

Urteil vom 15. Dezember 2021, XI R 31/21 (XI R 6/18)

Zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL

ECLI:DE:BFH:2021:U.151221.XIR31.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 21, UStG § 4 Nr 22, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst j, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. Januar 2018, Az: 5 K 5197/15

Leitsätze

NV: Judounterricht ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.01.2018 - 5 K 5197/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob Umsätze aus einer Tätigkeit als Judotrainer an einer privaten Sportschule von der Umsatzsteuer befreit sind.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als selbständiger Judotrainer tätig und erteilt Judounterricht an der staatlichen A-Schule, der Privaten B-Schule sowie der Sportschule C (im Folgenden: Sportschule). Es bestanden in den Jahren 2008 und 2009 (Streitjahre) vertragliche Beziehungen nur zwischen dem Kläger und der Sportschule sowie der Sportschule und den trainierenden Kunden, nicht aber zwischen dem Kläger und den Kunden.
- 3** Im Zuge einer im Jahr 2014 bei dem Kläger durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 2008 und 2012 kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Umsätze aus der Tätigkeit für die A-Schule und die Private B-Schule nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) von der Umsatzsteuer befreit seien, da es sich bei diesen Schulen um anerkannte Ersatzschulen i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG handele. Die Erlöse aus der Tätigkeit für die Sportschule seien dagegen als steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu behandeln, da der Unterricht für die Schüler den Charakter einer reinen Freizeitgestaltung aufweise.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte mit Bescheid vom 30.09.2014 die Umsatzsteuer 2008 auf 2.664,79 € fest. Zudem lehnte er den Antrag des Klägers, die Umsatzsteuer für 2009 dahingehend festzusetzen, dass seine Umsätze aus der Tätigkeit an der Sportschule als steuerfrei behandelt werden, mit Bescheid vom 20.01.2015 ab.
- 5** Mit Einspruchsentscheidung vom 16.09.2015 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger Klage, die mit Urteil vom 11.01.2018 - 5 K 5197/15 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1226) vom Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg abgewiesen wurde. Das FG lehnte eine Steuerbefreiung der Umsätze aus der Tätigkeit für die Sportschule ab.
- 6** Die Tätigkeit sei nicht nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei, weil es an der staatlichen Genehmigung als Ersatzschule

fehle und auch nach Landesrecht nicht erlaubt worden sei. Für die streitigen Leistungen würde auch keine Bescheinigung über die Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorliegen.

