

Urteil vom 19. Dezember 2024, V R 1/22

Persönliches Budget und Umsatzsteuerfreiheit

ECLI:DE:BFH:2024:U.191224.VR1.22.0

BFH V. Senat

EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, SGB 9 2018 § 29, UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst k, UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst l, UStG § 4 Nr 16 S 1 Buchst n, UStG § 4 Nr 23, UStG § 19 Abs 1 Nr 1, SGB 9 § 17, UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStAE Abschn 4.16.3. Abs 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 20. Oktober 2021, Az: 1 K 736/19

Leitsätze

Betreuungs- oder Pflegeleistungen können gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung (nunmehr § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG) auch aufgrund einer mittelbaren Kostentragung steuerfrei sein, wenn sie zwar aus dem Persönlichen Budget bestritten werden, dessen Bewilligung aber in Bezug auf die Person des Leistungserbringers eine explizite Entscheidung des Kostenträgers im Sinne einer Anerkennung zur Leistungserbringung erkennen lässt (Abgrenzung zu Abschn. 4.16.3. Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 20.10.2021 - 1 K 736/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, bot in den Jahren 2013 bis 2016 (Streitjahre) in zwei Wohngebäuden für deren Bewohner, die aufgrund von psychischen Erkrankungen, Suchterkrankungen oder geistiger Behinderung in ihrer Fähigkeit, ihren Alltag zu bestreiten, erheblich eingeschränkt waren, eine als Komplettbetreuung bezeichnete Tagesbeschäftigung an. In deren Rahmen erbrachte sie ausschließlich auf Grundlage von Verträgen, die sie mit den als Klienten bezeichneten Bewohnern abgeschlossen hatte, ambulante pädagogische Fach- und Assistenzleistungen.
- 2** Hierfür beantragten die Bewohner die Ausführung von Leistungen zur Teilhabe in Form eines Persönlichen Budgets im Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch in der bis zum 31.12.2017 geltenden Fassung des Verwaltungsvereinfachungsgesetzes vom 21.03.2005 (BGBl I 2005, 818) --SGB IX a.F.--. Der hierfür zuständige Leistungsträger, ein Landeswohlfahrtsverband (LWV), schloss mit den Bewohnern Zielvereinbarungen ab, die jeweils unter Angabe des Unterstützungsbedarfs Berechnungen für die Höhe und die Zusammensetzung des Persönlichen Budgets enthielten. Bei Nichteinhaltung der vereinbarten Ziele musste das Geld von den Bewohnern an den LWV zurückgezahlt werden. Die Entgelte für die von der Klägerin erbrachten Leistungen, deren Höhe sich nach der gegenüber den Bewohnern erfolgten Bewilligung durch den LWV richtete, stellte die Klägerin den Bewohnern unabhängig von der tatsächlichen Erreichung der in den mit dem LWV geschlossenen Vereinbarungen genannten Ziele in Rechnung.
- 3** In ihren Umsatzsteuerjahreserklärungen für die Streitjahre gab die Klägerin jeweils ausschließlich steuerfreie Umsätze an. Demgegenüber setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit Bescheiden aus dem

Jahr 2018 Umsatzsteuer fest, wobei er jeweils den allgemeinen Steuersatz auf die Umsätze der Klägerin anwandte.

