

Gericht:	Hessisches Finanzgericht 1. Senat
Entscheidungsdatum:	20.10.2021
Streitjahre:	2013, 2014, 2015, 2016
Aktenzeichen:	1 K 736/19
ECLI:	ECLI:DE:FGHE:2021:1020.1K736.19.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 4 Nr 16 S 1 Buchst I UStG 2005 vom 26.06.2013, § 29 SGB 9, Art 132 Abs 1 Buchst g EGRL 112/2006, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014 ... mehr
Zitiervorschlag:	Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 20. Oktober 2021 – 1 K 736/19 –, juris

(Keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. I UStG bei Vergütung ambulanter Hilfen ausschließlich aus dem persönlichen Budget i.S.d. § 29 SGB IX)

Orientierungssatz

1. Die Abhängigmachung der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. I UStG davon, ob bei der betreffenden Einrichtung die Betreuungskosten in mindestens 25 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind, ist dem Grunde nach verfassungs- und unionsrechtskonform. Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht besteht insoweit lediglich, wie die gesetzliche Regelung auf das vorangegangene Kalenderjahr abstellt; es kommt auf das laufende Kalenderjahr an.(Rn.37) (Rn.50)
2. Erbringt ein Unternehmen ausschließlich Leistungen (ambulante Hilfen), welche von Klienten im Rahmen ihres Persönlichen Budgets nach § 29 SGB IX vergütet werden, unterliegen diese nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG. Leistungen aus dem Persönlichen Budget nach § 29 SGB IX sind nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze (25%) einzubeziehen.(Rn.39) (Rn.41) (Rn.42)
3. Eine für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. I UStG gemäß dem BFH-Urteil vom 13.6.2018 - XI R 20/16 (BFHE 262, 220) ausreichende mittelbare Kostentragung (durch gesetzliche Träger der Sozialhilfe) ist bei Vergütung der Betreuungs- und Pflegeleistungen ausschließlich aus dem persönlichen Budget der Klienten, das Klienten ggf. auch an den Sozialleistungsträger bei Nichterreichung von Zielen zurückzahlen mussten, nicht gegeben.(Rn.44) (Rn.45) (Rn.47) (Rn.49)
4. Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 1/22).

Fundstellen

EFG 2022, 365-367 (red. Leitsatz und Gründe)

Diese Entscheidung wird zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche Finanzgericht Berlin-Brandenburg 7. Senat, 20. Juli 2022, 7 K 7089/22

Literaturnachweise

Anke Brenne, EFG 2022, 367-368 (Anmerkung)

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche BFH 11. Senat, 24. Februar 2021, XI R 32/20 (XI R 42/19), ...

