

Urteil vom 17. November 2022, V R 33/21 (V R 26/18)

Umsätze eines Vereins für Verkehrserziehung

ECLI:DE:BFH:2022:U.171122.VR33.21.0

BFH V. Senat

AO § 14, AO § 65, UStG § 4 Nr 22 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a S 3, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EUV 282/2011 Art 44 S 1 Alt 1, EUV 282/2011 Art 44 S 1 Alt 2, EUV 282/2011 Art 44 S 2, AEUV Art 267 Abs 3, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 28. Juni 2018, Az: 5 K 250/16

Leitsätze

1. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ist entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen.
2. Bei einem Fahrsicherheitstraining liegen "Kurse beherrschender Art" i.S. von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG vor, wenn es sich um eine Schulungsmaßnahme handelt, die zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse konkret geeignet ist (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL i.V.m. Art. 44 Satz 1 Alternative 2 MwStVO).
3. Für die Steuerfreiheit als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung kommt es nicht auf die Voraussetzungen des nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steuerfreien Unterrichts an.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.06.2018 - 5 K 250/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein gemeinnütziger eingetragener Verein (e.V.), der den Zweck verfolgt, innerhalb des Gebietes der Stadt und des Landkreises X ausschließlich und unmittelbar die Verkehrssicherheit und die Verkehrserziehung zu fördern sowie Organisationen, Vereine und Einzelpersonen zusammenzufassen, die gleiche Ziele verfolgen. Der Verein bemüht sich um eine vorbildliche Verkehrsgesinnung und -moral bei allen Verkehrsteilnehmern. Nach seiner Satzung in der Fassung bis 08.04.2013 fördert er "die Verkehrserziehung in den Schulen", nach der Fassung ab dem 09.04.2013 "die Verkehrserziehung durch Angebote im Bereich Bildung und Fortbildung, durch Verkehrsaufklärung sowie durch Angebote für materielle und persönliche Dienstleistungen im Rahmen der vorhandenen Möglichkeiten". Als anerkannte Vertretung der Verkehrsteilnehmer berät der Kläger die Behörden und nimmt zu den Problemen des Straßenverkehrs Stellung, soweit sie die Sicherheit und Vermeidung von Verkehrsunfällen betreffen.
- 2 In den Jahren 2013 und 2014 (Streitjahre) führte der Kläger sowohl Sicherheitstrainings für PKW (44 in 2013, 43 in 2014) als auch für Motorräder (jeweils 10 in den Streitjahren) und nur in 2013 ein Sicherheitstraining für Senioren durch. Die Einnahmen hieraus betragen 36.879,95 € brutto (2013) sowie 21.457,83 € brutto (2014) und wurden vom Kläger nach den jeweiligen Teilnehmern wie folgt aufgliedert:

Streitjahre	2013	2014
Berufsgenossenschaften	15.169 €	5.795 €
Bundeswehr	1.120 €	0 €
Teilnehmer unter 25 Jahre	10.460 €	6.300 €
sonstige Teilnehmer	10.131 €	9.263 €

