VOLLTEXTSERVICE

Umsatzsteuerliche Privilegierung von Zweckbetrieben auf dem Prüfstand – Umsatzsteuer bei Unterbringung und Verpflegung von Seminarteilnehmern

BFH, Urteil vom 08.03.2012, Az. V R 14/11.

Gründe

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Unternehmensgegenstand ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag die Förderung der politischen und sozialen Bildung, insbesondere die Förderung der Weiterbildung von Arbeitnehmern. Sie strebt an, diese darin zu unterstützen, sich am gesellschaftlichen und politischen Leben gestaltend zu beteiligen. Sie verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung (AO), ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag selbstlos tätig und verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.
Im Streitjahr 2007 veranstaltete die Klägerin Seminare für Betriebs- und Personalräte, bei denen sie z.B. Kenntnisse im Arbeitsrecht, Arbeits- und Gesundheitsschutz sowie Schwerbehindertenrecht vermittelte. Die Klägerin führte die Seminare in Hotels durch und brachte die Seminarteilnehmer auf deren Bestellung in von ihr angemieteten Räumen unter. Sie berechnete für die Seminarteilnahme einen Seminarpreis sowie gesondert die Unterkunft mit Verpflegung im Hotel. Die Klägerin ging davon aus, dass ihre Leistungen bei der Ermöglichung der Seminarteilnahme nach § 4 Nr. 22 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) steuerfrei seien, während sie hinsichtlich der Beherbergung mit Verpflegung den ermäßigten Steuersatz anwandte.
Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) demgegenüber der Auffassung, dass die Klägerin hinsichtlich der Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen den Regelsteuersatz anwenden müsse und erließ einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr 2007. Die Klägerin habe zwei wirtschaftliche Geschäftsbetriebe – Seminare und Unterkunft mit Verpflegung – und dementsprechend zwei gesonderte Zweckbetriebe unterhalten. Die von der Klägerin an die Seminarteilnehmer erbrachten Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen unterlägen dem Regelsteuersatz, da die Klägerin diese Leistungen in unmittelbarem Wettbewerb mit vergleichbaren, aber dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer wie z.B. Hotels erbracht habe. Die Seminarteilnehmer hätten Unterbringung und Verpflegung …

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: http://www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin
Hamburg | München

auch direkt von den Tagungshotels beziehen können, in denen die Klägerin ihre Seminare abgehalten habe. Die Einnahmen der Klägerin aus der Unterbringung und Verpflegung seien zusätzliche Einnahmen, da sich der Zweckbetrieb „Unterkunft mit Verpflegung“ vollständig aus diesen zusätzlichen Einnahmen finanziert habe. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) ging bei seinem in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ 2011, 1574 veröffentlichten Urteil davon aus, dass die Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei seien und auch nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG 2005 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) – UStG n.F. – unterlägen. Der Zweckbetrieb „Beherbergung und Verpflegung“ diene der Erzielung zusätzlicher Einnahmen im unmittelbaren Wettbewerb mit Leistungen, die dem Regelsteuersatz unterlägen, da die Klägerin ihre Leistungen insoweit in Konkurrenz zu Hotelbetreibern erbracht habe. Der gesellschaftsvertraglich festgelegte Satzungszweck der Klägerin umfasse im Übrigen nicht die Unterbringung und Verpflegung von Personen. In der mündlichen Verhandlung änderte das FA den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr 2007, da es zuvor die von der Klägerin vereinnahmten Nettoentgelte in gleicher Höhe als Entgelt für die Anwendung des Regelsteuersatzes angesehen hatte.

Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen das Urteil des FG und macht Verletzung materiellen Rechts geltend. Der ermäßigte Steuersatz sei anzuwenden, da die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. in beiden Alternativen vorlägen. Auf das Unionsrecht komme es daher nicht an. Als gemeinnütziger Bildungsträger trete sie nicht in Wettbewerb zum Beherbergungsgewerbe, soweit sie Beherbergung und Unterbringung gegenüber den Teilnehmern ihrer Seminare erbringe.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 15. März 2011 die Umsatzsteuer auf ./. 27.568,10 € festzusetzen.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. bestehenden Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes seien nicht erfüllt.

II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Leistungen der Klägerin weder steuerfrei sind noch dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen.

