

BUNDESFINANZHOF

Az. V R 30/05

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

Klägerin und Revisionsklägerin,  
Prozessbevollmächtigter: I

gegen

Finanzamt :

Beklagter und Revisionsbeklagter,  
wegen Umsatzsteuer 1996 bis 1999

hat der V. Senat

unter Mitwirkung

des Vizepräsidenten

des Bundesfinanzhofs

der Richterin

am Bundesfinanzhof

des Richters

am Bundesfinanzhof

des Richters

am Bundesfinanzhof

des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Wagner als Vorsitzender,

Dr. Martin,

Dr. Lange,

Dr. Heidner und

Dr. Wäger

in der Sitzung vom 26. September 2007 durch Gerichtsbescheid  
für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 16. Februar 2005 2 K 507/04, die Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2004 sowie die geänderten Umsatzsteuerbescheide für 1996 bis 1999 des Finanzamts vom 8. April 2003 aufgehoben. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Dieser Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird innerhalb eines Monats nach seiner Zustellung mündliche Verhandlung beantragt, gilt er als nicht ergangen.

Auch für den Antrag auf mündliche Verhandlung besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer; ferner Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Halbsatz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

## Gründe

### I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine "milde Stiftung bürgerlichen Rechts", der 1895 durch kaiserliche Erklärung die Rechte einer juristischen Person verliehen wurden.

Die Klägerin verfolgt nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO). Gemäß § 2 Abs. 1 ihrer Satzung versteht sich die Klägerin als Teil des kirchlichen und diakonischen Handelns der Evangelischen Kirche der ..... Sie hat Anteil am Auftrag der Kirche und ist bestrebt, den Geist des Evangeliums lebendig zu erhalten. Nach § 5 der Satzung ist die Klägerin unbeschadet ihrer Rechtsform Bestandteil der Evangelischen Kirche der ..... Mitglieder des Kuratoriums und der Geschäftsführung der Stiftung müssen einer Kirche angehören, die in der Arbeitsgemeinschaft christlicher Kirchen mitarbeitet (§ 7 Abs. 2 der Satzung).

Die Klägerin betreibt entsprechend ihrer Satzung Einrichtungen der Alten- und Behindertenpflege und ein Krankenhaus. Auf ihrem Gelände befindet sich eine Kirchengemeinde, deren Bezirk das Gelände der Klägerin umfasst und die zum evangelischen Kirchenkreis M ..... und damit zur Evangelischen Kirche der gehört.

In der auf dem Grundstück der Klägerin gelegenen Kirche halten der Stiftungsvorsteher und ein weiterer Pastor Gottesdienste ab, an denen auch ein Kantor und eine Küsterin beteiligt sind. Pastor, Kantor und Küsterin sind bei der Klägerin angestellt. Das kirchliche Verwaltungsamt des Kirchenkreises erstattete der Klägerin für die Streitjahre (1996 bis 1999) die Personalkosten des Pastors anteilig. Die Personalkosten des Kantors übernahm die Kirchengemeinde für fünf Wochenstunden, die Personalkosten für die nur geringfügig beschäftigte Küsterin erstattete sie in vollem Umfang.

Die Klägerin behandelte die Kostenerstattungen als nichtsteuerbare Zuschüsse. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber im Anschluss an eine Außenprüfung von Leistungen aus, die dem Regelsteuersatz unterliegen und änderte am 8. April 2003 die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 entsprechend.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage. Im finanzgerichtlichen Verfahren erklärte sich das FA bereit, auf die Leistungen den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) anzuwenden. Klägerin und FA erklärten "insoweit den Rechtsstreit für in der Hauptsache erledigt".

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, dass die Personalgestellung gegenüber der Kirchengemeinde und dem Kirchenkreis im Rahmen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausches erfolgt sei. Kirchengemeinden und Kirchenkreise seien nach Art. 6 Abs. 4 der Grundordnung der Evangelischen Kirche der  eigenständige Rechtspersönlichkeiten. Unerheblich sei, dass der Personalgestellung keine vertragliche Verpflichtung zugrunde gelegen hätte und im Interesse der Heimbewohner und Patienten der Klägerin erfolgt sei. Die Klägerin habe das Personal in Erwartung einer kostendeckenden Gegenleistung gestellt. Die Zahlung sei vom Umfang der Personalgestellung abhängig gewesen. Die Leistungen seien nicht nach § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG steuerfrei, da die Klägerin keine Mitglieder oder Angehörige, sondern bei ihr angestelltes Personal überlassen habe. Die Klägerin könne sich auch nicht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) berufen, da es sich

bei der Klägerin nicht um eine geistige oder weltanschauliche Einrichtung handele. Die kirchliche Bindung der Klägerin führe nicht dazu, dass sie als religiöse Einrichtung anzusehen sei. Sie sei vorrangig eine Einrichtung der Alten-, Behinderten- und Krankenpflege, hinter der der kirchliche Bezug zurücktrete. Im Hinblick auf die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen spiele es keine Rolle, ob Einrichtungen im Bereich der Alten- und Krankenpflege in einem kirchlichen Kontext stehen.

Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Klägerin macht geltend, es liege bereits kein Leistungsaustausch vor, da es sich bei ihr und der Kirchengemeinde (Anstaltsgemeinde) um ein einheitliches Rechtssubjekt handele. Die Personalgestellung sei nicht erfolgt, um ein Entgelt zu erhalten, sondern weil sie (die Klägerin) die seelsorgerische Versorgung der ihr Anvertrauten für ihre ureigenste Aufgabe halte. Die Zuordnung von Gehaltskosten diene haushaltstechnischen Gründen, um einen Überblick über die "Bilanz" der einzelnen Arbeitsbereiche zu erhalten. Bei der Beurteilung des Streitfalls sei der kirchlichen Organisationshoheit besonders Rechnung zu tragen. Auch die Übernahme von Gehaltsanteilen des Pfarrers durch die Landeskirche sei nicht Teil eines Leistungsaustausches. Die Kirchengemeinde (Anstaltsgemeinde) sei nur insoweit eine rechtlich selbständige kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts, als dies für die Rechtsgültigkeit kirchlicher Amtshandlungen erforderlich sei. Dies ergebe sich auch aus der Verleihung von Parochialrechten an die Anstaltsgemeinde. Der Anstaltspfarrer stehe in Anstalten mit Parochialrechten in einem doppelten Dienstverhältnis zum Anstaltsträger und zur Kirche.

Das FG habe darüber hinaus die Bedeutung von Art. 4 Abs. 1 und 2 des Grundgesetzes (GG) und von Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) verkannt. Danach regule die Kirche ihre inneren Angelegenheiten selbst. Sie --die Klägerin-- genieße als kirchliche Stiftung die sich aus Art. 4 Abs. 1 und 2 GG ergebenden Grundrechte. Sie verwirkliche den kirchlichen Auftrag durch ihr diakonisches Wirken und nehme die seelsorgerische Versorgung der ihr Anvertrauten vor. Diese ureigensten kirchlichen Zwecke seien nicht getrennt zu sehen. Sie bildeten eine Einheit, innerhalb der kein Leistungsaustausch im Sinne der umsatzsteuerlichen Normen stattfinde. Schließlich seien die Leistungen zumindest nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

Die Klägerin beantragt die Aufhebung des Urteils des FG vom 16. Februar 2005 sowie sinngemäß die Aufhebung der Änderungsbescheide 1996 bis 1999 vom 8. April 2003 "in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2004 und der Erledigungserklärung".

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Es trägt vor: Klägerin und Anstaltsgemeinde seien zumindest formal zu unterscheidende Rechtssubjekte. Ein Verstoß gegen grundgesetzliche Bestimmungen sei nicht gegeben. Die Tätigkeit kirchlicher Organisationen unterliege den allgemeinen Gesetzen. Der Zwang zur Befolgung dieser Gesetze stelle keinen Eingriff in die kirchliche Organisationshoheit dar. Die Voraussetzungen von § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG lägen nicht vor. Die Klägerin könne sich auch nicht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG berufen, da sie keine religiöse Einrichtung sei. Religiös sei eine Einrichtung nur dann, wenn sie die Verkündung oder Verbreitung eines bestimm-

ten Glaubensbekenntnisses zum Ziel habe. Der Hauptzweck der Einrichtung müsse unmittelbar mit der Religionsausübung zusammenhängenden Tätigkeiten bestehen. Die Tätigkeit der Klägerin sei zwar religiös motiviert, jedoch nicht notwendig mit einem bestimmten Glaubensbekenntnis verbunden.

## II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung des FG und der Änderungsbescheide des FA vom 8. April 2003 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Februar 2004 (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Personalgestellung ist zwar nicht nach § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG steuerfrei. Entgegen der Vorentscheidung kann sich die Klägerin aber auf die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG berufen.

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 16. Oktober 1997 C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 1997, 430; vom 18. Dezember 1997 C-384/95, Landboden Agrardienste, Slg. 1997, I-7387, UVR 1998, 51, und Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 6. Mai 2004 V R 40/02, BFHE 205, 535, BStBl II 2004, 854).

Nach diesen Grundsätzen erfolgte die Personalgestellung im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches. Nach den Feststellungen des FG bestand zwischen der Personalgestellung durch die Klägerin und der Erstattung der Lohnkosten durch die kirchlichen Stellen ein unmittelbarer Zusammenhang.

Das FG hat unter Berücksichtigung der landesrechtlichen Vorschriften des Kirchenrechts (Art. 6 Abs. 4 der Grundordnung der Evangelischen Kirche der 1) auch festgestellt, dass es sich um Leistungen zwischen eigenständigen Rechtsträgern handelte. Ob es sich dabei entsprechend der Auffassung des FG um Leistungen gegenüber der Kirchengemeinde und dem Kirchenkreis oder nur um Leistungen gegenüber der Kirchengemeinde handelte, spielt dabei keine Rolle. Soweit die Klägerin mit der Gestellung ihres Personals zum Abhalten bestimmter Gottesdienste Leistungen an die Kirchengemeinde erbrachte, handelte es sich bei den Zahlungen des Kirchenkreises jedenfalls um Entgelt von dritter Seite nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG ("was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt").

2. Die Leistungen der Klägerin sind nicht nach § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG steuerfrei. § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG befreit die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke. Bei der Klägerin handelt es sich nicht um eine geistliche Genossenschaft oder ein Mutterhaus. Darüber hinaus hat die Klägerin Angestellte, nicht aber Mitglieder im Rahmen der Personalgestellung zur Verfügung gestellt.

3. Die Leistungen der Klägerin sind aber nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für Tätigkeiten nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, g, h und i und damit für Tätigkeiten in den Bereichen der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie des Schul- und Hochschulunterrichts und für Zwecke des geistigen Beistands.

b) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verwenden die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Steuersystems verhindern sollen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 4. Mai 2006 C-169/04, Abbey National, Slg. 2006, I-4027 Randnr. 38, m.w.N.). Definiert Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG einen von ihr verwendeten Begriff nicht, ist die Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik der Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (EuGH-Urteil Abbey National in Slg. 2006, I-4027 Randnr. 59, zu Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EWG, m.w.N.).

c) Die Steuerpflichtigen können sich auf die für sie günstigere Rechtslage nach der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Nach Auffassung des Senats handelt es sich ebenso wie bei den Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c

der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG um eine hinreichend klare und unbedingte Regelung (vgl. z.B. EuGH-Entscheidung vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 Randnr. 53, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG, und vom 6. November 2003 C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung, Slg. 2003, I-12911 Randnr. 80, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 77/388/EWG). Dabei besteht bei Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG im Gegensatz zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, c und g der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten kein Ermessen zur Festlegung des Einrichtungsbegriffs.

Die Klägerin hat sich ausdrücklich auf die für sie günstigere Rechtslage nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG berufen, so dass dieser Bestimmung bei der Besteuerung Vorrang vor dem nationalen Recht zukommt.

d) Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG befreit allgemein Personalgestellungen, ohne dass es auf weitere, durch das gestellte Personal in persönlicher Hinsicht zu erfüllende Voraussetzungen ankommt. Es spielt somit keine Rolle, ob es sich bei dem gestellten Personal um Mitglieder der begünstigten Einrichtung oder ob es sich um bei der Einrichtung angestelltes Personal handelt. Für eine Einschränkung auf die Gestellung von Einrichtungsmitgliedern enthält die Richtlinie 77/388/EWG keinen Anhaltspunkt. Die Klägerin hat Personal gestellt. Dass es sich dabei nicht um Mitglieder oder Angehörige, sondern um Arbeitnehmer der Stiftung handelte, ist aufgrund des von der Klägerin geltend gemachten Anwendungsvorrangs der Richtlinie 77/388/EWG unerheblich.

Die Klägerin erfüllt auch die in der Person des Leistenden für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung zu erfüllende Voraussetzung als religiöse und weltanschauliche Einrichtung. Es handelt sich bei der Klägerin um eine religiöse und weltanschauliche Einrichtung i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG. Die insoweit erforderliche religiöse Zielsetzung des Handelns der Klägerin ergibt sich nach ihrer Satzung bereits aus ihrer Zugehörigkeit zum kirchlichen und diakonischen Handeln der Evangelischen Kirche der 1 wie auch aus der zwingenden Kirchenangehörigkeit aller Organmitglieder der Klägerin. Dass die Haupttätigkeit der Klägerin in der Führung eines Krankenhauses besteht, spielt demgegenüber keine Rolle. Denn die Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil B Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG erstreckt sich auch auf religiöse Einrichtungen, die Krankenhäuser betreiben und Personal für Krankenhausbehandlungen stellen. Es kommt auch nicht darauf an, ob die Einrichtung die Verkündung oder Verbreitung bestimmter Glaubensbekenntnisse zum Ziel hat und ob der Hauptzweck der Einrichtung in unmittelbar mit der Religionsausübung zusammenhängenden Tätigkeiten besteht.

Das von der Klägerin gestellte Personal wurde ausschließlich für Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten und damit für "Zwecke geistigen Beistands" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG eingesetzt. Ob es durch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für Zwecke geistigen Beistands zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann, ist entgegen der Auffassung der Vorinstanz unerheblich, da das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Personalgestellung nach Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG keine Rolle spielt.

4. Die Vorinstanz ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Sache ist entscheidungsreif. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen liegen die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Personalgestellung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG vor. Der Klage war somit stattzugeben. Da die Leistungen steuerfrei sind, kommt es auf die Erledigungserklärung hinsichtlich des Steuersatzes und die Frage, ob eine Erledigungserklärung bereits vor Ergehen eines Änderungsbescheids wirksam ist, nicht an.

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

6. Der Senat erkennt gemäß §§ 90a Abs. 1, 121 Satz 1 FGO durch Gerichtsbescheid.

Dr. Wagner

Dr. Martin

Dr. Lange

Dr. Heidner

Dr. Wäger