



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:
Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL

DATUM 20. Juli 2009

- Verteiler U 1 -

- E-Mail Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 16 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden
Fassung**

BEZUG BMF-Schreiben vom 25. Juni 2009
- IV B 9 - S 7172/09/10002 (2009/0416914) -;
E-Mail des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen vom 1. Juli 2009;
E-Mail des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen vom 6. Juli 2009;
Schreiben des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein vom 6. Juli 2009
- VI 329 - S 7172- 097 -

GZ **IV B 9 - S 7172/09/10002**

DOK **2009/0473259**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

Tz.	Inhalt	Rz.
1.	Allgemeines	1 - 2
2.	Umfang der Steuerbefreiung	
2.1.	Hilfsbedürftige Personen.....	3
2.2.	Betreuungs- und Pflegeleistungen.....	4 - 5
3.	Begünstigte Leistungen	
3.1.	Allgemein.....	6 - 8
3.2.	Haushaltshilfeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b, d, i oder k UStG).....	9 - 12
3.3.	Leistungen der häuslichen Pflege (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c, i oder k UStG).....	13 - 14
3.4.	Leistungen der Altenheime, Pflegeheime und Altenwohnheime (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c, d oder k UStG)	
3.4.1.	Altenheime.....	15 - 16
3.4.2.	Pflegeheime.....	17 - 18

3.4.3.	Umfang der Steuerbefreiung bei Leistungen auch an nicht hilfsbedürftige Personen	19
3.4.4.	Altenwohnheime	20
3.5.	Leistungen der Integrationsfachdienste (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. e UStG)	21 - 22
3.6.	Leistungen der Werkstätten für behinderte Menschen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. f UStG)	23 - 26
3.7.	Niedrigschwellige Betreuungsangebote (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG)	27 - 28
3.8.	Sozialhilfeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG)	29 - 31
3.9.	Interdisziplinäre Frühförderstellen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. j UStG)	32 - 34
3.10.	Sonstige Betreuungs- oder Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG)	35
3.11.	Beschränkung der Steuerbefreiung	36
4.	Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG	37 - 42
5.	Nachweis	43 - 44
6.	Eng verbundene Umsätze	45 - 47
7.	Anwendung	48 - 50

1. Allgemeines

- 1 (1) Durch die Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG zum 1. Januar 2009 werden - neben einer Fortführung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG a.F. für die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebenen Einrichtungen - die in § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG a.F. genannten Einrichtungen in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b bis j UStG unter Verzicht auf eine ausdrückliche Benennung einzelner Einrichtungen aufgenommen sowie in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG die Kriterien für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter für Einrichtungen, deren Leistungen nicht schon nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a bis j UStG befreit sind, vereinheitlicht.
- 2 (2) Gemeinschaftsrechtliche Grundlage der Neuregelung ist Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - 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“.

2. Umfang der Steuerbefreiung

2.1. Hilfsbedürftige Personen

- 3 Die Steuerbefreiung erfasst sowohl Betreuungs- als auch Pflegeleistungen für hilfsbedürftige Personen. Hilfsbedürftig sind alle Personen, die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Betreuung oder Pflege bedürfen. Der Betreuung oder Pflege bedürfen

Personen, die krank, behindert oder von einer Behinderung bedroht sind. Dies schließt auch Personen mit ein, bei denen ein Grundpflegebedarf oder eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz, § 45a des Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI - Soziale Pflegeversicherung), besteht. Hilfsbedürftig sind darüber hinaus auch Personen, denen Haushaltshilfe nach dem Zweiten Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte (KVLG 1989), dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte (ALG) oder dem Siebten Buch Sozialgesetzbuch (SGB VII - Gesetzliche Unfallversicherung) gewährt wird, etwa im Fall der Arbeitsunfähigkeit nach § 16 Satz 2 KVLG 1989.

