Urteil vom 01. Dezember 2010, XI R 46/08

Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen eines Vereins für Rettungsdienste u.a., der nicht zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 UStDV gehört - Keine Steuerbefreiung für im Rahmen eines notärztlichen Transportdienstes und eines Menüservice erbrachte Leistungen - Mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen - Mittelbare Mitwirkung an der Erbringung steuerbefreiter Leistungen - "Saldierung" von Streitpunkten im Klageverfahren ist keine unzulässige Verböserung

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 18, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, UStDV § 23, AO § 53 Nr 1, AO § 65, AO § 66 Abs 3, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g, UStG § 4 Nr 18, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, UStDV § 23, AO § 177 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. November 2008, Az: 5 K 132/03

Leitsätze

1. Ein nicht zu einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 UStDV gehörender Verein kann sich für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung für einen Haus-Notruf-Dienst unmittelbar auf die gegenüber § 4 Nr. 18 UStG günstigere Regelung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen .

2. Für die im Rahmen eines notärztlichen Transportdienstes und eines Menüservice erbrachten Leistungen gilt die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung nicht .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein für Rettungsdienste, Krankentransporte und soziale Hilfsdienste. Sein Zweck besteht nach § 3 Abs. 2 seiner Satzung darin, Alte, Kranke, Behinderte und sozial Hilfsbedürftige zu unterstützen. Er unterhielt in den Streitjahren 1998 bis 2001 mehrere entsprechende Einrichtungen (Rettungsdienst, Haus-Notruf-Dienst, Abhalten von Erste-Hilfe-Kursen, Menüservice, ärztlicher Notdienst und häusliche Krankenpflege). Bei dem ärztlichen Notdienst stellte der Kläger ein Rettungsfahrzeug zur Verfügung, das mit medizinischen Geräten (Defibrillator, EKG etc.) ausgestattet ist. Der jeweilige Fahrer des Fahrzeugs verfügte über eine Ausbildung als Rettungssanitäter oder Rettungshelfer. Der Kläger rechnete seine Leistungen insoweit unmittelbar gegenüber den Notärzten ab, die ihrerseits entsprechende Erstattungen von den Krankenkassen erhielten.

2 Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gelangte im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu der Auffassung, dass die Leistungen des Klägers aus dem Rettungsdienst, den Erste-Hilfe-Kursen und der häuslichen Krankenpflege umsatzsteuerfrei seien. Im Streit blieben die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Haus-Notruf-Dienstes, des Menüservice und des ärztlichen Notdienstes. Das FA war der Auffassung, dass diese Leistungen des Klägers steuerpflichtig seien und dass die mit dem Menüservice ausgeführten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zu unterwerfen seien. Das FA erließ insoweit geänderte Umsatzsteuerbescheide. Die Einsprüche des Klägers wies es mit Einspruchsentscheidung vom 21. Januar 2003 als unbegründet zurück.

3 Während des anschließenden Klageverfahrens ergingen geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, in denen das FA dem Klagebegehren zum Haus-Notruf-Dienst nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG insoweit entsprach, als die Pflegekassen die Kosten tatsächlich übernommen hatten. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage überwiegend statt und wies sie nur hinsichtlich des Tätigkeitsbereichs "Menüservice" ab.

4 Nach Auffassung des FG sind die Leistungen des Klägers aus dem Haus-Notruf-Dienst und dem ärztlichen Notdienst

zwar nicht umsatzsteuerfrei nach der insoweit in Betracht kommenden nationalen Bestimmung des § 4 Nr. 18 UStG. Der Kläger könne sich diesbezüglich aber unmittelbar auf das günstigere Unionsrecht berufen. Demgegenüber komme für die mit dem Menüservice ausgeführten Umsätze keine Steuerbefreiung in Betracht. Denn es handele sich hierbei nicht im Sinne der unionsrechtlichen Vorgabe um eine "eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistung", da ein Menüservice regelmäßig nicht nur Leistungen an alte, behinderte und kranke Personen erbringe, sondern auch an andere Personen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllten. Es handele sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. von § 14 der Abgabenordnung (AO) und nicht um einen Zweckbetrieb nach §§ 65, 66 AO.

