

BFH: Umsatzsteuer auf „betreutes Wohnen“?

Urt. v. 8.6.2011 – XI R 22/09

Erbringt ein gemeinnütziger Verein gegenüber Senioren im Rahmen des „betreuten Wohnens“ ein Leistungsbündel, das durch die Leistungen der in § 75 BSHG (Altenhilfe) genannten Art geprägt wird, ist die einheitliche Leistung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 g RL 77/388/EWG steuerfrei, auch wenn der Verein insoweit nur gegenüber dem Vermieter der Seniorenwohnung verpflichtet ist.

(FG Sachsen – 8 K 1798/03)

Aus dem Tatbestand:

1

I. Die Beteiligten streiten darum, ob vom Kl. und Revisionsbeklagten (Kl.) im Bereich "betreutes Wohnen" im Jahr 1997 (Streitjahr) erbrachte sog. "Basisleistungen" steuerfrei sind.

2

Der Kl. ist ein eingetragener Verein der freien Wohlfahrtspflege, der einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) angeschlossen ist.

3

Er hat als sog. Betreiber mit der V-KG als Vermieterin am 9. April 1997 für das Objekt E einen Betreibervertrag für 20 Jahre fest (mit Option zur Verlängerung um 10 Jahre) abgeschlossen.

4

Die V-KG vermietete Wohnungen. Sie schloss mit Senioren Mietverträge ab, bei denen neben der Vermietung der Wohnung die Erbringung sog. Basisleistungen zugesichert wurde. Darüber hinaus sicherte die V-KG den Bewohnern zu, dass der Kl. als Betreiber auch Zusatzleistungen erbringe. Nach § 1 Abs. 1 des Vertrages verpflichtete sich der Kl., die Versorgung der Bewohner sicherzustellen. In § 1 Abs. 2 des Vertrages war geregelt, dass der Kl. die Betreuungs-, Service- und Pflegeleistungen für die Bewohner im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fachgerecht zu erbringen hatte. Im Gegenzug verpflichtete sich die V-KG, ab dem 1. Januar 1997 mindestens 10.900 DM je Monat und ab Juli 1997 11.680 DM je Monat an Betreuungsentgelt für sog. Basisleistungen an den Kl. abzuführen. Dieses Betreuungsentgelt sollte durch die V-KG von den Mietern im Rahmen des Mietvertrages vereinnahmt werden. Würde von den Mietern ein höheres Betreuungsentgelt für die Erbringung von Basisleistungen erlöst, wären die daraus resultierenden Mehreinnahmen an den Kl. abzuführen.

5

Nach § 2 Abs. 1 des Vertrages erbrachte der Kl. die Basisleistungen nach Anlage 1 und Zusatzleistungen nach Anlage 2 des Vertrages. Über Zusatzleistungen war mit den jeweiligen Bewohnern ein gesonderter Betreuungsvertrag zu schließen, der aber nur dann zustande kommen sollte, wenn der jeweilige Mieter auch mit der V-KG einen Vertrag über die Erbringung von Basisleistungen abgeschlossen und das Entgelt hierfür bezahlt hatte. Für den Fall, dass der Kl. einen Betreuungsvertrag über Basisleistungen oder Zusatzleistungen direkt abgeschlossen hatte, sollten diese auf die Verpflichtung der V-KG angerechnet werden. Der Kl. hatte über Gemeinschafts- und Funktionsräume im Haus E mit der V-KG einen gesonderten Mietvertrag geschlossen. Er war verpflichtet, diese Räume zur Betreuung der Senioren zu nutzen und dort regelmäßig und in ausreichendem Umfang Basis- und Zusatzleistungen anzubieten und zu erbringen. Der Unterhalt und Betrieb dieser Flächen sollte durch den Kl. auf dessen Namen und Kosten erfolgen.

6

Laut der Anlage zum Vertrag umfassten die Basisleistungen

- "1. Sozial- und Gesundheitsbetreuung für Bewohner durch zeitweise, werktägliche Präsenz einer Fachkraft
2. Vermittlung von Mahlzeitendienst
3. Organisation des Gemeinschaftsbereiches (Veranstaltungen)
4. Verwaltung des Gemeinschaftsbereiches
5. Vorhaltung der Gemeinschafts- und Funktionsräume im 1. OG Haus E
6. Vermittlung von ambulanten Hilfsleistungen, allgemeiner Art
7. Vermittlung von Dienstleistungen z.B. Wohnungsreinigung, Wäschedienst, Hausmeisterdienst
8. Vermittlung eines Pflegeplatzes bei Dauerpflegebedürftigkeit".

