den in der Vorschrift abschließend aufgeführten Kreis von Verbänden und Vermögensmassen (vgl. BFH, Urteil vom 08.11.2007 V R 2/06 Ziffer II 2 a, a.a.O.). Der Kl. gehörte in den Streitjahren nicht zu dem privilegierten Personenkreis. Er war (lediglich) Mitglied des Vereins xxx e.V., der wiederum Mitglied des paritätischen Wohlfahrtsverbandes war. Die vom Kl. in den Streitjahren erledigten Verwaltungsaufgaben gehören nicht zu den von § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei gestellten Leistungen. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 08.08.2013 V R 8/12, a.a.O.; vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, BFH/NV 2011, 712) gehören die durch den Unternehmer an eine Einrichtung mit sozialem Charakter erbrachten Verwaltungsleistungen nicht zu den durch die Vorschrift steuerbefreiten Umsätzen. Die Verwaltungsleistungen erbrachte der Kl. ausweislich der Rechnungen an den Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen. Dass der Kl. nach seinem Vortrag für den Verein mit den Kostenträgern abgestimmte Tätigkeiten ausführte, genügt nicht, um seine Leistungen als steuerfrei zu qualifizieren (vgl. BFH, Urteil vom 08.11.2007 V R 2/06 Ziffer II 2 b dd, a.a.O.).

34

IV.) Während die Berufung auf das Unionsrecht in Form des erst ab 01.01.2007 anzuwendenden Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL ins Leere geht, ist die Klage aufgrund der Berufung auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG allerdings teilweise begründet, nämlich insoweit, als die laut den Feststellungen der Ap vom Kl. ausgeführten EGH- und ISB-Leistungen steuerfrei sind, während der Kl. im Übrigen steuerpflichtige, weil nicht steuerfreie Leistungen ausführte und die Klage insoweit unbegründet ist.

35

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten "die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden".

36

Der erkennende Senat hat dazu in seinem Urteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (EFG 2014, 868) unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteil vom 10.09.2002 C-141/00 Kügler, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV 2002, Beilage 1, S. 30) dargelegt, dass sich ein

37

Einzelner in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen kann. Jedenfalls für die Streitjahre sind diese Voraussetzungen erfüllt. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt das UStG jedenfalls für die Streitjahre das Unionsrecht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG nicht hinreichend um (vgl. BFH, Urteil vom 16.10.2013 XI R 19/11 BFH/NV 2014, 190 m.w.N.), während Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG die steuerfreien Tätigkeiten hinreichend genau und unbedingt aufzählt (vgl. dazu EuGH, Urteil vom 10.09.2002 C-141/00 Kügler, a.a.O.).