2.2. Betreuungs- und Pflegeleistungen

- 4 (1) Die Steuerbefreiung umfasst die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, unabhängig davon, ob diese Leistungen ambulant oder stationär erbracht werden. Werden die Leistungen stationär erbracht, kommt es zudem nicht darauf an, ob die Personen vorübergehend oder dauerhaft aufgenommen werden.
- 5 (2) Unter den Begriff der Betreuung oder Pflege fallen z. B. die in § 14 Abs. 4 SGB XI - bzw. § 61 Abs. 5 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XII - Sozialhilfe) aufgeführten Leistungen für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens, bei teilstationärer oder stationärer Aufnahme auch die Unterbringung und Verpflegung. Auch in den Fällen, in denen eine Einrichtung i. S. v. § 4 Nr. 16 UStG für eine hilfsbedürftige Person ausschließlich Leistungen der hauswirtschaftlichen Versorgung erbringt, handelt es sich um mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege eng verbundene und somit steuerfreie Leistungen.

3. Begünstigte Leistungen

3.1. Allgemein

- 6 (1) § 4 Nr. 16 UStG selbst enthält nur eine allgemeine Definition der Betreuungs- und Pflegeleistungen. Welche Leistungen letztlich im Einzelnen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen, ergibt sich aus der Definition der nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a bis k UStG begünstigten Einrichtungen. Soweit diese im Rahmen ihrer sozialrechtlichen Anerkennung Betreuungs- und Pflegeleistungen ausführen (vgl. auch Rz. 36 „Beschränkung der Steuerbefreiung“), fallen ihre Leistungen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung.
- 7 (2) Die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

- 8 (3) Ferner sind die Betreuungs- oder Pflegeleistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b bis k UStG steuerfrei, wenn sie von anderen anerkannten Einrichtungen mit sozialem Charakter i. S. d. Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erbracht werden. Dabei umfasst der Begriff „Einrichtungen“ unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform des Leistungserbringers sowohl natürliche als auch juristische Personen. Als andere Einrichtungen sind auch Einrichtungen anzusehen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden.

3.2. Haushaltshilfeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b, d, i oder k UStG)

- 9 (1) Haushaltshilfe erhalten Personen, denen z. B. wegen einer Krankenhausbehandlung und ggf. weiterer Voraussetzungen die Weiterführung des Haushalts nicht möglich ist.
- 10 (2) Haushaltshilfeleistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn diese von Einrichtungen erbracht werden, mit denen ein Vertrag nach § 132 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V - Gesetzliche Krankenversicherung) besteht. Hierunter fallen insbesondere Umsätze, die eine Einrichtung durch Gestellung von Haushaltshilfen i. S. d. § 38 SGB V erzielt (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juli 2008, XI R 61/07, BStBl 2009 II S. 68).
- 11 (3) Auch die Haushaltshilfeleistungen von Einrichtungen,
*die hierzu nach § 26 Abs. 5 i. V. m. § 42 SGB VII (*Haushaltshilfe und Kinderbetreuung*) bestimmt sind (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. d UStG) und mit denen ein Vertrag
- nach § 16 KVLG 1989 (*Anstellung von Personen zur Gewährung von häuslicher Krankenpflege, Betriebs- und Haushaltshilfe*),
 - nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 10 ALG (*Betriebs- und Haushaltshilfe bei medizinischer Rehabilitation der Landwirte*) oder
 - nach § 143e Abs. 4 Nr. 2 SGB VII (*Abschluss von Verträgen mit Leistungserbringern für die landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaften*) i. V. m. § 54 Abs. 2 SGB VII (*Betriebs- oder Haushaltshilfe in der Landwirtschaft*)
- besteht, sind steuerfrei.
- Zudem sind Haushaltshilfeleistungen steuerfrei, wenn die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG erfüllt sind.
- 12 (4) Für die Leistungen aus der Gestellung von Betriebshelfern kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG unter den dortigen Voraussetzungen in Betracht kommen.

