Urteil vom 26. Mai 2021, V R 25/20

Gewerbesteuerbefreiung von im Rahmen der praktischen Ausbildung von Psychotherapeuten erbrachten Behandlungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2021:U.260521.VR25.20.0

BFH V. Senat

GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 3 Nr 20 Buchst e, GewStG § 3 Nr 13, UStG § 4 Nr 21 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, PsychTh-APrV § 4, GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013 , GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015

Leitsätze

1. Die im Rahmen der praktischen Ausbildung von Psychologischen Psychotherapeuten gegenüber Krankenkassen erbrachten Behandlungsleistungen dienen nicht unmittelbar i.S. von § 3 Nr. 13 GewStG 2002 i.V.m. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG dem Schul- und Bildungszweck der Ausbildung der angehenden Therapeuten.

2. Entsprechendes gilt für § 3 Nr. 13 GewStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (JStG 2019, BGBl I 2019, 2451).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) im Hinblick auf Behandlungsleistungen von der Gewerbesteuer befreit ist, die sie im Rahmen der praktischen Ausbildung von Psychologischen Psychotherapeuten durch die angehenden Therapeuten erbracht hat.

2 Die Klägerin, eine GmbH, ist durch Bescheid der ... als Ausbildungsstätte für Psychotherapie staatlich anerkannt und führt als solche die 3-jährige Vollzeitausbildung im Bereich der Verhaltenstherapie durch. Sie bereitet gemäß Schreiben der ... vom ... seit dem 02.07.2009 ordnungsgemäß i.S. von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf einen Beruf vor.

3 Die Ausbildung der angehenden Therapeuten durch die Klägerin beruht auf entgeltlichen Ausbildungsverträgen. Sie umfasste in den Jahren 2010 bis 2015 (Streitjahre) u.a. eine praktische Ausbildung mit Krankenbehandlung unter Supervision nach § 4 der Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Psychologische Psychotherapeuten (PsychTh-APrV). Hierzu ist die Klägerin aufgrund eines Beschlusses des Zulassungsausschusses Psychotherapeuten/Krankenkassen vom 09.10.2008 als Ausbildungsambulanz nach § 117 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) anerkannt.

4 Die Klägerin schloss im Einvernehmen mit gesetzlichen Krankenkassen Verträge mit der kassenärztlichen Vereinigung, die es ihr ermöglichten, mit den im Zuge der praktischen Ausbildung der angehenden Therapeuten durchzuführenden Krankenbehandlungen an der ambulanten psychotherapeutischen Behandlung der bei den beteiligten Krankenkassen versicherten Personen teilzunehmen. Die Vergütung der Klägerin für diese

Behandlungsleistungen beruhte in den Streitjahren auf einer zwischen der Klägerin sowie weiteren Ausbildungsinstituten einerseits und gesetzlichen Krankenkassen sowie ihren Verbänden andererseits geschlossenen Vereinbarung nach § 120 SGB V.

5 Im Rahmen der praktischen Ausbildung nach § 4 PsychTh-APrV führten angehende Therapeuten die Behandlung psychisch kranker Menschen unter Aufsicht durch Mitarbeiter der Klägerin durch. Hierfür zahlte die Klägerin dem jeweiligen angehenden Therapeuten ein Entgelt in Höhe von 30 % der von der Klägerin für die Behandlung erzielten Vergütung.

6 Für die Streitjahre gab die Klägerin keine Gewerbesteuererklärungen ab. Bei Betriebsprüfungen für die Streitjahre gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Klägerin sei im Hinblick auf die Behandlungsleistungen nicht von der Gewerbesteuer befreit, weil diese Leistungen nicht unmittelbar der Ausbildung der angehenden Therapeuten dienten. Den steuerpflichtigen Anteil des Gewerbeertrags ermittelte der Betriebsprüfer jeweils anhand des prozentualen Anteils der Umsätze aus den Behandlungsleistungen am Gesamtumsatz der Klägerin.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Betriebsprüfers an und erließ für die Streitjahre entsprechende Bescheide über Gewerbesteuermessbeträge vom ...

8 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem Urteil statt.

9 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt.

