

Urteil vom 22. Mai 2025, V R 32/23

Keine Gewerbesteuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Lehrinstituten

ECLI:DE:BFH:2025:U.220525.VR32.23.0

BFH V. Senat

GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 36 Abs 2 S 2, GewStG § 3 Nr 6, UStG § 4 Nr 21 Buchst a, EGRl 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, GewStG VZ 2017, GG Art 20 Abs 3, AO § 55

vorgehend FG Düsseldorf, 10. August 2023, Az: 9 K 349/22 G

Leitsätze

Die Veräußerung von Lehrinstituten ist keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung im Sinne von § 3 Nr. 13 des Gewerbesteuergesetzes.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.08.2023 - 9 K 349/22 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb Lehrinstitute, in denen sie einzelne Schüler auf privatrechtlicher Grundlage unterrichtete.
- 2 Im Jahr 2017 (Streitjahr) veräußerte die Klägerin sämtliche zu den Lehrinstituten gehörenden Vermögensgegenstände, Arbeits- und Vertragsverhältnisse ("asset deal") an die S-GmbH. Die S-GmbH führte die Lehrinstitute nach dem Erwerb ohne Unterbrechung des Betriebs im Außenverhältnis unter Verwendung der erworbenen Vermögensgegenstände und Vertragsverhältnisse unverändert fort.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ im August 2019 erstmalig einen Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, in dem er einen durch die Veräußerung erzielten Gewinn der Klägerin bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigte, da dieser Gewinn nicht der Gewerbesteuerbefreiung für Leistungen allgemein- oder berufsbildender Einrichtungen unterliege. Im März 2020 beantragte die Klägerin, den Gewerbesteuermessbescheid dahingehend zu ändern, dass der Messbetrag ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns festgesetzt werde. Das FA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 08.06.2020 ab und wies den hiergegen gerichteten Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 26.01.2022 zurück.
- 4 Die anschließende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1639 veröffentlichten Urteil ab. Die Klägerin könne sich hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Lehrinstitute nicht auf die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) --GewStG-- berufen. Das dortige Tatbestandsmerkmal "unmittelbar", das auch nach der zuvor geltenden Gesetzesfassung über die Verweisung auf § 4 Nr. 21 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) zu erfüllen gewesen sei, erfasse nur solche Leistungen, die den Schul- und Bildungszweck selbst bewirkten. Bezwecke der Unternehmer mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen

Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringe, einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, sei die Leistung nicht von der Gewerbesteuer befreit. Vorliegend habe die Klägerin durch die Veräußerung einen eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg gegenüber der S-GmbH bezweckt. Zwar sei diese durch die Veräußerung in die Lage versetzt worden, künftig den Unterricht anstelle der Klägerin zu erbringen. Dadurch sei aber die weitere Erfüllung des Schul- und Bildungszwecks --nunmehr durch die S-GmbH-- nur "ermöglicht", aber nicht selbst "bewirkt" worden. Ebenso wenig ergebe sich eine Gewerbesteuerbefreiung über eine Auslegung nach umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen, auch wenn die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 13 GewStG den Wortlaut der umsatzsteuerrechtlichen Befreiung von dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG übernommen und in der vorher geltenden Fassung auf die umsatzsteuerrechtliche Befreiung verwiesen habe. Die Veräußerung sei umsatzsteuerrechtlich eine andere Leistung als die Unterrichtsleistung und --auch über eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG-- nicht für die Erbringung des Unterrichts unerlässlich. Selbst wenn umsatzsteuerrechtlich Unerlässlichkeit angenommen werden sollte, sei dies auf die Gewerbesteuerbefreiung nicht zu übertragen, da eine derartige Übertragung dem Willen des Gesetzgebers widerspräche. § 3 Nr. 13 GewStG habe ursprünglich die Wettbewerbsnachteile, die Privatschulen ohne eine solche gewerbesteuerrechtliche Befreiung gegenüber staatlichen Schulen oder gegenüber aus anderen Gründen von der Gewerbesteuer befreiten Privatschulen hätten, beseitigen und sich nicht auf die Betriebsteile erstrecken sollen, die nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, sodass nur der "laufende" Betrieb zu befreien sei, zu dem die Veräußerung aber nicht gehöre.

