
Datum: 30.08.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1005/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0830.6K1005.08.00

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 06.12.2006 und die diesbezügliche Einspruchsentscheidung vom 22.02.2008 werden aufgehoben.

Unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 vom 06.12.2006 (2003 bis 2005) und vom 06.05.2008 (2006) und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22.02.2008 wird die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006 wie folgt festgesetzt auf:

2003: 582,43 €,

2004: 984,79 €,

2005: 1.159,81 €,

2006: 1.492,93 €.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Streitig ist, ob von der Klägerin erbrachte Supervisionsleistungen umsatzsteuerfrei sind.

Die Klägerin ist Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin.

In den Streitjahren (2000 bis 2006) war sie als Supervisorin in psychosozialen Feldern und in den Bereichen Gesundheit und Bildung freiberuflich tätig. Seit 2003 führte sie auch psychoonkologische Beratungen selbständig durch. Die Klägerin erbrachte die erstgenannten Leistungen beispielsweise für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe, der Psychiatrie und für Suchtberatungsstellen sowie für Diakonie und Caritas, indem sie auf Verlangen und Kosten dieser Arbeitgeber Supervisionen mit deren Mitarbeitern durchführte.

Die Klägerin gab in der Vergangenheit keine Umsatzsteuer-Erklärungen ab, da sie die Beratungsleistungen gegenüber onkologischen Patienten als umsatzsteuerfrei im Sinne des § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und die übrigen Supervisionsleistungen als solche im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) UStG betrachtete.

Von der Bezirksregierung A war der Klägerin am 25.10.1999 zur Vorlage beim Finanzamt bescheinigt worden, dass von ihr die „Supervision und Lehrsupervision“ als berufliche Bildungsmaßnahme im Sinne des § 4 Nr. 21 a) bb) UStG ordnungsgemäß durchgeführt werde. Ihrem diesbezüglichen Antrag auf Erteilung der Bescheinigung hatte die Klägerin das Zeugnis der B-Schule Nordrhein-Westfalen (B-Schule A), das Zertifikat des von ihr besuchten C e.V. (C), an dem sie ihre Supervisionsausbildung abgeschlossen hatte, und die Mitgliedsbescheinigung der E für Supervision (E) beigelegt.

Eine bei der Klägerin 2006 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung führte zu der Feststellung, dass die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG bezüglich der onkologischen Beratungsleistungen aufgrund der fehlenden heilberuflichen Qualifikation der Klägerin nicht zur Anwendung komme. Die sonstigen – vorliegend allein streitigen – Supervisionsleistungen seien steuerpflichtig, da die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) erster Satz UStG nicht erfüllt seien. Der von der Bezirksregierung erteilte Grundlagenbescheid aus dem Jahre 1999 beziehe sich nicht auf diesen Teil der Befreiungsvorschrift. Die Finanzbehörde entscheide vielmehr in eigener Zuständigkeit, ob die Steuerfreiheit im Übrigen gegeben sei.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Bericht vom 16.11.2006 und setzte mit Bescheiden vom 06.12.2006 die Umsatzsteuer der Jahre 2000 bis 2005 erstmals fest. Unter dem 12.12.2006 gab der Beklagte zudem den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid Mai 2006 bekannt. Vorsteuern wurden hierbei jeweils nicht berücksichtigt.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren macht die Klägerin mit der vorliegenden Klage weiterhin geltend, dass hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2002 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) greife nicht ein, da von ihr – der Klägerin – keine Umsatzsteuer-Erklärungen eingereicht worden seien. Sie – die Klägerin – habe von der Eingruppierung ihrer dem Beklagten bekannten Supervisionstätigkeit als umsatzsteuerbefreit ausgehen können, sodass keine Erklärungspflicht bestanden habe. Es seien auch trotz durchgeführter Umsatzsteuer-Sonderprüfung keine Umsatzsteuer-Erklärungen vom Beklagten für die Streitjahre angefordert worden.