10 Die Entscheidung des FG verletze § 3 Nr. 13 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) und § 4 Nr. 21 UStG. Es sei wie im Fall des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26.10.1989 - V R 25/84 (BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98) zu entscheiden. Entscheidend sei dort gewesen, dass die Leistungen des Übungsfriseursalons nicht an die Schüler, sondern unmittelbar an die Kunden erbracht worden seien. Insoweit sei im Streitfall die Sachlage identisch.

11 Nichts anderes folge aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Brockenhurst College vom 04.05.2017 - C-699/15 (EU:C:2017:344, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2017, 550). Der Entscheidung liege im Hinblick darauf, dass keine Kostendeckung erreicht worden und die Leistung nicht für jedermann zugänglich gewesen sei, ein Sonderfall zugrunde, der sich in wesentlichen Punkten vom hiesigen Streitfall unterscheide.

12 Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die Gewerbesteuer nicht harmonisiert sei. Ab dem Streitjahr 2015 fehle es in § 3 Nr. 13 GewStG zudem an der ausdrücklichen Anknüpfung an § 4 Nr. 21 UStG; erhalten geblieben sei aber die Voraussetzung, dass die Leistung unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen müsse.

13 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

15 In dem vom FA herangezogenen BFH-Urteil in BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98 unterscheide der BFH zwischen der Bedienung von Kunden durch Schüler der Friseurfachschule im Rahmen des Ausbildungsprogramms und "weiteren Leistungen" an die Kunden des Übungsfriseursalons, mit denen ein wirtschaftlicher Erfolg gerade gegenüber diesen Kunden bezweckt gewesen sei. Im Gegensatz dazu führe die Klägerin die Heilbehandlungen in der Ausbildungsambulanz nach § 117 Abs. 3 SGB V nur zu Ausbildungszwecken durch.

16 Die Klägerin müsse sich auf Grundlage ihrer Ermächtigung zur vertragsärztlichen Versorgung darauf beschränken, die für die Ausbildung erforderlichen psychotherapeutischen Heilbehandlungsleistungen durch angehende Therapeuten zu erbringen. Anders als im Fall des Übungsfriseursalons bestehe keine Möglichkeit, weitere Leistungen außerhalb des Ausbildungszweckes zu erbringen, um einen höheren Gewinn zu erwirtschaften.

17 Die psychotherapeutischen Behandlungsleistungen dienten auch unmittelbar der Ausbildung, weil deren Durchführung in den Streitjahren als Teil der praktischen Ausbildung nach § 4 PsychTh-APrV Voraussetzung für die Zulassung zur Abschlussprüfung sei.

18 Entgegen der Auffassung des FA sei der Streitfall mit dem Fall des EuGH-Urteils Brockenhurst College (EU:C:2017:344, HFR 2017, 550) hinreichend vergleichbar. In beiden Fällen gebe es eine theoretische Ausbildung und daneben eine praktische Ausbildung in der Anwendung der erworbenen Kenntnisse. Bei den von der Klägerin

erbrachten Behandlungsleistungen lägen die Voraussetzungen für eng mit der Aus- und Fortbildung verbundene Umsätze vor.

19 Zudem hätten die von den Krankenkassen geleisteten Zahlungen, wie das FG zutreffend ausführe, unmittelbar den von der Klägerin erbrachten Ausbildungsleistungen gedient. Dies zeige sich auch daran, dass ein Anteil von 30 % der Zahlungen an die Auszubildenden weitergeleitet worden sei. Daher sei es unerheblich, dass die Klägerin mit den Leistungen einen Gewinn erzielt habe.

20 Auch für das Streitjahr 2015 seien die Voraussetzungen von § 3 Nr. 13 GewStG gegeben. Wie das FG zutreffend festgestellt habe, dienten die Heilbehandlungen unmittelbar dem Bildungszweck, weil sie für die Ausbildung unerlässlich gewesen seien. Dementsprechend stünden die Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausbildungsleistung der Klägerin.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für das vorliegende Revisionsverfahren folgt aus Teil A, V. Senat, Nr. 3 des Geschäftsverteilungsplans des BFH (GVPl). Danach ist der Senat zuständig für "Gewerbesteuer von Steuerpflichtigen im Sinne der Nummer 2, soweit ausschließlich Fragen der Steuerbefreiungen nach § 3 GewStG streitig sind". Nach der in Bezug genommenen Nr. 2 ist der Senat auch zuständig für "Körperschaftsteuer (...), soweit ausschließlich Fragen der Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG streitig sind".