Mit den vom Kl. geschilderten in den Streitjahren ausgeführten Verwaltungsleistungen führte er keine „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen“ im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG aus. Zwar sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Begriffe eng auszulegen, mit denen die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind. Weil die Auslegung aber mit den mit den Befreiungen verfolgten Zielen, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch die Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen, im Einklang stehen und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen muss (vgl. EuGH, Urteile vom 26.05.2005 C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, ABL EU 2005 Nr. C 182, 12, BFH/NV 2005, Beilage 4, S. 310; vom 13.03.2014 C-366/12 Klinikum Dortmund, UR 2014, 271; Senatsurteil vom 10.01.2014 15 K 4674/10 U, a.a.O.), dürfen die Bestimmungen des Unionsrechts nicht in einer Weise ausgelegt werden, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (EuGH, Urteil vom 15.11.2012 C-174/11 Zimmermann, a.a.O.; vom 13.03.2014 C-366/12 Klinikum Dortmund, a.a.O.). Gemäß diesem Grundsatz sind nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 01.12.2010 XI R 46/08, a.a.O.) im Sinne des Unionsrechts Leistungen dann nicht eng der Sozialfürsorge verbunden, wenn sie nicht an den Hilfsbedürftigen, sondern an einen Unternehmer als Leistungsempfänger erbracht werden, der diese Vorbezüge benötigt, um damit seinerseits eigene steuerbefreite Ausgangsleistung an einen Patienten oder Hilfsbedürftigen erbringen zu können. Hinsichtlich seiner Vorbezüge entspricht ein steuerfreie Ausgangsleistungen ausführender Unternehmer bezüglich einer Bedürftigkeit nicht dem Personenkreis der Sachverhalte, bei denen die Rechtsprechung das Merkmal der mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundenen Leistungen bejaht hat. Anerkannt ist in der Rechtsprechung des EuGH nämlich nur, dass die Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die an körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen erbracht werden, im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen darstellen (vgl. EuGH, Urteile vom 10.09.2002, C-141/00 Kügler, a.a.O.; vom 15.11.2012 C-174/11 Zimmermann, a.a.O.). Dabei sind an die Qualifikation der Pflegekräfte bei der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung geringere Anforderungen als bei der Behandlungspflege zu stellen. Es genügt die Eignung der Pflegekraft, die erforderlichen Leistungen zu erbringen (BFH, Urteil vom 22.04.2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl. II 2004, 849). Gleiches gilt hinsichtlich der Kinderbetreuung durch Tageseltern (EuGH, Urteil vom 09.02.2006 C-415/04, Slg 2006, I-1385, BFH/NV 2006 Beilage 3, S. 256). In der Regel zählen die mit dem Ziel der Verwendung für steuerfreie Ausgangsleistungen ausgeführten Verwaltungsleistungen ihrerseits nicht zu den steuerfreien Leistungen. Im Urteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) hat der Senat von diesem Grundsatz ausgehend die von der dortigen Klägerin ausgeführten Verwaltungstätigkeiten dennoch als umsatzsteuerfrei eingestuft, weil die Verwaltungsleistungen Nebenleistungen zu den als steuerfrei zu behandelnden Hauptleistungen der dortigen Klägerin waren. Demgegenüber sind die in Form der vom Kl. abgerechneten Verwaltungstätigkeiten nicht