Vergleiche BFH 11. Senat, 13. Juni 2018, XI R 20/16

Vergleiche BFH 5. Senat, 3. August 2017, V R 52/16

Vergleiche BFH 11. Senat, 28. Juni 2017, XI R 23/14

Vergleiche BFH 11. Senat, 7. Dezember 2016, XI R 5/15

... mehr

Tenor

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten darum, ob von der Klägerin erzielte Umsätze einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegen.
- 2 Das Unternehmen der Klägerin wurde am 28.03.2012 im Handelsregister des Amtsgerichts unter der HRA ... eingetragen. Gesellschaftszweck ist ausweislich des Gesellschaftsvertrags das Case-Management im Gesundheitswesen, Durchführung und Organisation von Weiterbildungen im sozialen Bereich, Dienstleistungen und Beratungen, die mit diesem Tätigkeitsfeld im Zusammenhang stehen sowie das Betreiben und die Beratung von privaten Pflegediensten.
- 3 Die Klägerin wurde zunächst in der Absicht gegründet, eine Sozialstation (Case-Management) für die Klinik in A aufzubauen. Ab 2013 wurde das Case-Management der Klinik von einer anderen Firma übernommen, die für mehrere Kliniken dieses Trägers eingesetzt wurde, so dass die Tätigkeit der Klägerin nicht mehr benötigt wurde.
- 4 Ab Mai 2013 übernahm die Klägerin die Firma Sozialbüro. Das Unternehmen hatte die Aufgabe, suchtkranken Menschen (größtenteils Drogenabhängigen) mit schlechter Perspektive ein einigermaßen normales Leben zu ermöglichen. Seit 2014 befand sich das Sozialbüro der Klägerin im B in A. Im gleichen Haus befanden sich 28 Wohneinheiten, welche von deren Vermieter als 1-2 Zimmer-Appartements vermietet wurden. Seit 01.06.2018 vermietete der Vermieter 36 weitere Wohneinheiten in der C in A. In beiden Wohneinheiten fand eine Komplettbetreuung (komplette Tagesbeschäftigung und -struktur) statt, welche von der Klägerin angeboten und organisiert wurde.
- 5 Die Bewohner der Wohneinheiten zählten zu einem überwiegenden Teil zu den Klienten der Klägerin. Bei diesen Klienten handelte es sich – nach dem unwidersprochenen Vortrag der Geschäftsführerin der Klägerin in der mündlichen Verhandlung – um Personen mit erheblichen Einschränkungen ihrer Fähigkeit, den Alltag zu bestreiten.
- 6 Die Klägerin erbrachte Leistungen in Form von ambulanten Hilfen als pädagogische Fachleistungen bzw. Assistenzleistungen für diese Menschen mit psychischen Erkrankungen.

gen, Suchterkrankungen oder geistiger Behinderung. Sie beschäftigte dafür Sozialpädagogen, aber auch Alltagsbegleiter.

- 7 In den Streitjahren schloss die Klägerin Verträge mit ihren Klienten bzw. deren amtlich bestellten Betreuern über ambulante Dienstleistungen im Rahmen des Persönlichen Budgets gemäß § 29 des Sozialgesetzbuchs Neunter Teil (SGB IX) der Klienten. In diesen Verträgen, welche beispielhaft vorliegen, wurde allgemein ausgeführt, dass die Klägerin Leistungen für den jeweiligen Klienten im Rahmen des Persönlichen Budgets erbrachte. Umfang, Art und Inhalt der Leistung wurden aufgrund der Zielvereinbarung mit dem Budgetgeber erbracht. Die Entgelte richteten sich