7

Die Zusatzleistungen, die die Bewohner gegen gesonderte Entgelte frei in Anspruch nehmen konnten, umfassten:

- "1. Grund- und Behandlungspflege bei vorübergehender Pflegebedürftigkeit
2. hauswirtschaftliche Versorgung bei ärztlicher Verordnung über die Krankenkasse nach § 37 SGB V abrechenbar
3. Pflegeleistungen nach den Pflegestufen des SGB XI
4. hauswirtschaftliche Versorgung bei Pflegebedürftigkeit nach den Bestimmungen des SGB XI
5. hauswirtschaftliche Leistungen soweit diese nicht nach SGB V und SGB XI erbracht werden
6. Mahlzeitendienst
7. Wäschereiservice
8. Fahrdienste

9. Notruf".

8

Der Beklagte und Revisionskl. (das Finanzamt -FA-) war im Anschluss an eine Betriebsprüfung der Auffassung, die Umsätze seien steuerpflichtig und unterlägen dem Regelsteuersatz.

9

Das FA setzte mit geändertem Bescheid vom 30. November 2001 die Umsatzsteuer entsprechend fest. Der Einspruch des Kl. blieb ohne Erfolg.

10

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Sein Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1851.

11

Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts.

12

Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13

Der Kl. beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Aus den Gründen:

14

II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

15

Das FG hat für die vom Kl. im Rahmen des "betreuten Wohnens" erbrachten Basisleistungen im Ergebnis zu Recht eine Steuerfreiheit bejaht. Es kann offenbleiben, ob die Voraussetzungen von § 4 Nr. 18 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) erfüllt sind. Denn der Kl. kann sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) berufen.

16

1. Der Senat lässt offen, ob die Leistungen des Kl. nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei sind.

17

Steuerfrei sind nach dieser Vorschrift

"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

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

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

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

18

Der Kl. gehört zwar zu dem nach § 4 Nr. 18 UStG begünstigten Personenkreis, da er einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. des § 23 UStDV angeschlossen ist und nach seinem Satzungsinhalt unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgt.

19

Es ist aber zweifelhaft, ob die weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG erfüllt sind. Denn der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat in seinem Urteil vom 16. Dezember 2009 I R 49/08 (BFHE 228, 53, BStBl II 2011, 398), das die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer des Kl.s betrifft, das Kriterium der Unmittelbarkeit der Leistungen verneint unter Hinweis darauf, dass die Mieter nach dem Betreibervertrag selbst keinen unmittelbaren Anspruch auf Erfüllung der Basisleistungen gegen den Kl. haben (vgl. dazu im Einzelnen unter II. 3.b, m.w.N.).

20

Der Senat braucht nicht zu entscheiden, welche Auswirkungen die zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ergangene Entscheidung des I. Senats auf die Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG hat.

21

Denn die Leistungen des Kl. sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

22

2. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt:

23

"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

..."

24

Das UStG hatte diese Richtlinienbestimmung für das Streitjahr lediglich dadurch "umgesetzt", dass es die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2009 XI R 67/06, BFHE 224, 183; vom 11. März 2009 XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464, und vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143).

25

a) Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen (vgl. ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--, z.B. Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 --Kügler--, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 51).

26

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG zählt die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt auf (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 53).

27

b) Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG genügt es, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind, und zwar - zum einen, dass es sich um Leistungen handelt, die eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sind, und - zum anderen, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im Wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 543, BStBI II 2006, 143).

28

c) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

29

aa) Die vom Kl. entsprechend seinem Satzungszweck erbrachten Basisleistungen, die ausschließlich für die betagten Mieter im Rahmen des "betreuten Wohnens" bestimmt sind, stellen eine einheitliche Dienstleistung dar.

30

Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist bei einem Umsatz, der - wie im Streitfall-- ein Leistungsbündel darstellt, für die Frage, ob mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, eine Gesamtbetrachtung erforderlich. In der Regel ist zwar jede Leistung als eigene selbständige Leistung anzusehen. Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen bzw. sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige gegenüber dem Leistungsempfänger mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (BFH-Urteile vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, und vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBI II 2010, 1109, m.w.N.).

