

Juli 2023

Sonderrundschreiben

Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen, BMF-Schreiben vom 12.07.2023 Z III C 3 - S 7172/21/10003 :00

Sehr geehrte Damen und Herren,

anbei erhalten Sie beigegefügtes BMF-Schreiben, das wir in den wesentlichen Passagen für Sie markiert haben.

Demnach kann ein Subunternehmer **nur** unter bestimmten Voraussetzungen eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sein und seine Leistungen dann umsatzsteuerfrei erbringen.

Pflegeberatungsleistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe I UStG steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, mit denen eine Vereinbarung zur Pflegeberatung nach § 7a SGB XI besteht.

Auch die Erstellung von Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit nach § 18 SGB XI, Leistungen des Hausnotrufs nach § 40 SGB XI oder die Erteilung von Pflegekursen nach § 45 SGB XI sind als eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen anzusehen.

Verpflegungsdienstleistungen, insbesondere Lieferungen von Speisen, soweit sie eigenständige Leistungen darstellen (z. B. „Essen auf Rädern“) (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 – XI R 46/08, BStBl II 2023 S. xxx). Diese Leistungen unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Beste Grüße

gez. Markus Welte

Wirtschaftsprüfer

Steuerberater

Zertifizierter Berater für Gemeinnützigkeitsrecht (IFU/ISM/gGmbH)

 **Bankverbindung**
Sparkasse
Lörrach - Rheinfelden
BLZ 683 500 48
Kto.-Nr. 110 49 59
IBAN: DE89 6835 0048 0001 1049 59
BIC: SKLODE66

 **Bankverbindung**
Deutsche Apotheker- und Ärztebank
Freiburg
BLZ 300 606 01
Kto.-Nr. 10 256 22 81
IBAN: DE72 3006 0601 0102 562281
BIC: DAAEDEDXXX

 **In Kooperation mit**
WEKO respond GmbH,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
ConSigna GmbH,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
ConSigna GmbH,
Steuerberatungsgesellschaft
Lörrach, Freiburg



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 12. Juli 2023

- E-Mail-Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit
verbundenen Leistungen;
Anpassung des § 4 Nr. 16 UStG durch das Jahressteuergesetz 2020, Anpassung des § 4
Nr. 25 UStG durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der
Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften sowie der zu
Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g und h MwStSystRL ergangenen BFH-Rechtsprechung**

BEZUG

GZ **III C 3 - S 7172/21/10003 :001**

DOK **2023/0634468**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Gesetzesänderung.....	2
II. Rechtsprechung.....	2
III. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass	4
Anwendungsregelung	10
Schlussbestimmung	11

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Gesetzesänderung

- 1 Durch Artikel 12 Nr. 5 Buchstabe f des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) wurde § 4 Nr. 25 UStG zum 1. Januar 2020 wie folgt geändert:
 - Mit der Änderung in § 4 Nr. 25 Satz 1 und Satz 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd UStG wurde der Katalog der begünstigten Leistungen um die Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz ergänzt.
 - In Folge der Aufhebung des § 23 UStDV wurde in § 4 Nr. 25 Satz 2 Buchstabe b UStG die Auflistung der anderen anerkannten Einrichtungen mit sozialem Charakter angepasst.
- 2 Durch Artikel 12 Nr. 2 Buchstabe b des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) wurden in § 4 Nr. 16 UStG zum 1. Januar 2021 folgende Änderungen vorgenommen:
 - In Satz 1 wurde der Satzteil vor Buchstabe a an den Wortlaut des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL angepasst. Damit erfolgte eine Klarstellung dahingehend, dass unter den übrigen Voraussetzungen der Norm auch die Leistungen solcher Einrichtungen befreit sein können, die selbst keine Pflege- oder Betreuungsleistungen, sondern lediglich damit eng verbundene Leistungen erbringen.
 - Nach Buchstabe k wurde ein neuer Buchstabe l aufgenommen. Mit der Ergänzung im neuen § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe l UStG werden nunmehr ausdrücklich solche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt, mit denen eine Vereinbarung zur Pflegeberatung nach § 7a SGB XI besteht.
 - Der bisherige Buchstabe l wurde zu Buchstabe m und hinsichtlich der Berücksichtigung der Verhältnisse des vorangegangenen Kalenderjahrs bei der Berechnung der sog. „Sozialgrenze“ geändert.