5 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt. Der Veräußerungsgewinn sei nach § 3 Nr. 13 GewStG gewerbesteuerfrei. Die Steuerfreiheit ergebe sich aus dem Normzweck der Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 13 GewStG, der die Gewerbesteuerbelastung privater Ausbildungseinrichtungen --unabhängig von der Rechtsform-- an diejenige gemeinnütziger oder freiberuflicher Institute oder öffentlicher Schulen angleichen sollte, bei denen die Veräußerung aber gewerbesteuerfrei sei. Insoweit gleiche § 3 Nr. 13 GewStG die Benachteiligung von Kapitalgesellschaften aus, die aufgrund ihrer Rechtsform nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gewerbesteuerpflichtig seien. Zudem spreche auch nach der Neufassung der Vorschrift der zu beachtende Rückgriff auf die unionsrechtliche Umsatzsteuerbefreiung für die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns. Wie in der mündlichen Verhandlung verdeutlicht, sei die umsatzsteuerrechtliche Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG, die sowohl die Unterrichtsleistungen als auch bei unionsrechtskonformer Auslegung den damit eng verbundenen Umsatz, der für die Erbringung der Unterrichtsleistungen unerlässlich sei und dementsprechend auch die vorliegende Veräußerung der Institute umfasse, auf die gewerbesteuerrechtliche Tätigkeit der Klägerin zu übertragen. Zwar gelte ihre Tätigkeit kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb. Allerdings enthalte § 3 Nr. 13 GewStG eine vorliegend zu beachtende tätigkeitsbezogene Ausnahme, der die umsatzsteuerrechtliche Betrachtung nach dem im Wortlaut zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers zugrunde liege. Die Veräußerung der Institute sei danach aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht jedenfalls dann ein mit den Unterrichtsleistungen eng verbundener Umsatz, der --im Rahmen einer "Leistungskette"-- auch gegenüber anderen Personen erbracht werden könne, wenn der Erwerber --wie im Streitfall-- die Unterrichtsleistungen jedenfalls weiterhin erbringe. Dass der eng verbundene Umsatz infolge der Bezugnahme auf das Umsatzsteuerrecht zu berücksichtigen sei, zeige im Übrigen auch der Werdegang des § 4 Nr. 21 UStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2024, da im Gesetzgebungsverfahren insoweit die Terminologie des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) übernommen werden sollte. Weiter sei unter Berücksichtigung des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Horizon College vom 14.06.2007 - C-434/05 (EU:C:2007:343) die Veräußerung der Lehrinstitute für die Erbringung von Unterrichtsleistungen auch unerlässlich, da dieses Merkmal aus Sicht des Leistungsempfängers --hier der S-GmbH-- zu beurteilen sei und diese die Unterrichtsleistungen in der von der Klägerin angebotenen Art und Weise mit dem Lehrkörper gegenüber den Schülern ohne den Erwerb der Lehrinstitute nicht hätte erbringen können. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 13 GewStG könne auch nicht im Hinblick auf § 4 Nr. 28 UStG, der nur Lieferungen, aber nicht die im Streitfall maßgebliche sonstige Leistung betreffe, oder im Hinblick auf § 1 Abs. 1a UStG, der den im Ermessen der Mitgliedstaaten umzusetzenden Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL betreffe, versagt werden, da es insoweit allein auf den unionsrechtlich auszulegenden § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG ankomme.

6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und den Ablehnungsbescheid vom 08.06.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.01.2022 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Gewerbesteuermessbescheid 2017 vom 06.01.2020

dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Lehrinstitute in Höhe von ... € steuerfrei gestellt wird.

- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Die Voraussetzungen einer Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 13 GewStG lägen nicht vor. Bezwecke der Unternehmer mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringt, einen eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, sei diese Leistung nicht von der Gewerbesteuer befreit. Wie die Klägerin selbst ausführe, sei die Veräußerung im Hinblick auf das nahende Renteneintrittsalter des Gesellschafter-Geschäftsführers der Klägerin erfolgt. Die Veräußerung der Lehrinstitute könne auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH nicht als eng mit der Aus- und Fortbildung verbundene Leistung der Klägerin im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL qualifiziert werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung von Lehrinstituten keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG ist.
- 10 1. § 3 Nr. 13 GewStG, der nach § 36 Abs. 2 Satz 2 GewStG (nunmehr § 36 Abs. 2 Satz 6 GewStG in der zuletzt durch das Gesetz für dringliche Änderungen im Finanzmarkt- und Steuerbereich vom 28.02.2025, BGBl. 2025 I Nr. 69, geänderten Fassung) erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 --und damit auch für das Streitjahr-- anzuwenden ist, befreit private Schulen und andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtungen von der Gewerbesteuer, soweit unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen erbracht werden, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind (§ 3 Nr. 13 Buchst. a GewStG) oder auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten (§ 3 Nr. 13 Buchst. b GewStG).
- 11 § 3 Nr. 13 GewStG regelt, unter welchen Voraussetzungen Leistungen, die einem Schul- und Bildungszweck dienen, gewerbesteuerfrei sind. Hierfür übernimmt die Vorschrift mit Ausnahme des Bescheinigungserfordernisses den Wortlaut der umsatzsteuerrechtlichen Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG. Diese Vorschrift entspricht der zuvor geltenden gewerbesteuerrechtlichen Befreiung des § 3 Nr. 13 GewStG i.d.F. des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310) --GewStG a.F.--, die auf § 4 Nr. 21 UStG verwies. Der Umfang der gewerbesteuerrechtlichen Befreiung sollte sich durch die Neufassung nicht ändern (BTDrucks 19/13436, S. 133).
- 12 2. Ob eine Leistung dem Schul- und Bildungszweck unmittelbar im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG dient, bestimmt sich entsprechend der bisherigen Rechtsprechung zu § 3 Nr. 13 GewStG a.F. i.V.m. § 4 Nr. 21 UStG (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 50).
- 13 Danach bezieht sich das Tatbestandsmerkmal "unmittelbar" in § 3 Nr. 13 GewStG 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. Es dienen solche Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken. Das Unmittelbarkeitserfordernis ist nur gewahrt, wenn eine Leistung den Schul- und Bildungszweck in der Weise unmittelbar erfüllt, dass keine weitere Leistung dazwischengeschaltet ist. Für die Unmittelbarkeit ist dabei entscheidend, welcher wirtschaftliche Erfolg mit der Leistung herbeigeführt werden soll. Bezweckt der Unternehmer 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 steuerfrei (BFH-Urteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 50, 26 und 27).
- 14 Diese Auslegung des § 3 Nr. 13 GewStG entspricht dem Zweck der Vorschrift, nach dem die Befreiung einer Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit privater Bildungsträger entgegenwirken soll (vgl. BTDrucks VI/1844). Im Übrigen kommt es gewerbesteuerrechtlich nicht darauf an, ob eine Leistung für die Erfüllung des Schulzwecks notwendig oder unerlässlich ist, da dies für die Unmittelbarkeit ohne Bedeutung ist. Denn eine Leistung kann

notwendige Voraussetzung zur Erfüllung eines Zwecks sein, ohne dass sie ihm unmittelbar dient oder umgekehrt (BFH-Urteil vom 17.03.1981 - VIII R 149/76, BFHE 133, 557, BStBl II 1981, 746, unter 2.).

