

VOLLTEXTSERVICE

Vorsteuerabzug: Auf den Zusammenhang kommt es an!

FG Hessen — Urt. v. 18.10.2018, Az. 6 K 1715/17

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um den Vorsteuerabzug aus Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Behindertenwerkstatt. Der Kläger ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts eingetragener Verein. Im Besteuerungszeitraum 2015 galt die Vereinssatzung, nach der sich der Kläger unter anthroposophischen Leitmotiven unter anderem mit der Förderung, der Errichtung und dem Betrieb von sozialtherapeutischen Lebensorten für seelenpflegebedürftige (behinderte) Menschen und von Einrichtungen beschäftigt, die Arbeitsplätze für Menschen mit Behinderungen und Beeinträchtigungen schaffen. Wegen der Förderung seiner gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke ist der Kläger von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Der Kläger dient mit seinen Unternehmungen der freien Wohlfahrtspflege und ist Mitglied des Landeswohlfahrtsverbandes Hessen.

Der Kläger betreute im Jahre 2015 insgesamt 48 Personen im stationären und 21 Personen im ambulanten Wohnbereich. Hinzu kamen 5 Personen im Tagesförderbereich und weitere 5 Personen in betriebsintegrierter Betreuung. Wegen der räumlichen Gestaltung der klägerischen Liegenschaft wird auf den Lageplan und die Stockwerksaufteilung verwiesen. Auf seinem Gelände unterhält der Kläger neben Wohnhäusern mit Wohngruppen und den sonstigen Verwaltungs- und Gemeinschaftseinrichtungen verschiedene Werkstätten (inkl. einer besonderen Förderwerkstatt). In diesen Werkstätten, die als Behindertenwerkstätten i. S. d. § 136 SGB IX in der Fassung des Jahres 2015 (vgl. § 219 SGB IX in der Fassung ab 2018) anerkannt sind, sind die betreuten Personen unter der Anleitung von fachlich und therapeutisch ausgebildeten Mitarbeitern des Klägers tätig, wobei den Betreuten zum Teil Arbeitslöhne gezahlt und die in den Werkstätten erstellten Waren bzw. die erbrachten Dienstleistungen vom Kläger gegen Entgelt an Dritte abgegeben werden.

Ausweislich seiner für das Streitjahr erstellten Gewinn- und Verlustrechnung erzielte der Kläger vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2015 Umsatzerlöse i. H. v. insgesamt 3.258.837,59 Euro, wovon gemäß den Erläuterungen zum Jahresabschluss ein Teilbetrag von 2.848.208,85 Euro auf unstreitig nach § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreite Vergütungserlöse ("Pflegesätze" im weiteren Sinne), ein Teilbetrag von 215.383,26 Euro auf die unstreitig als Zweckbetriebsumsätze gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG i. V. m. § 68 Abs. 3a AO dem ermäßigten

WINHELLER
Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Tower 185
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin
Hamburg | München

Umsatzsteuersatz unterliegenden Erlöse aus dem Verkauf und der Bearbeitung von Gegenständen sowie der Erbringung sonstiger Leistungen durch die Behindertenwerkstätten (vgl. Heuermann in Sölch / Ringleb, UStG, Stand 6/2017, § 12 Rn. 652; FG Hamburg vom 27.10.2004 - VII 52/00, EFG 2005, 406) sowie ein Teilbetrag von 195.245,48 Euro auf vereinnahmte Mieten und Nebenkosten entfielen. Die steuerbefreiten Vergütungssätze entfielen i. H. v. 1.473.056,38 Euro auf das stationäre Wohnen, i. H. v. 935.518,15 Euro auf die Unterhaltung der Werkstätten, i. H. v. 322.537,22 Euro auf das ambulante betreute Wohnen und i. H. v. 117.097,10 Euro auf die Tagesförderung von Behinderten. In seiner beim Beklagten (dem Finanzamt, im Folgenden: 'FA') abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung für 2015 gab der Kläger Lieferungen und Leistungen zum allgemeinen Steuersatz i. H. v. 28.829,- Euro, Lieferungen und Leistungen zum ermäßigten Steuersatz i. H. v. 255.936,- Euro, abziehbare Vorsteuerbeträge aus Rechnungen i. H. v. 125.306,73 Euro sowie (nachrichtlich) nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreite Leistungen i. H. v. 4.848.208,- Euro an.

