

ProMemoria-Info-Brief (Dezember 2014)

- Kommentierte Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 5. Juni 2014
(V R 19/13 – UR 2014 S. 735)

„Umsatzsteuerfreier Schwimmunterricht“

Leitsatz:

Schwimmunterricht kann als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht steuerfrei sein.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 4 Nr. 22a, § 12 Abs. 2 Nr. 9

► Volltext der Entscheidung:

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=2055

A. Problemstellung

Die Entscheidung belegt ein weiteres Mal, dass und in welchem Umfang die Befreiungen nach der MwStSystRL das nationale Umsatzsteuerrecht überlagern. Umso erstaunlicher ist es, dass die Finanzämter ganz offensichtlich immer noch nur § 4 UStG im Blick haben.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger führte in den Streitjahren 2005 bis 2007 Umsätze im Rahmen einer von ihm betriebenen „Schwimmschule“ aus. Er hatte im November 2005 das erste Staatsexamen für das Lehramt für die Fächer Sport und Physik abgelegt. Mit mehreren Arbeitnehmern, überwiegend Physiotherapeuten, führte er Baby-, Kleinkinder-, sonstige Kinder- und Erwachsenenschwimmkurse sowie Wassergymnastik wie Aqua-Jogging oder Aqua-Fitness in Hallenbädern durch, die er vom jeweiligen kommunalen Betreiber stundenweise angemietet hatte. Die Kursteilnehmer ent-

richteten für die Teilnahme an den Kursen an den Kläger ein Entgelt, das auch ein auf die Kursteilnehmer entfallendes Eintrittsgeld für die Hallenbadbenutzung umfasste. Auf der Grundlage des § 20 SGB V erstatteten Krankenkassen die für die Aqua-Fitness-Kurse erhobenen Entgelte ganz oder teilweise an die Kursteilnehmer.

Nach Auffassung des Finanzamts hat der Kläger steuerpflichtige Leistungen erbracht. Im Klageverfahren legte der Kläger eine Bescheinigung der Bezirksregierung vor, wonach die Schwimmkurse auf einen Beruf vorbereiteten. Die Erteilung einer Bescheinigung für das Baby- und Kleinkindschwimmen sowie das Aqua-Jogging und Aqua-Fitness wurde wegen des engen Bezugs zur Freizeitgestaltung abgelehnt. Die Klage hatte im Hinblick auf die streitigen Kurse wie Babyschwimmen, Kleinkindschwimmen, Aqua-Jogging und Aqua-Fitness keinen Erfolg (FG Münster, Urteil vom 13.12.2011 - 15 K 1041/08 U - EFG 2012, 985).

Die Revision hatte Erfolg. Der BFH hat entschieden, dass der Kläger einen Anwendungsvorrang der Richtlinie geltend machen könne, wozu noch weitere Feststellungen zu treffen seien.

I. Die Leistungen des Klägers seien nicht nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei. Der Kläger sei weder als Ersatzschule staatlich genehmigt noch nach Landesrecht erlaubt. Für die im finanzgerichtlichen Verfahren noch streitigen Kurse liege auch keine Bescheinigung über die Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vor. Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 lit. a UStG lägen nicht vor, da der Kläger als Einzelunternehmer die nach dem eindeutigen Wortlaut von § 4 Nr. 22 lit. a und b UStG erforderlichen unternehmerbezogenen Voraussetzungen nicht erfülle. Ob dies gegen das Unionsrecht oder die diesem zugrundeliegenden Grundsätze verstößt, ist im Hinblick auf diesen Wortlaut unbeachtlich und nur im Zusammenhang mit der Berufung des Klägers auf das Unionsrecht von Bedeutung.