II. Rechtsprechung

- 3 Im Zusammenhang mit der Auslegung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g und h MwStSystRL und der Frage, wann ein Leistungserbringer als eine Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist, hat der BFH nachfolgende - u. a. für die Anwendung des § 4 Nr. 16 und Nr. 25 UStG relevante - Feststellungen getroffen. **Demnach kann ein Subunternehmer nur unter bestimmten Voraussetzungen eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sein und seine Leistungen dann umsatzsteuerfrei erbringen:**

- Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen (BFH-Urteil vom 19. März 2013 – XI R 47/07, BStBl II 2023 S. xxx¹);
- Umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen (BFH-Urteil vom 18. August 2015 – V R 13/14, BStBl II 2023, S. xxx²);
- Personenbezogene Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g und i MwStSystRL (BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 – V R 46/14, BStBl II 2023, S. xxx³);
- Steuerfreie Leistungen eines Erziehungsbeistands (BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 – V R 46/15, BStBl II 2023, S. xxx⁴);
- Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der Eingliederungshilfe und im Rahmen des „Individuellen Services für behinderte Menschen“ durch eine Pflegekraft - Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen - Einrichtung mit sozialem Charakter (BFH-Urteil vom 7. Dezember 2016 – XI R 5/15, BStBl II 2023, S. xxx⁵);
- Umsatzsteuerfreiheit von Eingliederungsleistungen (BFH-Urteil vom 9. März 2017 – V R 39/16, BStBl II 2023, S. xxx⁶);
- Umsatzsteuerbefreiung von Subunternehmerleistungen im Bereich der ambulanten Eingliederungshilfe (BFH-Urteil vom 13. Juni 2018 – XI R 20/16, BStBl II 2023, S. xxx⁷);
- Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Gutachtertätigkeiten im Auftrag des MDK (BFH-Urteil vom 24. Februar 2021 – XI R 30/20 (XI R 11/17), BStBl II 2023, S. xxx⁸);

- 4 Hinsichtlich der Entscheidungen des BFH vom 18. August 2015 – V R 13/14, vom 13. Juni 2018 – XI R 20/16 und vom 7. Dezember 2016 – XI R 5/15, erfolgte durch das BFH-Urteil vom 24. Februar 2021 – XI R 30/20 (XI R 11/17) eine (teilweise) Änderung der Rechtsprechung.

¹ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

² Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

³ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁴ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁵ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁶ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁷ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁸ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

III. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

- 5 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11. Juli 2023 - III C 3 - S 7141/21/10002 :001 (2023/0679280), BStBl I Seite xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 4.16.1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) ¹§ 4 Nr. 16 UStG befreit die **eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen**.²Welche Leistungen letztlich im Einzelnen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen, ergibt sich aus der Definition der nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstaben a bis m UStG begünstigten Einrichtungen. ³**Die eng mit der Betreuung und Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen dieser Einrichtungen fallen nach § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung, 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 beziehen** (vgl. auch Absätze 8 und 9).“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Die **eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen** sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei, wenn sie von **juristischen Personen** des öffentlichen Rechts erbracht werden.“

c) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) ¹Ferner sind die **eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen** nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstaben b bis m UStG steuerfrei, wenn sie von anderen anerkannten Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL erbracht werden. ²Dabei umfasst der Begriff „Einrichtungen“ unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform des Leistungserbringers sowohl natürliche als auch juristische Personen. ³Als 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. ⁴Für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter reicht es für sich allein nicht schon aus, dass der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig ist (vgl. Abschnitt 4.16.3 Abs. 3a). ⁵**Eine Aufgabenübertragung oder Kostenübernahme ohne eine spezifische gesetzliche Grundlage führt nicht zu einer Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter (vgl. BFH-Urteil vom 18.02.2016 – V R 46/14, BStBl II 2023 S. xxx).** ⁶Ein Zeitarbeitsunternehmen, das anerkannten Pflegeeinrichtungen staatlich geprüfte Pflegekräfte zur Verfügung stellt, ist selbst keine Einrichtung mit sozialem Charakter (vgl. EuGH-Urteil vom 12.03.2015, C-594/13, „go fair“ Zeitarbeit, BStBl II S. 980).“

d) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„¹Die Steuerbefreiung erfasst sowohl **eng mit der Betreuung** als auch **mit der Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen**.²Hilfsbedürftig sind alle Personen, die körperliche, **kognitive** oder **psychische Beeinträchtigungen haben oder** gesundheitlich **bedingte Belastungen oder Anforderungen nicht selbständig kompensieren oder bewältigen können** (vgl. § 14 SGB XI).“

bb) Satz 3 wird gestrichen.

cc) Die bisherigen Sätze 4 und 5 werden die neuen Sätze 3 und 4.

e) Absatz 5 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„³Die Steuerbefreiung gilt dann insgesamt für **eng mit der Betreuung und Pflege verbundene Leistungen** eines Altenheims oder Pflegeheims, auch wenn hier in geringem Umfang bereits Personen aufgenommen werden, die nicht **hilfsbedürftig** sind.“

f) Absatz 6 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Die Steuerbefreiung umfasst die **eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen**, unabhängig davon, ob diese Leistungen ambulant oder stationär erbracht werden.“

g) Absatz 7 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²**Steuerfreie Betreuungsleistungen kann eine Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 16 UStG z. B. auch in Form von Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung, zur Sozialen Teilhabe oder in Form von Angeboten zur Unterstützung im Alltag erbringen (vgl. auch Abschnitt 4.16.5).**“

h) Absatz 8 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²Nach § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG sind **eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen**, 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.“

2. Abschnitt 4.16.3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Sofern **eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen** von Einrichtungen erbracht werden, die nicht nach Sozialrecht anerkannt sind und mit denen weder ein Vertrag noch eine Vereinbarung nach Sozialrecht bestehen, sind diese nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe m UStG steuerfrei, wenn die Betreuungs- oder Pflegekosten **oder die Kosten für eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen** in mindestens 25 % der Fälle dieser Einrichtung von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der

Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 SGB IX oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden.“

b) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) ¹Bei den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung und den Trägern der Sozialhilfe handelt es sich um Körperschaften des öffentlichen Rechts. ²Bestandteile der Sozialversicherung sind nach § 4 Abs. 2 SGB I die gesetzliche Kranken-, Pflege-, Unfall- und Rentenversicherung einschließlich der Alterssicherung der Landwirte. ³Ferner unterliegt die Arbeitsförderung nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 Satz 2 SGB IV den Gemeinsamen Vorschriften für die Sozialversicherung. ⁴Träger der Sozialversicherung sind im Einzelnen:

- in der gesetzlichen Krankenversicherung die (Allgemeinen) Ortskrankenkassen, die Betriebskrankenkassen, die Innungskrankenkassen, die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau, die Deutsche Rentenversicherung, die Knappschaft-Bahn-See und die Ersatzkassen;
- in der sozialen Pflegeversicherung die bei den Krankenkassen eingerichteten Pflegekassen;
- in der gesetzlichen Unfallversicherung die gewerblichen Berufsgenossenschaften, die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau, die Gemeindeunfallversicherungsverbände, die Unfallkassen der Länder und der Gemeinden, die Feuerwehr-Unfallkassen, die gemeinsamen Unfallkassen für den Landes- und den kommunalen Bereich sowie die Unfallkasse Bund und Bahn;
- in der Arbeitslosenversicherung die Bundesagentur für Arbeit, die Regionaldirektionen und die Agenturen für Arbeit.

