

# Urteil vom 28. Mai 2013, XI R 35/11

## Zur Steuerfreiheit der Umsätze aus dem Betrieb einer Kampfsportschule - Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 Buchst. a DBuchst. bb UStG als Grundlagenbescheid

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 31. Mai 2011, Az: 2 K 1127/09

## Leitsätze

Die Umsätze aus dem Betrieb einer Kampfsportschule können nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sein, soweit die erbrachten Leistungen nicht lediglich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben und vergleichbare Leistungen in Schulen oder Hochschulen erbracht werden.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren 1999 bis 2003 eine Schule für WingTsun sowie ein Bewachungsunternehmen. Bei WingTsun handelt es sich nach einer vom Kläger herausgegebenen Werbebroschüre um eine "Kampf- und Bewegungskunst".
- 2 Für die Streitjahre erklärte der Kläger auch für die WingTsun-Schule steuerpflichtige Umsätze.
- 3 Mit Schreiben vom 31. Mai 2005 beantragte der Kläger unter Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Ministeriums für Bildung, Kultur und Wissenschaft vom 11. April 2005, wonach die von ihm "erbrachten Unterrichtsleistungen zur Vorbereitung auf den Beruf des Kampfkunstlehrers WingTsun ... Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes" (UStG) darstellen, die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Vergangenheit zu ändern und die Umsätze aus der WingTsun-Schule nunmehr als umsatzsteuerfrei zu behandeln.
- 4 Nach einer beim Kläger durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung schloss sich der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Ansicht des Prüfers an, es sei keine Steuerbefreiung zu gewähren.
- 5 Mit Bescheid vom 30. Oktober 2007 wurde dementsprechend die Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre abgelehnt, nachdem das FA zuvor mit Schreiben vom 21. Juli 2005 dem Kläger bereits mitgeteilt hatte, dass eine rückwirkende Änderung "unter Beachtung der Ausführungen in den §§ 169 bis 171 der Abgabenordnung" (AO) nur bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1999 möglich sei.
- 6 Der Einspruch und die anschließende Klage hatten keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab und führte zur Begründung aus, zwar ergebe sich aus der vorgelegten Bescheinigung vom 11. April 2005, dass die vom Kläger in der WingTsun-Schule erbrachten Leistungen zur Vorbereitung auf den Beruf des Kampfkunstlehrers WingTsun dienten. Die WingTsun-Schule des Klägers sei jedoch keine berufsbildende Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG. Die in der vom Kläger herausgegebenen Werbebroschüre angegebenen Kurse --wie "FrequenChi zur Fettverbrennung" oder "WingTsun als Kampfsport für Kinder"-- seien eindeutig dem Freizeitbereich zuzuordnen und dienten nicht der beruflichen Bildung.
- 8 Unerheblich sei insoweit, dass einige Teilnehmer möglicherweise die Ausbildung zu einem WingTsun-Lehrer anstrebten, weil die vom Kläger angebotenen Lehrgänge nicht Teil einer gesetzlich geregelten Schul-, Berufsaus- oder Berufsbildung seien. Ebenfalls nicht entscheidend sei, dass die Lehrgänge auch von anderen

Berufsgruppen wie Polizisten oder Soldaten belegt würden, weil die erworbenen Kenntnisse keine unabdingbare Voraussetzung zur Ausübung der genannten Berufe seien. Dies sei ähnlich wie bei Fahrschulen oder Jagdschulen, die ebenfalls keine berufsbildenden Einrichtungen seien, obwohl der Führerschein von zahlreichen Steuerepflichtigen bei Ausübung ihres Berufs genutzt werde und auch die Jägerprüfung bei der Ausübung einiger Berufe erforderlich sei.