31

Ausgehend von diesen Grundsätzen stellt die Erbringung der Basisleistungen, die die zeitweise werktägliche Präsenz einer Fachkraft für die Sozial- und Gesundheitsbetreuung, die Organisation des Gemeinschaftsbereiches (Veranstaltungen) sowie die Vermittlung ambulanter Hilfeleistungen und die Erbringung weiterer Dienstleistungen (Vermittlung von Mahlzeitendienst, Wohnungsreinigung, Wäschedienst und Hausmeisterdienste) umfassen, eine einheitliche Dienstleistung dar. Denn der Kl. hat sich aus maßgeblicher Sicht des Durchschnittsverbrauchers zur Erbringung des gesamten Leistungspaketes verpflichtet, das der jeweilige Mieter je nach Bedarf ganz oder nur teilweise nutzen kann. Die Verpflichtung ist in einer einzigen Vertragsgrundlage

enthalten und wird darin insgesamt einheitlich abgerechnet, ohne dass eine anteilige Bewertung der einzelnen Leistungselemente stattfindet. Es erschiene daher künstlich und nicht sachgerecht, das Leistungspaket "Basisleistungen" aufzuspalten und in einzelne Leistungen aufzugliedern.

32

bb) Die einheitliche Leistung des Kl. ist eng mit der Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden. Sie wird nach der zutreffenden Auffassung der Vorinstanz geprägt durch diejenigen Leistungselemente, die unter die Altenhilfe i.S. des § 75 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG; nunmehr § 71 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch) fallen.

33

Das FG hat festgestellt, dass die Mieter mehrheitlich älter als 75 bzw. 80 Jahre alt sind. Sie gehören daher überwiegend zu dem hilfsbedürftigen Personenkreis i.S. von § 53 der Abgabenordnung.

34

Nach § 75 Abs. 1 Satz 2 BSHG soll die Altenhilfe dazu beitragen, Schwierigkeiten, die durch das Alter entstehen, zu verhüten, zu überwinden oder zu mildern und alten Menschen die Möglichkeit zu erhalten, am Leben in der Gemeinschaft teilzunehmen. Zu den von der Altenhilfe unterstützten Maßnahmen gehören nach § 75 Abs. 2 BSHG u.a. Hilfe in allen Fragen der Inanspruchnahme altersgerechter Dienste (Nr. 3) und zum Besuch von Veranstaltungen oder Einrichtungen, die der Geselligkeit, der Unterhaltung, der Bildung und den kulturellen Bedürfnissen alter Menschen dienen (Nr. 4).

35

Im Streitfall leistete der Kl. mit der Sozial- und Gesundheitsbetreuung, der Vermittlung verschiedener Dienstleistungen und mit der Organisation von Veranstaltungen und den damit verbundenen Leistungen derartige Hilfen.

36

Der Annahme einer eng mit der Fürsorge oder sozialen Sicherheit verbundenen Leistung steht nicht entgegen, dass der Kl. keine Vertragsbeziehung zu den Mietern hat, sondern sich gegenüber dem Vermieter zum Erbringen der Leistungen verpflichtet hatte. Denn Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG stellt auf die Art der Dienstleistung ab und verlangt nicht zwingend, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der betreuten Person und dem Leistenden bestehen, solange die Betreuung tatsächlich gegenüber den hilfsbedürftigen Personen erfolgt.

37

Der Sachverhalt des Streitfalls ist insoweit nicht vergleichbar mit dem Fall, in dem ein Verein für Rettungsdienste einem Notarzt ein Fahrzeug zur

Verfügung gestellt hat, damit dieser seine steuerbefreite Notarztztätigkeit ausüben kann, und in dem der Senat wegen Fehlens einer Leistung des Vereins an die Patienten selbst die begehrte Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG versagt hat (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, unter II.3.).

38

cc) Der Kl. ist auch eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Nach der Rechtsprechung des BFH kann in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 232, 232, und vom 8. November 2007 V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, jeweils m.w.N.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (BFH-Urteil vom 22. April 2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.b, m.w.N.). Im Streitfall ist die vom Kl. erbrachte einheitliche Leistung eine solche der Altenhilfe, die gemäß § 75 BSHG von den Trägern der Sozialhilfe übernehmbar war.

39

d) Die einheitliche Leistung ist auch i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG unerlässlich, da sie den Kernbereich der Altenhilfe betrifft.

40

3. Da die Leistungen des Kl. steuerfrei sind, kann unerörtert bleiben, ob andernfalls die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG in Betracht käme.