Im Jahre 2015 waren für den Kläger durchschnittlich 28 Arbeitnehmer in Vollzeit, 29 in Teilzeit und 20 in geringfügiger Beschäftigung tätig, wobei 57 Mitarbeiter fest angestellt und 83 als Freiwillige, Aushilfen oder Auszubildende tätig waren. Die gezahlten Löhne und Gehälter beliefen sich auf insgesamt 1.812.942,19 Euro, wovon ein Teilbetrag von 85.382,50 Euro auf Löhne und Gehälter entfiel, die den in den Werkstätten tätigen Behinderten gezahlt wurden. Für 2015 wies der Kläger in der Gewinn- und Verlustrechnung unter anderem "Fahrtkosten Beschäftigte" i. H. v. 30.321,64 Euro, "Reisekosten" i. H. v. 6.541,34 Euro sowie "Kraftfahrzeugkosten" i. H. v. 40.110,28 Euro als Aufwand aus. Bei den Einnahmen verbuchte er einen "Zuschuss Fahrtkosten WfbM" ('WfbM' = Werkstatt für behinderte Menschen) i. H. v. 65.223,15 Euro.

Anlässlich einer am 09.05.2016 angeordneten und durch Bericht vom 04.10.2016 abgeschlossenen steuerlichen Außenprüfung des Jahres 2015 gelangte das FA zu der Auffassung, dass vom Kläger geltend gemachte Vorsteuerbeträge i. H. v. 3.970,23 Euro, die aus unstreitig i. S. d. §§ 14, 14a UStG ordnungsgemäßen Rechnungen von Taxi- und Bustransportunternehmen über den unstreitig umsatzsteuerpflichtigen (d. h. nicht i. S. d. § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG mittels z. B. Rollstuhl i. S. v. BFH vom 12.08.2004 - V R 45/03, BStBl. II 2005, 314 durchgeführten) Transport von Behinderten von ihren auswärts liegenden Wohnungen zu den Werkstätten des Klägers und zurück resultierten und vom Kläger über verschiedene Aufwandskonten erfolgswirksam und mit vollem Vorsteuerabzug gebucht worden waren, wegen ihres ausschließlichen Zusammenhang mit der Erzielung der i. S. v. § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Vergütungen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abzugsfähig seien. Die übrigen Prüfungsfeststellungen zur Aufteilung der weiteren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG sind zwischen den Beteiligten unstreitig. Die den Werkstätten direkt zuordenbaren sonstigen Vorsteuerbeträge hatte das FA dabei zu 100 % zum Abzug zugelassen, während die Beträge betreffend die einzelnen Wohn- und Therapiehäuser nur anteilig zwischen ca. 40 % und 50 % angerechnet wurden.

Die Festsetzungsstelle des FA berücksichtigte die für den gesamten Besteuerungszeitraum 2015 getroffenen Prüfungsfeststellungen "aus Vereinfachungsgründen" dadurch, dass es am 18.10.2016 einen von der Umsatzsteuervoranmeldung des Klägers abweichenden Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für das 4. Kalendervierteljahr 2015 erließ, in dem es den in den Voranmeldungen des gesamten Jahres geltend gemachten Vorsteuerabzug aus den fraglichen Transportkosten i. H. v. 3.970,23 Euro versagte. Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein und begehrte den vollen Abzug der Vorsteuern i. H. v. 3.970,23 Euro, was das FA durch Einspruchsentscheidung vom 01.08.2018 (entgegen dem Postaufgabevermerk des FA vom 01.08.2018 laut Briefumschlag zur Post gegeben am 08.08.2018) als unbegründet zurückwies. Hiergegen hat der Kläger am 09.08.2017 Klage erhoben. Am 12.10.2017 hat das FA gegenüber dem Kläger einen Jahresumsatzsteuerbescheid für 2015 über

97.943,48 Euro erlassen, in dem das FA den streitigen Vorsteuerabzug i. H. v. 3.970,23 Euro weiterhin versagt hat, während die übrigen, vom Kläger für 2015 erklärten Vorsteuerbeträge in vollem Umfang anerkannt wurden.

