Finanzgericht Münster, 15 K 448/20 U

Datum:	11.12.2023
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	15. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	15 K 448/20 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2023:1211.15K448.20U.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist strittig, ob die Umsätze der Klägerin im Bereich des „Betreuten Wohnens“ umsatzsteuerfrei sind. 2

Die Klägerin ist eine Stiftung des bürgerlichen Rechts i. S. von § 2 Abs. 2 des Stiftungsgesetzes Nordrhein-Westfalens mit Sitz in O. Organ der Stiftung ist die Stadt O, vertreten durch den Oberbürgermeister, der zugleich Vorstand i. S. von § 86 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i. V. mit § 26 BGB ist. Zweck der Klägerin ist nach ihrer Satzung […]. Der Stiftungszweck wird u.a. durch die Projekte „…“, „…“, „…“ und dem „…“ umgesetzt. 3

Die Klägerin hielt im Streitzeitraum sämtliche Geschäftsanteile an der Altenzentrum L GmbH und der Ambulante Dienste L GmbH. Beide Gesellschaften werden seitens der Klägerin und des Beklagten übereinstimmend als Organgesellschaften der Klägerin als Organträgerin angesehen. 4

Beginnend im März 2015 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung O eine Außenprüfung bei der Klägerin durch. Ausweislich der Berichte über die Außenprüfung bei der Klägerin vom 12.8.2016, bei der Ambulante Dienste L GmbH vom 12.8.2016 und der Altenzentrum L GmbH vom 12.8.2016, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, traf 5

der Prüfer im Wesentlichen die folgenden Feststellungen: Die Klägerin sei im Streitzeitraum umsatzsteuerliche Organträgerin der Altenzentrum L GmbH, der L Service GmbH, der Sozialholding L GmbH und der Ambulante Dienste L GmbH gewesen. Die Ambulante Dienste L GmbH habe im Streitzeitraum Leistungen gegenüber Senioren und Pflegebedürftigen und zwar in erster Linie durch ambulante Pflegeleistungen, „Essen auf Rädern“, Hauswirtschafts- und sonstigen Servicedienste sowie Fahr-, Hol- und Bringdienste erbracht. Beginnend in 2011 habe die Ambulante Dienste L GmbH Leistungen im Bereich des Betreuungsdienstes für die benachbarte Altenwohnanlage ausgeführt. Diese Leistungen seien in den Jahren zuvor von der Altenzentrum L GmbH erbracht worden. Im Bereich des Betreuungsdienstes seien in 2011 bis 2013 etwa Umsätze i. H. von xxx € erzielt worden. Der Betreuungsservice sei gegenüber den Bewohnern der Altenwohnanlage auf der Grundlage eines Betreuungsvertrags erbracht worden. Die Leistungen hätten u.a. die Einrichtung eines Notrufsystems umfasst sowie die zeitlich begrenzte Bereitstellung pflegerischer Betreuung in besonderen Fällen (jährlich bis zu 10 Stunden tagsüber und bis zu 3 Stunden in der Nacht). Zudem habe das Angebot die Teilnahme an Veranstaltungen im Altenzentrum L umfasst. Des Weiteren könne die dortige Hauszeitschrift bezogen und die stationäre Aufnahme in das Altersheim vorgemerkt werden. Der pauschale Monatsbeitrag belaufe sich auf xxx € zuzüglich xxx € für den Zeitungsbezug. Nach den für die Jahre 2012 und 2013 vorgelegten Bewohnerlisten sei der Betreuungsservice von mehr als 2/3 der Personen in Anspruch genommen worden, die das 75. Lebensjahr vollendet hätten. Da davon auszugehen sei, dass entsprechende Verhältnisse auch in den Vorjahren vorgelegen hätten, könne der Betreuungsservice als Zweckbetrieb gemäß § 66 der Abgabenordnung (AO) eingestuft werden.

Die von der Ambulante Dienste L GmbH erbrachten Leistungen im Bereich der ambulanten Pflege seien nach § 4 Nr. 16 Buchst. e) bzw. Buchst. c) des Umsatzsteuergesetzes (UStG) (ab 2009) umsatzsteuerfrei, da die Ambulante Dienste L GmbH insoweit einen Versorgungsvertrag nach § 72 SGB XI über die Erbringung ambulanter Pflegeleistungen mit dem Sozialversicherungsträger abgeschlossen habe. Die Umsätze im Bereich des „Betreuten Wohnens“ seien allerdings steuerpflichtig und mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Die von einem Dritten bewirtschaftete Altenwohnanlage umfasse rund 160 heimangelehnte Wohnungen, von denen 140 aufgrund ihrer öffentlichen Förderung mit Landesdarlehen der Zweckbestimmung als „Altenwohnung“ unterlegen hätten. Mit dem Bezug einer Wohnung sei die Verpflichtung zum Abschluss eines Betreuungsvertrags mit der Ambulante Dienste L GmbH verbunden. Die zweckgebundenen Wohnungen seien fast ausschließlich an Inhaber von Wohnberechtigungsscheinen vermietet worden. Auch sei eine Vielzahl von Personen, die den Betreuungsvertrag abgeschlossen hätten, zugleich auch Bezieher von Leistungen des ambulanten Pflegedienstes. Die betreffenden Kosten seien – so die Angaben der Klägerin im Rahmen der Außenprüfung – in mehr als 25 % der Fälle von den Trägern der Sozialhilfe übernommen worden. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung sei vorliegend aber allein auf die im Bereich „Betreutes Wohnen“ erbrachten Serviceleistungen abzustellen, d.h. dieser Betriebsteil müsse i. S. des § 4 Nr. 16 UStG als eigenständige Einrichtung angesehen werden. Es sei nicht erkennbar, dass die Kosten der Betreuungspauschale zu mehr als 50 % von Trägern der Sozialversicherung übernommen worden seien, z.B. auf der Grundlage von § 30 SGB XII (Mehrbedarfe), § 31 SGB XII (einmalige Bedarfe) oder § 65 SGB XII (andere Leistungen zur Pflegehilfe). Auch der Hinweis auf die Kostenübernahme der durch den ambulanten Pflegedienst der Ambulante Dienste L GmbH erbrachten Pflege- und Betreuungsleistungen führe zu keiner anderen Beurteilung. Diese Kosten seien nach Maßgabe von § 61 SGB XII erstattet worden und würden die Hilfe bei bestimmten wiederkehrenden Verrichtungen im Bereich der Grundpflege, Ernährung, Mobilität und hauswirtschaftliche Versorgung betreffen. Die Leistungen aus der Betreuungspauschale 6