38

steuerfrei. ausgeführte Umsätze, da sie nach Maßgabe des Senatsurteils vom 14.01.2014 15 K 4674/10 (a.a.O.) keine Nebenleistungen zu einer steuerfreien Hauptleistung sind. Im Streitfall konnte der Senat keine Feststellungen treffen, wonach die vom Kl. ausgeführten Verwaltungsleistungen im Verhältnis zu seinen übrigen Tätigkeiten für den Verein bzw. dessen Untergliederungen als Nebenleistungen zu qualifizieren sind (zum Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung vgl. zuletzt BFH, Beschluss vom 28.10.2014 V B 92/14, juris). Nach den Feststellungen der Ap rechnete der Kl. in den der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen gegenüber dem Auftraggeber, dem Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen, „kaufmännische Aufgaben“ und „Verwaltung“ ab. Der Kl. vermerkte in den der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen kein Verhältnis dieser Leistungen zu anderen Leistungen und sei es durch ausdrückliche Bezugnahme auf außerhalb der Abrechnungen vorhandene Unterlagen. Es fehlte insbesondere der ausdrückliche Hinweis, für welche anderen Leistungen die Verwaltungsleistungen Nebenleistungen sein sollten. Dieser Umstand ist steuerschädlich, weil nach der Rechtsprechung des BFH (zuletzt Beschluss vom 22.07.2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780) bei der Auslegung andere Geschäftsunterlagen außerhalb der zu beurteilenden Rechnung nur dann zu berücksichtigen sind, wenn die Rechnung eindeutig auf diese anderen Geschäftsunterlagen Bezug nimmt. Der Senat konnte keine Gesichtspunkte feststellen, die schlüssig nachvollziehbar erklären, aus welchem Grund der Kl. in seinen der Ap vorgelegten, zeitnah erstellten Rechnungsfassungen unzutreffende Angaben gemacht haben soll. Zwar trug der Kl. bereits bei der Ap wie auch im nachfolgenden Verwaltungs- und im hiesigen Gerichtsverfahren zunächst vor, nicht die abgerechneten Verwaltungsleistungen, sondern steuerfreie Assistenzleistungen bzw. sonstige steuerfreie Hilfeleistungen ausgeführt zu haben, und berief sich dazu auf das Schreiben des Herrn N L , wonach der Kl. bereits ab 01.12.2000 an Herrn N L Assistenzleistungen als Integrationshilfe gemäß dem SGB II und SGB III und individuelle Schwertbehindertenhilfe nach dem SGB XII geleistet habe. Überdies trug der Kl. im Schriftsatz vom 18.02.2011 vor, in den Streitjahren zu 20 % Assistenzleistungen gemäß dem SGB II und dem SGB III, zu 70 % Leistungen der Eingliederungshilfe im Rahmen der Hilfe für schwerstbehinderte Menschen und zu 10 % Leistungen der Altenhilfe (Telefondienst, usw.) ausgeführt zu haben. Da der Kl. hiervon abweichend in der mündlichen Verhandlung vom 17.01.2014 vortrug, in den Streitjahren entsprechend den der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen Verwaltungsleistungen ausgeführt zu haben, die allerdings als Nebenleistungen zu steuerfreien Hauptleistungen zu qualifizieren seien, vermag der vorherige Vortrag des Kl. nicht zu überzeugen. Enthielten die Abrechnungen des Kl. in den der Ap vorgelegten Fassungen inhaltlich unzutreffende Angaben, so ist nicht ersichtlich, warum er in Kenntnis um den wahren Inhalt seiner Tätigkeiten in Erfüllung der ihn nach § 153 der Abgabenordnung (AO) treffenden Berichtigungspflicht keine berichtigten Abrechnungen mit einem seinem Vorbringen im Verwaltungsverfahren entsprechenden Inhalt erteilte und dem Gericht vorlegte. Die Tatsache der unterlassenen Rechnungsberichtigung in Verbindung mit der Korrektur des Sachvortrags des Kl. in der mündlichen Verhandlung vom 14.01.2014 lässt mangels entgegenstehender Umstände nur den Schluss zu, dass nur die der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen die tatsächlich vom Kl. ausgeführten Leistungen zutreffend beschrieben. Die fehlende nachvollziehbare Erläuterung der Diskrepanz zwischen angeblich ausgeführter und abgerechneter Leistung geht zu Lasten des Kl., da er davon ausgehen musste, dass jedenfalls in den Streitjahren Verwaltungsleistungen im Gegensatz zu Pflegeleistungen in der Regel umsatzsteuerpflichtig, weil nicht steuerfrei, waren. Dass der jeweilige Auftraggeber des Kl. eine Korrektur der ursprünglichen bei der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen durchgesetzt hat, konnte der Senat nicht feststellen. Nach dem Vortrag des Kl. waren seine Abrechnungen aber Grundlage für die Weiterberechnung seines jeweiligen Auftraggebers an dessen Vertragspartner, den jeweiligen Träger der sozialen Sicherheit, weshalb der jeweilige Auftraggeber des Kl. größtes Interesse an einer inhaltlich zutreffenden Beschreibung der vom

Kl. ausgeführten Tätigkeiten in dessen Abrechnungen hatte. Bei dieser Ausgangslage spricht das Verhalten des jeweiligen Auftraggebers eher dafür, dass nur die der Ap vorgelegten Abrechnungsfassungen die Tätigkeiten des Kl. in den Streitjahren zutreffend beschrieben. Es ist nicht der Regelfall, dass ein Unternehmer Rechnungen in den Verkehr bringt, die dessen Umsatzbesteuerung nach sich ziehen, obwohl er in Wirklichkeit zumindest überwiegend steuerfreie Umsätze ausführte. Nur die Leistungsbeschreibungen in den der Ap vorgelegten Rechnungsfassungen stimmen mit dem übrigen Verhalten des Kl. in den Streitjahren überein. Für die Streitjahre hatte er ein Gewerbe „Verwaltungstätigkeit“, ab 2005 ergänzt um „Beratungstätigkeit“ angemeldet. Hätte er in den Streitjahren statt der Verwaltungstätigkeit nur Assistenz- und Pflegeleistungen ausgeführt, so spricht nichts dafür, aus welchem Grunde er dann nicht die inhaltliche Veränderung seiner Tätigkeit von einer Buchhaltungs- und Verwaltungstätigkeit hin zu einer Assistenz- und Pflegeleistung den Gewerbebehörden mitgeteilt und auch in seinen ESt-Erklärungen den Tätigkeitswechsel angezeigt hätte. Solche Anzeigen erfolgten aber nicht. Gründe dafür hat der Kl. nicht genannt.

