

Urteil vom 20. März 2014, V R 3/13

Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistungen - Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG - Supervisionsleistungen

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst i, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst j, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 29. August 2012, Az: 6 K 1005/08

Leitsätze

1. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG erfasst auch die Aus- und Fortbildung, so dass es nicht darauf ankommt, ob sich der Privatlehrer an Schüler oder Hochschüler wendet oder ob es sich um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht handelt (Änderung der Rechtsprechung) .
2. Supervisionen können als Unterrichtseinheiten, die von Privatlehrern erteilt werden und die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sein .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erbrachte in den Streitjahren 2000 bis 2006 als Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin sog. Supervisionsleistungen für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe, der Psychiatrie, für Suchtberatungsstellen sowie für Diakonie und Caritas. Dabei führte sie für ihre Auftraggeber sog. Supervisionen mit deren Mitarbeitern durch. Darüber hinaus erbrachte sie auch Lehrsupervisionsleistungen. Ihr war von der zuständigen Bezirksregierung am 25. Oktober 1999 zur Vorlage bei den Finanzbehörden bescheinigt worden, dass sie die Leistung "Supervision und Lehrsupervision" als berufliche Bildungsmaßnahme nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in den für die Streitjahre geltenden Fassungen ordnungsgemäß durchführe.
- 2 Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Supervisionsleistungen ebenso wie andere Leistungen der Klägerin steuerpflichtig seien und setzte mit Bescheiden vom 6. Dezember 2006 erstmals Umsatzsteuer für die Streitjahre fest. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2321 veröffentlichten Urteil statt. Die Leistungen der Klägerin seien nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG unter Berücksichtigung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche und steuerpflichtige Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei. Die Supervisionsleistungen dienten dazu, die bei den Auftraggebern der Klägerin angestellten Mitarbeiter professionell im Sinne einer Steuerung, Korrektur, qualitativen Absicherung und Weiterentwicklung zu begleiten. Es gehe um die Professionalisierung und die Bewältigung spezifischer Probleme der psychosozialen und pädagogischen Arbeit dieser Mitarbeiter. Die Leistungen seien spezifisch auf die berufliche Tätigkeit der Mitarbeiter ausgerichtet gewesen. Die Klägerin sei auch als berufsbildende Einrichtung anzusehen. Hierfür sei die Dauer der gegenüber dem einzelnen Teilnehmer erbrachten Leistung unerheblich. Auch das Fehlen von Lehrplänen und die Tätigkeit in den Räumen der Auftraggeber begründe keine Steuerpflicht. Die Klägerin habe auch über die für die Steuerfreiheit erforderliche Bescheinigung verfügt. Im Umfang anderer Leistungen, die die Klägerin steuerpflichtig erbracht habe, sei ihr zudem der Vorsteuerabzug zu gewähren.

- 4 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, für die es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Die Bescheinigung der Bezirksregierung entspreche nicht den Anforderungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG, da es nicht ausreiche, dass lediglich bescheinigt werde, dass berufliche Bildungsmaßnahmen ordnungsgemäß durchgeführt würden. Erforderlich sei vielmehr eine Bescheinigung, nach der der Unternehmer auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereite. Die Klägerin könne sich auch nicht auf die Richtlinie 77/388/EWG berufen, da sie keine anerkannte Einrichtung sei. Es handele sich auch nicht um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht durch Vermittlung von Fachwissen. Die Klägerin erbringe vielmehr Beratungsleistungen durch Unterstützung eigener Erkenntniserlangung des Teilnehmers, so dass es auch an der Vermittlung spezieller Kenntnisse und Fertigkeiten fehle. Es gehe nur um die Erlangung von "Soft-Skills". Die bloße Berufsbezogenheit reiche nicht aus. Es handele sich nicht um eine Wissensvermittlung anhand von Lehrplänen wie bei einer Berufsausbildung. Es würde lediglich die pädagogische Arbeit durch Fallbesprechungen begleitet.
- 5 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Ihre Leistungen seien steuerfrei. Die Voraussetzung der Berufs- oder Prüfungsvorbereitung ergebe sich eindeutig aus der ihr erteilten Bescheinigung, zumindest aber unter Berücksichtigung des von ihr gestellten Antrags. Dass ein Unterrichtsplan fehle, stehe der Steuerfreiheit nicht entgegen. Sie könne sich auf das Unionsrecht berufen. Da sie ihre Leistungen auf Veranlassung und unter Kostenübernahme des jeweiligen Arbeitgebers erbracht habe, liege eine berufliche Fortbildungsmaßnahme vor. Inhaltlich sei es um die Vermittlung von "Personenkompetenz" gegangen. Es bestehe eine Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG sind die Leistungen der Klägerin nach nationalem Recht nicht steuerfrei. Die Klägerin kann sich aber für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Insoweit sind noch weitere Feststellungen im zweiten Rechtsgang zu treffen.
- 9 1. Die Leistungen der Klägerin sind nicht nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben.
- 10 a) § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG befreit "die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, ... wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten".
- 11 b) Wie der Senat mit Urteil vom 17. April 2008 V R 58/05 (BFHE 221, 489, BFH/NV 2008, 1418, unter II.2.c) zur insoweit inhaltsgleichen Vorgängerregelung in § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG a.F. entschieden hat, muss sich aus der Bescheinigung ergeben, dass die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen, für die die Steuerfreiheit beansprucht wird, auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, so dass es nicht ausreicht, dass sich aus der Bescheinigung --wie im Streitfall-- nur ergibt, dass berufliche Bildungsmaßnahmen ordnungsgemäß durchgeführt werden. Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Bescheinigung eine dem Wortlaut widersprechende Auslegung aufgrund einer bloßen Bezugnahme auf den bei der Landesbehörde gestellten Antrag nicht in Betracht.
- 12 2. Die Leistungen der Klägerin können zwar nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG, wohl aber gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sein. Hierzu sind im zweiten Rechtsgang noch weitere Feststellungen zu treffen.

