Urteil vom 21. April 2022, V R 39/21

Keine Steuerfreiheit der Umsätze aus dem Betrieb einer Cafeteria eines Altersheims

ECLI:DE:BFH:2022:U.210422.VR39.21.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 16 S 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, EGRL 112/2006 Art 134 Buchst a, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. September 2021, Az: 1 K 620/20

Leitsätze

NV: Betreibt ein Altersheim mit umfassender Verpflegung der Heimbewohner auch eine Cafeteria, die zusätzlich entgeltlich Getränke und Speisen an Heimbewohner und deren Besucher abgibt, sind die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria nicht gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG steuerfrei. Der Betrieb der Cafeteria ist in einem solchen Fall für die Pflege und Versorgung der Heimbewohner nicht unerlässlich.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.09.2021 - 1 K 620/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Entgelte aus dem Betrieb einer Cafeteria durch ein Altersheim in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) umsatzsteuerpflichtig sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, betrieb ein Altersheim. Alle Bewohner des Altersheims (ca. 150 in den Streitjahren) hatten eine Pflegestufe, viele waren bettlägerig. Die Kosten rechnete die Klägerin über die Pflegeversicherung ab, teilweise ergänzt durch die Sozialhilfe. Betreutes Wohnen bot die Klägerin in dem Altersheim nicht an. Auf den einzelnen Stationen gab es Speisesäle, in denen die Bewohner ihre Mahlzeiten einnahmen. Die Heimbetreuung schloss neben Frühstück, Mittag- und Abendessen auch einen Nachmittagssnack (z.B. Kuchen) mit ein. Daneben betrieb die Klägerin in den Räumlichkeiten eine Cafeteria, die nur die Bewohner und --das war der Regelfall-- deren Besucher (zumeist Angehörige) aufsuchen konnten. Die Klägerin führte eine Eingangs- und Ausgangskontrolle durch. Außenstehenden stand die Cafeteria nicht offen. Die Cafeteria war täglich von etwa 11:00 bis 17:30 Uhr geöffnet. Das Angebot umfasste Kaffee- und Kaltgetränke, selbstgebackenen Kuchen und kleine Speisen. Gegen Vorbestellung wurden auch Feierlichkeiten (z.B. Geburtstage) durchgeführt. Es war immer eine Person vom Personal anwesend.

3 Nach einer Außenprüfung beurteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria als mit dem Regelsteuersatz umsatzsteuerpflichtig. Hinzu kamen die Pauschbeträge für die unentgeltliche Wertabgabe von Speisen und Getränken. Die Höhe der Entgelte und die abziehbaren Vorsteuerbeträge waren nicht streitig. Dementsprechend erließ das FA erstmalige Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre.

4 Der hiergegen eingelegte Einspruch war ebenso erfolglos wie die anschließende Klage vor dem Finanzgericht (FG). Nach Auffassung des FG seien die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria umsatzsteuerpflichtig, da es sich nicht um

Leistungen handele, die gemäß § 4 Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) mit dem Betrieb von dort beschriebenen Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbunden seien. Aus dem Unionsrecht ergebe sich nichts anderes. Die Heimbewohner würden in der Einrichtung der Klägerin eine umfassende Verpflegung erhalten, die auch einen Nachmittagssnack mit Kuchen umfasse. Zudem gebe es Räumlichkeiten, in denen die Heimbewohner Besucher empfangen könnten. Die Leistungen in der Cafeteria erhöhten zwar das Wohlbefinden und den Komfort der Heimbewohner, seien aber bei der gebotenen engen Auslegung nicht unerlässlich. Weder das Heimgesetz (HeimG) noch die das HeimG überwachenden Behörden verpflichteten die Klägerin zur Errichtung einer Cafeteria mit entgeltlicher Abgabe von Kaffee und Kuchen. Für die Bewirtung der Besucher in der Cafeteria verlange die Klägerin aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung ein gesondertes Entgelt, um zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Sie gebe damit zu erkennen, dass der Bereich der unerlässlichen Heimleistungen verlassen werde. Der Betrieb der Cafeteria könne auch nicht deshalb als steuerfrei angesehen werden, weil es in der Umgebung des Altersheims keine Cafés mehr gebe. Insofern genüge ein potentieller Wettbewerb, in dem sich die Klägerin durch die Steuerbefreiung einen Wettbewerbsvorteil verschaffen würde. Sie biete in der Cafeteria Leistungen an (Kaffee und Kuchen sowie Snacks), die typischerweise zum Leistungsumfang von Cafés außerhalb von Altersheimen gehörten. Es sei nicht auszuschließen, dass jemand im Hinblick auf die steuerfrei anbietende Konkurrenz im Altersheim von der Eröffnung eines Cafés in der Umgebung des Altersheims absehe.