Den auf richterliche Anforderung im Gerichtsverfahren mit Schriftsatz vom 05.08.2013 vorgelegten Abrechnungsbelegen vermag der Senat keinen entscheidenden Beweiswert beizumessen. Der Senat kann nicht davon ausgehen, dass die mit diesem Schriftsatz vorgelegten Abrechnungsfassungen mit den der Ap vorgelegten Fassungen übereinstimmen. Einer solcher Feststellung steht entgegen, dass der Kl. den Vorhalt des FA im Schriftsatz vom 15.05.2014, dem Ap-Prüfer eine auf den 01.07.2006 an das Mobile Team E datierte Abrechnung mit einem anderen Inhalt als in der ebenfalls auf den 01.07.2006 datierten, an das Mobile Team E adressierten, aber erst auf gerichtliche Anforderung hin übersandten Abrechnung vorgelegt zu haben, einschließlich der vom FA aufgezeigten Widersprüche nicht rückhaltlos aufzuklären vermochte. Der Kl. trug für die Existenz unterschiedlicher Rechnungsfassungen keine (schlüssige) Erklärung vor. Entsprechendes gilt hinsichtlich des weiteren Vorhalts des FA, der Kl. habe zumindest bezogen auf den Kunden K dem Gericht Abrechnungen vorgelegt, die er nicht bei der Ap vorgelegt habe. Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang, ob der Kl. die behaupteten Assistenzleistungen tatsächlich ausgeführt hat. Der Senat vermag jedenfalls deren Inrechnungstellung aus den dem Prüfer vorgelegten Abrechnungen nicht zu entnehmen. Gegen den Beweiswert der während des Prozessverfahrens vorgelegten Belege spricht, dass auf den gerichtlichen Auflagenbeschluss hin der Kl. mitteilte, zu den angeblich gegenüber Herrn N L ausgeführten Assistenzleistungen keine Unterlagen nicht (mehr) vorlegen zu können, und im Auftrag des Vereins Tätigkeiten der Eingliederungshilfe sowie Hilfe des Alltags an pflegebedürftige Personen erbracht zu haben, die nicht gegenüber dem Kostenträger abrechenbar seien. Aus diesen Gründen hätte der Kl. an einer ordnungsgemäßen Leistungsbeschreibung in den ursprünglichen Rechnungsfassungen interessiert sein müssen. Die angesichts fehlender Unterlagen zum Sachverhalt verbleibenden Nachweislücken gehen zu Lasten des Kl. Denn in Ansehung des wechselnden Vortrags traf allein den Kl. die Pflicht der Aufklärung der von ihm behaupteten Sachverhalte einschließlich der Vorlage der zugehörigen Beweismittel (vgl. BFH, Beschluss vom 24.10.2006 XI B 112/05, BFH/NV 2007, 201 m.w.N.). Dass der Kl. insoweit in Beweisnot geraten ist, geht zu seinen Lasten (vgl. BFH, Urteil vom 16.09.2009 X R 48/07, BFH/NV 2010, 212).

39

Die mit Schriftsatz vom 26.03.2014 vorgelegten Unterlagen „Leistungsnachweise über „andere Verrichtungen“ im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII“ rechtfertigen keine (teilweise) Steuerbefreiung der Umsätze des Kl. In den Leistungsnachweisen fehlt die ausdrückliche Benennung des Kl. als Leistender, so dass der Senat an Hand dieser Unterlagen gerade nicht feststellen kann, dass es sich um Leistungen des Kl. handelt. Der Beweiswert dieser Unterlagen wird zudem dadurch abgewertet, dass in den für die Streitjahre der Ap