5 Das FG hat offengelassen, ob das FA insoweit zutreffend den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG gewährt hat oder ob der Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG hätte angesetzt werden müssen. Denn die Anwendung des Regelsteuersatzes hätte zu einer unzulässigen Verböserung geführt. Das FG setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1998 und 1999 auf ... DM, für 2000 auf ... DM sowie für 2001 auf ... DM fest. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 530 veröffentlicht.

6 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts.

7 Das FG habe im Streitfall zu Unrecht die Möglichkeit einer unmittelbaren Berufung auf günstigeres Unionsrecht bejaht. Denn dafür fehle es bereits an der Grundvoraussetzung, dass der nationale Gesetzgeber es versäumt habe, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) fristgemäß in nationales Recht umzusetzen (vgl. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 --Kügler--, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2002, 513, Rz 51). Die genannte Richtlinienbestimmung sei in § 4 Nrn. 15, 15a, 16 und 18 UStG "umgesetzt". Danach seien insbesondere bestimmte, dort genannte Leistungen im Bereich der gesetzlichen Sozialversicherung, der Betreuung und Pflege pflegebedürftiger bzw. hilfsbedürftiger Personen sowie im Wohlfahrtswesen von der Umsatzsteuer befreit. Die Anerkennung nicht-öffentlicher Einrichtungen als nach diesen Normen begünstigte Einrichtungen mit sozialem Charakter ergebe sich insbesondere aus der Erfüllung der Sozialkriterien nach § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG und für die Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG aus der Aufnahme in den Katalog nach § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bzw. jedenfalls aus der mittelbaren Mitgliedschaft in einem danach anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege.

8 Allein daraus, dass der Kläger nicht in den Katalog des § 23 UStDV aufgenommen sei, bzw. dass die Umsätze des Klägers nach nationalem Recht auch deshalb nicht befreit seien, weil er keinem anerkannten Wohlfahrtsverband wenigstens mittelbar als Mitglied angehöre, folge noch kein Anwendungsvorrang des Unionsrechts. Hierfür bedürfe es vielmehr der Feststellung, dass der nationale Gesetzgeber das ihm eingeräumte Ermessen, bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuzuerkennen, überschritten hätte. Eine solche Feststellung habe das FG aber nicht getroffen. Insbesondere seien im Streitfall auch die vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 8. November 2007 V R 2/06 (BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634) genannten Voraussetzungen zur Anerkennung einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht erfüllt.

9 Im Übrigen hätte das FG für den Bereich des Menüservice auch entscheiden müssen, ob der angewandte Steuersatz von 7 % zutreffend gewährt worden sei. Denn da das FG der Klage überwiegend stattgegeben habe, hätte in Höhe des Änderungsrahmens jederzeit ein Ansatz mit dem Regelsteuersatz erfolgen können, ohne dass das vom FG herangezogene Verböserungsverbot beachtlich gewesen wäre.

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

11 Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.

12 Zur Begründung der Anschlussrevision trägt der Kläger vor, er habe entgegen der Darstellung des FG auch hinsichtlich des "Menüservice" das Vorliegen der Voraussetzungen des § 68 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 53 AO nachgewiesen. Die entsprechenden Umsätze seien daher ebenfalls steuerfrei.

13 Der Kläger beantragt insoweit, die Vorentscheidung des FG betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer jeweils auf ... DM festgesetzt wird.