5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 16 UStG) rügt. Die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria seien gemäß § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, da sie mit dem Betrieb des Altersheims eng verbunden seien. Die Cafeteria sei neben den weiteren Freizeitangeboten (Gesprächskreise, Gesang, Spiele) integraler Bestandteil der Versorgung der Heimbewohner und ein zusätzlicher Baustein, um den Bewohnern eine angemessene Lebensgestaltung zu bieten. Gemäß § 2 und § 11 HeimG seien u.a. die Würde sowie die Interessen und Bedürfnisse der Heimbewohner zu schützen sowie die Selbständigkeit, die Selbstbestimmung und die Selbstverantwortung der Bewohner zu wahren und zu fördern. Ihnen sei eine angemessene Lebensgestaltung zu ermöglichen. Die Menschen sollten, soweit das noch möglich sei, sich so bewegen und verhalten können, wie das ihrem bisherigen Leben entsprochen habe. Hierfür sei es zwingend, dass die Heimbewohner sich insbesondere träfen, um miteinander Kuchen zu essen und Kaffee zu trinken. Damit könnten auch die Kommunikation und der Kontakt zur Außenwelt und zu den Angehörigen und anderen Besuchern aufrecht erhalten werden. Alle Gebäudeteile seien miteinander verbunden, so dass man stets trockenen Fußes zur Cafeteria gelange. Diese sei nach außen verglast und biete einen schönen Blick nach draußen. Die Cafeteria ermögliche es den Bewohnern, Gäste zu empfangen und zu "bewirten". Die Räumlichkeiten würden den Bewohnern und deren Gästen den Eindruck vermitteln, in einem "echten" Café zu verweilen und nicht in einem Altersheim zu sein. In A gebe es überhaupt kein Café mehr, in B nur noch einen Bäcker mit Stehtischen. Das nächste Café befinde sich erst in C. Die Annahme des FG, die Cafeteria der Klägerin schrecke potentielle Wettbewerber ab, sei unzutreffend. Sie, die Klägerin, betreibe die Cafeteria nicht mit Gewinnerzielungsabsicht.

6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16.09.2021 - 1 K 620/20 und die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016, jeweils vom 27.01.2020, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.03.2020 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria nicht gemäß § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sind.

9 1. Gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG sind steuerfrei die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von Einrichtungen i.S. von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a bis l UStG erbracht werden.

10 Unionsrechtlich beruht diese Steuerbefreiung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates

vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden". Ausgeschlossen von dieser Steuerbefreiung sind nach Art. 134 Buchst. a MwStSystRL Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen in den Fällen, in denen sie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind.

11 2. "Eng verbunden" im Sinne des Eingangssatzes zu § 4 Nr. 16 UStG ist bei unionsrechtskonformer Auslegung jede Leistung, die für die Pflege und Versorgung dieses Personenkreises unerlässlich ist (zu § 4 Nr. 16 UStG 1993/1999 Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.07.2008 - XI R 61/07, BFHE 222, 134, BStBl II 2009, 68, unter II.1.b). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist in den Fällen der Altenheime und Einrichtungen für betreutes Wohnen anerkannt, dass die Dienstleistungen der Unterstützung und Betreuung, die Einrichtungen für betreutes Wohnen nach der einschlägigen nationalen Regelung anbieten müssen, soweit sie denjenigen entsprechen, die Altenheime aufgrund dieser Regelung anbieten müssen, mit diesen mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln sind und unter die vorgesehene Steuerbefreiung fallen (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence vom 21.01.2016 - C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 42 ff.). Bei fakultativen Dienstleistungen ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, festzustellen, welche von ihnen nach der anwendbaren nationalen Regelung notwendig sind. Solche Dienstleistungen können, sofern sie den von Altenheimen angebotenen entsprechen, als insbesondere mit der Sozialfürsorge eng verbunden angesehen werden und sind für die Erfüllung der Dienstleistungen, für die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, Rz 53). Setzt die betreffende nationale Regelung nach Prüfung des nationalen Gerichts bei anderen fakultativen Dienstleistungen hingegen nicht voraus, dass Einrichtungen für betreutes Wohnen diese Dienstleistungen anbieten, ebenso wenig wie sie dies von Altenheimen verlangt, können solche fakultativen Dienstleistungen zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, durch eine Einrichtung für betreutes Wohnen nicht als unerlässlich angesehen werden (vgl. EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, Rz 54).