40

vorgelegten Rechnungsfassungen in der Rubrik „selbständige Tätigkeiten“ der ausdrückliche Hinweis auf die vom Kl. angeblich ausgeführten anderen Verrichtungen fehlt. Die fehlende Verknüpfung verhindert die Feststellung, dass mit den im Gerichtsverfahren vorgelegten Unterlagen andere Verrichtungen im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII abgerechnet wurden. Dass der Kl. diese Unterlagen nicht bereits auf die gerichtliche Anforderung mit Schriftsatz vom 05.08.2013 einreichte, schwächt deren Beweiswert weiter ab. Dem rechtskundig vertretenen Kl. musste klar sein, dass nur eine vollständige Belegvorlage einschließlich aller zugehöriger Anlagen die Richtigkeit seines vorgerichtlichen und seines ursprünglichen gerichtlichen Vortrags, der den Feststellungen der Ap diametral entgegenstand, zu beweisen vermochte. Warum er im Lichte des Vortrags im Schriftsatz vom 26.03.2014 mit dem Schriftsatz vom 05.08.2013 nur unvollständige Unterlagen vorlegte, konnte der Kl. nicht schlüssig erklären. In den Abrechnungen an den Verein xxx e.V. war ein ausdrücklicher Hinweis auf im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII erbrachte „andere Verrichtungen“ schon deshalb geboten, weil der Verein für seine Abrechnung gegenüber den Trägern der sozialen Sicherheit ordnungsgemäße Abrechnungen des Kl. benötigte, damit der Verein zweifelsfrei feststellen konnte, welche der vom Kl. in Rechnung gestellten Kosten er weiterberechnen konnte.

Die nach den Feststellungen der Ap in den ihr vorgelegten Abrechnungsfassungen in geringem Umfang abgerechneten Leistungen der EGH und des ISB sind Leistungen im Sinne des Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG. Denn der Kl. führte in den Streitjahren 2004 bis 2006 mit den EGH- und ISB-Leistungen Umsätze aus, die durch spezifische Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, nämlich durch die Vorschriften des SGB II und des SGB III sowie des SGB XI und des SGB XII wie etwa § 36 SGB XI (häusliche Pflegehilfe), § 39 SGB XI, § 45 SGB XI oder § 53 SGB XII (Eingliederungshilfe) geregelt sind und bei denen die Kosten durch die Träger der sozialen Sicherheit übernehmbar waren und im Streitfall auch übernommen wurden. Solche Leistungen sind nach der Rechtsprechung des EuGH eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen im Sinne von Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG (Urteile vom 10.09.2002 C-141/00 Kügler, a.a.O.; vom 15.11.2012 C-174/11 Zimmermann, a.a.O.), wobei es ausreicht, dass die Pflegekraft die erforderlichen Leistungen erbringen kann (BFH, Urteil vom 22.04.2004 V R 1/98, a.a.O.). 41

Die Höhe der für die Streitjahre 2004 bis 2006 steuerfrei zu belassenden Umsätze musste der Senat nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 162 AO schätzweise ermitteln. Die mit Schriftsatz vom 05.08.2013 vorgelegten Unterlagen bilden keine hinreichende Grundlage für die Ermittlung der Höhe der steuerfreien Umsätze, da diese Belege aus den vorgenannten Gründen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können. Mangels entgegenstehender Gesichtspunkte geht der Senat davon aus, dass nur die in der Auswertung des FA vom 14.01.2014 ermittelten Umsätze und zwar für 2004 EGH-Leistungen 16,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und ISB-Fahrten 9 Stunden zu 23 € pro Stunde, für 2005 EGH-Leistungen 13,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und keine ISB-Fahrten und für 2006 EGH-Leistungen 1,50 Stunden zu 22 € und ISB-Fahrten 44 Stunden zu 23 € pro Stunde steuerfrei sind. 42

Der Kl. führte die EGH- und ISB-Leistungen als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG aus. 43