würden hierdurch nicht erfasst. Im Übrigen sei für die Bemessung der Fälle auf sämtliche Bewohner abzustellen, die den Betreuungsservice in Anspruch genommen hätten. Danach würden Zweifel bestehen, ob überhaupt in mehr als 25 % der Fälle die Leistungen des ambulanten Pflegedienstes durch die Sozialhilfe abgedeckt worden sei. Ausgehend von Bruttoumsätzen in 2011 in Höhe von xxx €, in 2012 in Höhe von xxx € und in 2013 in Höhe von xxx € sei die Umsatzsteuer (abzüglich einer zu schätzenden Vorsteuer in Höhe von 20 %) in 2011 um xxx €, in 2012 um xxx € und in 2013 um xxx € zu erhöhen. In Bezug auf die Altenzentrum L GmbH sei für 2009 festzustellen, dass ausgehend von einem Bruttoumsatz in Höhe von xxx € abzüglich einer geschätzten Vorsteuer von 20 % (xxx €) die Umsatzsteuer um xxx € zu erhöhen sei.

Während der Außenprüfung reichte die Klägerin einen bereits in 1996 geschlossenen Versorgungsvertrag gemäß § 72 SGB XI zwischen der Altenzentrum L gGmbH und verschiedenen Kranken- und Pflegekassen betreffend die Versorgung von Pflegebedürftigen mit ambulanten Pflegeleistungen, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, zu den Verwaltungsvorgängen. Zudem reichte die Klägerin einen Vertrag gemäß §§ 132, 132a Abs. 2 SGB V zwischen dem Bundesverband privater Anbieter sozialer Dienste e.V. und verschiedenen Ersatzkassen über Erbringung von verschiedenen Pflegeleistungen aus 2008 ein. Hinsichtlich der Vermietung der „Altenwohnungen“ übermittelte die Klägerin einen exemplarischen Mietvertrag zwischen der „… Wohnungsunternehmen der Stadt O GmbH“ und der Mieterin J T. Aus dem Vertrag ergibt sich, dass das Mietverhältnis unter der Maßgabe geschlossen wird, dass eine Kündigung des Betreuungsvertrags mit der Altenzentrum L gGmbH auch eine Kündigung des Mietvertrags herbeiführt und umgekehrt. In § 6 Abs. 12 des Vertrags ist festgehalten, dass „[d]em Mieter […] bekannt ist, dass die gemietete Wohnung zweckgebunden [ist] und zwar dahingehend, dass sie nur von 1 bzw. 2 Personen über 60 Jahre bewohnt werden darf.“ 7

Die Klägerin reichte zudem ein Muster eines Betreuungsvertrags zwischen der Altenzentrum L gGmbH und einem Mieter einer Altenwohnung ein, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird. Hierin heißt es: 8

„§ 2 Allgemeine Betreuungsleistungen 9

(1) Im Rahmen des Betreuungskonzeptes für die Altenwohnungen bietet das Service-Center der Altenzentrum L gGmbH den Mietern als Dienste allgemeine Betreuungsleistungen, die ihren Bedürfnissen entsprechen, an. 10

(2) Diese allgemeinen Betreuungsleistungen werden durch eine Betreuungs-Grundpauschale abgerechnet. 11

(3) Folgende Dienstleistungen sind in der Betreuung-Grundpauschale enthalten und können daher ohne zusätzliche Berechnung in Anspruch genommen werden: 12

1. ein Tag und Nacht besetztes, mit dem Altenzentrum verbundenes Notrufsystem. Es erfolgt eine Vermittlung zu Kontaktperson oder einer Einleitung von Erste-Hilfe-Maßnahmen. Dieses beinhaltet ggf. auch die Verständigung eines Arztes. Das Notrufsystem setzt einen analogen Telefonanschluss voraus, der durch die Mieter gestellt werden muss. 13

2. bei kurzfristiger Erkrankung oder vorübergehender Pflegebedürftigkeit werden bis zu insgesamt 10 Stunden pflegerische Betreuung ausschließlich des Nachtdienstes (20:00 Uhr - 7:00 Uhr) im Kalenderjahr von den Mitarbeitern des Senioren-Service-Centers durchgeführt. Ausgeschlossen ist im Rahmen des 10-Stunden-Kontos die Erbringung von Behandlungen. 14

3. zur Sicherung des Nachtzeitraums (20:00 Uhr - 7:00 Uhr) können bei kurzfristiger Erkrankung oder vorübergehender Pflegebedürftigkeit bis zu 3 Stunden Betreuung in vorheriger Rücksprache mit den Mitarbeitern des Senioren-Service-Centers geplant und im Kalenderjahr angefordert werden. […] 15