⁵Örtliche Träger der Sozialhilfe sind nach § 3 SGB XII die kreisfreien Städte und die Kreise, soweit nicht nach Landesrecht etwas anderes bestimmt wird. ⁶Der überörtliche Träger wird vom Land bestimmt und ist in jedem Bundesland ein anderer. ⁷Landes- oder Bundesgerichte sind hingegen keine gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe.“

c) Absatz 2 Satz 2 wird gestrichen.

d) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) ¹Für die Ermittlung der 25 %-Grenze nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe m UStG und die darauf beruhende Anwendung der Befreiung muss zu Beginn des Kalenderjahres bzw. bei Aufnahme der Tätigkeit bereits absehbar sein, dass die Betreuungs- und Pflegekosten oder die Kosten für eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen in mindestens 25 % der Fälle ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 SGB IX oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge vergütet werden. ²Maßgebend für die Beurteilung sind dabei die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres bzw. bei Aufnahme der Tätigkeit, unabhängig davon, wie sich die Umsätze des Unternehmers später im Kalenderjahr entwickeln. ³Ferner gilt die Grenze ab dem Zeitpunkt als erreicht, ab dem der Unternehmer auf Grund einer Vereinbarung mit einem Sozialträger absehbar regelmäßig die 25 %-Grenze erreichen wird. ⁴Des Weiteren gilt die 25 %-Grenze auch für das laufende Kalenderjahr als erreicht, wenn diese im vorangegangenen Kalenderjahr erreicht wurde.“

- e) Nach Absatz 3 werden folgende Absätze 3a und 3b eingefügt:

„(3a) ¹Eine Vergütung im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe m UStG kann nicht nur bei einer unmittelbaren, sondern auch bei einer mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegen. ²Das ist dann der Fall, wenn die in Absatz 3 genannten Träger und Einrichtungen in Kenntnis der Person des leistungserbringenden Subunternehmers auf Grundlage einer expliziten Entscheidung die Kosten für dessen Leistungen übernehmen (vgl. BFH-Urteile vom 13.06.2018 – XI R 20/16, BStBl II 2023 S. xxx und vom 24.02.2021 – XI R 30/20 (XI R 11/17), BStBl II 2023 S. xxx). ³Die bloße Möglichkeit, Verträge über Betreuungs- und Pflegeleistungen mit den in Absatz 3 genannten Trägern und Einrichtungen abschließen zu können, genügt nicht für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter. ⁴Die Nachweispflicht für die entscheidungserheblichen Tatsachen hat der Unternehmer. ⁵Wenn die Kosten für Pflegeleistungen nicht ganz oder zum überwiegenden Teil von Einrichtungen der sozialen Sicherheit vergütet werden, sondern die zu pflegende Person selbst aus eigenen Mitteln für die Pflegeleistungen aufzukommen hat, kann nicht von einer Übernahme der Kosten durch soziale Einrichtungen gesprochen werden; dies gilt auch, wenn der Leistungsempfänger die für seine Pflege eingesetzten Mittel aus einer Altersrente bezogen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 01.06.2021 – XI B 27/20, n. v.).

(3b) ¹Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist grundsätzlich von der Anzahl der hilfsbedürftigen Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. ²Bei der stationären oder teilstationären Unterbringung in einer Einrichtung gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein „Fall“. ³Bei der Erbringung ambulanter Betreuungs- oder Pflegeleistungen gelten grundsätzlich alle Leistungen für eine Person in einem Kalendermonat als ein „Fall“. ⁴Leistungen, die in einem Kalendermonat für denselben Auftraggeber gegenüber einer Mehrzahl von hilfsbedürftigen Personen einmalig oder wiederkehrend erbracht werden, z. B. von einem Gebärdensprachdolmetscher, gelten als ein „Fall“. ⁵Etwas anderes gilt, wenn eine hilfsbedürftige Person in ihrer Lebensführung begleitet wird und der Leistungserbringer innerhalb eines Kalendermonats gegenüber mehreren Leistungsempfängern seine Leistung erbringt, z. B. am Arbeitsplatz gegenüber dem Arbeitgeber der hilfsbedürftigen Person, im Rahmen eines Sozialprojekts gegenüber dem Sozialträger und im Rahmen der Teilhabe am Leben gegenüber der hilfsbedürftigen Person selbst; diese Leistungen gelten als drei Fälle pro Kalendermonat. ⁶Werden von einem Unternehmer mehrere verschiedenartige Einrichtungen im Sinne des § 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.“