22 Die Voraussetzungen der Senatszuständigkeit nach Teil A, V. Senat, Nr. 3 GVPl sind hier erfüllt; insbesondere ist die Klägerin als GmbH nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) körperschaftsteuerpflichtig und damit ein "Steuerpflichtiger i.S. der Nummer 2". Unerheblich ist insoweit, dass die Klägerin unstreitig nicht nach § 5 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist. Denn der Modalsatz in Teil A, V. Senat, Nr. 2 GVPl schränkt lediglich den Umfang der Senatszuständigkeit für Verfahren von Körperschaftsteuerpflichtigen ein, ohne diese "Steuerpflichtigen i.S. der Nummer 2" mit zu definieren.

III.

23 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Gewerbesteuerbefreiung der Klägerin im Hinblick auf die gegenüber den Krankenkassen erbrachten Behandlungsleistungen sowohl für die Streitjahre 2010 bis 2014 als auch für das Streitjahr 2015 unter Verstoß gegen § 3 Nr. 13 GewStG in der im jeweiligen Streitjahr geltenden Fassung bejaht. Im zweiten Rechtsgang sind Feststellungen zur Höhe des steuerpflichtigen Gewerbeertrags zu treffen.

24 1. Für die Streitjahre 2010 bis 2014 hat das FG zu Unrecht angenommen, die Klägerin sei im Hinblick auf die von ihr erbrachten psychotherapeutischen Behandlungsleistungen von der Gewerbesteuer befreit. Die Behandlungsleistungen dienten nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, wie es § 3 Nr. 13 GewStG in Gestalt der Neufassung des GewStG vom 15.10.2002 --GewStG 2002-- (BGBl I 2002, 4167) i.V.m. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG für die Steuerbefreiung voraussetzt.

25 a) Nach § 3 Nr. 13 GewStG 2002 sind private Schulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen von der Gewerbesteuer befreit, soweit ihre Leistungen nach § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen steuerfrei.

26 b) Wie das FG im Ausgangspunkt zutreffend entschieden hat, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal "unmittelbar" in § 4 Nr. 21 UStG nicht auf den Inhalt der Leistungen, sondern beschreibt die Art und Weise, in der die Leistungen bei der Erfüllung des Schul- und Bildungszwecks der Einrichtung eingesetzt werden müssen (BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 10/05, BFHE 217, 332, unter II.2.c bb; vom 21.03.2007 - V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.a, und vom 03.05.1989 - V R 83/84, BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.1.a). Danach dienen solche Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst

bewirken (BFH-Urteile in BFHE 217, 332, unter II.2.c bb; in BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.a, und in BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.1.a).

27 Gleichwohl hat das FG die Bedeutung des Unmittelbarkeitserfordernisses nicht hinreichend beachtet. Dieses ist nur gewahrt, wenn eine Leistung den Schul- und Bildungszweck in der Weise unmittelbar erfüllt, dass keine weitere Leistung dazwischengeschaltet ist. Da § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG auf die Zweckdienlichkeit der Leistungen abstellt, ist für die Unmittelbarkeit die Frage maßgebend, welcher wirtschaftliche Erfolg mit der Leistung herbeigeführt werden soll. Bezweckt der Unternehmer daher mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringt, einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, ist die Leistung nicht nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG steuerfrei. Deshalb dienen z.B. bei einem Übungsfriseursalon die Leistungen, mit denen Haarschnitte etc. gegen gesondertes Entgelt des Kunden an diesen erbracht werden, nicht unmittelbar dem Schulzweck. Dass diese gegenüber dem Kunden erbrachten Leistungen zugleich im Rahmen des zu den Auszubildenden bestehenden Leistungsverhältnisses dem Schulzweck dienen, genügt nicht, um auch die gegenüber dem Kunden erbrachte Leistung als unmittelbar dem Schulzweck dienend anzusehen (BFH-Urteil in BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98, unter II.3.; vgl. auch BFH-Urteil vom 15.07.1993 - V R 52/89, BFH/NV 1994, 203, unter II.2.).

