
Datum: 01.02.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 78/14 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0201.5K78.14U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:	1
Der Kläger ist ein eingetragener Verein.	2
Nach § 2 der Satzung ist der Zweck des Vereins wie folgt angegeben:	3
<i>(I) Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Zweck des Vereins ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung ... sowie die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch die</i>	4
• ... Forschungsaufgaben; • ... wissenschaftliche Veranstaltungen; • Information.. der Allgemeinheit ... ; • ... Therapiemaßnahmen; • Herausgabe ... einer Zeitschrift...	5
<i>(II) Der Verein kann nach vorheriger Genehmigung durch die Mitgliederversammlung die korporative Mitgliedschaft in anderen, auch ausländischen Gesellschaften erwerben.</i>	6
Nach seinem Internetauftritt bietet der Kläger ein umfangreiches Weiterbildungsprogramm. Die Fortbildungsprogramme sind speziell auf bestimmte Bereiche ausgerichtet und unterliegen hohen Qualitätssicherungen. Die Leistungen des Klägers umfassen dabei:	7

• ... Fachzeitschriften.	89
• Qualifizierte Weiterbildung	10
• Masterkurse	11
• Internationale Qualifikation	12
• Nationale und internationale Kongresse	13
• Beratung und Betreuung ...	14
• ...	15
• ...	16
• ...	17
Der Kläger wurde mit Freistellungsbescheid vom xx.xx.2009 bis einschließlich des Jahres 2008 als gemeinnützig anerkannt – er ist es weiterhin.	18
Im Rahmen der Abgabe seiner Umsatzsteuererklärungen für 2006 – 2008 machte der Kläger folgende Angaben:	19
.....	20
Anlässlich einer zunächst für 2005 – 2007 angeordneten und später auf 2008 erweiterten Betriebsprüfung wurde die Oberfinanzdirektion < OFD > ...um eine Stellungnahme zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 a des Umsatzsteuergesetzes < UStG > gebeten. Diese wurde erteilt, vom Prüfer übernommen und im Prüfungsbericht vom 20.1.2012 in Tz. 4 wie folgt wiedergegeben:	21
„Der Kläger ist ein gemeinnützig anerkannter Verein. Er führt <i>im Rahmen seines Zweckbetriebes</i> verschiedene Seminare und Fortbildungsveranstaltungen durch. Die Veranstaltungen des Zweckbetriebs erklärte er nach § 12 Nr. 8 a UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern. Nach Auffassung der Betriebsprüfung sind die durch den Zweckbetrieb erbrachten Leistungen nach § 4 Nr. 22 a UStG jedoch als steuerfrei zu behandeln und die in diesem Zusammenhang anfallenden Vorsteuerbeträge gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Nach § 4 Nr. 22 a UStG sind Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, steuerfrei, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet würden.	22
Da der Verein mit Feststellungsbescheid vom xx.xx.2009 bis einschließlich des Jahres 2008 als gemeinnützig anerkannt ist, handelt es sich unstreitig um eine Einrichtung (hier Körperschaft des Privatrechts), die gemeinnützigen Zwecken diene. Diese würde auch unstreitig Vorträge, Kurse bzw. Veranstaltungen (Seminare) wissenschaftlicher Art erbringen.	23
Aufgrund des stark defizitären Zweckbetriebs könne davon ausgegangen werden, dass die Einnahmen des Vereins überwiegend zur Deckung der Kosten verwenden würden. Das	24

Merkmal „überwiegend“ bedeutet, dass die Einnahmen zu mehr als 50% zur Deckung der Kosten zu verwenden wären. Diese Voraussetzung wäre auch erfüllt, wenn der Überschuss der Einnahmen über die Kosten 49,99% betrüge. Die Steuerbefreiung würde also nicht entfallen, wenn die Einrichtung mit ihren Umsätzen Gewinne erzielen würde, wenn die vorgeschriebene Verwendungsklausel eingehalten würde.“

Der Kläger machte hiergegen schon im Einspruchsverfahren geltend, dass § 4 Nr. 22 a UStG 25 in der im Prüfungszeitraum relevanten Fassung mit vorrangigem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei. Er verstoße gegen Art. 132 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie < MwStSystRL >. Diese sei abschließend und die dort geregelten Ausnahmetatbestände lägen im Hinblick auf § 4 Nr. 22 a UStG nicht vor.

Art. 132 Abs. 1 lit. i. der MwStSystRL sei bereits deshalb nicht einschlägig, weil es an der 26 Voraussetzung „Einrichtung u.a. des öffentlichen Rechtes, die mit solchen Aufgaben betraut wird oder andere Einrichtungen mit von den betreffenden Mitgliedsstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ fehle. Bei ihm – dem Kläger – handele es sich zum einen um keine Einrichtung des öffentlichen Rechts und zum anderen um keine Einrichtung mit von den betreffenden Mitgliedstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Letzteres sei nur bei von staatlicher Seite anerkannten Schul- und Ausbildungseinrichtungen, wie sie in Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL statuiert seien, der Fall.