Der Kläger hält die auf die Transportleistungen entfallenden Vorsteuern in vollem Umfang für abzugsfähig. Die streitigen Leistungen hätten allein die Beförderung von Behinderten in den eigentlichen Arbeits- und Produktionsbereich (d. h. nicht in den Berufsbildungs-, Förder- oder Betreuungsbereich) der klägerischen Werkstätten und zurück betroffen. Sie stünden damit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erzielung der grundsätzlich steuerpflichtigen (Zweckbetriebs-) Umsätze des Klägers. Der Landeswohlfahrtsverband Hessen stelle dem Kläger für die Beförderung der Behinderten zwar ein jährliches Fahrtkostenbudget von ca. 70.000,- Euro zur Verfügung, was auf einer besonderen Vergütungsvereinbarung für den Arbeitsbereich der Werkstätten, für die betriebsintegrierte Beschäftigung nebst Kombinationsangeboten und für die Tagesförderung beruhe. Dies sei für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Transporten und den steuerpflichtigen Umsätzen des Arbeits- und Produktionsbereichs jedoch nicht von Bedeutung.

Es sei von einem weiten, finalen Werkstattbegriff auszugehen, der nicht nur die wertschaffende Produktion von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen im Außenverhältnis, sondern auch die Eingliederungs- und Betreuungsleistungen der beim Kläger angestellten Fachkräfte gegenüber den in der Werkstatt tätigen Behinderten während der Produktion betreffe. Diese beiden Komponenten seien in einer Behindertenwerkstatt untrennbar miteinander verknüpft, was sich auch an der Einheitlichkeit der nach § 41 Abs. 3 SGB IX (alte Fassung bis 2017) gezahlten Erstattungen zeige. Die Arbeit der Behinderten werde therapeutisch gestaltet und an deren individuelle Bedürfnisse angepasst. In den Werkstätten des Klägers seien ausschließlich Behinderte beschäftigt, die das gesetzlich vorgeschriebene Mindestmaß an wirtschaftlich verwertbarer Arbeit erbringen könnten. Deshalb sei davon auszugehen, dass der Werkstattbereich insgesamt der Erzielung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze diene. Für sog. reine Beschäftigungs- oder Arbeitstherapien existiere beim Kläger die gesonderte sog. Förderwerkstatt. Der Zusammenhang mit der Erzielung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze werde nur durchbrochen, soweit die Behinderten außerhalb des Arbeitsbereichs der Werkstatt betreut würden, z. B. im Rahmen von Lehrveranstaltungen (Unterricht im Lesen, Schreiben, Rechnen, etc.), Sportveranstaltungen oder bei der Verköstigung. Dieser Bereich sei jedoch nicht zu weit auszudehnen. Im Ergebnis würden die pflegerischen und betreuenden Leistungen im Werkstattbereich nur als sog. arbeitsbegleitende Dienste erbracht, die das Ziel hätten, den jeweiligen Behinderten kurzfristig wieder in den Arbeitsprozess zu integrieren und ihn bei seiner Arbeitsleistung zu unterstützen.

Diese Grundsätze gälten auch für die streitigen Fahrtkosten, die nach dem hier entwickelten weiten Werkstattbegriff ebenso wie die arbeitsbezogenen Betreuungs- und Therapieleistungen des Klägers im alleinigen Zusammenhang mit der Erzielung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze aus dem Vertrieb der von den Behinderten geschaffenen Werkstattprodukte stünden. Die Behinderten würden nur deshalb zum Kläger befördert, damit sie ihrer Arbeit in der Werkstatt nachgehen könnten. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass in den Werkstätten sowohl leistungsmäßig stärkere als auch schwächere Behinderte tätig seien, wobei die leistungstärkeren Personen typischerweise im Kreis der Behinderten zu finden seien, die außerhalb der Einrichtung wohnten und werktäglich zum Kläger befördert würden. Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge sei nicht geboten, weil nach der Verwaltungsauffassung (Verweis auf Abschnitt 4.18.1 Abs. 11 UStAE i. V. m. Abschnitt 12.9 Abs. 4 Nr. 4 UStAE) im sog. Werkstattbereich der Einrichtung in der Regel keine nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Leistungen erbracht würden und die Vorsteuerbeträge deshalb allein den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen der Werkstätten zuzuordnen seien. Anders als nicht behinderte Menschen seien die Behinderten auf den Transport auch zwingend angewiesen, da sie den Weg zur Arbeitsstätte nicht ohne fremde Hilfe zurücklegen könnten. Hilfsweise seien die umsatzsteuerlichen Grundsätze zur Finanzierung von Sammeltransporten durch den Unternehmer als Arbeitgeber entsprechend anzuwenden (Verweis auf BFH vom 09.07.1998 - V R 105/92, BStBl. II 1998, 635). Danach geböten es die besonderen Umstände des Klägers, dass