- 7** Auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG komme nicht in Betracht, da die unternehmerbezogenen Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Auch könne sich der Kläger nicht unmittelbar auf das Unionsrecht berufen. Eine Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) scheide aus, weil er weder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts noch eine andere von der Bundesrepublik Deutschland anerkannte andere Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung sei.
- 8** Auch die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL seien nicht erfüllt. Eine Steuerbefreiung scheitere hier daran, dass es an der erforderlichen unmittelbaren vertraglichen Beziehung zwischen den Schülern an der Sportschule und dem Kläger fehle.
- 9** Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL gegeben seien. Aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) würde er mit seinen Leistungen an die Sportschule sowohl Leistungen im Rahmen der Erziehung von Kindern bzw. Schulunterricht erbringen bzw. Kinder aus- und fortbilden (vgl. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) als auch als Privatlehrer Schulunterricht erteilen (vgl. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL).
- 10** Er, der Kläger, erbringe gegenüber den Judoschülern keine Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen, da bereits die Tatsache, dass die an die A-Schule und die Private B-Schule erbrachten Leistungen als umsatzsteuerfrei behandelt worden seien, zeige, dass es sich bei der Erteilung von Judounterricht eben nicht um eine reine Freizeitgestaltung handele, weil dies regelmäßig nicht Inhalt des Lehrplans an einer auf die Erreichung eines Schulabschlusses ausgerichteten Schule sei. Die Leistungen an die A-Schule und an die Private B-Schule bzw. an die Sportschule seien deckungsgleich. Der Kläger unterrichte auch als Sportlehrer an der D-Schule in X Judo. Judo als Unterrichtseinheit diene an dieser Schule auch zur Gewaltprävention.
- 11** Überdies ergebe sich auch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu vergleichbaren Tätigkeiten, dass eine Steuerbefreiung in Betracht komme (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267 zur Ballettschule; vom 24.01.2019 - V R 66/17, BFH/NV 2019, 593 zum Tangounterricht). Der BFH befreie offenkundig in ständiger Rechtsprechung unter Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL sämtliche Leistungen von Lehrern, die in irgendeiner Art und Weise Unterrichtsleistungen erbringen und die nicht eindeutig der reinen Freizeitgestaltung dienen, von der Umsatzsteuer. Dies zeige sich besonders in der Entscheidung des BFH zur Erteilung von Schwimmunterricht (BFH-Urteil vom 05.06.2014 - V R 19/13, BFHE 245, 433). Ein Unterschied hierzu sei im Streitfall nicht zu erkennen. Überdies komme auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG in Betracht, da die --im Streitfall fehlende-- Bescheinigung nur ein Indiz sei.
- 12** Die Entscheidung der Vorinstanz beruhe auch auf Verfahrensfehlern i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Es liege eine Überraschungsentscheidung vor (§ 96 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO i.V.m. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), da in Anbetracht des auf S. 14 und 15 zitierten Urteils desselben Senats des FG der Kläger davon ausgehen musste, dass sein Fall auch zu seinen Gunsten entschieden worden wäre. Von einer derart gegenteiligen umsatzsteuerlichen Beurteilung von Judo- und Tangounterricht hätte der Prozessbevollmächtigte nicht ausgehen können.
- 13** Des Weiteren verstoße das Urteil gegen die Urteilsbegründungspflicht (§ 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO), da der sachverhaltliche Unterschied der beiden Entscheidungen zum Tango- und zum Judounterricht nicht dargestellt worden sei.
- 14** Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 11.01.2018 - 5 K 5197/15 und der Einspruchsentscheidung vom 16.09.2015 die Umsatzsteuerbescheide für 2008 vom 30.09.2014 und für 2009 vom 18.12.2014 dahingehend zu ändern, dass die Leistungen des Klägers an die Sportschule als umsatzsteuerfrei berücksichtigt werden.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die vom Kläger an der Sportschule erbrachten Unterrichtsleistungen umsatzsteuerpflichtig sind.
- 17** 1. Die Unterrichtsleistungen sind nicht nach nationalen Vorschriften umsatzsteuerbefreit.
- 18** a) Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a oder b UStG sind nicht erfüllt.
- 19** aa) Nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG sind steuerfrei die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind (Doppelbuchst. aa) oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten (Doppelbuchst. bb).
- 20** Nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG sind ebenfalls steuerfrei die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer u.a. an öffentlich allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen (Doppelbuchst. aa), sowie an privaten Schulen oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG erfüllen (Doppelbuchst. bb).
- 21** bb) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen nicht vor. Der Kläger ist mit seiner Tätigkeit weder als Ersatzschule staatlich genehmigt noch nach Landesrecht erlaubt.
- 22** Soweit der Kläger vorträgt, dass er eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG hätte beantragen können, kann dies im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden. Unabhängig davon, dass neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren ohnehin nicht berücksichtigungsfähig ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 593, Rz 21), ist eine solche Bescheinigung auch nicht vorgelegt worden. Soweit der Kläger mit Schriftsatz vom 15.12.2021 eine Bescheinigung der ... vom 08.02.2019 vorgelegt hat, gilt diese erst ab 2013, wie in der Bescheinigung ausdrücklich vermerkt.
- 23** b) Auch die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sind nicht erfüllt.
- 24** aa) Nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sind steuerfrei die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Steuerfrei sind auch andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchst. a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG).
- 25** bb) Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen nicht vor. Der Kläger erfüllt als Einzelunternehmer die nach dem eindeutigen Wortlaut von § 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG erforderlichen unternehmerbezogenen Voraussetzungen nicht.
- 26** 2. Die Unterrichtsleistungen des Klägers sind auch nicht nach Unionsrecht umsatzsteuerbefreit.
- 27** a) Eine Steuerfreiheit ergibt sich nicht aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.
- 28** aa) Steuerfrei sind danach die "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".
- 29** bb) Im Streitfall fehlt es einerseits an der personenbezogenen Voraussetzung der "anerkannten Einrichtung". Damit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der der Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz zugrunde lag (vgl. Urteil vom 09.10.2014 - 6 K 2249/12, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2016, 280). Danach war eine Kampfsportschule durch die zuständige Landesbehörde anerkannt worden.

- 30** cc) Außerdem ist Judunterricht kein Schul- oder Hochschulunterricht. Der Begriff "Schul und Hochschulunterricht" verweist allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen (vgl. EuGH-Urteile A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202, Rz 26; Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873, Rz 28; EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840, Rz 30; BFH-Urteil vom 15.12.2021 - XI R 3/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Der EuGH hat in der Rechtssache Dubrovin & Tröger - Aquatics einschränkend ausgeführt, dass "der Schwimmunterricht in einer Schwimmschule (...) ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht bleibt, 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" (vgl. EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics, EU:C:2021:873, Rz 31).
- 31** b) Die Leistungen des Klägers sind auch nicht als von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei.
- 32** aa) Steuerfrei ist nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL (zuvor 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) der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht. Aufgrund von Unterschieden in den Sprachfassungen dieser Bestimmung ist diese Regelung dahingehend auszulegen, dass steuerfrei die Unterrichtseinheiten sind, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen (vgl. EuGH-Urteil Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 21 ff.). Die Steuerfreiheit umfasst Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH-Urteil Eulitz, EU:C:2010:47, Rz 29, unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Haderer vom 14.06.2007 - C-445/05, EU:C:2007:344, Rz 26; BFH-Urteile vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 42; in BFH/NV 2019, 593). Die Steuerfreiheit bezieht sich damit auf jegliche Aus- und Fortbildung, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat (vgl. EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202, Rz 23; EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, EU:C:2019:840, Rz 27; BFH-Urteile vom 20.03.2014 - V R 3/13, BFHE 245, 391, Rz 20; in BFH/NV 2019, 593, Rz 10).
- 33** bb) Der Unterricht wird von einem Privatlehrer im Sinne dieser Vorschrift erteilt, wenn der Unterricht "privat" erteilt wird (vgl. BFH-Beschluss vom 18.11.2015 - XI B 61/15, BFH/NV 2016, 435, Rz 21 f., m.w.N.). Dies kann auch gegenüber einer Einzelperson erfolgen. Erforderlich ist aber, dass der Unternehmer Träger der Bildungseinrichtung ist, an der die Bildungsmaßnahmen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil Eulitz, EU:C:2010:47, Rz 52 ff.). Der Unternehmer muss auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handeln (vgl. EuGH-Urteil Haderer, EU:C:2007:344, Rz 30). Daher sind Leistungen, die an einer anderen Bildungseinrichtung ausgeführt werden, in der Regel nicht "privat" (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2017 - XI R 6/16, BFHE 257, 471, Rz 39, m.w.N.). Schädlich ist eine Zwischenschaltung eines Dritten auf der Seite des Leistenden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 471, Rz 39, m.w.N.).
- 34** c) Eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL scheidet aus, weil dieser nicht berufbar ist (EuGH-Urteil Golfclub Schloss Igling vom 10.12.2020 - C-488/18, EU:C:2020:1013, Rz 42).
- 35** 3. Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen nicht vor.
- 36** a) Nach Aktenlage hat das FG den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör durch Erlass einer sog. Überraschungsentscheidung nicht verletzt. Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. BFH-Beschlüsse vom 02.04.2002 - X B 56/01, BFH/NV 2002, 947; vom 16.12.2013 - III S 23/13 (PKH), BFH/NV 2014, 553, Rz 21). Danach liegt im Streitfall keine Überraschungsentscheidung vor. Der sachkundig vertretene Kläger war gehalten, alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht zu ziehen und seinen Vortrag darauf einzurichten (vgl. allgemein BFH-Beschlüsse vom 07.12.2006 - IX B 50/06, BFH/NV 2007, 1135, m.w.N.; in BFH/NV 2014, 553, Rz 21). Hierzu zählt auch die Möglichkeit, dass das FG im Streitfall im Ergebnis von einer früheren Entscheidung zu einem anderen Sachverhalt (bzgl. Tangounterricht s. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 08.11.2017 - 5 K 5108/15, EFG 2018, 691) abweicht.

- 37** b) Im angefochtenen Urteil wurde die Urteilsbegründungspflicht nicht verletzt, da eine lückenhafte, fehlerhafte oder nicht überzeugende Begründung keinen Mangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO darstellt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26.02.2010 - VIII B 17/08, BFH/NV 2010, 1083, Rz 15; vom 11.07.2012 - X B 41/11, BFH/NV 2012, 1634, Rz 3; vom 24.04.2014 - IX B 23/14, BFH/NV 2014, 1081, Rz 3; vom 19.12.2016 - XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, Rz 22). Der Kläger macht mit seinem Vortrag, eine detaillierte Darlegung des sachverhaltlichen Unterschieds der Entscheidung der Vorinstanz zu der früheren Entscheidung des FG (in EFG 2018, 691) fehle, eine solche --aus seiner Sicht bestehende-- Lückenhaftigkeit der Entscheidung geltend.
- 38** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de