nach den bewilligten Leistungen und Preisen des Budgetgebers. Budgetgeber war der Landeswohlfahrtsverband Hessen, der Kommunalverband der hessischen Kreise und kreisfreien Städte (nachfolgend LWV). Grundlage der Abrechnung der erbrachten Leistungen war der Leistungsnachweis, den der Klient jeweils zum Monatsende gegenzeichnete. Die Klienten ihrerseits hatten größtenteils amtlich bestellte Betreuer, welche das Persönliche Budget gemäß § 29 SGB IX für ihre Klienten beim LWV beantragten und verwalteten. Daraufhin wurden zwischen dem LWV und den Klienten Zielvereinbarungen geschlossen und entsprechend das Budget für in Anspruch zu nehmende Stunden festgelegt. Es wurden jeweils individuelle Ziele vereinbart (z.B. Herr X trinkt keinen Alkohol; er meldet sich sofort, wenn es ihm schlecht geht; er nimmt einmal wöchentlich am „Kaffeetrinken“ im Sozialbüro teil). Bei Nichteinhaltung dieser Ziele musste das Geld von den Klienten bzw. deren Betreuern an den LWV zurückgezahlt werden. Die Zielvereinbarungen enthielten jeweils Kalkulationen für die Höhe und Zusammensetzung des Persönlichen Budgets.
- 8 Soweit darin auch Summen für Leistungen, welche die Pflegekassen erstatteten, genannt waren, sind solche Leistungen von der Klägerin nicht erbracht worden. Sie erbrachte ihre Leistungen ausschließlich im Rahmen des Persönlichen Budgets.
- 9 Die Klägerin selbst stellte ausschließlich Rechnungen an die Betreuer bzw. die Klienten, da keine vertraglichen Vereinbarungen zwischen ihr und dem LWV bestanden. Zum Nachweis ihrer Tätigkeit wurde jeweils ein Bogen „Betreuungsnachweis“ geführt. Darin wurden z.B. Besuche in der Wohnung der Klienten, Gespräche, Erledigungen und Einkauf oder auch konkrete Tätigkeiten wie z.B. „Hilfe beim Verkauf diverser Teile im Internet“ dokumentiert. Die von der Klägerin erbrachten Leistungen wurden unabhängig von der tatsächlichen Erreichung des Ziels in der Zielvereinbarung in Rechnung gestellt und bezahlt, so dass die Klägerin für die Erbringung ihrer Leistungen auch dann einen Entgeltanspruch gegenüber den Klienten hatte, wenn diese wegen Nichteinhaltung der vereinbarten Ziele einen Teil des Persönlichen Budgets an den LWV zurückzahlen hatten.
- 10 Die Klägerin ihrerseits musste gegenüber dem LWV lediglich die pädagogische Befähigung / Abschluss ihrer Mitarbeitenden, welche pädagogische Fachleistungsstunden erbrachten, nachweisen; weitere Nachweise oder Zertifikate waren in den ambulant betreuten Wohnformen nicht erforderlich.
- 11 Für 2013 erklärte die Klägerin am 06.03.2015 steuerfreie Umsätze in Höhe von ... EUR und eine verbleibende Umsatzsteuer von 0,00 EUR. In der am 23.06.2016 abgegebenen Erklärung für 2014 erklärte sie steuerfreie Umsätze in Höhe von ... EUR und ebenfalls eine verbleibende Umsatzsteuer von 0,00 EUR. In der am 26.05.2017 für 2015 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung erklärte sie steuerfreie Umsätze in Höhe von ... EUR, in der am 11.01.2018 abgegebenen Jahreserklärung für 2016 erklärte sie steu-