dieser den Transport seiner Arbeitnehmer ausnahmsweise selbst sicherstelle und der Transport danach schwerpunktmäßig nicht den privaten Interessen der Angestellten diene.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid für 2015 über Umsatzsteuer vom 12.10.2017 dahingehend zu ändern, dass der Vorsteuerabzug aus Kosten für die Beförderung behinderter Menschen zwischen Wohnung und Werkstatt in Höhe von 3.970,23 Euro gewährt wird, demzufolge die Umsatzsteuer auf ./ 101.913,71 Euro neu festzusetzen, die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen, das Urteil hinsichtlich der Kosten für vorläufig vollstreckbar zu erklären sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das FA hält an seiner Rechtsauffassung fest, wonach die Transportleistungen im alleinigen Zusammenhang mit der Erzielung von nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreien Vergütungssätzen stünden, weshalb die Vorsteuern nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar seien. Zwar habe der Kläger die Transportleistungen im Rahmen seines Zweckbetriebs "Behindertenwerkstätten" bezogen. Da die Kosten jedoch vom Landeswohlfahrtsverband erstattet würden, dienten sie allein der Erbringung steuerbefreiter Leistungen (Verweis auf FG Hamburg vom 27.10.2004 - VII 52/00, EFG 2005, 406 und nachfolgend BFH vom 03.05.2005 - V B 200/04, BFH/NV 2005, 1641). Der Verweis auf die allgemeinen Verwaltungsvorschriften zur Behandlung von Behindertenwerkstätten gehe fehl, weil sich die vom Kläger verstandene Rechtsfolge hieraus nicht ergebe.

Auf die vom FA nach § 71 Abs. 2 FGO als Streitfallakten vorgelegten Verwaltungsvorgänge (1 Band Umsatzsteuerakten IV/2015 mit Rechtsbehelfsvorgang, 1 Sonderband Prüfungsberichte, 2 Bände Fallheft der Betriebsprüfung, 1 Band Bilanzheft 2015, 1 Band Satzungsakten) wird ergänzend Bezug genommen. Sie waren Gegenstand des Verfahrens. Ferner wird auf die zu den Gerichtsakten gereichten Schriftsätze der Beteiligten nebst Anlagen (hier insbesondere die Vorgänge zur Jahresfestsetzung für 2015) sowie insgesamt auf die Gerichtsakten ergänzend Bezug genommen.

Gründe

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordene Umsatzsteuerbescheid des FA für 2015 vom 12.10.2017 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, da das FA den streitigen Vorsteuerabzug i. H. v. 3.970,23 Euro zu Recht versagt hat.

1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, sofern er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. d. §§ 14, 14a UStG ist. Vorsteuerbeträge für Eingangsleistungen, die der Unternehmer zur Ausführung der nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Leistungen verwendet, sind dagegen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. Für den Vorsteuerabzug ist vielmehr ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der bezogenen Leistung und den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen des Unternehmers in Gestalt eines ganz bestimmten steuerpflichtigen Ausgangsumsatzes oder - soweit die Zuordnung zu einem bestimmten Einzelumsatz nicht möglich ist - der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens notwendig. Im letzteren Fall wird verlangt, dass die Kosten der fraglichen Dienst-

leistung zu den allgemeinen Aufwendungen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit gehören und als solche Auswirkungen auf den Preis der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze haben (EuGH vom 08.06.2000 - C-98/98; BFH vom 06.05.2010 - V R 29/09, BStBl. II 2010, 885; BFH vom 27.01.2011 - V R 38/09, BStBl. II 2012, 68).