- 4 Den Antrag der Klägerin, ihre Umsätze als steuerfrei zu behandeln und die Umsatzsteuerfestsetzungen insbesondere der Streitjahre entsprechend zu ändern, lehnte das FA ab. Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, dass sich die Steuerfreiheit daraus ergebe, dass sie Leistungen zur Betreuung und Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Menschen in Form des Persönlichen Budgets erbringe, welche das bisherige Dreiecksverhältnis von Leistungsträger, Leistungsempfänger und Leistungserbringer abgelöst hätten. Die Leistungsempfänger träten selbst als Auftraggeber auf und kauften die Leistungen mit Mitteln des LWV ein.
- 5 Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 365 veröffentlichtem Urteil wies das Finanzgericht (FG) die nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobene Klage ab. Die Klägerin habe zwar eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen erbracht. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen seien jedoch nicht erfüllt, da die vom Gesetzgeber vorgesehene --und unionsrechtlich unbedenkliche-- Mindestvergütungsquote von 25 % (bis 30.06.2013: mindestens 40 %) nicht erreicht werde. Leistungen aus dem Persönlichen Budget blieben insoweit unberücksichtigt. Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich, dass die Absenkung der Mindestvergütungsquote von 40 % auf 25 % im Hinblick auf die weitere Verbreitung der Anwendung des Persönlichen Budgets erfolgt sei. Weiter ergebe sich eine Steuerbefreiung auch nicht aus einer Vergleichbarkeit mit Leistungen und Abrechnungen von Subunternehmern. Es fehle im Streitfall an der erforderlichen mittelbaren Kostentragung. Denn die Klägerin rechne nicht als Subunternehmerin mit einem Leistungserbringer ab, sondern erhalte die Gegenleistung ausschließlich aus dem Persönlichen Budget ihrer Kunden. Zudem müsse es sich um Leistungen handeln, die "vergütet" worden seien, was vor-aussetze, dass der zuständige Träger die an einen anderen Unternehmer erbrachten Leistungen kenne und die Kosten hierfür --wenn auch mittelbar-- tragen wolle. Im Streitfall hätten jedoch die Bewohner selbst die Kosten getragen. Der Entgeltanspruch der Klägerin habe unabhängig davon bestanden, ob der LWV von den Bewohnern einen Teil des ausgezahlten Betrags zurückgefordert habe, weil einzelne Zielvorgaben nicht eingehalten worden seien. Im Übrigen bestehe keine Ungleichbehandlung im Vergleich zu anderen Anbietern, wie beispielsweise der Diakonie. Die von der Klägerin erbrachten Leistungen seien letztlich im unternehmerischen Wettbewerb erfolgt, nämlich durch eine privatrechtliche Einrichtung mit Gewinnstreben. Der Klägerin hätte es freigestanden, ein anderes Konzept zu wählen und damit ihre Leistungen im Ergebnis steuerfrei zu erbringen, so dass es letztlich nicht zu Wettbewerbsverzerrungen komme.
- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision. Bei den von ihr, der Klägerin, im Rahmen des Persönlichen Budgets gegenüber den Bewohnern erbrachten Dienstleistungen handele es sich um eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Es sei nicht auf den Zahlungsweg der Vergütung, sondern allein auf die Art der erbrachten Leistungen abzustellen. Diese seien unabhängig davon, ob sie direkt vom LWV oder im Rahmen des Persönlichen Budgets vergütet würden, identisch. Die Kostenbegrenzung des Persönlichen Budgets auf die Kosten aller bisher individuell festgestellten Leistungen, die ohne das Persönliche Budget zu erbringen seien, führe dazu, dass sie, die Klägerin, unabhängig davon, ob die Bewohner das Persönliche Budget in Anspruch nähmen, die gleiche Bruttovergütung für ihre Leistungen erhalte. Bei einer Umsatzsteuerpflicht könne sie, die Klägerin, über Persönliche Budgets vergütete Leistungen nicht mehr kostendeckend erbringen und müsste die Bewohner dazu drängen, sich gegen eine Teilnahme am Persönlichen Budget zu entscheiden, was der Absicht des Gesetzgebers widerspreche.
- 7 Da es bei dem Persönlichen Budget zu keiner Leistungserhöhung durch den Leistungsträger kommen solle, würde die Auffassung des FG zu einer umsatzsteuerrechtlichen Ungleichbehandlung der im Rahmen des Persönlichen Budgets erbrachten Leistungen im Vergleich zu den direkt von den Leistungsträgern vergüteten Leistungen und damit zu einer nicht gewünschten Benachteiligung führen. Auch sei der LWV gewillt, die erbrachten Leistungen mittelbar zu tragen. Im Rahmen der Anerkennung der Klägerin durch den LWV würden regelmäßig die von der Klägerin an die Leistungsberechtigten gestellten Rechnungen geprüft, wobei es zu Kürzungen kommen könne. Auch müsse die Klägerin gegenüber dem LWV die pädagogische Befähigung ihrer Mitarbeiter nachweisen. Soweit der LWV bei einzelnen Leistungen die mittelbare Kostentragung verweigere, seien die möglichen Erlöse im Rahmen der Kleinunternehmerregelung steuerfrei.
- 8 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 12.04.2019 und den Ablehnungsbescheid vom 30.07.2018

aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016 --jeweils vom 22.06.2018-- dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer jeweils auf Null € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