Die MwStSystRL sei unmittelbar anwendbar. Die unmittelbare Wirkung einer 27 Richtlinienbestimmung begründe den Anwendungsvorrang gegenüber dem entgegenstehenden nationalen Recht. Demgemäß könne sich ein Steuerpflichtiger zwecks Erlangung des Vorsteuerabzugs darauf berufen, dass ein nach nationalem Recht nicht steuerbarer oder steuerbefreiter Umsatz nach dem Gemeinschaftsrecht steuerpflichtig sei.

Darüber hinaus habe die Betriebsprüfung die Grundsätze des in eigener – des Klägers – 28 Klagesache ergangenen Urteils des Bundesfinanzhofs < BFH > vom 20.08.1992 (V R 2/88) nicht beachtet – nämlich die tragenden Entscheidungsgrundsätze zu § 4 Nr. 22 a UStG und das sei, dass er – der Kläger – kein Berufsverband sei. Daran habe sich bis heute nichts geändert. Der BFH habe in seiner Entscheidung ausdrücklich formuliert, dass die Leistungen eines eingetragenen Vereins, der die berufliche Fortbildung bezwecke, die gegen Entgelt den Mitgliedern und auch Nichtmitgliedern gewährt würden, steuerbare Leistungen darstellten, die weder nach § 4 Nr. 22 a UStG 1973 und 1980 noch nach § 4 Nr. 14 S. 2 UStG 1973 und 1980 steuerfrei seien.

Selbst wenn § 4 Nr. 22 a UStG mit vorrangigem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei und die 29 Grundsätze des BFH-Urteils vom 20.08.1992 nicht einschlägig wären, seien die Einnahmen aus der Durchführung von Prüfungen und dem Verkauf von Lernbüchern nicht als Nebenleistungen zu den „...“-Seminarveranstaltungen zu sehen, da die Teilnahme bzw. der Erwerb nicht an eine Mitgliedschaft bei ihm – dem Kläger – oder eine Teilnahme an den „...“-Seminarveranstaltungen geknüpft seien. Die Umsätze aus den Prüfungen und dem Lernbuchverkauf seien daher nicht von § 4 Nr. 22a UStG erfasst. Die unmittelbar bzw. quotal im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge seien deshalb als abziehbare Vorsteuern zu berücksichtigen.

Im Übrigen sei die in § 4 Nr. 22a UStG geforderte Kostendeckungskomponente pro Umsatz/ 30 Veranstaltung zu prüfen. Die vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung pro Besteuerungszeitraum sei damit nicht zutreffend. Aus dem Gesamtergebnis könne nicht das erforderliche Deckungsverhältnis eines jeden Umsatzes zutreffend wiedergegeben werden.

Die Sachverhalte zur geforderten Deckungsquote seien ebenfalls nicht berücksichtigt worden, insbesondere nicht die zu jedem einzelnen Seminar zu Grunde gelegte Kostenkalkulation. Denn die Gesamtkosten je Seminarveranstaltung seien qua Vertrag mit dem Wochenendseminarleiter auf rund 40% der Einnahmen je Teilnehmer begrenzt.

Im Übrigen verstoße die Finanzverwaltung mit ihrer Position gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da die streitgegenständliche Thematik im Rahmen der Vor-Betriebsprüfung (Prüfungszeitraum 2001 – 2003) besprochen und nicht beanstandet worden sei. 32

Die Finanzverwaltung Rheinland – Pfalz hat demgegenüber vertreten, § 4 Nr. 22 a UStG habe seine Grundlage in Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL. Danach befreiten die Mitgliedstaaten u.a. Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut seien oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Zu den in lit. i genannten Dienstleistungen der Aus- und Fortbildung gehörten Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse diene. 33

Die meisten in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL genannten Befreiungstatbestände würden die Unternehmer in „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ und in „sonstige Einrichtungen“ unterteilen. Zu den „sonstigen Einrichtungen“ würden jedenfalls nach nationalem Verständnis auch Einrichtungen gehören, die gemeinnützigen Zwecken (§§ 51-68 der Abgabenordnung < AO >) dienen. Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Sinne der AO sei allerdings nicht deckungsgleich mit dem in der MwStSystRL verwendeten Begriff des „Gemeinwohls“. Dieser umfasse auch Tätigkeiten, die nach nationalem Rechtsverständnis nicht als „gemeinnützige Tätigkeit“ im Sinne der AO in Betracht kämen. Der Begriff „Gemeinnützigkeit“ sei daher im Sinne der MwStSystRL auszulegen. 34

