

## FG Düsseldorf: Tätigkeit als Berufsbetreuer ist umsatzsteuerpflichtig mit Regelsteuersatz

*FG Düsseldorf, Urt. v. 26.11.10 (Az. 1 K 1914/10 U)*

(...)

### Aus dem Sachverhalt:

**Streitig ist, ob die Klägerin umsatzsteuerfreie oder umsatzsteuerpflichtige Leistungen ausführt.**

**Die Klägerin ist als Berufsbetreuerin selbstständig tätig.**

Die Umsatzsteuern der Streitjahre 2005 bis 2008 hatte der Beklagte zunächst erklärungs-gemäß festgesetzt und die durch die Klägerin erzielten Umsätze als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Mit Schreiben vom 24.02.2010 legte die Klägerin Einspruch ein hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung 2008 und stellte einen Antrag auf Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung –AO-.

Sowohl zur Begründung des Einspruchs als auch des Änderungsantrags berief sich die Klägerin auf das Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH- vom 11.03.2009, XI R 68/06, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2009, 1464. Aus dem Urteil gehe hervor, dass die Tätigkeit der Klägerin als Berufsbetreuerin umsatzsteuerfrei sei.

Den Änderungsantrag hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzungen 2005 bis 2007 lehnte der Beklagte mit Verfügung vom 10.03.2010 ab. Sowohl den hiergegen eingelegten Einspruch als auch den Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2008 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 03.05.2010 ab. Für die Klägerin ist daraufhin Klage erhoben worden.

Für die Klägerin wird vorgetragen, dass sich die Umsatzsteuerfreiheit ihrer Tätigkeit als Berufsbetreuerin aus der unmittelbaren Anwendung der Regelung in Art. 132 (1) Buchst. g) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der

Europäischen Union vom 28.11.2006 (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) bzw. Art. 13 Teil A (1) Buchst. g) der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). ergebe. Nach diesen Vorschriften seien eng mit der sozialen Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen von anerkannten Einrichtungen mit sozialem Charakter von der Umsatzsteuer befreit.

Der BFH habe mit Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06 (a. a. O.), ausgeführt, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz –UStG- mit § 4 Nr. 18 UStG diese Steuerbefreiung nicht ordnungsgemäß umgesetzt habe. Das in § 4 Nr. 18 UStG geregelte Abstandsgebot sei insofern gemeinschaftswidrig, als es auch für behördlich genehmigte Preise gelte.

Die Richtlinie erlaube den Mitgliedstaaten die Regelung eines Abstandsgebotes nur bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen sei. Die Regelung des § 4 Nr. 18 UStG, wonach das Abstandsgebot auch bei behördlich festgesetzten Preisen gefordert werde, werde demgegenüber von der Ermächtigung der Richtlinie nicht gedeckt. Es fehle an einer korrekten Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht, was zur Folge habe, dass sich die Klägerin gegenüber der Regelung in § 4 Nr. 18 UStG unmittelbar auf die o. g. Richtlinienvorschriften berufen könne. Diese zählten hinreichend genau und unbedingt die Tätigkeiten auf, die steuerfrei seien. Ein unmittelbares Berufen auf die Richtlinienbestimmungen sei daher möglich.

Darüber hinaus sei die Klägerin mit ihrer Tätigkeit als Berufsbetreuerin in Deutschland auch als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt. Für diese Beurteilung seien nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichts-

hofs –EuGH- nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit heranzuziehen. Zentrale Regelungen für die Tätigkeit der Klägerin seien die Vorschriften zur Betreuung in §§ 1896 ff Bürgerliches Gesetzbuch –BGB-. Der Betreuer organisiere die tatsächliche Hilfe in Form von rechtlicher Fürsorge und werde hierfür aus der Staatskasse vergütet (Hinweis auf § 1 Abs. 2 Vormünder- und Betreuervergütungsgesetz –VBVG-). Die entgegenstehende Auffassung des Beklagten, wonach sich bereits aus § 4 Nr. 18 UStG ergebe, dass die Klägerin keine Einrichtung mit sozialem Charakter sei, greife bereits deswegen nicht, weil § 4 Nr. 18 UStG keine schlüssige Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht darstelle.