- 10** Es könne im Streitfall nicht von einer "nicht gewünschten" Benachteiligung der Klägerin gegenüber vergleichbaren Leistungserbringern ausgegangen werden. Die Steuerbefreiung von Betreuungs- und Pflegeleistungen stelle nicht nur auf die Art der erbrachten Leistung, sondern auch auf die Mindestvergütungsquote ab. Ein konkreter Nachweis der Kostenerstattung sei durch die Klägerin nicht geführt worden. Anders als die Klägerin behaupte, liege weder eine formale Anerkennung als Leistungserbringerin vor noch habe die Kontrolle und Rückforderung von Teilen des Persönlichen Budgets durch den LWV Auswirkungen auf die Zahlungsansprüche der Klägerin gegen die Bewohner.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG können Betreuungs- oder Pflegeleistungen auch aufgrund einer mittelbaren Kostentragung steuerfrei sein, wenn sie zwar aus dem Persönlichen Budget bestritten werden, dessen Bewilligung aber in Bezug auf die Person des Leistungserbringers eine explizite Entscheidung des Kostenträgers im Sinne einer Anerkennung zur Leistungserbringung erkennen lässt.
- 12** 1. Nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der zuletzt in den Streitjahren geltenden Fassung (nunmehr § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG) sind steuerfrei die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, 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.
- 13** Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. 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".
- 14** 2. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG entspricht --weitgehend-- den unionsrechtlichen Erfordernissen.
- 15** a) Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung als soziale Einrichtung nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 39; vom 13.06.2018 - XI R 20/16, BFHE 262, 220, BStBl II 2023, 786, Rz 49; vgl. auch Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kügler vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 57 zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage --Richtlinie 77/388/EWG--). Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.2011 - XI R 47/07, BFHE 232, 568, BStBl II 2012, 699; EuGH-Urteile Kügler vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 54; Kingscrest Associates und Montecello vom 26.05.2005 - C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 51; Kinderopvang Enschede vom 09.02.2006 - C-415/04, EU:C:2006:95, Rz 23 und Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 26, jeweils zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG).
- 16** b) § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG hält sich im Rahmen dieses Ermessens, wenn er die Steuerbefreiung davon abhängig macht, dass 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 (zur früheren 40 %-

Grenze vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2018 - XI R 20/16, BFHE 262, 220, BStBl II 2023, 786, Rz 48; vgl. auch EuGH-Urteile L.u.P. vom 08.06.2006 - C-106/05, EU:C:2006:380, Rz 53 f. zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG; Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 36 und 37 zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG).