Zwar liegt es grundsätzlich im Ermessen der Mitgliedsstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Ficht ein Steuerpflichtiger die Anerkennung oder die Nichtanerkennung der Eigenschaft als Einrichtung 44

mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG an, haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen in diesem Artikel eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, einschließlich insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (vgl. dazu EuGH, Urteile vom 10.09.2002, C-141/00 Kügler, a.a.O.; vom 26.05.2005 C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, a.a.O.). Für die Antwort auf die Frage, ob eine Einrichtung im Sinne des Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG vorliegt, sind verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen, wobei diese bei der Gesamtabwägung aber nicht kumulativ zu verstehen sind (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 25.04.2013 V R 7/11, a.a.O.; vom 08.06.2011, XI R 22/09, BFHE 234, 448, BFH/NV 2011, 1804). Zu ihnen können 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 Tatsache zählen, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (vgl. EuGH, Urteile vom 10.09.2002 C-141/00 Kügler, a.a.O.; vom 26.05.2005 C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, a.a.O.; vom 15.11.2012 C-174/11 Zimmermann, a.a.O.). Unerheblich ist, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen wurden, vielmehr genügt es, dass die Kosten dem Grundsatz nach übernehmbar sind (vgl. dazu BFH, Urteil vom 08.06.2011 XI R 22/09, a.a.O.; Senatsurteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U, a.a.O.). Zudem ist zu würdigen, ob der Leistende die begünstigten Leistungen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen mit den Trägern der sozialen Sicherheit erbrachte. Es reicht für sich allein jedoch nicht aus, dass der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig wurde (BFH, Urteile vom 08.11.2007 V R 2/07, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634; vom 08.08.2013 V R 8/12, a.a.O.).

Der Begriff „Einrichtung“ im Sinne des Unionsrechts umfasst auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht (vgl. EuGH, Urteil vom 26.05.2005 C-498/03 Kingscrest Associates und Montecello, a.a.O. m.w.N.), so dass der Anerkennung des Kl. als Einrichtung im Sinn des Unionsrechts nicht entgegensteht, dass der Kl. mit Einnahmeerzielungsabsicht handelte. Die Kl. führte in den Streitjahren mit seinen EGH- und ISB-Leistungen Umsätze aus, die wie vorstehend dargelegt durch spezifische Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, geregelt waren.

45

Dass die EGH- und ISB-Tätigkeiten des Kl. im Gemeinwohlinteresse lagen, liegt auf der Hand. Soweit andere Steuerpflichtige gleiche Tätigkeiten ausführten, kamen sie in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung. Für den Streitfall ist diese Voraussetzung nach dem Grundsätzen des Senatsurteils vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) als erfüllt anzusehen, da etwa die Umsätze von Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG, die ebenfalls ambulante Pflegeleistungen erbringen, steuerfrei sind.

46

Dass weder zwischen dem Kl. und den von ihm betreuten Personen noch zwischen dem Kl. und dem jeweiligen Kostenträger direkte Vertragsbeziehungen bestanden, noch dass der Kl. keine direkte Zahlungen vom jeweiligen Kostenträger bezog, schließt seine Anerkennung als „Einrichtung mit sozialem Charakter“ nicht aus. Zur Frage der Auslegung dieses Begriffs in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL hat der Senat im Urteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) ausgeführt, dass eine natürliche Person ohne Rücksicht darauf als

47

„soziale Einrichtung“ im Sinne des dieser Vorschrift zu qualifizieren ist, ob sie ihre Leistungen aufgrund eines Subunternehmerverhältnisses an einen Unternehmer erbringt, der seinerseits aufgrund vertraglicher Beziehungen mit einem Träger sozialer Sicherheit als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Unionsrechts anerkannt ist. Diese Grundsätze gelten für die Auslegung des inhaltsgleichen Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG. Das Erfordernis einer unmittelbaren Leistungsbeziehung zwischen dem die steuerfreie Leistung ausführenden Unternehmer und dem Träger der sozialen Sicherheit ist weder vom Wortlaut der Richtlinie gedeckt, noch ergibt sich ein solcher Zusammenhang aus der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG. Entscheidend ist vielmehr, dass die für die ausgeführten Leistungen angefallenen Kosten von den Trägern der sozialen Sicherheit übernommen werden können (vgl. Dickkopp/van der Boeken, UR 2009, 335, 341; FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 27.05.2013 7 V 7322/12, EFG 2013, 1444; vgl. auch FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27.11.2008 6 K 1431/05, EFG 2009, 527 zum Erfordernis der Unmittelbarkeit im Rahmen des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG). Bestätigt sieht der Senat sich mit seiner Auslegung des Unionsrechts durch den Beschluss des BFH vom 12.12.2013 XI B 88/13 (BFH/NV 2014, 550), in dem der BFH ausdrücklich klargestellt hat, dass die von der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL aufgestellten Grundsätze auch für den Geltungsbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. h der MwStSystRL anzuwenden sind. Die Qualifikation eines Unternehmers als eine „soziale Einrichtung“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL und damit im Sinne der inhaltsgleichen Vorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG kann eben nicht ausschließlich mit dem Argument versagt werden, dass zwischen dem Unternehmer und dem als Kostenträger auftretenden Träger der sozialen Sicherheit keine unmittelbare Vertragsbeziehung bestanden. Eine solche Argumentation greift zu kurz und berücksichtigt nicht, dass verschiedene Gesichtspunkte bei der Beantwortung der Ausgangsfrage berücksichtigt und gegeneinander abgewogen werden müssen. Die Auffassung des Senats steht aus den Gründen seines Urteils vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) auch nicht im Widerspruch zu den Entscheidungen des BFH vom 08.11.2007 V R 2/06 (a.a.O.) und vom 08.08.2012 V R 8/12 (a.a.O.). Aus den Ausführungen des BFH in beiden Entscheidungen ergibt sich gerade nicht, dass nicht auch ein „Subunternehmer“ eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sein kann.

