BFH-Urteil vom 18. Dezember 2003
(Az.: V R 62/02)

Leitsätze:

1. Berufsbildende Einrichtungen sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder der Berufsfortbildung dienen. Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind.

2. Eine "Jagdschule", die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung durchführt, ist keine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999. Eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift kommt daher nicht in Betracht.

Rechtsgrundlagen:

UStG 1993/1999 § 4 Nr. 21
Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i

Vorinstanz:

Niedersächsisches FG vom 31. Oktober 2002 - 5 K 713/01 -
(EFG 2003, S. 351)

Sachverhalt:

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt eine "Jagdschule". Die zuständige Bezirksregierung erteilte ihm am 26. September 1989 eine Bescheinigung folgenden Inhalts:

"Zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt wird der Firma ..., Inhaber Revieroberjäger ..., hiermit bescheinigt, dass die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung in Form von Urlaubs-, Intensiv- und Wochenendkursen, die in der Jagdschule ... durchgeführt werden, nach Dauer, Gestaltung des Lehrplanes, Unterrichtsmethoden, Ausbildung und Berufserfahrung des Leiters, eine erfolgreiche Vorbereitung auf die Jägerprüfung erwarten lassen, angemessene Vertragsbedingungen für die Teilnehmer der Bildungsmaßnahme haben und damit ordnungsgemäß i.S. des § 4 Nr. 21 b Umsatzsteuergesetz auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Diese Bescheinigung ergeht widerruflich und darf nicht für Werbezwecke verwendet werden."

Für die Streitjahre 1995 bis 1997 erklärte der Kläger seine Umsätze aus der "Jagdschule" als steuerfreie Umsätze.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass Leistungen von "Jagdschulen" nur in den Einzelfällen unter § 4 Nr. 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993/1999) fielen, in denen ein Kurs Bestandteil der Aus- und Fortbildung von Berufsjägern oder Förstern sei. Da der Kläger dies nicht nachgewiesen habe, erließ das FA am 19. Juli 2001 auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) Änderungsbescheide für die Streitjahre 1995 bis 1997 sowie einen erstmaligen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998. Mit Bescheid vom 2. August 2001 setzte es die Umsatzsteuer für 1999 fest. Es behandelte die Umsätze des Klägers aus der "Jagdschule" als steuerpflichtig.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob der Kläger Klage, der das Finanzgericht (FG) stattgab (vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 351).

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Es meint, die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 lägen nicht vor und beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Er hält die Vorentscheidung für zutreffend.

Wie bereits im finanzgerichtlichen Verfahren macht er zusätzlich geltend, dass ihm unabhängig davon aufgrund der Bescheinigung der Bezirksregierung und des Verhaltens des FA Vertrauensschutz zu gewähren sei. Das FA habe über Jahre hinweg die Steuerfreiheit der in Streit stehenden Umsätze anerkannt. Sichtbares Zeichen hierfür sei gewesen, dass es den Vorbehalt der Nachprüfung in den Steuerbescheiden für die Jahre 1993 und 1994 aufgehoben habe. Auch im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1987 bis 1989 sei insoweit nichts beanstandet worden.

Urteilsbegründung:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Die Umsätze des Klägers aus der "Jagdschule" sind nicht steuerfrei.

Gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1993 (ab 1. April 1999 § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG 1999) sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen steuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

Die vom Kläger betriebene "Jagdschule" ist weder eine private "Schule" noch eine "andere Einrichtung" i.S. des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999. Denn sie besitzt keinen allgemein- oder berufsbildenden Charakter.

1. Die "Jagdschule" ist keine allgemeinbildende Schule oder andere allgemeinbildende Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift.

Der Kläger bereitet die Kursteilnehmer in seiner "Jagdschule" auf die Jägerprüfung vor. Diese Prüfung umfasst nach der einschlägigen Prüfungsanordnung (Verordnung über die Jäger- und Falknerprüfung --JPO-- vom 24. Juni 1994, Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --GVBl ND--, S. 285) neben dem jagdlichen Schießen folgende Prüfungsgegenstände:

1. Dem Jagdrecht unterliegende und andere freilebende Tiere,
2. Jagdwaffen und Fanggeräte,
3. Naturschutz, Hege und Jagdbetrieb,
4. Behandlung des erlegten Wildes, Wildkrankheiten, Jagdhundewesen, jagdliches Brauchtum und
5. Jagdrecht und verwandtes Recht.

Die vom Kläger vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beziehen sich mithin auf die Ausübung der Jagd; sie sind jagdspezifisch. Zwar werden im Rahmen der Vorbereitung auf die Jagdprüfung auch Kenntnisse vermittelt, die zu den traditionellen Inhalten der Allgemeinbildung gehören, z.B. Biologie und Naturschutz (vgl. Anlage 1 zu § 6 JPO). Auch aus diesen Bereichen werden jedoch schwerpunktmäßig Inhalte vermittelt, die jagdspezifisch sind, z.B. "Jagdsignale", "Jagdschutz, Wild- und Jagdschäden", "Jagdmethoden, Verhalten auf der Jagd, Jagdeinrichtungen, Sicherheitsbestimmungen" (Anlage 1 zu § 6 JPO Fachgebiet 3 "Naturschutz, Hege und Jagdbetrieb") oder "Bundes- und Landesjagdrecht einschließlich des zugehörigen Artenschutzrechts", "Recht über den Wald und die Landschaftsordnung", "Tierschutz-, Tierseuchen- und Tierkörperbeseitigungsrecht", "Waffenrecht" (Anlage 1 zu § 6 JPO Fachgebiet 5 "Jagdrecht und verwandtes Recht"). Soweit darüber hinaus weitere Kenntnisse vermittelt werden, wie z.B. "Verantwortung für die Natur", "Grundlagen der Wechselbeziehungen des Natur- und Artenschutzes und des Land- und Waldbaus", "Biotopschutz und -

Gestaltung", "Kenntnis der wichtigsten Feldfrüchte, Baum- und Straucharten" (Anlage 1 zu § 6 JPO Fachgebiet 3) oder "Recht des Naturschutzes und der Landschaftspflege einschließlich des zugehörigen Artenschutzrechts" (Anlage 1 zu § 6 JPO Fachgebiet 5), dienen sie als Grundlage für die Vermittlung der für das Bestehen der Jägerprüfung notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten. Selbst wenn es insoweit um Inhalte der Allgemeinbildung gehen sollte, reicht dieser gleichsam als Grundlage für den Erwerb der spezifisch jagdlichen Kenntnisse vermittelte allgemeinbildende Anteil des Lehrstoffs nicht aus, um die Jagdschule des Klägers als allgemeinbildende Schule oder Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 anzusehen (vgl. zu Fahrschulen Urteil des Bundesfinanzhofs -- BFH-- vom 14. März 1974 V R 54/73, BFHE 112, 313, BStBl II 1974, 527, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1974, 167).

2. Der Kläger unterhält auch keine berufsbildende Schule oder Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999.

Berufsbildende Schulen oder Einrichtungen sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder der Berufsfortbildung dienen (BFH-Urteil vom 10. Juni 1999 V R 84/98, BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578). Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind (vgl. Bundesverwaltungsgericht --BVerwG--, Urteil vom 3. Dezember 1976 VII C 73.75, BStBl II 1977, 334).

Darunter fallen die Lehrgänge des Klägers nicht. Sie bereiten die Kursteilnehmer auf keinen bestimmten Beruf, sondern auf die Jägerprüfung vor.

Der Umstand, dass eine bestandene Jägerprüfung zum Erwerb des Jagdscheins führt, der wiederum zur Ausübung einiger Berufe notwendig ist (vgl. § 10 Abs. 2 der Verordnung über die Berufsausbildung zum Revierjäger/zur Revierjägerin --RevAusbV-- vom 26. April 1982, BGBl I 1982, 554; § 2 Nr. 2 der Verordnung über die Ausbildung und Prüfung der Beamten des gehobenen Forstdienstes im Lande Niedersachsen --APVOgehForstD-- vom 26. November 1985, GVBl ND 1985, 486, und § 2 Nr. 2 der Verordnung über die Ausbildung und Prüfung der Beamten des höheren Forstdienstes im Lande Niedersachsen --APVOhöhForstD-- vom 31. März 1982, GVBl ND 1982, 89), macht die Lehrgänge des Klägers noch nicht zu einer berufsbildenden Einrichtung. Die Lehrgänge sind nicht Teil einer gesetzlich geregelten Berufsausbildung oder Berufsfortbildung. Die Rechtslage ist ähnlich wie bei Fahrschulen, die ebenfalls keine berufsbildenden Einrichtungen sind, soweit sie auf den Erwerb des Führerscheins vorbereiten, obwohl dieser von zahlreichen Steuerpflichtigen bei Ausübung ihres Berufs genutzt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 112, 313, BStBl II 1974, 527).

Aus den in der Entscheidung des BFH vom 3. Mai 1989 V R 83/84 (BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815) niedergelegten Grundsätzen ergibt sich nichts anderes. Danach ist nicht auf die Ziele der Personen abzustellen, welche die Einrichtung besuchen, sondern darauf, ob der Einrichtung generell die Eigenschaft einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung zukommt. Auch vorliegend stellt der Senat auf den Charakter der Einrichtung ab, die es sich zum Ziel gesetzt hat, Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln, die für das Bestehen der Jägerprüfung erforderlich sind, nicht hingegen, den Teilnehmern die Ausübung eines bestimmten Berufs zu ermöglichen.

3. Auch der Zweck der Befreiungsvorschrift spricht gegen die begehrte Steuerbefreiung.

Zweck der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 ist es, nicht nur die schulische und berufliche Ausbildung und Fortbildung zu fördern, sondern zugleich eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeizuführen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gemäß § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen (BFH-Urteil vom 27. August 1998 V R 73/97, BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376). Es ist nicht ersichtlich, dass die "Jagdschule" des Klägers im Wettbewerb mit derartigen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen steht, die nach § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die von dem Kläger in diesem Zusammenhang genannten Kreisjägerschaften sind jedenfalls regelmäßig privatrechtlich organisiert und keine "Einrichtungen des öffentlichen Rechts".

4. Dieses Verständnis des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 entspricht auch gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.

Die Vorschrift setzt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage um. Danach befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer:

"...
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;"

Da die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG umschrieben sind, Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt, sind sie eng auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 15. Juni 1989 Rs. 348/87 - Stichting Uitvoering Financiele Akties-, Slg. 1989, 1737, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 1989, 307, Rdnr. 11, 13, und vom 5. Juni 1997 Rs. C-2/95 - Sparekassernes Datacenter-, Slg. 1997, I-3017, UVR 1997, 288, Rdnr. 20).

Dies spricht dafür, die Begriffe "die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung" in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass nur die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung oder die berufliche Umschulung gemeint sind. Wie der Kläger selbst dargelegt hat, weisen in diese Richtung auch die französische ("la formation ou le recyclage professionnel") und englische ("vocational training or retraining") Sprachfassung. Der Senat hat deshalb keine Zweifel, dass § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG in Einklang steht, und sieht von einer Vorlage an den EuGH ab.

5. Die Steuerbefreiung ist auch nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes zu gewähren.

Die Berufung auf Vertrauensschutz setzt eine besondere Vertrauenssituation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde voraus. Diese kann grundsätzlich nur durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft geschaffen werden (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 1999 XI R 1/97, BFHE 189, 57, BStBl II 1999, 653). Hieran fehlt es im Streitfall. Im Übrigen begründet die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in den Steuerbescheiden für 1993 und 1994, verbunden mit dem Hinweis auf den Ausschluss des Vorsteuerabzugs, ebenso wie eine Betriebsprüfung für zurückliegende Jahre schon deshalb keinen Vertrauensschutz, weil sich dieser Vorgang nicht auf die Streitjahre bezieht. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hat das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen; eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss es zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben, selbst wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (vgl. BFH-Urteile vom 21. Oktober 1992 X R 99/88, BFHE 170, 41, BStBl II 1993, 289, und vom 5. September 1990 X R 100/89, BFH/NV 1991, 217).

Auf die ihm erteilte Bescheinigung der Bezirksregierung kann sich der Kläger nicht mit Erfolg berufen. Die zuständige Landesbehörde prüft und entscheidet, ob eine Einrichtung auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Ob eine allgemein- oder berufsbildende Schule oder Einrichtung vorliegt, deren Leistungen nach § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 **steuerfrei** sind, ist hingegen nicht Gegenstand der Bescheinigung. Hierüber hat die Finanzbehörde zu entscheiden (vgl. BVerwG-Urteil in BStBl II 1977, 334; BFH-Urteil in BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815).

Etwas anderes ergibt sich im Übrigen auch nicht aus der Verfügung der Oberfinanzdirektion Saarbrücken vom 22. Januar 1990 -S 7179-13-St 241 (UR 1990, 323). Danach unterliegt der durch die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1993/1999 zu führende Nachweis, dass die Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, nicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden. Die zuständige Behörde hat im Streitfall bescheinigt, dass die Jagdschule auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereite, nicht hingegen, dass es sich um eine Einrichtung handele, die auf einen Beruf vorbereite. Auch die zitierte Verfügung geht daher davon aus, dass die Prüfung, ob eine berufsbildende Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 21 UStG 1993/1999 vorliegt, der Finanzbehörde obliegt.

Entsprechend konnte die Bescheinigung der Bezirksregierung insoweit keinerlei Vertrauensschutz begründen.

Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 11.02.2004