Werden die bezogenen Leistungen nach diesen Grundsätzen sowohl für steuerpflichtige als auch für steuerbefreite Ausgangsumsätze verwendet (d. h. bei wirtschaftlicher Betrachtung als Kosten beider Leistungsarten berücksichtigt, z. B. als sog. Gemeinkosten des Unternehmens, vgl. Stadie in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand 1/2017, Rn. 1773 f.), ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (BFH vom 24.04.2013 - XI R 25/10, BStBl. II 2014, 346). Der Unternehmer darf die Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung vornehmen (§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG), wobei die Aufteilung nach der Höhe und dem Verhältnis der erzielten steuerfreien und steuerpflichtigen Ausgangsumsätze nur zulässig ist, soweit eine andere wirtschaftliche Zurechnung unmöglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG). Davon kann bei echten Gemeinkosten regelmäßig ausgegangen werden (Stadie in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand 1/2017, Rn. 1791 u. 1803 ff.; vgl. zur Zulässigkeit eines Umsatzschlüssels BFH vom 07.05.2014 - V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177). Dabei soll auf Verhältnisse des jeweiligen Besteuerungszeitraums abgestellt werden (BFH vom 24.04.2013 - XI R 25/10, BStBl. II 2014, 346).

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall stehen die streitigen Vorsteuerbeträge i. H. v. 3.970,23 Euro in alleinigem Zusammenhang mit den nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Leistungen, weshalb ihr Abzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG in vollem Umfang ausgeschlossen ist. Eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG oder eine vollständige Zuordnung zu den steuerpflichtigen Umsätzen scheidet aus.

a) Der Kläger führte im Besteuerungszeitraum 2015 sowohl steuerpflichtige als auch steuerbefreite Lieferungen und Leistungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus. Für die hier in Rede stehenden Vorsteuerbeträge aus Transportkosten ist nach den oben unter 1. dargestellten Grundsätzen grundsätzlich ein Zusammenhang mit den nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG zum ermäßigten Steuersatz steuerpflichtigen Zweckbetriebsumsätzen der Behindertenwerkstätten aus dem Verkauf von Waren bzw. der Erbringung von Dienstleistungen sowie mit den nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Betreuungsleistungen (nebst Nebenleistungen wie z. B. Verpflegung, Unterricht und Freizeitgestaltung) denkbar, die ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung des Klägers im Streitjahr gegenüber den Umsätzen des Zweckbetriebs insgesamt zu deutlich höheren Einnahmen führten.

b) Entgegen dem Verständnis des Klägers wurden die nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Betreuungs- und Betreuungsnebenleistungen dem Grunde nach auch im sog. Arbeitsbereich der Behindertenwerkstätten erbracht, wo ihnen ein eigenes, die Zuordnung von Vorsteuerbeträgen grundsätzlich ermöglichendes Gewicht zukam.

aa) Nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG sind die Leistungen der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie (a.) ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, (b.) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis (d. h. den hilfsbedürftigen Personen, z. B. Menschen mit geistiger oder körperlicher Behinderung) zugute kommen und (c.) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben (sog. Preisabstandsgebot). Steuerfrei sind darüber hinaus gemäß § 4 Nr. 18 Satz 2 UStG auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die diese Unternehmer den Personen, die bei den Leistungen nach Satz 1 tätig sind, als arbeitsvertragliche Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren (vgl. Hölzer in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand 4/2010, Rn. 93 f.).