12 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend die Steuerfreiheit der Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria abgelehnt. Betreibt ein Altersheim mit umfassender Verpflegung der Heimbewohner auch eine Cafeteria, die zusätzlich entgeltlich Getränke und Speisen an Heimbewohner und deren Besucher abgibt, sind die Umsätze aus dem Betrieb der Cafeteria nicht gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG steuerfrei, weil sie mit dem Betrieb des Altersheims nicht eng verbunden sind. Der Betrieb der Cafeteria ist in einem solchen Fall für die Pflege und Versorgung der Heimbewohner nicht unerlässlich.

13 a) Das FG hat zu Recht darauf abgestellt, dass weder das HeimG noch die das HeimG überwachenden Behörden die Klägerin zur Errichtung einer Cafeteria mit entgeltlicher Abgabe von Kaffee und Kuchen verpflichteten. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erhielten die Heimbewohner in der Einrichtung der Klägerin bereits eine umfassende Verpflegung, die auch einen Nachmittagssnack (z.B. Kuchen) einbezog. Es fehlte auch nicht an Räumlichkeiten, in denen die Heimbewohner Besucher empfangen konnten. Zudem stand für Spaziergänge ein Garten zur Verfügung. Der Betrieb der Cafeteria im Altersheim betraf keine Leistungen für den Bedarf an Grundpflege und hauswirtschaftlicher Versorgung (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1, § 36 Abs. 2, § 14 des Elften Buches Sozialgesetzbuch in der für die Streitjahre geltenden Fassung; vgl. auch zu § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG 1999/2005 in der für die Jahre 2004 bis 2006 geltenden Fassung BFH-Urteil vom 04.05.2011 - XI R 35/10, BFHE 233, 379, BStBl II 2011, 836, Rz 21 und 26 ff.) und war für derartige Leistungen nicht unerlässlich (vgl. auch zu § 4 Nr. 16 UStG für die Verpflegung von Begleitpersonen BFH-Urteil vom 16.12.2015 - XI R 52/13, BFHE 252, 479, Rz 35 ff.). Die Leistungen aus dem Betrieb der Cafeteria wirkten sich zudem nicht auf die Kosten der Leistungen des Altersheims für die Heimbewohner aus.

14 b) Bei den Bewirtungsleistungen der Cafeteria an die Heimbewohner handelt es sich auch nicht um steuerfreie Nebenleistungen zu einer steuerfreien Hauptleistung (vgl. BFH-Urteile vom 21.04.2005 - V R 6/03, BFHE 210, 479, BStBl II 2005, 899; vom 10.12.2020 - V R 39/18, BFH/NV 2021, 947; BFH-Beschluss vom 07.12.2009 - XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482).

15 4. Es kann dahin gestellt bleiben, ob sich die Klägerin überhaupt auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen hat (zur Berufbarkeit z.B. BFH-Urteile vom 18.02.2016 - V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 27, und vom 29.03.2017 - XI R 6/16, BFHE 257, 471, Rz 26). Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung liegen nicht vor, da der Betrieb der

Cafeteria für die Umsätze aus dem Betrieb des Altersheims nicht i.S. von Art. 134 MwStSystRL unerlässlich ist (s. unter II.3.).

16 5. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem zu § 4 Nr. 18 UStG 1973 ergangenen Senatsurteil vom 11.05.1988 - V R 76/83 (BFHE 154, 161, BStBl II 1988, 908), wonach ein sog. Studentenwerk auch mit dem Betrieb einer Cafeteria der freien Wohlfahrtspflege i.S. von § 4 Nr. 18 UStG 1973 dienen kann, wenn mit der Cafeteria kein anderer Satzungszweck verfolgt wird. Diese Entscheidung ist durch die spätere unionsrechtliche Regelung überholt (BFH-Urteil vom 28.09.2006 - V R 57/05, BFHE 215, 351, BStBl II 2007, 846, Rz 26 zur Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern auf Verpflegungsleistungen eines Studentenwerks).

17 6. Auf die übrigen Einwendungen der Klägerin kommt es nicht an. Umsatzsteuerrechtlich ist die Absicht, Gewinn zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG unerheblich, da insoweit die Erzielung von Einnahmen genügt. Eine (potentielle) Wettbewerbssituation ist nicht entscheidungserheblich, da schon der Betrieb der Cafeteria für die steuerfreien Leistungen des Altersheims nicht unerlässlich ist.

18 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de