Der Kläger sei als eine den gemeinnützigen Zwecken dienende Körperschaft anerkannt und könne deswegen schon mit ihrem Fortbildungsangebot im Grundsatz unter Art. 132 Abs. 1 lit. i der Richtlinie subsumiert werden. Entscheidungserheblich sei, ob es sich beim Kläger um eine ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne der Richtlinie handle. Innerhalb des gemeinschaftlich vorgegebenen Rahmens sei es Sache der jeweiligen Mitgliedstaaten, Art und Umfang von etwaigen Bedingungen für die Steuerbefreiung im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal „Anerkennung“ vorzusehen. Es gebe kein förmliches Anerkennungsverfahren, vielmehr sei es Sache der nationalen Gerichte, zu beurteilen, ob ein Steuerpflichtiger als „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung“ anzusehen sei. Die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit sei als hinreichende Anerkennung im Sinne der Richtlinie zu interpretieren. 35

Darüber hinaus könne sich der Kläger nicht auf das in eigener Sache geführte Klageverfahren (BFH-Urteil vom 20.08.1992, Az. V R 2/88) berufen, da er in den damals streitbefangenen Zeiträumen im Gegensatz zu den aktuell streitbefangenen Zeiträumen nicht als gemeinnützige Körperschaft anerkannt gewesen sei und somit schon dem Grunde nach nicht eine im Sinne des § 4 Nr. 22a UStG „Einrichtung, die gemeinnützigen Zwecken dient“ dargestellt habe. 36

Die Umsätze aus dem Verkauf der Lernbücher seien im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erklärt und der entsprechende Vorsteuerabzug bereits gewährt worden. Eine Kürzung der Vorsteuer sei gar nicht vorgenommen worden. 37

Die Sachverhaltsfrage zur Kostendeckungsquote sei bereits erörtert worden. Die im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegte Stellungnahme und Berechnung sei nicht nachvollziehbar.	38
Eine Nichtbeanstandung von Sachverhalten im Rahmen einer vorangegangenen Betriebsprüfung begründe keinen Anspruch auf konsequente Falschbehandlung. Da dem Betriebsprüfungsbericht für die zuletzt geprüften Zeiträume 2001 - 2003 keine Aussagen zur umsatzsteuerlichen Sachbehandlung zu entnehmen seien und auch aus den Betriebsprüfungsunterlagen der Vor-Betriebsprüfung keine Thematisierung des § 4 Nr. 22 a UStG hervorgehe, seien die Ausführungen des Klägers nicht nachvollziehbar.	39
Für 2006 – 2008 ergingen folgende Änderungsbescheide:	40
.....	41
Der Einspruch hatte nur geringfügigen Erfolg.	42
Der Kläger hatte zur Begründung seines Einspruchs ergänzend vorgetragen:	43
Die Auffassung des Finanzamts, dass zu den „anderen Einrichtungen mit von den betreffenden Mitgliedstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ private Verein zählten, die gemeinnützigen Zwecken im Sinne der §3 51-68 AO dienten, könne nicht gefolgt werden. Soweit das Finanzamt unter dem Begriff „andere Einrichtung mit von den betreffenden Mitgliedstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ nach nationalem Verständnis Einrichtungen der streitgegenständlichen Art verstünde, sei verkannt worden, dass sich der Rechtsgehalt einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift nicht nach nationalem Verständnis, sondern nach gemeinschaftsrechtlichem Verständnis richte. Daher sei entscheidend, was gemeinschaftsrechtlich als „andere Einrichtung“ und „von den betreffenden Mitgliedstaaten anerkannte vergleichbare Zielsetzung“ zu verstehen sei.	44
Es müsse sich vielmehr um eine mit öffentlichen Einrichtungen vergleichbare Einrichtung handeln, die sich mit der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie beruflicher Umschulung und eng damit verbundener Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen befasse. Allein eine Einrichtung, die gemeinnützigen Zwecken diene, führe noch nicht zu einer entsprechenden Gleichstellung. Vielmehr müsse es sich um eine Einrichtung handeln, die sich im Wesentlichen mit der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie beruflicher Umschulung und eng damit verbundener Dienstleistungen und Lieferung von Gegenständen befasse. Einrichtungen dagegen, die lediglich entsprechende Aufgaben (hier: Aus- und Fortbildung) als Teil ihrer Aufgabe ansehen würden, könnten dagegen nicht als vergleichbare Einrichtung angesehen werden. Dies würde dem Zweck des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL zuwider laufen. Wenn eine Einrichtung – auch wenn sie gemeinnützigen Zwecken diene – nicht schwerpunktmäßig für die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung und eng damit verbundener Dienstleistungen und Lieferung von Gegenständen tätig sei, falle diese nicht mehr unter Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL.	45
Soweit sich das Finanzamt darauf berufe, die BFH-Entscheidung vom 20.08.1992 (V R 2/88) könne nicht angewandt werden, weil er – der Kläger – damals keine gemeinnützige Körperschaft gewesen sei, könne dem nicht gefolgt werden. In dem Urteil sei darauf abgestellt worden, ob er ein Berufsverband sei – dies sei verneint worden. Daran habe sich	46

bis heute nichts geändert. Zum anderen sei in Bezug auf die streitgegenständlichen Leistungen die Gemeinnützigkeit tatsächlich gegeben gewesen.