Ebenso wie § 4 Nr. 16 UStG dient auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG der Entlastung des Personenkreises, der durch die betroffenen Einrichtungen begünstigt wird (hier z. B. die vom Kläger betreuten Menschen mit körperlicher oder geistiger Behinderung). Hinzu kommt die Erwägung, dass solche Einrichtungen typischerweise nicht in kaufmännischer Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und Aufgaben erfüllen, die ansonsten der Staat oder die Gemeinden wahrnehmen müssten (Hölzer in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand 4/2010, Rn. 5 u. 7). Eine bestimmte Leistung kommt den begünstigten Personen unter Berücksichtigung dieses Gesetzeszwecks i. S. v. § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG nur dann unmittelbar zu Gute, wenn diese hiervon ohne weitere Zwischenschritte selbst profitieren (BFH vom 27.07.1961 - V 50/60, HFR 1963, 376; BFH vom 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; BFH vom 07.11.1996 - V R 34/96, BStBl. II 1997, 366; BFH vom 30.04.2009 - V R 3/08, BStBl. II 2013, 873 unter II. 4. c. bb.). Das ist z. B. nicht der Fall, wenn die Leistungen zunächst gegenüber einer Mittelsperson (z. B. einer zwischengeschalteten anderen begünstigten Körperschaft) erbracht werden oder soweit es sich um nicht unter § 4 Nr. 18 Satz 2 UStG fallende entgeltliche Nebenleistungen, z. B. in Gestalt von regulär steuerpflichtigen Umsätzen gegenüber Dritten handelt.

bb) Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG liegen beim Kläger dem Grunde nach unstrittig vor. Seine insoweit steuerbefreiten Betreuungs- und Betreuungsnebenleistungen erbringt der Kläger im Rahmen eines Leistungsaustauschs i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unmittelbar gegenüber den Behinderten als Leistungsempfänger, wobei er das ihm zustehende Entgelt nicht von diesen, sondern von den Kostenträgern, d. h. den Trägern der Landeswohlfahrtspflege als Dritte i. S. v. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG erhält (vgl. BFH vom 15.06.1988 - V R 137/83, BFH/NV 1989, 263; FG Hamburg vom 27.10.2004 - VII 52/00, EFG 2005, 406 rechtskräftig). Zu einer entsprechenden Leistungserbringung gegenüber den Behinderten kommt es - jedenfalls dem Grunde nach - gerade auch im Produktions- oder Arbeitsbereich der Behindertenwerkstätten, da die dort tätigen Behinderten (anders als die nicht behinderten Angestellten eines herkömmlichen Geschäftsbetriebs ohne besondere persönliche Betreuung) unstrittig der besonderen, persönlichen, (arbeits-) therapeutischen Anleitung, Hilfestellung und Betreuung bedürfen. Dies ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Definition der betroffenen Einrichtungen durch § 136 Abs. 1 SGB IX a. F. bzw. § 219 Abs. 1 SGB IX n. F. und wird dadurch bestätigt, dass der Kläger laut Gewinn- und Verlustrechnung im Streitjahr vom Landeswohlfahrtsverband eine werkstattbezogene Vergütung i. H. v. 935.518,15 Euro sowie eine besondere werkstattbezogene Fahrtkostenerstattung i. H. v. 65.223,15 Euro erhalten hat, die ersichtlich nicht allein auf den Betrieb der sog. Förderwerkstatt entfiel. Soweit die Finanzverwaltung in Abschnitt 4.18.1 Abs. 11 UStAE i. V. m. Abschnitt 12.9 Abs. 4 Nr. 4 Satz 2 u. 4 ff. UStAE die Auffassung vertritt, dass im "Werkstattbereich in der Regel keine nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreien Umsätze ausgeführt werden" und eine Aufteilung der in Rechnung gestellten Vorsteuern deshalb nicht geboten sei, versteht das Gericht dies als wohlwollende Vereinfachungsregelung, von der die Finanzämter im Einzelfall (d. h. in einer vom erwogenen Regelfall abweichenden Konstellation) abweichen dürfen. Eine Bindungswirkung für das Gericht entfaltete diese Regelung jedenfalls nicht.

cc) Die auf diese Weise auch im Arbeitsbereich der Werkstätten dem Grunde nach erbrachten Betreuungsleistungen können auch nicht als unselbständige Nebenleistungen zu den mit den Werkstätten im Außenverhältnis ausgeführten und i. S. v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen des Klägers angesehen werden, weil der Kläger hierbei jeweils unterschiedliche Leistungsempfänger bedient. Insoweit ist zwischen den Behinderten als Empfänger der Betreuungsleistungen auf der einen und den Abnehmern der produzierten Waren bzw. der geleisteten Dienste auf der anderen Seite zu unterscheiden. Die Zuordnung von Haupt- und Nebenleistungen ist nur innerhalb eines einzelnen, personenidentischen Leistungsaustauschs i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG denkbar (vgl. im Einzelnen EuGH vom 25.02.1999 - C-349/96 Card Protection Plan, Slg. 1999, I-973; BFH vom 31.05.2001 - V R 97/98, BStBl. II 2001, 658; BFH vom 09.10.2002 - V R 5/02, BStBl. II 2004, 470).

