

Urteil vom 23. Juli 2019, XI R 2/17

Zum ermäßigten Steuersatz bei Zweckbetrieben

ECLI:DE:BFH:2019:U.230719.XIR2.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a , AO § 65 , AO § 66 , AO § 68 Nr 3 Buchst c , EGRL 112/2006 Art 98 Anh 3 Nr 15 , EGRL 112/2006 Art 98 Abs 1 , EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. November 2016, Az: 5 K 5372/14

Leitsätze

Die Umsätze, die ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens aus Gastronomieleistungen und der Zurverfügungstellung einer öffentlichen Toilette erzielt, sind selbst dann nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuern, wenn diese Leistungen der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gedient haben.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 07.11.2016 - 5 K 5372/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die Umsätze des von dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) betriebenen Bistro und einer öffentlichen Toilette als von einem sog. Zweckbetrieb erzielt dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

- 2** Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens. Er verfolgt mildtätige Zwecke i.S. des § 53 der Abgabenordnung (AO) durch die Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Hilfe bedürfen. Zur Erfüllung dieses Satzungszwecks betreibt er eine anerkannte Werkstatt für behinderte Menschen mit dem Ziel, solchen Personen Arbeitsplätze zu bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht, noch nicht oder noch nicht wieder auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können.

- 3** Seit dem 02.07.2007 betreibt der Kläger in X zudem ein Bistro und eine öffentliche Toilette, die nicht Betriebsteil der Werkstatt für Behinderte sind. Die Ausstattung von drei neu geschaffenen Arbeitsplätzen für behinderte Menschen auf dem ersten Arbeitsmarkt wurde mit drei personenbezogenen Bewilligungsbescheiden des Landesamts für Soziales und Versorgung (Integrationsamt) zu 100 % gefördert. Sowohl die Lohnkosten der im Bistro beschäftigten ehemaligen Langzeitarbeitslosen als auch die Lohnkosten der aus dem Arbeitsbereich der Werkstatt für behinderte Menschen ausgegliederten und nunmehr in einem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnis beschäftigten behinderten Menschen wurden durch öffentliche Mittel gefördert. In den Jahren 2007 bis 2009 (Streitjahre) waren jeweils drei behinderte Arbeitnehmer auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt (kein Werkstatt-Status) sozialversicherungspflichtig beschäftigt, ab Februar 2009 zwei. Zusätzlich waren jeweils zwei nicht behinderte Arbeitnehmer beschäftigt, ab Oktober 2008 einer. Alle Arbeitnehmer hatten eine

wöchentliche Arbeitszeit von 35 Stunden. Der Bruttostundenlohn betrug für die behinderten Arbeitnehmer zwischen 5,63 € und 6,00 €, der für die nicht behinderten Arbeitnehmer 6,25 €.

- 4 Der Kläger unterwarf die Umsätze aus dem Betrieb des Bistros und der öffentlichen Toilette dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass es sich bei dem Bistro um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handele, der kein Zweckbetrieb sei. Folglich sei der allgemeine Steuersatz anzuwenden.
- 6 Der gegen die vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide vom 15.08.2012 eingelegte Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 07.11.2014).
- 7 Die Klage wurde abgewiesen (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.11.2016 - 5 K 5372/14, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1396).
- 8 Der Kläger rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und vertritt die Ansicht, die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb seien erfüllt.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die

Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.11.2014 aufzuheben und die Umsatzsteuer für 2007 auf ... €, die Umsatzsteuer für 2008 auf ... € und die Umsatzsteuer für 2009 auf ... € festzusetzen.

- 10** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Umsätze des von dem Kläger betriebenen Bistros und der öffentlichen Toilette unterliegen zwar grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz; denn die Voraussetzungen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG sind nicht erfüllt. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, weil nicht beurteilt werden kann, ob der ermäßigte Steuersatz teilweise aus anderen Gründen anzuwenden ist.
- 12** 1. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S. der §§ 51 bis 68 AO verfolgen. Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG). In § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG (eingefügt durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006, BGBl I 2006, 2878 - nach dem dortigen Art. 20 Abs. 1 mit Wirkung ab 19.12.2006) ist eine Rückausnahme (also die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes) für

Zweckbetriebe geregelt, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden (1. Alternative), oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht (2. Alternative). Der Gesetzeswortlaut der 1. Alternative entspricht der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/2712, 75), nach der eine z.B. gemeinnützige Körperschaft den ermäßigten Steuersatz nicht für die Leistungen eines Zweckbetriebs in Anspruch nehmen kann, die in erster Linie dazu bestimmt sind, der Körperschaft zusätzliche Einnahmen durch solche Leistungen zu verschaffen, die auch andere (nicht steuerbegünstigte) Unternehmer ausführen können.

