www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 12. Februar 2009

(Az.: V R 47/07)

Umsätze aus der Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztagesschule durch einen privaten Förderverein nicht steuerfrei

Orientierungssatz:

Die Umsätze aus der entgeltlichen Verpflegung von Lehrern und Schülern einer Ganztagesschule durch einen privaten Förderverein sind weder nach dem UStG noch nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

Rechtsgrundlage:

UStG: § 4 Nr. 23, § 4 Nr. 26
Richtlinie 77/388/EWG: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i

Vorinstanz:

Niedersächsisches FG vom 23. Mai 2007 (5 K 365/02 - EFG 2007 S. 1818)
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=1775

I. Sachverhalt

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Förderverein von Eltern, der in den Streitjahren 1995 bis 1999 in einem Gymnasium in S eine Cafeteria eingerichtet und die Schüler und Lehrer mit Speisen und Getränken versorgt hat. Die Cafeteria war notwendig geworden, um die Schule als Ganztagesschule führen zu können.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ für die Streitjahre Umsatzsteuerbescheide, weil er die Abgabe von Speisen und Getränken als steuerpflichtig ansah und davon ausging, dass die Umsätze des Klägers nicht nach § 4 Nr. 23 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) steuerbefreit seien.

Unter Hinweis auf eine Bescheinigung der Stadt vom 21. Juli 1998, wonach die Arbeit des Fördervereins im Interesse der Stadt durchgeführt werde und sämtliche durch den Betrieb der Cafeteria entstandenen Gewinne in Form von Einrichtungsgegenständen für die Cafeteria und Ausstattungen in die Schule zurückgeflossen seien, machte der Kläger mit der Klage geltend, die Aufnahme der Schüler zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken durch den Schulträger müsse bei ihm als dessen Erfüllungsgehilfe berücksichtigt werden.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Das Urteil ist in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ 2007 S. 1818 veröffentlicht. Zwar komme eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG nicht in Betracht, weil der Kläger die Kinder nicht zu Erziehungszwecken bei sich „aufgenommen“ habe, denn der Erziehungsauftrag werde durch die Schule und nicht vom Kläger verfolgt.

Der Kläger könne sich jedoch unmittelbar auf Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates der Europäischen Union vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuer-System (MwStSystRL) berufen, wonach die Mitgliedstaaten die mit der Ausbildung von Kindern und Jugendlichen und dem Schul- und Hochschulunterricht eng verbundenen Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung befreien. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe bereits entschieden, dass die Abgabe von Mahlzeiten durch ein Studentenwerk an Studenten als eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Leistungen anzuerkennen sei (BFH-Urteil vom 19. Mai 2005, V R 32/03, BFHE 210 S. 175, BStBl II 2005 S. 900). Gleiches müsse dann auch für die Verpflegungsleistungen des Klägers an die Schüler und Lehrer gelten. Beim Kläger handele es sich im Unterschied zum Studentenwerk zwar nicht um eine Anstalt des öffentlichen Rechts, jedoch um eine „andere Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung“. Die Mitgliedstaaten seien nach Artikel 133 MwStSystRL befugt, die Anerkennung an die Erfüllung verschiedener zusätzlicher Kriterien (wie Fehlen systematischer Gewinnerzielungsabsicht, Verteilung etwaiger Gewinne zur Verbesserung der erbrachten Leistungen, Leitung der Einrichtung durch ehrenamtlich tätige Personen, Preisgestaltung unterhalb gewerblicher Unternehmen) zu knüpfen. Da der Gesetzgeber von dieser Möglichkeit der Gestaltung von Bedingungen für nichtstaatliche Einrichtungen keinen Gebrauch gemacht habe, könne das FA dem Kläger nicht entgegenhalten, dass die Anerkennung noch an zusätzliche besondere Bedingungen zu knüpfen sei. Eine Steuerbefrei-

ung sei nicht nach Artikel 134 MwStSystRL ausgeschlossen. Denn der Betrieb der Einrichtung sei für die Erzielung des Bildungs- und Erziehungszwecks der Schule unerlässlich, weil ohne ein derartiges Verpflegungsangebot der Betrieb der Ganztagesschule nicht möglich gewesen wäre. Es lägen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Kläger mit seiner Schulcafeteria in unmittelbarem Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen getreten sei.