- 17** Der nationale Gesetzgeber hat allerdings bei der Ausgestaltung der Anerkennung einer Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG die Grenzen des ihm zustehenden Ermessens insoweit nicht beachtet, als er bezüglich der Einhaltung der Mindestvergütungsquote auf das vorangegangene Kalenderjahr abgestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 19.03.2013 - XI R 47/07, BFHE 240, 439, BStBl II 2023, 765, Rz 36 ff. und vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 42; vgl. auch EuGH-Urteil Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 40 und 41).
- 18** 3. Ob Betreuungs- oder Pflegekosten in bestimmten Fällen in der von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG genannten Quote von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden, entscheidet sich nach Maßgabe sozialversicherungsrechtlicher Regelungen zur Kostentragung. Denn nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG muss es sich um Leistungen handeln, die "vergütet worden sind". Dies setzt zumindest voraus, dass der zuständige Träger die erbrachten Leistungen kennt und die Kosten hierfür --wenn auch nur mittelbar-- tragen will. Unionsrechtskonform erfordert dies, dass die Kostenübernahme auf einer expliziten Entscheidung des Kostenträgers --in Bezug auf die Person des Leistungserbringers-- beruht (EuGH-Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19, EU:C:2020:811, Rz 51; ebenso BFH-Urteil vom 24.02.2021 - XI R 30/20 (XI R 11/17), BFHE 272, 259, BStBl II 2023, 792, Rz 39 unter Aufgabe früherer BFH-Rechtsprechung), was als Anerkennung zur Leistungserbringung anzusehen ist.
- 19** 4. Auf dieser Grundlage kann eine mittelbare Kostentragung aufgrund einer expliziten Entscheidung der in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG genannten Träger nicht nur dann vorliegen, wenn --wie in den bislang von der Rechtsprechung entschiedenen Fällen-- ein von diesen Trägern unmittelbar beauftragter Leistungserbringer seinerseits einen Subunternehmer beauftragt, sondern auch dann, wenn eine Beauftragung --dann über die Leistungsempfängerseite-- durch die von dieser Vorschrift begünstigte Person vorliegt. Daher sind entgegen dem Urteil des FG auch aus dem Persönlichen Budget (§ 17 Abs. 1 Satz 1 SGB IX a.F., nunmehr § 29 Abs. 1 Satz 1 SGB IX) bestrittene Leistungen für die Bemessung der Mindestvergütungsquote des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG zu berücksichtigen, wenn eine solche explizite Entscheidung der in dieser Vorschrift genannten Träger vorliegt. Für den Fall, dass Abschn. 4.16.3. Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses dahingehend zu verstehen sein sollte, dass eine Vergütung der Betreuungs- oder Pflegeleistungen aus Geldern des Persönlichen Budgets als mittelbare Vergütung ausnahmslos und damit auch im Falle einer expliziten Entscheidung des Kostenträgers nicht in die Ermittlung der Mindestvergütungsquote einzubeziehen ist, schließt sich der erkennende Senat dem nicht an.
- 20** a) Nach dem für die Streitjahre maßgeblichen § 17 Abs. 2 Satz 1 SGB IX a.F., dessen Regelungsgehalt dem nunmehr geltenden --und von den Beteiligten sowie dem FG in Bezug genommenen-- § 29 Abs. 1 Satz 1 SGB IX entspricht, konnten Leistungen zur Teilhabe auf Antrag auch durch ein Persönliches Budget ausgeführt werden, um den Leistungsberechtigten in eigener Verantwortung ein möglichst selbstbestimmtes Leben zu ermöglichen. Bei der Ausführung des Persönlichen Budgets waren nach Maßgabe des individuell festgestellten Bedarfs die Rehabilitationsträger, die Pflegekassen und die Integrationsämter beteiligt (§ 17 Abs. 2 Satz 2 SGB IX a.F.). Das Persönliche Budget wurde gemäß § 17 Abs. 2 Satz 3 SGB IX a.F. von den beteiligten Leistungsträgern trägerübergreifend als Komplexleistung erbracht.
- 21** Budgetfähig waren --neben den Leistungen zur Teilhabe, die nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB IX a.F. auch unter Inanspruchnahme von geeigneten, insbesondere auch freien und gemeinnützigen oder privaten Rehabilitationsdiensten und -einrichtungen ausgeführt werden durften-- die erforderlichen Leistungen der Krankenkassen und der Pflegekassen, Leistungen der Träger der Unfallversicherung bei Pflegebedürftigkeit sowie Hilfe zur Pflege der Sozialhilfe, die sich auf alltägliche und regelmäßig wiederkehrende Bedarfe bezogen und als Geldleistungen oder durch Gutscheine erbracht werden konnten (§ 17 Abs. 2 Satz 4 SGB IX a.F.). Enthielt das Persönliche Budget Leistungen mehrerer Leistungsträger, erließ der nach § 14 SGB IX a.F. zuständige der beteiligten Leistungsträger im Auftrag und im Namen der anderen beteiligten Leistungsträger den Verwaltungsakt und führte das weitere Verfahren durch (§ 17 Abs. 4 Satz 1 SGB IX a.F.).
- 22** Persönliche Budgets wurden in der Regel als Geldleistung ausgeführt, bei laufenden Leistungen monatlich (§ 17 Abs. 3 Satz 1 SGB IX a.F.). Sie wurden nach § 17 Abs. 3 Satz 3 SGB IX a.F. so bemessen, dass der individuell festgestellte Bedarf gedeckt wurde und die erforderliche Beratung und Unterstützung erfolgen konnte. Dabei sollte