Nach den Feststellungen der Ap trugen die Träger der sozialen Sicherheit, etwa die Stadt C und der LWL die ihnen vom Verein xxx e.V. und dessen Untergliederungen berechneten Kosten für die vom Kl. ausgeführten EGH- bzw. ISB-Tätigkeiten, d.h. die Kosten für die vom Kl. erbrachten EGH- bzw. ISB-Leistungen waren auch von den Trägern der sozialen Sicherheit übernehmbar. Die von der Ap festgestellten Kostenerstattungen an den Verein xxx e.V. erfolgten in Kenntnis dessen, dass der Verein xxx e.V. die abgeholzten Leistungen nicht durch Angestellte, sondern durch Vereinsmitglieder als „selbständige Assistenzkräfte“ ausführen ließ. Keine andere Beurteilung erfordert das Argument des FA, die Kosten seien im Sinne der Rechtsprechung deshalb nicht als übernehmbar anzusehen, weil der Kl. selbst mit den Trägern der sozialen Sicherheit keine entsprechende Verträge wie der Verein xxx e.V. hätte abschließen können. Zwar war der Kl. jedenfalls in den Streitjahren keine ausgebildete Pflegefachkraft. Er war aber nach den sozialgesetzlichen Vorschriften berechtigt, die von ihm abgerechneten EGH- bzw. ISB-Leistungen durchzuführen. Nach § 77 Abs. 1 SGB XI können grundsätzlich auch Verträge mit einzelnen geeigneten Pflegekräften abgeschlossen werden, etwa über Leistungen der Grundpflege, der hauswirtschaftlichen Versorgung und Betreuungsleistungen nach § 36 Abs. 1 SGB XI. Wie der Senat in seinem Urteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) ausgeführt hat, muss es sich bei der diese Leistungen ausführenden Pflegekraft lediglich um eine geeignete Pflegekraft handeln. Diesbezüglich

verfügte der Kl. über eine langjährige Erfahrung.

V.) Die Übertragung der Neuberechnung der USt für 2004 bis 2006 auf das FA beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Für 2004 sind EGH-Umsätze von 16,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und ISB-Umsätze von 9 Stunden zu 23 € pro Stunde, für 2005 sind EGH-Umsätze von 13,75 Stunden zu 22 € pro Stunde und keine ISB-Umsätze und für 2006 sind EGH-Umsätze von 1,50 Stunden zu 22 € und ISB-Umsätze von 44 Stunden zu 23 € pro Stunde steuerfrei zu belassen, d.h. es sind Bruttoumsätze für 2004 von 575,50 €, für 2005 von 302,50 € und für 2006 von 1.045,00 € steuerfrei zu belassen. 49

VI.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 50

VII.) Angesichts des zu dem Senatsurteil vom 14.01.2014 15 K 4674/10 U (a.a.O.) unter dem Aktenzeichen BFH V R 13/14 anhängigen Revisionsverfahrens war die Revision nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. 51