4. kostenlose Teilnahme an monatlich zwei kulturellen bzw. gesellschaftlichen Veranstaltungen im Rahmen des Programms des Altenzentrums L. […] 16

5. regelmäßige Zustellung der Hauszeitschrift „…“ des Altenzentrums L. 17

6. der Mieter ist mit Abschluss des Betreuungsvertrages in dem Pflegeheim des Altenzentrums L vorsorglich angemeldet. Bei Eintritt der Pflegebedürftigkeit wird der Aufnahmevertrag vorrangig berücksichtigt. […] 18

(4) Betreuungsgrundpauschale 19

Die Altenzentrum L gGmbH berechnet für die Betreuungsangebote nach § 2 Abs. 3 eine kostendeckende allgemeine Betreuungsumlage. 20

Die Umlage beträgt z. Zt.: xxx EUR je Mieter einer Wohnung 21

Abonnement „…“ xxx EUR monatlich pro Exemplar 22

xxx EUR Gesamtbetrag […].“ 23

Datierend auf den 2.3.2011 gab die Klägerin eine einen Erstattungsbetrag ausweisende Umsatzsteuererklärung für 2009 mit einer Umsatzsteuer in Höhe von xxx € ab. Mit Bescheid vom 15.4.2011 hob der Beklagte die Umsatzsteuerfestsetzung für 2009 auf. Mit Bescheid vom 31.8.2017 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer für 2009 auf xxx € – entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung, die auch in diesem Verfahren nicht strittige Punkte umfasst – fest. 24

Datierend auf den 7.8.2012 reichte die Klägerin eine einen Erstattungsbetrag ausweisende Umsatzsteuererklärung für 2011 mit einer Umsatzsteuer in Höhe von xxx € ein, der der Beklagte durch Mitteilung vom 5.9.2012 zustimmte. Mit Erklärung vom 26.9.2013 reichte die Klägerin eine einen Erstattungsbetrag ausweisende berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2011 mit einer Umsatzsteuer in Höhe von xxx € ein, der der Beklagte durch Mitteilung vom 23.10.2013 zustimmte. Mit Bescheid vom 31.8.2017 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer für 2011 auf xxx € fest. 25

Mit einen Erstattungsbetrag ausweisender Umsatzsteuererklärung vom 27.9.2013 erklärte die Klägerin für 2012 eine Umsatzsteuer in Höhe von xxx €, der der Beklagte durch Mitteilung vom 23.12.2013 zustimmte. Mit Bescheid vom 31.8.2017 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer für 2012 auf xxx € fest. 26

Mit einen Erstattungsbetrag ausweisender Umsatzsteuererklärung für 2013 erklärte die Klägerin eine Umsatzsteuer in Höhe von xxx €, der der Beklagte durch Mitteilung vom 27.2.2015 zustimmte. Mit Bescheid vom 31.8.2017 setzte der Beklagte die Umsatzsteuer auf xxx € fest. 27

Mit Schreiben vom 11.9.2017 legte die Klägerin gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 und 2011 bis 2013 jeweils vom 31.8.2017 Einsprüche mit der Begründung ein, dass die Umsätze im Bereich der Betreuung steuerfrei seien. Die Klägerin 28

könne sich auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG berufen. Zwar gehöre die Klägerin keinem Wohlfahrtsverband an, der Paritätische Wohlfahrtsverband lehne eine Aufnahme jedoch allein mit der Begründung ab, dass sie, die Klägerin, kommunal verwaltet werde, was zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Leistungen identischer Einrichtungen führe. Zudem seien die Umsätze des „Betreuten Wohnens“ gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. l) UStG steuerfrei. Eine Vielzahl von Personen würden auch Leistungen der ambulanten Pflege gemäß § 132 SGB V oder § 72 SGB XI in Anspruch nehmen. Exemplarisch würden z.B. in 2010 26,8 % der Mieter Leistungen der Sozialhilfe beziehen, sodass die Steuerbefreiung gewährt werden müsse.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.1.2020 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück und setzte – nach vorherigem Verböserungshinweis – die Umsatzsteuer 2011 auf xxx €, die Umsatzsteuer 2012 auf xxx € und die Umsatzsteuer 2013 auf xxx € fest. Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung, dass die Umsätze des Betreuten Wohnens nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei seien, da die Klägerin keinem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sei. Im Übrigen beruhe die Verböserung auf einer bisherigen fehlerhaften Umsetzung des Berichts über die Außenprüfung. 29

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, dass auf ihre Leistungen im Bereich des betreuten Wohnens § 4 Nr. 18 UStG anzuwenden sei bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Die Stiftung N sei umsatzsteuerliche Organträgerin der Altenzentrum L GmbH, der L Service GmbH, der Sozialholding L GmbH und der Ambulante Dienste L GmbH. Die Tätigkeiten der Ambulante Dienste L GmbH hätten in den Streitjahren u.a. den Betrieb einer ambulanten Pflege umfasst. Unstreitig sei, dass die Ambulante Dienste L GmbH die ambulante Pflege als Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 1 AO ausführe, da die Leistungen im besonderen Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen würden. Dies sei auch in der Außenprüfung festgestellt worden. Die Gesellschaft sei in der Folge für die Streitjahre von der Körperschaft- und Gewerbesteuer wegen Förderung des gemeinnützigen Zweckes „Förderung der Altenhilfe" freigestellt worden. Unter Berufung auf höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 1.12.2010 XI R 46/08, Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFHE – 232, 232, BStBl II 2023, 269) könne sie, die Klägerin, sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung der MwStSystRL berufen. Sie erfülle die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Die Ambulante Dienste L GmbH sei als gemeinnützige Einrichtung anerkannt und die Leistungen würden im Rahmen der Fürsorge und Betreuung bedürftiger Menschen erbracht, wie auch die Betriebsprüfung festgestellt habe. Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 17.2.2009 XI R 67/06 (BFHE 224, 183, BStBl II 2013, 967) ausgeführt, dass sich die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter aus der Zugehörigkeit zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege ergeben könne, die Mitgliedschaft in einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege jedoch nicht zwingend erforderlich sei. Zudem falle sie, die Klägerin, unter die zum 1.1.2020 in Kraft getretene Neuregelung, so dass erkennbar sei, dass sie die Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch nach dem für den Streitzeitraum geltenden Recht erfülle. 30