Da für Vereinsbetreuer und Berufsbetreuer ein einheitliches Vergütungssystem gelte, sei es darüber hinaus sachfremd, den gemeinnützigen Teil der Leistungserbringer von der Umsatzsteuer freizustellen und den "gewerblichen" Teil der Leistungserbringer mit 19 % Umsatzsteuer zu belasten. Kostenstruktur und Arbeitsaufwand müssten, da es sich um völlig gleichartige Leistungen handele, in beiden Gruppen mit Ausnahme der Ertragsteuerbelastung gleich sein. Ein tieferer Sinn sei dieser Differenzierung nicht zu entnehmen, weil sie gemeinschaftswidrig sei und das zutreffende Leitbild der EU-Richtlinie verletze. Die Richtlinie sehe die Befreiung generell bei behördlich festgesetzten Preisen vor und im Übrigen nur, wenn die Preise deutlich unter denen lägen, die von gewerblichen Unternehmen gefordert würden. Positiv ausgedrückt: Nach der Richtlinie seien Leistungserbringer, die für die gleiche Leistung die gleiche staatliche Vergütung erhielten, von der Umsatzsteuer befreit.

Die Klägerin beantragt, die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2005 – 2008 auf 0,- EUR festzusetzen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung. Darüber hinaus habe der BFH in seinem Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06 (a. a. O.), ausdrücklich bestätigt, dass Berufsbetreuer die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG nicht erfüllten und die von ihnen erzielten Umsätze dem Regelsteuersatz unterlägen. Hierzu verweise er insbesondere darauf, dass Berufsbetreuer das sog. Abstandsgebot des § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. c) UStG nicht erfüllten, weil ihre Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werde.

**Aus den Entscheidungsgründen:**

**Die Klage ist unbegründet.**

**Weder nach deutschem Umsatzsteuerrecht (vgl. 1.) noch nach Gemeinschaftsrecht (vgl. 2.) ergibt sich eine Umsatzsteuerfreiheit der durch die Klägerin erbrachten Betreuungsleistungen.**

1. Die unter bestimmten Voraussetzungen für sog. Vereinsbetreuer in Betracht kommende Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 UStG ist für Berufsbetreuer und damit auch für die Klägerin nicht einschlägig. Denn § 4 Nr. 18 UStG erfasst nur 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. Die als amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege geltenden Vereinigungen sind in § 23 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung –UStDV- aufgeführt. Die Klägerin gehört dem nach § 4 Nr. 18 UStG, § 23 UStDV begünstigten Personenkreis unstreitig nicht an.

2. Die Klägerin kann auch keine Umsatzsteuerfreiheit dadurch erlangen, dass sie sich für ihre

Betreuungsleistungen auf eine Steuerbefreiungsvorschrift laut Gemeinschaftsrecht beruft. Zwar kann sich ein Einzelner in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen.<sup>1</sup>

Auf die für die hier fraglichen Betreuungsleistungen in Betracht kommenden Steuerbefreiungsvorschriften des Art. 13 Teil A (1) Buchst. g) der Richtlinie 77/388/EWG (für die Streitjahre 2005 und 2006) bzw. des Art. 132 (1) Buchst. g) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (für die Streitjahre 2007 und 2008) kann sich die Klägerin aber nicht berufen.

Nach Art. 13 Teil A (1) Buchst. g) der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedsstaaten von der Umsatzsteuer 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 den betreffenden Mitgliedsstaaten als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen.

Nach Art. 132 (1) Buchst. g) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedsstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.