1. Wie das FG zu Recht unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 7. Oktober 2010 V R 12/10 (BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303) entschieden hat und zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, ist die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei, da es sich nicht um eine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung handelt, sondern um eine hierfür nur nützliche Maßnahme, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern. Dies gilt auch für die im Streitfall zu beurteilende Beherbergung mit Verpflegung der Seminarteilnehmer.

2. Die Beherbergung und Verpflegung der Seminarteilnehmer unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Nach dieser Vorschrift ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden auf „die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittel-

barem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht".

a) Die von der Klägerin gegenüber den Seminarteilnehmern erbrachten Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen erfüllen die im Hinblick auf den leistenden Unternehmer bestehenden Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG. Zwar entspricht diese Vorschrift nicht dem Unionsrecht. Eine richtlinienkonforme Auslegung ist jedoch im Hinblick auf die bei der Gesetzesauslegung zu beachtende Wortlautgrenze nicht möglich.

aa) Der ermäßigte Steuersatz ist gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG auf „die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung)" anzuwenden.

bb) Unionsrechtliche Grundlage für die Regelung ist Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem –MwStSystRL– (Amtsblatt der Europäischen Union 2006 Nr. L 347, 1). Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden (Abs. 1), wobei nach Abs. 2 die ermäßigten Steuersätze nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar sind.

(1) Als Grundlage für die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG kommt nur die Kategorie 15 in Anhang III der MwStSystRL („Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können") in Betracht; diese nennt nur „Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind". Insoweit hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) festgestellt, „dass die Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut der Nr. 15 nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden dürfen, sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind" (EuGH-Urteil vom 17. Juni 2010 C-492/08, Kommission/Frankreich, Slg. 2010, I-5471 Rdnr. 43).

(2) Entgegen der Auffassung der Klägerin dient § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG weder der Umsetzung von Anhang III Nr. 12 MwStSystRL (Beherbergung in Hotels) noch der Umsetzung von Anhang III Nr. 12a MwStSystRL (Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen).

Zwar sind die Mitliedstaaten nach der Rechtsprechung des EuGH zu einer selektiven Ausübung der für die Schaffung ermäßigter Steuersätze bestehenden Ermächtigungen berechtigt. Sie haben jedoch auch dann den Grundsatz steuerrechtlicher Neutralität zu beachten (EuGH-Urteil vom 6. Mai 2010 C-94/09, Kommission/Frankreich, Slg. 2010, I-4261 Rdnrn. 29 f.). Für die Ausübung der nach Anhang III Nr. 12 und Nr. 12a MwStSystRL bestehenden Ermächtigung folgt dies daraus, dass diese leistungsbezogenen Ermächtigungen – anders als z.B. personenbezogene Ermächtigungen nach Anhang III Nr. 15 MwStSystRL – nicht nur für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen wie z.B. gemeinnützige Körperschaften ausgeübt werden können, wenn andere Gruppen von Steuerpflichtigen – wie im Streitfall – dieselben Leistungen erbringen. Anhang III Nr. 12a MwStSystRL scheidet zudem als Ermächtigungsgrundlage aus, da diese Bestimmung erst durch die Änderungsrichtlinie 2009/47/EG mit Wirkung ab 1. Juni 2009 gültig ist.

cc) Mit den unionsrechtlichen Vorgaben ist die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG nicht vereinbar (vgl. z.B. Fritsch, Umsatzsteuer— und Verkehrsteuer-Recht 2005, 69 ff.; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rz 403a).

Der ermäßigte Steuersatz umfasst – wie ausgeführt – aufgrund der Verweisung auf die §§ 51 ff. AO alle Leistungen der Körperschaften, die im Sinne der nationalen Regelung der AO gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. § 52 Abs. 2 AO enthält einen Beispielskatalog (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 29. Oktober 1997 I R

13/97, BFHE 184, 226, BStBl II 1998, 9) und nennt z.B. als gemeinnützig u.a. Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO), Denkmalschutz und Denkmalpflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 6 AO), Naturschutz und Landschaftspflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 8 AO), Tierschutz (§ 52 Abs. 2 Nr. 14 AO), Sport und Schachspiel (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO) sowie Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, Karneval, Fastnacht und Fasching, Modellflug oder Hundesport (§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO). Abweichend von dem unionsrechtlich zulässigen Rahmen erstreckt sich die nationale Regelung daher – aufgrund der Verweisung auf die §§ 51 ff. AO – auf alle Leistungen gemeinnütziger Körperschaften, ohne dass dabei eine Einschränkung auf die Leistungen vorzunehmen ist, die Körperschaften erbringen, die – wie nach der Richtlinie erforderlich – für wohltätige Zwecke oder solche „im Bereich der sozialen Sicherheit“ tätig sind.

dd) Einer Anpassung an die Vorgaben der Richtlinie durch die grundsätzlich gebotene richtlinienkonforme Auslegung steht der Wortlaut der Vorschrift entgegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. August 2005 V R 42/03, BFHE 211, 527, BStBl II 2006, 44, unter II.4.; vom 27. April 2006 V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.4.b, m.w.N.). Denn aufgrund der im Rahmen des Klammerzusatzes ausdrücklichen Bezugnahme auf die §§ 51 bis 68 AO und der sich hieraus ergebenden Verweisung auf den Beispielskatalog in § 52 Abs. 2 AO fehlt es an einem hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine dem Unionsrecht entsprechende Einschränkung des ermäßigten Steuersatzes auf die Leistungen der anerkannten Einrichtungen, die „für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit“ tätig sind.

Da die Klägerin im Streitfall nach den auch zwischen den Beteiligten nicht streitigen Feststellungen des FG eine gemeinnützige Körperschaft i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ist, können ihre Leistungen somit nach dem für sie insoweit günstigeren nationalen Recht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ohne dass es darauf ankommt, ob die hierfür erforderlichen Voraussetzungen der MwStSystRL vorliegen.

b) Obwohl die Klägerin aufgrund der Unmöglichkeit einer richtlinienkonformen Auslegung die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG erfüllte, war sie nach Satz 2 dieser Vorschrift nicht zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes berechtigt, da die Steuerermäßigung danach nicht auf Leistungen anzuwenden ist, die – wie im Streitfall die entgeltlichen Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen der Klägerin – im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 AO i.V.m. § 14 AO) ausgeführt werden.

c) Dass der von der Klägerin unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Zweckbetrieb anzusehen ist, führt im Streitfall gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. nicht zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

aa) Die Klägerin erbrachte ihre Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen gemäß § 68 Nr. 8 AO im Rahmen eines Zweckbetriebes, zu dem nach dieser Vorschrift auch „Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen“ gehören. Die Zweckbetriebseigenschaft besteht dabei auch insoweit, als diese „Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren“.

bb) Auch wenn somit ein Zweckbetrieb i.S. von § 68 Nr. 8 AO vorliegt, unterliegen die Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen der Klägerin gleichwohl nicht dem ermäßigten Steuersatz, da auf Leistungen eines Zweckbetriebs die Steuerermäßigung nur unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. anzuwenden ist. Diese liegen im Streitfall nicht vor.

(1) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 erste Alternative UStG n.F. setzt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen eines Zweckbetriebs voraus, dass „der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden“. Dieser Gesetzeswortlaut entspricht der amtlichen Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/2712, S. 75), nach der eine z.B. gemeinnützige Körperschaft den ermäßigten Steuersatz nicht für die Leistungen eines Zweckbetriebs in Anspruch nehmen kann, die in erster Linie dazu bestimmt sind, der Körperschaft zusätzliche Einnahmen durch solche Leistungen zu verschaffen, die auch andere, nicht steuerbegünstigte Unternehmer ausführen können.

(a) Die Zweckbetriebseigenschaft i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 erste Alternative UStG n.F. ist nicht abgabenrechtlich, sondern umsatzsteuerrechtlich zu bestimmen, da die Vorschrift dazu dient, den ermäßigten Steuersatz nicht auf alle, sondern nur auf bestimmte Leistungen eines abgabenrechtlichen Zweckbetriebs anzuwenden. Für die Zweckbetriebseigenschaft i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 erste Alternative UStG n.F. kommt es daher darauf an, in welchem Umfang umsatzsteuerpflichtige Leistungen der Körperschaft vorliegen. Zweckbetrieb der Klägerin war daher im Streitfall der Bereich Beherbergung und Verpflegung, ohne Berücksichtigung der von der Klägerin erbrachten Unterrichtsleistungen, die steuerfrei waren (s. oben II.1.). Auf die Frage, ob nach § 68 Nr. 8 AO ein oder mehrere Zweckbetriebe vorliegen, kommt es somit nicht an. Dies entspricht im Übrigen der Rechtsprechung des I. Senats des BFH, nach der ihrer Art nach unterschiedliche Tätigkeiten grundsätzlich auch dann mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind, wenn die Tätigkeiten wirtschaftlich verflochten sind und sich gegenseitig bedingen (BFH-Urteil vom 19. November 2003 I R 33/02, BFHE 204, 21, BFH/NV 2004, 445).

