
Datum: 23.09.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1649/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0923.9K1649.14.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2008 werden die Umsatzsteuerbescheide vom 6. Dezember 2006 für die Jahre 2000 bis 2002 ersatzlos aufgehoben und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 6. Dezember 2006 sowie für das Jahr 2006 vom 6. Mai 2008 dahingehend abgeändert, dass die Umsatzsteuer 2003 auf 582,43 €, die Umsatzsteuer 2004 auf 984,79 €, die Umsatzsteuer 2005 auf 1.159, 81 € und die Umsatzsteuer 2006 auf 1.492,93 € festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten – nur noch – darüber, ob die von der Klägerin in den Streitjahren erbrachten sog. Supervisionsleistungen umsatzsteuerfrei sind. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.

2

Die Klägerin erbrachte in den Streitjahren 2000 bis 2006 als Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin u.a. sog. Supervisionsleistungen für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe und der Psychiatrie, für Suchtberatungsstellen sowie für Diakonie und Caritas. Dabei führte sie für ihre Auftraggeber sog. Supervisionen mit deren Mitarbeitern sowie sog. Lehrsupervisionsleistungen durch. Ihr war von der zuständigen Bezirksregierung A am 15. Oktober 1999 zur Vorlage bei den Finanzbehörden bescheinigt

3

worden, dass sie die Leistungen „Supervision und Lehrsupervision“ als berufliche Bildungsmaßnahme nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG ordnungsgemäß durchführe.

Die Klägerin gab für die Streitjahre keine Umsatzsteuererklärungen ab, da sie ihre Beratungsleistungen gemäß § 4 Nr. 14 UStG und ihre Supervisionsleistungen gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb) UStG als steuerfrei betrachtete. Eine bei der Klägerin im Jahr 2006 durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam hinsichtlich der im Streitfall allein noch streitigen Supervisionsleistungen demgegenüber zu dem Ergebnis, dass diese steuerpflichtig seien, da die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) S. 1 UStG nicht erfüllt seien. Insoweit sei die ihr erteilte Bescheinigung der Bezirksregierung A nicht ausreichend. 4

Entsprechend den Prüfungsfeststellungen setzte der Beklagte mit Umsatzsteuerbescheiden vom 6. Dezember 2006 die Umsatzsteuer für die Streitjahre bis 2005 erstmalig fest. Am 12. Dezember 2006 erließ der Beklagte einen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Mai 2006; Vorsteuern wurden jeweils nicht berücksichtigt. 5

Hiergegen wandte sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit der Klage, mit der sie zum einen vortrug, dass die streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide verfahrensrechtlich nicht mehr hätten geändert werden können, und zum anderen, dass die Umsätze aus Supervisionsleistungen aus dem Grunde zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, als die ihr von der Bezirksregierung A ausgestellte Bescheinigung ein bindender Grundlagenbescheid sei. 6

Im Klageverfahren erließ der Beklagte einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 und setzte die Umsatzsteuer auf 6.075,77 € fest. 7

In der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang am 5. Juli 2012 einigten sich die Beteiligten hinsichtlich eines weiteren zunächst streitigen Gesichtspunktes hinsichtlich der auf onkologische Beratungsleistungen der Klägerin entfallenden Vorsteuern in den Jahren 2003 bis 2006. Hieraus ergaben sich die für die Jahre 2003 bis 2006 festzusetzenden Umsatzsteuerbeträge für den Fall, dass entsprechend dem klägerischen Begehren die Supervisionsleistungen umsatzsteuerfrei blieben (vgl. Bl. 82 d.A. 6 K 1005/08) in Höhe von 582,43 € (2003), 984,79 € (2004), 1.159,81 € (2005) und 1.492,93 € (2006). 8

Der im ersten Rechtsgang zuständige 6. Senat des FG Köln gab der Klage mit Urteil vom 30. August 2012 insgesamt statt (6 K 1005/08). Er hob die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 und die diesbezügliche Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2008 auf. Für die Jahre 2003 bis 2006 reduzierte er die Umsatzsteuer antragsgemäß entsprechend der Einigung vom 5. Juli 2012. Die von der Klägerin erbrachten Supervisionsleistungen seien nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG von der Umsatzsteuer befreit. Es stehe aufgrund der glaubhaften Darlegungen der Klägerin und der Anlage zu dem vorgelegten Honorarvertrag mit dem Caritasverband B (Bl. 77 d.A. 6 K 1005/08) fest, dass der Zweck der streitigen Leistungen der Klägerin eine professionelle Begleitung im Sinne einer Steuerung, Korrektur, qualitativen Absicherung und Weiterentwicklung der beruflichen Tätigkeit der bei den diversen Einrichtungen angestellten Mitarbeitern sei. Die Leistungen seien spezifisch auf die berufliche Tätigkeit der teilnehmenden pädagogisch und psychosozial tätigen Mitarbeiter ausgerichtet gewesen. Es handele sich um Leistungen, die dem Bildungszweck und dem berufsbildenden Charakter der Einrichtungen unmittelbar gedient hätten. Auch habe die Klägerin über die in § 4 Nr. 21 UStG vorausgesetzte Bescheinigung der hierfür zuständigen Landesbehörde verfügt. Hierin sei zwar nicht wortwörtlich der Gesetzeswortlaut übernommen worden; die Bescheinigung habe aber für jeden Betrachter ersichtlich bestätigen sollen, dass 9

die Klägerin mit ihren Leistungen die Anforderungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG erfülle. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das den Beteiligten bekannte und veröffentlichte (EFG 2012, 2321 m. Anm. Hennigfeld) Urteil des FG Köln vom 30. August 2012 verwiesen.

Auf Nichtzulassungsbeschwerde des Beklagten hin ließ der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 7. Februar 2013 (V B 98/12) die Revision zu, hob sodann mit Urteil vom 20. März 2014 (V R 3/13) das Urteil des FG Köln vom 30. August 2012 auf und verwies die Sache zurück. Die Leistungen der Klägerin seien nicht nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG steuerfrei, da die ihr von der Bezirksregierung A erteilte Bescheinigung dem Gesetzeswortlaut widerspreche. Allerdings könne sich die Klägerin auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG berufen und die von ihr erbrachten Leistungen aus diesem Grunde steuerfrei sein. Denn im Hinblick auf das EuGH-Urteil in Slg. 2010, I-907 (Rs. Eulitz) fielen unter diese Vorschrift nicht nur Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht bezögen, sondern auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulungen bezögen. Insoweit gab der BFH seine entgegenstehende vorherige Rechtsprechung (BFH/NV 2008, 1418) ausdrücklich auf. Allerdings seien weitere Feststellungen dazu zu treffen, ob die Klägerin tatsächlich als Privatlehrerin tätig war und welcher Art die von ihr im Einzelnen erbrachten Leistungen waren. Hierzu habe das Finanzgericht Köln lediglich allgemein festgestellt, dass die von der Klägerin erbrachten Supervisionsleistungen einer professionellen Begleitung im Sinne einer Steuerung, Korrektur, qualitativen Absicherung und Weiterentwicklung der beruflichen Tätigkeit der bei den diversen Einrichtungen angestellten Mitarbeitern gedient hätten, und dass diese Leistungen spezifisch auf die beruflichen Tätigkeiten der teilnehmenden pädagogischen und psychosozial tätigen Mitarbeitern ausgerichtet gewesen sein. Nachzuholen seien aber noch Feststellungen zu Art der einzelnen, von der Klägerin gegenüber den verschiedenen Auftraggebern erbrachten Leistungen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das den Beteiligten bekannte und veröffentlichte (BFH/NV 2014, 1175) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20. März 2014 verwiesen.

Die Klägerin trägt hierzu vor, dass sie mit ihren Supervisionsleistungen als „Privatlehrerin“ tätig gewesen sei und die jeweiligen Mitarbeiter der einzelnen sozialen Einrichtungen im Rahmen der Supervision fachlich weiter- und fortgebildet habe. Hierzu reichte sie insgesamt 13 schriftliche Stellungnahmen ihrer Auftraggeber in den Streitjahren ein (Bl. 22 bis Bl. 44 sowie Bl. 47 d.A.). Diese Stellungnahmen bezögen sich auf rund 80 % ihrer Gesamtumsätze in den Streitjahren. Die verbliebenen (Einzel-)Auftraggeber hätten aufgrund des Zeitablaufes nicht mehr kontaktiert werden können; die Auftragsausgestaltungen und der Auftragsumfang seien regelmäßig identisch mit den vorgelegten Tätigkeitsbescheinigungen gewesen. Hinsichtlich des Inhaltes der schriftlichen Stellungnahmen der Auftraggeber wird auf dieselben verwiesen.

Soweit der Beklagte rüge, dass sich die schriftlichen Stellungnahmen nicht zu den konkreten Abläufen verhielten, so liege dies daran, dass der Bundesfinanzhof die Frage aufgeworfen habe, welcher „Art“ die von ihr erbrachten Leistungen gewesen seien. Die Tatsache, dass sich die Textpassagen ähnelten, hätte ihren Grund in einem Formulierungsvorschlag. Dieser sei von ihr erarbeitet worden, da sich die Auftraggeber anhand der nur abstrakten Fragestellung nicht in der Lage gesehen hätten, eine entsprechende Bescheinigung selbst zu formulieren und bei ihr um Hilfestellung nachgesucht hätten. Den Auftraggebern sei selbstverständlich freigestellt gewesen, ob und inwieweit diese ihren Formulierungsvorschlag übernommen hätten. Dass die Auftraggeber ihren Formulierungsvorschlag vielfach verwendet hätten, beeinträchtige den Gehalt der Bescheinigungen nicht. Es gebe keine Anhaltspunkte

dafür, dass die Leistungsempfänger den Wortsinn der Bescheinigung nicht erfasst hätten, oder dass sie lediglich Gefälligkeitsbescheinigung erteilt hätten. Ein Interesse der Leistungsempfänger hieran sei nicht erkennbar.

Ein Lehr- oder Studienplan sei nicht Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit. Es reiche aus, dass sie Sozialarbeiter für die von diesen ausgeübte Berufstätigkeit anhand von Fallbeispielen gruppenweise angeleitet habe. Insoweit komme den mit den jeweiligen Auftraggebern vereinbarten Lehrinhalten indizielle Bedeutung zu. Supervision sei eine besondere Form der Weiterbildung Erwachsener in psychosozial-pädagogischen und therapeutischen Arbeitsbereichen. Ein entsprechendes Schulungskonzept sei bereits im ersten Rechtsgang vorgelegt worden (Bl. 77 d.A. 6 K 1005/08). Den Auftraggebern seien die Ziele der Supervision vor Unterrichtsbeginn bekannt gewesen. Die übergeordneten Inhalte und Themen würden in einem mündlichen Auftragsgespräch vereinbart, diese dann mit den Teilnehmern in den jeweiligen Supervisionsstunden „mit Leben gefüllt“. Ihre Rolle sei dabei die Strukturierung und Führung des Lernprozesses einschließlich der Theorie-Einbindung. Das Schulungskonzept sei also nicht starr, vielmehr handelt es sich in der Regel um einen lebendigen Lernprozess. In der Supervision gehe es inhaltlich zuvorderst um personenbezogene Inhalte. Die Arbeit mit Menschen erfordere ein hohes Maß an Beziehungsfähigkeit und deren fachgerechter Handhabung. Diese sei nur durch Reflexion der persönlichen Anteile an der Beziehung im Rahmen von Supervision erlernbar. Ein solcher Lernprozess werde nicht durch „Schulungsunterlagen“ gefördert. Es habe sich gezeigt, dass abstrakte nicht Personen- und situationsbezogene Darstellungen den Lernprozess nicht förderten, sondern das Gegenteil bewirken. Da die zu schulenden Sozialarbeiter in der Regel nicht selbst Supervisoren seien, sei es erforderlich, diese dort „abzuholen“, wo der jeweilige Teilnehmer nach seiner Selbstreflexion stehe und so intensiv zu schulen und fortzubilden. Dies werde durch abstrakte Schulungsunterlagen nicht erreicht. Dies gelte deshalb, weil die Teilnehmer in der Regel nicht oder nur äußerst schwer in der Lage seien, die Beziehung zu realisieren.

13

Die personenbezogenen Inhalte seien verbunden mit persönlichen Daten von Klienten sowie persönlichen Themen von Teilnehmern beim Erlernen und Erweitern der Personen-Kompetenzen. Deshalb unterlägen sowohl die Teilnehmer als auch die Klägerin als Supervisorin der Schweigepflicht. Personenbezogene Inhalte dürften nicht nach außen getragen werden. Daher mache eine schriftliche Protokollierung keinen Sinn und werde von den Auftraggebern im Übrigen auch nicht erwartet.

14

Die Auswertung der Supervisionseinheiten nehme sie anhand von Fragen vor, die die Teilnehmer in der Auswertung beantworteten. So entstünde größtmögliche Transparenz, ohne Vertrauen einzubüßen.

15

Hiervon zu unterscheiden sei die sog. Lehrsupervision. In diesen Fällen müssten die zu Unterrichtenden jede Lehrsupervisionsstunde protokollieren, um ihren Lernprozess selbst mit zu kontrollieren. Sie müssten dann nach dem Ende der zweieinhalb bis dreijährigen Ausbildung einen schriftlichen Abschlussbericht über ihre Lehrsupervision fertigen. Nur diese nicht personenbezogenen Inhalte und Themen könnten verschriftlicht werden.

16

In der mündlichen Verhandlung am 23. September 2015 hat die Klägerin ihre Tätigkeit nochmals im Einzelnen ausführlich erläutert. Hierzu wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

17

Die Klägerin beantragt,

18

19

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Februar 2008 die Umsatzsteuerbescheide vom 6. Dezember 2006 für die Jahre 2000 bis 2002 ersatzlos aufzuheben, sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 6. Dezember 2006 und den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 6. Mai 2008 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer i.H.v. 582,43 € (2003), 984,79 € (2004), 1159,81 € (2005) und 1492,93 € (2006) festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Die von der Klägerin eingereichten schriftlichen Stellungnahmen der Auftraggeber bezögen sich überwiegend auf die Zielsetzung der Supervision. Sie gäben jedoch keinen oder nur geringen Aufschluss über den tatsächlichen Ablauf. Ein Rückschluss auf die tatsächlich erbrachten Leistungen sei nicht möglich. 22

Des Weiteren sei auffällig, dass viele der vorgelegten Bescheinigungen lange identische Textpassagen verwendeten. So finden sich in insgesamt acht Stellungnahmen die Textpassage: „In diesem Kontext wurden die Themen von den Teilnehmerinnen in die Supervision Einheiten eingebracht, um deren konkrete Problemlagen der Arbeit mit ihren Klienten unter Nutzung systemischer Perspektiven einer Lösung zuzuführen.[...] Sie waren insbesondere in der Lage, die Dynamik von Übertragung und Gegenübertragung (der Anteil der eigenen Person) zu reflektieren, zu handhaben und konstruktiv zu nutzen“. Auch zwei weitere Bescheinigungen verwendeten in Auszügen diese oder ähnliche Textpassagen. Von einer zufälligen Verwendung der gleichen Begriffe aufgrund eines ähnlichen Sachverhalts könne hierbei aufgrund des Umfangs der Textpassagen nicht ausgegangen werden. 23

In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Beklagten vorgetragen, dass es sich bei den Supervisionsleistungen nach seinem Verständnis nicht um Schulungs- bzw. Unterrichtsmaßnahmen, sondern um Beratungsleistungen handele. 24

Der 6. Senat des Finanzgerichts Köln hat das Verfahren mit Beschluss vom 18. Juni 2014 zuständigkeitshalber an den erkennenden Senat verwiesen. 25

Der erkennende Senat hat am 17. Juli 2015 beschlossen, über die Frage, welcher Art die von der Klägerin in den Streitjahren gegenüber dem Verein Auf Achse Treberhilfe e.V., dem Verein Caritasverband für die Stadt A e.V. und dem Verein Sozial Psychiatrisches Zentrum A1 und A2 e.V. erbrachten einzelnen Leistungen waren und welche einzelnen Lehrinhalte die Klägerin mit diesen Vereinen vereinbart hatte, Beweis zu erheben durch Vernehmung der jeweiligen Geschäftsführer bzw. der Leiterin des Geschäftsfeldes Integration- und Familienhilfe, als Zeugen. 26

Der Geschäftsführer des Vereins Auf Achse Treberhilfe e.V. hat am 11. August 2015 angezeigt, dass er am Ladungstermin verhindert sei; er wurde daraufhin abgeladen. Im Einvernehmen mit allen Beteiligten hat das Gericht von der Ladung eines weiteren Zeugen abgesehen. 27

Die Vernehmung der Leiterin des Geschäftsfeldes Integration- und Familienhilfe des Caritasverbands für die Stadt A e.V. erfolgte in der mündlichen Verhandlung vom 23. September 2015. Wegen des Inhalts der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. Im Anschluss an deren Vernehmung haben alle Beteiligten einvernehmlich auf die Vernehmung der weiteren geladenen Zeugin verzichtet. 28

Entscheidungsgründe	29
Die Klage ist begründet.	30
Die angefochtenen Umsatzsteuerscheide und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 waren mangels weiterer umsatzsteuerpflichtiger Leistungen der Klägerin ersatzlos aufzuheben und die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entsprechend der Einigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung im ersten Rechtsgang zu reduzieren.	31
I. Zu Unrecht hat der Beklagte die – ihrem Umfang nach unstreitigen – Supervisions- bzw. Lehrsupervisionsleistungen der Klägerin in den Streitjahren der Umsatzsteuer unterworfen. Zwar ist keine nationale Umsatzsteuerbefreiung einschlägig. Die Klägerin kann sich insoweit aber auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Bei den streitigen Umsätzen handelt es sich um Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler im Rahmen der beruflichen Fortbildung und damit um durch die Klägerin als Privatlehrerin erteilten Schulunterricht im Sinne dieser Vorschrift; diese Leistungen sind umsatzsteuerfrei.	32
1. Nach dem zurückverweisenden Urteil des BFH vom 20. März 2014 V R 3/13 (BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 258) sind die Supervisions- und Lehrsupervisionsleistungen der Klägerin nach nationalem Umsatzsteuerrecht nicht von der Umsatzsteuer befreit, da die Kläger nicht über eine hinreichende Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG verfügt.	33
Auch kann sich die Klägerin nicht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG berufen, wonach die Mitgliedstaaten „die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie 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“ von der Umsatzsteuer befreien, da sie keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist und ihr die ansonsten erforderliche Anerkennung als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung fehlt.	34
2. Die Supervisions- und Lehrsupervisionsleistungen der Klägerin sind aber nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG von der Umsatzsteuer befreit. Es handelt sich bei diesen Leistungen um die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler im Rahmen der beruflichen Fortbildung und damit um durch die Klägerin als Privatlehrerin erteilten Schulunterricht im Sinne dieser Vorschrift.	35
a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten nach seinem Wortlaut „den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ von der Umsatzsteuer. Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) festgestellt hat, weichen die einzelnen Sprachfassungen dieser Richtlinien-Bestimmung voneinander ab (so im Französischen mit den Worten „leçons ... portant sur“ (Unterrichtseinheiten, die sich auf ... beziehen)). Unter Berücksichtigung dieser Unterschiede sind aufgrund der Notwendigkeit der einheitlichen Auslegung der Richtlinie die Begriffe Schul- und Hochschulunterricht als „Unterrichtseinheiten, die ... sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“ zu verstehen (EuGH-Urteil in der Rs. Eulitz, a.a.O., Rn. 23).	36

Eine genaue Definition des auch in dieser Wendung enthaltenen Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“ hatte der EuGH bis zum Urteil in der Rs. Eulitz ausdrücklich vermieden. Unter Rückgriff auf seine Entscheidung vom 14. Juni 2007, Horizon College, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, zum Begriff des Unterrichts im Rahmen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG hat der EuGH aber in der Rs. Eulitz entschieden (Tz. 30, 31), dass die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Studierende zwar ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit ist, diese Tätigkeit aber aus einer Gesamtheit von Elementen besteht, zu denen neben denjenigen, die die zwischen den Unterrichtenden und den Studierenden zustande kommenden Beziehungen betreffen, gleichzeitig auch diejenigen gehören, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird. Da sich die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG genannte Steuerbefreiung aber nicht unmittelbar auf den „Schul- oder Hochschulunterricht“ bezieht, sondern auf „Unterrichtseinheiten, die sich auf einen solchen Unterricht beziehen“, ist das Wort „Unterrichtseinheiten“ so zu verstehen, dass es im Wesentlichen die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit einschließt. Dabei ist es „unerheblich“, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG „nicht ausdrücklich die Aus- und Fortbildung erwähnt“ (EuGH-Urteil in der Rs. Eulitz, a.a.O., Rn. 34), da „nicht zwischen dem Unterricht, der Schülern oder Studierenden erteilt wird, die an einer erstmaligen Schul- oder Hochschulausbildung teilnehmen, und dem Unterricht zu unterscheiden [ist], der Personen erteilt wird, die bereits über einen Schul- oder Hochschulabschluss verfügen und die aufgrund dieses Abschlusses ihre Berufsausbildung betreiben“, und da das „Gleiche für die Unterrichtseinheiten [gilt], die sich auf diesen Unterricht beziehen“ (EuGH-Urteil in der Rs. Eulitz, a.a.O., Rn. 35).

Der BFH ist dem unter Aufgabe seiner vorherigen entgegenstehenden Rechtsprechung gefolgt. Es kommt danach nicht darauf an, dass der Privatlehrer an einer Schule oder Hochschule tätig ist, sich an Schüler oder Hochschüler wendet oder es sich um einen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht handelt, da sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG auf jegliche Aus- und Fortbildung bezieht, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. In Bezug auf Lehrsupervisionen kann sich die Steuerfreiheit daher bereits daraus ergeben, dass ein Steuerpflichtiger andere darin unterrichtet, Supervisionen auszuführen. Hinsichtlich der übrigen Supervisionsleistungen ist zu berücksichtigen, dass diese vorrangig auf die spezifischen Bedürfnisse einer Berufstätigkeit ausgerichtet sein können, wenn sie dazu dienen, Lösungsmöglichkeiten für konkrete Arbeitsplatzsituationen zu erarbeiten und in gemeinsamer Reflexion Fehler und Schwachstellen aufzuarbeiten (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2008 VI R 35/05, BFHE 223, 1, BStBl II 2009, 108). Für die erforderliche Berufsbezogenheit als Aus- und Fortbildungsmaßnahme kann es ausreichen, dass der Steuerpflichtige Sozialarbeiter für die von diesen ausgeübte Berufstätigkeit anhand von Fallbeispielen gruppenweise anleitet (BFH vom 20. März 2014 V R 3/13 a.a.O.). Der Senat folgt dieser Auffassung.

38

b) In Anwendung dieser Grundsätze handelt es sich nach Auffassung des erkennenden Senats nach der Schilderung durch die Klägerin, den vorliegenden schriftlichen Erklärungen von 13 Auftraggebern aus den Streitjahren und der Vernehmung der Zeugin bei der Tätigkeit der Klägerin um eine dem Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG unterfallende Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler im Rahmen der beruflichen Fortbildung.

39

aa) Die Klägerin hat dargelegt, dass und wie sie professionelle Sozialarbeiter, Sozialpädagogen und Streetworker in ihrer eigenen Handlungskompetenz gegenüber deren

40

eigenen Klienten schult. Hiernach schließt sie zunächst mit den Auftraggebern, deren Leitern das Konzept Supervision bekannt ist oder in einem ersten Gespräch erläutert wird, einen in der Regel über ein Jahr laufenden Rahmenvertrag, in dem die Eckpunkte, bspw. Anzahl und Häufigkeit der Einheiten etc., vereinbart werden. Die einzelnen Lehrinhalte dagegen werden nur sehr allgemein festgelegt, da die konkreten Frage- und Problemstellungen der Teilnehmer, zu denen die Leiter der Auftraggeber nicht gehören, zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt sind. Die einzelnen Supervisionseinheiten sind in der Regel so gestaltet, dass einzelne Teilnehmer in der aus drei bis neun Mitarbeitern der Auftraggeber bestehenden Gruppe echte Problemfälle mit ihren Klienten vorstellen. In der Gruppe werden sodann Hypothesen über die Ursache des geschilderten Problems zusammengetragen (Beziehung zum Klienten, Organisation beim Auftraggeber etc.), diese analysiert und sodann gemeinsam Lösungsmöglichkeiten erarbeitet und dem Teilnehmer als Vorschlag an die Hand gegeben. Dabei stellt die Klägerin verschiedene Methoden vor und lässt die Gruppe diesen anwenden, bspw. die graphische Darstellung am Flipchart, die Darstellung von sog. Genogrammen (Lebenslauf und persönliche Umstände des Klienten), die sog. Skulpturarbeit zur räumlichen Verdeutlichung von Beziehungen untereinander, das Rollenspiel oder der sog. Ressourcenrat zur Ermittlung von ungenutzten Ressourcen bspw. innerhalb einer Familie o.ä. Die Klägerin ist dabei schwerpunktmäßig mit Beratern der Jugendhilfe tätig, so dass ein wesentlicher Gegenstand u.a. die Grenzziehung zwischen dem Berater und der betroffenen Familie ist. Der gemeinsam erarbeitete Lösungsvorschlag kann dann vom jeweiligen Teilnehmer umgesetzt und in der nächsten Supervisionseinheit bewertet und ggfs. korrigiert werden. Durch die gemeinsame Arbeit der Gruppe am geschilderten Fall werden das Lösungswissensspektrum und die Handlungskompetenzen der gesamten Gruppe gesteigert und nicht nur dem schildernden Teilnehmer ein konkreter Rat erteilt. Gegenstand der Supervisionseinheiten ist die Vermittlung von im beruflichen Alltag erforderlicher Kompetenzen, nicht die Lösung persönlicher Probleme der Teilnehmer im Sinne einer Therapie.

Die Zeugin hat hierzu ausgesagt, dass es von besonderer Bedeutung ist, dass die bei ihr tätigen Beraterteams zusammenwachsen, mit den besonderen Anforderungen ihrer Tätigkeit umzugehen lernen und angeleitet werden, sich untereinander zu helfen. Es ist Aufgabe der Klägerin, diese Ziele umzusetzen. Dies geschieht durch Rollenspiele und Trainings, an denen sie zwar selbst nicht teilgenommen, über die sie jedoch Feedback sowohl seitens der Klägerin als auch ihrer Mitarbeiter erhalten hat. Ziel der Supervisionsleistungen ist es nach ihrer Ansicht, dass Hilfestellungen in Bezug auf die beruflichen Anforderungen eingeübt werden, nicht dagegen die Behandlung von persönlichem Therapiebedarf. In einem Erstgespräch hat sie die Bedürfnisse und Anforderungen mit der Klägerin festgelegt. Konkrete Vereinbarungen können dagegen nicht festgelegt werden, weil diese von den konkreten Bedürfnissen der Teilnehmer abhängen.

41

Die übrigen Auftraggeber haben in den eingereichten Stellungnahmen – in unterschiedlicher Tiefe – übereinstimmend dargelegt, dass die Schulung mit und der künftige Einsatz der von der Klägerin vorgestellten Methoden für sie im Vordergrund standen. Sie erwarteten sich hierdurch von der Klägerin Verbesserungen sowohl hinsichtlich der Zusammenarbeit innerhalb der Gruppen als auch hinsichtlich der Arbeit mit den Klienten ihrer Mitarbeiter. Den groben Ablauf der jeweiligen Supervisionseinheiten haben die Auftraggeber bestätigt.

42

bb) Der Beklagte hat – mit Ausnahme des Hinweises auf die Verwendung von teilweise identischen Textpassagen durch die Auftraggeber in ihren schriftlichen Stellungnahmen – die Schilderung der Klägerin, der Zeugin und der Auftraggeber – insbesondere ihrem Inhalt nach – nicht in Zweifel gezogen.

43

cc) Auch der erkennende Senat hat nach der detaillierten Schilderung durch die Klägerin und der Aussage der Zeugin keine Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Schilderungen. Zweifel ergeben sich nach der Beweisaufnahme auch nicht aus der von der Klägerin erläuterten teilweisen Identität von Textpassagen in den schriftlichen Stellungnahmen der Auftraggeber. 44

Der Senat sieht hiernach in den Leistungen und der Methodik der Klägerin im Gegensatz zum Beklagten keine Beratung, sondern eine Unterrichtung im Sinne einer Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten. Zwar ist Ausgangspunkt der Tätigkeiten der Klägerin jeweils die konkrete Fragestellung durch die Teilnehmer, für die im Anschluss auf unterschiedliche Arten eine konkrete Handlungsoption erarbeitet und dem jeweiligen Teilnehmer zur Anwendung in der Praxis zur Verfügung gestellt wird. Ziel der Tätigkeit der Klägerin ist aber nach dem Verständnis des Gerichts weniger die Teilnehmer zu beraten, also bei der Bewältigung einzelner Schwierigkeiten und Probleme bei ihrer beruflichen Tätigkeit zu unterstützen und konkrete Lösungsmöglichkeiten anzubieten, sondern vielmehr, diese durch das gemeinsame Erarbeiten solcher Lösungen dazu zu befähigen, künftig derartige Schwierigkeiten selbst oder gegenseitig kollegial zu überwinden. Gegenstand der Tätigkeit der Klägerin ist danach nicht eine Beratung für die Bewältigung von konkreten Einzelfällen, sondern die Vermittlung unterschiedlicher, für den beruflichen Alltag der Teilnehmer erforderlicher Kompetenzen, im Sprachgebrauch der Klägerin Personen-Kompetenzen, Handlungs-Kompetenzen etc., anhand bei den Teilnehmern real aufgetretener Einzelfälle. Es handelt sich insoweit bei den streitgegenständlichen Tätigkeiten der Sache nach um die vom BFH im Urteil vom 20. März 2014 (V R 3/13, a.a.O.) für ausreichend erachtete gruppenweise Anleitung anhand von Fallbeispielen für die jeweils ausgeübte Berufstätigkeit. Dies geht über die beratende Hilfestellung im Einzelfall hinaus und führt zu einer Vermittlung von künftig beruflich nutzbaren Fähigkeiten. Dem steht nicht entgegen, dass Gegenstand der von der Klägerin erbrachten Supervisionsleistungen in hohem Maße auch die Reflexion des eigenen Handelns ist, da dies Teil der von der Klägerin vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten ist. 45

Diese Vorrangigkeit des Erlernens von Kompetenzen ergibt sich indiziell bereits aus dem Gruppenkonzept, wonach nicht ein Einzelner, sondern regelmäßig Gruppen die Supervisionseinheiten besuchen. Denn die individuelle Beratung eines Gruppenmitglieds wäre für die übrigen Gruppenmitglieder, anders als das gemeinschaftliche Erarbeiten und daraus folgend das Erlernen von beruflich nutzbaren Kompetenzen, von nur mäßigem Nutzen und Interesse; dies entspräche auch nicht den von den Auftraggebern erwarteten, wenn auch nur recht allgemein gefassten Inhalten und Ergebnissen der von der Klägerin erbrachten Leistungen. Diese haben dargelegt, dass sie eine direkte Verbesserung der beruflichen Tätigkeit ihrer Mitarbeiter im Bezug auf die Arbeit mit ihren Klienten durch die Leistungen der Klägerin erwarteten. 46

Die Tatsache, dass die von der Klägerin jeweils erbrachten Leistungen von den konkreten Fragestellungen aus dem beruflichen Alltag der Teilnehmer der Supervisionseinheiten abhängen, die zudem alle Mitarbeiter des gleichen Arbeitgebers sind (zur Homogenität der Teilnehmergruppe als Indiz für die Berufsbezogenheit vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2008 VI R 35/05, BFHE 223, 1, BStBl II 2009, 108 zum Werbungskostenabzug für Seminare zur Persönlichkeitsentfaltung), hat zur Folge, dass die von der Klägerin vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten immer auf die berufliche Tätigkeit der Teilnehmer bezogen sind. Im Hinblick auf diese zur Überzeugung des erkennenden Senats feststehende konkrete Anknüpfung der Supervisionssitzungen an konkrete beruflich bereits eingetretene oder jedenfalls erwartbare Problem- und Fragestellungen der Teilnehmer ist für den Senat ausgeschlossen, in den Leistungen der Klägerin eine Veranstaltung mit Freizeitcharakter für die Teilnehmer an den 47

Supervisionseinheiten oder aber als Schulungsgegenstand lediglich die allgemeine Persönlichkeitsentwicklung o.ä. zu erblicken. Auch wäre in diesem Fall nicht erklärlich, aus welchem Grund die jeweiligen Arbeitgeber der Teilnehmer die Leistungen der Klägerin vereinbarten und bezahlten. Diese versprachen sich ausweislich ihrer schriftlichen Stellungnahmen vielmehr konkrete Verbesserungen der beruflichen Tätigkeit ihrer Mitarbeiter. Aus diesem Grunde geht die Initiative zur Einholung der Supervisionsleistungen der Klägerin nicht von den späteren Teilnehmern, sondern von deren Arbeitgebern aus.

Auch Anhaltspunkte dafür, dass die Leistungen der Klägerin weniger auf die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten abzielte, sondern eine therapeutische Wirkung auf die Teilnehmer (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 30. Juni 2005 V R 1/02, BFHE 210, 188, BStBl II 2005, 675, wonach Supervisionsleistungen nicht nach § 4 Nr. 14 UStG als Heilbehandlung steuerbefreit ist) oder eine allgemeine, vom beruflichen Nutzen unabhängige Persönlichkeitsentwicklung bezwecke, liegen nach diesen Leistungsbeschreibungen nicht vor. Zwar mag es sein, dass die Supervision als Methode auch in solchen Zusammenhängen Anwendung finden kann; im Streitfall ist dies jedoch nicht der Fall. 48

Die von der Klägerin neben den allgemeinen Supervisionen erbrachten sog. Lehrsupervisionen, also die Vermittlung der von ihr angewandten Schulungstechnik an andere Personen, unterfällt hiernach nach Auffassung des Senats ohne weiteres ebenfalls dem Anwendungsbereich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG. 49

b) Die Klägerin hat ihre Tätigkeit auch als „Privatlehrerin“ im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG ausgeübt. 50

Anhand des Begriffs des „Privatlehrers“ kann zwischen den Leistungen, die von den in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG genannten Einrichtungen erbracht werden, und den Leistungen im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG, die Lehrer für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erbringen, unterschieden werden (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007 C-445/05, Haderer, Slg. 2007, I-4841). 51

Der Privatunterricht ist damit „privat“ erteilt, wenn er auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erfolgt (so auch BFH-Urteil in BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323). Dazu kann z. B. Privatunterricht gehören, bei dem zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen des Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang besteht (EuGH-Urteil in der Rs. Haderer, a.a.O.). Der Unterrichtende muss lediglich bestimmte Mindestqualifikationen vorweisen; hierfür ist es nicht erforderlich, dass er ein Hochschulstudium absolviert oder die Befähigung zum Lehramt erworben hat (FG Hamburg, Urteil vom 16. Juni 2011 6 K 165/10, EFG 2012, 560; Niedersächsisches FG, Urteil vom 19. Dezember 2011 5 K 370/11, EFG 2012, 882; FG München, Beschluss vom 6. Dezember 2012 14 V 3038/12, juris). Die Tätigkeit als „Privatlehrer“ wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Unterricht mehreren Personen gleichzeitig erteilt wird oder dass die der Unterrichtserteilung zugrunde liegende Vertragsbeteiligung zu einer anderen Person als dem Unterrichteten (im Streitfall die Arbeitgeber) besteht; der Ausschluss des Vergütungsanspruchs im Verhinderungsfall und bei Kursausfall spricht hingegen für eine als Privatlehrer ausgeübte Tätigkeit (EuGH-Urteil in der Rs. Haderer, a.a.O., Rn. 31; BFH-Urteil vom 20. März 2014 V R 3/13, a.a.O.). 52

Ausgeschlossen ist Privatunterricht hingegen, wenn er nicht vom Lehrer selbst angeboten wird. Die bloße Unternehmereigenschaft reicht also nicht aus (EuGH-Urteil in der Rs. Eulitz, a.a.O., Rn. 47, 52; BFH-Urteil vom 20. März 2014 V R 3/13, a.a.O.). Ebenfalls ist es schädlich, dass der Auftraggeber die Leistung des Unterrichtenden dazu verwendet, als 53

eigenständige Bildungseinrichtung entgeltliche Unterrichtsleistungen zu erbringen.

Hiernach hat die Klägerin die streitbefangenen Supervisions- und Lehrsupervisionsleistungen als Privatlehrerin, nämlich auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung, erbracht. Zweifel an der erforderlichen Qualifikation der Klägerin bestehen nicht und wurden auch vom Beklagten nicht vorgebracht. Nach den bereits im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vorgelegten Rechnungen und dem im ersten Rechtsgang vorgelegten Honorarvertrag mit der Caritas B (Bl. 76 d.A. 6 K 1005/08) hat die Klägerin die Leistungen in eigenem Namen abgerechnet und den Vertrag im eigenen Namen geschlossen. Das Entstehen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zum Auftraggeber war nicht gewollt und ausdrücklich ausgeschlossen. Für den Fall, dass die Klägerin einen Termin absagen musste, so war ein neuer Termin zu vereinbaren; ein Honoraranspruch für den ausgefallenen Kurs bestand daher nicht. Eine schädliche Leistungserbringung durch eine andere Person als die Klägerin oder eine Verwendung ihrer Leistungen durch die Auftraggeber zur eigenen entgeltlichen Unterrichtserbringung ist in den Streitjahren hiernach nicht erfolgt.

II. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 waren wegen der Vorsteueraufteilung hinsichtlich der Umsätze aus den onkologischen Beratungsleistungen der Klägerin in diesen Jahren entsprechend der Einigung der Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 5. Juli 2012 im ersten Rechtsgang zu ändern. Zwar hat der Beklagte seine im Anschluss an diese Einigung abgegebene Erledigungserklärung widerrufen; dieser Widerruf bezog sich aber ausweislich seiner Begründung offenkundig nur auf die Behandlung der streitigen Supervisions- und Lehrsupervisionsleistungen, nicht aber die anteiligen Vorsteuern hinsichtlich der onkologischen Beratungsleistungen der Klägerin. Auch haben die Beteiligten gegen diese Einigung im weiteren Verfahren keine Einwände erhoben, vielmehr ausschließlich noch über die Behandlung der Supervisions- und Lehrsupervisionsleistungen gestritten.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und umfasst auch die Kosten für das Nichtzulassungsbeschwerde- und Revisionsverfahren, da der BFH dem Senat die Kostenentscheidung insoweit gemäß § 143 Abs. 2 FGO übertragen hat. Der Beklagte hat hiernach trotz seines Erfolgs im Revisionsverfahren die Kosten zu tragen, weil sein Klageabweisungsantrag im Endergebnis ohne Erfolg blieb (vgl. hierzu Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 135 Rn. 9).

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.

Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor, das Urteil beruht auf einer tatrichterlichen Würdigung der Umstände des Einzelfalls unter Beachtung der hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH und des BFH.