Die durch die Klägerin erbrachten Betreuungsleistungen sind zwar unstreitig Dienstleistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der

sozialen Sicherheit im Sinne dieser Vorschrift verbunden sind.<sup>2</sup>

**Berufsbetreuer, wie die Klägerin, sind aber keine in Deutschland anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A (1) Buchst. g) der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Überzeugung des Senats setzt auch eine Steuerbefreiung nach Artikel 132 (1) Buchst. g) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie voraus, dass die Dienstleistung durch eine Einrichtung mit sozialem Charakter erbracht wird.**

Der Wortlaut ist allerdings in der deutschen Fassung der Richtlinie ungenau und ließe sich auch so interpretieren, dass die mit der Sozialfürsorge/sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen generell steuerbefreit sind, aber auch solche Leistungen von der Steuerfreiheit umfasst werden ("einschließlich derjenigen"), die durch anerkannte soziale Einrichtungen erbracht werden. Nach Überzeugung des Senats geht diese Formulierung auf eine ungenaue Übersetzung zurück. Aus der englischen Fassung der Richtlinienbestimmung geht eindeutig hervor, dass die Steuerfreiheit wie in Artikel 13 Teil A (1) Buchst. g) der Richtlinie 77/388/EWG voraussetzt, dass die Dienstleistungen durch anerkannte soziale Einrichtungen erbracht werden und sich die Formulierung "einschließlich derjenigen" wie auch in der deutschen Fassung von Artikel 13 Teil A (1) Buchst. g) der Richtlinie 77/388/EWG nur auf Altenheime beziehen soll.

Die Richtlinienbestimmungen räumen den Mitgliedsstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen oder nicht. Der Einzelne kann die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmungen beruft. Vielmehr ist es Sache der nationalen

<sup>1</sup> vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 10.09.2002, Rs. C-141/00 – Kügler -, Slg. 2002, I-6833, Umsatzsteuer-Rundschau –UR- 2002, 513 m. w. N.

<sup>2</sup> vgl. BFH, Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464, Finanzgericht –FG- Düsseldorf, Urteil vom 16.08.2006, 5 K 5856/02 U, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG- 2007, 300; Urteil vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576 zu entsprechenden Leistungen von Vereinsbetreuern

Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im o.g. Sinne anzuerkennen sind. Dabei sind spezifische nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit zu berücksichtigen.

**Auch spielt der Umstand eine Rolle, ob Gemeinschaften mit den gleichen Tätigkeiten wie die Klägerin wegen des mit diesen Tätigkeiten verbundenen Gemeinwohlinteresses bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen.** Des Weiteren kommt dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung zu, ob und welche der Kosten für welche (von der Klägerin) erbrachten Leistungen zum großen Teil von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, zu denen private Wirtschaftsteilnehmer, wie die Klägerin/Berufsbetreuer, vertragliche Beziehungen unterhalten.<sup>3</sup>

Zwar spricht gegen eine Qualifizierung als soziale Einrichtung nicht, dass es sich bei der Klägerin um eine private Einzelperson handelt. Denn der BFH hat (dem EuGH folgend) entschieden, dass der Begriff der Einrichtung grundsätzlich weit genug ist, um auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen.<sup>4</sup>

**Unabhängig davon, dass die Klägerin zweifelsohne auch Leistungen auf dem Gebiet der sozialen Fürsorge und der sozialen**

**Sicherheit erbringt, lässt das maßgebliche deutsche Normengeflecht nicht den Rückschluss zu, dass die Klägerin als Berufsbetreuerin in Deutschland als soziale Einrichtung anerkannt ist.**

a. Für eine Qualifizierung als soziale Einrichtung lässt sich z.B. nicht anführen, dass andere Institutionen, wie z.B. Betreuungsvereine, die durch ihre Vereinsbetreuer vergleichbare Tätigkeiten erbringen, bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen.

