

Urteil vom 16. Dezember 2021, V R 31/21 (V R 32/18)

Umsatzsteuerpflicht für Schwimmunterricht

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.VR31.21.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 4 Nr 22 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst j, EUV 282/2011 Art 44, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend FG München, 12. September 2018, Az: 3 K 1868/17

Leitsätze

Der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL umfasst nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht (Änderung der BFH-Rechtsprechung, Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 13.09.2018 - 3 K 1868/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine von X und Y gegründete GbR, betreibt eine Schwimmschule.
- 2** Die GbR führte im Wesentlichen Kurse für Kinder ("Goldfisch", "Seepferdchen" und "Kaulquappe") durch, die von den Kursteilnehmern oder deren Eltern vergütet wurden. Beim Schwimmkurs "Kaulquappe" wurden Kindern ab vier Jahren die Grundlagen der Brust- und Rückenschwimmlage vermittelt. Bei den beiden weiterführenden Kursen "Seepferdchen" und "Goldfisch" wurden die erlernten Grundlagen und Techniken des Schwimmens vertieft. Die Klägerin sah ihre Leistungen als steuerfrei an.
- 3** Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Leistungen der Klägerin nach nationalem Recht weder nach § 4 Nr. 21 noch nach § 4 Nr. 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei seien.
- 4** Für die Streitjahre 2007 bis 2009 ergingen dementsprechend Umsatzsteuerjahresbescheide vom 22.11.2011, nach denen die Leistungen der Klägerin als nach dem Regelsteuersatz umsatzsteuerpflichtig behandelt wurden. Ebenso erließ das FA für die Streitjahre 2010 und 2011 am 03.09.2012 und 12.08.2013 geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 5** Während des finanzgerichtlichen Verfahrens ergingen am 21.12.2017 geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 (Streitjahre), die nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens wurden. Das FA hielt an der Steuerpflicht der Leistungen fest, berücksichtigte jetzt jedoch auch einen Vorsteuerabzug.
- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Nach seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1920 veröffentlichten Urteil sind die Leistungen der Klägerin zwar nicht nach nationalem Recht, aber nach Art. 132 Abs. 1

Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in der Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) steuerfrei. Bei der Vermittlung grundlegender Schwimmtechniken habe es sich um Schulunterricht gehandelt. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL sei zudem nicht nur auf Einzelunternehmer, sondern auch für eine GbR anwendbar.

- 7** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es geltend macht, die Leistungen der Klägerin seien auch nach dem Unionsrecht nicht steuerfrei, da die Klägerin keine Privatlehrerin sei. Dem tritt die Klägerin entgegen.
- 8** Der Senat hat das Verfahren ausgesetzt und mit Beschluss vom 27.03.2019 - V R 32/18 (BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457) dem EuGH folgende Rechtsfragen vorgelegt:
1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL auch die Erteilung von Schwimmunterricht?
 2. Kann sich die Anerkennung einer Einrichtung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung wie bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit den Aufgaben der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Schul- und Hochschulunterrichts, der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung betraut sind, daraus ergeben, dass es sich bei dem von dieser Einrichtung erteilten Unterricht um die Erlernung einer elementaren Grundfähigkeit (hier: Schwimmen) handelt?
 3. Bei Verneinung der zweiten Frage: Setzt die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL voraus, dass der Steuerpflichtige Einzelunternehmer ist?
- 9** Hierauf hat der EuGH durch Urteil in der Rechtssache Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873 geantwortet:
- "Der Begriff 'Schul- und Hochschulunterricht' im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst."
- 10** Die Beteiligten hatten Gelegenheit sich hierzu zu äußern.
- 11** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin eine unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit für sich in Anspruch nehmen kann.
- 14** 1. Die Umsätze der Klägerin sind nicht nach nationalem Recht steuerfrei.
- 15** a) § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sieht eine Steuerfreiheit für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen vor, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.
- 16** aa) Danach kommt eine Steuerfreiheit für die Leistungen einer Schwimmschule in Betracht, wenn sie mit ihren Kursen auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Dies ist zwar grundsätzlich auch bei Schwimmprüfungen denkbar. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lagen aber in den Streitjahren keine derartigen Prüfungen vor. Auf die

Frage, ob eine "Schwimmschule" als allgemeinbildende Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG anzusehen sein kann, kommt es daher insoweit nicht an.

- 17** bb) Da die Klägerin für eine Steuerfreiheit nach dem nationalen Recht zudem nicht über die nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erforderliche Bescheinigung verfügt, ist im Streitfall nicht zu entscheiden, ob das den Streitfall betreffende EuGH-Urteil *Dubrovín & Tröger - Aquatics* (EU:C:2021:873) bei einer richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts dazu führt, dass eine allgemein bildende Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 21 UStG (im Gegensatz zu einer berufsbildenden Einrichtung) der Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen dienen muss. Ebenso ist nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht darüber zu entscheiden, ob die Leistungen der Klägerin als Nachhilfeunterricht (zu dessen bisheriger Beurteilung vgl. *Montfort in Birkenfeld/Wäger*, *Umsatzsteuer-Handbuch*, § 4 Nr. 21, Rz 79, und *Püschner in Hartmann/Metzenmacher*, *Umsatzsteuergesetz*, § 4 Nr. 21 Rz 83) steuerfrei sein könnten.
- 18** b) Für eine Anwendung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG fehlt es der Klägerin, die ihr Unternehmen in der Rechtsform einer GbR betrieben hat, bereits an der dort vorausgesetzten unternehmerbezogenen Voraussetzung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie, einer Volkshochschule oder einer Einrichtung, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dient.
- 19** 2. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Senats kann sich die Klägerin nicht auf eine unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit berufen.
- 20** a) Nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten insbesondere folgende Umsätze von der Steuer:
- "i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene 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;
 - j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;"
- 21** b) Der Senat hatte in seinem Urteil vom 05.06.2014 - V R 19/13 (BFHE 245, 433) entschieden, dass Schwimmunterricht als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht steuerfrei sein kann. Er hatte dies damit begründet, dass der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern) von Privatlehrern steuerfrei erteilte Schul- und Hochschulunterricht insbesondere das sog. Kleinkindschwimmen erfasst, da an der Erlernung der Fähigkeit, schwimmen zu können, zum einen ein hohes Gemeinwohlinteresse besteht und zum anderen die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet wird.
- 22** Ob hieran festzuhalten ist, war aufgrund des späteren EuGH-Urteils *A & G Fahrschul-Akademie* vom 14.03.2019 - C-449/17 (EU:C:2019:202) zweifelhaft geworden, weshalb der Senat das den Streitfall betreffende Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet hat (Vorlagebeschluss in BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457).
- 23** c) In dem hierzu ergangenen Urteil *Dubrovín & Tröger - Aquatics* (EU:C:2021:873) hat der EuGH nunmehr entschieden, dass der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst. Der EuGH begründet dies in Rz 31 seines Urteils damit, dass der Schwimmunterricht ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht ist, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.
- 24** d) Damit steht für den Streitfall fest, dass Schwimmunterricht nicht unter die unionsrechtlich zu gewährende Steuerfreiheit fällt. Entgegen dem Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457, Rz 17 ist die Tatsache, dass der Schwimmunterricht zur Erlernung einer elementaren Grundfähigkeit dient, über die jeder Mensch --insbesondere zur Bewältigung von Notsituationen beim Kontakt mit Gewässern-- verfügen sollte, aus Sicht des EuGH unbeachtlich. Aufgrund der sich aus dem EuGH-Urteil ergebenden Bindungswirkung hat der Senat nicht zu entscheiden, ob diese Auslegung zu einer der "Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" (vgl. die Überschrift zu Titel IX Kapitel 2 der MwStSystRL) als sachlich zutreffend zu erachten ist. Der Senat hält daher an seiner bisherigen Rechtsprechung (Senatsurteil in BFHE 245, 433) nicht fest (Änderung der Rechtsprechung).

- 25** e) Eine Steuerfreiheit lässt sich auch nicht anderweitig begründen.
- 26** aa) Zwar erfasst Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL neben dem Schul- und Hochschulunterricht auch die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen. Nach Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem umfasst dies "Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient", wobei die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung unerheblich ist.
- 27** In diesem Zusammenhang hat der Senat die Leistungen eines Ballett- und Tanzstudios, dessen Inhaber aufgrund einer ihm erteilten Bescheinigung zur Berufs- oder Prüfungsvorbereitung als Einrichtung anerkannt war, selbst dann als nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steuerfrei angesehen, wenn nur "durchschnittlich zwei von hundert Ballettschülern die Aufnahmeprüfung an der staatlichen Musikhochschule ablegten und eine weitere Berufsausbildung anstrebten", da es auch ein derartiger Kurs seinen Teilnehmern dann ermöglicht, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten später durch Vertiefung und Fortentwicklung beruflich zu nutzen, ohne dass es der Steuerfreiheit entgegensteht, wenn hiervon nur wenige Teilnehmer davon Gebrauch machen (Senatsurteil vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c aa).
- 28** bb) Ob hieran im Hinblick auf das Erfordernis eines Unterrichts in Bezug auf ein "breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen" weiter festzuhalten ist, hat der Senat nicht zu entscheiden. Denn nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) fehlte es in den Streitjahren an Kursteilnehmern, die die Kursteilnahme für eine spätere Berufstätigkeit, z.B. als Schwimmlehrer nutzten oder dies anstrebten.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de