(b) Der Zweckbetrieb Beherbergung und Verpflegung diente im Streitfall in erster Linie und damit vorrangig der Erzielung zusätzlicher Einnahmen. Insoweit kommt es weder darauf an, dass die Körperschaft aus den zusätzlichen Einnahmen Gewinne erzielt, noch, dass Einnahmen der Körperschaft verbleiben. Daher stünde es der Anwendung des Regelsteuersatzes auch nicht entgegen, wenn die Klägerin die an die Seminarteilnehmer erbrachten Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen für dasselbe Entgelt abgegeben hätte, für das sie diese Leistungen von dem jeweiligen Hotel bezogen hat.

Der Zweckbetrieb Beherbergung und Verpflegung diente danach vorrangig zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen. Zusätzliche Einnahmen in diesem Sinne liegen bereits dann vor, wenn die Körperschaft diese in Zusammenhang mit Leistungen erzielt, die für die Verwirklichung ihres steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks – hier Förderung der Volks- und Berufsbildung nach § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO – nicht unerlässlich sind. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG (s. oben II.1.). Der Zweckbetrieb diente auch vorrangig der Erzielung dieser Einnahmen, da es sich um den einzigen Tätigkeitsgegenstand des Zweckbetriebs Beherbergung und Verpflegung handelte.

Diese weite Auslegung der in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. enthaltenen Begriffe beruht zum einen darauf, dass Vorschriften, die den Regelsteuersatz einschränken, im Hinblick auf ihren Ausnahmecharakter eng und Vorschriften, die im Rahmen einer sog. Rückausnahme die Geltung des Regelsteuersatzes (wieder) anordnen, weit auszulegen sind (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 18. Januar 2001 C-83/99, Kommission/Spanien, BFH/NV Beilage 2001, 124, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 V R 46/06, BFHE 224, 176, BStBl II 2009, 560, unter II.2.b). Für das Gebot einer weiten Auslegung der den ermäßigten Steuersatz einschränkenden Regelungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG spricht im Streitfall zum anderen die fehlende Vereinbarkeit von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG mit dem Unionsrecht (s. oben II.2.a bb).

(c) Nach den Feststellungen des FG erbrachte die Klägerin ihre Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen schließlich auch in unmittelbarem Wettbewerb zu Leistungen von Hotelbetreibern, deren Leistungen dem Regelsteuersatz unterlagen. Ohne Erfolg macht die Klägerin insoweit geltend, sie sei nicht als Wettbewerber, sondern als Kunde am Markt für Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen tätig, weil sie diese Leistung selbst „einkaufe“. Denn entscheidend ist, ob die Klägerin mit den Leistungen ihres Zweckbetriebs – hier den ermäßigten Beherbergungs- und Verpflegungsumsätzen, die sie nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst a Satz 1 UStG „selbst“ erbringt, und für die sie grundsätzlich die Ermäßigung beanspruchen könnte – in Wettbewerb zu anderen Unternehmern tritt, die vergleichbare Leistungen ohne Anspruch auf Ermäßigung am Markt anbieten. Welcher Art die Vorleistungen sind, die der Zweckbetrieb zur Erbringung seiner eigenen Leistung beansprucht, ist insoweit nicht von Bedeutung.

Für diese weite Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG n.F. spricht dabei, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nur insoweit anzuwenden ist, als er zu keiner oder einer nur geringen Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung führt (EuGH-Urteil vom 3. März 2011 C-41/09, Kommission/Königreich Niederlande, BFH/NV 2011, 735, Rz 52).

(2) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 zweite Alternative UStG n.F. ist der ermäßigte Steuersatz auch anzuwenden, wenn „die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht“.

Auch diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Satzungsmäßiger Zweck der Klägerin war im Streitfall die Förderung der politischen und sozialen Bildung, insbesondere die Förderung der Weiterbildung von Arbeitnehmern. Beherbergung und Verpflegung anlässlich der Seminare mögen zwar der Verwirklichung dieser Zwecke gedient haben; Beherbergung und Verpflegung sind jedoch bei der gebotenen engen Auslegung dieser Vorschrift (s. oben II.2.c aa) nicht als „Selbstverwirklichung“ dieser Zwecke anzusehen.