28 Mit ihrem Einwand, das BFH-Urteil in BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98 beziehe sich mit den dort erwähnten "weiteren Leistungen" auf andere als die von den Schülern zu Ausbildungszwecken an die Kunden erbrachten Leistungen, vermag die Klägerin nicht durchzudringen. Denn damit wird nur umschrieben, dass das Ausführen von Frisuren und Haarschnitten durch die Schüler an den Kunden des Inhabers der Friseurfachschule Gegenstand zweier eigenständiger Leistungsbeziehungen war, bei denen es sich zum einen um die steuerfreie Ausbildungsleistung des Inhabers an die Schüler und zum anderen um die daneben erbrachte steuerpflichtige Dienstleistung des Inhabers an seine Kunden handelte. Das o.g. BFH-Urteil betrifft daher ausschließlich die Leistungsbeziehungen, die sich aus der Betätigung der Schüler zu Ausbildungszwecken gegenüber den Kunden ergaben, nicht aber andere Leistungen, die der Inhaber an seine Kunden außerhalb seines Ausbildungsbetriebs ausführte.

29 c) Im Streitfall dienten die von der Klägerin erbrachten Behandlungsleistungen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck.

30 aa) Diese Leistungen bewirkten nicht selbst den Bildungserfolg bei den angehenden Therapeuten, sondern wurden gegenüber den Krankenkassen erbracht und waren dabei ihrer Art nach darauf gerichtet, die psychische Erkrankung der Patienten zu heilen oder zu lindern und damit für die jeweilige Krankenkasse die Dienstleistungsverpflichtung aus dem Versicherungsverhältnis zu erfüllen. Mit den Behandlungsleistungen hat die Klägerin demnach einen wirtschaftlichen Erfolg gerade gegenüber der jeweiligen Krankenkasse bezweckt.

31 bb) Dem steht nicht entgegen, dass die Behandlung psychisch kranker Menschen im Rahmen der praktischen Ausbildung nach § 4 PsychTh-APrV Voraussetzung für die Zulassung der angehenden Therapeuten zur staatlichen Prüfung für Psychologische Psychotherapeuten war (vgl. § 7 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 1 Abs. 3 und 4 PsychTh-APrV). Denn ein unmittelbares Dienen für den Schul- und Bildungszweck kann jedenfalls gewerbesteuerrechtlich nicht bereits dann bejaht werden, wenn die Leistung für dessen Erfüllung notwendig oder unerlässlich ist (BFH-Urteil vom 17.03.1981 - VIII R 149/76, BFHE 133, 557, BStBl II 1981, 746, unter II.2.). Dem entspricht es, dass der Senat zur Umsatzsteuer entschieden hat, dass die entgeltliche Überlassung von Krankengymnastikpraktikanten durch eine Ausbildungseinrichtung an ein Krankenhaus, das diese in chirurgischen oder orthopädischen Abteilungen einsetzt, auch dann nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck bei der Ausbildung zum Krankengymnasten dient, wenn die Tätigkeit der Krankengymnastikpraktikanten in diesen Abteilungen nach der Prüfungsordnung für deren Ausbildung zu Krankengymnasten vorgesehen ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 203, unter II.2.).

32 cc) Zudem kommt es entgegen der Auffassung des FG nicht darauf an, ob das von den Krankenkassen für die Behandlungsleistungen gezahlte Entgelt der Ausbildung der angehenden Therapeuten zugutegekommen ist. Nach dem durch § 3 Nr. 13 GewStG 2002 in Bezug genommenen Wortlaut von § 4 Nr. 21 UStG ist maßgeblich, dass die Leistung selbst unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dient. Eine über das Leistungsentgelt vermittelte nur mittelbare Dienlichkeit der Leistung für den Schul- und Bildungszweck genügt dem ebenso wenig wie ein unmittelbares Dienen des Leistungsentgelts.

33 dd) Auch der Zweck der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 21 UStG, den Zugang zu Bildungsleistungen nicht durch höhere Kosten zu versperren (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.c bb zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern), verlangt im hier vorliegenden gewerbesteuerrechtlichen

Zusammenhang nicht ein anderes. Denn § 3 Nr. 13 GewStG 2002 bezweckt nicht dasselbe wie § 4 Nr. 21 UStG, an den die Gewerbesteuerbefreiung lediglich rechtstechnisch anknüpft. Der Zweck des § 3 Nr. 13 GewStG 2002 ist dem unterschiedlichen Steuergegenstand von Gewerbesteuer und Umsatzsteuer entsprechend nicht auf die Entlastung bestimmter Leistungen gerichtet, sondern zielt vielmehr darauf, einer Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit privater Bildungsträger durch die Gewerbesteuerbelastung zu begegnen, beschränkt sich dabei aber mit Blick auf die Erfüllung des übergeordneten Bildungszwecks auf deren unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Betriebsteile (vgl. BTDrucks VI/1844; s.a. BFH-Urteil vom 14.04.1993 - I R 33/92, BFHE 171, 309, BStBl II 1993, 764).

34 d) Die Behandlungsleistungen gehören auch nicht als Nebenleistung zu den nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfreien Ausbildungsleistungen, noch bilden sie mit den steuerfreien Ausbildungsleistungen einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

35 aa) Umsatzsteuerrechtlich und damit im Rahmen des Verweises in § 3 Nr. 13 GewStG 2002 auch gewerbesteuerrechtlich ist nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, in der Regel jede Lieferung oder Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, wobei aber eine Leistung auch Nebenleistung zu einer Hauptleistung sein kann, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, und zudem ein einziger untrennbarer wirtschaftlicher Vorgang nicht wirklichkeitsfremd aufgespalten werden darf (BFH-Urteile vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 29 ff., und vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, BStBl II 2020, 723, Rz 35).

36 bb) Im Streitfall liegen danach die Voraussetzungen für eine einheitliche Leistung nicht vor.

37 (1) Die gegenüber den Krankenkassen ausgeführten Behandlungsleistungen waren kein Mittel, um die gegenüber den angehenden Therapeuten erbrachten Ausbildungsleistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Denn während die Ausbildungsleistung nach dem jeweiligen Ausbildungsvertrag gegenüber dem angehenden Therapeuten erbracht wurde und u.a. darauf gerichtet war, diesem die Möglichkeit zum Absolvieren der praktischen Ausbildung nach § 4 PsychTh-APrV zu verschaffen, übernahm die Klägerin mit der Behandlungsleistung auf der Grundlage der Verträge mit der kassenärztlichen Vereinigung sowie der Vereinbarung nach § 120 SGB V die Erfüllung der Dienstleistungsverpflichtung gegenüber der Krankenkasse, die diese aufgrund des Versicherungsverhältnisses mit dem Patienten zu erfüllen hat (§ 2 Abs. 2 SGB V; vgl. allgemein zur Sachleistungsverpflichtung BFH-Urteil vom 20.05.2015 - XI R 2/13, BFHE 250, 546, BStBl II 2018, 605, Rz 42; BFH-Vorlagebeschluss vom 06.06.2019 - V R 41/17, BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 38 ff.). Damit zielten die beiden Leistungen nach dem jeweils zugrunde liegenden Rechtsverhältnis auf die Verwirklichung eigenständiger wirtschaftlicher Erfolge bei verschiedenen Leistungsempfängern und standen daher nicht in einer für Haupt- und Nebenleistung charakteristischen Mittel-Zweck-Relation.

38 (2) Die Ausbildungs- und die Behandlungsleistung bildeten auch keinen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, der umsatzsteuerrechtlich nicht aufgespalten werden darf (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98, unter II.2.; FG Münster, Urteil vom 31.08.2015 - 9 K 2097/14 G, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 48, Rz 38).

39 Der erkennende Senat berücksichtigt dabei auch, dass der Leistungsinhalt und die Person des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zu bestimmen sind (BFH-Urteil vom 10.09.2015 - V R 41/14, BFHE 251, 439, BStBl II 2016, 308, Rz 18). Daher ist die Frage, ob mehrere Umsätze jeweils eigene und selbständige Leistungen oder --ausnahmsweise-- einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang darstellen, der nicht wirklichkeitsfremd aufgespalten werden darf, unter Berücksichtigung der jeweils zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse zu beantworten. Ebenso ist für die leistungsbezogenen Steuerbefreiungen das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.2008 - V R 32/06, BFHE 221, 542, BStBl II 2008, 777, unter II.1.b (3); FG Münster, Urteil in EFG 2016, 48, Rz 38; s.a. EuGH-Urteil DPAS vom 25.07.2018 - C-5/17, EU:C:2018:592, HFR 2018, 840, Rz 36). Demnach begründen die Ausbildungs- und die Behandlungsleistung, die aufgrund unterschiedlicher Rechtsverhältnisse gegenüber verschiedenen Empfängern erbracht wurden und jeweils eigenständige wirtschaftliche Erfolge bezweckten, keinen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang, der umsatzsteuerrechtlich nicht aufgespalten werden darf und daher einheitlich als unter eine Steuerbefreiung fallend zu behandeln ist.

40 cc) Zudem können mehrere Leistungen unter dem Gesichtspunkt von Haupt- und Nebenleistung nur dann zu einer einheitlichen Leistung verbunden werden, wenn die Leistungen gegenüber ein und demselben Leistungsempfänger

erbracht werden; Nebenleistungen Dritter oder an Dritte gibt es nicht (BFH-Urteile vom 24.04.2013 - XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 62; vom 14.05.2014 - XI R 13/11, BFHE 245, 424, BStBl II 2014, 734, Rz 37, und vom 18.03.2015 - XI R 15/11, BFHE 249, 359, BStBl II 2015, 1058, Rz 23). Danach sind die gegenüber den Krankenkassen ausgeführten Behandlungsleistungen keine Nebenleistung zur gegenüber den angehenden Therapeuten erbrachten Ausbildungsleistung, da es sich um Leistungen handelt, die an unterschiedliche Empfänger erbracht wurden.

41 e) Im Übrigen war die von den Krankenkassen jeweils gezahlte Vergütung auch kein --von der Steuerbefreiung umfasstes-- Entgelt von dritter Seite für die Ausbildungsleistung der Klägerin, weil auch insoweit die zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse maßgeblich sind (s. allgemein BFH-Urteil vom 10.12.2020 - V R 34/18, BFHE 272, 167, BStBl II 2021, 576, Rz 22, m.w.N.).

42 f) Eine Gewerbesteuerfreiheit ergibt sich schließlich auch nicht --unmittelbar oder im Wege der richtlinienkonformen Auslegung-- aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

43 aa) Entgegen der Auffassung des FG kann die gewerbesteuerrechtliche Steuerbefreiung nicht unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gestützt werden. Die MwStSystRL legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest (Art. 1 Abs. 1 MwStSystRL) und findet daher im Gewerbesteuerrecht keine unmittelbare Anwendung. Zudem verweist § 3 Nr. 13 GewStG 2002 lediglich auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG und nicht auch auf das zugrunde liegende Richtlinienrecht (FG Münster, Urteil in EFG 2016, 48, Rz 44).

44 bb) Ebenso wenig lässt sich die Gewerbesteuerbefreiung mit einer richtlinienkonformen Auslegung von § 3 Nr. 13 GewStG 2002 i.V.m. § 4 Nr. 21 UStG begründen.

45 Zwar können nach dem EuGH-Urteil Brockenhurst College (EU:C:2017:344, HFR 2017, 550) Tätigkeiten, mit denen Studenten einer höheren Bildungseinrichtung für ihre Ausbildung unerlässliche Dienstleistungen gegenüber Dritten gegen Entgelt erbringen, u.U. als mit der Unterrichtsleistung "eng verbunden" angesehen und folglich auf der Grundlage von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL von der Mehrwertsteuer befreit werden. Jedoch kommt eine richtlinienkonforme Auslegung von § 3 Nr. 13 GewStG 2002 i.V.m. § 4 Nr. 21 UStG, wonach ein "unmittelbares" Dienen für den Schul- und Bildungszweck bereits bei damit "eng verbundenen" Leistungen anzunehmen ist, nicht in Betracht.

46 Dabei kann der Senat offen lassen, ob die bei der richtlinienkonformen Auslegung zu beachtende Wortlautgrenze (BFH-Urteile vom 11.10.2012 - V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279, Rz 27, und vom 08.03.2012 - V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 12; Heidner, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, 74, 76) einer Auslegung der Voraussetzung des "unmittelbaren" Dienens für den Schul- und Bildungszweck entgegen steht, die auch lediglich damit "eng verbundene" Leistungen umfasst (vgl. zur Umsatzsteuer allgemein Kulmsee in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 4 Nr. 21 Rz 13, und Püschner in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 21 Rz 12; sowie verneinend Alvermann/Esteves Gomes in Wäger, UStG, 1. Aufl., § 4 Nr. 21 Rz 27 f.).

47 Denn eine derartige Auslegung widerspricht jedenfalls im Gewerbesteuerrecht dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers. Dieser hatte ursprünglich in § 3 Nr. 13 GewStG selbst geregelt, dass sich der Verweis auf die umsatzsteuerrechtliche Steuerbefreiung nicht auf die Betriebsteile erstrecken solle, die nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen (vgl. BTDrucks VI/1844). Die spätere Streichung dieser ausdrücklichen Einschränkung in § 3 Nr. 13 GewStG sollte daran in der Sache nichts ändern (vgl. BRDrucks 612/93 (Beschluss), S. 42). In diese Richtung weist auch die Änderung des § 3 Nr. 13 GewStG 2002 durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (Jahressteuergesetz 2019 --JStG 2019--, BGBl I 2019, 2451).

48 2. Auch für das Streitjahr 2015 hat das FG zu Unrecht eine Steuerbefreiung der Klägerin im Hinblick auf die von ihr erbrachten psychotherapeutischen Behandlungsleistungen angenommen.

49 a) Die im Rahmen der praktischen Ausbildung von Psychologischen Psychotherapeuten erbrachten Behandlungsleistungen dienen nicht unmittelbar i.S. von § 3 Nr. 13 GewStG i.d.F. des JStG 2019 (GewStG n.F.) dem Schul- und Bildungszweck der Ausbildung der angehenden Therapeuten.

50 Nach § 3 Nr. 13 GewStG n.F., der erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden ist (§ 36 Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F.), sind private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen unter weiteren

Voraussetzungen von der Steuer befreit, soweit unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen erbracht werden. Durch die Neufassung der Vorschrift, die anstelle des Verweises auf § 4 Nr. 21 UStG dessen Wortlaut --mit Ausnahme des Wegfalls des Bescheinigungserfordernisses-- sprachlich leicht verändert übernimmt, sollte der Umfang der vorherigen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 GewStG 2002 gewahrt bleiben (BTDrucks 19/13436, S. 133). Für die Frage, ob die von der Klägerin erbrachten Behandlungsleistungen dem Schul- und Bildungszweck unmittelbar dienen, gilt daher das unter III.1.c Gesagte hier entsprechend.

51 b) Die Behandlungsleistungen sind im Streitjahr 2015 auch nicht nach § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur Europäischen Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014, BGBl I 2014, 1266 (KroatienAnpG) befreit, der ebenfalls erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden ist (§ 36 Abs. 1 GewStG i.d.F. des KroatienAnpG).

52 Bei der Klägerin handelt es sich insbesondere nicht um eine danach steuerbefreite Rehabilitationseinrichtung. Nach sozialrechtlichen Maßstäben, die hier für die Begrifflichkeiten der Steuerbefreiung maßgeblich sind (BFH-Urteil vom 09.09.2015 - X R 2/13, BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286, Rz 26; s.a. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - I R 74/14, BFHE 257, 435, BStBl II 2017, 650, Rz 9), erbringt die Klägerin mit der Psychotherapie ärztliche Behandlungsleistungen (§ 27 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 SGB V) und damit keine Rehabilitationsleistungen (§ 27 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 SGB V; s. zur Abgrenzung Waßer in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, § 40 Rz 30; Noftz in Hauck/Noftz, SGB, § 40 SGB V Rz 16 ff.). So ist die Klägerin ausweislich ihrer Anerkennung als Ausbildungsambulanz nach § 117 Abs. 2 SGB V zur ärztlichen Behandlung ermächtigt und hat dementsprechend mit den Krankenkassen eine Vergütungsvereinbarung für ärztliche Leistungen nach § 120 SGB V geschlossen.

53 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus zu Recht-- davon abgesehen, eigene Feststellungen zur Höhe des steuerpflichtigen Gewerbeertrags zu treffen (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 133, 557, BStBl II 1981, 746, unter II.2. zur teilweisen Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 13 GewStG). Das FA hat den Gewerbeertrag im Anschluss an die Berichte des Betriebsprüfers anhand eines Umsatzschlüssels geschätzt. Das FG hat insoweit nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 der Abgabenordnung eine eigene Schätzungsbefugnis. Diese fällt in den Bereich der tatsächlichen Würdigung, die einer revisionsrechtlichen Überprüfung entzogen ist, weshalb der Senat die Schätzung nicht in eigener Zuständigkeit vornehmen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 18.05.1988 - X B 185/87, BFH/NV 1988, 731).

54 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de