14 Das FA erwidert, es sei zwar zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Voraussetzungen des § 68 Nr. 1 Buchst. a

i.V.m. § 53 AO für den Bereich des "Menüservice" in den Streitjahren 2000 und 2001 vorgelegen hätten. Unabhängig davon könne sich der Kläger aber auch insoweit nicht auf das günstigere Unionsrecht berufen, weil er weder unmittelbar noch mittelbar zu den in § 23 UStDV genannten Verbänden gehöre und der Gesetzgeber insoweit sein Ermessen zutreffend ausgeübt habe.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Anschlussrevision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

16 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die vom Kläger mit dem Haus-Notruf-Dienst erbrachten Leistungen steuerfrei und die Leistungen im Rahmen des Menüservice steuerpflichtig sind. Entgegen der Auffassung des FG sind die an den ärztlichen Notdienst ausgeführten Fahrdienstleistungen nicht steuerfrei. Die Sache ist nicht spruchreif, weil nach den bisherigen Feststellungen des FG noch nicht entschieden werden kann, in welchem Umfang die Vorsteuerbeträge wegen der nunmehr gewährten Steuerbefreiung für den Haus-Notruf-Dienst nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zu kürzen sind und ob die vom Kläger im Rahmen des Menüservice erbrachten Leistungen vom FA zu Recht dem ermäßigten Steuersatz unterworfen wurden.

17 1. Die Entscheidung des FG, die Leistungen des Klägers seien nicht nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG in der seit dem 1. Januar 1968 (BGBl I 1967, 545, BStBl I 1967, 224) geltenden Fassung steuerfrei, weil der Kläger kein amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 UStDV ist und einem solchen Verband auch nicht als Mitglied angeschlossen ist, ist zutreffend. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig.

18 2. Dem FG ist auch darin zu folgen, dass sich der Kläger wegen seiner Leistungen im Rahmen des Haus-Notruf-Dienstes unmittelbar auf die Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann.

19 a) Darin ist bestimmt:

20 "Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

21 g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

..."

22 aa) Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich ein Einzelner in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen eines Mitgliedstaates auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen (vgl. ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 51). Der EuGH hat entschieden, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt aufzählt und eine unmittelbare Berufung auf diese Bestimmung zulässig ist.

23 Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG lässt der EuGH es genügen, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind, und zwar

- zum einen, dass es sich um Leistungen handelt, die mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit

  eng verbunden sind, und

- zum anderen, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem

betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im Wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind, erbracht

werden (vgl. Urteil vom 26. Mai 2005 Rs. C-498/03 --Kingscrest Associates und Montecello Ltd.--, Slg. 2005, I-4427,

BFH/NV Beilage 2005, 310, Rz 34).

24 Als eng mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen hat der EuGH beispielsweise angesehen die Leistungen

- der Grundpflege und hauswirtschaftlichen Versorgung körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftiger Personen

(Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 44) und

- der Kinderbetreuung durch Tageseltern (Urteil vom 9. Februar 2006 Rs. C-415/04 --Kinderopvang Enschede--,

Slg. 2006, I-1385, BFH/NV Beilage 2006, 256, Rz 27).

25 Außerdem ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass der Begriff "von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt (EuGH-Urteil in Slg. 2005, I-4427, BFH/NV Beilage 2005, 310).

26 bb) Das UStG hat Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG bisher nur unvollständig dadurch "umgesetzt", dass es die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143).

27 Der BFH hat deshalb entschieden, dass in unmittelbarer Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind

- in den Jahren 1988 bis 1990 ausgeführte Umsätze einer GmbH durch Grundpflege und hauswirtschaftliche

Versorgung gegenüber pflegebedürftigen Personen, wenn die GmbH als Einrichtung mit sozialem Charakter

anzuerkennen ist (Urteil vom 22. April 2004 V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849),

- die Umsätze aus Legasthenie-Behandlungen, die im Rahmen der Eingliederungshilfe nach § 35a des Achten

Buchs Sozialgesetzbuch erbracht und gegenüber dem Träger für die betreffende Sozialleistung abgerechnet

werden (Urteil in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143),

- Betreuungsleistungen eines Vereins, der einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege angehört

und gemeinnützigen Zwecken dient, weil das in § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. c UStG 1993/1999 geregelte

Abstandsgebot insofern gemeinschaftswidrig ist, als es auch für behördlich genehmigte Preise i.S. von

Art 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a 3. Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG gilt (Urteil vom

17. Februar 2009 XI R 67/06, BFHE 224, 183).

_ Leistungen, die ein Verein aufgrund eines nach § 5a Abs. 2 des Zivildienstgesetzes abgeschlossenen Vertrages erbringt und die dazu dienen, dass Zivildienstleistende für amtliche Beschäftigungsstellen im sozialen Bereich tätig sind (Urteil vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435).