Mit Schriftsätzen vom 23.3.2022, 18.10.2022 und vom 3.4.2023 ergänzte die Klägerin ihren Vortrag dahingehend, dass die mit dem Betreuungsvertrag vereinbarten Leistungen ausschließlich Betreuungs- und Pflegeleistungen i. S. des § 4 Nr. 16 UStG umfassen würden. Zur Hilfsbedürftigkeit der betreuten Personen könne als Nachweis unzweifelhaft die Zuerkennung einer Pflegestufe bzw. eines Pflegegrades dienen. Die Pflegestufen bzw. 31

Pflegegrade der Bewohner seien aber nicht ausdrücklich in den Betreuungsverträgen festgehalten worden. Soweit die Ambulante Dienste L GmbH gegenüber den Bewohnern auch Pflegeleistungen nach SGB V bzw. SGB XI erbracht habe, seien diese Leistungen entsprechend der Pflegestufe bzw. des Pflegegrades des Bewohners über die Krankenkassen bzw. Pflegekassen abgerechnet worden. In den dem Gericht übersandten Listen seien die Bewohner des betreuten Wohnens aufgeführt, die in den Jahren 2009 und 2011 bis 2013 ambulante Pflegeleistungen in Anspruch genommen hätten. Diese Bewohner hätten eine Pflegestufe bzw. einen Pflegegrad zuerkannt bekommen und seien damit eindeutig als hilfsbedürftig i.S. des § 4 Nr. 16 UStG anzusehen. Auf diese pflegebedürftigen Bewohner entfielen umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlagen, die aus dem Bereich des „Betreuten Wohnens“ resultieren würden, von xxx € in 2009, von xxx € in 2011, von xxx € in 2012 und von xxx € in 2013. Diese Bemessungsgrundlagen seien abzüglich der durch die Außenprüfung pauschal gewährten Vorsteuern Ausgangspunkt des zu stellenden Antrags.

Zudem sei der überwiegende Teil der Bewohner älter als 75 Jahre. Da davon ausgegangen werden könne, dass Menschen bereits ab einem Alter von 65 Jahren häufiger von eingeschränkter Alltagskompetenz betroffen seien, könne angenommen werden, dass der überwiegende Teil der Bewohner davon betroffen sei und Anspruch auf Leistungen der Altenhilfe nach § 71 SGB XII habe. 32

Auch würden die Betreuungs- und Pflegekosten zu mind. 40 % bzw. 25% von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung vergütet. In dieser Frage sei nicht auf den Betriebsteil „Betreutes Wohnen“ abzustellen, sondern auf das gesamte Unternehmen. Die Altenzentrum L gGmbH und die Ambulante Pflege L GmbH würden überwiegend Leistungen nach SGB Xl und SGB V gegenüber Personen erbringen, denen eine Pflegestufe bzw. ein Pflegegrad zugewiesen worden sei. 33

Mit Schriftsatz vom 8.12.2023 ergänzte die Klägerin ihren Vortrag dahingehend, dass im Bereich des „Betreuten Wohnens" in den Jahren 2009, 2011 bis 2013 im Durchschnitt 151 Personen betreut worden seien. Da der Einrichtung keine Unterlagen über mögliche Ansprüche der Personen gegenüber den Sozialhilfeträgern vorliegen würden, seien Rückschlüsse aus den Unterlagen der ambulanten Pflege gezogen worden, also welchen von den betreuten Personen eine Pflegestufe zuerkannt worden sei. Dies seien in 2009 9 Personen, in 2011 35 Personen in 2012 29 Personen und in 2013 37 Personen gewesen. 34

Die Klägerin beantragt, 35

die Umsatzsteuerbescheide für 2009 und 2011 bis 2013 vom 31.8.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung 15.1.2020 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2009 um xxx €, die Umsatzsteuer für 2011 um xxx €, die Umsatzsteuer für 2012 um xxx € und die Umsatzsteuer für 2013 um xxx € niedriger festgesetzt wird. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Zur Begründung führt er u.a. aus, dass § 4 Nr. 18 UStG nicht zur Anwendung gelange, da die Klägerin keinem Wohlfahrtsverband angehöre. Zudem könne die Klägerin die Steuerbefreiung ohnehin nur auf der Grundlage von § 4 Nr. 16 UStG erreichen, deren Voraussetzungen sie aber nicht erfülle. 39

40

In Bezug auf die Vergütung der Betreuungs- und Pflegekosten durch die Sozialversicherung könne bei den Bewohnern mit Zuerkennung einer Pflegestufe bzw. eines Pflegegrades unterstellt werden, dass die betreffenden Leistungen ganz oder zum überwiegenden Teil durch Sozialleistungen vergütet würden. Eine solche Unterstellung sei jedoch für die übrigen Bewohner nicht angezeigt. Denn allein aus einem (möglichen) altersbedingten Zusatzbedarf nach Maßgabe des § 71 SGB XII könne vorliegend keine überwiegende Kostentragung durch die Träger der Sozialhilfe abgeleitet werden.