II. Der Kläger könne sich für eine Steuerfreiheit seiner Leistungen aber auf das Unionsrecht berufen. Steuerfrei sei nach Artikel 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRL (zuvor Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. j der Richtlinie 77/388/EWG) der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht. Nach der zu dieser Bestimmung ergangenen Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 28.01.2010 - C-473/08, - EuGHE I 2010, 907 „Eulitz“; EuGH-Urteil vom 14.06.2007 - C-445/05 - EuGHE I 2007, 4841 „Haderer“; BFH-Urteil vom 20.03.2014 - V R 3/13 - BFH/NV 2014, 1175, unter II.2.) könnten einzelne Kurse, die der Kläger durchgeführt habe, als Schulunterricht eines Privatlehrers steuerfrei sein. Dies gelte insbesondere für das Kleinkindschwimmen, 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 werde. Dies möge auf Kurse wie Babyschwimmen, Aqua-Jogging und Aqua-Fitness nicht zutreffen, zumal bei diesen auch der Charakter bloßer Freizeitgestaltung nicht zu vernachlässigen sei. Hierzu seien im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.

III. Für das weitere Verfahren weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:

1. Seien die Leistungen des Klägers nicht nach Artikel 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRL steuerfrei, komme eine Berufung auf andere Befreiungstatbestände des Unions-

rechts nicht in Betracht. Für Artikel 132 Abs. 1 lit. g, h und i MwStSystRL fehle es bereits an der personenbezogenen Voraussetzung der „anerkannten Einrichtung“. Die Steuerfreiheit für bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben (Artikel 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL, zuvor Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. m der Richtlinie 77/388/EWG) komme nicht in Betracht, da der Kläger keine Einrichtung ohne Gewinnstreben sei.

2. Es werde zu berücksichtigen sein, dass der Kläger für Leistungen, die nicht steuerfrei seien, nicht den ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen könne. Im Hinblick auf die unionsrechtliche Grundlage der Steuersatzermäßigung, die sich auf die Überlassung von Sportanlagen und damit auf eine Nutzungsüberlassung bezieht, sei es nicht möglich, die Erteilung von Schwimmunterricht als einen unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsatz anzusehen. Sollte sich demgegenüber aus Abschnitt 171 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der UStR 2005 ergeben, dass die Erteilung von Schwimmunterricht als eigenständige Leistung der Steuersatzermäßigung unterliegt, könnte sich der Senat dem nicht anschließen. Ebenso könnten Kurse wie „Aqua-Jogging“ und „Aqua-Fitness“ nicht als Verabreichung von Heilbädern angesehen werden, da insoweit unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Grundlagen eine Thermalbehandlung vorliegen müsste, an der es fehle.

C. Kontext der Entscheidung

I. Nach § 4 Nr. 21 UStG sind steuerfrei die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Der Betrieb des Klägers war weder als Ersatzschule staatlich genehmigt noch nach Landesrecht erlaubt. Es lag auch keine Bescheinigung über die Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vor. Nach § 4 Nr. 22 lit. 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 lit. a genannten Unternehmen durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht (§ 4 Nr. 22 lit. b UStG). Auch in dieser Hinsicht lagen die unternehmerbezogenen Voraussetzungen nicht vor.

II. In seinem Urteil in der Rechtssache „Eulitz“ hat der EuGH entschieden: Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. j der Sechsten Richtlinie 77/388 (jetzt: Artikel 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRL) ist dahin auszulegen, dass Lehrleistungen, die ein Diplom-Ingenieur

an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw. Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, „Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“, im Sinne dieser Bestimmung sein können. Auch andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können solche Unterrichtseinheiten sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Mit den „Unterrichtseinheiten“ wird nicht nur Unterricht erfasst, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Begünstigt sind auch andere Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. Im Urteil in der Rechtssache „Haderer“ hat der EuGH entschieden: Für Tätigkeiten, die von einem Einzelnen mit dem Status eines freien Mitarbeiters erbracht werden und in der Erteilung von Schularbeitshilfe sowie Keramik- und Töpferkursen in Erwachsenenbildungseinrichtungen bestehen, kann die Mehrwertsteuerbefreiung für „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. j der Sechsten Richtlinie 77/388 nur dann gewährt werden, wenn es sich bei diesen Tätigkeiten um die Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht durch einen für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelnden Lehrer handelt. Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ ist dabei nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, vielmehr schließt er 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. Das nationale Gericht hat zu beurteilen, ob sich die fraglichen Tätigkeiten auf „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S.v. Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. j der Sechsten Richtlinie beziehen. Der EuGH befasst sich ferner – freilich ohne eindeutiges Ergebnis - mit der Frage, wann im Sinne dieser Norm Unterricht „von Privatlehrern erteilt“ wird.