28 b) Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist im Streitfall dem FG darin zu folgen, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG bei den gesamten Leistungen des Haus-Notruf-Dienstes erfüllt sind.

29 aa) Das FG hat seine Auffassung, der Haus-Notruf-Dienst sei eine mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistung, darauf gestützt, dass er entsprechend dem Zweck des Klägers (vgl. § 3 Abs. 2 der Satzung) Alten, Kranken, Behinderten und sozial Hilfsbedürftigen zugute komme.

30 Die Schlussfolgerung des FG, es handele sich wegen dieses bedürftigen Personenkreises der Leistungsempfänger um mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundene Leistungen, begegnet im Lichte der dargelegten Rechtsprechung keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Denn der Personenkreis der Leistungsempfänger beim Haus-Notruf-Dienst entspricht im Hinblick auf seine Bedürftigkeit dem Personenkreis der Sachverhalte, bei denen die Rechtsprechung das Merkmal der mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundenen Leistungen bejaht hat (vgl. EuGH-Urteile in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 44; in Slg. 2006, I-1385, BFH/NV Beilage 2006, 256, Rz 27; BFH-Urteile in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143; in BFHE 224, 183; in BFHE 226, 435).

31 bb) Die Entscheidung des FG, der Haus-Notruf-Dienst sei eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, ist nicht zu beanstanden.

32 Nach der oben dargestellten Rechtsprechung des EuGH und des BFH ist die Anerkennung einer Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter auch möglich, wenn es sich --wie beim Kläger-- um keinen der in § 23 UStDV genannten Wohlfahrtsverbände handelt und der Betroffene auch nicht an einen solchen Verband angeschlossen ist (EuGH-Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 54 ff.; BFH-Urteil in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.3.b).

33 Zwar räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Der Einzelne kann die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter daher nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft, solange die Mitgliedstaaten die Grenzen des ihnen in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG eingeräumten Ermessens beachten (EuGH-Urteil in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 54, 55).

34 Der BFH hat aber entschieden, dass die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden kann (Urteile in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849; in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, und in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, jeweils m.w.N.). Dabei ist nach der Rechtsprechung keine vollständige Übernahme der Kosten erforderlich. Vielmehr kommt es darauf an, dass es sich der Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungen übernehmbar sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter 3.b, m.w.N.).

35 Danach hat das FG im Streitfall zutreffend entschieden, dass es sich beim Haus-Notruf-Dienst um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter handelt. Denn es hat festgestellt, dass die Pflegekassen einen Teil der Kosten für den Haus-Notruf-Dienst übernommen haben, so dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungen übernehmbar waren.

36 3. Die Leistungen des Klägers im Rahmen des ärztlichen Notdienstes sind entgegen der Auffassung des FG nicht steuerfrei. Es handelt sich nicht um mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundene Leistungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG.

37 Der Kläger benutzt nach den tatsächlichen Feststellungen des FG für den Transport der Notärzte ein Rettungsfahrzeug, das umfassend mit einer Reihe von medizinischen Gerätschaften sowie mit Blaulicht und Signalhorn ausgestattet ist. Der Fahrer dieses Fahrzeugs verfügt zudem über eine Ausbildung als Rettungssanitäter/Rettungsassistent und wird bei Bedarf als solcher eingesetzt. Das Entgelt für den Transport wird vom Notarzt unmittelbar an den Kläger entrichtet.