- 3** Im September 2013 kaufte der Kläger einen Rettungssimulator für 42.950 € zuzüglich 8.160,50 € Umsatzsteuer (Rechnung vom 24.09.2013), der nach einer Anzahlung in Höhe von 25.000 € im Januar 2014 geliefert wurde. Außerdem erwarb der Kläger in 2014 einen gebrauchten Bus für 13.655,46 € zuzüglich 2.594,54 € Umsatzsteuer (Rechnung vom 15.10.2014). Mit dem Rettungssimulator konnten Nutzer trainieren, sich aus einem umgestürzten Auto zu befreien. Der Kläger stellte den Simulator gegen Entgelt (im Streitjahr 2014 brutto 6.734 €) verschiedenen Veranstaltern (z.B. Autohäusern) anlässlich von Firmenjubiläen oder zum "Tag der offenen Tür" zur Verfügung. Dabei nutzten die zur Bedienung des Rettungssimulators anwesenden Vereinsmitglieder die Gelegenheit, um Öffentlichkeitsarbeit für den Kläger durchzuführen. Der Simulator wurde daneben auch (unentgeltlich) in Schulen eingesetzt. Den Bus verwendete der Kläger, um den Simulator an die jeweiligen Einsatzorte zu transportieren.
- 4** Der Kläger ging davon aus, dass seine Umsätze steuerfrei seien und gab daher keine Umsatzsteuererklärungen ab. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) war dagegen der Auffassung, dass die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining zwar steuerpflichtig seien, aber dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterlägen. Auf dieser Grundlage erließ das FA am 24.06.2016 erstmalig Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre, wobei es die Vorsteuerbeträge pauschal mit 300 € (2013) und 200 € (2014) schätzte. Die Einnahmen aus der Überlassung des Rettungssimulators im Jahr 2014 berücksichtigte das FA erst, nachdem der Kläger Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide eingelegt und das FA den Kläger auf die Möglichkeit einer Verböserung hingewiesen hatte. Den Einspruch des Klägers wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 02.11.2016 als unbegründet zurück und erhöhte dabei die Umsatzsteuer 2014 um die Umsätze aus der Überlassung des Rettungssimulators, auf die es ebenfalls den ermäßigten Steuersatz anwandte.
- 5** Mit der dagegen erhobenen Klage begehrte der Kläger, die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining und aus der Überlassung des Rettungssimulators als steuerfrei zu behandeln und weitere Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung des Rettungssimulators und des Zugfahrzeugs in 2013 und 2014 zu berücksichtigen. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2014, in dem es unter Beachtung des Verböserungsverbots sowohl die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining als auch die Umsätze aus der Überlassung des Rettungssimulators mit dem Regelsteuersatz besteuerte, zudem die Umsätze aus der Überlassung des Rettungssimulators doppelt berücksichtigte und weitere Vorsteuerbeträge in 2014 anerkannte. Das FA setzte demgemäß unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2014 und der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2016 die Umsatzsteuer 2014 auf 1.087,97 € herab.
- 6** Der Klage gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 67 veröffentlichten Urteil überwiegend statt. Es sah die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining als nach § 4 Nr. 22 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (UStG) steuerfrei an, da diese Vorschrift nicht richtlinienkonform auszulegen sei. Zumindest seien die Kurse für die Berufsgenossenschaften und der Bundeswehr auch bei einer einschränkenden Auslegung als berufliche Fortbildung steuerfrei. Die Umsätze aus der Überlassung des Rettungssimulators seien entgegen der Auffassung des FA nicht mit dem Regelsteuersatz, sondern nur ermäßigt zu besteuern. Den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Rettungssimulators und des Fahrzeugs (Bus) kürzte das FG wegen der nur teilweisen unternehmerischen Verwendung (entsprechend § 15 Abs. 4 UStG) um 50 % und berücksichtigte entsprechende Beträge in beiden Streitjahren.
- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining seien bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerpflichtig. Es handele sich weder um Schul- oder Hochschulunterricht noch um Aus- oder Fortbildungsveranstaltungen. Da der Kläger gemischte Kurse durchführe und die Kursinhalte für alle Teilnehmer gleich seien, wiesen sie keinen direkten Bezug zu einem Gewerbe oder Beruf auf und dienten auch nicht dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse.