erfreie Umsätze in Höhe von ... EUR. Sämtliche eingereichten Erklärungen standen einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

- 12 Mit Bescheiden vom 22.06.2018 setzte der Beklagte, das Finanzamt (-FA-), die Umsatzsteuer 2013 auf ... EUR (Bl. 62 USt-Akte), für 2014 auf ... EUR (Bl. 64 USt-Akte), für 2015 auf ... EUR (Bl. 66 USt-Akte) und für 2016 auf ... EUR (Bl. 68 USt-Akte) fest. Dafür wurden Umsätze zum allgemeinen Steuersatz zugrunde gelegt in Höhe von ... EUR für 2013, ... EUR für 2014, ... EUR für 2015 und ... EUR für 2016.
- 13 Am 26.07.2018 stellte die Klägerin einen Antrag auf Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2012-2016, den sie mit einer Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 c) bb) UStG begründete, und den das FA mit Bescheid vom 30.07.2018 ablehnte, da keine Nachweise dafür erbracht worden seien, dass die erklärten Umsätze nach § 4 Nr. 14 c) bb) UStG umsatzsteuerfrei seien.
- 14 Den dagegen am 15.08.2018 eingelegten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass sich die Umsatzsteuerbefreiung aus § 4 Nr. 16 I UStG und nicht wie bisher beantragt aus § 4 Nr. 14 lit. c) bb) UStG ergebe (Bl. 10 d.A.). Aus ihrer Sicht liege eine Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG vor, da sie einen Betrieb betreibe, der Leistungen zur Betreuung und Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Menschen in Form des Persönlichen Budgets erbringe. Das Persönliche Budget löse das bisherige Dreiecksverhältnis Leistungsträger - Leistungsempfänger - Leistungserbringer ab. Die Leistungsempfänger träten selbst als Auftraggeber auf und kauften die Leistungen mit Mitteln des LWV ein. Die Klägerin habe folgende Umsätze erzielt: 2013 ... EUR, 2014 ... EUR, 2015 ... EUR und 2016 ... EUR. Auf die Auflistung der Umsätze im Einzelnen wird verwiesen (Bl. 11 d.A.).
- 15 In einer vom Beklagten im November 2018 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung für die Streitjahre vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, Betreuungsleistungen an körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftigen Personen seien steuerbare sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG. Es handele sich bei der Klägerin zwar um eine Einrichtung, die Betreuungs- oder Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen erbringe. Jedoch handele es sich nicht um eine nach dem Sozialrecht anerkannte Einrichtung, mit der auch kein Vertrag oder Vereinbarung nach dem Sozialrecht bestehe. Die Umsätze solcher Einrichtungen seien nach § 4 Satz 1 Nr. 16 Buchst. I UStG nur dann steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 25 % der Fälle (bis 29.06.2013 40 %) von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 SGB IX oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden seien. Vorliegend greife die Steuerbefreiung gem. § 4 Satz 1 Nr. 16 Buchst. I UStG nicht, da die Klägerin ihre Pflege- und Betreuungsleistungen ausschließlich über das Persönliche Budget gemäß § 29 SGB IX der hilfsbedürftigen Personen vergütet bekomme. Gemäß Abschnitt 4.16.3 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) könne die Vergütung von Betreuungs- und Pflegeleistungen aus Geldern des persönlichen Budgets durch die hilfsbedürftige Person oder deren Betreuer als mittelbare Vergütung nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze der erbringenden Einrichtung mit einbezogen werden. Daher sei vorliegend die Sozialgrenze von 25 % bzw. 40 % nicht erreicht.
- 16 Insgesamt habe die Klägerin Umsätze aus Betreuungsleistungen an hilfsbedürftige Personen in Höhe von ... EUR in 2013, ... EUR in 2014, ... EUR in 2015 und ... EUR in 2014

erzielt. Die Umsatzsteuer betrage daher für 2013 ...EUR, für 2014 ... EUR, für 2015 ... EUR und für 2016 ... EUR.

- 17 Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 03.12.2018 (Bl. 13 d.A.) verwiesen.
- 18 Mit Einspruchsentscheidung vom 11.04.2019 – auf welche im Einzelnen verwiesen wird – wurde der Einspruch der Rechtsauffassung der Bp folgend als unbegründet zurückgewiesen (Bl. 211 USt-Akte).
- 19 Mit der erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Die von ihr erbrachten Leistungen, welche sowohl die Mieter beider Objekte in A wie auch andere Dritte in Anspruch nehmen könnten, würden über Sozialhilfeträger, vorwiegend vom LWV, finanziert. Die Leistungen leiteten sich direkt aus § 29 SGB IX ab. Letztlich seien von ihr die gleichen Leistungen erbracht worden wie auch von anderen Trägern, z.B. der Lebenshilfe, die noch nach der „alten Dreiecksbeziehung“ arbeiteten und deren Leistungen umsatzsteuerbefreit seien. Darin läge eine Ungleichbehandlung, sofern die von ihr erbrachten Leistungen umsatzsteuerpflichtig seien.
- 20 Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe in seiner Entscheidung vom 15.11.2012 Rs. C-174/11 entschieden, dass eine Gleichbehandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts und anderen als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen zu erfolgen habe. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in den Entscheidungen vom 07.12.2016 XI R 5/15 und vom 13.06.2018 XI R 20/16 die Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Eingliederungshilfe und im Rahmen des individuellen Service für behinderte Menschen durch eine Pflegefachkraft festgestellt bzw. bestätigt, dass die ambulanten Eingliederungshilfen an einzelne Leistungserbringer, die im vorliegenden Fall von der Klägerin als Subunternehmerin erbracht worden seien, umsatzsteuerfrei seien.
- 21 Dass sie mit den Klienten im Einzelnen abrechne, sei der Regelung des § 29 SGB IX geschuldet. Wegen des Inhalts und der letztlichen Mittelherkunft müssten die Leistungen aber umsatzsteuerfrei sein. Dies werde auch dadurch deutlich, dass der Sozialhilfeträger nach dem Abrechnungszeitraum im Budgetbescheid die Zweckbindung der Mittel prüfe und Zahlungen zurückfordere, wenn diese nicht für die in der Zielvereinbarung aufgestellten Ziele verwendet worden seien.
- 22 Die Klägerin verweist insoweit auf die von ihr exemplarisch vorgelegten Unterlagen. Bei der Leistungsbewilligung seien die Träger der Sozialhilfe davon ausgegangen, dass keine Umsatzsteuer gezahlt werden müsse.
- 23 Die Klägerin beantragt,
- 24 den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 30.07.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 12.04.2019 die Umsatzsteuerbescheide vom 22.06.2018 für 2013, 2014, 2015 und 2016 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2013, 2014, 2015 und 2016 jeweils auf 0,00 EUR herabgesetzt wird.
- 25 Der Beklagte beantragt,
- 26 die Klage abzuweisen.