die Höhe des Persönlichen Budgets die Kosten aller bisher individuell festgestellten, ohne das Persönliche Budget zu erbringenden Leistungen nicht überschreiten (§ 17 Abs. 3 Satz 4 SGB IX a.F.).

- 23** Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 der auf Grundlage des § 21a SGB IX a.F. erlassenen und in den Streitjahren geltenden Budgetverordnung vom 27.05.2004 (BGBl I 2004, 1055) --BudgetV--, der die nunmehr geltende Regelung des § 29 Abs. 4 SGB IX entspricht, wurde zwischen der den Antrag stellenden Person und dem nach § 17 Abs. 4 SGB IX a.F. zuständigen Leistungsträger eine Zielvereinbarung abgeschlossen. Diese enthielt zumindest Regelungen über die Ausrichtung der individuellen Förder- und Leistungsziele (§ 4 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BudgetV), die Erforderlichkeit eines Nachweises für die Deckung des festgestellten individuellen Bedarfs (§ 4 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BudgetV) sowie die Qualitätssicherung (§ 4 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 BudgetV).
- 24** b) Zwar kamen danach die Leistungsberechtigten, soweit sie mit im Rahmen des Persönlichen Budgets zur Verfügung gestellten Geldleistungen Betreuungs- und Pflegeleistungen in Anspruch nahmen, hierfür grundsätzlich aus eigenen Mitteln auf. Die Leistungsberechtigten konnten nach diesen Regelungen selbst entscheiden, welche Hilfen sie überhaupt sowie wann, wie und durch wen sie diese Hilfen in Anspruch nahmen (BTDrucks 15/1514, S. 72), da es sich bei dem Persönlichen Budget um eine eigenständige Pauschalleistung zur Abgeltung nur ihrer Art nach bestimmter Ansprüche auf Leistungen zur Teilhabe und anderer budgetfähiger Leistungen dem Grunde nach handelt (Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 11.05.2011 - B 5 R 54/10 R, BSGE 108, 158, Rz 33).
- 25** Gleichwohl schließt der Umstand, dass es im Rahmen des Persönlichen Budgets --jedenfalls sofern dieses wie im Regelfall als Geldleistung ausgeführt wird-- im Gegensatz zum Sachleistungssystem keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen Leistungserbringern und Rehabilitationsträgern gibt (BSG-Urteil vom 11.05.2011 - B 5 R 54/10 R, BSGE 108, 158, Rz 29; vgl. auch Schneider in Hauck/Noftz, SGB IX, § 29 Rz 10), nicht von vornherein aus, dass von den Leistungsberechtigten in Anspruch genommene und von Dritten erbrachte Leistungen von den Rehabilitationsträgern vergütet werden. Denn führt der Rehabilitationsträger die Geldleistung in Form Persönlicher Budgets aus, damit der Leistungsberechtigte seinerseits zielgerichtet dem Träger bekannte und akzeptierte Leistungserbringer in Anspruch nehmen kann, wird im Ergebnis diese Leistungsanspruchnahme von den Rehabilitationsträgern nicht nur wirtschaftlich getragen, sondern kann zudem auf einer expliziten Entscheidung des Kostenträgers in Bezug auf einen bestimmten Leistungserbringer beruhend anzusehen sein.