38 Der Kläger hat danach keine Leistungen an den jeweiligen Patienten, sondern an den jeweiligen Notarzt erbracht.

39 Zwar gehört auch die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens sowie die Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind, zu den von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG begünstigten Leistungen. Doch sind Leistungen dann nicht eng mit der Sozialfürsorge verbunden, wenn sie nicht gegenüber dem Hilfsbedürftigen, sondern an einen Unternehmer erbracht werden, der sie benötigt, um seine eigene steuerbefreite Ausgangsleistung an den jeweiligen Patienten oder Hilfsbedürftigen zu erbringen. Insoweit kann für die Leistungen des Klägers nichts anderes gelten als für die Lieferung von Medikamenten und medizinischen Geräten an einen Arzt für den Gebrauch in seiner Praxis.

40 Diese Auffassung steht im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH zur begehrten Steuerbefreiung der Umsätze eines Sozialarbeiters, der im Auftrag eines gemeinnützigen, umsatzsteuerbefreiten Vereins in der ambulanten Kinder-, Jugend- und Familienhilfe tätig ist (Urteil in BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634). In dieser Entscheidung hat der BFH u.a. 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. Dieser Sachverhalt ist mit dem des Streitfalls insofern vergleichbar, als der Kläger seine Leistungen gegenüber Ärzten erbracht hat, die ihrerseits steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG ausführen. Der Kläger hat ebenfalls nur mittelbar an der Erbringung steuerbefreiter Leistungen mitgewirkt.

41 4. Die Anschlussrevision des Klägers ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der vom Kläger betriebene Menüservice nicht von der Steuer befreit ist.

42 a) Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG sind --wie bereits ausgeführt-- schon deshalb nicht erfüllt, weil der Kläger kein amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 23 UStDV ist und auch keinem solchen Verband angeschlossen ist.

43 b) Die Entscheidung des FG, wonach eine unmittelbare Berufung des Klägers auf die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG geregelte Steuerbefreiung gleichfalls ausscheidet, ist zutreffend.

44 Bei dem Menüservice handelt es sich weder um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, noch sind die von ihm erbrachten Leistungen eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden.

45 aa) Entgegen der Auffassung des Klägers ist der Menüservice nicht deshalb als Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen, weil der Kläger nach seinem vom FA nicht bestrittenen Vorbringen als gemeinnütziger Verein möglicherweise insoweit die Voraussetzungen von § 68 Nr. 1 Buchst. a AO erfüllt. Denn der nationale Gesetzgeber hat bei der Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG, die er u.a. in dem Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG vorgenommen hat, ausschließlich auf die in § 68 Nr. 1 Buchst. a AO genannten Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime Bezug genommen, ohne die außerdem in dieser Bestimmung aufgeführten Erholungsheime und Mahlzeitendienste zu erwähnen. Damit hat er zum Ausdruck gebracht, dass er im nationalen Umsatzsteuerrecht bei den auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG beruhenden Steuerbefreiungen nur die Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkennen wollte.

46 Da die Kosten der erbrachten Menüserviceleistungen nicht von den Krankenkassen oder Sozialversicherungen übernehmbar waren, ergibt sich auch insoweit keine Anerkennung des Menüservice als einer Einrichtung mit sozialem Charakter (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter 3.b, m.w.N.).

47 bb) Eine unmittelbare Berufung des Klägers auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG scheitert auch daran, dass die von einem Menüservice erbrachten Leistungen der Art nach von vornherein nicht eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind. Denn die Versorgung mit Essen entspricht einem Grundbedürfnis, das jeder Mensch hat und das unabhängig vom jeweiligen Gesundheitszustand oder Alter des Menschen besteht. Daher werden Leistungen eines Menüservice grundsätzlich auch von gesunden und/oder jungen Menschen in Anspruch genommen. Damit entspricht der Personenkreis der Leistungsempfänger bei einem

Menüservice im Hinblick auf seine Bedürftigkeit nicht dem Personenkreis der Sachverhalte, bei denen die Rechtsprechung das Merkmal der mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundenen Leistungen bejaht hat (vgl. EuGH-Urteile in Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, UR 2002, 513, Rz 44; in Slg. 2006, I-1385, BFH/NV Beilage 2006, 256, Rz 27; BFH-Urteile in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143; in BFHE 224, 183; in BFHE 226, 435).