- 27 Er trägt vor, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG greife nicht, da die Klägerin ihre Pflege- und Betreuungsleistungen ausschließlich direkt von der hilfsbedürftigen Person aus deren Persönlichem Budget gem. § 29 SGB IX vergütet bekomme. Die Vergütung von Betreuungs- oder Pflegeleistungen aus Geldern des Persönlichen Budgets durch hilfsbedürftige Personen (oder deren Betreuer) könne als mittelbare Vergütung nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze bei der erbringenden Einrichtung mit einbezogen werden (Abschnitt 4.16.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE), so dass die Sozialgrenze von 25 % (bis 29.06.2013 40 %) in den Streitjahren 2013 bis 2016 nicht erreicht werde. Insofern sei der Beklagte an die Verwaltungsvorschrift gebunden. Die Nichteinbeziehung von Leistungen aus dem Persönlichen Budget finde sich auch in der Kommentierung zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG wieder (Weber UStG eKommentar, § 4 Nr. 16 UStG, Rz. 53 sowie Schwarz/Widmann/Radeisen – Kommentar zum UStG, § 4 Nr. 16 UStG, Rz. 102). Darin werde ausgeführt, dass die Vergütungen aus dem Persönlichen Budget nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze einbezogen würden, weil es nur mit erheblichem bürokratischem Aufwand möglich wäre, nachzuweisen, dass eine bestimmte Leistung aus dem persönlichen Budget finanziert worden sei; dieses Problem sei der Grund für die Absenkung der Sozialgrenze des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG auf 25 % (BT-Drucks. 302/12, 116; damals noch Buchst. k). Auch sei die an keine weiteren Bedingungen geknüpfte Befreiung der Leistungen an Budgetnehmer bereits EU-rechtlich nicht zulässig, da nur Einrichtungen mit sozialrechtlicher Anerkennung oder mit sozialrechtlichen Verträgen oder Vergütungen nach Sozialrecht als anerkannte Einrichtungen i.S.d. Art 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) eingestuft werden könnten. Durch Bezahlung aus dem Persönlichen Budget könne ein Budgetnehmer dem leistenden Unternehmer nicht den Status einer anerkannten Einrichtung „verleihen“.
- 28 Die von der Klägerin angeführten Urteile befassten sich mit der Beurteilung der mittelbaren Leistungserbringung (Sozialhilfeträger – Leistungserbringer – Subunternehmer – Patient/Klient). Keine Rolle spiele in den Urteilsfällen die Ermittlung der Sozialgrenze, welche Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG sei.
- 29 Die Verwaltungsakten (1 Band Feststellungsakten, 1 Bilanz-Heft, 1 Band Umsatzsteuerakten, 1 Band GinfD und Dauerbelege, 1 Sonderband Bp-Berichte) waren beigezogen.

Entscheidungsgründe

- 30 I. Die Klage ist unbegründet.
- 31 Die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016 durch den Beklagten ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 FGO).
- 32 Die Klägerin war zwar in den Streitjahren im Bereich der ambulanten Hilfe für Menschen mit psychischen Erkrankungen, Suchterkrankungen oder geistiger Behinderung selbstständig tätig und hat als Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 UStG steuerbare Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt. Sie hat aber keine nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG steuerfreien Leistungen erbracht.
- 33 Dem liegen folgende rechtliche Erwägungen zugrunde:
- 34 1. a) Gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG sind die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen

eng verbundenen Leistungen steuerfrei, die von Einrichtungen erbracht werden, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 25 % 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. Die Vorschrift ist – bis auf die Mindestvergütungsquote („Sozialquote“), welche vormals 40 % betrug – identisch mit § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 in der bis Sommer 2013 geltenden Fassung sowie der ab 01.01.2021 geltenden Fassung des § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG. Nach Satz 2 der Vorschrift sind Leistungen im Sinne des Satzes 1, die von Einrichtungen nach den Buchstaben b bis k erbracht werden, nur insoweit befreit, 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.

- 35 Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG ist Auffangtatbestand für die Einrichtungen, die die Voraussetzungen der vorausgehenden Buchstaben nicht erfüllen. Sie beruht unionsrechtlich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), der inhaltlich dem bis zum 31. Dezember 2006 geltenden 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) entspricht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 3. August 2017 V R 52/16, BFHE 259, 160, BFH/NV 2018, 165, Rz 18). Danach 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“.
- 36 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. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 39, m.w.N.). 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. Dezember 2016 XI R 5/15, BFHE 256, 550, BFH/NV 2017, 863, Rz 29; in BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561, Rz 40; jeweils m.w.N.).
- 37 Der Gesetzgeber war grundsätzlich berechtigt, die Steuerbefreiung nach Maßgabe des für das Streitjahr geltenden § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG im Einklang mit dem Unionsrecht davon abhängig zu machen, ob bei der betreffenden Einrichtung die Betreuungskosten in mindestens 25 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561). Soweit die gesetzliche Regelung auf das vorangegangene Kalenderjahr abstellt, ist dies indes nicht mit dem Unionsrecht vereinbar (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, BFH/NV 2013, 1204; vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561 für § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009). Es kommt stattdessen auf das laufende Kalenderjahr an. Jedenfalls war das laufende Jahr maßgeblich, wenn der Unternehmer seine Tätigkeit

im Laufe eines Kalenderjahres neu aufnahm (Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 16, Rz. 99 ff.).

- 38 c) Vorliegend erbringt die Klägerin eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen. Dennoch sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiungsvorschrift nicht erfüllt, weil die Klägerin mit ihren Leistungen nicht die vom Gesetzgeber vorgesehene Sozialquote von 25 % erreicht.
- 39 Denn Leistungen aus dem Persönlichen Budget werden nach einhelliger Auffassung hierin nicht eingerechnet. Dies ergibt sich bereits aus den Gesetzesmaterialien. Daraus ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber Fälle wie den der Klägerin, in denen die Leistungen in Gänze dem Persönlichen Budget unterfallen und damit die 25 % Grenze nicht erreicht werden kann, anders behandeln wollte. Vielmehr wurde die Grenze gerade im Hinblick auf mehr Fälle dieser Art von 40 % auf 25 % herabgesetzt. Es wurde mit dieser Regelung auch dem Umstand Rechnung getragen, dass es sich bei § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG gerade um eine Auffangvorschrift handelte.
- 40 Auch der BFH hat in seinem Urteil vom 28.06.2017 XI R 23/14 (BFHE 258,517) darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG zwar zahlreiche „Sozialkriterien“ abgeschafft habe, aber als „Auffangtatbestand“ in Buchst. k an der 40 % - Grenze festgehalten habe (BTDRucks 16/11108, S. 37, 38 f.) und mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl I 2013, 1809) die Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG im Hinblick auf die weitere Verbreitung der Anwendung des Persönlichen Budgets auf 25 % abgesenkt hat (BT-Drucks 17/10000, S. 70, i.V.m. BT-Drucks 17/12532, S. 89 f.), so dass er in den dortigen Fällen als „Sozialkriterium“ an einer Mindestgrenze festhalten will.
- 41 Diese Auffassung ist auch der Kommentarliteratur zu entnehmen, in der darauf verwiesen wird, dass die „Sozialgrenze“ im Hinblick auf die weitere Verbreitung des Persönlichen Budgets von bisher 40 % auf 25 % gesenkt wurde (Oelmaier in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 16, Rz. 99 ff.) und daher eine Vergütung der Betreuungs- und Pflegeleistungen aus Geldern des Persönlichen Budgets durch die hilfsbedürftige Person als mittelbare Vergütung nicht in die Ermittlung der Fallkosten bei der erbringenden Einrichtung mit einzubeziehen sei (Hölzer in Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, § 4 Nr. 16, Rn. 532; Wüst in Wäger, Kommentierung zu § 4 Nr. 16 UStG, Rn. 129; Heidner in Bunjes, § 4 Nr. 16 Rn. 28).
- 42 Die gleiche Meinung vertritt auch die Verwaltung, an deren Auffassung das Gericht indes nicht gebunden ist. So heißt es in Abschnitt 4.16.3 Abs. 2 Satz 1 UStAE: „Eine Vergütung der Betreuungs- und Pflegeleistung aus Geldern des Persönlichen Budgets (§ 29 SGB IX) durch die hilfsbedürftige Person als mittelbare Vergütung ist nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze bei der erbringenden Einrichtung einzubeziehen. Auch Betreuungs- und Pflegeleistungen von Einrichtungen (Subunternehmer), die diese gegenüber begünstigten Einrichtungen erbringen, sind nicht begünstigt, sofern diese nicht selbst eine begünstigte Einrichtung nach § 4 Nr. 16 UStG sind.“
- 43 Angesichts dieser Rechtslage sind die Leistungen der Klägerin, welche ausschließlich Leistungen erbrachte, über die im Rahmen des persönlichen Budgets abgerechnet wurde, nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG. Denn die Klägerin erreichte die Sozialgrenze von 25 % unstreitig in keinem der Streitjahre.

- 44 2. Die Steuerbefreiung kann sich auch nicht, wie die Klägerin vorträgt, daraus ergeben, dass eine Vergleichbarkeit mit Leistungen und Abrechnungen von Subunternehmern besteht. Diesbezüglich hat der BFH zwar entschieden, dass eine mittelbare Kostentragung ausreichen kann (BFH vom 13.06.2018 XI R 20/16, BFHE 262, 220, BFH/NV 2018, 1217). Doch handelt es sich dabei um einen anderen Sachverhalt als dem vorliegenden.
- 45 Vorliegend liegt keine mittelbare Kostentragung durch den LWV in diesem Sinne vor. Denn die Klägerin rechnet nicht als Subunternehmerin mit einem Leistungserbringer ab, sondern erhält die Gegenleistung ausschließlich aus dem persönlichen Budget ihrer Kunden.
- 46 Im Übrigen hat auch der BFH entschieden, dass nicht jede nur mittelbare Kostentragung ausreicht, um die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu erfüllen. Denn nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 (welcher für das Streitjahr in dem vom BFH entschiedenen Fall maßgeblich war) muss es sich um Leistungen handeln, die „vergütet worden sind“. Dies setzt zumindest voraus, dass der zuständige Träger die an einen anderen Unternehmer im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe erbrachten Leistungen kennt und die Kosten hierfür, wenn auch mittelbar, tragen will.
- 47 Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet wurden, entscheidet sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG 2009 wird daher insbesondere dann ausgelöst, wenn der Unternehmer die Erstattung der Kosten, die seinen Leistungsempfängern aufgrund seiner Leistung entstanden sind, durch Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträger konkret nachweisen kann (BFH vom 13.06.2018 XI R 20/16, BFHE 262, 220, BFH/NV 2018, 1217). Dies war in dem vom BFH entschiedenen Fall gegeben, im vorliegend vom Senat zu beurteilenden Sachverhalt indes nicht. Denn die Klägerin erhielt ihre Gegenleistung direkt von ihren Klienten und zwar unabhängig davon, ob diese einen Teil des Persönlichen Budgets an den LWV zurückzahlen mussten oder nicht.
- 48 Auch der vom BFH mit Urteil in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530 entschiedene Fall der mittelbaren Vergütung durch den Träger der öffentlichen Jugendhilfe für Leistungen eines selbständigen Erziehungsbeistandes ist nicht vergleichbar mit dem vorliegenden Sachverhalt. Auch dort wurde eine gemäß § 4 Nr. 25 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG steuerfreie Leistung dann bejaht, als dem die Vergütung zahlenden Jugendamt unter Mitteilung des jeweiligen Subunternehmers ein Kostenvoranschlag des Anbieters unterbreitet und auf dieser Grundlage der Auftrag erteilt wurde. In diesem Fall sagte das Jugendamt in Kenntnis der Person des Subunternehmers zu und übernahm die Kosten für dessen Leistungen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 254, 272, BFH/NV 2016, 1530, Rz 31). Genauso liegt es, wenn sich der Leistungserbringer gegenüber dem Träger zum Einsatz von -namentlich nicht benannten- in bestimmter Weise qualifiziertem Personal verpflichtet hat, dieses auch tatsächlich einsetzt und patientenbezogene Leistungsabrechnungen vom Subunternehmer an den Leistungserbringer und vom Leistungserbringer an den zuständigen Träger erfolgen (BFH-Urteil vom 13.06.2018 XI R 20/16, BFHE 262, 220, BFH/NV 2018, 1217).

- 49 Die Kostentragung war im vorliegend zu entscheidenden Streitfall indes gerade nicht gegeben. Denn nicht ein Kostenträger hat die Kosten getragen, sondern die Klienten der Klägerin selbst. Sie, ggfs. vertreten durch ihre Betreuer, schlossen Verträge mit der Klägerin und ihnen gegenüber wies die Klägerin ihre geleisteten Stunden und Tätigkeiten nach. Ihr Anspruch auf Entgelt bestand unabhängig davon, ob der LWV von den Klienten einen Teil des ausgezahlten Betrags zurückforderte, weil einzelne Zielvereinbarungen nicht eingehalten wurden.
- 50 3. Soweit die Klägerin rügt, sie werde aufgrund der bestehenden Regelung ungleich behandelt gegenüber anderen Anbietern, wie z.B. der Diakonie, vermag der Senat diesem Argument nicht zu folgen, da die Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber in Kauf genommen wurde und die Vorschrift des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG weder verfassungswidrig noch unionsrechtswidrig ist (siehe die Ausführungen oben). Im Rahmen der Gesamtschau ist dabei auch darauf zu verweisen, dass die von der Klägerin erbrachten Leistungen letztlich im unternehmerischen Wettbewerb erfolgten, nämlich durch eine privatrechtliche Einrichtung mit Gewinnstreben (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, BFH/NV 2017, 1561). Auch der Klägerin hätte es freigestanden, ein anderes Konzept zu wählen und damit ihre Leistungen im Ergebnis steuerbefreit zu erbringen, so dass es letztlich nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24.02.2021 XI R 32/20 (XI R 42/19), BFHE 272, 270).
- 51 II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 52 III. Die Revision wurde gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.