Zudem sei zu beachten, dass mehrere von einem Unternehmer betriebene verschiedenartige Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG nicht zusammen betrachtet werden dürften. Nach Abschn. 4.16.3 Abs. 3 Satz 5 des UStAE sei vorliegend für die Beurteilung der betreffenden Steuerbefreiung allein auf die Verhältnisse des Betriebsteils „Betreutes Wohnen“ abzustellen. Dem Klagebegehren könne daher nicht abgeholfen werden, da noch nicht der Nachweis erbracht worden sei, dass die Kosten in mindestens 40 % (bis 30.6.2013) bzw. 25 % (ab 1.7.2013) der Fälle im vorangegangenen Kalenderjahr von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden seien. 41

Die Klägerin wurde mit Verfügung vom 20.3.2023 gemäß § 79b Abs. 2 FGO aufgefordert, bis zum 21.4.2023, 1. hinreichende Nachweise der Hilfsbedürftigkeit der Bewohner*innen des betreuten Wohnens für den Streitzeitraum (2009, 2011 bis 2013) bei Gericht einzureichen, und 2. mitzuteilen, mit welcher Bemessungsgrundlage diesen Bewohner*innen gegenüber die strittigen Leistungen erbracht wurden, sowie 3. mitzuteilen, in wie viel Prozent der Fälle die Betreuungs- oder Pflegekosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind. In der Verfügung wurde die Kläger darauf hingewiesen, dass Erklärungenoder Beweismittel, die nach Ablauf der Frist eingehen, gemäß § 79b Abs. 3 FGO zurückgewiesen werden können, wenn deren Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde und der Kläger die Verspätung nicht genügend entschuldige. Der Kläger ist der Aufforderung nicht nachgekommen. 42

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen. 43

Entscheidungsgründe 44

I. Die Klage ist unbegründet. 45

Die Umsatzsteuerbescheide des Beklagten betreffend Umsatzsteuer für 2009 und 2011 bis 2013 jeweils vom 31.8.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.1.2020 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). Zu Recht hat der Beklagte die der Klägerin im Wege der Organschaft zugerechneten Umsätze der Altenzentrum L GmbH und der Ambulante Dienste L GmbH (1.) im Bereich des betreuten Wohnens als steuerpflichtig behandelt, da diese Leistungen weder nach § 4 Nr. 16 UStG (2.) noch unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL (3.) noch nach § 4 Nr. 18 UStG (4.) oder § 4 Nr. 12 UStG (5.) steuerfrei sind. 46

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Klägerin sind die Umsätze der Altenzentrum L GmbH und der Ambulante Dienste L GmbH gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zuzurechnen, da zwischen diesen Gesellschaften als Organgesellschaften und der Klägerin als Organträgerin in den Streitjahren nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten und des erkennenden 47

Senats eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand.

2. Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind gemäß § 4 Nr. 16 UStG i. d. vom 1.1.2009 bis zum 30.6.2013 geltenden Fassung steuerfrei: 48

die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von 49

a) juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 50

b) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch besteht, 51

c) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch, § 72 oder § 77 des Elften Buches Sozialgesetzbuch besteht oder die Leistungen zur häuslichen Pflege oder zur Heimpflege erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit § 44 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind, 52

d) Einrichtungen, die Leistungen der häuslichen Krankenpflege oder Haushaltshilfe erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit den §§ 32 und 42 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind, 53

e) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 111 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch besteht, 54

f) Einrichtungen, die nach § 142 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind, 55

g) Einrichtungen, soweit sie Leistungen erbringen, die landesrechtlich als niedrigschwellige Betreuungsangebote nach § 45b des Elften Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind, 56

h) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch besteht, 57

i) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 16 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte, nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 10 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte oder nach § 143e Abs. 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 54 Abs. 2 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch über die Gewährung von häuslicher Krankenpflege oder Haushaltshilfe, besteht, 58

j) Einrichtungen, die aufgrund einer Landesrahmenempfehlung nach § 2 der Frühförderungsverordnung als fachlich geeignete interdisziplinäre Frühförderstellen anerkannt sind, oder 59

k) Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind, erbracht werden. 60

Leistungen im Sinne des Satzes 1, die von Einrichtungen nach den Buchstaben b bis k erbracht werden, sind befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die 61

Vergütung jeweils bezieht;

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013 ist § 4 Nr. 16 UStG um eine Fallgestaltung in Buchst. k) ergänzt und der vormalige Buchst. k) in Buchst. l) übertragen und dahingehend geändert worden, dass (ab 1.7.2013) nur noch 25 % anstatt 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet sein müssen: 62

„k) Einrichtungen, die als Betreuer nach § 1896 Absatz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bestellt worden sind, sofern es sich nicht um Leistungen handelt, die nach § 1908i Absatz 1 in Verbindung mit § 1835 Absatz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vergütet werden, oder 63

l) Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 25 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.“ 64

Die Steuerbefreiung wird zudem nur unter der weiteren Voraussetzung des § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG gewährt. Dieser Satz 2 bestimmt, dass Leistungen i. S. des § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG, die von Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b) bis k) bzw. l) UStG erbracht werden, befreit sind, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht. 65

§ 4 Nr. 16 UStG beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g), 134 MwStSystRL. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten 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. Diese Befreiungsvorschrift dient dem Zweck, die Kosten der Sozialleistungen zu senken und damit, neben den Sozialversicherungsträgern als Kostenträgern für ihre Versicherten, typisierend auch die selbstzahlenden Leistungsempfänger zu entlasten. Dabei sind nach ständiger Rechtsprechung des Europäischer Gerichtshofs (EuGH) die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen (statt vieler EuGH-Urteil vom 8.10.2020 C-657/19, Finanzamt D, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2020, 1205, m. w. N.). 66

Für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG müssen hiervon ausgehend mehrere Voraussetzungen vorliegen. Die Leistungen müssen gegenüber dem in § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG genannten Personenkreis erbracht werden, sie müssen eng mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbunden sein und von einer begünstigten Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a) bis k) bzw. l) UStG erbracht werden, die die Leistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG im Rahmen ihrer Anerkennung ausführt. 67

Es bedarf keiner Entscheidung durch den erkennenden Senat, ob und wie viele der Bewohner des betreuten Wohnens zum Kreis der hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Hs. 1 UStG gehören und ob – in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 52/16, BFHE 259, 160) – mit der Zuerkennung eines 68

Pflegegrades von einer Hilfsbedürftig auszugehen ist und ob – unabhängig von zusätzlich feststellbaren Umständen – ab einem bestimmten Alter stets von einer Hilfsbedürftigkeit auszugehen ist. Auch ist nicht entscheidungserheblich, ob die von der Klägerin erbrachten Leistungen als eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen zusammenhängend qualifiziert werden können, wovon der erkennende Senat allerdings ausgeht. Denn die Klägerin ist schon keine begünstigte Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a) bis k) bzw. l) UStG, die die Leistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG im Rahmen ihrer Anerkennung ausführt.

Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG (in der bis zum 30.6.2013 geltenden Fassung) bzw. 25 % der Fälle (§ 4 Nr. 16 Buchst. l UStG in der ab dem 1.7.2013 geltenden Fassung) von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet wurden, entscheidet sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift dem leistenden Unternehmer die Anwendung der Steuerfreiheit ermöglichen will und daher unter praktikablen Bedingungen anwendbar sein muss. Dies gilt umso mehr, als die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit gerade in den Fällen ermöglicht werden soll, in denen es an unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Sozialversicherungsträgern, wie nach § 4 Nr. 16 Buchst. b ff. UStG vorausgesetzt, fehlt. 69

Daher ist § 4 Nr. 16 Buchst. k) bzw. l) UStG nicht nur dann anzuwenden, wenn der Unternehmer die Erstattung der Kosten, die seinen Leistungsempfängern aufgrund seiner Leistung entstanden sind, durch Sozialversicherungsträger konkret nachweisen kann. Die in § 4 Nr. 16 Buchst. k) bzw. l) UStG vorgesehene Vergütungsbedingung ist auch dann erfüllt, wenn feststeht, dass die Empfänger der durch den Unternehmer erbrachten Leistungen aufgrund der Zuerkennung einer Pflegestufe zum Leistungsbezug berechtigt sind. In diesen Fällen kann eine Kostentragung durch die Pflegekassen als Sozialversicherungsträger unterstellt werden (BFH-Urteil vom 3.8.2017 V R 52/16, BFHE 259, 160). 70

Der erkennende Senat sieht die Voraussetzung, dass die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG bzw. 25 % der Fälle (§ 4 Nr. 16 Buchst. l UStG) von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherungoder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet wurden, im Streitfall nicht als nachgewiesen an. Zum einen hat die Klägerin trotz mehrmaliger Aufforderung und Fristsetzung gemäß § 79b Abs. 2 FGO durch den Berichterstatter nicht die Höchstzahl der im betreuten Wohnen versorgten Leistungsempfänger nachgewiesen, sondern lediglich eine Durchschnittsbelegung vorgetragen, so dass bereits aus diesem Grund für den Senat nicht genau ermittelbar war, in wieviel Prozent der Fälle die im Bereich des „Betreuten Wohnens“ erbrachten Leistungen durch Sozialversicherungsträger vergütet wurden. Sollte die Höchstzahl der Mieter der Wohnungen des betreuten Wohnens entsprechend der Liste für Dezember 2010 und dem Vortrag der Klägerin entsprechend ihres Schriftsatzes vom 8.12.2023 im Durchschnitt 151 betragen haben, so ist eine Tragung der Kosten durch Nachweis einer Pflegestufe eines Sozialversicherungsträgers nur in 9 Fällen in 2009 (~ 6 %), in 35 Fällen in 2011 (~ 23 %), in 29 Fällen in 2012 (~ 19 %) und in 37 Fällen in 2013 (= 24,5 %) nachgewiesen, was nicht zur Erreichung des Mindestverhältnisses genügt; dies unabhängig davon ob – entsprechend des nationalen Gesetzes – auf die Verhältnisses des Vorjahres abzustellen ist oder ggf. in unionsrechtskonformer Auslegung der Vorschrift (vgl. EuGH-Urteil vom 15.11.2012 C-174/11, Zimmermann, HFR 2013, 84) auf das Verhältnis im Streitjahr. Für alle übrigen Bewohner – und auch für die Bewohner mit Zuerkennung einer Pflegestufe – hat die Klägerin in keinem Fall die tatsächliche Kostenerstattung der in diesem Verfahren strittigen Leistungen durch einen Sozialversicherungsträger belegt. 71