- 9 Die WingTsun-Schule des Klägers sei im Übrigen keinem Wettbewerb mit öffentlich-rechtlichen Einrichtungen ausgesetzt, selbst wenn im Sportunterricht vereinzelt auch Kurse in WingTsun angeboten würden.
- 10 Die Umsätze seien ebenso wenig nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) --nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- von der Umsatzsteuer befreit. Die Voraussetzungen für eine Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung im unionsrechtlichen Sinne seien nicht erfüllt.
- 11 Mit der vom erkennenden Senat zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Er bringt vor, entgegen der Vorentscheidung handele es sich vorliegend um eine berufsbildende Einrichtung. Über die generelle Geeignetheit zur Berufsvorbereitung habe nicht das FA, sondern --wie hier-- die zuständige Landesbehörde in einem gesonderten Bescheinigungsverfahren zu befinden.
- 13 Durch die vermittelten Unterrichtsinhalte erlangten die Schüler --von denen einige zum Kampfkunstlehrer ausgebildet worden seien und diesen Beruf auch tatsächlich ausübten-- spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten. Entgegen der Vorentscheidung müssten die vermittelten Unterrichtsinhalte nicht Teil einer gesetzlich geregelten Berufsaus- oder Berufsbildung sein. Auch die von der Umsatzsteuer befreiten Ballett- und Musikschulen unterlägen keiner gesetzlich geregelten Berufsbildung. Auf die Anzahl derer, die sich für eine Ausübung des erlernten Berufs entschieden, komme es nicht an.
- 14 Das FG habe nicht zutreffend gewürdigt, dass die Unterrichtsinhalte zu den Selbstverteidigungsmechanismen im Sicherheitsgewerbe sowie bei der Polizei und der Bundeswehr im Umgang mit berufsspezifischen Gefahrenlagen unabdingbar seien und er, der Kläger, zudem eigene Schulungen für Spezialeinsatzkräfte anbiete.
- 15 Der Inhalt des vom FG in Bezug genommenen Werbeflyers spreche hingegen nicht gegen die Ausrichtung und Geeignetheit der vermittelten Unterrichtsinhalte. Es handele sich insoweit um die bloße werbemäßige Angabe von weiteren Aktivitäten oder weiteren Vorteilen. Zudem komme es nicht auf die Ziele der die Einrichtung besuchenden Personen an, sondern auf die Art der erbrachten Leistungen und deren generelle Eignung.
- 16 Der vom FG gezogene Vergleich mit Fahr- und Jagdschulen sei nicht gerechtfertigt. Diese bereiteten auf eine Prüfung vor, die --anders als hier-- Voraussetzung für die Erteilung einer bloßen Ausübungserlaubnis sei.
- 17 Im Übrigen würden WingTsun-Kurse auch von öffentlichen Schulen angeboten, so dass er, der Kläger, entgegen dem FG insoweit im Wettbewerb stehe.
- 18 Die Vorentscheidung verletze zudem Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG.
- 19 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet abzuweisen.
- 21 Es tritt der Revision des Klägers entgegen und bringt im Wesentlichen vor, die Frage, ob die Einrichtung generell die Eigenschaft einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung habe, sei nicht von der die Bescheinigung erstellenden Landesbehörde, sondern von den Finanzbehörden gesondert zu prüfen und unterliege der vollen Nachprüfung durch die Finanzgerichte.
- 22 Der vom Kläger vorgelegten Bescheinigung widerspreche der vom FG in Bezug genommene Werbeflyer. Er lasse in keiner Weise eine berufsbildende Einrichtung erkennen oder vermuten.

- 23** Die Lehrgänge des Klägers bereiteten weder auf einen bestimmten Beruf vor noch seien sie Teil einer gesetzlich geregelten Berufsaus- oder Berufsfortbildung. Auch die vom Kläger für Angehörige der Bundeswehr und Polizei durchgeführten kampfspezifischen Lehrgänge seien nicht Teil einer gesetzlich geregelten Berufsausbildung.
- 24** Die weitaus überwiegende Zahl der Schüler besuche die Lehrgänge nicht, um sich zum WingTsun-Lehrer ausbilden zu lassen, sondern aus Spaß und Interesse an einer asiatischen Kampfkunst und einer sportlichen Freizeitveranstaltung.
- 25** Die Kampfkunstschule des Klägers sei darauf ausgerichtet, eine Kampfkunst als Sportart zu verbreiten und als Freizeitgestaltung anzubieten.
- 26** Eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG komme schon deshalb nicht in Betracht, weil es sich bei der vom Kläger betriebenen WingTsun-Schule nicht um eine Einrichtung handle, die spezifische Kenntnisse und Fertigkeiten vermittele, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig seien.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 27** Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 28** Die streitigen Umsätze sind steuerfrei, soweit die erbrachten Leistungen der WingTsun-Schule als anerkannte Einrichtung i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG nicht lediglich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben und vergleichbare Leistungen in Schulen oder Hochschulen erbracht werden. Die Feststellungen des FG lassen keine Beurteilung zu, ob und in welchem Umfang dies der Fall gewesen ist.
- 29** 1. Die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Schulen waren in der in den Streitjahren noch bis zum 31. März 1999 geltenden Fassung des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigte, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Auch nach der in den Streitjahren ab dem 1. April 1999 geltenden Fassung des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.
- 30** a) Unionsrechtlich beruht § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG --gleiches gilt für die Vorgängervorschrift § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG-- auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL-- (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Juni 1999 V R 84/98, BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578, unter II.2.; vom 23. August 2007 V R 4/05, BFHE 217, 327, BFH/NV 2007, 2215, unter II.2.b bb; vom 10. Januar 2008 V R 52/06, BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.1.; vom 24. Januar 2008 V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.1.).
- 31** b) Die Mitgliedstaaten befreien nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG die Umsätze von der Steuer, die "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" betreffen.
- 32** c) Diese Richtlinienbestimmung wurde wie auch andere in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführte Steuerbefreiungen vom nationalen Gesetzgeber bisher lediglich dadurch "umgesetzt", dass er die schon bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.c aa; in BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.1.; in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.).

- 33** d) Im Streitfall bedarf es keiner Entscheidung, ob die Steuerfreiheit der streitigen Leistungen aus § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG --gleiches gilt für die Vorgängervorschrift § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG-- folgt und inwieweit eine richtlinienkonforme Auslegung dieser Vorschrift möglich ist, weil sich der Kläger jedenfalls grundsätzlich für die Umsatzsteuerfreiheit der streitigen Leistungen auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19. Mai 2005 V R 32/03, BFHE 210, 175, BStBl II 2005, 900; vom 18. August 2005 V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143; in BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.2.; in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.; zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG vgl. ferner Senatsurteil vom 2. März 2011 XI R 21/09, BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 19). In Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen ist die Berufung eines Einzelnen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die --wie hier-- inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften möglich (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 26, m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).
- 34** 2. Im Streitfall kommt --entgegen der Vorentscheidung-- eine Steuerfreiheit der streitigen Leistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG in Betracht.
- 35** a) Bei der vom Kläger betriebenen WingTsun-Schule handelt es sich um eine "andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung" i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG.
- 36** aa) Der Begriff "Einrichtung" erfasst auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht, soweit der Richtliniengesetzgeber --wie hier in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG-- die Inanspruchnahme der betreffenden Befreiungen nicht ausdrücklich vom Fehlen eines Gewinnstrebens abhängig gemacht hat (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.2.b aa; in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.a aa, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 37** bb) Nach den Feststellungen des FG besitzt der Kläger eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, wonach die von ihm erbrachten Unterrichtsleistungen der Vorbereitung auf den Beruf des Kampfkunstlehrers WingTsun dienen und Leistungen i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG darstellen.
- 38** (1) Eine derartige Bescheinigung genügt grundsätzlich für die Anerkennung als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.2.b bb; in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.a bb).
- 39** (2) Entgegen dem Vorbringen des FA bindet die Bescheinigung sowohl die Finanzbehörden als auch die Finanzgerichte dahingehend, dass es sich bei der anerkannten Einrichtung um eine solche mit vergleichbarer Zielsetzung handelt. Bei der Entscheidung, die insoweit der zuständigen Landesbehörde übertragen ist, handelt es sich nicht um spezifisch steuerrechtliche Fragen, die hinsichtlich ihrer rechtlichen Beurteilung dem Aufgabenbereich der Finanzbehörden zuzuordnen wären (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 24. März 1987 X R 38/81, BFHE 150, 173, BStBl II 1987, 645; vom 19. Januar 1989 V R 176/83, BFHE 156, 286, BStBl II 1989, 308; vom 3. Mai 1989 V R 83/84, BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.2.b; ferner vom 18. Dezember 2003 V R 62/02, BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.5.).
- 40** (3) Dem steht nicht entgegen, dass die zuständige Landesbehörde nicht zu entscheiden hat, ob die Voraussetzungen einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG gegeben sind. Dies ist --worauf das FA zutreffend hinweist-- von den Finanzbehörden gesondert zu prüfen und unterliegt auch der vollen Nachprüfbarkeit durch die Finanzgerichte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.2.b --zu § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG 1980--; in BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.5.; ferner vom 19. Oktober 2011 XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798, Rz 25 --zu § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG--, jeweils m.w.N.).
- 41** b) Für die streitigen Leistungen kommt in Betracht, dass sie als "Schul- oder Hochschulunterricht" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG zu beurteilen sind (zur Ballettschule vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.b). Das FG hat dieses BFH-Urteil, in dem die Rechtsprechung des EuGH aus dem Jahr 2007 umgesetzt wurde, nicht berücksichtigt. Es ging stattdessen unter Hinweis auf die ältere BFH-Rechtsprechung im Urteil in BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252 unzutreffend davon aus, dass allein maßgeblich sei, ob --was hier nicht der Fall sei-- die Voraussetzungen einer beruflichen Ausbildung, beruflichen Fortbildung oder beruflichen Umschulung erfüllt seien.
- 42** aa) Der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG

beschränkt sich nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern er schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.2.a aa; in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.b, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).

- 43** bb) Die Steuerfreiheit der streitigen Leistungen hängt demnach --worauf der Kläger zutreffend hinweist-- nicht davon ab, dass die angebotenen Lehrgänge weder Teil einer gesetzlich geregelten Berufsaus- oder Berufsbildung sind, noch auf einen bestimmten Beruf vorbereiten. Auf die Ziele der die Einrichtung besuchenden Personen kommt es für die Steuerbefreiung nicht an. Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht. Deshalb ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die die Lehrgänge des Klägers tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchten oder später tatsächlich den Beruf des Kampfkunstlehrers ergriffen haben (zur Ballettschule vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c aa, m.w.N.).
- 44** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 45** a) Den tatsächlichen Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, welche der vom Kläger in seiner Schule angebotenen Unterweisungen den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hatten, so dass eine Steuerbefreiung insoweit auch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG nicht in Betracht kommt. Das FG wird im zweiten Rechtsgang deshalb prüfen müssen, ob und ggf. welche der erbrachten Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung gedient haben.
- 46** Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vom 11. April 2005 kann --über die Anerkennung einer Einrichtung i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG hinaus-- auch Indiz dafür sein, dass die Leistungen, soweit sie dem tatsächlichen Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen und keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, was vom FG zutreffend zu würdigen sein wird (zur Ballettschule vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb). Das FG hat daher Feststellungen dazu zu treffen, ob solche gegenteiligen zur Annahme reiner Freizeitgestaltungen führenden Anhaltspunkte --die sich z.B. aus dem Teilnehmerkreis oder aus der thematischen Zielsetzung eines Lehrgangs ergeben können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb)-- vorliegen.
- 47** aa) Zu Recht ging die Vorentscheidung allerdings davon aus, dass die in der vom Kläger herausgegebenen und vom FG in Bezug genommenen Werbebroschüre angegebenen Lehrgänge "FrequenChi zur Fettverbrennung" oder "WingTsun als Kampfsport für Kinder" von ihrer thematischen Zielsetzung her auf reine Freizeitgestaltungen schließen lassen, die von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind. Darüber hinaus lassen z.B. auch Lehrgänge für Senioren oder allgemein am Kampfsport interessierte Menschen den Schluss auf Freizeitveranstaltungen zu (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb).
- 48** bb) Hingegen wird das FG im zweiten Rechtsgang --worauf der Kläger zu Recht hinweist-- berücksichtigen müssen, dass Lehrgänge, die es einem Teilnehmer --wie z.B. Polizisten oder Soldaten-- ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung beruflich zu nutzen, auch dann unter die Steuerbefreiung fallen, wenn von dieser Möglichkeit nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb, unter Hinweis auf Kapitel V Abschn. 1 Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --nunmehr Kapitel VIII Abschn. 1 Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem--).
- 49** b) Die Annahme eines Schul- oder Hochschulunterrichts setzt ferner voraus, dass --was der Kläger zwar behauptet, wozu jedoch Feststellungen des FG bisher fehlen-- vergleichbare Leistungen in Schulen oder Hochschulen, gleich ob öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich organisiert, erbracht werden (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, Leitsatz 3). Auch diese Feststellungen sind nachzuholen.
- 50** c) Schließlich wird das FG zu prüfen haben, ob der Kläger seine der Bescheinigung des zuständigen Ministeriums

vom 11. April 2005 --die keine zeitliche Beschränkung enthält-- zugrunde gelegte Tätigkeit bereits in den Streitjahren 1999 bis 2003 in derselben Weise ausgeübt hat. Der Senat weist im Übrigen darauf hin, dass es sich bei der Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG um einen Grundlagenbescheid i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO handelt, der Rückwirkung zukommen kann (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 25/08, BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, Leitsätze 1 und 2).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)