Beschluss vom 27. Juli 2021, V R 39/20

Bestätigungsverfahren bei steuerfreien Unterrichtsleistungen

ECLI:DE:BFH:2021:B.270721.VR39.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 4 Nr 21 Buchst b DBuchst bb, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 4 Nr 21 Buchst b DBuchst bb

vorgehend FG Köln, 16. Juli 2019, Az: 5 K 1112/18

Leitsätze

1. Ist der selbständige Lehrer nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG an einer Einrichtung tätig, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erfüllt, muss dieser Einrichtung die dort bezeichnete Bescheinigung erteilt worden sein.

2. Für einen selbständig tätigen Lehrer kommt die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nicht in Betracht, wenn er nicht selbst eine Bildungseinrichtung im Sinne dieser Vorschrift betrieben, sondern als selbständiger Lehrer Unterrichtsleistungen für eine Bildungseinrichtung erbracht hat.

3. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO enthält eine Berechtigung sowie eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids nur insoweit, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17.07.2019 - 5 K 1112/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Jahren 2004 bis 2008 (Streitjahre) unter der Bezeichnung X-Schule als Referent bei Lehrgängen zur "Qualifizierung zum Kräuterpädagogen" tätig, die von den Ämtern für ... organisiert wurden. Diese gehörten zum Ministerium für ... (Ministerium), das in diesem Bundesland für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zuständig war. Die Teilnehmer zahlten die für die Lehrgänge geschuldete Vergütung an die Ämter. Diese vergüteten den Kläger. Es bestand keine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen dem Kläger und den Lehrgangsteilnehmern. Die Lehrgänge dienten dazu, Bäuerinnen die fachliche und auch die methodisch-pädagogische Voraussetzung zu vermitteln, um neue Produkte und Dienstleistungen entwickeln und anbieten zu können.

2 Der Kläger, der auch als Journalist und Buchautor tätig war, versteuerte seine Umsätze nach dem ermäßigten Steuersatz. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass seine Referententätigkeit bei den Lehrgängen dem Regelsteuersatz unterliege und erließ dem entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre. Mit den nach § 164 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden für 2004, 2005, 2007 und 2008 hob das FA zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf; der Änderungsbescheid für das Streitjahr 2006 erging gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Hiergegen verwies der Kläger auf Schreiben des Ministeriums vom 13.04.2012 und vom 19.07.2012.

3 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg. Die gegen das Urteil des FG vom 05.08.2015 eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 24.05.2016 - V B 84/15 als unbegründet zurück.

4 Mit Schreiben vom 09.03.2016 beantragte der Kläger eine Änderung nach § 171 Abs. 10 AO unter Vorlage einer vom Ministerium am 13.02.2016 erteilten Bescheinigung, in der dieses bestätigte, dass die in den Jahren 2002 bis 2008 in Kooperation mit den Ämtern für ... "durchgeführten Qualifizierungsmaßnahmen die Voraussetzung der Umsatzsteuerfreiheit des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb erfüllen".

5 Auch diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 16.11.2016 ab und wies den hiergegen eingelegten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 09.04.2018 als unbegründet zurück.

6 Auch die erneute Klage zum FG hatte keinen Erfolg. Nach dem Urteil des FG sind die Leistungen des Klägers nicht nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei, da die Bescheinigung vom 13.02.2016 nicht den erforderlichen Inhalt aufweise. Es fehle an näheren Angaben zur Tätigkeit des Klägers. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus den früheren Schreiben vom 13.04.2012 und vom 19.07.2012. Eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG komme nicht in Betracht, da es auch insoweit an der Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG fehle. Für eine Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) fehle es an der dort vorausgesetzten Anerkennung. Die Steuerfreiheit als Privatlehrer gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL scheitere daran, dass die Ämter für ... Anbieter der Leistungen gewesen seien und die Lehrgänge organisiert hätten. Der Kläger sei nur Referent gewesen. Die Lehrgangsteilnehmer hätten keine Vergütung an ihn, sondern an die Ämter gezahlt. Es habe keine Vertragsbeziehung zwischen den Lehrgangsteilnehmern und dem Kläger bestanden.

7 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Er sei als Referent und Lehrgangsleiter in Weiterbildungsmaßnahmen der Ämter für ... tätig geworden. Die Inhalte der Lehrgänge habe er mit einer Kollegin erarbeitet. Er sei von den Ämtern entlohnt worden. Das FG habe die an eine Bescheinigung i.S. von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zu stellenden Anforderungen überspannt. Eine wörtliche Wiedergabe des Gesetzestextes sei nicht erforderlich. Ungenügend sei nur, wenn die bloße Durchführung von Bildungsmaßnahmen bescheinigt werde. Die Beschreibung seiner Tätigkeit in den früheren Bescheinigungen sei bei der Würdigung der Bescheinigung vom 13.02.2016 zu berücksichtigen. Die Steuerfreiheit folge auch aus § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG, da die durch die Ämter für ... angebotenen und von ihm durchgeführten Lehrgänge durch die Ämter für ... als berufsbildende Einrichtung erfolgt seien. Diese seien Teil des Ministeriums und damit der Behörde, die für die Erteilung der Bescheinigung zuständig sei. Das Ministerium habe mit Schreiben vom 19.07.2012 bestätigt, dass den Ämtern für ... die Weiterbildung von Bäuerinnen als Dienstaufgabe zugewiesen sei. Die Ämter für ... seien als öffentlich berufsbildende Schule anzusehen. Die Steuerfreiheit ergebe sich auch aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL.

8 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den Ablehnungsbescheid vom 16.11.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.04.2018 aufzuheben und die Nettoumsätze aus den Kräuterpädagogikseminaren in Höhe von ... € (2004), ... € (2005), ... € (2006), ... € (2007) und ...€ (2008) als steuerfrei zu behandeln.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Die Bescheinigung genüge nicht den Anforderungen von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG, da sich aus dem dortigen Verweis auf diese Vorschrift nicht ergebe, dass die dort genannten Kriterien vorliegen. Eine erneute Gesamtaufrollung sei unzulässig. § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG komme gleichfalls mangels Bescheinigung nicht in Betracht. Die Leistungen seien auch nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i oder j MwStSystRL steuerfrei. Mangels Bescheinigung fehle es an einer Anerkennung. Als Subunternehmer der Ämter für ... sei der Kläger nicht auf eigene Rechnung und damit auch nicht als Privatlehrer tätig geworden.

Entscheidungsgründe

II

...

11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für eine Änderung der bestandskräftigen Steuerbescheide nach § 171 Abs. 10 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht vorliegen. Bei der dem Kläger erteilten Bescheinigung handelt es sich nicht um einen Grundlagenbescheid i.S. von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG, da er diese Steuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen kann. Soweit für ihn die Anwendung von § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG in Betracht kommt, setzt diese Vorschrift keinen Grundlagenbescheid voraus.

12 1. § 4 Nr. 21 UStG liegt ein zweistufiges Befreiungsmodell zugrunde, bei dem zwischen der Leistung der Bildungseinrichtung und der des für die Bildungseinrichtung selbständig tätigen Lehrers zu unterscheiden ist.

13 a) § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG befreit die Leistung der Bildungseinrichtung. Steuerfrei sind danach die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind (Doppelbuchst. aa) oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten (Doppelbuchst. bb).

14 Die in § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG bezeichnete Bescheinigung der Landesbehörde ist dem Unternehmer zu erteilen, der die dem Bildungszweck dienende Leistungen erbringt.

15 b) Die Steuerfreiheit des für die Bildungseinrichtung tätigen Lehrers ergibt sich aus § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG. Diese Steuerfreiheit erfasst die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen i.S. der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen (Doppelbuchst. aa) oder an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllen (Doppelbuchst. bb).

16 Ist der selbständige Lehrer nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG an einer Einrichtung tätig, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erfüllt, muss dieser Einrichtung die dort bezeichnete Bescheinigung erteilt worden sein. Nach allgemeinen Grundsätzen hat der selbständige Lehrer diese Anwendungsvoraussetzung für die Steuerfreiheit als steuermindernden Umstand nachzuweisen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 04.12.2014 - V R 16/12, BFHE 248, 416, unter II.4.a, Rz 23). Der Befreiungstatbestand enthält hierzu keine weitergehenden Regelungen.

17 Ohne dass der erkennende Senat hierüber nach den Verhältnissen des Streitfalls zu entscheiden hat, geht die Finanzverwaltung insoweit davon aus, dass der selbständige Lehrer den für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG erforderlichen Nachweis, dass er an einer Bildungseinrichtung tätig ist, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erfüllt, durch eine Bestätigung dieser Bildungseinrichtung erbringen kann (Abschn. 4.21.3 Abs. 3 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; in den Streitjahren: Abschn. 112a Abs. 3 Satz 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien). Die danach von der Bildungseinrichtung im Rahmen einer Verwaltungsregelung zu erteilende Bescheinigung ist von der durch die Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG zu erteilenden Bescheinigung zu trennen.