3.3. Leistungen der häuslichen Pflege (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c, i oder k UStG)

- 13 (1) Einrichtungen, die Leistungen zur häuslichen Pflege und Betreuung sowie zur hauswirtschaftlichen Versorgung erbringen, sind mit ihren Leistungen steuerfrei, wenn mit ihnen die

Krankenkasse einen Vertrag nach § 132a SGB V (*Versorgung mit häuslicher Krankenpflege*) bzw. die zuständige Pflegekasse einen Vertrag nach § 77 SGB XI (*Häusliche Pflege durch Einzelpersonen*) geschlossen hat und mit ihnen ein Versorgungsvertrag

- nach § 72 SGB XI (*zugelassene Pflegeeinrichtungen* - § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG),

- nach § 16 KVLG 1989 (*Anstellung von Personen zur Gewährung von häuslicher Krankenpflege, Betriebs- und Haushaltshilfe*) bzw.

- nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 10 ALG (*Betriebs- und Haushaltshilfe bei medizinischer Rehabilitation der Landwirte*) besteht

- oder wenn sie hierzu nach § 26 Abs. 5 i. V. m. §§ 32 bzw. 44 SGB VII (*Leistungen bei Pflegebedürftigkeit durch häusliche Krankenpflege bzw. Pflege*) bestimmt sind (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. i UStG)

bzw. wenn die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG erfüllt sind.

Unter die Steuerbefreiung fallen auch die von diesen Einrichtungen erbrachten Pflegeberatungsleistungen nach §§ 7a bzw. 37 Abs. 3 SGB XI.

- 14 (2) Häusliche Krankenpflege kann die aufgrund ärztlicher Verordnung erforderliche Grund- und Behandlungspflege sowie die hauswirtschaftliche Versorgung umfassen. Nach § 4 Nr. 16 UStG sind aber nur die Grundpflegeleistungen und die hauswirtschaftliche Versorgung befreit. Dabei fallen auch isolierte hauswirtschaftliche Versorgungsleistungen, die an hilfsbedürftige Personen erbracht werden, unter diese Steuerbefreiung. Leistungen der Behandlungspflege können aber unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sein.

3.4. Leistungen der Altenheime, Pflegeheime und Altenwohnheime (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c, d oder k UStG)

3.4.1. Altenheime (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG)

- 15 (1) Altenheime sind Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die grundsätzlich nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Hausstands außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten.
- 16 (2) Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG für Betreuungs- oder Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen durch private Altenheime setzt grundsätzlich voraus, dass die Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr in 40 % 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.

3.4.2. Pflegeheime (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c oder d UStG)

- 17 (1) Stationäre Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime) sind selbständige wirtschaftliche Einrichtungen, in denen Pflegebedürftige unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft gepflegt werden und ganztägig (vollstationär) oder nur tagsüber oder nur nachts (teilstationär) untergebracht und gepflegt werden (§ 71 Abs. 2 SGB XI).
- 18 (2) Die Betreuungs- oder Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen in stationären Pflegeeinrichtungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c bzw. d UStG steuerfrei, wenn mit den Einrichtungen ein Versorgungsvertrag nach § 72 SGB XI besteht bzw. diese zur Heimpflege nach § 26 Abs. 5 i. V. m. § 44 SGB VII bestimmt oder die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG erfüllt sind.

3.4.3. Umfang der Steuerbefreiung bei Leistungen auch an nicht hilfsbedürftige Personen

- 19 Soweit Pflege- oder Betreuungsleistungen in stationären Einrichtungen in geringem Umfang auch an nicht hilfsbedürftige Personen erbracht werden, ist die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht zu beanstanden. Von einem geringen Umfang ist auszugehen, wenn die Leistungen in nicht mehr als 10 % der Fälle an nicht hilfsbedürftige Personen erbracht werden. Die Steuerbefreiung gilt dann insgesamt für die mit dem Betrieb eines Altenheims oder Pflegeheims eng verbundenen Umsätze, auch wenn hier in geringem Umfang bereits Personen aufgenommen werden, die nicht betreuungs- oder pflegebedürftig sind.