- 26** c) Gegen die sich auf dieser Grundlage ergebende Berücksichtigung des Persönlichen Budgets im Rahmen der Mindestvergütungsquote lässt sich nicht die Entstehungsgeschichte der nationalen Steuerbefreiung anführen.
- 27** Zwar wurde im Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) vom 27.11.2008 (BTDrucks 16/11108, S. 38 f.), auf dessen Vorschlag die Einführung von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) zurückgeht, davon ausgegangen, dass in Bezug auf das Persönliche Budget ein "Nachweis", dass die Leistungen von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe vergütet wurden, nicht möglich sei. Dabei blieb aber die --erst später-- von der Rechtsprechung anerkannte Möglichkeit einer mittelbaren Kostentragung (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2015 - V R 13/14, BFHE 251, 282, BStBl II 2015, 769, Rz 21 und die weitere im BFH-Urteil vom 24.02.2021 - XI R 30/20 (XI R 11/17), BFHE 272, 259, BStBl II 2021, 792, Rz 39 zitierte BFH-Rechtsprechung) außer Betracht.
- 28** d) Dass aus dem Persönlichen Budget bestrittene Leistungen für die Mindestvergütungsquote des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG nicht in jedem Fall, sondern nur bei Vorliegen einer expliziten Entscheidung der Leistungsträger beachtlich sind, führt im Übrigen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zu einer wesentlichen Benachteiligung der aus dem Persönlichen Budget Berechtigten. Denn erreicht der Unternehmer die Mindestvergütungsquote, sind --sofern die übrigen leistungsbezogenen Anforderungen erfüllt sind-- alle von ihm erbrachten Betreuungs- oder Pflegeleistungen und damit auch solche, die ohne explizite Entscheidung des Leistungsträgers aus dem Persönlichen Budget bestritten werden, steuerfrei. Zudem ist zu beachten, dass die in § 17 Abs. 3 Satz 4 SGB IX a.F. für das Persönliche Budget vorgesehene Obergrenze als "Soll-Vorschrift" ausgestaltet ist, so dass in besonders begründeten Ausnahmefällen diese Obergrenze auch überschritten werden kann (vgl. hierzu BSG-Urteil vom 31.01.2012 - B 2 U 1/11 R, BSGE 110, 83, Rz 43, 44 und 52). Beides schließt die von der Klägerin befürchtete Gefahr "qualitativer oder quantitativer Leistungsreduzierungen" wie auch einen Verstoß gegen das Übereinkommen der Vereinten Nationen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen vom 13.12.2006 (BGBl II 2008, 1420) aus.
- 29** e) Dasselbe gilt für die für frühere Zeiträume geltende Fassung des § 4 Nr. 16 UStG und damit insbesondere für § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG in der bis zum 30.06.2013 geltenden Fassung, da dieser ohne weitergehende Änderungen lediglich eine höhere Mindestvergütungsquote bestimmte.

