

www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 30. Juli 2008

(Az.: V R 66/06)

Steuerbefreiung im Bereich der Jugendberziehung

Orientierungssatz:

Die Beherbergung und Verköstigung von Jugendlichen für ca. eine Woche in einem Urlaubsaufenthalt mit Freizeitangebot und Freizeitgestaltung erfüllt die in § 4 Nr. 23 UStG 1993 und 1999 vorausgesetzte „Aufnahme zu Erziehungs-, Ausbildungs- und Fortbildungszwecken“ nicht.

Rechtsgrundlage:

UStG 1993/1999 § 4 Nr. 23

Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h und Abs. 2 Buchst. b

Vorinstanz:

Niedersächsisches FG vom 09. September 2005 (5 K 70/02 - EFG 2005 S. 1975)

► Sachverhalt:

Streitig ist die Steuerpflicht der von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) ausgeführten Umsätze.

Die Klägerin betrieb im Streitjahr (1999) einen Ferienbauernhof. Nach dem Prospekt der Klägerin richtete sich das Angebot des Ferienbauernhofs an Betreuer und Betreuerinnen von Schulen, Kindergärten und anderen Kindergruppen, an alleinreisende Kinder sowie an Kinder, die mit ihren Eltern verreisen. Als Aktivitäten nennt der Prospekt u.a. Pflege der Tiere, Reiten, Herstellen naturnaher Produkte und vollwertiger Lebensmittel, Ausflüge, Leben wie ein Indianer, Kennenlernen des Gartens, Gruppen- und Ballspiele usw. Bei Gruppenfahrten unterstützte die Klägerin die Betreuer bei der Planung und Durchführung der Freizeit, indem sie Programmpunkte wie Tierpflege, Backen, Longieren, Tonarbeiten etc. anbot, die von ihr und ihren Mitarbeitern eigenverantwortlich durchgeführt wurden. Nach Wunsch übernahm die Klägerin laut Prospekt die gesamte Betreuung. Die Klägerin bot in ihrem Hausprospekt Vollbetreuung für alleinreisende Kinder und geschlossene Gruppen an sowie Mithilfe bei der Betreuung von geschlossenen Gruppen.

Der Anteil der beherbergten alleinreisenden Kinder betrug 39 % und der von Schulklassen 61 %. Das Alter der Kinder lag zwischen 8 und 15 Jahren. Die Aufenthaltsdauer betrug bei alleinreisenden Kindern durchschnittlich eine Woche, im Einzelfall allerdings auch bis zu drei Wochen, bei Gruppen im Durchschnitt fünf Tage.

Für das Streitjahr (1999) erklärte die Klägerin steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 23 des Umsatzsteuergesetzes 1993 und dem wortlautgleichen § 4 Nr. 23 UStG 1999 (im Folgenden UStG). In der Folge reichte sie eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 1999 ein, in welcher sie erneut die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 23 UStG ab 01. Januar 1999 geltend machte. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stimmte der Erklärung zu.

Später vertrat das FA die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG nicht vorlägen, und setzte mit Änderungsbescheid vom 11. Mai 2001 Umsatzsteuer in Höhe von 8.921 DM fest.

Nach vergeblichem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ 2005 S. 1975 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Umsätze der Klägerin seien nach § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei. Sie habe Betreuungsleistungen, die als „Erziehung“ i.S. des § 4 Nr. 23 UStG zu qualifizieren seien, erbracht.

Soweit die Klägerin alleinreisende Kinder im Alter von 8 bis 15 Jahren bei sich aufgenommen habe, sei offenkundig, dass sie die erforderlichen Betreuungsmaßnahmen entweder persönlich, durch ihren Ehemann oder ihre Mitarbeiter durchgeführt habe, da diese Kinder nicht von anderen Personen begleitet worden seien, die die Betreuung hätten übernehmen können.

Eine eigenständige Betreuung liege darüber hinaus auch bei den Gruppenfahrten vor. Ausweislich ihres Hausprospektes habe die Klägerin bzw. deren Mitarbeiter bei diesen Fahrten Programmpunkte wie Tierpflege, Backen, Longieren, Tonarbeiten usw. eigenverantwortlich durchgeführt. Außerdem seien die Kinder auch in die Zubereitung der eigenen Mahlzeiten eingebunden worden.

Mit diesen Betreuungsleistungen habe die Klägerin Erziehungsaufgaben übernommen, da sie den Kindern naturkundliches Wissen vermittelt und den Tagesablauf sinnvoll gestaltet habe.

Dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) nur Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen begünstige, stehe der Gewährung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG nicht entgegen. Selbst wenn § 4 Nr. 23 UStG nicht gemeinschaftsrechtskonform sei, gehe das für die Klägerin günstigere nationale Recht vor, das Einrichtungen und „Personen“ begünstige und nicht ausdrücklich eine „Anerkennung“ voraussetze.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 23 UStG). Im Wesentlichen trägt es vor, wenn eine nationale Regelung eine Auslegung erlaube, müssten dabei die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben beachtet werden, die sich aus der Richtlinie 77/388/EWG und den hierzu ergangenen Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften ergäben. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seiner Rechtsprechung ausdrücklich auf das Erfordernis einer engen Auslegung von Befreiungsvorschriften hingewiesen, wenn dies unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts erforderlich sei (Urteil vom 15. Juli 2004 -V R 27/03-, BFHE 206 S. 471, BStBl II 2004 S. 862). Dabei könne eine richtlinienkonforme Auslegung auch zu einem für den Steuerpflichtigen im Einzelfall ungünstigeren Ergebnis als bei bloßer Betrachtung der nationalen Rechtsnorm führen. Danach reiche es im Hinblick auf § 4 Nr. 23 UStG nicht aus, dass der Unternehmer ähnliche Ziele verfolge wie die öffentliche Einrichtung. Vielmehr sei auch für Unternehmer des § 4 Nr. 23 UStG erforderlich, dass sie als eine vergleichbare Einrichtung anerkannt sind. Dieser Rechtsauffassung habe sich für die Auslegung des Befreiungstatbestandes des § 4 Nr. 23 UStG auch der Bundesgerichtshof im Urteil vom 06. Juli 2006 -IX ZR 88/02- (BFH/NV Beilage 2007 S. 123, UR 2007 S. 217) betreffend die Frage der Steuerbefreiung der Umsätze eines Reiterhofes angeschlossen.

Die Klägerin sei keine im Sinne der Richtlinie 77/388/EWG anerkannte Einrichtung. Auch verbiete es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Leistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. So habe der BFH bereits im Urteil vom 28. September 2000 -V R 26/99- (BFHE 192 S. 360, BStBl II 2001 S. 691) entschieden, dass der Betrieb einer Gastwirtschaft und Fremdenpension, die hauptsächlich mit Schulklassen sowie Kinder- und Jugendgruppen belegt gewesen sei, keine Einrichtung auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung oder der Kinder- und Jugenderziehung i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h oder i der Richtlinie 77/388/EWG sei.

Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die Vorschrift des § 4 Nr. 23 UStG beschränke nach ihrem Wortlaut den Anwendungsbereich --im Gegensatz zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h und i der Richtlinie 77/388/EWG-- nicht auf Einrichtungen mit sozialem Charakter bzw. Einrichtungen mit einer vergleichbaren Zielsetzung wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Im Übrigen betriebe sie, die Klägerin, auch unter Berücksichtigung des Abschn. 117 Abs. 2 Sätze 2 bis 8 UStR 2005 eine Einrichtung mit sozialem Charakter bzw. mit einer vergleichbaren Zielsetzung, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts gleichzustellen sei.

<p>► Entscheidungsgründe:</p>

Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entgegen der Auffassung des FG sind die Umsätze der Klägerin nicht gemäß § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei.

1. Nach § 4 Nr. 23 Satz 1 UStG 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. Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres (§ 4 Nr. 23 Satz 2 UStG).

§ 4 Nr. 23 UStG setzt eine „Aufnahme bei sich“ für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke voraus. Die Steuerbefreiung beruht im Wesentlichen auf der Neufassung des § 4 Nr. 13 UStG durch das Zweite Umsatzsteueränderungsgesetz vom 30. Juli 1952 (BGBl I 1952 S. 393). Sie sollte die bereits bestehende Umsatzsteuerbegünstigung dahingehend erweitern, dass diese auch Schullandheimen und anderen mit Schul- und Erziehungsmaßnahmen in Zusammenhang stehenden Einrichtungen und damit umfassend Einrichtungen im Bereich der Jugenderziehung und -ausbildung zugute kommen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 1989 - V R 127/84-, BFHE 157 S. 464, BStBl II 1989 S. 912; Eckhardt/ Weiß, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 23 Rz 1; Knopp, DStZ -Ausgabe A- 1952 S. 310). § 4 Nr. 23 UStG schreibt zwar eine bestimmte Aufnahmedauer nicht vor. Es genügt deshalb, wenn die Aufnahme solange andauert, dass der im Gesetz vorausgesetzte Erziehungszweck erreicht werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 19. Dezember 1963 -V 102/61 U-, BFHE 78 S. 280, BStBl III 1964 S. 110; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 Nr. 23 UStG Rz 13; Schuhmann in Rau/Dürnwächter, Um-

satzsteuergesetz, § 4 Nr. 23 Rz 15; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 4 Nr. 23 Rz 11; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 23 Rz 27).

Der Senat hat daher im Urteil in BFHE 78, 280, BStBl III 1964, 110 eine fünfständige Aufnahme von Schülern an **allen** Schultagen in der Arbeits- und Freizeit als ausreichend beurteilt. Abzugrenzen ist die Aufnahme zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken jedoch von Leistungen der Beherbergung und Verköstigung während eines kurzfristigen Urlaubsaufenthalts mit Freizeitangebot und Freizeitgestaltung. Hierbei kann dahinstehen, ob entsprechend Abschn. 117 Abs. 2 Satz 4 UStR 1996 (nunmehr Abschn. 117 Abs. 4 Satz 4 UStR 2008) bei Kindergärten, Kindertagesstätten und Kinderheimen eine Aufnahmedauer von mindestens einem Monat für die Annahme eines Erziehungszwecks ausreichen. Der Senat braucht hierüber nicht zu entscheiden. Die Beherbergung und Verköstigung von Jugendlichen für ca. eine Woche in einem Urlaubsaufenthalt mit Freizeitangebot und Freizeitgestaltung erfüllt die im Gesetz vorausgesetzte „Aufnahme zu Erziehungs-, Ausbildungs- und Fortbildungszwecken“ --entgegen der Auffassung des FG-- jedenfalls nicht. Das angefochtene Urteil war deshalb aufzuheben.

2. Der Senat kann in der Sache nicht abschließend entscheiden. Denn im Streitfall kommt in Betracht, dass sich die Klägerin unmittelbar auf die gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann. Für eine abschließende Entscheidung hierüber fehlen entsprechende Feststellungen des FG.

a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen von der Mehrwertsteuer. Diese Befreiung setzt, wenn die befreiten Leistungen nicht von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht werden, die Anerkennung durch den betreffenden Mitgliedstaat voraus.

b) Auf diese Befreiung, die nicht hinreichend in innerstaatliches Recht umgesetzt worden ist, kann sich der Steuerpflichtige berufen (ausführlich BFH-Urteile vom 18. August 2005 - V R 71/03-, BFHE 211 S. 543, BStBl II 2006 S. 143, und vom 08. November 2007 -V R 2/06-, BFHE 219 S. 428, BStBl II 2008 S. 634, m.w.N.).

c) Leistungen der Kinder- und Jugendbetreuung --wie hier die Leistungen der Klägerin-- sind jedoch nur steuerfrei, wenn sie von "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen (privaten) Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit im wesentlichen sozialen Charakter anerkannt worden sind“, erbracht werden (BFH-Urteil in BFHE 219 S. 428, BStBl II 2008 S. 634, m.w.N.). Das FG hat --ausgehend von seinem Standpunkt zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin eine gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG anerkannte Einrichtung ist. Diese sind daher unter Berücksichtigung der Rechtsprechungsgrundsätze hierzu (z.B. BFH-Urteile in BFHE 211 S. 543, BStBl II 2006 S. 143; in BFHE 219 S. 428, BStBl II 2008 S. 634, m.w.N.) nachzuholen.

d) Falls das FG zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 77/388/EWG in Betracht kommt, wird es des Weiteren zu prü-

fen haben, ob der Steuerfreiheit Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG entgegensteht (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 03. April 2008 -V R 74/07-, BFH/NV 2008 S. 1631).

► **Fundstelle:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Online-Veröffentlichung vom 04. Februar 2009