3.4.4. Altenwohnheime

- 20 Beim Betrieb eines Altenwohnheims ist grundsätzlich nur von einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietungsleistung auszugehen. Wird mit den Bewohnern eines Altenwohnheims ein Vertrag über die Aufnahme in das Heim geschlossen, der neben der Wohnraumüberlassung auch Leistungen zur Betreuung oder Pflege vorsieht, wobei die Betreuungs- und Pflegeleistungen die Wohnraumüberlassung aber nicht überlagern, handelt es sich um zwei getrennt voneinander zu betrachtende Leistungen. Auch in diesem Fall ist die Wohnraumüberlassung grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei. Werden daneben eigenständige Leistungen der Betreuung oder Pflege erbracht, können diese unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sein.

3.5. Leistungen der Integrationsfachdienste (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. e UStG)

- 21 (1) Integrationsfachdienste sind Dienste Dritter, die bei der Durchführung der Maßnahmen zur Teilhabe schwer behinderter Menschen am Arbeitsleben, um die Erwerbsfähigkeit des genannten Personenkreises herzustellen oder wiederherzustellen, beteiligt sind. Sie können unter weiteren Voraussetzungen auch zur beruflichen Eingliederung von behinderten Menschen, die nicht schwer behindert sind, tätig werden (§ 109 Abs. 1 und 4 des Neunten

Buches Sozialgesetzbuch [SGB IX - Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen]). Sie können zur Teilhabe (schwer-)behinderter Menschen am Arbeitsleben (Aufnahme, Ausübung und Sicherung einer möglichst dauerhaften Beschäftigung) beteiligt werden, indem sie die (schwer-)behinderten Menschen beraten, unterstützen und auf geeignete Arbeitsplätze vermitteln, sowie die Arbeitgeber informieren, beraten und ihnen Hilfe leisten (§ 110 SGB IX). Anders als bei den Leistungen der Arbeitsvermittlungsagenturen steht hier die Betreuung behinderter Menschen zur Eingliederung ins Arbeitsleben im Vordergrund.

- 22 (2) Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. e UStG für Leistungen der Integrationsfachdienste setzt voraus, dass diese im Auftrag der Integrationsämter oder der Rehabilitationsträger tätig werden und mit ihnen eine Vereinbarung nach § 111 SGB IX besteht.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. e UStG kommt es ausschließlich darauf an, dass das Integrationsamt mit dem Integrationsfachdienst eine Vereinbarung abgeschlossen hat, in der dieser als Integrationsfachdienst benannt ist. Wenn diese (Grund-)Vereinbarung besteht, sind alle Tätigkeiten des Integrationsfachdienstes im Rahmen des gesetzlichen Auftrages (§ 110 SGB IX) steuerbefreit. Dabei ist es unerheblich, wer den konkreten Auftrag im Einzelfall erteilt (z. B. Integrationsamt, Rehabilitationsträger oder Träger der Arbeitsverwaltung).

3.6. Leistungen der Werkstätten für behinderte Menschen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. f UStG)

- 23 (1) Eine Werkstatt für behinderte Menschen ist eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung in das Arbeitsleben. Eine solche Werkstatt steht allen behinderten Menschen offen, sofern erwartet werden kann, dass sie spätestens nach Teilnahme an Maßnahmen im Berufsbildungsbereich wenigstens ein Mindestmaß wirtschaftlich verwertbarer Arbeitsleistungen erbringen werden (§ 136 Abs. 1 und 2 SGB IX).
- 24 (2) Behinderte Menschen, die die Voraussetzungen für die Beschäftigung in der Werkstatt nicht erfüllen, sollen in Einrichtungen oder Gruppen betreut und gefördert werden, die der Werkstatt angegliedert sind (§ 136 Abs. 3 SGB IX).
- 25 (3) Die nach dem Sozialgesetzbuch an Werkstätten für behinderte Menschen und deren angegliederten Betreuungseinrichtungen gezahlten Pflegegelder sind als Entgelte für die Betreuungs-, Beköstigungs-, Beherbergungs- und Beförderungsleistungen dieser Werkstätten anzusehen (vgl. Abschnitt 103 Abs. 11 Umsatzsteuer-Richtlinien - UStR). Diese Leistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. f UStG befreit, wenn sie von Werkstätten bzw. deren Zusammenschlüssen erbracht werden, die nach § 142 SGB IX anerkannt sind.
- 26 (4) Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Umsätze im Werkstattbereich wird auf Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 4 UStR hingewiesen.