- f) Absatz 4 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Die Kosten eines „Falls“ werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 SGB IX, 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.“

- g) Absatz 5 wird gestrichen.

- h) Absatz 6 wird gestrichen.

3. In Abschnitt 4.16.4 wird in der Zwischenüberschrift vor Absatz 1 sowie in Absatz 2 Satz 1 jeweils die Angabe „Buchstabe l“ durch die Angabe „Buchstabe **m**“ ersetzt.
4. Abschnitt 4.16.5 wird wie folgt geändert:

- a) Im Klammerzusatz der Zwischenüberschrift vor Absatz 1 wird die Angabe „Buchstaben b, d, i oder l“ durch die Angabe „Buchstaben b, d, i oder **m**“, in Absatz 3 Satz 2, Absatz 5 Satz 1 sowie in der Zwischenüberschrift vor Absatz 21 jeweils die Angabe „Buchstabe l“ durch die Angabe „Buchstabe **m**“ und in der Zwischenüberschrift vor Absatz 5 die Angabe „Buchstabe c, i oder l UStG“ durch die Angabe „Buchstabe c, i oder **m**“ ersetzt.

- b) In Absatz 16 wird folgender Klammerzusatz angefügt:

„(vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2017 – V R 39/16, BStBl II 2023 S. xxx)“.

- c) Nach Absatz 20 wird folgende Zwischenüberschrift
„Pflegeberatungsleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe l UStG)“ und folgender Absatz 20a eingefügt:

„(20a) ¹Pflegeberatungsleistungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe l UStG steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, mit denen eine Vereinbarung zur Pflegeberatung nach § 7a SGB XI besteht. ²Damit umfasst die Steuerbefreiung neben Pflegeberatungsleistungen im Auftrag der gesetzlichen Pflegekassen auch solche Pflegeberatungsleistungen, die auf Grund von Vereinbarungen mit der privaten Pflege-Pflichtversicherung nach § 7a Abs. 5 SGB XI erbracht werden, und andere eng mit der Pflegeberatung verbundene Pflege- und Betreuungsleistungen, soweit die Einrichtungen hierzu von den Pflegekassen oder der privaten Pflege-Pflichtversicherung beauftragt wurden bzw. sie hierzu gesetzlich befugt sind, z. B. damit zusammenhängende Schulungskurse und Beratungen.“

- d) Die Zwischenüberschrift nach Absatz 20a wird wie folgt gefasst:

„Sonstige eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe m UStG)“

- e) Absatz 21 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„⁴Auch die Erstellung von Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit nach § 18 SGB XI, Leistungen des Hausnotrufs nach § 40 SGB XI oder die Erteilung von Pflegekursen nach § 45 SGB XI sind als eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen anzusehen.“

5. Abschnitt 4.16.6 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Als eng mit **der** Betreuung oder Pflege körperlich, **kognitiv** oder **psychisch** hilfsbedürftiger Personen verbundene Umsätze **einer Einrichtung** 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 01.12.1977 – V R 37/75, BStBl II 1978 S. 173).“

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„4. die Abgabe von Medikamenten und Hilfsmitteln gegen gesondertes Entgelt an ehemals stationär oder teilstationär untergebrachte körperlich, **kognitiv** oder **psychisch** hilfsbedürftige Personen;“

bb) Nach Nummer 4 wird folgende Nummer 5 angefügt:

„5. ¹**Verpflegungsdienstleistungen, insbesondere Lieferungen von Speisen, soweit sie eigenständige Leistungen darstellen (z. B. „Essen auf Rädern“)** (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 – XI R 46/08, BStBl II 2023 S. xxx).
²**Diese Leistungen unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.“**

6. Abschnitt 4.25.1 Abs. 2 Satz 3 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 1 werden die Worte „sowie die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege nach § 23 UStDV“ gestrichen.

b) Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt geändert:

aaa) Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) ¹Leistungen erbringen, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe (§ 69 SGB VIII), anerkannten Trägern der freien Jugendhilfe (§ 75 Abs. 1 SGB VIII) **oder** Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts vergütet wurden. ²**Eine Vergütung in diesem Sinne kann nicht nur bei einer unmittelbaren, sondern auch bei einer mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2016 – V R 46/15, BStBl II 2023 S. xxx).** ³**Das ist dann der Fall, wenn die zuvor genannten Träger und Einrichtungen in Kenntnis**

der Person des Subunternehmers auf der Grundlage einer expliziten Entscheidung die Kosten für dessen Leistungen übernehmen.
⁴Vergütet der Kostenträger Leistungen einer Einrichtung, ohne die Kosten für den Subunternehmer ausdrücklich zu übernehmen, so sind die Leistungen des Subunternehmers nicht als von einem Träger der öffentlichen oder freien Jugendhilfe vergütet anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 13.06.2018 – XI R 20/16, BStBl II 2023 S. xxx, und vom 24.02.2021 – XI R 30/20 (XI R 11/17), BStBl II 2023 S. xxx). ⁵Die Vergütung ist nicht um eine eventuelle Kostenbeteiligung nach §§ 90 ff. SGB VIII, z. B. der Eltern, zu mindern.“

bbb) In Buchstabe d Satz 2 wird der Punkt am Satzende durch ein Komma ersetzt und folgender Buchstabe e angefügt:

„e) Adoptionsvermittlungsleistungen nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz (AdVermiG) erbringen und hierfür als Adoptionsvermittlungsstellen nach § 4 Abs. 1 AdVermiG anerkannt oder nach § 4 Abs. 2 AdVermiG zugelassen sind.“

bb) Satz 3 wird gestrichen.

Anwendungsregelung

- 6 Die Änderung in Abschnitt 4.25.1 Abs. 2 Satz 3 auf Grundlage der Änderungen in § 4 Nr. 25 UStG in der Fassung des Artikels 12 Nr. 5 Buchstabe f des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 erbracht wurden bzw. erbracht werden.
- 7 Die Änderungen in den Abschnitten 4.16.1, 4.16.3, 4.16.4, 4.16.5 und 4.16.6 UStAE auf Grundlage der Änderungen in § 4 Nr. 16 UStG in der Fassung des Artikels 12 Nr. 2 Buchstabe b des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 erbracht wurden bzw. erbracht werden.
- 8 Die Grundsätze der v. g. BFH-Urteile sind für Umsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2023 erbracht werden, wird es – vorbehaltlich der Regelungen in den Rz. 6 und 7 – nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat. Die v. g. BFH-Urteile, die sich auf die bis einschließlich 2008 bestehende nationale Rechtslage beziehen, finden aufgrund der Neuregelung des § 4 Nr. 16 UStG durch das Jahressteuergesetz 2009 für Umsätze ab dem 1. Januar 2009 keine Anwendung.
- 10 Die Grundsätze der Entscheidungen des BFH vom 18. August 2015 – V R 13/14, vom 13. Juni 2018 – XI R 20/16 und vom 7. Dezember 2016 – XI R 5/15, sind, soweit die darin

Seite 11 vertretene Rechtsauffassung durch das BFH-Urteil vom 24. Februar 2021 – XI R 30/20 (XI R 11/17) geändert wurde, nicht anzuwenden.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag