

Urteil vom 15. Mai 2025, V R 33/23

Keine Gewerbesteuerfreiheit für selbständig, an einer Einrichtung unterrichtende Lehrer

ECLI:DE:BFH:2025:U.150525.VR33.23.0

BFH V. Senat

GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 3 Nr 13, GewStG § 36 Abs 2 S 2, GewStG § 2 Abs 2 S 1, UStG § 4 Nr 21 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, GewStG VZ 2017 , AO § 12, OECDMustAbk Art 5, OECD-MA Art 5, GG Art 20 Abs 3, EStG § 18 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 10. August 2023, Az: 9 K 1130/22 G

Leitsätze

Eine GmbH, die über ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dozent an einem Fortbildungsinstitut Unterricht erteilt, ist keine berufsbildende Einrichtung im Sinne von § 3 Nr. 13 des Gewerbesteuergesetzes.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.08.2023 - 9 K 1130/22 G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, erteilte --über ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dozent-- an einem Fortbildungsinstitut Unterricht. Das Fortbildungsinstitut bot bundesweit an verschiedenen Orten in eigenen und angemieteten Schulungsräumen die Vorbereitung auf von Industrie- und Handelskammern abgenommene Prüfungen an und setzte hierfür eine Vielzahl von Dozenten auf Honorarbasis ein.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die Klägerin keine berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 3 Nr. 13 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) --GewStG-- sei, weil sie weder Rechtsbeziehungen zu den Unterrichtsteilnehmern unterhalte noch die organisatorischen oder sachlichen Voraussetzungen zur Unterrichtserteilung selbst stelle, und berücksichtigte den Gewinn der Klägerin aus dem Unterricht bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr (2017). Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1789 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Die Klägerin habe als berufsbildende Einrichtung im Sinne des Gesetzes unmittelbar dem Bildungszweck dienende Leistungen erbracht, die auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, hier einer Industrie- und Handelskammer, abzulegende Prüfung vorbereiteten. Sie habe ihre Bildungsleistungen unmittelbar bewirkt. Die Klägerin habe durch ihr Organ selbst den Bildungsauftrag erfüllt und Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt, die auf die Bilanzbuchhalterprüfungen bei der Industrie- und Handelskammer vorbereiteten. Vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift sei der Begriff der "Einrichtung" nicht einengend auszulegen. Der Zweck der Befreiung sei bildungspolitischer Natur. Es sei weder erforderlich, dass die "Einrichtung" über eigene Unterrichtsräume oder besondere Vorrichtungen verfüge, noch, dass

sie einem klassischen Schulbetrieb entspreche. Voraussetzung sei nicht, dass die zu unterrichtenden Personen selbst Vertragspartner der die Leistung erbringenden Einrichtung seien. Ein solches Erfordernis sei allenfalls durch die umsatzsteuerrechtliche Sichtweise bedingt, lasse sich aber jedenfalls für die Gewerbesteuerbefreiung weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte und auch nicht aus der Gesetzesbegründung herleiten. Die Klägerin habe ihren Unterrichtsauftrag mittels eigenen Unterrichtsmaterials und eigener Didaktik erfüllt. Dies sei ohne eine eigene Struktur und Organisation nicht denkbar. Deren Umfang möge zwar überschaubar gewesen sein. Eine quantitative Abgrenzung zum Begriff der "Einrichtung" erscheine jedoch hinreichend rechtssicher nicht möglich und wäre ausgehend von dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift kein überzeugendes Kriterium.

- 4 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision. Entgegen der Auffassung des FG sei die Klägerin nicht als berufsbildende Einrichtung zu qualifizieren, da sie nicht selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber ihrem Vertragspartner anbiete oder erbringe. Vertragspartner der Klägerin sei das Fortbildungsinstitut und nicht (unmittelbar) der einzelne Empfänger der Unterrichtsleistung. Die Klägerin sei lediglich "Subunternehmerin". Die Gewerbesteuerbefreiung beziehe sich auch nach der im Streitjahr geltenden Fassung nicht auf Lehrer, die gegenüber einer begünstigten Einrichtung tätig werden. Im Streitfall ergebe sich die Gewerbesteuerpflicht nur aus der Entscheidung des Gesellschafter-Geschäftsführers, eine GmbH zwischenzuschalten. Durch das FG sei der Klägerin eine "überschaubare" Struktur und Organisation zugebilligt worden, was zu dem Begriff der "Einrichtung" nicht rechtssicher abgrenzbar sei.
- 5 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das FA verweise zur Begründung seiner Revision zu Unrecht auf die Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sowie auf die zur Umsatzsteuerbefreiung ergangene Rechtsprechung. § 3 Nr. 13 GewStG sei durch die Gesetzesänderung von der umsatzsteuerrechtlichen Befreiungsvorschrift entkoppelt worden und nunmehr eigenständig auszulegen. Die beiden Steuerbefreiungen unterschieden sich hinsichtlich Wortlaut, Satzbau und Gliederungsstruktur. Zudem erfassten die beiden --verschiedene Steuerarten betreffenden-- Regelungen "finanzwissenschaftlich abweichende Steuergruppen".
- 8 In jedem Fall sei --wie sich aus der Entstehungsgeschichte ergebe-- die Untergliederung in § 4 Nr. 21 des im Streitjahr geltenden Umsatzsteuergesetzes (UStG) in die Buchst. a und b lediglich deklaratorisch. Selbständige Lehrer seien auch für Zwecke des Umsatzsteuerrechts stets unter den Begriff der Einrichtung zu fassen. Der persönliche Anwendungsbereich des § 3 Nr. 13 GewStG, der zuvor i.d.F. des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21.12.1993 (BGBl I 1993, 2310) --StMBG-- auf § 4 Nr. 21 UStG in seiner Gesamtheit verwiesen habe, umfasse somit seit seiner Einführung den gesamten dort berechtigten Personenkreis. Wäre eine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 13 GewStG beabsichtigt gewesen, hätte der Gesetzgeber nach der Untergliederung des § 4 Nr. 21 UStG eine Einschränkung des Verweises auf § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG vorgenommen. § 3 Nr. 13 GewStG sei jedoch nicht geändert worden.
- 9 Ertragsteuerrechtlich sei --was dem Begriffsverständnis der Doppelbesteuerungsabkommen entspreche-- der Begriff der Einrichtung ein Synonym für eine Betriebsstätte von Freiberuflern und daher weit auszulegen. Eine weite Auslegung des Begriffs sei auch deshalb vorzunehmen, weil natürliche Personen nicht die --Körperschaften vorbehaltenen-- gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen erfüllen können, vergleichbare Leistungen gemeinnütziger Bildungseinrichtungen aber schon nach § 3 Nr. 6 GewStG steuerfrei sein könnten. Weiter sei es --entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Regelung des § 25 UStG-- nicht erforderlich, dass die Einrichtung selbst in vertraglicher Beziehung zu den Empfängern der Bildungsleistung stehe, was sich auch nicht aus dem Unmittelbarkeitserfordernis ergebe. Auch müsse eine Einrichtung keine Schule sein, da sich die Regelung gerade auch auf "andere Einrichtungen" erstrecke. Aus dem Wort "dienende" ergebe sich zudem, dass es nicht erforderlich sei, dass die Einrichtung das Bildungsziel vollständig selbst erbringen müsse.
- 10 Nicht zuletzt beruhe ihre Gründung auf (früheren) persönlichen Verhältnissen ihres Gesellschafter-Geschäftsführers sowie darauf, dass Probleme bei der Abführung von Sozialabgaben vermieden werden sollten, nicht aber auf steuerrechtlichen Gründen. Ein "Steuersparmodell" könne bei Erfolg der Klage allenfalls für --sie nicht betreffende-- Thesaurierungen des dann steuerfreien Gewinns möglich sein. Dem könne der Gesetzgeber aber dadurch begegnen, dass er (künftig) Regelungen zur kurzfristigen Entnahme oder zur betrieblichen Investition des Gewinns erlasse.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Die Klägerin, deren Tätigkeit nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG in vollem Umfang als der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG gilt, erfüllt --anders als es das FG angenommen hat-- nicht die Voraussetzungen der Befreiung gemäß § 3 Nr. 13 GewStG. Sie erteilt durch ihren Geschäftsführer zwar Unterricht an einer berufsbildenden Einrichtung im Sinne des § 3 Nr. 13 GewStG, ist selbst jedoch keine berufsbildende Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift.
- 12** 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).
- 13** 2. Eine GmbH, die über ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dozent an einem Fortbildungsinstitut Unterricht erteilt, ist keine berufsbildende Einrichtung im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG.
- 14** a) Bei der Auslegung von § 3 Nr. 13 GewStG ist insbesondere die Rechtsentwicklung dieser Vorschrift und der von ihr früher in Bezug genommene § 4 Nr. 21 UStG zu berücksichtigen.
- 15** aa) § 3 Nr. 13 GewStG wurde mit dem Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes vom 27.08.1971 (BGBl. I 1971, 1425) eingeführt. Nach der damaligen Fassung (GewStG 1971) waren private Schulen und andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtungen von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie mit ihren Leistungen nach § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit waren, soweit der Gewerbebetrieb unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck diene. Gemäß § 4 Nr. 21 UStG in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung vom 29.05.1967 (BGBl. I 1967, 545) --UStG 1967-- waren die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt waren (§ 4 Nr. 21 Buchst. a UStG 1967) oder durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachwiesen, dass sie auf einen Beruf oder eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiteten (§ 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1967).
- 16** Die Regelung wurde im Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks VI/1844) wie folgt begründet: "Privatschulen und sonstige private Bildungseinrichtungen sind gewerbesteuerpflichtig, soweit sie nicht den Status der Gemeinnützigkeit haben oder in Form einer freiberuflichen Tätigkeit betrieben werden. Dieser Rechtszustand erweist sich in zunehmendem Maße als unbefriedigend, weil die Gewerbesteuerbelastung die Leistungsfähigkeit der privaten Bildungsträger beeinträchtigt. Sie steht damit der Entwicklung eines modernen, den bildungspolitischen Anforderungen unserer Zeit genügenden Privatschulwesens im Wege. Aus der gleichen Erwägung hat der Gesetzgeber bereits eine umfassende Umsatzsteuerbefreiung für die privaten Bildungseinrichtungen eingeführt, die zusammen mit der Mehrwertsteuer am 1. Januar 1968 in Kraft getreten ist. Eine Gewerbesteuerbefreiung zugunsten der noch mit Gewerbesteuer belasteten privaten Bildungsträger stellt eine konsequente Ergänzung dieser Maßnahme dar. ... Allerdings muß die Erfüllung des Bildungszwecks auch bei einem erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Bildungsträger voll gewährleistet sein. Deshalb sieht der Antrag vor, daß die Befreiung von der Gewerbesteuer nur gewährt wird, wenn die betreffende Schule oder Einrichtung mit ihren Leistungen nach § 4 Nr. 21 UStG 1967 von der Umsatzsteuer befreit ist. Diese Befreiung erstreckt sich auf die Ersatzschulen im Sinne von Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes und auf die sog. Ergänzungsschulen. Letztere sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn die zuständige Landesbehörde die Tatsache einer ordnungsgemäßen Unterrichtsgestaltung nach bestimmten Kriterien bescheinigt. Unter den gleichen Voraussetzungen soll auch die Gewerbesteuerbefreiung Platz greifen mit der Maßgabe, daß diejenigen Betriebsteile, die nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen (z. B. eine der Schule angeschlossene Kantine), gewerbesteuerpflichtig bleiben. ..."

- 17** Der in § 3 Nr. 13 GewStG 1971 vorgesehene Zusatz "soweit der Gewerbebetrieb unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dient" wurde später infolge eines Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.04.1993 - I R 33/92 (BFHE 171, 309, BStBl II 1993, 764) als überflüssig gestrichen und die Befreiung nur bestimmter Leistungen klarer gefasst (Art. 13 Nr. 2 Buchst. b des StMBG, sowie BTDrucks 12/5940, S. 14).
- 18** bb) Zu § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG i.d.F. des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26.11.1979 (BGBl I 1979, 1953) --UStG 1980--, der gegenüber § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1967 lediglich redaktionell abwich und der dem im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG entsprach, entschied der Senat mit Urteil vom 27.08.1998 - V R 73/97 (BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376, unter II.2.b; ebenso Senatsurteile vom 23.08.2007 - V R 4/05, BFHE 217, 327; vom 27.09.2007 - V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323; vom 17.04.2008 - V R 58/05, BFHE 221, 489; Senatsbeschluss vom 20.10.2005 - V R 75/03, BFHE 212, 150, BStBl II 2006, 147) --entgegen der damaligen Verwaltungsauffassung (Abschn. 112a Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 --UStR 1996--)--, dass diese Vorschrift ihrem Wortlaut und ihrer Entstehungsgeschichte nach nur die Träger privater Schulen und anderer allgemein- oder berufsbildender Einrichtungen begünstigt, nicht aber freie Mitarbeiter, die an diesen Schulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen Unterricht erteilen. Zudem verwies der Senat auf den Zweck der Steuerbefreiung, die nicht nur die schulische und berufliche Aus- und Fortbildung fördern, sondern zugleich eine gleichmäßige umsatzsteuerrechtliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeiführen soll, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gemäß § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Im Übrigen sah es der Senat als möglich an, dass sich solche Mitarbeiter unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), nach dem die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht von der Steuer befreien und der zu diesem Zeitpunkt vom nationalen Gesetzgeber nicht umgesetzt worden war, berufen könnten, wenn deren Unterricht an einer Schule oder an einer Hochschule erteilt wurde, oder wenn deren Unterricht, gemessen an seinen Anforderungen, dem Unterricht entsprach, der üblicherweise an einer Schule oder an einer Hochschule erteilt wurde (Senatsurteil vom 27.08.1998 - V R 73/97, BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376, unter II.3.; BFH-Urteil vom 17.06.1998 - XI R 68/97, BFH/NV 1999, 81, unter II.3.; zur später verneinten Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG auf Dozenten, die an einer Einrichtung tätig sind, vgl. aber Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 55).
- 19** cc) Letztlich zur Korrektur dieser Rechtsprechung wurde § 4 Nr. 21 UStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) --StEntlG 1999/2000/2002-- neu gefasst und erhielt seine (auch) im Streitjahr geltende Fassung. Die bisherigen Befreiungstatbestände des § 4 Nr. 21 Buchst. a und b UStG 1967 ergaben sich nunmehr --gegenüber der Vorgängerausfassung sprachlich unverändert-- aus § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa und bb UStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 (UStG 1999). Daneben waren nunmehr nach dem auch im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG auch die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG 1999 erfüllten, steuerfrei, wodurch eine gesetzliche Grundlage für die bis dahin allein in Abschn. 112a Abs. 1 Satz 1 UStR 1996 im Verwaltungswege gewährte Steuerbefreiung für selbständige Lehrer als Einzelunternehmer geschaffen wurde sowie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht umgesetzt werden sollte (vgl. BTDrucks 14/23, S. 197 und 14/443, S. 37 f.; zur später verneinten Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG auf Dozenten, die an einer solchen Einrichtung tätig sind, vgl. aber wiederum EuGH-Urteil Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 55).
- 20** Demgegenüber blieb die Inbezugnahme von "§ 4 Nr. 21 UStG" in § 3 Nr. 13 GewStG 1971, an der auch dessen Neufassung durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21.12.1993 (BGBl I 1993, 2310) nichts änderte, unverändert.
- 21** dd) Zuletzt wurde durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) § 3 Nr. 13 GewStG dahingehend geändert, dass --unter Wegfall der ausdrücklichen Inbezugnahme des § 4 Nr. 21 UStG-- nunmehr die tatbestandlichen Anforderungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG wortgleich übernommen wurden (§ 3 Nr. 13 Buchst. a GewStG) und in § 3 Nr. 13 Buchst. b GewStG --bis auf das Bescheinigungserfordernis dem § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG vergleichbar-- auf die Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung abgestellt wurde.

- 22** Nach der Begründung des Gesetzesentwurfs wurde dabei davon ausgegangen, dass die "gewerbesteuerliche Befreiung" bisher "§ 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG" entsprach und sich somit vollinhaltlich "deckte" (BTDrucks 19/13436, S. 133). Die Neufassung sollte Unsicherheiten entfallen lassen, die nach der Einführung der auf Leistungen von Einrichtungen mit sozialem Charakter anwendbaren --und damit teils mit § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG deckungsgleichen-- Vorschrift des § 4 Nr. 15b UStG durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 (BGBl I 2014, 1266) entstanden waren. "Zur Wahrung des bisherigen gewerbesteuerlichen Befreiungsumfangs" und damit "zum Beibehalten der bisherigen gewerbesteuerlichen Begünstigung" sollte trotz der nunmehr eigenständigen Regelung "die bisherige gewerbesteuerliche Begünstigung ... in vollem Umfang erhalten [bleiben]" (BTDrucks 19/13436, S. 133).
- 23** b) Nach Wortlaut, Normzweck und Rechtsentwicklung des § 3 Nr. 13 GewStG ist ein Dozent, der an einer Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift Unterricht --aufgrund eines mit dieser Einrichtung, nicht aber aufgrund eines zu den Schülern bestehenden Rechtsverhältnisses-- erteilt, keine Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift.
- 24** aa) Aus dem wortlautidentisch in § 3 Nr. 13 GewStG und § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG verwendeten Begriff der allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen (s. oben II.2.a aa) folgt, dass die Senatsrechtsprechung, nach der ein an einer Einrichtung Unterricht erteilender freier Mitarbeiter keine Einrichtung im Sinne des im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG ist (s. oben II.2.a bb), auch für Zwecke des § 3 Nr. 13 GewStG zu beachten ist und einer Gewerbesteuerbefreiung dieser Personen entgegensteht.
- 25** bb) Neben der Begriffsidentität ergibt sich dies auch aus der mit § 3 Nr. 13 GewStG gesetzgeberisch verfolgten Zielsetzung (s. oben II.2.a aa), die Umsatzsteuerfreiheit "privater Bildungseinrichtungen" durch eine Gewerbesteuerbefreiung "privater Bildungsträger" zu ergänzen, wobei die Befreiung von der Gewerbesteuer nur gewährt werden sollte, wenn die Schule oder Einrichtung mit ihren Leistungen nach § 4 Nr. 21 UStG 1967 von der Umsatzsteuer befreit war. Wird somit durch § 3 Nr. 13 GewStG eine Steuerfreiheit im Umfang der Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 UStG 1967 bezweckt, kommt es nicht in Betracht, den Einrichtungsbegriff bei § 3 Nr. 13 GewStG weitergehend als bei § 4 Nr. 21 UStG 1967, der dem im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG entspricht, auszulegen. Dass § 3 Nr. 13 GewStG im Gegensatz zur Umsatzsteuer auch beabsichtigt, Beeinträchtigungen der Leistungsfähigkeit privater Bildungsträger durch die Gewerbesteuerbelastung zu begegnen (Senatsurteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 33), ändert nichts an dieser gleichwohl bezweckten Anknüpfung an den umsatzsteuerrechtlichen Befreiungstatbestand.
- 26** cc) Hieran hat sich aufgrund der Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG durch das StEntlG 1999/2000/2002, der dem im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a und b UStG entspricht (s. oben II.2.a cc), nichts geändert, so dass § 3 Nr. 13 GewStG im Anschluss an diese umsatzsteuerrechtliche Änderung nur noch als Verweisung auf § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG anzusehen war und sich nicht auch auf den im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG erstreckte.
- 27** Es ist nichts dafür ersichtlich, dass es sich bei § 3 Nr. 13 GewStG im Anschluss an die umsatzsteuerrechtliche Änderung um eine dynamische Verweisung (vgl. zum Begriff BFH-Urteil vom 25.08.2020 - II R 30/18, BFHE 270, 553, BStBl II 2021, 322, Rz 15) auf die jeweils geltende Fassung des § 4 Nr. 21 UStG handelt. Denn die Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Befreiungsvorschrift durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 erfolgte aus Sicht des Gesetzgebers zur Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für eine bisher nur in einer Verwaltungsanweisung enthaltenen --ausschließlich für Zwecke der Umsatzsteuer gewährten-- Begünstigung (s. oben II.2.a cc). Dabei sollte --so jedenfalls die Vorstellung im damaligen Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks 14/23, S. 197 und BTDrucks 14/443, S. 38)-- durch § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1999 eine unionsrechtlich vorgegebene Befreiung von der Umsatzsteuer in nationales Recht umgesetzt werden, während es für die Gewerbesteuer --als direkte Steuer-- an sekundärrechtlichen Vorgaben des Unionsrechts fehlt.
- 28** Zudem wäre es zumindest im Hinblick auf die Änderung des § 3 Nr. 13 GewStG durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 zu erwarten gewesen, dass selbständige Lehrer im Sinne des im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG ausdrücklich in den Wortlaut der Neufassung des § 3 Nr. 13 GewStG aufgenommen worden wären, falls eine gewerbesteuerrechtliche Befreiung für diese angenommen werden sollte. Ebendies war aber auch aus der Sicht des Gesetzgebers nicht gewollt, der bei Schaffung der Neuregelung ausdrücklich davon ausging, dass der bisherige § 3 Nr. 13 GewStG nur dem im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG entsprach (s. oben II.2.a dd).
- 29** c) Die (Binnen-)Systematik des § 3 Nr. 13 GewStG --mit ihren personen- wie auch leistungsbezogenen Voraussetzungen-- stützt diese Auslegung.

- 30** aa) Bei der Regelung des § 3 Nr. 13 GewStG handelt es sich --ebenso wie bei § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG-- nicht um eine unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung. Die dort bezeichneten Einrichtungen werden nicht mit ihrem gesamten Gewerbeertrag befreit. Begünstigt werden vielmehr lediglich ("soweit") die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen dieser Einrichtungen. Erzielen die begünstigten Einrichtungen demgegenüber andere Erträge, unterliegen diese der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2021 - III R 20/19, BFHE 274, 208, BStBl II 2022, 83, Rz 20, zu § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG; BFH-Beschluss vom 10.03.2010 - I R 41/09, BFHE 229, 358, BStBl II 2011, 181, Rz 15, zu § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG).
- 31** bb) Aus der Kombination von personen- wie auch leistungsbezogenen Voraussetzungen folgt, dass es für die Inanspruchnahme von § 3 Nr. 13 GewStG nicht ausreicht, unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen zu erbringen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.03.2010 - I R 41/09, BFHE 229, 358, BStBl II 2011, 181, Rz 9, zu § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG). Vielmehr sind nach dem Wortlaut ausschließlich private Schulen und andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtungen begünstigt. Zwar muss eine "Einrichtung" nicht die Merkmale einer Schule im herkömmlichen Rechtssinne aufweisen (BFH-Urteil vom 27.03.1996 - I R 182/94, BFHE 180, 444, BStBl II 1997, 449, Rz 12). Auch ist --wie sich aus der sachlichen Anknüpfung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG ergibt-- unerheblich, in welcher Rechtsform die "Einrichtung" betrieben wird (vgl. EuGH-Urteil Gregg vom 07.09.1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, Rz 15; Senatsurteil vom 17.04.2008 - V R 58/05, BFHE 221, 489, Rz 44, jeweils zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG).
- 32** Bezöge man jedoch auch Lehrer, die an einer Schule oder an einer anderen Bildungseinrichtung im Sinne des § 3 Nr. 13 GewStG Unterricht erteilen, in den Begriff der "Einrichtung" ein, wäre für die Frage der Steuerbefreiung allein die Art der Leistung ausschlaggebend; gesonderte Anforderungen an die Einrichtung würden --entgegen dem systematischen Zusammenhang ("andere") zu dem Begriff der privaten Schule-- nicht gestellt. Eine solche ausschließlich sachliche Steuerbefreiung hätte zur Folge, dass sich die Regelung des § 3 Nr. 13 GewStG in dessen Buchst. b erschöpfen würde. In diesem Fall wäre hingegen eine der Regelung des § 3 Nr. 7 GewStG entsprechende Formulierung zu wählen gewesen, in der --ohne einen persönlichen Anwendungsbereich zu bestimmen (vgl. z.B. Rüschi in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 3 Nr. 7 Rz 3)-- ausschließlich Anforderungen an die begünstigte Tätigkeit gestellt werden.
- 33** Dies schließt es --anders als es die Klägerin befürwortet-- zugleich aus, den Begriff der Einrichtung dem der Betriebsstätte im Sinne des § 12 der Abgabenordnung (AO), deren Bestehen im Inland zudem bereits nach § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG Voraussetzung für eine Gewerbesteuerpflicht als solche ist (z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2024 - I R 32/20, BStBl II 2024, 875, Rz 14), oder des --ohnehin nicht mit der rein innerstaatlichen Begriffsbestimmung deckungsgleichen (z.B. BFH-Urteil vom 20.07.2016 - I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230)-- Art. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) gleichzustellen. Der Hinweis der Klägerin auf die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Maßgabe des Art. 7 OECD-MustAbk infolge der Aufhebung des Art. 14 OECD-MustAbk durch das "Update 2000" ist danach unerheblich.
- 34** cc) Es besteht kein Widerspruch zum Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Danach soll das Steuerobjekt --der Gewerbebetrieb-- mit der ihm eigenen Ertragskraft ohne Rücksicht auf die persönlichen Merkmale des Steuersubjekts und seiner persönlichen Beziehung zum Steuerobjekt erfasst werden (hierzu allgemein z.B. BFH-Urteil vom 07.03.2007 - I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654, Rz 15; s.a. Kratzsch in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 7). Ungeachtet der Frage, ob mit dem Begriff der Einrichtung in § 3 Nr. 13 GewStG an persönliche Merkmale des Steuersubjekts angeknüpft wird, kann das --ohnehin nur unvollkommen durchgeführte (vgl. BFH-Beschluss vom 30.12.1996 - I B 61/96, BFHE 181, 511, BStBl II 1997, 466)-- Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer rechtliche Wirkungen jedoch nur insoweit entfalten, als die ausdrücklichen gesetzlichen Vorschriften hierfür Raum lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteile vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rz 45; vom 18.12.1990 - VIII R 290/82, BFHE 163, 423, BStBl II 1991, 391; vom 25.04.1985 - IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350). Daher ist der Objektsteuercharakter von vornherein nicht geeignet, entgegen der ausdrücklichen Inbezugnahme von privaten Schulen und anderen allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen in § 3 Nr. 13 GewStG und des Zusammenhangs zur Regelung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG auch die an solchen Einrichtungen tätigen Lehrer in den Anwendungsbereich der Steuerbegünstigung einzubeziehen.
- 35** 3. Die Sache ist spruchreif. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage --mangels Steuerbefreiung-- abzuweisen. Nach den vorgenannten Maßstäben ist die Klägerin --anders als es das FG angenommen hat-- keine allgemein- oder berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 3 Nr. 13 GewStG.

- 36 a) Als Träger einer berufsbildenden Einrichtung kommt ausschließlich das Fortbildungsinstitut in Betracht. Die Klägerin erbrachte demgegenüber ihre Leistungen --durch ihren Geschäftsführer und damit gleichsam einem freien Mitarbeiter-- entsprechend der vertraglichen Ausgestaltung ausschließlich gegenüber dem Fortbildungsinstitut.
- 37 Dies steht nicht im Widerspruch zum Senatsurteil vom 10.06.1999 - V R 84/98 (BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578, unter II.2.a aa und II.2.b). Danach können Leistungen auch dann unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck im Sinne des im Streitjahr geltenden § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG dienen, wenn sich der Unternehmer gegenüber dem Auszubildenden nicht zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet hat. Dabei bejahte der Senat die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift für eine Fallgestaltung, bei der der Unternehmer insoweit als Träger einer Einrichtung angesehen werden konnte, als er sich nicht auf einen Einsatz eigener Lehrkräfte beschränkte, sondern im Rahmen eines Kooperationsvertrages auch Lernmaterial zur Verfügung stellte, für die Teilnehmer vervielfältigte und für den Unterricht geeignete Räume in seinem Ausbildungszentrum bereitstellte. Nach den Verhältnissen des Streitfalls hat der Senat nicht zu entscheiden, ob hierin ein Widerspruch zum Senatsurteil vom 27.08.1998 - V R 73/97 (BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376, unter II.2.b) zu sehen sein könnte, da sich die Tätigkeit der Klägerin im Streitfall auf eine reine Dozententätigkeit ohne die weitergehenden Leistungselemente des Senatsurteils vom 10.06.1999 - V R 84/98 (BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578) beschränkte.
- 38 b) Im Hinblick hierauf ist unerheblich, dass die von der Klägerin vermittelten Lehrinhalte im Sinne des § 3 Nr. 13 Buchst. b GewStG auf vor juristischen Personen des öffentlichen Rechts --den Industrie- und Handelskammern-- abzulegende Prüfungen vorbereiteten und dass der von der Klägerin erteilte Unterricht --da keine weitere Leistung dazwischengeschaltet war (vgl. zu diesem Erfordernis Senatsurteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 27)-- unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck diene, so dass es auf die Überlegungen der Klägerin zu § 25 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht ankommt.
- 39 4. Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin führen zu keinem anderen Ergebnis.
- 40 a) Unerheblich ist, dass selbständig tätige Lehrkräfte --soweit sie als natürliche Personen Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielen-- im Grundsatz keinen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG unterhalten und sich daher die Frage einer Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 GewStG von vornherein nicht stellt. Denn zum einen ist es auch bei als selbständigen Lehrkräften tätigen natürlichen Personen nicht ausgeschlossen, dass sie --etwa wenn sie sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen und nicht aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden (hierzu z.B. Senatsurteil vom 09.08.1990 - V R 87/85, BFH/NV 1991, 848)-- Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielen, so dass es dann gleichfalls auf die Anwendung von § 3 Nr. 13 GewStG ankommt. Zum anderen unterliegt der Gewinn der Klägerin --ungeachtet der Art der von ihr ausgeübten Tätigkeit-- aufgrund der ausdrücklichen Anordnung in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG kraft ihrer Rechtsform "stets und in vollem Umfang" der Gewerbesteuer. Der in Bezug auf den begünstigten Gewerbebetrieb rechtsformneutral gefasste § 3 Nr. 13 GewStG ist nicht zur Korrektur der sich aus § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ergebenden Rechtsfolgen erweiternd und dabei abweichend vom vorstehend begründeten Auslegungsergebnis anzuwenden.
- 41 b) Ebenso unerheblich ist das Vorbringen der Klägerin, dass in ihrem Fall keine Gefahr einer Steuerhinterziehung bestehe, sondern die GmbH gegründet worden sei, um Probleme bei der Abführung von Sozialabgaben zu verhindern und deshalb auch kein steuerrechtlicher Grund dafür existiere, sie im Streitfall nicht unter den Begriff der Einrichtung zu fassen. Denn das Vorliegen einer allgemein- oder berufsbildenden Einrichtung ist unabhängig von den Motiven oder Intentionen des Steuerpflichtigen bei der Wahl einer bestimmten Rechtsform zu bestimmen. Ebenso kommt es für die Beurteilung der im Streitjahr bestehenden Rechtslage entgegen der Auffassung der Klägerin nicht auf mögliche Gesetzesänderungen an, die in Betracht zu ziehen sein könnten, um bei einem Erfolg ihrer Klage Missbrauch zu verhindern.
- 42 c) Weiter ist für das Vorliegen einer allgemein- oder berufsbildenden Einrichtung im Sinne von § 3 Nr. 13 GewStG nicht maßgeblich, ob diese als gemeinnützige Körperschaft im Sinne des § 3 Nr. 6 GewStG anerkannt werden könnte. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit hängt von anderen Kriterien ab als die gewerbesteuerrechtliche Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 13 GewStG. Zudem diene die Klägerin nicht steuerbegünstigten Zwecken im Sinne des § 51 Abs. 1 Satz 1 AO.
- 43 5. Anderes ergibt sich --wie dargelegt-- auch nicht aus § 3 Nr. 13 GewStG i.d.F. des StMBG (vgl. Senatsurteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 50), so dass sich die Frage der Vereinbarkeit der in § 36 Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur

Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 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.

44 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de