3.7. Niedrigschwellige Betreuungsangebote (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG)

- 27 (1) Niedrigschwellige Betreuungsangebote sind Angebote, in denen Helferinnen und Helfer unter pflegfachlicher Anleitung die Betreuung von Pflegebedürftigen mit erheblichem Bedarf an allgemeiner Beaufsichtigung und Betreuung in Gruppen oder im häuslichen Bereich übernehmen sowie pflegende Angehörige entlasten und beratend unterstützen (§ 45c Abs. 3 SGB XI). Das sind z. B. Betreuungsgruppen für Pflegebedürftige mit demenzbedingten Fähigkeitsstörungen, mit geistigen Behinderungen oder mit psychischen Erkrankungen, Helferinnen- und Helferkreise zur stundenweisen Entlastung pflegender Angehöriger im häuslichen Bereich, die Tagesbetreuung in Kleingruppen oder die Einzelbetreuung durch anerkannte Helferinnen und Helfer oder familienentlastende Dienste.
- 28 (2) Solche niedrigschwelligen Betreuungsangebote werden z. B. von ambulanten Pflegediensten, von Wohlfahrtsverbänden, Betroffenenverbänden, Nachbarschaftshäusern, Kirchengemeinden und anderen Organisationen und Vereinen erbracht, aber auch von Einzelpersonen. Umsätze von Einrichtungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG steuerfrei, soweit sie Leistungen erbringen, die landesrechtlich als niedrigschwellige Betreuungsangebote nach § 45b SGB XI anerkannt oder zugelassen sind.

3.8. Sozialhilfeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG)

- 29 (1) Der Träger der Sozialhilfe ist für alle Vertragsangelegenheiten der teilstationären und stationären Einrichtungen und ambulanten Dienste im Bereich Soziales zuständig. Neben dem Abschluss von Rahmenvereinbarungen mit den Trägerverbänden werden auch einrichtungsindividuelle Leistungs-, Prüfungs- und Vergütungsvereinbarungen nach § 75 SGB XII geschlossen.
- 30 (2) Im Bereich des SGB XII werden insbesondere Verträge für folgende Leistungsbereiche abgeschlossen:
- Einrichtungen für Menschen mit geistiger, körperlicher und/oder mehrfacher Behinderung nach § 53 und § 54 SGB XII,
 - Einrichtungen für Menschen mit seelischer Behinderung nach § 53 und § 54 SGB XII,
 - Einrichtungen und soziale Dienste für den Personenkreis nach § 67 und § 68 SGB XII.
- 31 (3) Umsätze der Einrichtungen und Dienste sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. h UStG umsatzsteuerfrei, soweit Vereinbarungen nach § 75 SGB XII mit den Trägern der Sozialhilfe bestehen.

3.9. Interdisziplinäre Frühförderstellen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. j UStG)

- 32 (1) Interdisziplinäre Frühförderstellen sind familien- und wohnortnahe Dienste und Einrichtungen, die der Früherkennung, Behandlung und Förderung von Kindern dienen, um in interdisziplinärer Zusammenarbeit von qualifizierten medizinisch-therapeutischen und pädagogischen Fachkräften eine drohende oder bereits eingetretene Behinderung zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu erkennen und die Behinderung durch gezielte Förder- und Behandlungsmaßnahmen auszugleichen oder zu mildern. Leistungen durch interdisziplinäre Frühförderstellen werden in der Regel in ambulanter, einschließlich mobiler Form erbracht (§ 3 Frühförderungsverordnung).
- 33 (2) Die Leistungen der interdisziplinäre Frühförderstellen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. j UStG steuerfrei, wenn die Stellen auf der Grundlage einer Landesrahmenempfehlung nach § 2 Frühförderungsverordnung als fachlich geeignet anerkannt sind.
- 34 (3) Leistungen der sozialpädiatrischen Zentren (§ 4 Frühförderungsverordnung, § 119 SGB V), die Leistungen zur Früherkennung und Frühförderung behinderter oder von Behinderung bedrohter Kinder erbringen, können unter den weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei sein.

