

Urteil vom 30. Juni 2022, V R 32/21 (V R 31/17)

Ortskundeprüfung als steuerfreie Leistung

ECLI:DE:BFH:2022:U.300622.VR32.21.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 22 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EUV 282/2011 Art 44 S 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, FeV § 48 Abs 4 Nr 7 S 1, UStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 15. Februar 2017, Az: 2 K 2033/15

Leitsätze

Ortskundeprüfungen für angehende Taxifahrer sind bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG als Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf steuerfrei.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 15.02.2017 - 2 K 2033/15 und der Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2012 vom 11.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 15.01.2015 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein nicht gemeinnütziger Berufsverband in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins. Im Jahr 2012 (Streitjahr) führte er die Ortskundeprüfungen durch, deren Bestehen die Bewerber um eine Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung mit Taxen gemäß § 48 Abs. 4 Nr. 7 Satz 1 der Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Fahrerlaubnis-Verordnung) in der im Streitjahr geltenden Fassung (FeV) der für die Fahrerlaubnis zuständigen Behörde nachzuweisen hatten. Nach den im Streitjahr geltenden Ausführungsvorschriften zu § 48 FeV zur Durchführung der Ortskundeprüfung für Taxi-, Mietwagen- und Krankenkraftwagenfahrer (Ortskundeprüfungsrichtlinien) des Landes Berlin (Amtsblatt für Berlin Nr. 55 vom 16.12.2011, S. 2971; Amtsblatt für Berlin Nr. 20 vom 18.05.2012, S. 762) war die Prüfung vor einem Prüfungsausschuss abzulegen, der von den Berufsverbänden zu bilden war und dem u.a. ein Vertreter des Klägers angehörte. Der Bewerber hatte für die Durchführung der Ortskundeprüfung eine Gebühr nach dem Gebührentarif zur Gebührenordnung für Maßnahmen im Straßenverkehr --GebOSt-- (BGBl I 2011, 98) an die mit der Ortskundeprüfung betrauten Organisationen, u.a. an den Kläger, zu entrichten. Soweit der Kläger für Ortskundeprüfungen von den Bewerbern Gebühren vereinnahmte, erteilte er dem jeweiligen Bewerber hierüber eine Quittung, in der keine Umsatzsteuer ausgewiesen war.
- 2** In seiner nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger die Gebühren, die die Bewerber für Ortskundeprüfungen an ihn entrichtet hatten, als Entgelt für steuerfreie Umsätze gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr vom 11.06.2014 die Steuerbefreiung. Das FA sah die Ortskundeprüfungen als steuerpflichtig an und erhöhte entsprechend den Anteil der abziehbaren Vorsteuer. Nur eine der Prüfung vorhergehende Schulung könne steuerfrei sein, nicht jedoch die Prüfungsleistung als solche. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015).

- 3 Das Finanzgericht (FG) wies mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 582 veröffentlichten Urteil die Klage ab. Die Abnahme der Ortskundeprüfung gegen eine Gebühr sei steuerbar und weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht steuerfrei. Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 UStG scheitere daran, dass der Kläger nicht über die dort vorgesehene Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfüge. Zudem erbringe der Kläger inhaltlich weder Unterrichts- noch Schulungsmaßnahmen. Die Ortskundeprüfungen seien auch nicht als Nebenleistungen mit derartigen Schulungsmaßnahmen verbunden.
- 4 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Es liege schon kein steuerbarer Umsatz vor, weil die Gebühren aufgrund hoheitlicher Anordnung erhoben würden und keine Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und dem Bewerber begründeten. Zumindest sei der Umsatz bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) steuerfrei. Auch die isolierte Abnahme einer Prüfung als Lernkontrolle ohne vorherigen Unterricht sei als Dienstleistung anzusehen, die mit einer Aus- und Fortbildung oder mit einer beruflichen Umschulung eng verbunden sei. Die Abnahme der Ortskundeprüfung sei unabdingbare Voraussetzung für den Abschluss der Berufsausbildung oder die Umschulung zum Taxifahrer als letzter Teil der gesamten Ausbildungs- oder Umschulungsmaßnahme. Eine Aufteilung der Bildungsmaßnahme in steuerbegünstigte und nicht steuerbegünstigte Leistungen führe zu höheren Kosten für den Abschluss einer Berufsausbildungs- oder Umschulungsmaßnahme, wenn die Befugnis zur Abnahme der Prüfung von der Behörde auf eine private Einrichtung übertragen werde. Dies widerspreche dem Ziel der MwStSystRL. Er, der Kläger, sei zudem als vergleichbare Einrichtung anerkannt, weil ihm die zuständige Landesbehörde die Durchführung der Ortskundeprüfungen übertragen habe.
- 5 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG, den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 11.06.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Es bezieht sich auf die Begründung des FG-Urteils. Ergänzend weist es darauf hin, dass der Kläger mit der Durchführung der Ortskundeprüfung keine Unterrichts- oder Schulungsmaßnahmen erbringe, weil er damit keine Kenntnisse und Fähigkeiten vermittele, sondern diese nur prüfe. Im Ergebnis begehre der Kläger eine Erweiterung der Steuerbefreiung.
- 8 Während des Revisionsverfahrens hatte der Senat das Verfahren bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-373/19 ausgesetzt. Im Anschluss an das EuGH-Urteil Dubrovnik & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19 (EU:C:2021:873) hat der Senat das Verfahren wieder aufgenommen. Die Beteiligten hatten Gelegenheit, sich hierzu zu äußern.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG und der Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 11.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015 sind aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht die Steuerbarkeit der Ortskundeprüfung bejaht, aber die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG unzutreffend verneint.
- 10 1. Die Durchführung der Ortskundeprüfungen ist --wie vom FG zutreffend erkannt-- wegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Prüfungsabnahme und der hierfür zu zahlenden Gebühr aufgrund des zwischen dem Kläger und dem Prüfling bestehenden Rechtsverhältnisses steuerbar i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Der Steuerbarkeit steht nicht entgegen, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt; entscheidend ist vielmehr, dass --wie im Streitfall-- ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann (vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 19 f.).
- 11 2. Die Umsätze aus der Ortskundeprüfung sind --entgegen der Auffassung des FG-- steuerfrei gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG.

- 12** a) § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG erfasst die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Die Vorschrift ist entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (BFH-Urteil vom 07.10.2010 - V R 12/10, BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303, Rz 14, zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL entspricht). Von der Steuer zu befreien sind danach die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und 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.
- 13** b) Bei den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannten Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art muss es sich um Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung handeln (BFH-Urteil in BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303, Rz 15).
- 14** aa) Hierfür reicht es aus, dass sich die einzelnen Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen auf einen der Bereiche der Erziehung, des Unterrichts, der Aus- oder Fortbildung oder der Umschulung beziehen. Im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung ist ferner zu berücksichtigen, dass aus einer engen Auslegung der Steuerbefreiungen nicht folgt, dass die zur Umschreibung der in Art. 132 MwStSystRL genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (EuGH-Urteil Brockenhurst College vom 04.05.2017 - C-699/15, EU:C:2017:344, Rz 23).
- 15** bb) Nach Art. 44 Satz 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwSt-DVO-- (Amtsblatt der Europäischen Union L 77 vom 23.03.2011, S. 1) umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich (Art. 44 Satz 2 MwSt-DVO).
- 16** cc) Die Ortskundeprüfungen, deren Bestehen nach § 48 Abs. 4 Nr. 7 Satz 1 FeV in der bis einschließlich 01.08.2021 geltenden Fassung für den Erwerb der Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung mit Taxen erforderlich war (Art. 4 Nr. 2 Buchst. a, Art. 7 Abs. 3 des Gesetzes zur Modernisierung des Personenbeförderungsrechts vom 16.04.2021, BGBl I 2021, 822), sind eine Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf i.S. von Art. 44 MwSt-DVO. Denn sie stellen den Schlusspunkt und notwendigen Bestandteil einer Schulungsmaßnahme zum Beruf des Taxifahrers dar. Wie der Kläger zu Recht vorbringt, durfte ohne den Nachweis der bestandenen Ortskundeprüfung die Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung mit Taxen nicht ausgestellt und der Beruf des Taxifahrers ohne derartige Fahrerlaubnis nicht ausgeübt werden. Wäre die Steuerbefreiung für den notwendigen Schlusspunkt einer erfolgreichen Schulungsmaßnahme zu versagen, nähme dies der Steuerbefreiung für die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung ihre Wirkung. Es widerspräche dem Grundsatz der Neutralität und würde die mit dieser Steuerbefreiung bezweckte Förderung bestimmter Tätigkeiten beschränken, wenn in einem solchen Fall die Steuerbefreiung der Prüfungsleistung davon abhinge, dass ein und derselbe Anbieter die Schulungsmaßnahme und die Prüfung durchführen muss (a.A. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 14.08.2003 - S 7180 A - 17 - St I 23, Umsatzsteuer-Rundschau 2004, 100). Hierfür spricht auch, dass der Unternehmer bei leistungsbezogenen Befreiungsmerkmalen in der Lage sein muss, das Organisationsmodell zu wählen, das ihm am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass seine Umsätze von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden (BFH-Urteil vom 22.06.2016 - V R 46/15, BFHE 254, 272, Rz 40).
- 17** dd) Auf die Frage, ob die Ortskundeprüfung als eng mit einer Schulungsmaßnahme verbundene Leistung anzusehen sein könnte, kommt es danach nicht an. Es kann demgemäß auch dahingestellt bleiben, ob die Ortskundeprüfung einen eigenen Zweck verfolgt, da sie bereits als solche gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG richtlinienkonform steuerfrei ist.
- 18** c) Der Kläger erfüllt mit dem Prüfungsausschuss die unternehmerbezogenen Voraussetzungen des § 4 Nr. 22