- 13** 2. Bei der Auslegung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ist seit 1993 auch das dieser Steuersatzermäßigung zugrunde liegende Unionsrecht zu beachten.
- 14** a) Beim Inkrafttreten des UStG 1980 war das Unionsrecht für die Anordnung ermäßigter Steuersätze durch das nationale Recht weitgehend bedeutungslos. Denn Art. 12 Abs. 4 Satz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) regelte bei seinem Inkrafttreten lediglich, dass bestimmte Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen erhöhten oder ermäßigten Sätzen unterworfen werden konnten.
- 15** b) Zu einer Einschränkung der für die Mitgliedstaaten bestehenden Regelungsbefugnisse kam es aber durch Art. 12 Abs. 3 Buchst. a i.V.m. Anhang H der Richtlinie 77/388/EWG i.d.F. der Richtlinie 92/77/EWG des

Rates vom 19.10.1992 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG -- Annäherung der Mehrwertsteuer-Sätze-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 316, S. 1) mit Wirkung zum 01.01.1993. Diese Einschränkungen gelten nach dem im Streitjahr zu beachtenden Art. 98 i.V.m. Anhang III der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) fort.

- 16** Danach können die Mitgliedstaaten zwar einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden (Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL). Die ermäßigten Steuersätze sind aber "nur" auf die Lieferungen und Dienstleistungen der im Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien anwendbar (Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL). Dabei besteht für die Mitgliedstaaten nach Anhang III Nr. 15 MwStSystRL die Befugnis, für die steuerpflichtigen Leistungen der "von den Mitgliedstaaten anerkannte[n] gemeinnützige[n] Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit" einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.
- 17** c) Auf dieser Grundlage dürfen die Mitgliedstaaten insbesondere "nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden ..., sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Frankreich vom 17.06.2010 - C-492/08, EU:C:2010:348, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 662, Rz 43; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.08.2016 - V R 11/15, BFHE 255, 293, BStBl II 2018, 113, Rz 22). Daraus folgt, dass zumindest andere als gemeinnützige Leistungen unionsrechtlich vom Anwendungsbereich der Steuersatzermäßigung für gemeinnützige Körperschaften von vornherein ausgeschlossen sind (BFH-Urteil in BFHE 255, 293, BStBl II 2018, 113, Rz 22; s.a. Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 611; derselbe, Deutsches Steuerrecht 2015, 1416, 1419

[richtlinienkonforme Auslegung bzw. teleologische Reduktion]; Bunjes/Heidner, UStG, 18. Aufl., § 12 Rz 151b, 164, 167; Wäger in Festschrift Gosch, 2016, 427, 430; Michel, Der Betrieb 2012, 2007, 2008 f.). Für nicht originär gemeinnützige Leistungen sieht das EU-Recht keine Steuersatzermäßigung vor (Bunjes/Heidner, a.a.O., § 12 Rz 167).

- 18** d) Dies führt einerseits dazu, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG nicht mit Unionsrecht vereinbar ist, weil einer unionsrechtskonformen Auslegung des Satzes 1 der Wortlaut der Vorschrift entgegen steht (vgl. BFH-Urteile vom 08.03.2012 - V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 20; vom 24.09.2014 - V R 11/14, BFH/NV 2015, 528, Rz 46), und andererseits dazu, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG, soweit sie zur Anwendung des Regelsteuersatzes führen, weit auszulegen sind (vgl. BFH-Urteile vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, BFH/NV 2014, 1470, Rz 25; in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 30).
- 19** 3. Bei Anwendung dieser Grundsätze unterliegen im Streitfall die Leistungen des Bistros und der öffentlichen Toilette nicht dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Es liegt zwar in der Sache ein Zweckbetrieb i.S. des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO vor, ohne dass es im Streitfall darauf ankäme, dass kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt wurde. Denn für die streitigen Leistungen des Klägers --der insoweit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG unterhält-- sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nicht erfüllt.
- 20** a) Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 1. Alternative UStG liegen --bei der nach den Ausführungen unter II.2.d gebotenen weiten Auslegung-- nicht vor. Der Kläger erzielte in erster Linie zusätzliche Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz

unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt wurden, da diese für den Satzungszweck des Klägers nicht unerlässlich waren (vgl. zur Bedeutung dieses Umstands BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 29). Es kommt weder darauf an, ob der Kläger aus den zusätzlichen Einnahmen geringe oder keine Gewinne erzielt hat, noch darauf, ob die Einnahmen dem Kläger verblieben sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 28). Außerdem tritt der Kläger mit den Umsätzen des Bistros und der öffentlichen Toilette in Wettbewerb mit anderen Unternehmern, die vergleichbare Leistungen anbieten.

- 21** b) Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 2. Alternative UStG liegen ebenfalls nicht vor. Der satzungsmäßige Zweck des Klägers war im Streitfall die Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Hilfe bedürfen. Der Verkauf von Gastronomieleistungen und die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette mögen zwar der Verwirklichung dieser Zwecke gedient haben; "mit diesen Leistungen" werden jedoch --auch bei unionsrechtskonformer Auslegung dieser Vorschrift (s. oben II.2., und Berg/Schnabelrauch, UR 2017, 213, 219 f.; dieselben, UR 2018, 225, 231)-- nicht die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers "selbst verwirklicht". Denn die einzelnen Gastronomieleistungen des Bistros wie auch die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette dienen in erster Linie den Zwecken der Besucher (Verbraucher) und der Nutzer, die nicht vom gemeinnützigen Zweck der Einrichtung des Klägers erfasst werden. Sie sind daher nicht originär gemeinnützige Leistungen i.S. von Art. 98 Abs. 2 und 3 i.V.m. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL (s. bereits zur Veräußerung von Scannern und Dienstleistungen für Archivsysteme durch ein Integrationsprojekt das BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 528, Rz 48; ebenso Kessens, EFG 2017, 1399, 1400; Berg/Schnabelrauch, UR 2017, 213, 220; dieselben, UR 2018, 225; a.A. Schauhoff/ Kirchhain, UR 2017, 729, 730 f., die auf den Lenkungszweck der Norm abstellen wollen). Begünstigt wären nur Leistungen gegenüber den behinderten Personen, aber nicht solche Leistungen, an deren Erbringung behinderte Arbeitnehmer des

Integrationsunternehmens teilhaben (ebenso Kessens, EFG 2017, 1399, 1400; s.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 528, Rz 48).

- 22** c) Dies entspricht im Hinblick auf den Ausnahmecharakter des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG auch der dort erforderlichen engen Auslegung der Norm bzw. im Hinblick auf Vorschriften, die im Rahmen einer sog. Rückausnahme die Geltung des Regelsteuersatzes (wieder) anordnen (so hier in Bezug auf § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG), der erforderlichen weiten Auslegung (vgl. z.B. EuGH-Urteil Kommission/Spanien vom 18.01.2001 - C-83/99, EU:C:2001:31, UR 2001, 210, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; BFH-Urteile vom 29.01.2009 - V R 46/06, BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560, unter II.2.b; in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 30; in BFH/NV 2015, 528, Rz 44 ff.; in BFHE 255, 293, BStBl II 2018, 113, Rz 22; vom 21.06.2017 - V R 34/16, BFHE 259, 9, BStBl II 2018, 55, Rz 33 f.).
- 23** d) Soweit in der Literatur die Ansicht vertreten wird, der Lenkungszweck des Art. 98 i.V.m. Anhang III MwStSystRL erfordere eine Berücksichtigung des sozialen Kontextes der Leistungserbringung (vgl. Schauhoff/Kirchhain, UR 2017, 729, 732; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Rz 7.206 a.E.), wird dort nicht ausreichend gewichtet, dass Ermäßigungsvorschriften nur anzuwenden sind, "soweit von ihnen keine oder nur eine geringe Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung ausgeht" (EuGH-Urteil Kommission/Niederlande vom 03.03.2011 - C-41/09, EU:C:2011:108, UR 2012, 114, Rz 52; BFH-Urteil in BFHE 259, 9, BStBl II 2018, 55, Rz 33). Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers tritt aber mit anderen Unternehmen mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen nicht nur in geringem Umfang in wettbewerbsverzerrende Konkurrenz. Insoweit geht die Wettbewerbsneutralität einem unter Umständen entgegenstehenden Lenkungszweck vor (ebenso Berg/Schnabelrauch, UR 2018, 225, 227).

- 24** 4. Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um im Streitfall zu entscheiden, ob das FA zu Recht in vollem Umfang den ermäßigten Steuersatz bezüglich der Umsätze des Bistros versagt hat. Es sind keine Feststellungen dazu getroffen worden, ob bzw. in welchem Umfang steuerermäßigte Umsätze nach anderen Vorschriften vorliegen (insbesondere nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 Nr. 28, Nr. 31, Nr. 32 und Nr. 33). Diese sind nachzuholen.
- 25** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.
- 26** 6. Der Senat erkennt gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung.
-