Soweit die Klägerin vorgetragen hat, dass ausgehend vom Anteil der durch Selbstzahler und der von Sozialversicherungsträgern gezahlten Beträge im Verhältnis zumGesamtumsatz der Anteil, der von den Sozialversicherungsträgern vergütet wurde, in 2009 79,65 %, in 2011 77,12 %, in 2012 78,87 % und in 2013 85,14 % des Gesamtumsatzes betragen hat, so genügt dies nicht. Die Angaben tragen nicht dazu bei, um feststellen zu können, ob in 40 % bzw. 25 % **der Fälle** die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe die jeweiligen Leistungen ganz oder überwiegend bezahlt haben. Zudem hat sie dieses Umsatzverhältnis nur für 2009 angegeben, ohne Hinweis, ob sich dieses Verhältnis in den übrigen Streitjahren fortgesetzt hat. 72

Aber selbst wenn man aus dem hohen Anteil am Gesamtumsatz einen Rückschluss auf die Anzahl der durch Sozialversicherungsträger vergüteten Fälle ziehen wollte, so umfasst der Gesamtumsatz zudem die Umsätze des Altenheims, dessen durch den Sozialversicherungsträger vergüteten Fälle nicht mit den Fällen des betreuten Wohnens zusammengerechnet werden dürfen. Denn § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG schreibt ausdrücklich vor, dass Pflegeleistungen, die von Einrichtungen gem. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b) bis k) bzw. l) UStG erbracht werden nur insoweit umsatzsteuerfrei sind, als es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht. Damit hat der Gesetzgeber die Entscheidung getroffen, dass anerkannte Einrichtungen nicht *per se*, sondern nur im Rahmen z.B. einer konkreten sozialrechtlichen Vereinbarung steuerfreie Leistungen erbringen (so auch Hölzer in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 10/2023, 12. Keine einrichtungsfremden Leistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 2 UStG), Rn. 551; Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 27.11.2008, Bundestagsdrucksache – BT-Drucks. – 16/11108, 38). Eine Ableitung der durch Sozialversicherträger vergüteten Fälle aus dem Gesamtumsatz, der auch die Umsätze des Altenheims umfasst, für die die Organgesellschaften der Klägerin Vereinbarungen nach Sozialrecht abgeschlossen hatten (§ 4 Nr. 16 Buchst. c) UStG), ist daher nicht möglich, da Leistungen des „Betreuten Wohnens“ nicht unter diese Befreiungsvorschrift fallen. 73

Der erkennende Senat hat keine Zweifel an der Unionsrechtskonformität von § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG, da Art. 132 Buchst. g) MwStSystRL eine leistungsbezogene Steuerbefreiung darstellt und daher unterschiedliche Arten von Leistungen („Betreutes Wohnen“ einerseits und Leistungen des „Altersheims“ andererseits) auch unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Rechtsfolgen haben können. 74

3. Die Klägerin kann sich zur Erlangung der Steuerbefreiung zudem nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL berufen. Abgesehen davon, dass für den in diesem Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt nicht von einer Unionsrechtswidrigkeit des nationalen Rechts auszugehen ist, liegen die Voraussetzungen des Art. 132 Buchst. g) MwStSystRL nicht vor. 75

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich ein Steuerpflichtiger vor einem nationalen Gericht auf eine Bestimmung der MwStSystRL berufen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kügler vom 10.9.2002 C-141/00, HFR 2002, 1146), wenn die entsprechende Bestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist und die innerstaatliche Regelung mit dieser Bestimmung unvereinbar ist. Der Kläger hat sich auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL normierte Steuerbefreiung berufen, die nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, die durch den erkennenden Senat geteilt wird, als inhaltlich unbedingt und hinreichend genau angesehen wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.4.2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976). 76

77

Die nationale Vorschrift des § 4 Nr. 16 UStG setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL – soweit in diesem Verfahren strittig – aber vollständig um. Der Kläger fällt, wie bereits unter I. 2. ausgeführt, nicht in den persönlichen Anwendungsbereich von § 4 Nr. 16 Buchst. k) bzw. l) UStG und ist damit gleichlaufend nicht als anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter anzusehen.

b) Denn nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen ..., einschließlich derjenigen, die durch ... Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden". 78

Die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung als soziale Einrichtung werden in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nicht festgelegt. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28.6.2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517). Zu den im Einklang mit dem Unionsrecht für die Anerkennung als soziale Einrichtung maßgeblichen Gesichtspunkten gehört u.a. die Übernahme der Kosten für die fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 7.12.2016 XI R 5/15, BFHE 256, 550; BFH-Urteil vom 28.6.2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517 jeweils m.w.N. auch zur EuGH-Rechtsprechung). 79

Der Gesetzgeber war grundsätzlich berechtigt, die Steuerbefreiung nach Maßgabe des für das Streitjahr geltenden § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k) bzw. l) UStG im Einklang mit dem Unionsrecht davon abhängig zu machen, ob bei der betreffenden Einrichtung die Betreuungskosten in mindestens 40 % bzw. 25 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517). 80

Da die Klägerin, wie bereits unter I. 2. ausgeführt, mit ihren Leistungen nicht die vom Gesetzgeber vorgesehene Sozialquote von 25 % erreicht, sind die Voraussetzungen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL gleichfalls nicht erfüllt. 81

Nach Auffassung des erkennenden Senats sind die Voraussetzungen eines *acte éclairé* erfüllt (vgl. EuGH-Urteil vom 6.10.1982 C-283/81 CILFIT, Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 1983, 1257; BFH-Urteil vom 13.7.2016 VIII K 1/16, BFHE 254, 481, BStBl II 2017, 198), d.h., dass die Rechtslage durch die Rechtsprechung in einer Weise geklärt ist, die keinen vernünftigen Zweifel offen lässt, so dass es keiner Vorlage an den EuGH bedarf. 82