aa. So sieht das deutsche UStG in § 4 Nr. 18 UStG für Betreuungsleistungen der Betreuungsvereine, die einem Wohlfahrtsverband angeschlossen sind, zwar eine Steuerfreiheit unter bestimmten Voraussetzungen vor. Neben der Berücksichtigung des Abstandsgebots in § 4 Nr. 18 Satz 1 c) UStG gehört hier aber gem. § 4 Nr. 18 Satz 1 a) UStG vor allen Dingen dazu, dass der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient; hierfür ist u.a. ausschlaggebend, dass er die Erfüllung der sich aus § 1908 f BGB ergebenden Aufgaben eines Betreuungsvereins gewährleistet.<sup>5</sup>

In diesem Zusammenhang ist z. B. darauf hinzuweisen, dass Betreuungen nach der Konzeption des BGB grundsätzlich durch ehrenamtliche Betreuer unentgeltlich auszuüben sind, vgl. z. B. §§ 1908 i Abs. 1, 1836 Abs. 1 BGB. Gemäß § 1897 Abs. 6 BGB sollen berufsmäßige Betreuer nur dann bestellt werden, wenn keine andere geeignete Person zur Verfügung steht, die zur ehrenamtlichen Führung der Betreuung bereit ist. Zur Umsetzung dieses Konzepts leisten Betreuungsvereine einen erheblichen Beitrag. Denn sie haben, neben der Durchführung von Betreuungen, die Aufgabe, sich planmäßig um die Gewinnung ehrenamtlicher Betreuer zu bemühen, § 1908 f Abs. 1 Nr. 2 BGB. Derartige Aufgaben, wie z.B. die Gewinnung und Schulung ehrenamtli-

<sup>3</sup> EuGH-Urteil vom 10.09.2002, C-141/00 – Kügler – , Slg. 2002, I-6833, UR 2002, 513; BFH, Urteile vom 22.04.2004, V R 1/98, Sammlung der Entscheidungen des BFH –BFHE- 205, 514, BStBl II 2004, 849; vom 18.08.2005, V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143

<sup>4</sup> vgl. BFH, Urteil vom 18.08.2005, V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143 unter Hinweis auf EuGH, Urteil vom 26.05.2005, C-498/03 - Kingcrest Associates und Montecello - UR 2005, 453

<sup>5</sup> vgl. hierzu FG Düsseldorf, Urteil vom 16.08.2006, 5 K 5856/02 U, EFG 2007, 300; Urteil vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576

cher Betreuer, sind von Berufsbetreuern nicht zu erfüllen.

Unabhängig davon, dass das in § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. c) UStG geregelte Abstandsgebot gemeinschaftswidrig ist und sich ein Betreuungsverein im Hinblick auf die Betreuungsleistungen seiner Vereinsbetreuer auf eine Steuerfreiheit nach Gemeinschaftsrecht berufen kann<sup>6</sup>, deutet die Regelung des § 4 Nr. 18 UStG eindeutig auf die Intention des deutschen Gesetzgebers hin, u.a. die Wohlfahrtsverbänden i. S. v. § 23 UStDV angeschlossenen Betreuungsvereine gegenüber Berufsbetreuern bevorzugt zu behandeln (und nur erstere als soziale Einrichtung anzuerkennen). Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG soll sich eben gerade nicht auf rein wirtschaftlich tätige Unternehmen erstrecken; in ihren Genuss sollen vielmehr nur solche Körperschaften, Vereinigungen etc. kommen, die darüber hinaus noch weitere (ggfs. unentgeltliche) Aufgaben für die Allgemeinheit wahrnehmen.

**bb. Dass der deutsche Gesetzgeber eine Ungleichbehandlung zwischen Vereinsbetreuern und Berufsbetreuern gewollt hat, ergibt sich in diesem Zusammenhang auch unter Berücksichtigung der für Vereinsbetreuer und Berufsbetreuer geltenden Vergütungsregeln.**

So zielen Steuerbefreiungsvorschriften in der Regel zwar auf eine Begünstigung des Endverbrauchers und nicht des leistenden Unternehmers ab. Für den Betreuten sind aber die für die Betreuung zu zahlenden Entgelte laut VBVG identisch, unabhängig davon, ob die Betreuungsleistungen durch einen Vereinsbetreuer oder Berufsbetreuer erbracht werden. Denn nach § 4 Abs. 2 VBVG gelten die sich aus § 4 Abs. 1 VBVG ergebenden Stundensätze u. a. auch anfallende Umsatzsteuer ab. Damit hat die Frage der Umsatzsteuerpflicht

auf die Höhe der wirtschaftlich durch den Betreuten zu tragende Vergütung keinen Einfluss. Einfluss hat sie "lediglich" auf die Höhe der Vergütung der Betreuungsvereine und Berufsbetreuer. Nach Abzug der Umsatzsteuer verbleibt den Berufsbetreuern (bei angenommener Umsatzsteuerpflicht) eine geringere Vergütung als den Betreuungsvereinen für die (umsatzsteuerfreie) Tätigkeit ihrer Vereinsbetreuer.

Bereits bei Erlass des VBVG im Jahre 2005, d. h. bevor die Rechtsprechung<sup>7</sup> Betreuungsleistungen durch Vereinsbetreuer die Umsatzsteuerfreiheit zubilligte, war allgemein anerkannt, dass für Betreuungsleistungen durch Betreuungsvereine (bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 UStG) zumindest der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG und für Berufsbetreuer der Regelsteuersatz galt.

Dass eine Ungleichbehandlung zwischen Berufsbetreuer und Betreuungsverein vom Gesetzgeber beabsichtigt ist, ergibt sich aus den Gesetzesmotiven zum VBVG: Soweit der gemeinnützige Betreuungsverein eine niedrigere Umsatzsteuer als ein Berufsbetreuer zu entrichten habe, sei dies vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt; auf diese Weise sollten die Betreuungsvereine eine gezielte Förderung erhalten (Bundestagsdrucksache 15/4874, S. 31 zu § 4 Abs. 2 VBVG).

**b. Aus den Vergütungsregeln lässt sich im Übrigen auch nicht ableiten, Berufsbetreuer seien in Deutschland als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt.** So werden die Kosten, die durch die Betreuung entstehen, nicht von Krankenkassen oder Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen. Grundsätzlich sind die Kosten aus dem Vermögen des Betreuten zu begleichen. Nur bei mittellosen Betreuten wird die Vergütung des Berufsbetreuers durch die Staatskasse gezahlt; dies kann aber nicht auf eine Stufe gestellt werden

<sup>6</sup> so BFH, Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464, FG Düsseldorf, Urteil vom 16.08.2006, 5 K 5856/02 U, EFG 2007, 300; Urteil vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576

<sup>7</sup> BFH, Urteil vom 11.03.2009, XI R 68/06, BFH/NV 2009, 1464, FG Düsseldorf, Urteil vom 16.08.2006, 5 K 5856/02 U, EFG 2007, 300; Urteil vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576

mit einer Kostenübernahme durch die Sozialversicherung. Insoweit besteht vielmehr eine Vergleichbarkeit mit der Prozesskostenhilfe für mittellose Rechtsuchende, für die ebenfalls die Staatskasse aufkommt.

Ein beigeordneter Rechtsanwalt dürfte insoweit sicherlich nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen sein.<sup>8</sup>

Weitere (deutsche) Normen, aus denen sich die Qualifikation eines Berufsbetreuers als Einrichtung mit sozialem Charakter ableiten ließe, sind nicht ersichtlich.

**Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -.**

(...)



<sup>8</sup> vgl. hierzu auch FG Düsseldorf, Urteil vom 16.08.2006, 5 K 5856/02 U, EFG 2007, 300; Urteil vom 21.09.2006, 5 K 4729/02 U, UR 2007, 576