- 8** Etwas anderes ergebe sich auch nicht unter Berücksichtigung von 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 (MwStVO). Unter die Begriffe "Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung" fielen insbesondere nicht Kurse, die es einem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten zur Vertiefung und Fortentwicklung schließlich beruflich zu nutzen, selbst wenn von dieser Möglichkeit nur wenige Teilnehmer Gebrauch machten. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24.01.2008 - V R 3/05 (BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267) betreffe allein die Auslegung des Begriffs "Schul- und Hochschulunterricht" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wohingegen "Aus- oder Fortbildung" sowie "Umschulung" i.S. von Art. 44 MwStVO einen direkten Bezug der Schulung zu einem Beruf bzw. ein unmittelbares Dienen der Schulung für den Erwerb oder die Erhaltung beruflicher Kenntnisse erforderten. Dementsprechend habe der BFH im Urteil vom 18.12.2003 - V R 62/02 (BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.4.) zu einer Jagdschule entschieden, dass die Begriffe "Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung" dahin auszulegen seien, dass nur die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung oder die berufliche Umschulung gemeint seien.
- 9** Die streitigen Umsätze seien auch nicht als "Erziehung von Kindern und Jugendlichen" steuerfrei. Bei der unmittelbaren Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL scheitere die Steuerfreiheit an der fehlenden Anerkennung als "andere Einrichtung". Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sei diese Vorschrift für Leistungen der Erziehung von Kindern und Jugendlichen nicht einschlägig, weil die Umsetzung der Richtlinie durch den Gesetzgeber in der spezifischen Vorschrift des § 4 Nr. 23 UStG erfolgt sei.
- 10** Die streitgegenständlichen Umsätze unterlägen dem Regelsteuersatz, da die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG mangels Zweckbetriebseigenschaft nicht anwendbar sei. Vergleichbare Fahrsicherheitstrainings biete auch der ADAC an, sodass ein schädlicher Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) vorliege. Dasselbe gelte für die Umsätze aus der Überlassung des Rettungssimulators.
- 11** Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre dahingehend zu bestätigen, dass die Umsatzsteuer für 2013 auf 2.112,62 € und für 2014 auf 1.087,97 € festgesetzt wird.
- 12** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13** Das FG habe zu Recht entschieden, dass die Fahrsicherheitstrainings nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei seien. Eine richtlinienkonforme einschränkende Auslegung dieser Norm scheitere an der Wortlautgrenze. Abgesehen davon handele es sich bei den Fahrsicherheitstrainings um "Schul- oder Hochschulunterricht" i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL. Soweit Angehörige der Bundeswehr teilgenommen hätten oder die Kosten der Teilnahme von Berufsgenossenschaften übernommen wurden, liege auch das Tatbestandsmerkmal einer "Aus- und Fortbildung" vor.
- 14** Auf die Umsätze aus der Vermietung des Rettungssimulators sei der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 65 AO anwendbar. Die vom FA recherchierten Wettbewerber seien kommerzielle Anbieter und deren Angebote mit denen des Klägers nicht vergleichbar. Es handele sich dabei einerseits um Hersteller von Rettungssimulatoren, andererseits würden lediglich Simulatoren von Motorsportfahrzeugen (Formel 1-Fahrzeuge) angeboten. Der Einsatz des Rettungssimulators bei ihm, dem Kläger, sei ein wichtiges Instrument der Verkehrssicherungsarbeit und der Verkehrserziehung.
- 15** Der Senat hat mit Beschluss vom 05.03.2020 - V R 26/18 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-373/19 angeordnet. Dieser hat mit Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19 (EU:C:2021:873) die ihm gestellten Fragen wie folgt beantwortet:

"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."

- 16** Die Beteiligten hatten Gelegenheit sich hierzu zu äußern.

- 17** Das FA sieht seine Auffassung durch das EuGH-Urteil bestätigt, da die Argumentation zum Schwimmunterricht in einer Schwimmschule auf die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining zu übertragen sei.
- 18** Der Kläger ist der Auffassung, dass die EuGH-Entscheidung allein die Auslegung des Begriffs "Schul- und Hochschulunterricht" betreffe und er sich weiterhin auf § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG als die günstigere nationale Norm berufen könne. Jedenfalls sei die Steuerfreiheit für die Kurse "Berufsgenossenschaft", "Teilnehmer unter 25 Jahre" sowie "Bundeswehr" zu bejahen, da diese Kurse entweder die Erziehung von Jugendlichen oder aber die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung betreffen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining steuerfrei sind. Außerdem hat es bei der Bejahung des ermäßigten Steuersatzes für die Umsätze aus der Vermietung des Rettungssimulators nicht alle hierfür erforderlichen Voraussetzungen geprüft.
- 20** 1. Die Entscheidung des FG verstößt gegen § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG.
- 21** a) Das FG hat in Bezug auf § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG die sich aus der MwStSystRL ergebenden Einschränkungen zu Unrecht nicht beachtet.
- 22** aa) Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei "die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die (...) von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden". Unionsrechtlich beruht dies jedenfalls auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten folgende Leistungen von der Steuer: "Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- oder 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".
- 23** bb) Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sind nicht alle Vorträge, Kurse und Veranstaltungen zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten "wissenschaftlicher oder belehrender Art" im Sinne dieser Vorschrift befreit, sondern nur diejenigen, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht sowie als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind (BFH-Urteile vom 30.06.2022 - V R 32/21 (V R 31/17), BFHE 277, 519, BFH/NV 2023, 108, Rz 12 ff.; vom 07.10.2010 - V R 12/10, BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303, Rz 15, sowie vom 27.04.2006 - V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.1.d).
- 24** cc) § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der sich das Schrifttum angeschlossen hat, in dieser Weise entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL auszulegen (BFH-Urteile in BFH/NV 2023, 108, Rz 12 ff.; in BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303, Rz 15, und in BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.1.d; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Rz 18; Leisner-Egensperger/Ahrens in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 UStG Rz 15, 18 und 33; Monfort in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr. 22a Rz 15; Müller, Deutsches Steuerrecht 2021, 2526 f.).
- 25** dd) Soweit das FG und dem folgend auch der Kläger die Auffassung vertreten, eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG überschreite die Wortlautgrenze und sei daher unzulässig, trifft dies nicht zu. Denn es handelt sich lediglich um eine einschränkende Auslegung des Wortlauts dieser Vorschrift --wie etwa bei "Kursen belehrender Art"-- auf den unionsrechtlich zulässigen Inhalt des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.
- 26** b) Mit seiner Entscheidung, dass die Umsätze aus der Vermietung des Rettungssimulators dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 65 AO unterliegen, hat das FG zudem rechtsfehlerhaft die Einschränkung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nicht berücksichtigt.
- 27** aa) Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer u.a. für die Leistungen der

Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Ausgeschlossen sind nach Satz 2 der Vorschrift Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Der ermäßigte Steuersatz gilt allerdings gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, nur dann, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden (Alternative 1), oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht (Alternative 2). Diese Steuerermäßigung beruht auf Art. 98 Abs. 2 und 3 i.V.m. Anh. III Nr. 15 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anh. III zu Art. 98 MwStSystRL genannten Kategorien einen ermäßigten Steuersatz anwenden. Dort sind u.a. steuerpflichtige Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit (Anh. III Nr. 15 MwStSystRL) genannt.

- 28** bb) Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften setzt in Bezug auf den vom FG bejahten Zweckbetrieb nach § 65 AO nicht nur voraus, dass dessen Voraussetzungen erfüllt sind, sondern darüber hinaus, dass auch die Einschränkungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alternative 1 UStG eingehalten werden (BFH-Urteil vom 26.08.2021 - V R 5/19, BFHE 274, 284, Rz 40 ff., 48). Damit kommt es nicht zu einer doppelten "Wettbewerbsprüfung". Vielmehr treten die strengeren Anforderungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alternative 1 UStG im Ergebnis an die Stelle der nach § 65 Nr. 3 AO zur Wettbewerbsprüfung vorzunehmenden Interessenabwägung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.05.2022 - V R 37/20, BFHE 275, 560, BStBl II 2022, 603, Rz 35 zur sog. zweiten Stufe der Wettbewerbsprüfung bei § 65 Nr. 3 AO), die dem Erfordernis einer einfachen Steuersatzbestimmung zuwiderläuft. Da die Interessenabwägung in dieser Weise entfällt, schließt sich der Senat einer hierauf bezogenen Kritik (Hüttemann, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2022, 197 ff., 205; demgegenüber zustimmend Martini, Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 61) nicht an.
- 29** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Dies betrifft nicht nur den in einem zweiten Rechtsgang erstmals zu prüfenden § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 Alternative 1 UStG, sondern ebenso die richtlinienkonforme Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG. Zwar kommt eine steuerfreie Unterrichtsleistung nicht in Betracht. Dies steht aber einer Steuerfreiheit entsprechend der Hilfsbegründung des FG als berufliche Fortbildung nicht entgegen. Letzteres bedarf allerdings weiterer Feststellungen, die in einem zweiten Rechtsgang zu treffen sind.
- 30** a) Das Fahrsicherheitstraining ist nicht als Unterricht steuerfrei.
- 31** aa) Nach den zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ergangenen EuGH-Urteilen A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17 (EU:C:2019:202, Rz 26) und Dubrovin & Tröger - Aquatics (EU:C:2021:873, Rz 28) verweist der "Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts (...) 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". Die Steuerbefreiung einer Unterrichtsleistung setzt somit insbesondere ein integriertes System der Kenntnisvermittlung sowie ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen voraus. Daher erfasst diese Steuerbefreiung weder den Fahrunterricht als "spezialisierten Unterricht" (EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie, EU:C:2019:202) noch den von Surf- und Segelschulen durchgeführten Surf- und Segelunterricht für Schulen oder Universitäten (EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840) noch den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht (EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics, EU:C:2021:873).
- 32** bb) Im Streitfall stellte das Fahrsicherheitstraining keinen steuerfreien Unterricht in diesem Sinne dar. Im Fahrsicherheitstraining wird praktisch wie theoretisch das Fahrverhalten für PKW oder Motorrad geschult, um gezielt Unfälle zu vermeiden. Im Hinblick darauf, dass der EuGH im Urteil A & G Fahrschul-Akademie (EU:C:2019:202) bereits den umfassenderen Fahrunterricht als einen spezialisierten Unterricht angesehen hat, handelt es sich bei dem Fahrsicherheitstraining als einem Teilaspekt des Fahrunterrichts erst recht nicht um ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen.
- 33** b) Das Fehlen einer Unterrichtsleistung steht der Steuerfreiheit nicht entgegen. Denn die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gesondert verwendeten Begriffe "Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung" sind gegenüber dem in dieser Bestimmung genannten Unterrichtsbegriff eigenständig auszulegen, wie sich auch aus