3.10. Sonstige Betreuungs- oder Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG)

- 35 Zu den begünstigten Leistungen zählen auch Leistungen zur Betreuung hilfsbedürftiger Personen zum Erwerb praktischer Kenntnisse und Fähigkeiten, die erforderlich und geeignet sind, behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen die für sie erreichbare Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft zu ermöglichen, z. B. die Unterrichtung im Umgang mit dem Langstock als Orientierungshilfe für blinde Menschen. Ebenso können hierzu die Leistungen zählen, die im Rahmen der Eingliederungshilfe nach § 54 SGB XII erbracht werden. Auch Pflegeberatungsleistungen nach § 7a SGB XI, sofern diese nicht bereits Teil der Betreuungs- oder Pflegeleistung einer Einrichtungen zur häuslichen Pflege sind, sind als Betreuungsleistungen anzusehen.

3.11. Beschränkung der Steuerbefreiung

- 36 Gem. § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG sind Betreuungs- oder Pflegeleistungen, die von den in § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG genannten Einrichtungen erbracht werden, befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer erbringt Haushaltshilfeleistungen im Rahmen eines Vertrages nach § 132 SGB V mit der Krankenkasse A an eine hilfsbedürftige Person. Daneben erbringt er die iden-

tischen Haushaltshilfeleistungen an Privatpersonen, an Privatversicherte sowie an die Krankenkasse B. Ein Vertrag nach § 132 SGB V besteht mit der Krankenkasse B nicht. Der Unternehmer stellt eine begünstigte Einrichtung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b UStG dar. Somit sind die gesamten Haushaltshilfeleistungen i. S. d. 132 SGB V steuerfrei.

Beispiel 2:

Ein Unternehmer, der Leistungen in verschiedenen Bereichen erbringt, z. B. neben einem nach § 72 SGB XI zugelassenen Pflegeheim auch einen Integrationsfachdienst betreibt, hat die Voraussetzung für die Steuerbefreiung für beide Bereiche gesondert nachzuweisen (Vereinbarung nach § 111 SGB IX).

4. Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG

- 37 (1) Sofern Betreuungs- oder Pflegeleistungen an hilfsbedürftige Personen von Einrichtungen erbracht werden, die nicht nach Sozialrecht anerkannt sind und mit denen weder ein Vertrag noch eine Vereinbarung nach Sozialrecht besteht, sind diese nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle dieser Einrichtung 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.
- 38 (2) Eine Vergütung der Betreuungs- oder Pflegeleistungen aus Geldern des Persönlichen Budgets (§ 17 SGB IX) durch die hilfsbedürftige Person als mittelbare Vergütung ist nicht in die Ermittlung der Sozialgrenze bei der erbringenden Einrichtung mit 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.
- 39 (3) Für die Ermittlung der 40 %-Grenze gem. § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG müssen die Betreuungs- und Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 % 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 sein. Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist von der Anzahl der hilfsbedürftigen Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. Bei der stationären oder teilstationären Unterbringung in einer Einrichtung gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein „Fall“. Bei der Erbringung ambulanter Betreuungs- oder Pflegeleistungen gelten alle Leistungen für eine Person in einem Kalendermonat als ein „Fall“. Werden von einem Unternehmer mehrere verschiedenartige Einrichtungen i. S. d. § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG

betrieben, sind die im Laufe eines Kalendermonats betreuten oder gepflegten Personen zur Ermittlung der Gesamtzahl der Fälle jeder Einrichtung gesondert zuzuordnen.