4. Die Leistungen der Klägerin sind zudem nicht gemäß § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei. 83

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG „die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn 84

a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, 85

b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugutekommen und 86

c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.“ 87

Die Vorschrift beruht – wie auch § 4 Nr. 16 UStG – unionsrechtlich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL (vgl. vorstehend unter I. 2)). 88

Die Klägerin kann sich in Bezug auf das „Betreute Wohnen“ nicht auf § 4 Nr. 18 UStG berufen, da sie mangels Zugehörigkeit zu einem Wohlfahrtsverband nicht in den persönlichen Anwendungsbereich fällt. Selbst wenn die Klägerin unter den persönlichen Anwendungsbereich von § 4 Nr. 18 UStG fallen würde, könnte sie die Steuerfreiheit ihrer Leistungen im Bereich des „Betreuten Wohnens“ nicht aus dieser Norm herleiten. 89

Denn nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil vom 15.11.2012 C-174/11, Zimmermann, HFR 2013, 84) darf das nationale Recht im Rahmen der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG keine sachlich unterschiedliche Bedingungen für Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht einerseits und für die unter § 4 Nr. 18 UStG fallenden juristischen Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits vorsehen. Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer ist § 4 Nr. 18 UStG daher teleologisch dahingehend einzuschränken, dass eine andere nationale Regelung des § 4 UStG, die eine steuerbefreite Leistung genau bezeichnet (wie z.B. § 4 Nr. 16 UStG), der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 18 UStG als *lex specialis* vorgeht. Eine derartige durch den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 16 UStG begrenzte Wirkung des § 4 Nr. 18 UStG kommt in Betracht, wenn die betreffenden Leistungen ihrer Art nach von § 4 Nr. 16 UStG umfasst werden könnten. Das ist nach der Rechtsprechung des BFH, die vom erkennenden Senat geteilt wird, vorliegend der Fall, weil die Leistungselemente des „Betreuten Wohnens“ nach § 4 Nr. 16 Buchst. k) bzw. l) UStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung steuerfrei sein könnten. Die Leistungen im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ sind daher ausschließlich nach Maßgabe des § 4 Nr. 16 UStG zu beurteilen, dessen Voraussetzungen indes nicht vorliegen, wie vorstehend unter I. 2. ausgeführt. 90

5. Eine Steuerfreiheit der Leistungen ergibt sich zudem nicht aus § 4 Nr. 12 UStG. 91

Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken steuerfrei. Unionsrechtlich beruht dies auf dem insoweit gleichlautenden Art. 135 Abs. 1 Buchst. l) MwStSystRL. 92

Die Leistungselemente im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ können indes nicht als nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Nebenleistungen zur Wohnraumvermietung angesehen werden und daher auch nicht deren Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG teilen. Eine begünstigte Nebenleistung oder gar eine einheitliche Leistung kann bereits deshalb nicht vorliegen, da nach dem während der Außenprüfung vorgelegten Mustermietvertrag Leistender der Überlassung des Wohnraums die … Wohnungsunternehmen der Stadt O GmbH ist, während die Dienstleistungen im Bereich des „Betreuten Wohnens“ von den Organgesellschaften der Klägerin und damit von unterschiedlichen Umsatzsteuersubjekten erbracht werden. Aber selbst wenn einzelne Wohnungen durch mit der Klägerin organschaftlich verbundene Gesellschaften vermietet worden wären, sind die Voraussetzungen von § 4 Nr. 12 UStG nicht erfüllt. Nebenleistungen zu einer Hauptleistung liegen nämlich nur vor, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dies wird angenommen, wenn die Leistung in engem Zusammenhang mit einer anderen, hier: der Vermietungsleistung, steht, im Verhältnis zu dieser nebensächlich ist und in deren Gefolge üblicherweise vorkommt. Diese Voraussetzungen sind bei den 93

verschiedenen Leistungen im Bereich des „Betreuten Wohnens“ (Hausnotruf, Pflegeleistungen etc.) nicht erfüllt. Es handelt sich gerade nicht um Leistungen, die gegenüber der Vermietung keinen eigenen Zweck erfüllen. Es geht bei der Erbringung und dem Bezug dieser Leistungen nicht darum, die Vermietungsleistung optimal in Anspruch zu nehmen, sondern um Leistungen, die allgemein die Selbständigkeit der Bewohner im Umgang mit ihren täglichen Bedürfnissen unterstützen. Sie sollen als Zwischenschritt zur umfassenden Pflege ein selbständiges Leben der Bewohner ermöglichen. Sie dienen der Unterstützung der Bewohner bei der Lebensführung und hängen nicht mit der Vermietung eng zusammen. (so auch Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 2.6.2016 7 K 7107/13, EFG 2016, 2093 mit Anm. Kessens).

6. Nach Auffassung des erkennenden Senats bestehen, was zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit steht, keine Zweifel an der zutreffenden Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG für die hier strittigen Leistungen im Bereich des „Betreuten Wohnens“. Höhere als die vom Beklagten (im Schätzungswege) berücksichtigten Vorsteuern hat die Klägerin weder dargelegt noch nachgewiesen. 94

Die Besteuerung der Leistungen im Bereich des betreuten Wohnens war damit insgesamt rechtmäßig. 95

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 96

III. Die Revision war nicht zuzulassen, da keine Zulassungsgründe im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegen. 97

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE