

Urteil vom 18. Februar 2016, V R 46/14

Personenbezogene Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und i MwStSystRL

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 18, UStG § 4 Nr 23, UStG § 10 Abs 1 S 3, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, FGO § 126 Abs 4, FGO § 126 Abs 6, FGO § 135 Abs 1, SGB 11 § 77 Abs 1 S 1, SGB 11 § 77 Abs 1 S 2, HSchulG RP § 112 Abs 2 S 1, HSchulG RP § 112 Abs 3 S 1, HSchulG RP § 115 Abs 1, HSchulG RP § 115 Abs 3, HSchulG RP § 112a Abs 4, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 06. August 2014, Az: 6 K 1387/11

Leitsätze

Wird eine Aufgabe durch Vertrag ohne eine spezifische gesetzliche Grundlage übertragen, führt dies nicht zu einer Anerkennung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und i MwStSystRL als Einrichtung. Ebenso kann die Kostenübernahme für eine bestimmte Aufgabe nur dann zu einer anerkannten Einrichtung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und i MwStSystRL führen, wenn für die Zahlung eine gesetzliche Grundlage besteht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 7. August 2014 6 K 1387/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Unternehmensgegenstand der Klägerin, Revisionsbeklagten und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine teilprivatisierte GmbH-- war u.a. der Betrieb einer Campusrestauration (Studierendenmensa). In den Streitjahren (2005 bis 2007) erbrachte sie Restaurationsleistungen an immatrikulierte Studierende und andere Gäste. Dabei zahlten Studierende für ein Mittagmenü ein nicht kostendeckendes Entgelt.
- 2** Dies geschah auf der Grundlage einer --von den zuständigen Landesministerien und Körperschaften des öffentlichen Rechts genehmigten-- Kooperationsvereinbarung vom 28. November 2005 zwischen der Klägerin und der Fachhochschule (Kooperationsvereinbarung). Darin garantierte die Klägerin der Fachhochschule eine Essensversorgung in Form eines Mittagessens in der Campusrestauration. Im Gegenzug sollte die Klägerin eine jährliche Ausgleichszahlung erhalten, deren Höhe noch festzulegen und jährlich anzupassen war (Abschnitt VII der Vereinbarung).
- 3** Zur Sicherstellung der in der Kooperationsvereinbarung vom 28. November 2005 beschriebenen Leistungen (u.a. Essensversorgung), schlossen die Klägerin und das Land am 27. Februar 2006 --mit Wirkung zum 1. Januar 2007-- eine weitere --als Vertrag bezeichnete-- Vereinbarung (Sicherstellungsvereinbarung). Nach deren Präambel "wird [die Klägerin] bei der Wahrnehmung der Aufgabe genauso behandelt wie die Studierendenwerke an den übrigen Hochschulstandorten [des Landes]". Nach Abschnitt I der Sicherstellungsvereinbarung verpflichtete sich die Klägerin u.a. die Essensversorgung der Studierenden am Standort sicherzustellen. Zur Finanzierung der Essensversorgung sollte die Klägerin nach Abschnitt II der Vereinbarung --gleich den Studierendenwerken an

anderen Hochschulstandorten-- jährlich einen Landeszuschuss und durch das zuständige Studierendenwerk einen Anteil an den studentischen Sozialbeiträgen erhalten.

- 4 Nach diesen Verträgen erhielt die Klägerin von der Fachhochschule bis Februar 2007 für jede tatsächlich an Studierende ausgegebene Mahlzeit ... € (Zuschuss Essensmarken Mensa). Aufgrund der monatlichen Ermittlungen stellte sie der Fachhochschule deshalb 102.482,87 € für das Streitjahr 2005, 114.683,51 € für das Streitjahr 2006 und 18.506,81 € für das Streitjahr 2007 --ohne Umsatzsteuerausweis-- in Rechnung.
- 5 Auf der Grundlage der Sicherstellungsvereinbarung erhielt die Klägerin für den Betrieb der Campusrestauration zudem einen Landeszuschuss von 200.000 € im Streitjahr 2006 und von 130.208 € im Streitjahr 2007. Der Landeszuschuss setzt sich nach II. Buchst. a der Sicherstellungsvereinbarung aus einem Festbetrag von "50.000 € je Mensa und Jahr", "10 € je eingeschriebener Studierender und Jahr" und "0,9881 € je tatsächlich ausgegebenes Essen" zusammen.
- 6 Im Streitjahr 2007 erhielt die Klägerin vom zuständigen Studierendenwerk zudem erstmals die anteiligen Sozialbeiträge der Studierenden von 182.853,45 € (II. Buchst. b i.V.m. Anlage 1 Teil B der Sicherstellungsvereinbarung).
- 7 In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2005 erfasste die Klägerin sowohl die Restaurationsleistungen an Studierende (149.005,42 € brutto) und andere Gäste als auch die Zahlungen der Fachhochschule (102.482,87 € brutto) als steuerpflichtige Umsätze zum Regelsteuersatz (16 %). In den Umsatzsteuer-Jahreserklärungen für 2006 und 2007 erfasste sie nur noch die Restaurationsleistungen gegenüber anderen Gästen als steuerpflichtige Umsätze. Die an Studierende erbrachten Restaurationsleistungen sowie die Zahlungen der Fachhochschule, des Landes und des Studierendenwerks behandelte sie hingegen als steuerfrei.
- 8 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die in den Streitjahren 2006 und 2007 als steuerfrei behandelten Umsätze steuerpflichtig seien und erließ am 14. April 2010 --unter Berücksichtigung des noch zu gewährenden Vorsteuerabzugs-- entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide und hob zudem für das Streitjahr 2005 den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Während des Einspruchsverfahrens änderte das FA die Umsatzsteuerfestsetzung für 2007 durch Bescheid vom 7. Januar 2011 aus hier nicht streitigen Gründen. Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.
- 9 Mit der dagegen erhobenen Klage begehrte die Klägerin unter verhältnismäßiger Minderung der Vorsteuerbeträge (§ 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) sowohl die Restaurationsleistungen an Studierende als auch die Zahlungen der Fachhochschule, des Landes und des Studierendenwerks in den Streitjahren als steuerfrei zu behandeln.
- 10 Die Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 2090 veröffentlichten Gründen teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage insoweit ab, als die Klägerin mit dem Regelsteuersatz zu besteuerte Restaurationsleistungen an Studierende erbracht habe. Diese Leistungen seien weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht steuerbefreit. Insbesondere komme eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) --wegen Art. 134 Buchst. b MwStSystRL-- nicht in Betracht. Die entgeltlichen Restaurationsleistungen seien schließlich dazu bestimmt, der Klägerin zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, die im potenziellen Wettbewerb mit Umsätzen anderer Unternehmer ständen (Art. 134 Buchst. b MwStSystRL).
- 11 Hingegen gab das FG der Klage insoweit statt, als die Klägerin steuerfreie sonstige Leistungen gegenüber Körperschaften des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht habe. Indem sie die Mittagsversorgung auf vertraglicher Grundlage gegen Entgelt garantiere, habe die Klägerin eigenständige Leistungen an die Fachhochschule und das Land erbracht. Wegen der Eigenständigkeit dieser Leistungsbeziehung handle es sich bei den --als Zuschüssen bezeichneten-- Zahlungen nicht um ein Entgelt eines Dritten für die an die Studierenden erbrachten Restaurationsleistungen. Für die Steuerfreiheit dieser Leistungen könne sich die Klägerin für die Streitjahre mit Erfolg auf Unionsrecht berufen (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i 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-- und Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL), weil sie durch die Gewährleistung der Essensversorgung für Studierende eine eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Dienstleistung erbringe. Da sie eine den Studierendenwerken vergleichbare Zielsetzung verfolge, sei sie als eine anerkannte andere Einrichtung anzusehen. Die Steuerfreiheit sei auch nicht nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL ausgeschlossen. Anders als bei den

Restaurationsleistungen gegenüber den Studierenden komme bei der Sicherstellung der Essensversorgung ein potenzieller Wettbewerb mit anderen Unternehmern nicht in Betracht.

- 12** Hiergegen wenden sich FA und Klägerin mit ihren Revisionen, mit denen sie jeweils Verletzung materiellen Rechts, die Klägerin zudem die Verletzung formellen Rechts rügen.
- 13** Das FA macht insbesondere geltend, auch die als Zuschüsse bezeichneten Zahlungen der Fachhochschule, des Landes und des Studierendenwerks seien steuerpflichtig. Die Klägerin sei keine anerkannte Einrichtung i.S. der unionsrechtlichen Bestimmung. Die geschlossenen Vereinbarungen beruhen nicht auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften.
- 14** Das FA beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 7. August 2014 6 K 1387/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 7. August 2014 6 K 1387/11 insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat. Die Umsatzsteuerfestsetzung ist um den Betrag weiter zu reduzieren, der sich ergibt, wenn die steuerpflichtigen Umsätze weiter reduziert werden um ... € für das Jahr 2005, um ... € für das Jahr 2006 und ... € für das Jahr 2007. Die Revision des FA ist zurückzuweisen.
Die Klägerin begehrt hilfsweise die Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens, mit dem geklärt werden soll, ob "Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 134 Buchst. b MwStSystRL dahingehend auszulegen [sind], dass das Merkmal 'zusätzliche Einnahmen' auch Einnahmen erfasst, die aus Kerntätigkeiten oder Tätigkeiten die den Gesellschaftsgegenstand der leistenden Einrichtung ausmachen, herrühren".
- 16** Es liege kein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und der Fachhochschule bzw. dem Land vor, denn die Verpflichtung, den Betrieb der Mensa sicherzustellen, stelle keine steuerbare Leistung dar. Es fehle an einem verbrauchsfähigen Vorteil. Im Übrigen könne sich die Klägerin erfolgreich auf unionsrechtliche Steuerbefreiungsbestimmungen berufen. Die dafür vorausgesetzte Anerkennung als Einrichtung mit vom Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielrichtung (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) oder als Einrichtung mit sozialem Charakter (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL) ergebe sich aus der vertraglich übernommenen --gesetzlich dem Studierendenwerk obliegenden-- Aufgabe, die Essensversorgung auf dem Campus sicherzustellen. Diese Aufgabe könne das Studierendenwerk zulässigerweise auf Dritte übertragen. Der Steuerbefreiung stehe Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nicht entgegen. Bei den Restaurationsleistungen handle es sich um die Kerntätigkeit der Klägerin. Deshalb sei es für die rechtliche Beurteilung "zusätzlicher Einnahmen" i.S. der Richtlinienbestimmung unmaßgeblich, dass die Klägerin --neben den Zuschüssen-- ein weiteres Entgelt für die Essensversorgung von den Leistungsempfängern erlange. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG bestände --bei vergleichbaren Leistungen-- kein Wettbewerb zwischen der Klägerin und anderen Anbietern. Verfahrensfehlerhaft habe das FG gegen seine Sachaufklärungspflicht verstoßen, indem es --ohne zureichende Tatsachenfeststellungen-- davon ausgegangen sei, es habe ein potentieller Wettbewerb bei der Essensversorgung der Studierenden deshalb bestanden, weil es Angebote weiterer Anbieter gebe. Zudem rügt die Klägerin einen Verstoß gegen den Gehörsgrundsatz, weil die Anwendung von Art. 134 Buchst. b MwStSystRL überraschend gewesen sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision des FA ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die der Klägerin im Ergebnis unbegründet (§ 126 Abs. 4 FGO). Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 18** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin an Studierende erbrachten Restaurationsleistungen steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil sie zu Unrecht davon ausgeht, dass die unionsrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL vorgelegen haben.
- 19** 1. Die Klägerin hat unstreitig steuerbare Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) an die Studierenden durch die Abgabe von Mahlzeiten erbracht. Zu Recht hat das FG auch die Zahlungen des Landes, der Fachhochschule und des

Studierendenwerks als Entgelt für Leistungen angesehen. Entgegen der Vorentscheidung handelt es sich aber um Drittentgelte i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG.

- 20** a) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört "zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt".
- 21** Entgelt eines Dritten (Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 73 MwStSystRL) ist das Entgelt eines nicht mit dem Leistungsempfänger identischen Zahlenden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Oktober 2013 XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, Rz 33). Erbringt ein Unternehmer Leistungen an einen Dritten, gehören (auch) Zahlungen der öffentlichen Hand an diesen Unternehmer nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG --unabhängig von der Bezeichnung als "Zuschuss"-- zum Entgelt für diese Umsätze, wenn der Zuschuss dem Leistungsempfänger (Dritten) zugutekommt, dieser gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat (BFH-Urteile vom 9. Oktober 2003 V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, Leitsatz, mit Nachweisen zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--, und vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, unter II.2.).
- 22** b) Im Streitfall liegen Drittentgelte vor.
- 23** aa) Bei den Zahlungen der Fachhochschule (Zuschuss Essensmarken Mensa) an die Klägerin (2005: 102.482,87 €, 2006: 114.683,51 € und 2007: 18.506,81 €) handelt es sich um Entgelt eines Dritten i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die ausgeführten Restaurationsleistungen. Ausweislich der für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Fachhochschule in den Streitjahren 1,79 € für jede tatsächlich an Studierende ausgegebene Mahlzeit gezahlt (FG-Urteil, Rz 11, 12). Damit sind die Zahlungen für bestimmbare Leistungen erfolgt, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Restaurationsleistungen stehen. Die Zahlungen können den einzelnen Restaurationsleistungen zugeordnet werden und kommen den Studierenden als Empfänger dieser Leistungen unmittelbar zugute. Die Klägerin (Zahlungsempfängerin) kann aus der Kooperations- und Sicherstellungsvereinbarung zudem das Recht auf Zahlung gegenüber der Fachhochschule für tatsächlich erbrachte Restaurationsleistungen ableiten.
- 24** bb) Auch die Zahlungen des Landes und des Studierendenwerks sind Drittentgelt i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Restaurationsleistungen. Dies gilt insbesondere für die aufgrund der Sicherstellungsvereinbarung geleisteten Zahlungen, die sich auf die an Studierende ausgegebenen Mahlzeiten beziehen. Dabei sind auch die pauschalierten "50.000 € je Mensa und Jahr" und 10 € "je eingeschriebener Student und Jahr" (2006 insgesamt 200.000 € und 2007 insgesamt 130.208 €) als Drittentgelt zu erfassen, weil die Zahlungen --ausweislich Abschnitt I (Leistungsumfang) der Sicherstellungsvereinbarung-- unmittelbar an die Essensversorgung der Studierenden anknüpft.
- 25** 2. Rechtsfehlerfrei geht das FG davon aus, dass die steuerbaren Leistungen der Klägerin in den Streitjahren nicht nach nationalem Recht steuerfrei gewesen sind. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt nicht in Betracht, weil die Klägerin in den Streitjahren nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken gedient hat. Zudem liegen auch die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG nicht vor, weil nicht die Klägerin, sondern die Hochschule die in dieser Vorschrift vorausgesetzten Ausbildungszwecke verfolgt hat.
- 26** 3. Im Ergebnis zu Recht geht das FG auch davon aus, dass die unionsrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nicht vorliegen. Die Klägerin ist in den Streitjahren nicht als Einrichtung i.S. dieser Bestimmung anerkannt gewesen.
- 27** a) Die Klägerin kann sich für die Steuerfreiheit der Umsätze in den Streitjahren nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (für die Streitjahre 2005 und 2006 gilt der inhaltsgleiche Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG; Art. 413 MwStSystRL zum Anwendungszeitpunkt und -grund der MwStSystRL) berufen (zur grundsätzlichen unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinienbestimmung, z.B. BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 21, m.w.N.).
- 28** aa) Danach befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer: Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen [...], einschließlich derjenigen, die durch [...] Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.

- 29** bb) Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ergibt sich, dass diese Bestimmung auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen anwendbar ist, die zum einen von "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" erbracht werden, und die zum anderen "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" sind (EuGH-Urteil *Les Jardins de Jouvence SCRL* vom 21. Januar 2016 C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 29).
- 30** Die Richtlinie legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. Vielmehr ist es Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. Dabei haben die nationalen Behörden im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte die für die Anerkennung maßgeblichen Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Zu diesen gehören das Bestehen spezifischer Vorschriften --seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit--, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und die Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit (z.B. EuGH-Urteile *Go fair-Zeitarbeit* vom 12. März 2015 C-594/13, EU:C:2015:164, Rz 20; *Les Jardins de Jouvence SCRL* in EU:C:2016:36, Rz 35, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung, und BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, Rz 24, m.w.N.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Kosten im konkreten Fall tatsächlich übernommen worden sind, sondern es reicht aus, dass sie übernehmbar sind (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (2), Rz 52, und vom 8. August 2013 V R 8/12, BFHE 242, 548, Rz 40).
- 31** b) Entgegen der Auffassung des FG ist die Klägerin keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter.
- 32** aa) Eine Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter kommt in den Streitjahren nicht deshalb in Betracht, weil sie eine dem Studierendenwerk obliegende Aufgabe wahrgenommen hat.
- 33** (1) Die Klägerin hat die Aufgabe der Bewirtschaftung einer Campusmensa nicht vom zuständigen Studierendenwerk übernommen.
- 34** Die Aufgabe zur Bewirtschaftung einer Campusmensa obliegt nach § 112 Abs. 3 Satz 1 des Hochschulgesetzes (HochSchG) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung i.V.m. § 3 Abs. 2 Buchst. a der für die Streitjahre maßgeblichen Satzung des Studierendenwerks dem Studierendenwerk. Bei diesem handelt es sich um eine Anstalt des öffentlichen Rechts (§ 112 Abs. 2 Satz 1 HochSchG).
- 35** Die Klägerin hat die Aufgabe der Erbringung von Restaurationsleistungen nicht durch einen Vertrag mit dem zuständigen Studierendenwerk übernommen. Grundlage der Aufgabenwahrnehmung ist die mit der Fachhochschule geschlossene Kooperationsvereinbarung, die durch das Land (Sicherstellungsvereinbarung) bekräftigt worden ist. Hierdurch werden aber keine gesetzlichen Aufgaben übernommen, denn weder die Fachhochschule noch das Land sind für die Erbringung der Restaurationsleistung gesetzlich zuständig.
- 36** (2) In den Streitjahren hat darüber hinaus auch keine gesetzliche Grundlage für eine Aufgabenübertragung an Dritte bestanden. Eine dem § 112a Abs. 4 HochSchG vergleichbare Vorschrift, wonach das Studierendenwerk ihm obliegende Aufgaben Dritten übertragen kann, existierte in den Streitjahren nicht. Deshalb braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die Klägerin zukünftig als Einrichtung anzuerkennen ist, wenn ihr das Studierendenwerk Aufgaben auf vertraglicher Grundlage überträgt.
- 37** (3) Auch die Wahrnehmung der Aufgabe --Bewirtschaftung der Campusmensa-- auf der Grundlage der Vereinbarungen mit der Fachhochschule und dem Land führt nicht zur Anerkennung als Einrichtung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL.
- 38** (a) Die Kooperationsvereinbarung kann nicht zu einer Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter führen. Nach den gesetzlichen Regelungen obliegt die Aufgabenwahrnehmung dem Studierendenwerk, also einer Einrichtung des öffentlichen Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2006 V R 57/05, BFHE 215, 351, BStBl II 2007, 846, unter II.2.b). Da Einrichtungen des öffentlichen Rechts --ohne weitere Anerkennung-- die personenbezogene Voraussetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erfüllen, können an sie adressierte Vorschriften (hier HochSchG und Satzung des Studierendenwerks), nicht zugleich auf die Anerkennung einer

anderen Person als Einrichtung i.S. der MwStSystRL gerichtet sein. Deshalb kann auch die Übertragung der Aufgabe auf der Grundlage eines Vertrags --ohne gesetzliche Grundlage-- nicht zur Annahme der Anerkennung führen.

- 39** (b) Daher kann auch die Sicherstellungsvereinbarung nicht zu einer Anerkennung führen. Mit dieser Vereinbarung ist die Pflicht zum Betrieb der Campusrestauration ohnehin nicht begründet --dies geschah bereits durch den Kooperationsvertrag--, sondern nur wiederholend bestätigt worden. Dabei ist unerheblich, dass die Klägerin durch die Sicherstellungsvereinbarung den Studierendenwerken gleichgestellt werden sollte. Denn Voraussetzung für die Anerkennung ist die --hier fehlende-- gesetzlich vorgesehene Möglichkeit zum Vertragsabschluss (BFH-Urteil vom 18. August 2015 V R 13/14, BFHE 251, 282, Rz 20 f.).
- 40** (c) Dem stehen die BFH-Urteile in BFHE 251, 282 und in BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976 nicht entgegen. In dem Urteil in BFHE 251, 282 genügte für die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter zwar die Möglichkeit, Verträge mit Pflegekassen abzuschließen. Dieser Vertragsabschluss ist in § 77 Abs. 1 Satz 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch (SGB XI) --anders als bei der vertraglichen Übernahme der Aufgaben des Studierendenwerks-- geregelt und vorausgesetzt. Auch in der Entscheidung in BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976 ist die Anerkennung der dortigen Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter darauf zurückzuführen, dass die Bestellung zur Betreuerin aufgrund spezifischer gesetzlicher Vorschriften erfolgte.
- 41** aa) Eine Anerkennung kommt auch nicht aufgrund einer Kostenübernahme durch öffentlich-rechtliche Einrichtungen in Betracht.
- 42** (1) Die dem Studierendenwerk obliegende Aufgabe der Bewirtschaftung der Campusmensa wird nach § 4 der Satzung u.a. durch Sozialbeiträge der Studierenden (§ 115 Abs. 1 HochSchG) und Zuschüssen des Landes (§ 115 Abs. 3 HochSchG) finanziert. Dies stellt eine Essensversorgung für Studierende zu einem nicht kostendeckenden Preis sicher. Soweit das Studierendenwerk Dritte in der Mensa bewirbt, hat es --wie im Streitfall-- einen kostendeckenden Preis zu verlangen (§ 3 Abs. 3 Buchst. b der Satzung). Auf der Grundlage des Kooperations- und Sicherstellungsvertrags wird die Klägerin gleich den Studierendenwerken behandelt und erhält daher dieselbe Finanzierungsunterstützung (Landeszuschüsse und Anteil an den Sozialbeiträgen der Studierenden) und damit eine (Teil-)Kostenübernahme.
- 43** (2) Die (teilweise) Kostenübernahme führt im Streitfall nicht zur Anerkennung der Klägerin als Einrichtung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Nach der Rechtsprechung kann sich eine Anerkennung zwar auch ergeben, wenn "die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden" (EuGH-Urteil Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 31, m.w.N.). Nach der übereinstimmenden Rechtsprechung der beiden für die Umsatzsteuer zuständigen Senate kann die Kostenübernahme aber nur dann zu einer solchen Anerkennung führen, wenn diese gesetzlich geregelt ist (BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 XI R 35/13, BFHE 251, 91, Rz 24 ff., zu § 421g und § 296 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch, und in BFHE 251, 282, zu § 77 SGB XI). Demgemäß kann es zu einer Anerkennung aufgrund einer vertraglich vereinbarten Kostenübernahme nur dann kommen, wenn für den Vertragsschluss eine gesetzliche Grundlage besteht (vgl. z.B. § 77 Abs. 1 Sätze 2 und 3 SGB XI). Der bloße Vertragsschluss mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, der für die Ausführung einer bestimmten Leistung die Übernahme von Kosten --auch als sog. Zuschusszahlung-- sicherstellt, genügt demgegenüber nicht. Deshalb kann die ausschließlich auf dem Kooperations- und Sicherstellungsvertrag beruhende (teilweise) Übernahme der Kosten für die Studierendenverpflegung im Streitfall nicht zu einer Anerkennung führen.
- 44** bb) Die Anerkennung lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass die Klägerin auf der Grundlage der Kooperations- und Sicherstellungsvereinbarung eine --wie vom FG zu Unrecht angenommen-- eigenständige Sicherstellungsleistung an die Fachhochschule oder das Land und damit Leistungen an Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbringe. Es ist bereits geklärt, dass es für die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter nicht reicht, wenn der Unternehmer lediglich als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig geworden ist (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232, Rz 40, m.w.N.).
- 45** 4. Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil das FG zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die unionrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL (für die Streitjahre 2005 und 2006 gilt der inhaltsidentische Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG) vorliegen (zur grundsätzlichen unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinienbestimmung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 215, 351, BStBl II 2007, 846, unter II.2., Rz 19).

- 46** a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten u.a. folgende Umsätze von der Steuer: den Hochschulunterricht sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.
- 47** b) Der Senat hat Studierendenwerke als Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit der Aufgabe des Hochschulunterrichts betraut sind, angesehen (BFH-Urteil in BFHE 215, 351, BStBl II 2007, 846, unter II.2.b; a.A. Bundesministerium der Finanzen, Nichtanwendungserlass vom 27. September 2007, BStBl I 2007, 768, unter Berufung auf das EuGH-Urteil Horizon College vom 14. Juni 2007 C-434/05, EU:C:2007:343). Im Gegensatz hierzu ist die Klägerin weder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts noch eine andere Einrichtung mit anerkannter vergleichbarer Zielsetzung im Hochschulbereich. Für eine Anerkennung fehlt es in den Streitjahren zumindest an einer gesetzlichen Grundlage für die Übernahme der Aufgaben des Studierendenwerks (s. unter II.3.b aa). Ebenso besteht keine Grundlage der Kostenübernahme durch öffentliche Stellen (s. unter II.3.b bb).
- 48** 5. Mangels Vergleichbarkeit der Studierendenwerke mit --wie im Streitfall-- privatrechtlich organisierten Wirtschaftsteilnehmern ist auch der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerrecht durch den Neutralitätsgrundsatz zum Ausdruck kommt, nicht verletzt (vgl. EuGH-Urteile Dornier vom 6. November 2003 C-45/01, EU:C:2003:595, Rz 75, und Copy Gene vom 10. Juni 2010 C-262/08, EU:C:2010:328, Rz 71, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 24 ff.).
- 49** 6. Für die von der Klägerin angeregte Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union besteht keine Veranlassung (vgl. zu den Voraussetzungen EuGH-Urteile Cilfit u.a. vom 6. Oktober 1982 283/81, EU:C:1982:335, Rz 21; Gaston Schul vom 6. Dezember 2005 C-461/03, EU:C:2005:742, Rz 16, und Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, Rz 33). Ausweislich der Urteilsgründe ist die Auslegung des Merkmals 'zusätzliche Einnahmen' i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nicht entscheidungserheblich.
- 50** 7. Der Senat braucht nicht darüber zu entscheiden, ob das FG verfahrensfehlerhaft gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) oder den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verstoßen hat. Nach § 126 Abs. 4 FGO ist die Revision auch dann zurückzuweisen, wenn die Entscheidungsgründe zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts ergeben, die Entscheidung sich aber aus anderen Gründen als richtig darstellt. Dies gilt auch, soweit ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird, sich das Urteil aber mit anderer, von dem --vermeintlichen-- Verfahrensfehler unabhängiger Begründung rechtfertigen lässt (BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 VI R 58/03, BFHE 209, 217, BStBl II 2005, 750, unter II.3., m.w.N., und BFH-Beschluss vom 16. Februar 2012 X B 99/10, BFH/NV 2012, 1110, Rz 1). Dies gilt im Fall der Sachaufklärungs- und Gehörsrüge jedenfalls dann, wenn sich --wie im Streitfall-- die vermeintliche Sachaufklärungs- und Gehörsverletzung nur auf einzelne Feststellungen bezieht, auf die es für die Entscheidung der Revision nicht ankommt. Aus den Ausführungen zu II.1. bis 3. ergibt sich die Unbegründetheit der Revision, ohne darüber entscheiden zu müssen, ob bei der Essensversorgung für Studierende ein potentieller Wettbewerb mit anderen Anbietern bestehen könnte oder ob die Anwendung des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL überraschend gewesen sei. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 126 Abs. 6 FGO ab.
- 51** 8. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist insgesamt als unbegründet abzuweisen. Die an die Studierenden erbrachten Restaurationsleistungen sind steuerbar. Bei den Zahlungen der Fachhochschule, des Landes und des Studierendenwerks handelt es sich um Entgelt eines Dritten i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für diese Leistungen. Die Restaurationsleistungen sind auch steuerpflichtig. Die Höhe der gezahlten Entgelte sind nicht streitig.
- 52** 9. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de