Art. 44 MwStVO ergibt. Somit besteht kein sachlicher Grund, die den Unterrichtsbegriff einschränkende EuGH-Rechtsprechung auf den Bereich der Aus- und Fortbildung oder der Umschulung zu übertragen.

- 34** aa) Nach Art. 44 Satz 1 MwStVO umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf (Alternative 1) sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient (Alternative 2), wobei die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung hierfür unerheblich ist (Art. 44 Satz 2 MwStVO). Entgegen der Auffassung des FA besteht dabei für Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (Art. 44 Satz 1 Alternative 2 MwStVO), weder ein Unmittelbarkeitserfordernis noch kommt es (wie bei Alternative 1 des Art. 44 Satz 1 MwStVO) auf einen direkten Gewerbe- oder Berufsbezug an.
- 35** bb) Gleichwohl ist bei Art. 44 Satz 1 Alternative 2 MwStVO aber auf die konkrete Eignung der Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse abzustellen. Ähnlich der früheren Abgrenzung des steuerfreien Unterrichts von der steuerpflichtigen Unterrichtsleistung mit Freizeitbezug (BFH-Urteil in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, Rz 33) kommt es somit darauf an, ob es die Schulungsmaßnahme Teilnehmern ermöglicht, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beruflich zu nutzen. Verwenden alle Teilnehmer die Schulungsmaßnahme beruflich, ist dabei die erforderliche Eignung zu unterstellen. Liegt eine berufliche Nutzung nur bei einigen Teilnehmern vor, muss sich die erforderliche Eignung leistungsbezogen aus der Schulungsmaßnahme selbst ergeben.
- 36** Auf dieser Grundlage ergibt sich für den Fall "gemischter" Kurse mit Berufsverwendung durch nur einzelne Teilnehmer eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG für alle Kursteilnehmer daraus, dass ansonsten ein- und dieselbe Schulungsmaßnahme je nach der individuellen Verwendung des jeweiligen Teilnehmers teils steuerfrei und teils steuerpflichtig wäre. Mit der leistungsbezogenen Definition der Schulungsmaßnahme wäre die im Tatbestand der Befreiungsnorm nicht vorgesehene Unterscheidung nach der konkreten Empfänger Verwendung nicht vereinbar.
- 37** cc) Die leistungsbezogene Auslegung wahrt im Übrigen die Kontinuität der --auch von der Finanzverwaltung akzeptierten-- BFH-Rechtsprechung. Danach können die Leistungen der Ballett- oder Kampfsportschulen (BFH-Urteile in BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, und vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879) als Aus- und Fortbildung dem Grunde nach weiterhin steuerfrei bleiben, ohne dass dem die einschränkende Auslegung des EuGH zum Unterrichtsbegriff entgegensteht.
- 38** dd) Abweichendes folgt nicht aus dem BFH-Urteil zur Jagdschule (Urteil in BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252), da dieses zur Rechtslage sowohl vor dem Inkrafttreten von Art. 44 MwStVO als auch von dessen Vorgängerregelung in Kap. V Abschn. 1 Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ergangen ist. Ebenso wenig steht einer leistungsbezogenen Auslegung der BFH-Beschluss zum Judounterricht (Beschluss vom 15.12.2021 - XI R 31/21 (XI R 6/18), BFH/NV 2022, 920) entgegen, da es dort an einer berufsbezogenen Teilnahme fehlte.
- 39** c) Danach liegen bei einem Fahrsicherheitstraining "Kurse belehrender Art" i.S. von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG vor, wenn es sich um eine berufliche Fortbildung entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL handelt, wobei Art. 44 MwStVO zu berücksichtigen ist.
- 40** aa) Zutreffend hat das FG dabei zwar entschieden, dass die Kostenübernahme durch Berufsgenossenschaften und Bundeswehr indiziert, dass die Kursteilnehmer beruflich Kraftfahrzeuge nutzten und sie durch das Erlernen von Techniken des defensiven Fahrens das Berufsrisiko minderten, in einen Verkehrsunfall verwickelt zu werden. Hierfür spricht insbesondere, dass es zu den Aufgaben der Berufsgenossenschaften als Institutionen der gesetzlichen Unfallversicherung gehört, Arbeits- und Wegeunfälle zu verhindern (vgl. § 14 Abs. 1 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch). Dies genügt als Nachweis dafür, dass die Teilnehmer aus beruflichen Gründen an den Schulungen teilnehmen und die dabei erlangten theoretischen und praktischen Kenntnisse einen direkten Bezug zu ihrem Beruf aufweisen. Ebenso ist es, soweit die Kostenübernahme von der Bundeswehr erfolgte. Der direkte Berufsbezug wird dabei nicht dadurch aufgehoben, dass die Teilnehmer die erlangten Kenntnisse und Fertigkeiten auch für das Führen von Privatfahrzeugen verwenden können.
- 41** bb) Das FG hat es aber nicht geprüft, ob es sich bei den Kursen mit Kostenübernahme durch Berufsgenossenschaften und Bundeswehr um "geschlossene" Kurse handelte oder um "gemischte" Kurse, an denen

nur einzelne Personen aus beruflichen Gründen teilnehmen. Letzteres erfordert die zusätzliche Prüfung, ob die Kurse als Schulungsmaßnahme mit konkreter Eignung zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse anzusehen sind (s. oben II.2.b bb). Dies erscheint beim Sicherheitstraining für Motorräder und vor allem beim Sicherheitstraining für Senioren zweifelhaft.

- 42** 3. Falls Umsätze aus den Kursen für Fahrsicherheitstrainings danach nicht steuerfrei sind, hat das FG im zweiten Rechtsgang auch zu prüfen, ob die Kurse, an denen Jugendliche teilnehmen, gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL im Sinne einer Verkehrserziehung als "Erziehung von Kindern und Jugendlichen" ähnlich wie z.B. bei sog. Präventionskursen (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.2021 - XI R 3/20, BFHE 275, 427, Rz 30 f.) steuerfrei sind, obwohl es mit dem in den Streitjahren geltenden § 4 Nr. 23 UStG einen diese Bestimmung nur teilweise umsetzenden Befreiungstatbestand gab.
- 43** Zu beachten ist dabei aber, dass dem Erziehungs- gegenüber dem Unterrichtsbegriff steuerrechtlich ein eigenständiger Charakter zukommt und er nicht dazu dient, Leistungen steuerfrei zu stellen, die den Voraussetzungen für den steuerfreien Unterricht nicht genügen. Ohne dass dabei zwischen einzelnen Steuerarten grundlegend zu unterscheiden wäre, bezieht sich -jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls- die Erziehung nach Art und Schwerpunkt auf die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen und mündigen Menschen, während es beim Unterricht vorrangig um die Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten und Fertigkeiten geht (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 09.05.2017 - VIII R 11/15, BFHE 258, 119, BStBl II 2017, 911, Rz 14 f.). Erforderlich wäre daher für eine "Verkehrserziehung von Jugendlichen" über eine bloße Wissensvermittlung hinaus insbesondere die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 275, 427, Rz 31) im Sinne einer Heranziehung zu verantwortungsvollen Verkehrsteilnehmern.
- 44** 4. Die vom FA angeregte Aussetzung des Revisionsverfahrens und Vorlage an den EuGH zur Auslegung der Begriffe "Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung" nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union kommt nicht in Betracht. Im Hinblick auf die durch Art. 44 MwStVO näher definierten Begriffe "Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung" hat der Senat keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.
- 45** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de