III. Ein weiteres Mal befasst sich der BFH mit der Frage, wann i. S. d. Artikel 132 Abs. 1 lit. g, h und i MwStSystRL die personenbezogene Voraussetzung der „anerkannten Einrichtung“ erfüllt ist (was vorliegend zu Recht verneint wird). Es ist Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. Nach den von einer umfangreichen Rechtsprechung des EuGH und des BFH entwickelten Grundsätzen (z.B. EuGH-Urteil vom 15.11.2012 - C-174/11 - UR 2013, 35 = DStRE 2013, 423 Rn. 31 „Zimmermann“, m. Anm. Fischer, jurisPR-SteuerR 5/2013 Anm. 6; BFH-Urteil vom 25.04.2013 - V R 7/11 – BStBl. II 2013, 976, m. Anm. Eversloh, jurisPR-SteuerR 38/2013 Anm. 6) reicht es für die Anerkennung als Einrichtung weder aus, dass der Kläger direkte vertragliche Beziehungen mit Gemeinden hinsichtlich der Nutzung von Schwimmbädern unterhielt, noch dass Kosten auf der Grundlage von § 20 SGB V erstattet wurden. Auch im Hinblick auf eine Kosten-

tragung durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit ist zu berücksichtigen, ob der Unternehmer seine Leistung unmittelbar aufgrund vertraglicher Vereinbarungen mit Sozialversicherungsträgern erbringt (BFH-Urteil vom 08.11.2007 - V R 2/06 – BStBl. II 2008, 634). Dies vorausgesetzt waren hier die Gemeinden als Hallenbadbetreiber nicht als „Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit“ tätig, während im Rahmen der Leistungserbringung nach § 20 SGB V keine vertraglichen Beziehungen zu den gesetzlichen Krankenkassen bestanden. Im Übrigen kommt dem Kläger mit seinen Leistungen neben dem Kleinkindschwimmen nicht der Charakter einer Einrichtung mit anerkannter vergleichbarer Zielsetzung wie öffentlichen Schulen oder Hochschulen zu.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidung, welche die Doppelung der Befreiungen von der Umsatzsteuer nach nationalem und harmonisiertem europäischem Recht „durchdekliniert“, überzeugt sowohl im Ergebnis als auch in der Begründung. Der Steuerpflichtige ist in der komfortablen Situation, sich auf die ihm günstigere Rechtsordnung berufen zu können. Gleichwohl entspricht es nicht dem europäischen Harmonisierungsauftrag, dass der deutsche Gesetzgeber die Befreiungen nach der MwStSystRL nicht oder allenfalls zögerlich in nationales Recht umsetzt, was der BFH ständig anmahnt. In dieser Hinsicht hat das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Gesetz vom 25.07.2014 - BGBl I 2014, 1266) einen Fortschritt gebracht: Der neu eingefügte § 4 Nr. 15b UStG dient der Umsetzung des Artikels 132 Abs. 1 lit. g der MwStSystRL im Bereich der Arbeitsförderung. § 4 Nr. 27 lit. a setzt Artikel 132 Abs. 1 lit. k MwStSystRL um; nach letzter Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in den Buchstaben b, g, h und i des Artikels 132 Abs. 1 MwStSystRL genannten Tätigkeiten und für Zwecke des geistlichen Beistands von der Steuer.

Autor und Fundstelle:

Vors. RiBFH a. D., RA **Peter Fischer** - **jurisPR-SteuerR** 46/2014 Anm. 4