
Datum: 31.03.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4678/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0331.4K4678.01.00

Tenor:

Der Umsatzsteueränderungsbescheid 1992 vom 07.01.2000, die Umsatzsteueränderungsbescheide 1993 bis 1996, jeweils vom 16.12.1999, der Umsatzsteueränderungsbescheid 1997 vom 26.04.2000 und der Umsatzsteueränderungsbescheid 1998 vom 28.04.2000, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 18.07.2001, werden dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer wie folgt festgesetzt wird:

1992 in Höhe von DM

1993 in Höhe von DM

1994 in Höhe von DM

1995 in Höhe von DM

1996 in Höhe von DM

1997 in Höhe von DM

1998 in Höhe von DM

Der Umsatzsteueränderungsbescheid 1999 vom 26.07.2000, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.07.2001, wird dergestalt geändert, dass die Umsatzsteuer 1999 um DM reduziert wird.

Die Berechnung der Umsatzsteuer 1999 wird dem Beklagten auferlegt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

<u>Tatbestand</u>	1
Streitig ist, ob Erstattungen, welche die Klägerin in den Streitjahren von dem Studentenwerk Stadt X erhielt, Entgelt für von ihr erbrachte steuerpflichtige Umsätze sind, oder ob diese Umsätze gem. § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerfrei sind.	2
Die Klägerin ist als öffentlich-rechtlich organisierte Hochschule eine juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 58 HRG). Die medizinischen Einrichtungen der Klägerin stellen einen Betrieb gewerblicher Art dar (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Sie waren in den streitigen Jahren Teil des Unternehmens der Klägerin und unterhielten u.a. eine Kantine zur Verpflegung der Bediensteten.	3
Am 5.11.1992/26.11.1992 schloss die Klägerin mit dem Studentenwerk Stadt X (Anstalt des öffentlichen Rechts) eine Vereinbarung über die Verpflegung von Studierenden durch die Kantine der medizinischen Fakultät ab (vgl. Anlage zum Schriftsatz der Klägerin vom 28.09.2001, Blatt 55-56 GA). Diese Vereinbarung lautete wie folgt:	4
§ 1	5
Die derzeit vorhandenen Verpflegungseinrichtungen des Studentenwerkes im Hochschulerweiterungsgelände reichen für die Versorgung der dort Studierenden nicht aus. Die medizinischen Einrichtungen erklären sich deshalb bereit, gegen eine entsprechende Kostenerstattung durch das Studentenwerk in einer gesonderten Ausgabestelle der Kantine Warmverpflegung an Studierende abzugeben.	6
§ 2	7
Der Essenspreis beinhaltet den Wareneinsatz zzgl. DM 0,60 als Anteil für die Zubereitungskosten.	8
§ 3	9
Den medizinischen Einrichtungen sind die nachgewiesenen Kosten, die bei der Zubereitung und Ausgabe der Mahlzeiten für Studierende entstehen, gem. Nr. 1 VV zu § 61 LHO zu erstatten.	10
§ 4	11
	12

Die Erstattung der den medizinischen Einrichtungen im Haushaltsjahr entstandenen Kosten gem. § 61 LHO erfolgt - gegen entsprechenden Nachweis gem. der Kalkulation der Studentenmittagessen nach den Kantinenrichtlinien - in einem Betrag.

Die medizinischen Einrichtungen erstellen zum Ende eines Jahres nach den Kantinenrichtlinien eine Vorkalkulation für das Folgejahr. Der Mittelabruf hinsichtlich der Kostenerstattung für das laufende Jahr erfolgt quartalsweise im Voraus. Zum Jahresende wird über den Gesamtbetrag eine Schlussrechnung erteilt. Nach Abschluss des Haushaltsjahres erfolgt die Überprüfung der vom Studentenwerk zu erstattenden Kosten nach den jeweils gültigen Kantinenrichtlinien. Unterschiedsbeträge werden verrechnet oder erstattet.

Die Kalkulation für das Jahr 1993 wird als Bestandteil dieser Vereinbarung zu einem späteren Zeitpunkt nachgereicht.

§ 5

Diese Vereinbarung beginnt zum 01.01.1993 und kann von beiden Vertragsparteien mit einer Frist von sechs Monaten gekündigt werden, oder im gegenseitigen Einvernehmen zu einem früheren Zeitpunkt.

Die Wirksamkeit der Vereinbarung steht unter dem Vorbehalt der Genehmigung des Ministeriums für Wirtschaft und Forschung des Landes NRW.

In den einzelnen Jahren erhielten die medizinischen Einrichtungen von dem Studentenwerk Aachen folgende Erstattungen:

	Brutto	Netto	Umsatzsteuer
Jahr	DM	DM	DM
1992			
1993			
1994			
1995			
1996			
1997			
1998/I - III			
1998/IV - XII			
1999			

Wegen der Aufgliederung dieser Positionen im einzelnen (Küchenpersonal/Kantinenpersonal/Sachaufwand/Abrechnung und Sonstiges/Spülmaschinenverbrauch/Reinigung fremder Betriebe) wird auf die Rechtsbehelfsakte des Beklagten Bezug genommen

Mit diesen Umsätzen standen die folgenden Vorsteuern im Zusammenhang:

Jahr	DM
1992	
1993	
1994	
1995	
1996	
1997	
1998	
1999	

22

In den Umsatzsteuererklärungen der Klägerin wurden die Umsätze der medizinischen Einrichtungen auch insoweit als nach § 4 Nr. 16 UStG befreit behandelt, als sie sich aus der Verpflichtung der Klägerin ergaben, gegen entsprechende Kostenerstattung durch das Studentenwerk in einer gesonderten Ausgabestelle der Kantine Warmverpflegung an Studierende abzugeben. Das beklagte FA folgte dieser Behandlung im Anschluss an eine Betriebsprüfung durch das FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfungnicht. Vielmehr behandelte es, der Beurteilung des Betriebsprüfers folgend, die entsprechenden Umsätze - genauer: die entsprechenden Erstattungsbeträge - als umsatzsteuerpflichtig. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.

23

Mit ihrer Klage, mit der die Klägerin eine Behandlung der streitigen Umsätze als nach § 4 Nr. 16 UStG befreit begehrt, macht die Klägerin geltend, im Streitfall bestünden unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen ihr und den Medizinstudenten. In der vertraglichen Vereinbarung vom 5.11.1992/26.11.1992 werde lediglich eine Kostenerstattung durch das Studentenwerk geregelt. Einen Auftrag zur Lieferung von Mahlzeiten habe das Studentenwerk ihr nicht erteilt. Mangels Lieferungsvereinbarung zwischen Studentenwerk und Klägerin liege auch keine Lieferung der Mahlzeiten im ersten Schritt an das Studentenwerk vor. Diese Beurteilung stehe im Einklang mit der zivilrechtlichen Beurteilung, wonach der jeweilige Student durch die Annahme des Essens einen Vertrag über die Essensabgabe mit ihr, und nicht mit dem Studentenwerk abgeschlossen habe.

24

Da die Studenten nur ein geringes und nicht kostendeckendes Entgelt für die jeweils empfangene Mahlzeit entrichteten, käme der entsprechende Leistungsaustausch ohne die finanzielle Unterstützung des Studentenwerks nicht zustande.

25

Die Kostenerstattung durch das Studentenwerk stelle ein preisauffüllendes Entgelt von dritter Seite i. S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG dar. Denn der Zuschuss habe den Zweck, das von den Medizinstudenten für die Mahlzeit entrichtete geringe Entgelt bis zur Höhe der tatsächlichen Kosten aufzustocken.

26

Nach § 4 Nr. 16 UStG seien die mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze steuerbefreit, wenn das Krankenhaus von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben werde. Die Klägerin unterhalte in Gestalt der medizinischen Einrichtungen ein derartiges Krankenhaus. Die Essensausgabe an die Medizinstudenten stelle einen eng verbundenen Umsatz eines i. S. von § 4 Nr. 16 UStG dar.

27

28

Hinsichtlich der Üblichkeit des fraglichen Umsatzes sei auf die Art des Krankenhauses abzustellen, welches den Umsatz ausführe, dagegen nicht auf die Gesamtheit aller Krankenhäuser. Die Verpflegung von Medizinstudenten komme regelmäßig und allgemein bei Universitäts- und Lehrkrankenhäusern vor.

Aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift könne nicht gefolgert werden, dass nur an Patienten ausgeführte Umsätze von der Steuerbefreiung erfasst würden. Vielmehr seien grundsätzlich alle Umsätze des Krankenhauses befreit, die aufgrund einer Weiterberechnung mittelbar auch die Sozialversicherungsträger belasten würden. Dies treffe auch für die Verpflegung der Medizinstudenten zu. 29

Mit der Verpflegung der Studierenden trete die Klägerin nicht in ein Wettbewerbsverhältnis mit umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen, weil der Betrieb einer Mensa durch ein gemeinnütziges Studentenwerk nach § 4 Nr. 18 UStG ebenfalls steuerfrei sei. 30

Entgegen der Auffassung des beklagten FA existiere durchaus eine für Nordrhein - Westfalen maßgebliche Verwaltungsauffassung. Denn die Verwaltungsanweisung S 7172 A vom 04.08.1980, StEK, UStG 1980 § 4 Ziff. 16 Nr. 11 des Finanzministers des Saarlandes sei im Einvernehmen mit dem BdF und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangen. 31

Selbst wenn man die Beurteilung der Leistungsbeziehungen durch das beklagte FA als zutreffend unterstellen würde, griffe trotzdem die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 UStG ein. Denn diese Vorschrift stelle lediglich auf die Art der erbrachten Leistung ab. 32

Die Klägerin beantragt, 33

die Umsatzsteueränderungsbescheide 1992 bis 1999 dahingehend zu ändern, dass die Erstattungen des Studentenwerks Stadt X als Entgelt für von der Klägerin erbrachte steuerfreie Umsätze beurteilt werden und bei der sich hieraus ergebenden Umsatzsteuerminderung zu berücksichtigen, dass auch die auf diese Umsätze entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig sind, hilfsweise, die Revision zuzulassen. 34

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen. 36

Der Beklagte vertritt die Ansicht, es handele sich bei den fraglichen Umsätzen um keine "eng verbundenen Umsätze" i. S. von § 4 Nr. 16 UStG. Weder liege eine sachliche Verknüpfung mit dem Betrieb des Krankenhauses vor, noch handele es sich um Umsätze, die üblicherweise mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbunden seien. Derartige Umsätze seien vielmehr nur solche, die an Patienten als Benutzer der Krankenhäuser ausgeführt würden. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Wortlaut, sondern auch aus dem Zweck der Befreiungsvorschrift, nach dem die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für die Versicherten, nicht aber der Träger eines Krankenhauses begünstigt werden sollten. 37

Unstreitig sei, dass die Personalbeköstigung gem. Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 5 Satz 1 UStR unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG falle. Hieraus könne aber nicht gefolgert werden, dass dies gleichermaßen für die Beköstigung von Studenten gelte. 38

Eine Verwaltungsanweisung des Finanzministers des Saarlandes vom 04.08.1980, nach der die Essensabgabe eines Universitäts- und Lehrkrankenhauses an Medizinstudenten als eng verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit sei, sei für den 39

Streitfall nicht einschlägig. Zunächst fehle es an einer vergleichbaren Verwaltungsanweisung für NRW. Im Ergebnis komme eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG nach dieser Verwaltungsanweisung auch deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin keine unmittelbaren Leistungsbeziehungen mit den Medizinstudenten unterhalte. Denn aus der Satzung des Studentenwerks folge, dass hinsichtlich der streitbefangenen Verpflegungsleistungen lediglich zwischen den medizinischen Einrichtungen und dem Studentenwerk Stadt X unmittelbare Rechtsbeziehungen bestünden. Aufgrund seiner Satzung sei das Studentenwerk als Betreiber der Studentenmensa in den Räumlichkeiten des Uniklinikums anzusehen. Insoweit folge aus den äußeren Umständen, dass die Studenten die Beköstigungsleistung vom Studentenwerk und nicht von der Klägerin bezögen. Belegt werde dies auch dadurch, dass der Speiseplan der Studentenkantine hinsichtlich Fleischmenge und Preis von der Kantine des Uniklinikums abweiche. Hinzu komme, dass die Studenten in separaten Räumen der Kantine des Klinikums verpflegt würden

Aus der im Streitfall zugrunde liegenden Vereinbarung zwischen dem Studentenwerk und den medizinischen Einrichtungen vom 05.11./26.11.1992 ergebe sich eindeutig, dass das Studentenwerk seine Aufgabe der Beköstigung der Studenten aufgrund nicht ausreichender eigener Verpflegungseinrichtungen nicht habe erfüllen könne. Es habe sich insoweit der zur Verfügung stehenden Kapazitäten der Kantine des Uniklinikums bedient, d. h. es habe die Verpflegungsleistungen gegen entsprechende Kostenerstattung bezogen. 40

Das Studentenwerk habe mit der Klägerin die Vereinbarung getroffen, dass die Studierenden in einer gesonderten Ausgabestelle verpflegt werden. Die entsprechenden Kosten sollten durch das Studentenwerk getragen werden. Dementsprechend habe das Studentenwerk die mit der obigen Vereinbarung festgelegten Leistungen für Küchen- und Kantinenpersonal, Sachaufwand, Sonstiges, Spülmaschinenverbrauch und Reinigungskosten getragen und an die Klägerin abgeführt 41

Damit liege aber eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen den medizinischen Einrichtungen der Klägerin und dem Studentenwerk vor, die nicht von der Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG gedeckt sei. Diese Leistungen seien genauso zu behandeln, wie die entgeltlichen Abgabe von Speisen und Getränke an Besucher (vgl. hierzu Abschnitt 100 Abs. 3 Nr. 1 UStR). 42

Entscheidungsgründe 43

Die Klage ist begründet. 44

Bei den Erstattungen des Studentenwerks an die Klägerin handelt es sich um ein zusätzliches (preisauffüllendes) Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für gemäß § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreite Essenslieferungen der Klägerin an die bei ihr studierenden Medizinstudenten. 45

1. Die Lieferungen der Mahlzeiten an die Medizinstudenten erfolgte durch die Klägerin. 46

a) Regelmäßig ergibt sich aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist (BFH-Urteile vom 13.3.1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524, unter 1.; vom 1.6.1989 V R 72/84, BFHE 157, 255, BStBl II 1989, 677, unter 2. b). Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen 47

oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.1990 V R 31/85, BFHE 164, 134, BStBl II 1991, 381; vom 21. April 1994, V R 105/91 in BFHE 174, 469, BStBl II 1994, 671). Eine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne besteht in der Verschaffung der Verfügungsmacht zugunsten des Leistungsempfängers (§ 3 Abs. 1 UStG). Das bedeutet, dass ihm Substanz, Wert und Ertrag an dem betreffenden Gegenstand übertragen werden. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang auf den Leistungsempfänger verbunden (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1992 V R 80/87, BFH/NV 1993, 634, unter 1., m.w.N.). Der Lieferer kann dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand auch dadurch verschaffen, dass er einen Dritten, der die Verfügungsmacht bislang innehat, mit dem Vollzug dieser Maßnahme beauftragt (vgl. Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, I Rz. 646.1 und 647). Für eine solche Beauftragung wäre auch eine nur mündlich getroffene Absprache ausreichend (BFH-Urteil vom 28.1.1999, V R 4/98, BStBl II 1999, 628, vgl. auch BFH-Urteil vom 4.9.2003, V R 9,10/02, BFH/NV 2004, 149).

b) Im Streitfall wurden die den Lieferungen der Mahlzeiten zugrundeliegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen den Medizinstudenten und der Klägerin geschlossen. 48

Denn aus der Sicht der Medizinstudenten wurden ihnen die Mahlzeiten durch die medizinischen Einrichtungen angeboten. Hierfür spricht, dass dies in den Räumen der Klägerin und durch Bedienstete der Klägerin geschah. Daraus, dass die Studentenkantine optisch von dem übrigen Teil der Kantine getrennt war und dass es den Studenten dort ermöglicht wurde Mahlzeiten billiger zu beziehen, ergibt sich nichts Gegenteiliges. Dies bedeutete lediglich, dass die Klägerin den Medizinstudenten das Essen günstiger anbot. 49

Es ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, welche internen Vereinbarungen zwischen der Klägerin und dem Studentenwerk bestanden. Selbst wenn die Klägerin - wofür nach Aktenlage nichts spricht - im Namen des Studentenwerks hätte handeln wollen, so wäre dies nach außen nicht erkennbar gewesen und damit unbeachtlich (§ 164 Abs. 2 BGB). 50

Entgegen der Ansicht des Beklagten ergibt sich aus der Vereinbarung vom 5.11.1992/26.11.1992 nicht, dass die Lieferung der Mahlzeiten durch das Studentenwerk erfolgen sollte. Zu Recht weist die Klägerin darauf hin, dass in dieser Vereinbarung lediglich eine Kostenerstattung durch das Studentenwerk geregelt wird. Ein Auftrag zur Lieferung von Mahlzeiten durch das Studentenwerk wurde der Klägerin hiermit nicht erteilt. Zu Recht weist die Klägerin darauf hin, dass der Umstand, dass eine günstige Verpflegung der Studenten zum Aufgabenbereich des Studentenwerks gehört im Streitfall ohne Bedeutung ist. Denn hieraus kann allenfalls gefolgert werden, dass das Studentenwerk die günstige Essensabgabe an Studenten in irgendeiner Weise (finanziell) zu fördern bzw. zu ermöglichen habe. Ob dieses Ziel durch den Betrieb eigener Mensen, die Erstattung von Kosten eines anderen Mensabetreibers oder auf sonstige Weise gefördert wurde, blieb dem Studentenwerk überlassen. 51

2. Die Erstattungen des Studentenwerks Stadt X an die Klägerin stellen kein Entgelt für an das Studentenwerk erbrachte Leistungen der Klägerin dar. Es handelte sich vielmehr um ein zusätzliches Entgelt für die gegenüber den Studenten erbrachten Lieferungen der Klägerin. 52

a) Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. Die letztgenannte Vorschrift kommt in der Regel nur dann zum Zuge, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden (hier der Klägerin) und 53

dem Zahlenden (hier dem Studentenwerk Stadt X) zu verneinen ist (vgl. BFH-Urteile vom 24.2.1972 V R 90/68, BFHE 105, 190, BStBl II 1972, 558 und vom 20.2.1992, V R 107/87, BStBl 1992 II S. 705).

b) Im Streitfall liegt kein Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und dem Studentenwerk vor. Denn das Interesse des Studentenwerks bestand ausschließlich darin, die Verpflegung der Medizinstudenten zu fördern bzw. sicherzustellen. Diese sollten für einen verbilligten Preis Mahlzeiten erhalten. Ein eigenes darüber hinaus gehendes Interesse des Studentenwerks bestand hingegen nicht. Dadurch unterscheidet sich der im Streitfall zu beurteilende Sachverhalt von denjenigen, welche den BFH- Urteilen vom 24.2.1972 V R 90/68, BFHE 105, 190, a.a.O. und vom 20.2.1992, V R 107/87, a.a.O. zugrunde lagen. 54

Im Urteil vom 24.2.1972 V R 90/68 ging es um den Zuschuss einer Firma an einen Großhändler für den Vertrieb von Zündholzschachteln mit Werbeetiketten der Zuschussgeberin. Hier bejahte der BFH einen eigenen Leistungsaustausch zwischen dem Großhändler und der Zuschussgeberin neben den Umsätzen an die Käufer der Zündholzschachteln. Er führte dazu aus, die Klägerin hätte nicht mit der Ware der Zuschussgeberin gehandelt, wenn ihr nicht der Zuschuss bindend in Aussicht gestellt worden wäre. In diesem Fall ging es der Zuschussgeberin nicht in erster Linie darum, die Käufer von Zündholzschachteln zu fördern sondern darum, für Ihre Produkte zu werben. 55

Im Urteil vom 20.2.1992, V R 107/87, a.a.O. zahlte ein Apotheker einem Hauseigentümer dafür etwas, dass dieser Praxisräume einem Arzt überließ. In diesem Fall erfolgte die Zahlung nicht, um den Arzt zu subventionieren, sondern um günstigere Absatzchancen für die eigenen Produkte zu erhalten. 56

Der Streitfall ist nach Ansicht des Senats vielmehr mit jenem vergleichbar, welcher dem BFH-Urteil vom 26.6.1986, V R 93/77, BStBl 1986 II S. 723 zugrunde lag. In jenem Fall urteilte der BFH, dass Erstattungen nach § 3 des Gesetzes über die unentgeltliche Beförderung von Kriegs- und Wehrdienstbeschädigten sowie von anderen Behinderten im Nahverkehr, die an die Verkehrsunternehmen für die durch die unentgeltliche Beförderung entstandenen Fahrgeldausfälle gezahlt werden, Entgelte für die Leistungen der Unternehmen gegenüber den begünstigten Personen seien. 57

In diesem Urteilsfall leistete die öffentliche Hand ausschließlich deswegen, um einem bestimmten Personenkreis eine Förderung zukommen zu lassen. 58

3. Da das Interesse des Studentenwerks ausschließlich darin bestand, die Versorgung der Medizinstudenten zu fördern, eine Förderung der Klägerin hingegen nicht Ziel der Erstattungsleistungen war, handelte es sich bei den Erstattungen auch nicht um einen nicht der Umsatzsteuer unterliegender Zuschuss (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 8.3.1990, V R 67/89, BStBl II 1990, 708). Wäre dies anders, wäre die Klage schon allein deshalb begründet. 59

4. Bei der Essensausgabe an die Medizinstudenten durch die Klägerin handelte es sich um mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Umsätze i.S. des § 4 Nr. 16 UStG. 60

a) Gemäß § 4 Nr. 16 a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei, die mit dem Betrieb der Krankenhäuser eng verbundenen Umsätze, wenn diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden. 61

Weder Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b und g der 6. EG-Richtlinie noch die darauf beruhende Vorschrift des § 4 Nr. 16 UStG enthalten eine Definition des Begriffs der "eng 62

verbundenen Umsätze". Nach Auffassung des EuGH (Urteil vom 11.1.2001, Rs. C-76/99, HFR 2001, 386) verlangt der Begriff keine enge Auslegung. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammen hängen (Abschnitt 100 Abs. 1 Satz 1 UStR). Diese Umsätze dürfen nicht im wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen (Abschn. 100 Abs. 1 Satz 2 UStR 2000), mit der Folge, dass derartige Leistungen (z.B. die Abgabe von ärztlichen Gutachten gegen Entgelt) nicht nach § 4 Nr. 16 steuerfrei sind, wenn eine vergleichbare Leistung unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 14.9.2000 (Urteil vom 14.9.2000, Rs. C-384/98, HFR 2000 S. 918) vom Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 14 UStG nicht erfasst wird und damit steuerpflichtig ist. Im Einzelfall ist bei der Beurteilung von Leistungen einer Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 16 UStG auch der Zweck der Befreiungsvorschrift zu berücksichtigen, der darin besteht, vorrangig die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten (und - typisierend - die selbstzahlenden Privatpatienten), nicht aber den Träger der jeweiligen Einrichtung zu begünstigen. Zu den "eng verbundenen Umsätzen" gehören in erster Linie die stationäre oder teilstationäre Aufnahme (Unterbringung und Verpflegung) von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Arznei-, Heil- und Hilfsmittel sowie die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten. Zu den "eng verbundenen Umsätzen" zählt weiterhin die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal, und zwar auch dann, wenn die Leistungen nicht Vergütung für geleistete Dienste sind (Rau/Dürnwächter/Flick/Geist UStG § 4 Nr. 16 Tz. 150, 151, 153, 156 und 163 unter Hinweis auf Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR 2000).

b) Im Streitfall war die Essenslieferung an die Medizinstudenten begünstigt. 63

Die Verpflegung der Medizinstudenten war eng mit dem Betrieb des von der Klägerin geführten Krankenhauses verbunden, denn sie war für diesen üblich. 64

Zu Recht weist die Klägerin hierzu darauf hin, dass hinsichtlich der Üblichkeit des fraglichen Umsatzes auf die Art des Krankenhauses abzustellen ist, welches den Umsatz ausführt und nicht auf die Gesamtheit aller Krankenhäuser. Handelt es sich um ein Spezialkrankenhaus, so sind solche Umsätze als üblich zu qualifizieren, die bei der entsprechenden Gruppe von Krankenanstalten regelmäßig und allgemein vorkommen. 65

Im Streitfall handelt es sich um Umsätze eines Universitäts- und Lehrkrankenhauses. Hinsichtlich der Üblichkeit ist daher darauf abzustellen, ob die fraglichen Umsätze regelmäßig und allgemein bei Universitäts- und Lehrkrankenhäusern vorkommen. Dies trifft für die Verpflegung von Medizinstudenten zu (so ausdrücklich auch Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG § 4 Nr. 16 Tz. 163). 66

Zu Recht weist die Klägerin darauf hin, dass auch aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht gefolgert werden kann, dass nur an Patienten ausgeführte Umsätze von der Steuerbefreiung erfasst werden. Im Gegenteil folgt aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift vielmehr eine weite Auslegung des Begriffs der üblichen Umsätze (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 11.1.2001, Rs. C-76/99, a.a.O. und OFD Hannover S 7172-21-StH 712, S 7172-9-StO 533 vom 21.07.1981 DB 1982, 1301). Danach sind grundsätzlich alle Umsätze des Krankenhauses befreit, die aufgrund einer Weiterberechnung mittelbar auch die 67

Sozialversicherungsträger belasten würden. Dies trifft auch für die Verpflegung der Medizinstudenten zu. Denn die Medizinstudenten absolvieren insbesondere während der klinischen Semester ihr Studium zum überwiegenden Teil im Klinikum. Dieser Studienbetrieb wird für alle Beteiligten erheblich erleichtert, wenn den Studenten vor Ort eine preisgünstige Verpflegung angeboten wird.

Da die Klage bereits aus den oben dargelegten Gründen in vollem Umfang begründet ist, mag es dahingestellt bleiben, ob sich durch den von den Beteiligten zitierten Erlass des Finanzministers des Saarlandes eine Bindung des Beklagten ergeben könnte. 68

Der Senat braucht sich aus diesem Grund auch nicht mit der Frage auseinander zu setzen, ob unmittelbare Essenslieferungen des Studentenwerks an die Studierenden gemäß § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit wären. 69

5. Steuerberechnung und Nebenentscheidungen 70

Die laut Urteil festzusetzende Umsatzsteuer errechnet sich wie folgt: 71

Umsatzsteuer 1992 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1992 DM 72

Umsatzsteuer 1993 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1993 DM 73

Umsatzsteuer 1994 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1994 DM 74

Umsatzsteuer 1995 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1995 DM 75

Umsatzsteuer 1996 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1996 DM 76

Umsatzsteuer 1997 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1997 DM 77

Umsatzsteuer 1998 laut angefochtenem Bescheid DM weniger laut Urteil ./ DM festzusetzende Umsatzsteuer 1998 DM 78

Die Umsatzsteuer 1999 ist um DM zu mindern. Die Berechnung der Umsatzsteuer 1999 überträgt das Gericht dem Beklagten, da sich der angefochtene Umsatzsteueränderungsbescheid 1999 nicht in den dem Gericht vorgelegten Steuerakten befindet. Die Übertragung dieser Steuerberechnung beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 79

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 80

Die Revision war zuzulassen. Es ist bisher nicht höchstrichterlich entschieden, ob die Verpflegung von Medizinstudenten in Universitätskliniken gemäß § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreit ist. Dies Sache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 81