Unabhängig davon seien die Umsätze aus Supervisionen – insbesondere im Hinblick auf den Befreiungsbescheid der Bezirksregierung – zu Unrecht als steuerpflichtig behandelt worden. Bei der Bescheinigung der Bezirksregierung handele es sich um einen Grundlagenbescheid, der für den Beklagten bindend sei. Dass die von ihr – der Klägerin – erbrachten Leistungen beim Empfänger u.a. einen berufs- und fortbildenden Bezug hätten, ergebe sich daraus, dass die Aufwendungen beim Empfänger steuerlich als Fortbildungskosten abziehbar seien. Auf den Honorarvertrag mit dem „verband D e.V., wie er vergleichbar mit anderen Auftraggebern abgeschlossen worden sei, und das „Curriculum zur Supervision in psychosozialen und pädagogischen Arbeitsfeldern“ werde verwiesen.	
Soweit seit 2003 onkologische Beratungen durchgeführt würden, könne den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt werden, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG nicht gegeben sei. Allerdings seien keine Vorsteuerbeträge berücksichtigt worden.	11
Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Beklagte die Umsatzsteuer des Jahres 2006 entsprechend der zunächst von der Klägerin abgegebenen Umsatzsteuer-Erklärung am 06.05.2008 in Höhe von 6.075,77 € festgesetzt. In der danach eingereichten berichtigten Umsatzsteuer-Erklärung 2006 sind die Supervisionsleistungen wegen insoweit angenommener Umsatzsteuerbefreiung nicht enthalten. Die festzusetzende Umsatzsteuer beläuft sich hiernach – unter Ansatz von Vorsteuern – auf 1.492,93 €.	12
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	13
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22.02.2008 die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 06.12.2006 ersatzlos aufzuheben, die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2005 vom 06.12.2006 und den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 06.05.2008 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer in Höhe von	14
2003 582,43 €	15
2004 984,79 €	16
2005 1.159,81 €	17
2006 1.492,93 €	18
festgesetzt wird,	19
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	20
Der Beklagte beantragt,	21
die Klage abzuweisen.	22
Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung, wonach insbesondere Festsetzungsverjährung im Hinblick auf die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht eingetreten sei. Ergänzend trägt er vor, dass auch unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 23.08.2007 (V R 10/05, BFHE 217, 332, BFH/NV 2007, 2217) die sonstigen Supervisionsleistungen der Klägerin umsatzsteuerpflichtig seien. Supervisionsleistungen stellten in der Regel keine Unterrichtstätigkeit dar und fielen nicht unter § 4 Nr. 21 UStG. Der Unternehmer sei Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltlich Unterrichtsleistungen anbiete. Dies erfordere ein festliegendes Lehrprogramm und Lehrpläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffes für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangszieles	23

sowie geeignete Unterrichtsräume oder –Vorrichtungen. Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfülle dies nicht (vgl. Abschnitt 4.21.2 Abs. 1 und 2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass – UStAE –).

Die Beteiligten haben sich in der mündlichen Verhandlung vom 05.07.2012 auf die Vorsteuerbeträge geeinigt, die in den Jahren 2003 bis 2006 auf die onkologischen Beratungsleistungen entfallen sind. Zugleich wurde für den Fall des Widerrufs der vom Beklagten in dieser Verhandlung abgegebenen Verpflichtungserklärung von den Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Auf das Protokoll dieser öffentlichen Sitzung wird Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe 25

A. Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne (erneute) mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 26

B. Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin dadurch in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Denn die von der Klägerin in den Streitjahren erbrachten Supervisionsleistungen sind umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) UStG und die anteilig auf die steuerpflichtigen onkologischen Beratungsleistungen entfallende Vorsteuern wurden bislang vom Beklagten bei der Steuerfestsetzung der Jahre 2003 bis 2006 nicht berücksichtigt. 27

Der von der Klägerin erhobene Einwand der Festsetzungsverjährung greift demgegenüber nicht ein, da generell bei unterbliebener Abgabe von Steuererklärungen die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (Anlaufhemmung) später zu laufen beginnt und damit vorliegend noch keine Festsetzungsverjährung bei Bekanntgabe der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide eingetreten war. 28

I. Die Klägerin hat durch ihre Supervisionstätigkeit als Unternehmerin sonstige Leistungen gegen Entgelt erbracht, die gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegen. 29

II. Diese Leistungen sind aber nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) UStG von der Umsatzsteuer befreit. 30

1. Nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei „die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen ... anderer ... berufsbildender Einrichtungen, wenn ... die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf ... ordnungsgemäß vorbereiten“. Diese Vorschrift beruht auf Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1.1.2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie). Nach diesem Artikel befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer „... die Fortbildung ... durch ... andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“. 31

Der Begriff der Einrichtung im Sinne dieser Vorschriften erfasst nicht nur juristische Personen, sondern auch natürliche Personen wie die Klägerin. Denn der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es, Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich zu behandeln (EuGH-Urteil vom 07.09.1999 Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947, UR 1999, 419). 32

Berufsbildende Einrichtungen sind – wie dargelegt, unabhängig von ihrer Rechtsform – Unternehmer, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- und fortbildung dienen. Sie müssen spezifische Kenntnisse vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind. Insofern wird – anders als angesichts des Wortlauts des § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) („... auf einen Beruf ... ordnungsgemäß vorbereiten“) vermutet werden könnte – neben der beruflichen Ausbildung und Umschulung auch die berufliche Fortbildung umfasst.

