



EuGH-Vorlage: BFH hat Zweifel an der Steuerbefreiung für Schwimmunterricht

1 Hintergrund – Verschärfung durch den EuGH

Seit geraumer Zeit ist bekannt, dass die nationalen Steuerbefreiungen für gewerbliche Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG nicht im Einklang mit dem Unionsrecht stehen (vgl. KMLZ Newsletter 16 | 2019). Private Lehrer und privatrechtliche Bildungseinrichtungen verfügen meistens nicht über die notwendige Bescheinigung der Landesbehörde, die materielle Voraussetzung von § 4 Nr. 21 UStG ist. Betroffene Anbieter haben sich vielfach unmittelbar auf die weniger strengen Vorgaben des Unionsrechts berufen. Bislang interpretierten sowohl der EuGH als auch dem folgend der BFH die unionsrechtlichen Steuerbefreiungen recht weit. Im Ergebnis wurde jegliche Unterrichtung erfasst, sofern sie nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hatte. Dem BFH genügte ferner ein Gemeinwohlinteresse am Erlernen. Kürzlich jedoch hat der EuGH die Steuerbefreiung für den Fahrschulunterricht verneint und dabei eine neue Definition von Unterricht formuliert. Die Unterrichtungen müssen fortan der „Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen“, wie sie für den Schul- und Hochschulunterricht aller Mitgliedstaaten charakteristisch sind, dienen. Diese ungleich strengere Interpretation bedeutet eine Rechtsprechungsänderung. Der BFH sieht es nun nicht mehr als gesichert an, dass Schwimmunterricht unter die neue Definition von „Schul- und Hochschulunterricht“ fällt. Ferner steht sogar die Frage im Raum, ob die Rechtsform über die Steuerbefreiung entscheidet. Die Vorlage betrifft damit den gesamten gewerblichen Bildungssektor.

2 Sachverhalt

Eine GbR betrieb eine Schwimmschule mit typischen Unterrichtsangeboten wie der Abnahme des „Seepferdchens“. Derartige Leistungen fallen nicht unter § 4 Nr. 21 UStG. Wie sowohl einige Finanzgerichte als auch der BFH selbst bestätigten, konnten sich Anbieter jedoch unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL berufen. Dem lag die



Markus Müller, LL.M.
Steuerberater,
Dipl.-Finanzwirt (FH)

+49 (0) 211 54 095-387
markus.mueller@kmlz.de

Interpretation zugrunde, dass die Eigenschaft des „Privatlehrers“ nicht von der Rechtsform des Unternehmers abhinge. Dass Schwimmunterricht Bestandteil der schulischen Ausbildung ist, wurde bislang nicht bezweifelt. Zudem genügt dem BFH bisher das eigenmächtig bejahte Gemeinwohlinteresse am Erlernen des Schwimmens. Das Finanzamt macht im Verfahren geltend, Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL finde keine Anwendung, da die Klägerin keine Privatlehrerin sei.

3 Vorlagefragen

Bereits vor der Rechtsprechungsänderung des EuGH im Fahrschul-Urteil führte die Divergenz von nationalen und unionsrechtlichen Befreiungsnormen zu einer unsicheren Gemengelage. § 4 Nr. 21 UStG ist unübersichtlich und enthält Tatbestandsmerkmale, die das Unionsrecht nicht kennt. Andere Voraussetzungen finden sich hingegen sowohl im nationalen Recht als auch in der MwStSystRL, werden aber unterschiedlich interpretiert. Das erklärt, wieso die Verschärfung eines einzigen Tatbestandsmerkmals („Schul- und Hochschulunterricht“) drei Vorlagefragen nach sich zieht.

Zunächst erfragt der BFH, ob „Schul- und Hochschulunterricht“ auch das Erlernen des Schwimmens umfasst. Das Gericht sieht die Notwendigkeit der Vorlage in der neuen Unterrichtsdefinition des EuGH begründet. Dies überrascht angesichts der Tatsache, dass Schwimmunterricht in allen Bundesländern Bestandteil des Lehrplans ist. Schwimmschulen vermitteln auch keine mit einer Fahrschulausbildung vergleichbaren Spezialkenntnisse, die der EuGH nicht mehr als „Schul- und Hochschulunterricht“ versteht. Denn letztlich ist jeder Bestandteil der Schulbildung und damit auch jeder Lehrer und jede Einrichtung in gewisser Weise spezialisiert.

Die zweite Vorlagefrage betrifft die Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, wonach private Leistungserbringer Ziele verfolgen, die mit denen der öffentlichen Hand vergleichbar sind, und als solche „Einrichtung“ durch den Mitgliedstaat anerkannt sein müssen. Der BFH möchte wissen, ob sich diese notwendige Anerkennung aus dem Gemeinwohlinteresse am Erlernen des Schwimmens ergibt. Der EuGH hat die Einrichtungs-Eigenschaft bislang nur für den Sozialbereich spezifiziert, nicht jedoch im Zusammenhang mit Bildungsleistungen.

Sollte Frage 2 zu verneinen sein, bittet der BFH um Klarstellung, ob – wie das Finanzamt vorträgt – Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL nur für Einzelunternehmer anwendbar ist. Diese Vorlagefrage ist auf die Ausführungen des Generalanwalts im Fahrschul-Urteil zurückzuführen. Der Generalanwalt hatte die Privatlehrer-Eigenschaft erstmalig exklusiv Einzelunternehmern zugeschrieben. Der EuGH musste diese Frage letztlich jedoch nicht beantworten. Offen bleibt vor allem, wie eine Unterscheidung nach der Rechtsform für die Anwendung einer Steuerbefreiung mit dem Grundsatz der Neutralität bzw. dem allgemeinen Gleichheitsrecht vereinbar wäre.

4 Mögliche Praxisfolgen und Handlungsempfehlung

Der Vorlagebeschluss verdeutlicht eindrücklich die gegenwärtige Rechtsunsicherheit für Unternehmer, die sich unmittelbar auf die Steuerbefreiungen des Unionsrechts berufen haben. Sie müssen damit rechnen, dass ihre Leistungen nun doch mit Umsatzsteuer belastet werden könnten. Vor allem Unterrichtungen, die über den Kern des Schulunterrichts hinausgehen, sind zu hinterfragen. Zieht man die dazu ergangene Rechtsprechung in Betracht, betrifft dies neben Fitness-, Ballett-, Kampfsport-, Yoga-, Surf-, Segel- und Tanzunterricht auch musikalische und sprachliche Kurse sowie Kurse zu Sofortmaßnahmen am Unfallort. Anbieter derartiger Leistungen sollten überprüfen, ob ihre Kurse auch nach den strengeren EuGH-Maßstäben von der Umsatzsteuer befreit werden können. Ggf. besteht die Möglichkeit, durch die Landesbehörde anerkannt zu werden und eine nationale Steuerbefreiung anzuwenden. Wer beabsichtigt, neue Unterrichtungen aufzunehmen, sollte die Steuerbefreiung vorab durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft absichern.