Hinsichtlich der Vorsteuerbeträge seien noch weitere Vorsteuern im Zusammenhang mit den Umsätzen aus dem Verkauf der Lernbücher zu berücksichtigen. Bei der Berechnung der abziehbaren Vorsteuern durch die Betriebsprüfung seien Vorsteuern, die sowohl den ideellen Bereich, als auch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen, nicht berücksichtigt worden. 47

Aus diesem Grund seien für die Jahre 2006 – 2008 noch folgende Beträge zu berücksichtigen: 48

..... 49

Beigefügt wurde eine Berechnung zur Berücksichtigung von quotal auf den Bereich Lehrbücher, Standgebühr und Catering entfallende Vorsteuern, sowie eine Zusammenfassung der insgesamt auf diesen Bereich entfallenden Vorsteuern. 50

Das beklagte Finanzamt erkannte für 2006 einen Rechenfehler an – 700,00 € seien zu wenig an Vorsteuern angesetzt worden. Zu den übrigen Argumenten des Klägers nahm es wie folgt Stellung: 51

Ein weiterer Vorsteuerabzug aus Bewirtungskosten für Teilnehmer am Seminar könne nicht erfolgen, da diese Aufwendungen dem Zweckbetrieb zugeordnet worden seien und im Zusammenhang mit dem „Seminar“ stünden. Insoweit fehle es an dem objektiven Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen „Lernbuch“ im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. 52

Einer quotalen Aufteilung der Vorsteuer aus Eingangsleistungen im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen könne ebenfalls nicht entsprochen werden. 53

Nach § 15 Abs. 4 S. 1 UStG sei eine Aufteilung der Vorsteuer angezeigt, wenn ein Leistungsbezug auf der Leistungsausgangsseite in verschiedene Richtungen weise und dort sowohl für Abzugsumsätze als auch für Ausschlussumsätze verwendet würde. Als Schätzungsmaßstab gelte das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung. Eine solche Zurechnung sei grundsätzlich für jeden einzelnen erworbenen Gegenstand und jede einzelne in Anspruch genommene sonstige Leistung gesondert vorzunehmen. Eine Ermittlung nach dem Umsatzschlüssel sei nur zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich sei. Dass eine Einzelzuordnung nicht möglich sei, sei bisher nicht hinreichend dargelegt worden. 54

Mit Bescheid vom 13.12.2012 änderte das beklagte Finanzamt die ursprüngliche Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 und erkannte nunmehr für diesen Veranlagungszeitraum weitere Vorsteuern in Höhe von 700,00 € an. 55

Für die Jahre 2009 – 2011 gab der Kläger Umsatzsteuererklärungen. 56

Auf Grund der Betriebsprüfungsfeststellungen für die Vorjahre wurden die Umsatzsteuerfestsetzungen durch den Veranlagungsbezirk geändert. 57

Gegen diese Bescheide richten sich ebenfalls Einsprüche – begründet sind diese so, wie die Einsprüche zu den Jahren 2006 – 2008. 58

59

Die Umsatzsteuerfestsetzung für 2011 wurde mit Bescheid vom 13.12.2012 geändert - so, dass die bisher berücksichtigte quotale Vorsteuer und die Vorsteuer aus Bewirtungskosten für Teilnehmer am „Seminar“ nicht weiter berücksichtigt wurde, das beklagte Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für 2011 dementsprechend fest.

In der Einspruchsentscheidung heißt es weiter:

Steuerfreiheit der Umsätze:

Nach § 4 Nr. 22 a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbands dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

§ 4 Nr. 22 a UStG setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL (vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht um und ist entsprechend dieser Bestimmung auszulegen (BFH-Urteil vom 27.4.2006, V R 53/04, Bundessteuerblatt < BStBl > II 2007, 16, unter II.1.b).

Im ersten Schritt sind daher die zunächst die folgenden Tatbestandsmerkmale nach § 4 Nr. 22 UStG abzu prüfen:

- Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art
- von einer Einrichtung, die gemeinnützigen Zwecken dient
- wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden

Nach A 4.22.1 Abs. 2 des Umsatzsteueranwendungserlasses < UStAE > sind Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind.

Der Kläger betreibt unstreitig Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, in dem er u.a. qualifizierte Weiterbildungen (z.B. „Seminar“), Masterkurse, internationale Qualifikationen und nationale und internationale Kongresse anbietet, die für die Teilnehmer eine Fortbildung bedeuten.

Der Kläger ist auch unstreitig eine Einrichtung, die gemeinnützigen Zwecken dient. Dies geht nicht nur aus seiner Satzung hervor, sondern ist auch durch den entsprechenden Freistellungsbescheid vom 17.12.2009 bestätigt.

Als weiteres Tatbestandsmerkmal ist zu prüfen, ob die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Nach Ansicht des Klägers ist die Kostendeckung pro Umsatz/Veranstaltung zu prüfen. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden die insgesamt im Besteuerungszeitraum getätigten Aufwendungen des Zweckbetriebs den Einnahmen des Zweckbetriebs gegenübergestellt.

60

61

62

63

64

~~65~~ 66

67

68

69

70

71

72

73

Da § 4 Nr. 22 a UStG eine Umsetzung der Art. 132 ff. der MwStSystRL ist, muss noch geprüft werden, ob in dieser Richtlinie weitere Tatbestandsmerkmale enthalten sind, die eine Auslegung der Begriffe „die Einnahmen“, „überwiegend zur Deckung verwendet“ und „der Kosten“ in § 4 Nr. 22a UStG EU-rechtskonform zulässt.

Nach Artikel 133 a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. i der Richtlinie für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung unter anderem der folgenden Bedingung abhängig machen, dass die betreffenden Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben dürfen. 74

Dies spiegelt die nationale Regelung des § 4 Nr. 22 a UStG dergestalt wieder, dass die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden müssen, also nicht zur Erzielung von Gewinnen genutzt werden dürfen. 75

Eine Gewinnerzielungsabsicht kann jedoch nicht im Hinblick auf einen einzelnen Umsatz beurteilt werden, sondern muss den jeweiligen Besteuerungszeitraum im Blick haben. Insofern ist die Ermittlung durch die Betriebsprüfung zutreffend. ... 76

Da der Kläger bisher auch nicht plausibel nachweisen konnte, dass die Einnahmen aus jeder Veranstaltung nicht zur überwiegenden Deckung der Kosten dieser Veranstaltung verwendet wurden, ist es – selbst wenn man der Rechtsansicht folgte, dass es grundsätzlich auf die jeweilige Veranstaltung ankommt – zumindest aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. 77

Das Merkmal „überwiegend“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Einnahmen aus dem Zweckbetrieb zu mehr als 50% zur Deckung der Kosten aus dem Zweckbetrieb zu verwenden sind. Da im Bereich des Zweckbetriebs durchgängig Verluste erzielt werden, sind die Einnahmen zwangsläufig zur Deckung der Kosten verwandt worden. 78

Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL der obigen Auslegung des § 4 Nr. 22a UStG entgegensteht. 79

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Umsätze aus der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Umsatzsteuer. 80

A 4.22.1 Abs. 2 UStAE führt aus, dass Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art solche sind, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind. Damit entspricht der Anwendungserlass dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL, so dass zwischen dieser und dem § 4 Nr. 22a UStG in diesem Punkt keiner Divergenz besteht. 81

Da es sich beim Kläger nicht um eine öffentliche Einrichtung handelt, muss es sich um eine andere Einrichtung mit von den Mitgliedsstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung handeln. 82

Vergleichbare Zielsetzung im Rahmen des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL kann nur eine mit einer dort bereits genannten Zielsetzung vergleichbare Zielsetzung sein. Als Zielsetzung sind bereits genannt:

- Erziehung von Kindern und Jugendlichen, 85
- Schul- und Hochschulunterricht, 86
- Aus- und Fortbildung sowie 87
- Berufliche Umschulung 88

Diese Zielsetzung muss durch den betreffenden Mitgliedsstaat anerkannt sein. Durch die Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL in nationales Recht in der Gestalt des § 4 Nr. 22 UStG hat der Mitgliedsstaat Deutschland bereits durch den Gesetzeswortlaut eine Aussage dazu getroffen, welche Einrichtungen er als „mit vergleichbarer Zielsetzung“ anerkennt. Nämlich Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Volkshochschulen oder Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder den Zwecken eines Berufsverbandes dienen. 89

Der Kläger hat laut Satzungszweck als Zielsetzung (Zweck) die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens. Er bietet im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zweckerfüllung und laut Internetauftritt in erheblichem Umfang Fortbildungen an. 90

Soweit sich der Kläger darauf berufe, es handele sich bei den durchgeführten Aus- und Fortbildungsveranstaltungen nur um einen Teil seiner Aufgaben und selbst wenn er Umsätze im Bereich Aus- und Fortbildung tätige, würde für die Befreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL nur für eine Einrichtung in Frage kommen, die sich im Wesentlichen, also schwerpunktmäßig mit der Aus- und Fortbildung beschäftige – könne dem nicht gefolgt werden. Bereits der Wortlaut „vergleichbare Zielsetzung“ impliziere, dass eine nicht allzu enge Auslegung erfolgen darf. Andernfalls hätte die Formulierung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL mit „gleicher Zielsetzung“ bzw. mit „ausschließlich gleicher Zielsetzung“ lauten müssen. Es sei so unschädlich, wenn die Aus- und Fortbildungstätigkeit nur einen Teil des Gesellschaftszwecks ausmacht. 91

Insofern ist § 4 Nr. 22a UStG auch in diesem Punkt europarechtskonform. 92

Aufteilung der Vorsteuerbeträge: 93

Wenn der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet, so ist nach § 15 Abs. 4 S. 1 UStG nur der Teil der jeweiligen Vorsteuern nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. 94

Eine Ermittlung des nichtabziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Dass eine Einzelzuordnung nicht möglich ist, ist bisher nicht ausreichend dargelegt worden. 95

Dagegen richtet sich die Klage.	96
Der Kläger wiederholt zur Begründung seine Ausführungen im Rahmen der Betriebsprüfung und im Einspruchsverfahren – auf Folgendes konzentriert:	97
Im Wesentlichen beruft er sich darauf, § 4 Nr. 22 a UStG sei in der im Prüfungszeitraum relevanten Fassung mit dem dieser Norm gegenüber vorrangigen Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar.	98
Auch habe das beklagte Finanzamt die Grundsätze des BFH-Urteils vom 20.8.1992 (V R 2/88) nicht beachtet.	99
Selbst wenn § 4 Nr. 22 a UStG dem Grunde nach anwendbar wäre, sei die danach erforderliche Kostendeckungskomponente nicht erfüllt - die Voraussetzungen für eine Anwendbarkeit jeder Steuerbefreiung nach dieser Norm sei nämlich pro Umsatz/Vergütung zu prüfen, das Finanzamt habe aber demgegenüber pauschal auf jeweils einen gesamten Besteuerungszeitraum abgestellt; zudem habe das Finanzamt die den einzelnen Seminaren zugrunde gelegten Kostenkalkulationen außer Betracht gelassen.	100
Zumindest seien aber noch weitere Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Umsätzen aus dem Verkauf von Lernbüchern zu berücksichtigen.	101
Im Übrigen habe sich das beklagte Finanzamt nicht an die Grundsätze von Treu und Glauben gehalten - es sei unbeachtet geblieben, dass die hier streitige Sachbehandlung in Vorjahren insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung für 2001 - 2003 nicht beanstandet worden sei; hierauf vertrauend habe er - der Kläger - Dispositionen betreffend Umsatzsteuer und abziehbarer Vorsteuer für die Folgezeiträume getroffen.	102
Der Kläger beantragt,	103
den Bescheid zur Umsatzsteuer für 2006 vom 15.5.2012 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 13.12.2012, die Bescheide zur Umsatzsteuer 2007 und 2008 jeweils vom 15.5.2012, die Bescheide zur Umsatzsteuer 2009 und 2010 jeweils vom 13.12.2012 sowie den Bescheid zur Umsatzsteuer 2011 vom 14.11.2012, allesamt in Gestalt der Einspruchsentscheidung – ohne konkretes Datum, den Prozessvertretern des Klägers am 30.12.2013 zugestellt, aufzuheben.	104
Das beklagte Finanzamt beantragt,	105
die Klage abzuweisen.	106
Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung zur Thematik “Aufteilung von Vorsteuern” trägt das beklagte Finanzamt vor, der Kläger habe die Aufwendungen zu Konto 6530 in seiner Gewinnermittlung nebst entsprechenden Umsatzsteuererklärungen dem Zweckbetrieb zugeordnet und als “Bewirtungskosten Teilnehmer „Seminar“” bezeichnet. Nachdem darauf hingewiesen worden sei, dass zum einen die Einnahmen aus dem Zweckbetrieb nach § 4 Nr. 22 a UStG steuerbefreit, jedoch im Zusammenhang mit Vorträgen und Kursen stehende Verpflegungsleistungen steuerpflichtig seien und der Kläger doch aufklären solle, welchen (finanziellen) Umfang die Verpflegung der Teilnehmer einnehme, habe der steuerliche Berater des Klägers mitgeteilt, dass im Zusammenhang mit dem „Seminar“ keine Verpflegungsleistungen erbracht worden seien. Der Kläger begehre nun nachträglich die Anerkennung eines Zusammenhangs mit den im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb steuerpflichtig erzielten Cateringumsätzen. Eine nachträgliche Zuordnung	107

zu anderen Ausgangsumsätzen sei jedoch nicht möglich.

Hinsichtlich einer quotalen Aufteilung von Vorsteuern werde angezweifelt, dass
beispielsweise hinsichtlich Rechtsanwaltskosten und Druckerzeugnissen keine unmittelbare
wirtschaftliche Zuordnung möglich sein solle - jedoch bestehe in Anbetracht der Quote und
der daraus resultierenden Beträge seitens des beklagten Finanzamts Einigungsbereitschaft. 108

Dem hält der Kläger entgegen: 109

Zu Konto 6530 sei im Rahmen einer Sachverhaltsrecherche erkannt worden, dass der
betreffende Sachverhalt irrtümlich diesem Konto zugeordnet worden sei und dass es sich
stattdessen um Aufwendungen im Zusammenhang mit den Erlösbeträgen der auf dem Konto
8151 verbuchten "Einnahmen 19 % Umsatzsteuer Catering" handle. 110

Soweit das beklagte Finanzamt Zweifel hinsichtlich der unmittelbaren bzw. quotalen
Zuordnung der Rechtsanwaltskosten und Druckerzeugnisse anspreche, greife dies nicht
durch. Auf dem Konto 1560 "aufzuteilende Vorsteuern" seien nach Erkenntnis der jeweiligen
Sachlage auf Sachkosten lastende Vorsteuerbeträge erfasst worden, die keine unmittelbare
Zuordnung zu beschränkt abziehbaren bzw. nicht abziehbaren Vorsteuerbeträgen zuließen.
Dementsprechend seien diese Vorsteuerbeträge nach Ablauf des Geschäftsjahres unter
Einbeziehung der Umsatzrelation der jeweiligen Bereiche und somit den abziehbaren bzw.
nicht abziehbaren Vorsteuern aufgeteilt und zugewiesen worden. 111

Entscheidungsgründe: 112

Die zulässige Klage ist unbegründet. 113

Der erkennende Senat legt das Klagebegehren dahin aus, dass der Kläger sich nicht gegen
die Festsetzung von Zinsen zur Umsatzsteuer 2006 – 2011 wendet. Zinsen sind zwar im
Betreff des Klageschriftsatzes vom 8.1.2014 genannt – aber nicht im ausformulierten
Klageantrag. Abgesehen davon wäre eine Klage wegen Zinsen unzulässig – siehe § 42 der
Finanzgerichtsordnung < FGO > in Verbindung mit § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung < AO
>. 114

Die streitigen Umsatzsteuerfestsetzungen des Klägers 2006 – 2011 sind rechtmäßig. 115

Der Kläger kann für 2006 – 2011 keine weiteren Vorsteuern geltend machen, als in den
streitigen Umsatzsteuerfestsetzungen vom beklagten Finanzamt bereits anerkannt. Dem
Kläger im Rahmen seines Zweckbetriebs für die Durchführungen verschiedener Seminare
und Fortbildungsveranstaltungen angefallene Umsatzsteuern sind für ihn nicht als
Vorsteuern abzugsfähig. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG sind nämlich vom Vorsteuerabzug
ausgeschlossen unter anderem Steuern für Lieferungen und sonstige Leistungen, die der
Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Die vom Kläger im Rahmen
seines Zweckbetriebs mit den durchgeführten Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen
erbrachten Leistungen sind nach § 4 Nr. 22 a UStG umsatzsteuerfrei. Zur Begründung hierzu
wird vollinhaltlich auf die Ausführungen des beklagten Finanzamts in den Gründen der
Einspruchsentscheidung zur **Steuerfreiheit der Umsätze** Bezug genommen, so wie sie im
Tatbestand dieses Urteils im Einzelnen wiedergegeben sind. 116

Ergänzend anzumerken ist: 117

Dass § 4 Nr. 22 a UStG in der vom beklagten Finanzamt vorgenommenen Auslegung vom
Ansatz her europarechtskonform ist, folgt schon aus dem Urteil des EuGH vom 28.11.2013 118

(C-319/12), auf das sich der Kläger selbst ausdrücklich beruft. Dort heißt es im Leitsatz, die Art. 132 Abs. 1 lit. i, 133 und 134 MwStSystRL seien dahin auszulegen, dass sie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegenstehen. Dies bedeutet, dass sie – eine Mehrwertsteuerbefreiung – auch für einen Verein als juristische Person des Privatrechts gelten kann, wie den Kläger.

Beim Kläger handelt es sich auch um eine „Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“. Dazu reicht es in Anlehnung an das Urteil des BFH vom 18.2.2016 (V R 46/16, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH < BFH/NV > 2016, 1120) aus, dass die Tätigkeit des Klägers als gemeinnützig auf gesetzlicher Grundlage anerkannt und so festgestellt ist. Dafür, die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 a UStG dahingehend einzuschränken, dass sie nur für solche Einrichtungen gilt, die allein oder im Wesentlichen gemeinnützigen Zwecke erfüllen, besteht kein Anlass – kann man doch bei einer anderen, nicht allein oder im Wesentlichen gemeinnützigen Zwecke erfüllenden Einrichtung die Steuerbefreiung unschwer entsprechend ein- und begrenzen; die Steuerbefreiung gilt eben nur für Tätigkeiten, die gemeinnützig sind. 119

Das Urteil des BFH vom 20.8.1992 (V R 2/88, BFH/NV 1993, 204) gibt hier nichts her. Dort hat sich der BFH nur damit befasst, ob der Kläger eine Einrichtung ist, die dem Zweck eines Berufsverbandes dient – nicht aber damit, ob der Kläger eine solche Einrichtung ist, die gemeinnützigen Zwecken dient. 120

Die Einnahmen wurden auch überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet. Dabei ist es gleichgültig, ob für die Prüfung dieser Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 22 a UStG auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum oder die jeweilige Veranstaltung abzustellen ist. Der vom Kläger betriebene Zweckbetrieb war stets defizitär – und der Kläger hat nicht eine Veranstaltung aufgeführt, für die die Einnahmen eben nicht überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet wurden. Soweit sich der Kläger darauf beruft, die jedem einzelnen Seminar zugrunde gelegte Kostenkalkulation – Begrenzung der Gesamtkosten je Seminarveranstaltung qua Vertrag mit dem Wochenendseminarleiter auf rund 40 % der Einnahmen je Teilnehmer, ein Seminarleiter erhalte mit 250,00 € je Teilnehmer 40 % der Teilnahmegebühr je Wochenendveranstaltung und Teilnehmer – entspricht dies so nicht den vom Kläger vorgelegten Aufzeichnungen: Beispielsweise belaufen sich für 2006 die Einnahmen „Seminarreihe ...“ auf 262.900,78 € und die Referentenhonorare ... auf 195.025,96 € - die Honorare machen also nicht 40 % der Einnahmen aus, sondern rund 75 %; im Übrigen lässt der Kläger weitere auf die Spezialistenprüfung und das „Seminar“ entfallende Ausgaben völlig außer Betracht, beispielsweise die Aufwandsentschädigung für den Vorstand und die Sekretärin des Vorstands sowie die für Werbekosten. 121

Auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützt kann der Kläger nichts geltend machen. Vertrauenstatbestände können grundsätzlich nur für die Veranlagungszeiträume entstehen, zu denen Aussagen oder Verhaltensweisen erfolgt sind – also etwa aus einer Betriebsprüfung für 2001 – 2003 eben nur für diese Veranlagungszeiträume. Unabhängig davon hat der Kläger nicht im Einzelnen dargetan, welche wirtschaftlichen Alternativen er ergriffen hätte, wenn die Leistungen im Rahmen seines Zweckbetriebs schon zuvor – mithin vor den streitigen Veranlagungszeiträumen – als umsatzsteuerbefreit behandelt worden wären. 122

Zum Themenkomplex **Steuerfreiheit der Umsätze** wird von einer weiteren Darstellung der Entscheidungsgründe abgesehen, § 105 Abs. 5 der FGO. 123

Auch aus anderen Gründen stehen dem Kläger keine weiteren Vorsteuern mehr zu.

Die auf dem Konto 6530 erfassten Bewirtungskosten sind nach den vom Kläger vorgelegten Aufzeichnungen dem Zweckbetrieb und damit den oben abgehandelten umsatzsteuerfreien Leistungen zugeordnet. Demgegenüber beruft sich der Kläger nunmehr darauf, Bewirtungskosten im Zusammenhang mit dem jeweiligen „Seminar“ fielen nicht in „seine“ Zuständigkeit; nach den jeweiligen Seminarleiterverträgen seien mit den an die Seminarleiter zu zahlenden Pauschalhonoraren und ggf. eventuellen Sponsorengeldern alle Leistungen des Seminarleiters im Zusammenhang mit der Durchführung des Wochenendseminars abgegolten. Wenn dem so sein sollte, bestünde damit aber noch kein zwingender Zusammenhang zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – ebenso könnte der ideelle Tätigkeitsbereich betroffen sein. Konkrete Angaben dazu, welchen umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsleistungen die streitigen Catering-Aufwendungen etwa zuzuordnen sein sollen – wenn nicht auf den Zweckbetrieb – hat der Kläger nicht gemacht; ihn trifft insoweit die Darlegungs- und Feststellungslast. 125

Schon angesichts dessen kommt eine andere Quotierung der Vorsteuern für Lernbücher, Standgebühren und Catering nicht näher in Betracht – wären doch auf den ideellen Bereich entfallende Vorsteuern nicht abzugsfähig. Abgesehen davon hat der Kläger nicht substantiiert dargetan, weshalb hier Rechtsanwaltskosten und Aufwendungen für Druckerzeugnisse nicht konkret zuzuordnen sein sollten – möglicherweise betreffen sie mehr als in bisherigem Umfang den ideellen Tätigkeitsbereich. 126

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 127

Die Revision war nicht zuzulassen. Aus Sicht des erkennenden Senats sind die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO nicht gegeben; weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH. 128