Buchst. a UStG. Seine Leistungen dienen dem Zweck eines Berufsverbandes. Unionsrechtlich ist er demgemäß als eine andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL anzusehen. Die Mitgliedstaaten verfügen bei einer solchen Anerkennung über ein Ermessen (EuGH-Urteil Happy Education vom 28.04.2022 - C-612/20, EU:C:2022:314, Rz 31), wobei hierfür kein förmliches Verfahren vorausgesetzt wird (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières) vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 41).

- 19** d) Des Weiteren erfüllt der Kläger das in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannte Kriterium der überwiegenden Einnahmeverwendung zur Kostendeckung, wobei der Senat nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden hat, ob es sich hierbei um ein leistungs- oder unternehmerbezogenes Merkmal handelt. Für die Ortskundeprüfungen vereinnahmte er Gebühren nach dem Gebührentarif zur GebOSt. Diese Gebührenordnung ist auf Grund des § 6a Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 und 4 des Straßenverkehrsgesetzes (StVG) erlassen worden, wobei gemäß § 6a Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 StVG die Gebührensätze so zu bemessen waren, dass der mit den Amtshandlungen verbundene Personal- und Sachaufwand gedeckt wurde. Die hiernach vorgesehene Verwendung der Einnahmen zur Kostendeckung ist zwischen den Beteiligten unstreitig.
- 20** 3. Auf die EuGH-Urteile Haderer vom 14.06.2007 - C-445/05 (EU:C:2007:344) und Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08 (EU:C:2010:47) zu den Anforderungen an die Steuerfreiheit von Unterrichtsleistungen kommt es --entgegen der Auffassung des FA-- nicht an. Diese beziehen sich auf den "Schul- und Hochschulunterricht", betreffen aber nicht den in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gesondert genannten Bereich der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung. Entsprechendes gilt für die EuGH-Urteile Dubrovin & Tröger - Aquatics (EU:C:2021:873) sowie A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17 (EU:C:2019:202).
- 21** 4. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klagestattgabe. Über die einzelnen Besteuerungsgrundlagen (einschließlich der entsprechenden Vorsteuer) besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der angefochtene Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2012 vom 11.06.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015 sind danach aufzuheben. Mit deren Aufhebung wird die nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehende, nicht zustimmungsbedürftige Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 wieder wirksam (§ 124 Abs. 2 AO).
- 22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de