- 13** a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten "die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen 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".
- 14** Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG befreit nach seinem Wortlaut zudem "den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht". Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in seinem Urteil vom 28. Januar 2010 C-473/08, Eulitz (Slg. 2010, I-907) entschieden hat, weichen die einzelnen Sprachfassungen dieser Bestimmung voneinander ab. Unter Berücksichtigung dieser Unterschiede sind als Schul- und Hochschulunterricht "Unterrichtseinheiten, die ... sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen" anzusehen (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 23).
- 15** b) Im Streitfall kann die Klägerin nicht in Anspruch nehmen, dass ihre Leistungen gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind: Sie ist weder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts noch verfügt sie --mangels Bescheinigung (s. oben II.1.b)-- über die ansonsten erforderliche Anerkennung als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung wie eine Einrichtung, die mit z.B. Schul- oder Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder beruflicher Umschulung betraut ist.
- 16** c) Die Klägerin kann aber geltend machen, dass ihre Leistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG als Unterrichtseinheiten, die von Privatlehrern erteilt werden und die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, steuerfrei sind.
- 17** aa) Nach der EuGH-Rechtsprechung beschränkt sich der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts "nicht auf Unterricht ..., der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern [schließt] ... andere Tätigkeiten ein ..., bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben" (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007 C-445/05, Haderer, Slg. 2007, I-4841 Rdnr. 26). Es handelt sich um die "Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit" (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 33).
- 18** Zudem ist es "unerheblich", dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG "nicht ausdrücklich die Aus- und Fortbildung erwähnt" (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 34), da "nicht zwischen dem Unterricht, der Schülern oder Studierenden erteilt wird, die an einer erstmaligen Schul- oder Hochschulausbildung teilnehmen, und dem Unterricht zu unterscheiden [ist], der Personen erteilt wird, die bereits über einen Schul- oder Hochschulabschluss verfügen und die aufgrund dieses Abschlusses ihre Berufsausbildung betreiben", und da das "Gleiche für die Unterrichtseinheiten [gilt], die sich auf diesen Unterricht beziehen" (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 35), zumal sich "eine solche Unterscheidung anhand der Unterrichtsinhalte als schwierig erweisen" würde und eine besonders enge Auslegung des Begriffs Schul- und Hochschulunterricht "die Gefahr einer je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Anwendung des Mehrwertsteuersystems hervorrufen [würde], weil die jeweiligen Unterrichtssysteme der Mitgliedstaaten unterschiedlich gestaltet sind" (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 36).
- 19** bb) Im Hinblick auf das EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 wird im Schrifttum zutreffend geltend gemacht, dass nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG nicht nur Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, sondern auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen, steuerfrei sein können (Tehler, EU-Umsatzsteuerberater 2010, 6 ff., 8; Philipowski, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 161 ff., 163, und Nieskens, UR 2013, 175 ff., 179).
- 20** Dem folgt auch der erkennende Senat unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung. Es kommt nicht darauf an, dass der Privatlehrer an einer Schule oder Hochschule tätig ist, sich an Schüler oder Hochschüler wendet oder es sich um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht handelt (so noch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- in BFHE 221, 489, BFH/NV 2008, 1418, unter II.3.b bb), da sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG auf jegliche Aus- und Fortbildung bezieht, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. Entgegen der Auffassung des FA ist ein Lehrplan nicht unabdingbar für die Steuerfreiheit. Daher können auch Supervisionsleistungen steuerfrei sein.

- 21** cc) Die Entscheidung steht nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 17. Juni 1998 XI R 68/97 (BFH/NV 1999, 81, unter II.3.), das zu Vortragstätigkeiten einer Familienbildungsstätte ergangen ist.
- 22** d) Die Sache ist nicht spruchreif. Im Hinblick auf eine mögliche Berufung der Klägerin auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG sind im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen dazu zu treffen, ob sie als Privatlehrer tätig war und welcher Art die von der Klägerin im Einzelnen erbrachten Leistungen waren.
- 23** aa) Das FG wird dabei insbesondere zu berücksichtigen haben, dass es der Erteilung von Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, durch einen Privatlehrer nicht entgegensteht, wenn dieser mehreren Personen gleichzeitig Unterricht erteilt, dass die der Unterrichtserteilung zugrunde liegende Rechtsbeziehung auch zu einer anderen Person als Unterrichtsteilnehmer bestehen kann und dass das Nichtbestehen eines Vergütungsanspruchs im Verhinderungsfall und bei Kursausfall für eine als Privatlehrer ausgeübte Tätigkeit spricht (EuGH-Urteil Haderer in Slg. 2007, I-4841 Rdnrn. 31 ff.). Die bloße Unternehmereigenschaft reicht demgegenüber nicht aus (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnr. 47).
- 24** Ohne Bedeutung ist für den Streitfall, dass der EuGH die Privatlehreigenschaft versagt, wenn der Auftraggeber des Unterrichtenden die Leistung dazu verwendet, als eigenständige Bildungseinrichtung entgeltliche Unterrichtsleistungen zu erbringen (EuGH-Urteil Eulitz in Slg. 2010, I-907 Rdnrn. 52 ff.), da es den Auftraggebern der Klägerin um die Aus- und Fortbildung des eigenen Personals ging.
- 25** bb) In Bezug auf die Lehrsupervisionen kann sich die Steuerfreiheit bereits daraus ergeben, dass die Klägerin andere darin unterrichtet hat, Supervisionen auszuführen.
- 26** cc) Hinsichtlich der weiteren Supervisionsleistungen ist --ohne Bindung an die einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs bei Werbungskosten-- zu berücksichtigen, dass diese vorrangig auf die spezifischen Bedürfnisse einer Berufstätigkeit ausgerichtet sein können, wenn sie dazu dienen, Lösungsmöglichkeiten für konkrete Arbeitsplatzsituationen zu erarbeiten und in gemeinsamer Reflexion Fehler und Schwachstellen aufzuarbeiten (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2008 VI R 35/05, BFHE 223, 1, BStBl II 2009, 108). Für die erforderliche Berufsbezogenheit als Aus- und Fortbildungsmaßnahme kann es ausreichen, dass die Klägerin Sozialarbeiter für die von diesen ausgeübte Berufstätigkeit anhand von Fallbeispielen gruppenweise angeleitet hat. Insoweit kommt den mit dem jeweiligen Auftraggeber vereinbarten Lehrinhalten indizielle Bedeutung zu.
- 27** dd) Zu den von der Klägerin erbrachten Leistungen hat das FG lediglich allgemein festgestellt, dass die von ihr erbrachten Supervisionsleistungen einer professionellen Begleitung im Sinne einer Steuerung, Korrektur, qualitativen Absicherung und Weiterentwicklung der beruflichen Tätigkeit der bei den diversen Einrichtungen angestellten Mitarbeiter dienten, und dass diese Leistungen spezifisch auf die berufliche Tätigkeit der teilnehmenden pädagogisch und psychosozial tätigen Mitarbeiter ausgerichtet waren. Feststellungen zu den einzelnen, von der Klägerin gegenüber verschiedenen Auftraggebern erbrachten Leistungen fehlen aber. Diese sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de