c) Bei den fraglichen Behindertentransporten handelt es sich um übliche Zusatzleistungen zu den im Arbeitsbereich der Werkstätten stattfindenden (wie auch immer gearteten, gegebenenfalls auch niederschweligen) Betreuungsleistungen, die der Kläger i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG allein gegenüber den Behinderten als Leistungsempfänger erbringt und die nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG steuerfrei sind. Der Kläger verwendet die von den Taxi- und Busunternehmen bezogenen Transportleistungen insoweit ausschließlich und unmittelbar zur Ausführung eigener, nach § 4 Nr. 18 Buchstabe a UStG steuerbefreiter Transportleistungen gegenüber den Behinderten, weshalb der auf die Transportkosten entfallende Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG in vollem Umfang ausgeschlossen ist. Die Einschaltung eines selbständigen Dritten als Erfüllungsgehilfen i. S. d. § 278 BGB ist hierfür unschädlich, da die Transporte den Behinderten jedenfalls unmittelbar zu Gute kommen (vgl. zu Behindertentransporten ausdrücklich BFH vom 15.09.2011 - V R 16/11, BFH/NV 2012, 354). Dass die klägerischen Transportleistungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Streitfall ebenfalls gegenüber den Behinderten und nicht gegenüber dem Kostenträger als Leistungsempfänger erbracht werden, folgt aus der gebotenen leistungsbezogenen Auslegung des Unmittelbarkeitskriteriums im Tatbestand des § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG (BFH vom 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl. II 1991, 268; BFH vom 14.01.2016 - V R 56/14, BFH/NV 2016, 792; vgl. auch 2. b. aa.).

Dass derartige Zusatzleistungen beim Betrieb einer Behindertenwerkstatt auch außerhalb sog. Förderwerkstätten grundsätzlich üblich und notwendig sind, folgt aus dem Zweck des § 136 Abs. 1 SGB IX a. F. bzw. § 219 Abs. 1 SGB IX n. F. Die Beförderung der nicht auf der Liegenschaft des Klägers wohnenden Behinderten zu ihrem Arbeitsplatz in der Werkstatt kommt insoweit die gleiche Funktion zu wie deren Verpflegung, Betreuung und Beaufsichtigung während des gesamten, tageweisen Aufenthaltes vor Ort. Im Sinne der oben unter 1. dargestellten Grundsätze handelt es sich um eine abgrenzbare Leistung i. S. d. §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, der die streitigen Vorsteuerbeträge direkt und vorrangig zugeordnet werden können. Insoweit schließt sich das Gericht der entsprechenden Rechtsauffassung des Finanzgerichts Hamburg zur Beurteilung von Vorsteuerbeträgen aus Behindertentransporten des Betreibers einer Behindertenwerkstatt an (FG Hamburg vom 27.10.2004 - VII 52/00, EFG 2005, 406, juris, unter Rn. 46). Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG scheidet damit ebenso aus wie eine alleinige Zuordnung der Transporte zu den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der Werkstätten gemäß der zitierten Verwaltungsauffassung (4.18.1 Abs. 11 UStAE i. V. m. Abschnitt 12.9 Abs. 4 Nr. 4 Satz 2 u. 4 ff. UStAE), die mit den (dann anwesenden) Behinderten ausgeführt werden.