- 40 (4) Die Kosten eines „Falls“ werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferfürsorge oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung zum überwiegenden Teil getragen, wenn sie die Kosten des Falls allein oder gemeinsam zu mehr als 50 % übernehmen. Der Zeitpunkt der Kostenerstattung ist dabei ohne Bedeutung. Kostenzuschüsse oder Kostenerstattungen anderer Einrichtungen (z. B. private Krankenkassen, Beihilfestellen für Beamte, Wohlfahrtsverbände) sind den eigenen Aufwendungen der hilfsbedürftigen Person zuzurechnen.
- 41 (5) Für die Ermittlung der 40 %-Grenze sind die Verhältnisse des Vorjahres maßgebend. Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Jahres abzustellen.
- 42 (6) Schulungskurse und Beratungen, die Pflegeeinrichtungen im Auftrag der Pflegekassen durchführen, sind eng mit den Pflegeleistungen verbundene Umsätze. Sie werden grundsätzlich nicht als „Fall“ angesehen und bei der Berechnung der 40 %-Grenze außen vor gelassen. Diese Umsätze sind danach steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Fälle der Einrichtung ganz oder zum überwiegenden Teil von der Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferfürsorge oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung getragen worden sind.

5. Nachweis

- 43 (1) Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, dass die Leistungen an hilfsbedürftige Personen erbracht wurden, müssen für jede betreute oder gepflegte Person beleg- und buchmäßig nachgewiesen werden. Hierzu gehören insbesondere
- der Nachweis der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamts oder durch ärztliche Verordnung,
 - der Nachweis der Kosten des Falls durch Rechnungen und der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen,
 - die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift der hilfsbedürftigen Person,
 - die Aufzeichnung des Entgelts für die gesamte Betreuungs- oder Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Fall,
 - die Summe der gesamten Fälle eines Kalenderjahres,
 - die Summe der Fälle dieses Jahres mit überwiegender Kostentragung durch die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe.

Übernimmt eine anerkannte und zugelassene Pflegeeinrichtung als Kooperationspartner einer anderen Einrichtung einen Teil des Pflegeauftrags für eine zu pflegende Person, kann für beide Einrichtungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in Betracht kommen.

- 44 (2) Als Nachweis über die Hilfsbedürftigkeit der gepflegten oder betreuten Personen kommen ferner andere Belege/Aufzeichnungen, die als Nachweis eines Betreuungs- und Pflegebedarfs geeignet sind und oftmals bereits aufgrund sozialrechtlicher Vorgaben vorhanden sind, z. B. Betreuungstagebücher und Pflegeleistungsaufzeichnungen der Pflegekräfte, in Betracht. Ferner kann sich der Grundpflegebedarf insbesondere aus der Anerkennung einer Pflegestufe nach den §§ 14 oder 15 SGB XI oder aus einem diesbezüglichen Ablehnungsbescheid ergeben, wenn darin ein Hilfebedarf bei der Grundpflege ausgewiesen ist. Der Nachweis der Hilfsbedürftigkeit kann auch durch eine Bescheinigung über eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz i. S. d. § 45a SGB XI erbracht werden.

6. Eng verbundene Umsätze

- 45 (1) Als eng mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbundene Umsätze sind Leistungen anzusehen, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen (vgl. EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I 2005, 10373-10406).
- 46 (2) Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:
1. die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von hilfsbedürftigen Personen, deren Betreuung oder Pflege einschließlich der Lieferungen der zur Betreuung oder Pflege erforderlichen Medikamente und Hilfsmittel z. B. Verbandsmaterial;
 2. die ambulante Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen;
 3. die Lieferungen von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. Ein solcher Wettbewerb ist anzunehmen, wenn für den Absatz der im Wege der Arbeitstherapie hergestellten Gegenstände geworben wird;
 4. die Gestellung von Personal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG an andere Einrichtungen dieser Art.
- 47 (3) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere:
1. die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher;

2. die Telefongestellung an hilfsbedürftige Personen, die Vermietung von Fernsehgeräten und die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I 2005, 10373);
3. die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebs (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen;
4. Lieferung und Überlassung von medizinischen Pflegemitteln oder Pflegehilfsmitteln.

7. Anwendung

- 48 (1) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in der Fassung des JStG 2009 ist auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erbracht werden. Die Abschnitte 99, 99a und 100 UStR sind auf diese Umsätze nicht mehr anzuwenden.
- 49 (2) Für bis zum 31. Dezember 2009 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer sich für die Steuerbefreiung seiner Leistungen auf § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung beruft.
- 50 (3) Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.