Hiergegen wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Revision. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass sich der Kläger unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL berufen könne. Dies sei nur dann der Fall, wenn es der nationale Gesetzgeber versäumt habe, Artikel 132 MwStSystRL in innerstaatliches Recht umzusetzen. Eine Umsetzung dieser Bestimmung sei durch § 4 Nr. 21, Nr. 22 und Nr. 23 UStG jedoch hinreichend erfolgt. Allein die Nichtbefreiung der Cafeteriaumsätze des Klägers rechtfertigt keinen Anwendungsvorrang des Artikels 132 MwStSystRL. Selbst wenn man von einem Anwendungsvorrang ausginge, lägen die Voraussetzungen dieser Bestimmung nicht vor, denn ansonsten könnten sich alle gewerblichen Unternehmer, die Schulkantinen betrieben oder Lernmaterial an die Schule lieferten, auf die Steuerbefreiung berufen. Auch lägen keine „mit dem Unterricht eng verbundenen“ Umsätze vor, weil es sich bei der Schulspeisung nicht um eine Nebenleistung des Klägers zur Unterrichtserteilung handele, weil der Elternverein selbst keinen Unterricht erteile. Die Schulspeisung sei auch nicht unerlässlich für den Zweck des Schulunterrichts, weil ein gleichwertiger Unterricht auch ohne Essensangebot des Klägers hätte erteilt werden können.

Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Zwar habe das FA die vorläufige Anerkennung als gemeinnützig widerrufen. Dies beruhe lediglich darauf, dass der Verein aufgrund der Umsatzbesteuerung durch das FA seine Tätigkeit eingestellt habe und deshalb keine Körperschaftsteuererklärung mehr abgegeben habe. Mit der Versagung der Gemeinnützigkeit sei die Frage der Anerkennung des Klägers im Sinne der MwStSystRL nicht präjudiziert.

II. Entscheidungsbegründung

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Wie das FG zutreffend entschieden hat, kann sich der Kläger für die Steuerfreiheit seiner Lieferungen von Speisen und Getränken an die Schüler und Lehrer nicht auf die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 23 UStG berufen.

a) Nach dieser Vorschrift ist die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen durch Personen und Einrichtungen steuerfrei, wenn sie überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege bei sich aufnehmen, soweit die Leistungen an die Jugendlichen oder an die bei ihrer Erziehung, Ausbildung, Fortbildung oder Pflege tätigen Personen ausgeführt werden.

Die Befreiungsvorschrift soll Einrichtungen im Bereich der Jugenderziehung und Ausbildung zugute kommen und ist dadurch gekennzeichnet, dass Jugendliche zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken bei sich aufgenommen werden und im Rahmen dieses Unternehmens aufgrund der Aufnahme Leistungen der Beherbergung, Beköstigung und Naturalleistungen anfallen (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juli 2008, V R 66/06, BFHE 223 S. 381, BFH/NV 2009 S. 516; vom 24. Mai 1989, V R 127/84, BFHE 157 S. 464, BStBl II 1989 S. 912).

Die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung usw. ist nur dann gemäß § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei, wenn dem Unternehmer selbst die Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung der aufgenommenen Jugendlichen obliegen. Er muss die Erziehungszwecke, Ausbildungszwecke oder Fortbildungszwecke zwar nicht allein verfolgen; es reicht aber auch nicht aus, dass sie lediglich von einem Dritten verfolgt werden (BFH-Urteile vom 28. September 2006, V R 57/05, BFHE 215 S. 351, BStBl II 2007 S. 846; in BFHE 210 S. 175, BStBl II 2005 S. 900; vom 28. September 2000, V R 26/99, BFHE 192 S. 360, BStBl II 2001 S. 691, jeweils m.w.N.). Dies ist bei der Beköstigung von Schülern und Lehrern an einer Schule durch einen Elternverein nicht der Fall, weil dieser weder die Kinder bei sich aufgenommen hat noch durch die Verabreichung von Speisen und Getränken selbst eine Erziehungs- oder Ausbildungsleistung erbringt.

b) Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, die Beköstigungsleistungen seien nicht ihm, sondern der Schule zuzurechnen, weil sich die Schule seines Unternehmens nur als Erfüllungsgehilfen bedient habe.

Wem als Unternehmer eine Leistung als eigene zuzurechnen ist, entscheidet sich grundsätzlich nach dem Auftreten nach außen (z.B. BFH-Beschluss vom 29. Januar 2008, V B 201/06, BFH/NV 2008 S. 827, m.w.N.). Dem Kläger wäre somit die Leistung nur dann nicht als eigene zuzurechnen, wenn nicht er, sondern die Schule gegenüber den Schülern und Lehrern die Essensleistungen erbracht hätte. Dies ist nicht der Fall, denn dass er den Verkauf von Getränken und Mahlzeiten im Namen des Schulträgers durchgeführt hat, hat das FG nicht festgestellt.

2. Die Leistungen des Klägers sind auch nicht nach § 4 Nr. 26 UStG steuerbefreit.

Nach dieser Vorschrift ist die ehrenamtliche Tätigkeit begünstigt, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird (Buchst. a) oder wenn das Entgelt für die Tätigkeit nur im Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht (Buchst. b). Steuerbefreit ist das Entgelt, das der ehrenamtlich Tätige z.B. als Auslagenersatz für seine Tätigkeit erhält. Der Kläger hat jedoch für seine Tätigkeit kein Entgelt von der Schule oder dem Schulträger erhalten, das steuerbefreit sein könnte. Entgelte wurden von den Schülern oder Lehrern lediglich als Gegenleistung für die Abgabe von Speisen und Getränken gezahlt.

3. Das FG hat zu Unrecht eine Steuerbefreiung aufgrund unmittelbarer Anwendung von Artikel 132 Abs. 1 MwStSystRL angenommen. Da Leistungen zu beurteilen sind, die vor dem 01. Januar 2007 ausgeführt worden sind, kommt es auf die Voraussetzungen der (wortgleichen) Regelungen der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) an (zum Anwendungszeitpunkt der MwStSystRL siehe Artikel 413 MwStSystRL).

a) Nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten

- die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.

Nach Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit zur Ausübung der Tätigkeiten, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich ist und wenn sie im Wesentlichen dazu bestimmt ist, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen durch Tätigkeiten, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden. Hierbei ermächtigt Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG die Mitgliedstaaten, diese Steuerbefreiung für solche Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung weiterer Voraussetzungen abhängig zu machen, nämlich dem Nichtvorliegen einer systematischen Gewinnerzielungsabsicht, der ehrenamtlichen Leitung und Verwaltung der Einrichtung, der Preisgestaltung unterhalb derjenigen von gewerblichen Unternehmen oder dem Vorliegen einer amtlichen Preisgenehmigung vom Nichtvorliegen einer Wettbewerbsverzerrung zu Lasten gewerblicher Unternehmen. Von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber keinen Gebrauch gemacht.

b) Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG sind nicht erfüllt. Der Kläger ist ein eingetragener Verein und keine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er ist auch --entgegen der Auffassung des FG-- nicht i.S. des Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG als Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter „vergleichbarer Zielsetzung“ (Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung) anerkannt.

aa) Der Begriff „Einrichtung“ ist zwar grundsätzlich weit genug, um auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 26. Mai 2005 Rs. C-498/03, Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd., BFH/NV Beilage 2005 S. 310, Umsatzsteuer-Rundschau --UR—2005 S. 453 Rdnr. 35; BFH-Urteil vom 10. Januar 2008, V R 52/06, BFHE 221 S. 295, unter II.2.b aa). Auch setzt die Anerkennung nicht zwingend eine ausdrückliche (steuer-)gesetzliche Regelung voraus (vgl. EuGH-Urteil Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd. in BFH/NV Beilage 2005 S. 310, UR 2005 S. 453 Rdnrn. 53 ff.; BFH-Urteil vom 22. April 2004, V R 1/98, BFHE

205 S. 514, BStBl II 2004 S. 849, unter II.3.b und c). Die vom Kläger vorgelegte Bescheinigung der Stadt S, wonach er im Interesse des Schulträgers tätig geworden sei, genügt hierfür jedoch nicht.

bb) Das FG stützt sich für seine gegenteilige Auffassung zu Unrecht auf das Senatsurteil vom 28. September 2006, V R 57/05 (BFHE 215 S. 351, BStBl II 2007 S. 846), wonach Verpflegungsleistungen von Studentenwerken an Studenten zu den mit der Hochschulausbildung eng verbundenen Dienstleistungen einer Einrichtung des öffentlichen Rechts gehören (zustimmend Oelmeier in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 23 Rz 31; Lippross, UStG, 22. Aufl. 2008, S. 579; Büchter-Hole, Anm. zur Vorentscheidung in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ 2007, 1820; Baldauf, Steuerliche Behandlung der Schulspeisung bei öffentlich-rechtlichen Bildungsträgern, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2008, 248; a.A. Bundesministerium der Finanzen, Nichtanwendungserlass vom 27. September 2007, BStBl I 2007 S. 768, unter Berufung auf das EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007 C-434/05, Horizon College, Slg. 2007, I-4793, UR 2007 S. 587). Maßgebend hierfür war, dass dem Studentenwerk als Anstalt des öffentlichen Rechts im Zusammenwirken mit den Hochschulen die soziale Betreuung und Förderung der Studenten obliegt (vgl. den Leitsatz der Entscheidung und die Gründe unter II.2.a). Damit ist der vorliegende Fall nicht vergleichbar, weil der Kläger --anders als das Studentenwerk-- keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, die mit solchen Aufgaben betraut ist, und es an einem durch öffentlich-rechtliche Vorschriften geregelten Zusammenwirken mit der Schule fehlt.

cc) Soweit das FG die Anerkennung des Klägers --ohne Weiteres-- allein daraus ableitet, dass der nationale Gesetzgeber keinen Gebrauch „von der Ermächtigung in Artikel 133 MwStSystRL“ (Artikel 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG) gemacht habe, gibt es dafür keine Grundlage. Denn diese Regelung erlaubt den Mitgliedstaaten nur –unabhängig von den in der jeweiligen Befreiungsregelung in Artikel 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannten tätigkeitsbezogenen Kriterien für die Anerkennung-- zusätzlich die in Abs. 2 Buchst. a genannten Kriterien zur Bedingung für die Befreiung zu machen.

► **Bekanntgabe:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 17.06.2009