Im zu entscheidenden Streitfall spricht für das Vorliegen einer individuellen (Sonder-) Leistung an die Behinderten i. S. d. § 4 Nr. 18 UStG jedenfalls, dass der Kläger für die Ausführung von Transporten vom Landeswohlfahrtsverband im Streitjahr einen besonderen "Zuschuss Fahrtkosten WfbM" ('WfbM' = Werkstatt für behinderte Menschen) i. H. v. 65.223,15 Euro erhielt (Bl. 47 des Bilanzheftes), den er zutreffend den nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreiten Leistungsentgelten zuordnete. Hierbei handelte es sich nicht um einen sog. verlorenen Zuschuss, sondern um ein individuelles Drittentgelt i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, dessentwegen es im Streitfall dahinstehen kann, ob im (übrigen bzw. engeren) "Werkstattbereich" des Klägers im Sinne der Verwaltungsauffassung im Streitjahr Leistungen i. S. d. § 4 Nr. 18 UStG von nennenswertem Gewicht erbracht wurden oder nicht und ob eine unmittelbare Zuordnung der dortigen Eingangsleistungen zu den steuerpflichtigen Zweckbetriebsumsätzen den tatsächlichen Gegebenheiten und / oder dem von der Finanzverwaltung angenommenem Regelfall entspräche oder nicht. Aus dem Verweis des Klägers auf die in § 41 Abs. 4 SGB IX (alte Fassung bis 2018) niedergelegten Pauschalierungsgrundsätze ergibt sich kein anderes Ergebnis, da die Transportkostenerstattung vorliegend gerade individuell gestaltet wurde.

d) Dem hier gefundenen Ergebnis steht schließlich nicht entgegen, dass die Betreuung der Behinderten im sog. Arbeitsbereich der Werkstatt untrennbar mit der Herstellung und dem Absatz der dort produzierten Waren und Dienstleistungen verbunden ist. Es trifft zwar zu, dass die Ausführung von Betreuungsleistungen an die im Werkstattbereich

produktiv tätigen Behinderten nicht denkbar ist, ohne dass der Kläger zugleich eine Tätigkeit entfaltet, die auf die Ausführung der i. S. v. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerpflichtigen Zweckbetriebsumsätze in Gestalt des Absatzes der von den Behinderten produzierten Waren und Dienstleistungen gerichtet ist. Auf den Punkt gebracht zielen die Betreuungsleistungen im Werkstattbereich typischerweise auf die Tätigkeit steuerpflichtiger Umsätze ab. Auch dies ergibt sich aus der in § 136 Abs. 1 SGB IX a. F. bzw. § 219 Abs. 1 SGB IX n. F. getroffenen gesetzlichen Werkstattdefinition, nach der die Werkstatt in erster Linie der Teilhabe der Behinderten am Arbeitsleben dient, dessen Wesen die Entfaltung einer nachhaltigen, auf die Erzielung von marktwirtschaftlichen Einnahmen gerichteten Tätigkeit ist. Die streitigen Transportkosten würden ohne die insoweit umsatzsteuerpflichtige Zweckbetriebstätigkeit tatsächlich nicht anfallen.

Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die streitigen Vorsteuerbeträge aus der Sicht des Klägers direkt und unmittelbar zur Ausführung von (Transport-) Leistungen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegenüber den transportierten Behinderten verwendet werden und diese Leistungen nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wäre allenfalls zu konstatieren, dass der Kläger mit den steuerfreien Transporten mittelbar die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze ermöglicht, soweit zu unterstellen ist, dass die betreuungsbedürftigen Behinderten ohne die vom Kläger organisierten Beförderungen ihren Werkstattarbeitsplatz nicht erreichen könnten. Auch in einer solchen Konstellation kommt eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge jedoch nicht in Betracht, da die unmittelbare Zurechnung Vorrang hat. Leistungsbezüge, die steuerfreien Umsätzen unmittelbar und direkt zuzurechnen sind, dienen nicht teilweise steuerpflichtigen Umsätzen, auch wenn zwischen diesen und jenen ein sachlicher Zusammenhang besteht (BFH vom 31.07.1987 - V R 148/78, BStBl. II 1987, 754; BFH vom 25.03.2009 - V R 9/08, BStBl. II 2010, 651; Stadie in Rau / Dürrwächter, UStG, Stand 1/2017, Rn. 1686 f.). Wegen des Vorrangs der direkten Leistungszuordnung i. S. d. § 4 Nr. 18 UStG können auch die vom Kläger herangezogenen allgemeinen Grundsätze über die umsatzsteuerliche Behandlung von Sammeltransporten des Arbeitgebers nicht ergänzend fruchtbar gemacht werden.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Gründe für die Zulassung der Revision i. S. d. § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor.