

Downloaded via the EU tax law app / web

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 21. Dezember 2016(1)

Rechtssache C-699/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

gegen

Brockenhurst College

(Vorabentscheidungsersuchen des Court of Appeal [England & Wales] [Civil Division]
[Rechtsmittelgericht (England und Wales) (Zivilabteilung), Vereinigtes Königreich])

„Mehrwertsteuer – Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie – Eng mit dem Unterricht verbundene Dienstleistungen – Restaurant- und Theaterdienstleistungen durch eine Bildungseinrichtung im Rahmen der Ausbildung an zahlende Dritte“

I – Einleitung

1. Der Gerichtshof ist in dem vorliegenden Fall mit der Steuerbefreiungsvorschrift aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) befasst. Zu klären ist die Reichweite der Steuerbefreiung, da diese nicht nur genau aufgezählte Dienstleistungen erfasst, sondern darüber hinaus auch damit „eng verbundene“ Dienstleistungen und Lieferungen (im Folgenden: Leistungen) von der Mehrwertsteuer befreit.
2. Diese Technik der Erweiterung der Steuerbefreiung auf damit eng verbundene Leistungen wendet der EU-Richtliniengeber auch im Zusammenhang mit anderen Steuerbefreiungen (z.B. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und n der Mehrwertsteuerrichtlinie) an. Jedoch bestehen auch dort immer Schwierigkeiten, die noch damit eng verbundenen Leistungen von den nicht mehr eng verbundenen Leistungen abzugrenzen. Zu dieser Abgrenzungsfrage gibt es schon einige Rechtsprechung des Gerichtshofs. Er musste sich aber bislang noch nicht vertieft mit der Frage beschäftigen, ob auch Leistungen an fremde Dritte (d. h. nicht an die zu unterrichtenden Schüler [oder zu behandelnden Patienten] und auch nicht an andere steuerbefreite Bildungseinrichtungen(3)) von der Befreiung erfasst werden können. Dies betrifft Konstellationen, in denen der

Steuerpflichtige (z. B. die Schule oder das Krankenhaus) diesen Dritten Leistungen erbringt, die in einem gewissen Zusammenhang mit seiner steuerbefreiten Leistung (dem Unterricht oder der Krankenhausbehandlung) stehen.(4)

3. Die Frage der Reichweite der Steuerbefreiung von diesen „eng verbundenen“ Leistungen stellt sich im vorliegenden Fall anhand eines „Ausbildungsrestaurants“ bzw. „Ausbildungstheaters“ des „Brockenhurst College“ (im Folgenden: College). Dieses erbringt im Rahmen der praktischen Ausbildung durch die Auszubildenden entgeltliche Restaurantleistungen bzw. Theaterleistungen an Dritte und möchte diese Einnahmen als Entgelt für eine nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i Mehrwertsteuerrichtlinie steuerfreie Leistung behandelt wissen. Die Frage kann sich in allen Varianten im Zusammenhang mit einer praktischen Ausbildung stellen. In Deutschland hatte z. B. ein Inhaber einer Friseurfachschule versucht, die Haarschnitte seiner Auszubildenden an Kunden – die dafür nur einen reduzierten Preis zahlen mussten – steuerfrei zu behandeln.(5) Den denkbaren Konstellationen sind dabei kaum Grenzen gesetzt. Die gleiche Frage würde sich nämlich auch stellen, wenn – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat – eine Bäckerausbildungseinrichtung ihre Auszubildenden im Rahmen der Ausbildung Brot und Brötchen verkaufen lässt oder eine Gebäudereinigungsakademie im Rahmen der Ausbildung ihre Auszubildenden bei zahlenden Kunden einsetzt.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Das Verfahren betrifft den Geltungszeitraum von zwei Richtlinien, nämlich

a) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) und

b) der Mehrwertsteuerrichtlinie,

wobei die einschlägigen Vorschriften beider Richtlinien aber inhaltlich übereinstimmen.

5. Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie (vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie) bestimmt:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

6. Kapitel 2 des Titels IX der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält Art. 132 Abs. 1 (vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie), wonach die Mitgliedstaaten bestimmte Umsätze von der Steuer befreien, insbesondere unter Buchst. i die

„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“.

7. Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie (vormals Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie) bestimmt:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

- a) [S]ie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;
- b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“

B – *Nationales Recht*

8. Die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Steuerbefreiungen wurden nach Angabe des vorlegenden Gerichts durch Section 31 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) in das Recht des Vereinigten Königreichs umgesetzt. Nach dieser Vorschrift ist eine Dienstleistung von der Steuer befreit, wenn sie in Anhang 9 dieses Gesetzes aufgeführt ist.

9. In den Nrn. 1 und 4 in Gruppe 6 des Teils II des Anhangs 9 des Value Added Tax Act 1994 heißt es, soweit hier von Bedeutung:

„1. Die Leistung durch eine für die Befreiung in Betracht kommende Einrichtung von

(a) Unterricht;

...

(c) Berufsausbildung.

...

4. Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen (ausgenommen Prüfungsdienstleistungen), die eng verbunden sind mit einer Leistung im Sinne von Nr. 1 (der Hauptleistung) einer für eine Befreiung in Betracht kommenden Einrichtung oder an eine solche Einrichtung, die die Hauptleistung erbringt, sofern

(a) die Gegenstände oder Dienstleistungen dem Schüler, Studenten oder Auszubildenden (je nach Sachlage), der die Hauptleistung erhält, unmittelbar zugutekommen und

(b) diese Leistung in Fällen, in denen die Leistung an die für eine Befreiung in Betracht kommende Einrichtung, die die Hauptleistung erbringt, erbracht wird, von einer anderen solchen Einrichtung erbracht wird.“

10. Der Begriff „für eine Befreiung in Betracht kommende Einrichtung“ ist in Anmerkung 1 zu Gruppe 6 des Teils II des Anhangs 9 definiert. Es steht nach Angaben des vorlegenden Gerichts fest, dass das College eine „für eine Befreiung in Betracht kommende Einrichtung“ in diesem Sinne darstellt.

III – **Ausgangsrechtsstreit**

11. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die vom College erbrachten Gastronomie- und Unterhaltungsdienstleistungen (d. h. die Dienstleistungen, die vom College an die Mitglieder der

Öffentlichkeit erbracht werden, die in dem Restaurant eine Mahlzeit einnehmen oder eine Aufführung besuchen).

12. Das College erbringt nach der Schilderung des vorliegenden Gerichts gewerbsmäßig Unterrichtsdienstleistungen an Studenten und bietet Lehrgänge über Gastronomie und Gastgewerbe sowie über darstellende Künste an.

13. Damit die Studenten des Lehrgangs über Gastronomie und Gastgewerbe Kenntnisse unter praxisnahen Bedingungen erwerben können, betreibt das College ein Lehrrestaurant. Studenten des Colleges erfüllen unter der Aufsicht ihrer Tutoren alle Bewirtungsaufgaben des Restaurants. Fremde Dritte (Mitglieder der Öffentlichkeit) speisen dort und zahlen dafür ein Entgelt von ungefähr 80 % der Kosten ihrer Mahlzeiten.

14. In entsprechender Weise veranstaltet das College im Rahmen des Lehrgangs über darstellende Künste – wiederum durch die betreffenden Studenten – Konzert- und Theateraufführungen gegen Eintrittsgeld, um den Studenten, die diesen Lehrgang belegt haben, praktische Erfahrungen zu vermitteln.

15. Das Lehrrestaurant ist an den Ausbildungserfordernissen der Studenten des Gastronomie- und Gastgewerbelehrgangs ausgerichtet. Es dient zugleich als Unterrichtsraum für diese Studenten.

16. Die allgemeine Öffentlichkeit hat keinen Zugang zu diesem Restaurant. Das College unterhält eine Datenbank, in die lokale Gruppen und Einzelpersonen aufgenommen sind, die das Restaurant unter Umständen besuchen möchten. Durch Newsletter, die die Gastgewerbeabteilung gestaltet, werden sie über Veranstaltungen des Colleges informiert.

17. Für das Lehrrestaurant verlangt das College eine volle Besetzung (Mahlzeiten für 30 bis 40 Personen) für zwei Sitzungen am selben Tag und zwei verschiedene Studentengruppen, damit die Studenten daraus den größtmöglichen Nutzen ziehen. Andernfalls wird die Bewirtung abgesagt.

18. Die Aufführung von Konzerten und Theaterstücken innerhalb des Lehrgangs über darstellende Künste hat für die betreffenden Studenten eine ähnliche Funktion wie das Lehrrestaurant.

19. Auch bei diesen Aufführungen ist das Publikum insoweit begrenzt, als es sich gewöhnlich um Freunde oder Familienmitglieder der Studenten handelt oder um Personen, die sich in eine Datenbank des Colleges haben aufnehmen lassen.

20. Den Besuchern des Lehrrestaurants oder einer Aufführung ist bekannt, dass sie für die Mahlzeit oder die Aufführung, die als Teil der Ausbildung der Studenten zubereitet bzw. dargeboten wird, ein ermäßigtes Entgelt bezahlen.

21. Der praktische Unterricht ist als Bestandteil der Lehrgänge ausgestaltet. Die Studenten berücksichtigen das bei ihrer Anmeldung für die betreffende Ausbildung. Würde der praktische Unterricht wie die Bewirtung und Theater- und Konzertaufführungen nicht angeboten, könnten die Studenten nicht den vollen Nutzen aus den Lehrgängen ziehen. Bei der Erbringung der Dienstleistungen wirken die Studenten im Rahmen ihres Lehrgangs mit. Dies ist nach den Feststellungen des vorliegenden Gerichts ein wesentlicher Bestandteil ihres Unterrichts.

22. Unstreitig ist unter den Parteien, dass die Restaurant- und die Unterhaltungsdienstleistungen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, durch Umsätze im unmittelbaren Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen zusätzliche Einnahmen für das College

zu erzielen.

23. Mit Entscheidung vom 5. November 2012 entschied das First-tier Tribunal (Gericht erster Instanz, Vereinigtes Königreich), dass die vom College an Mitglieder der Öffentlichkeit erbrachten Restaurant- und Unterhaltungsdienstleistungen gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie als mit der Unterrichtsleistung eng verbundene Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind.

24. Auf das Rechtsmittel der Commissioners wurde die Entscheidung des First-tier Tribunal (Gericht erster Instanz) vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Höheres Gericht [Steuer- und Chancerykammer]) mit Entscheidung vom 30. Januar 2014 bestätigt. Auf das Rechtsmittel der Commissioners hat der Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Rechtsmittelgericht [England und Wales] [Zivilabteilung]) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

25. Der mit dem Rechtsstreit befasste Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Rechtsmittelgericht [England und Wales] [Zivilabteilung], Vereinigtes Königreich) hat daher dem Gerichtshof am 24. Dezember 2015 die folgenden Fragen gemäß Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Restaurant- und Unterhaltungsdienstleistungen, die eine Lehreinrichtung gegenüber zahlenden Mitgliedern der Öffentlichkeit (die keine Empfänger der Hauptleistung des Unterrichts sind) erbringt, im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie „eng verbunden“ mit der Unterrichtsleistung, wenn die Erbringung dieser Dienstleistungen durch die Studenten (die die Empfänger der Hauptleistung des Unterrichts sind) im Rahmen ihres Unterrichts und als ein wesentlicher Teil ihres Unterrichts ermöglicht wird?

2. Ist es für die Entscheidung, ob die Restaurant- und die Unterhaltungsdienstleistungen als mit der Unterrichtsleistung „eng verbundene“ Dienstleistungen unter die Befreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen,

a) erheblich, dass die Studenten Nutzen aus ihrer Mitwirkung an der Erbringung der fraglichen Dienstleistungen, nicht aber aus dem Gegenstand dieser Dienstleistungen ziehen;

b) erheblich, dass diese Dienstleistungen nicht von den Studenten unmittelbar oder mittelbar empfangen oder verbraucht werden, sondern von den Mitgliedern der Öffentlichkeit empfangen und verbraucht werden, die dafür bezahlen und nicht die Empfänger der Hauptleistung des Unterrichts sind;

c) erheblich, dass diese Dienstleistungen aus Sicht der sie empfangenden Durchschnittsverbraucher (d. h. der Mitglieder der Öffentlichkeit, die dafür bezahlen) kein Mittel darstellen, um eine andere Dienstleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten, sondern einen eigenen Zweck erfüllen;

d) erheblich, dass diese Dienstleistungen aus Sicht der Studenten keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern dass die Mitwirkung an der Erbringung der Dienstleistungen ein Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Unterrichts unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten;

e) und inwieweit ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu berücksichtigen?

26. Zu diesen Fragen haben das College, das Vereinigte Königreich sowie die Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung vom 10. November 2016 haben

sich das College, das Vereinigte Königreich und die Kommission beteiligt.

V – Rechtliche Würdigung

A – Zur Frage 1

27. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht im Ergebnis wissen, wie das Tatbestandsmerkmal der „eng verbundenen“ Leistungen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen ist. Insbesondere möchte es wissen, ob auch Leistungen durch eine in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie genannte Einrichtung an Dritte darunter fallen können. Diese Frage stellt sich für das Gericht insbesondere deshalb, weil diese Dritten Leistungen empfangen, die die Auszubildenden während und im Rahmen ihres Unterrichts erbringen.

28. Wie der Gerichtshof bereits zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie entschieden hat, definiert die Mehrwertsteuerrichtlinie (nun Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) nicht den Begriff der mit dem Unterricht „eng verbundenen“ Dienstleistungen.(6) Jedoch geht schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung hervor, dass sie sich nicht auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen bezieht, die keine Verbindung mit „[der] Erziehung von Kindern und Jugendlichen, [dem] Schul- und Hochschulunterricht, [der] Ausbildung, [der] Fortbildung oder [der] berufliche[n] Umschulung“ aufweisen.

1. Hauptleistung, Nebenleistung und eng verbundene Leistung

29. Des Weiteren hat der Gerichtshof formuliert, dass Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen nur dann als „eng verbunden“ angesehen werden können, wenn sie auch als Nebenleistungen zur Hauptleistung zu betrachten sind.(7) Eine Leistung ist jedoch nur dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern nur das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten.(8) Dies wiederum legt nahe, dass der Empfänger der Hauptleistung und der Empfänger der Nebenleistung identisch sein müssen, andernfalls lägen eigentlich zwei selbständige (Haupt-)Leistungen vor.

30. Dieser Schluss ist aber nicht zwingend. Schon der Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und des Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht dagegen, dass eng verbundene Leistungen Nebenleistungen in diesem Sinne darstellen müssten. Eine nicht selbständige Nebenleistung teilt *per definitionem* das Schicksal der Hauptleistung (hier die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung der „Bildungsleistungen“) und ist damit *per se* steuerfrei. Die gesonderte Befreiung von eng mit der steuerbefreiten Leistung verbundenen Leistungen in einigen wenigen Steuerbefreiungsvorschriften ergibt nur dann Sinn, wenn der Richtliniengeber davon ausging, dass diese Leistungen nach den allgemeinen Grundsätzen eigentlich steuerpflichtig sind, dennoch aber auch als steuerfrei behandelt werden sollen.

31. Im Übrigen hat auch der Gerichtshof in der Rechtssache Horizon College(9) die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Leistungen einer Bildungseinrichtung an eine andere Bildungseinrichtung (und damit nicht direkt an die Schüler) erstreckt. Ebenfalls hat er in der Rechtssache Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club(10) die Steuerbefreiung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie, die aber einen leicht anderen Wortlaut aufweist, im Ergebnis auch auf Leistungen an Dritte (d. h. Nichtsporttreibende) erstreckt.

32. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie geht daher davon aus, dass die „eng verbundene“ Leistung nicht lediglich eine unselbständige Nebenleistung, sondern eine selbständige (Haupt-)Leistung ist. Da diese aber noch in einem so engen Zusammenhang mit der steuerbefreiten (Haupt-)Leistung steht, wird sie dennoch (ausnahmsweise) auch von der für diese Leistung geltenden Steuerbefreiung umfasst. Das erklärt dann auch, warum Art. 134 Mehrwertsteuerrichtlinie nur für diese Fälle ausdrücklich und zusätzlich verlangt, dass diese an sich selbständige Hauptleistung für die steuerbefreite (Haupt-)Leistung unerlässlich ist.

33. Bei diesem Verständnis der „eng verbundenen“ Leistung können auch Leistungen an fremde Dritte eher in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift fallen als bei einem Verständnis als unselbständige Nebenleistungen. Gleichwohl sind solche noch „eng verbundenen“ Leistungen weiterhin von nicht mehr „eng verbundenen“ Leistungen abzugrenzen. Dafür kommt es auf den Sinn und Zweck der Steuerbefreiung an.

2. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung von eng mit „Bildungsleistungen“ verbundenen Umsätzen

34. Der Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie liegt darin, dass der Zugang zu den Bildungsleistungen – zugunsten der Schüler, Studenten und Auszubildenden – nicht durch die Mehrwertsteuer verteuert wird.⁽¹¹⁾ Wie die Kommission und das Vereinigte Königreich in der mündlichen Verhandlung betont haben, dürfte dies damit zusammenhängen, dass die Ausbildung Einzelner nicht nur ihnen, sondern auch dem Gemeinwohl (vgl. die Überschrift von Titel IX, Kapitel 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie) dient.

35. Die Steuerbefreiungen des Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie schließen den Vorsteuerabzug aus. Daher bewirken sie nur eine partielle Befreiung des Leistungsempfängers. Deren Höhe hängt von der (nicht abziehbaren) Mehrwertsteuerbelastung des Leistenden ab. Sollten im vorliegenden Fall die Leistungen des Colleges steuerpflichtig sein, stünde diesem ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der bezogenen Waren zu, so dass die Preise gegenüber den Dritten „nur“ bezüglich der Differenz aus Steuerschuld und Vorsteuerabzug erhöht werden müssen, um für das College das gleiche wirtschaftliche Ergebnis zu erhalten.⁽¹²⁾

36. Dies zeigt, dass der Zweck der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht in der Begünstigung der betreffenden Steuerpflichtigen (hier der „Bildungseinrichtungen“) besteht. Wirtschaftlich wirkt sich die Steuerbefreiung nämlich allein als Begünstigung des Leistungsempfängers aus, der nunmehr eine geringere Mehrwertsteuer zu tragen hat.

37. Das entspricht dem Charakter der Mehrwertsteuer als einer Verbrauchsteuer, die vom Endverbraucher zu tragen ist und nur ihn belasten soll.⁽¹³⁾ Vor diesem Hintergrund ist eine Befreiung von Leistungen, die unmittelbar von Dritten konsumiert werden und lediglich bei Gelegenheit der Ausbildung „produziert“ werden, nur schwer zu begründen.

38. Zudem ist der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität auch bei der Auslegung der Steuerbefreiungen der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen. Er verbietet u. a., dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.⁽¹⁴⁾ Aus der Perspektive des Endkonsumenten (hier des Dritten) ist eine Differenzierung danach, ob das Essen in einem normalen Restaurant oder in einem Ausbildungsrestaurant verspeist wird, für seine Belastung mit Mehrwertsteuer irrelevant. In beiden Fällen wird der Konsument bedient und verköstigt, und in beiden Fällen zahlt er Geld für diesen Konsum. Dass in einem

Ausbildungsrestaurant eventuell noch eine höhere Fehlerquote existiert, wird – wie auch das Vereinigte Königreich in der mündlichen Verhandlung betont hat – allein über die Höhe der Gegenleistung (im vorliegenden Fall nur 80 % der Mahlzeitenkosten) berücksichtigt. Die Qualität der Restaurantleistung stellt nicht das Vorliegen einer solchen in Frage.

39. Im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz kann es nicht zutreffend sein, den Konsumenten nur deshalb von der Mehrwertsteuer zu entlasten, weil zugleich auch eine steuerfreie Ausbildung von anderen Personen stattfindet. Dies gilt auch, wenn das Ausbildungsrestaurant und das Ausbildungstheater tatsächlich nur einem eingeschränkten Personenkreis der Öffentlichkeit zur Verfügung stünden. Wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliegt, dann ist eine Einschränkung des Kundenkreises für die zutreffende Besteuerung der Kunden – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission und des Vereinigten Königreichs – irrelevant. Auch die Bewirtung in sogenannten „Memberclubs“ durch einen Gastwirt stellt eine dem Neutralitätsgrundsatz unterfallende wirtschaftliche Tätigkeit dar. Gleiches gilt für ein Restaurant, welches nur Kunden mit dem Anfangsbuchstaben „A“ zulässt. Dieses steht dennoch im Wettbewerb mit jedem anderen Restaurant, welches auf den Anfangsbuchstaben keinen Wert legt. Gleiches gilt in dem hier vorliegenden Fall, in dem man sich vorher registrieren lassen muss, um als Gast in Betracht zu kommen.

B – *Zur Frage 2 Buchst. a bis d*

40. Die in den Buchst. a bis d untergliederte Frage des vorliegenden Gerichts zielt im Wesentlichen auf die Klärung der Abgrenzungskriterien, nach denen eine noch eng verbundene Leistung von einer nicht mehr eng verbundenen Leistung unterschieden werden kann.

41. Bei dieser Abgrenzung ist zu beachten, dass die Steuerbefreiungen nach Auffassung des Gerichtshofs eng auszulegen sind, wobei sich die Auslegung nach neuerer Rechtsprechung vor allem am Sinn und Zweck der Vorschrift zu orientieren hat.(15)

So führt der Gerichtshof explizit aus: „Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen der steuerlichen Neutralität entsprechen. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 132 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen“.(16)

42. Es reicht dabei nicht aus, dass die Leistungen an Dritte lediglich den Ausbildungszweck optimieren. Vielmehr müssen sie gemäß Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich sein. Entsprechend hat der Gerichtshof in seinem Urteil Kommission/Deutschland entschieden, dass die Durchführung von entgeltlichen Vorhaben gegenüber fremden Dritten nicht steuerfrei ist, auch wenn sie als sehr nützlich für den Hochschulunterricht angesehen werden können, aber nicht unverzichtbar zur Erreichung des mit ihm angestrebten Zwecks sind.(17)

43. Maßgeblich ist, ob eine Besteuerung dieser Leistungen den Zugang zur steuerbefreiten Leistung verteuert. Ein Beispiel ist das Zusammenwirken zweier Unternehmen unmittelbar zugunsten des von der Mehrwertsteuer zu befreienden Endverbrauchers wie im Urteil Horizon College(18)

. Dieses betraf das arbeitsteilige Zusammenwirken zweier Bildungseinrichtungen beim Leistungsbezug auf der Eingangsseite. Der Gerichtshof hat Leistungen zwischen zwei steuerbefreiten Bildungseinrichtungen als steuerfrei betrachtet, um zu verhindern, dass die begünstigten Studenten nur deshalb mit Mehrwertsteuer belastet werden, weil die Bildungsleistung nicht direkt ihnen, sondern nur indirekt mittels einer anderen Bildungseinrichtung ihnen gegenüber erbracht wurde. An einer solchen Konstellation fehlt es hier. Hier werden auf der Ausgangsseite zeitgleich entgeltliche Bildungsleistungen an die Studenten und entgeltliche

Restaurant- bzw. Theaterdienstleistungen an Dritte erbracht.

44. Für die Annahme einer „eng verbundenen“ Leistung reicht es eben nicht aus, dass Leistungen „nur“ bei Gelegenheit als eine Art Produkt im Rahmen der steuerfreien Leistung anfallen und an Dritte erbracht werden. Denn hier erhöht die Besteuerung der Produkte die Kosten des begünstigten Leistungsempfängers (hier der Studenten für den Zugang zu den Bildungsleistungen) nicht.(19)

Vielmehr verteuert die Besteuerung der Leistungen im vorliegenden Fall „lediglich“ den Zugang zu den Restaurant- und Theaterleistungen für die Restaurant- und Theaterbesucher.(20)

Folglich liegt keine eng mit der steuerfreien Bildungsleistung verbundene Dienstleistung vor.

45. Dieses Ergebnis entspricht schließlich dem Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer. Wenn der Verbraucher (Konsument) mit der Mehrwertsteuer nach Maßgabe des für den Konsum aufgewendeten Vermögens belastet werden soll, dann ist primär zu fragen, wofür er sein Vermögen aufgewendet hat. Der Dritte zahlt hier aber den Betrag primär und unmittelbar (d. h. in einem unmittelbaren Zusammenhang) für das Essen im Restaurant (bzw. die Theatervorstellung) und nicht dafür, dass die Schüler/Studenten ausgebildet werden.

VI – **Entscheidungsvorschlag**

46. Somit schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Rechtsmittelgericht [England und Wales] [Zivilabteilung], Vereinigtes Königreich) wie folgt zu antworten:

1. Eng verbundene Umsätze im Sinne des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind selbständige Leistungen, durch deren Besteuerung auch der Zugang zu den als solchen steuerbefreiten Leistungen verteuert würde. Nicht darunter fallen Restaurant- und Unterhaltungsdienstleistungen, die eine Lehreinrichtung gegenüber zahlenden Mitgliedern der Öffentlichkeit erbringt, die keine Empfänger der steuerbefreiten Bildungsleistung sind.

2. Für die Abgrenzung ist es erheblich (und für das Vorliegen der Steuerbefreiung schädlich), dass die begünstigten Personen an der Versorgung anderer Konsumenten mitwirken. Ebenso ist erheblich, dass die Dritten die Gegenleistung für ihren eigenen Konsum, d. h. nicht für die Erteilung des Unterrichts an die Studenten, zahlen. Schließlich ist auch erheblich, dass die Leistungen an die Dritten – sowohl aus Sicht der Dritten als auch aus Sicht der Studenten – einen eigenständigen Zweck (Versorgung der Dritten) verfolgen, der neben den weiterhin steuerbefreiten Unterrichtszweck tritt.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 – Dazu existiert ein Urteil des Gerichtshofs – Urteil vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

4 – In dem Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388), wurde die gleiche Frage bereits angerissen, weil Deutschland die Forschungstätigkeiten der Universitäten gegenüber Dritten als steuerfrei behandelte.

5 – Vgl. BFH, Urteil vom 26. Oktober 1989 – V R 25/84, BStBl. II 1990, 98, der die Steuerbefreiung abgelehnt hat, weil sich Friseurleistungen gegenüber den Kunden von den Unterrichtsleistungen des Friseurs gegenüber den Auszubildenden unterscheiden.

6 – Urteile vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388, Rn. 46),

und vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, Rn. 27).

7 – Urteile vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, Rn. 28), vom 6. November 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, Rn. 34 und 35), vom 1. Dezember 2005, Ygeia (C?394/04 und C?395/04, EU:C:2005:734, Rn. 17 und 18), und vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C?76/99, EU:C:2001:12, Rn. 27 ff.).

8 – Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C?308/96 und C?94/97, EU:C:1998:496, Rn. 24 und 25), vom 6. November 2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, Rn. 34), und vom 1. Dezember 2005, Ygeia (C?394/04 und C?395/04, EU:C:2005:734, Rn. 19).

9 – Urteil vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

10 – Urteil vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571).

11 – Vgl. Urteile vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47), und vom 28. November 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, Rn. 26), vgl. entsprechend zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie Urteil vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C?76/99, EU:C:2001:12, Rn. 23).

12 – Entgegen der Auffassung der Kommission kommt es bei der Erbringung von Restaurantleistungen zu nicht kostendeckenden Entgelten nicht *per se* zu einem Vorsteuerüberhang, da der Einkauf der Lebensmittel weitestgehend dem ermäßigten Steuersatz unterfallen dürfte, woraus sich das Interesse des Colleges an der Steuerbefreiung erklärt.

13 – Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), und vom 7. November 2013, Tulic? und Plavo?in (C?249/12 und C?250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), sowie Beschluss vom 9. Dezember 2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:825, Rn. 21).

14 – Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:57, 1 Rn. 30), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

15 – Urteile vom 21. März 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23), vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, Rn. 30), vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, Rn. 16), vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47) und vom 28. November 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, Rn. 25).

16 – Urteile vom 21. März 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23), vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, Rn. 30), vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:34, 3 Rn. 16), vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47) und vom 28. November 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, Rn. 25).

17 – Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C?287/00, EU:C:2002:388, Rn. 48).

18 – Urteil vom 14. Juni 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343).

19 – Letzteres könnte z. B. angenommen werden, wenn die Bildungseinrichtung selbst entwickelte Ausbildungsmaterialien an die eigenen Schüler verkauft.

20 – Insofern zeigen sich hier deutliche Parallelen zu dem Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, EU:C:2002:388).