Dies findet seine Bestätigung in Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Hierin wird ausdrücklich hinsichtlich der Steuerbefreiung des Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG, den § 4 Nr. 21 UStG in nationales Recht umsetzt, konstatiert, dass zu den Dienstleistungen der Fortbildung „jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient“ und ungeachtet der Dauer der Fortbildung gehört.

34

Leistungen dienen dem Schul- und Bildungszweck dann unmittelbar, wenn dieser gerade durch die jeweils in Frage stehende Leistung erfüllt wird. Es ist insofern ausreichend, wenn die in § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG bezeichneten Leistungen ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder –fortbildung dienen (vgl. Abschnitt 4.21.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Es ist deshalb unerheblich, wem gegenüber sich der Unternehmer zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet hat (vgl. 4.21.4 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Insofern ist es im Streitfall unschädlich, dass Vertragspartner der Klägerin stets die Arbeitgeber, Teilnehmer aber deren Arbeitnehmer waren.

35

Materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist außerdem die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. Die Bescheinigung nach Buchst. b dient allein dem Nachweis, dass die Einrichtung nach ihrer Organisation und ihrem Lehrziel auf einen Beruf ordnungsgemäß vorbereitet. Es wird die Eignung der Einrichtung bescheinigt (BFH-Urteil vom 03.05.1989 V R 83/84, BStBl II 1989, 815). Soweit eine solche Bescheinigung vorliegt, bindet sie sodann als Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 AO im Umfang der durch diese Vorschrift geregelten Aussage die Finanzbehörde und ist der Nachprüfbarkeit durch das Finanzgericht entzogen. Von der Finanzbehörde gesondert zu prüfen und insofern auch der vollen Überprüfung durch die Finanzgerichte unterworfen, ist demgegenüber, ob die Voraussetzungen einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Halbsatz 1 UStG vorliegen.

36

2. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) bb) UStG – wie auch des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG, auf den sich die Klägerin unmittelbar berufen kann – liegen im Streitfall vor.

37

a) Nach den Feststellungen des Gerichts – wie sie sich insbesondere aufgrund der glaubhaften Darlegungen der Klägerin und anhand der Anlage zu dem von der Klägerin beispielhaft vorgelegten Honorarvertrag mit dem ...verband D ergeben – ist Zweck der streitigen Supervisionsleistungen der Klägerin eine professionelle Begleitung im Sinne einer Steuerung, Korrektur, qualitativen Absicherung und Weiterentwicklung der beruflichen Tätigkeit der bei den diversen Einrichtungen angestellten Mitarbeiter. Ihre Supervisionsleistungen dienten insofern in der Hauptsache der Professionalisierung und der Bewältigung spezifischer Probleme der psychosozialen bzw. pädagogischen Arbeit der Mitarbeiter der Organisationen, die die Kosten hierfür übernommen haben und ausschließlich als Vertragspartner der Klägerin aufgetreten sind. Sie waren damit spezifisch auf die berufliche Tätigkeit der teilnehmenden pädagogisch und psychosozial tätigen Mitarbeiter

38

ausgerichtet. Entsprechend heißt es in dem vorgelegten Curriculum explizit, dass die Supervision der fortlaufenden Qualifizierung der Mitarbeiter in dem jeweiligen psychosozialen bzw. pädagogischen Fachgebiet diene. Die Teilnahme erfolgte insofern ersichtlich im Rahmen einer beruflichen Fortbildungsmaßnahme, was auch dadurch betont wird, dass sie auf Veranlassung und unter Kostenübernahme durch den jeweiligen Arbeitgeber erfolgte.

Für das Gericht steht damit fest, dass die Klägerin nicht nur Leistungen erbracht hat, die im Sinne der o.g. Definition dem Bildungszweck unmittelbar gedient haben, sondern auch der berufsbildende Charakter der von ihr betriebenen Einrichtung. Dabei ist die Dauer der konkret gegenüber dem einzelnen Teilnehmer erbrachten Supervisionsleistung unbeachtlich. Auch der Umstand, dass über die vorgelegten Unterlagen hinaus keine weitergehenden Lehrpläne vorgelegt worden sind, begegnet keinen Bedenken. Denn angesichts der auf die jeweiligen Bedürfnisse des konkreten Teilnehmerkreises auszurichtenden Leistungen erscheint ein Lehrplan im klassischen Sinne nicht erstellbar und vielmehr ein an den im Curriculum niedergelegten Lernzielen und -inhalten orientiertes Vorgehen von Fall zu Fall realistisch zu sein. Die Tätigkeit der Klägerin beschränkte sich auch nicht auf eine bloße Vortragstätigkeit. 39

Es wird als ausreichend erachtet, dass die Klägerin ihre Leistungen in den Räumen ihrer Auftraggeber (so nach dem Curriculum z. B. meistens bei Teamsupervisionen, die als Inhouse-Schulungen erfolgten) und im Übrigen in dem von ihr zur Verfügung gestellten Schulungsraum durchgeführt hat. Denn weder § 4 Nr. 21 UStG noch Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG ist zu entnehmen, dass der Unternehmer stets seine Leistungen unter Einsatz eigener geeigneter Unterrichtsräume und -vorrichtungen erbringen muss. 40

b) Die Klägerin verfügte auch über die in § 4 Nr. 21 UStG und letztlich auch in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG vorausgesetzte Bescheinigung der hierfür unstreitig zuständigen Landesbehörde, nämlich der Bezirksregierung A. Denn die Bezirksregierung A hat der Klägerin unter dem 25.10.1999 ausdrücklich zum Zwecke der Vorlage bei dem für sie zuständigen Finanzamt bis auf Widerruf eine auch entsprechend als „Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 a) bb) Umsatzsteuergesetz“ überschriebene Bescheinigung ausgestellt. Hierin ist zwar nicht wortwörtlich der Gesetzeswortlaut, nämlich dass die Einrichtung auf einen Beruf ordnungsgemäß vorbereitet, vom ausstellenden Bearbeiter übernommen worden. Die Bescheinigung soll aber für jeden Betrachter ersichtlich bestätigen, dass die Klägerin mit ihrer auf Supervision und Lehrsupervision gerichteten Einrichtung die Anforderungen des § 4 Nr. 21 Buchst a) bb) UStG erfüllt und als solche auf einen Beruf ordnungsgemäß vorbereitet. Es handelt sich insofern um eine etwas unglücklich von dem Bearbeiter der Bezirksregierung gewählte Formulierung, der der Senat aber aufgrund der deutlich werdenden eigentlichen Aussage keine weitergehende Bedeutung beimisst. Inwieweit diese Bescheinigung ansonsten auf der Grundlage mehr oder weniger umfangreicher Ermittlungen der Bezirksregierung ergangen ist und heute andere Ausstellungs- und Prüfkriterien bei der Bezirksregierung beachtet werden, kann hingegen dahinstehen. 41

III. Die bisherigen Umsatzsteuer-Festsetzungen sind fehlerhaft, soweit in den Jahren 2003 bis 2006 bislang vom Beklagten anteilig auf die onkologische Beratung entfallende Vorsteuern nicht berücksichtigt worden sind. 42

Die Höhe der von der Klägerin erzielten steuerpflichtigen Umsätze aus der onkologischen Beratung einschließlich der insoweit angefallenen Vorsteuerbeträge ist zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig. Für die Jahre 2003 bis 2006 ergibt sich insofern – wie im Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 05.07.2012 dargelegt – folgende festzusetzende 43

Umsatzsteuer:

2003	663,03 € Umsatzsteuer – 80,60 € Vorsteuer = 582,43 €	44
2004	1.087,59 € Umsatzsteuer – 102,80 € Vorsteuer = 984,79 €	45
2005	1.283,17 € Umsatzsteuer – 123,36 € Vorsteuer = 1.159,81 €	46
2006	1.634,56 € Umsatzsteuer – 141,63 € Vorsteuer = 1.492,93 €.	47

In den Jahren 2000 bis 2002 sind von der Klägerin – neben den steuerbefreiten Umsätzen aus der Supervision – keine onkologischen Beratungsleistungen erbracht worden, sodass die vom Beklagten erlassenen Umsatzsteuerbescheide dieser Jahre nebst der Einspruchsentscheidung ersatzlos aufzuheben sind. 48

C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 49

D. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 1 und 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 50

E. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. 51