18 2. Im Streitfall ist die vom Ministerium am 13.02.2016 erteilte Bescheinigung kein Grundlagenbescheid, der nach § 171 Abs. 10 i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu einer Änderung der Steuerfestsetzungen berechtigt, über die bereits durch den BFH-Beschluss vom 24.05.2016 - V B 84/15 rechtskräftig entschieden worden ist.

19 a) Die Annahme eines gegenüber dem Kläger unmittelbar erteilten Grundlagenbescheids i.S. von § 171 Abs. 10 AO scheidet aus, da in seiner Person eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nicht in Betracht kommt. Denn auf der Grundlage der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist im Streitfall davon auszugehen, dass der Kläger nicht selbst eine Bildungseinrichtung im Sinne dieser Vorschrift betrieben hat, sondern als selbständiger Lehrer Unterrichtsleistungen für eine Bildungseinrichtung erbracht hat. Das FG konnte hierfür zutreffend darauf abstellen, dass zwischen dem Kläger und den Lehrgangsteilnehmern keine Vertragsbeziehung vorlag und im Verhältnis zwischen dem Kläger und den Lehrgangsteilnehmern kein Vergütungsanspruch bestand.

20 b) Ob die dem Kläger erteilte Bescheinigung als eine ihm von einer Bildungseinrichtung zum Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG erteilte Bescheinigung anzusehen ist, kann im Streitfall offenbleiben. Zwar kommt dies insoweit in Betracht, als die Ämter für ... nach den Feststellungen des FG organisatorisch als Teil des Ministeriums anzusehen sind, so dass dieses als Lehrgangsanbieter und insoweit als Bildungseinrichtung anzusehen sein könnte. Jedoch hat die in der Eigenschaft als Bildungseinrichtung entsprechend der Verwaltungsregelung erteilte Bescheinigung (s. oben II.1.b) eine reine Nachweisfunktion, ohne dass hierdurch der Charakter eines Grundlagenbescheids begründet wird. Es kommt auch nicht in Betracht, in der Bestätigung vom 13.02.2016 eine Doppelbescheinigung zu sehen, in der das Ministerium zum einen sich selbst in Bezug auf die Ämter für ... die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG bescheinigt und zum anderen auf dieser Grundlage eine Nachweisbescheinigung als Bildungseinrichtung im Sinne der Verwaltungsregelung zu § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG erlassen hat. Ein Erklärungswille zur Bekanntgabe einer derartigen Doppelbescheinigung lässt sich dem Schreiben auch nicht im Auslegungswege mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen.

21 3. Damit ist die Sache spruchreif. Im Hinblick auf die bereits rechtskräftige Entscheidung über die Steuerfestsetzungen durch den BFH-Beschluss vom 14.05.2016 - V B 84/15 ist nur zu entscheiden, ob ein Änderungstatbestand vorliegt, der hier einen Grundlagenbescheid voraussetzt.

22 Denn § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO enthält eine Berechtigung sowie eine Verpflichtung der Finanzbehörde zur Änderung des Folgebescheids nur insoweit, als die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids reicht. Der Umfang der vorzunehmenden Anpassung des Folgebescheids folgt mithin der Reichweite der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids. Zwar hat die Finanzbehörde im Rahmen der Bindungswirkung den Folgebescheid vollständig und zutreffend an den Regelungsinhalt des Grundlagenbescheids anzupassen und dabei einen für das Folgeverfahren relevanten Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erneut selbständig zu würdigen. Eine sog. "Gesamtaufrollung" des Folgebescheids ist aber unzulässig (BFH-Urteil vom 09.06.2015 - X R 6/13, BFHE 251, 140, BStBl II 2016, 216, Rz 14).

23 Damit beschränkt sich die Prüfung auf die Vorschriften, die nach ihrem gesetzlichen Tatbestand auf das Vorliegen des Grundlagenbescheids abstellen. Dies trifft vorliegend nur auf § 4 Nr. 21 UStG, nicht aber auf eine aus dem Unionsrecht abzuleitende Steuerfreiheit zu. Insbesondere ist die in § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG genannte Bescheinigung nicht Grundlagenbescheid für eine Anerkennung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.

24 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de