- 15** 3. Im Streitfall hat das FG zu Recht entschieden, dass das Unmittelbarkeitserfordernis für die hier in Rede stehende Veräußerung nicht erfüllt und der Veräußerungsgewinn daher gewerbsteuerpflichtig ist. Der aufgrund der Rechtsform der Klägerin als Kapitalgesellschaft grundsätzlich zum Gewerbeertrag gehörende Gewinn aus einer Betriebsveräußerung (BFH-Urteil vom 05.09.2001 - I R 27/01, BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, Leitsatz) ist nicht nach § 3 Nr. 13 GewStG steuerfrei. Denn veräußert eine Kapitalgesellschaft sämtliche Vermögensgegenstände sowie Arbeits- und Vertragsverhältnisse der von ihr betriebenen Lehrinstitute, fehlt es an einer Leistung, die dem Schul- und Bildungszweck unmittelbar dient, da die Veräußerung dieser vorgelagert ist. Die Klägerin ermöglichte durch die --in einem ersten Schritt erfolgte-- Veräußerung nur mittelbar, die --in einem zweiten Schritt-- durch die S-GmbH als Erwerber anschließend erbrachten Unterrichtsleistungen. Insoweit verfolgte die Klägerin auch einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, der auf den Erhalt des Veräußerungspreises gerichtet ist.
- 16** 4. Die Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 17** a) Ist bereits die Unmittelbarkeit für § 3 Nr. 13 GewStG und damit auch für § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG zu verneinen, kommt es auf die Überlegungen der Klägerin zu § 1 Abs. 1a UStG und § 4 Nr. 28 UStG, wobei die Klägerin davon ausgeht, dass eine Anwendung dieser Vorschriften einer gleichzeitigen Anwendung von § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG und damit auch von § 3 Nr. 13 GewStG nicht entgegensteht, nicht an.
- 18** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin spricht für eine Steuerbefreiung der Veräußerung im Streitfall nicht, dass § 3 Nr. 6 GewStG Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung --AO--), von der Gewerbebesteuerung befreit, soweit diese keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Der Senat hat nach den Verhältnissen des Streitfalles nicht abschließend darüber zu entscheiden, ob sich Auswirkungen auf den Umfang der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 GewStG daraus ergeben, dass gemeinnützige Körperschaften als berechtigt angesehen werden könnten, Zweckbetriebe steuerbegünstigt zu veräußern (vgl. Kümpel, Deutsches Steuerrecht 1999, 93 [95]), da derartige Körperschaften Mittelverwendungsbeschränkungen und einer Vermögensbindung unterliegen (§ 55 AO). Denn diese finden auf die Klägerin, die die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 6 GewStG nicht in Anspruch nehmen kann, keine Anwendung. Zielsetzung der Veräußerung der Lehrinstitute durch die Klägerin war es stattdessen, die Altersversorgung ihres Gesellschafter-Geschäftsführers zu sichern.
- 19** c) Der von der Klägerin vorgebrachte Rückgriff auf eine unionsrechtlich begründete Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen, der ihrer Ansicht nach dazu führt, dass der hier in Rede stehende Veräußerungsgewinn als nach § 3 Nr. 13 GewStG gewerbsteuerfrei zu betrachten ist, kommt angesichts der dem Unionsrecht nicht unterliegenden und damit autonom nationalrechtlichen Beurteilung im Gewerbesteuerrecht nicht in Betracht. Es ist daher in einer den Gewerbesteuermessbetrag betreffenden Streitsache nicht zu entscheiden, ob die umsatzsteuerrechtliche Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG im Hinblick auf unionsrechtliche Erfordernisse dahingehend zu erweitern sein könnte, dass sie sich auch auf mit dem Schul- und Bildungszweck eng verbundene Umsätze oder als für die Erbringung der Unterrichtsleistungen unerlässliche Umsätze erstreckt, und ob hieraus eine sich aus dieser Vorschrift ergebende Umsatzsteuerfreiheit für die Veräußerung von Lehrinstituten abzuleiten sein könnte.
- 20** d) Soweit die Klägerin ausführt, der Werdegang des § 4 Nr. 21 UStG i.d.F. des JStG 2024, der nach dem Regierungsentwurf den letztlich nicht umgesetzten Vorschlag enthielt, in einer Neufassung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG die Begrifflichkeiten des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL in das nationale Recht zu überführen und damit auch die mit den befreiten Umsätzen eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen in den Wortlaut aufzunehmen (BRDrucks 369/24, S. 55 und 198), spreche für die von ihr begehrte gewerbesteuerrechtliche Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns, ist dem nicht zu folgen. Denn maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 118). Kommt einem vom Gesetzgeber nicht verwirklichten Regierungsentwurf somit bereits für sich genommen keine Bedeutung zu, spricht gegen die Sichtweise der Klägerin zudem die vorstehend bereits erwähnte gewerbesteuerrechtliche Eigenständigkeit des § 3 Nr. 13 GewStG, die einer Auslegung nach Maßgabe des für die Gewerbebesteuerung unbeachtlichen Unionsrechts entgegensteht.
- 21** 5. Anderes ergibt sich --wie dargelegt (s. oben II.2.)-- auch nicht aus § 3 Nr. 13 GewStG a.F. (vgl. BFH-Urteil vom

26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 50), sodass sich die Frage der Vereinbarkeit der in § 36 Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordneten erstmaligen Anwendbarkeit des § 3 Nr. 13 GewStG für den Erhebungszeitraum 2015 --und damit auch für bereits abgeschlossene Erhebungszeiträume wie das Streitjahr-- mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) im Streitfall nicht stellt.

22 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de