- 30** 5. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen. Der Senat kann im Revisionsverfahren die vom FG --auf Grundlage seiner Rechtsauffassung-- unterlassene tatsächliche Würdigung, ob die Übernahme der von der Klägerin den Bewohnern in Rechnung gestellten Kosten auf einer expliziten Entscheidung eines in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG genannten Trägers beruht, nicht nachholen.
- 31** a) Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat in Bezug auf eine mögliche Steuerfreiheit der von der Klägerin erbrachten Leistungen ergänzend auf Folgendes hin:
- 32** aa) Bei seiner Würdigung wird das FG insbesondere die Umstände zu berücksichtigen haben, die zum Abschluss der für die jeweilige Bewilligung des Persönlichen Budgets erforderlichen Zielvereinbarungen führten. Dem steht nicht entgegen, dass diese Zielvereinbarungen nur zwischen den Bewohnern und dem LWV abgeschlossen wurden und nichts daran änderten, dass die Bewohner in ihrer Entscheidung, ob und in welchem Umfang sie die Klägerin beauftragten, grundsätzlich frei waren, sowie dass eine im Verhältnis der Bewohner zu dem LWV entstandene Rückzahlungsverpflichtung den Vergütungsanspruch der Klägerin unberührt ließ. Da die Zielvereinbarungen nach den Feststellungen des FG Berechnungen der Höhe und Zusammensetzung des Persönlichen Budgets enthielten, ist nicht ausgeschlossen, dass der LWV davon ausging, dass die hierin genannten Leistungen nicht von einem beliebigen Unternehmer, sondern von der Klägerin als für die Leistungserbringung vorgesehene Unternehmerin erbracht werden sollten. Dies gilt umso mehr, sollte sich ergeben, dass --wie es die Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat-- die Belegung der Wohngebäude, deren Bewohner die Klägerin betreute, durch den oder in Absprache mit dem LWV erfolgte. In diesem Zusammenhang hat das FG aufzuklären, ob die Klägerin von den Bewohnern in deren Antrag auf Gewährung von Leistungen im Wege des Persönlichen Budgets ausdrücklich genannt wurde und ob die Behauptung der Klägerin, sie habe dem LWV die pädagogische Befähigung ihrer Mitarbeiter nachweisen müssen, zutrifft.
- 33** bb) Soweit eine Vergütung durch in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG genannte Träger zu bejahen sein und diese die erforderliche Mindestvergütungsquote erreichen sollte, wird das FG weiter zu prüfen haben, ob --und gegebenenfalls in welchem Umfang-- es sich bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen um solche im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG handelt, mithin, ob --und gegebenenfalls in welchem Umfang-- 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.
- 34** cc) Sollte demgegenüber eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG zu verneinen sein, ist der Frage nachzugehen, ob die an jugendliche Bewohner erbrachten Leistungen nach § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei sind.
- 35** b) Im Übrigen ist zu prüfen, ob die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung nicht zu erheben ist.
- 36** aa) Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig sind, nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Umsatz im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz, gekürzt um die darin enthaltenen Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 37** Gesamtumsatz ist gemäß § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzüglich der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, Nr. 9 Buchst. b und Nr. 11 bis 28 UStG steuerfrei sind (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG), und der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h, Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze sind (§ 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG). Soweit der Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 oder § 20 UStG), ist auch der Gesamtumsatz nach diesen Entgelten zu berechnen.
- 38** bb) Ob die --im Fall der Verneinung einer Steuerfreiheit-- geschuldete Umsatzsteuer von der Klägerin, die in den Streitjahren im Bereich der ambulanten Hilfe für Menschen mit psychischen Erkrankungen, Suchterkrankungen oder geistiger Behinderung selbständig tätig war und damit als Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG steuerbare Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt hat, nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben wird, lässt sich mangels Feststellungen des FG zu den von der Klägerin im Jahr 2012 und in den Streitjahren vereinnahmten Entgelten bisher nicht beurteilen. So beschränkt sich das FG --als Teil des Sach- und Streitstands (vgl. § 105 Abs. 3 Satz 1 FGO)-- auf die Wiedergabe der von der Klägerin erklärten (steuerfreien)

Umsätze sowie auf die von dem FA den angegriffenen Festsetzungen zu Grunde gelegten Umsätze zum allgemeinen Steuersatz, ohne damit zugleich eigene tatsächliche Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO zu verbinden. Dass sich die Angaben der Klägerin und des FA insoweit in Übereinstimmung bringen lassen, ist unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 05.10.1999 - VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93, Rz 21). Für die Streitjahre 2013 und 2014 tritt hinzu, dass selbst auf der Grundlage der erklärten Umsätze (2013: [unter 17.500 €]; 2014: [über 17.500 €]; 2015: [über 50.000 €]; 2016: [über 17.500 €]) mangels Angaben zu den im Streitjahr 2012 vereinnahmten Entgelten und einer zu Beginn des Streitjahres 2013 anzustellenden Prognose (BFH-Urteil vom 11.07.2018 - XI R 36/17, BFH/NV 2019, 419, Rz 33; BFH-Beschluss vom 19.12.2014 - XI B 12/14, BFH/NV 2015, 534, Rz 32) bisher nicht abschließend über die Anwendung von § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG entschieden werden kann.

39 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de