48 Soweit --wie der Kläger geltend macht-- vergleichbare Leistungen von solchen Mahlzeitendiensten, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, von der Finanzverwaltung nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei belassen werden sollten, könnte dies nichts daran ändern, dass die gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG für die Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

49 5. Da die Vorentscheidung teilweise von anderen rechtlichen Voraussetzungen ausgegangen ist als der Senat, ist sie aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

50 Soweit auch nach der Rechtsauffassung des Senats die Leistungen des Klägers abweichend von der Steuerfestsetzung durch das FA steuerfrei sind, ist im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob und ggf. in welchem Umfang die Vorsteuerabzugsbeträge nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zu kürzen sind und ob das FA in den angefochtenen Steuerbescheiden die Leistungen des Klägers aus dem Menüservice zu Recht nur dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterworfen hat oder ob diese Leistungen richtigerweise dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen (vgl. zu den Voraussetzungen von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG z.B. BFH-Urteile vom 18. Januar 1995 V R 142/92, BFHE 177, 147, BStBl II 1995, 446, und vom 25. Juli 1996 V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154). Denn wenn die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen vorliegen, sind nach § 177 Abs. 2 AO, soweit die Änderung reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind.

51 Das bedeutet, dass der Betrag, um den die Steuer wegen der zu gewährenden Steuerbefreiung hinsichtlich der Umsätze des Haus-Notruf-Dienstes herabzusetzen ist, dann zulasten des Klägers zu mindern wäre, wenn die Leistungen aus dem Menüservice dem Regelsteuersatz unterliegen.

52 Entgegen der Auffassung des FG läge insoweit kein Verstoß gegen das sog. Verböserungsverbot vor. Das Verböserungsverbot besagt nur, dass eine Schlechterstellung des Klägers bezogen auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung verboten ist. Da Streitgegenstand nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des jeweiligen Steuerbescheids ist, liegt keine unzulässige Verböserung vor, wenn das Gericht im Rahmen des Klageantrags einzelne unterschiedlich zu beurteilende Streitpunkte miteinander "saldiert" (vgl. statt vieler Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 197, 198, m.w.N.).

53 Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die vom FG offengelassene Frage, welchem Steuersatz die Leistungen des Menüservice des Klägers unterliegen, abschließend zu entscheiden.

54 Der BFH hat die Abgabe von Speisen durch einen Mahlzeitendienst, der Mittagessen auf eigenem Geschirr an Einzelabnehmer in deren Wohnung ausgibt und das Geschirr endreinigt, als eine sonstige Dienstleistung beurteilt, die dem Regelsteuersatz unterliegt (Urteil vom 10. August 2006 V R 55/04, BFHE 214, 474, BStBl II 2007, 480, vgl. auch Urteile vom 18. Februar 2009 V R 90/07, BFH/NV 2009, 1551, und vom 1. April 2009 XI R 3/08, BFH/NV 2009, 1469). Im Streitfall hat das FG nicht festgestellt, ob der Kläger über die Abgabe von Speisen hinaus weitere Dienstleistungen ausgeführt hat, welche hiernach die Anwendung des Regelsteuersatzes rechtfertigen würden.

55 Außerdem hat der BFH zwischenzeitlich mehrere Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet, um zu klären, nach welchen Kriterien die Umsätze eines --dem Menüservice vergleichbaren-- Partyservice als ermäßigt zu besteuernde Lieferung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG oder als dem Regelsteuersatz unterliegende Restaurationsumsätze zu qualifizieren sind (BFH-Beschlüsse vom 15. Oktober 2009 XI R 6/08, BFHE 227, 242, und vom 27. Oktober 2009 V R 35/08, BFHE 227, 268; V R 3/07, BFHE 227, 259).

56 Das FG wird ggf. den Ausgang der beim EuGH anhängigen Verfahren abzuwarten und danach seine Entscheidung auf der Grundlage der Entscheidungen des EuGH zu treffen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de