

Zur Umsatzbesteuerung von Leistungen einer Schwimmschule

NV: Umsätze aus Leistungen einer Schwimmschule sind umsatzsteuerpflichtig
(Anschluss an EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 -
C-373/19, EU:C:2021:873).

UStG	§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb
MwStSystRL	Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j

Urteil vom 15.03.2022 - V R 35/21 (V R 35/19)

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 14.06.2018 - 1 K 3226/15

T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14.06.2018 - 1 K 3226/15 insoweit aufgehoben, als es der Klage stattgegeben hat und die Klage auch insoweit abgewiesen.

Die Revision der Klägerin wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des gesamten Verfahrens.

G r ü n d e

I.

- 1 Streitig ist, ob die von der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) durchgeführten Schwimmkurse für Säuglinge im Alter von 3 bis 12 Monaten und Kleinkinder im Alter von 12 bis 36 Monaten steuerfrei sind.
- 2 Die Klägerin betreibt seit dem 30.04.2004 als Einzelunternehmerin in angemieteten Schwimmhallen eine Schwimmschule für Kinder und Erwachsene. Sie bezeichnet ihren Schwimmunterricht als "Y"-Methode und hat sich diese Marke beim Deutschen Patent- und Markenamt eintragen lassen.
- 3 Die Schwimmkurse für Kinder teilt die Klägerin nach dem Alter der Kinder ein. Dabei bildet sie Gruppen für:
 - Säuglinge im Alter von 3 bis 12 Monaten,
 - Kleinkinder im Alter von 12 bis 36 Monaten,
 - Kleinkinder im Alter vom 3. bis zum 6. Lebensjahr und
 - Kinder ab dem Alter von 5 1/2 Lebensjahren.
- 4 Darüber hinaus bietet sie für Kinder, die "das ... Schwimmen ohne Schwimmhilfen" beherrschen, Kurse an, die sie "X" nennt.
- 5 Die Klägerin behandelte sämtliche Schwimmkurse von Anfang an als nach § 4 Nr. 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfreie Leistungen. Sie erteilte keine Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis.

- 6 Die Entgelte für das "Säuglingsschwimmen" (3 bis 12 Monate) und das "Kleinkinderschwimmen" (12 bis 36 Monate) betragen (brutto):

Jahr	3 bis 12 Monate	12 bis 36 Monate	Summe
2006	15.993,45 €	23.603,35 €	39.596,80 €
2007	10.477,20 €	20.432,55 €	30.909,75 €
2008	9.217,33 €	7.282,11 €	16.499,44 €
2010	20.200,59 €	25.811,42 €	46.012,01 €
2011	24.098,00 €	19.168,22 €	43.266,22 €
2012	23.236,95 €	24.222,59 €	47.459,54 €

- 7 Die Klägerin beantragte erstmals mit Schreiben vom 19.04.2010 beim Regierungspräsidium A eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG. Das Regierungspräsidium lehnte den Antrag mit Bescheid vom 27.04.2010 (ohne Rechtsbehelfsbelehrung) ab, weil eine solche Bescheinigung für private Schwimmschulen nicht erteilt werden könne.
- 8 Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung behandelte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Leistungen in den geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2006 bis 2010 vom 24.10.2012 und in den erstmaligen Umsatzsteuerbescheiden 2011 und 2012 vom 19.05.2014 als steuerpflichtig. Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einspruch ein.
- 9 Mit Schriftsatz vom 21.05.2012 beantragte die Klägerin beim zuständigen Regierungspräsidium A erneut eine Bescheinigung. Das Regierungspräsidium erteilte die Bescheinigung mit Verfügung vom 09.07.2013 rückwirkend ab dem 30.04.2004 nur für das Kleinkinderschwimmen (ab 3 Jahren) und das Kinder- bzw. Schülerschwimmen (ab 6 Jahren). Mit weiterem Bescheid vom gleichen Tag lehnte es eine Bescheinigung für das Säuglingsschwimmen (3 bis 12 Monate) und das Kleinkinderschwimmen (12 bis 36 Monate) ab.
- 10 Das FA gewährte daraufhin in den geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2006 bis 2008 und 2010 jeweils vom 19.02.2014 sowie 2011 und 2012, jeweils vom 06.08.2014, die Steuerbefreiung für das Kleinkinderschwimmen (ab 3 Jahren).

- 11 Die Steuerbefreiung für das Säuglingsschwimmen (3 bis 12 Monate) und das Kleinkinderschwimmen (12 bis 36 Monate) lehnte es mit Einspruchsentscheidung vom 26.10.2015 ab.
- 12 Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte zum Teil Erfolg. Das FG behandelte die Schwimmkurse für Kleinkinder (12 bis 36 Monate) als steuerfrei, die Säuglingsschwimmkurse (3 bis 12 Monate) dagegen als steuerpflichtig. Nach nationalem Recht seien die Leistungen der Klägerin insgesamt steuerpflichtig. Die Klägerin könne sich hinsichtlich der Schwimmkurse für Kleinkinder (12 bis 36 Monate) aber auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) sowie (für das Streitjahr 2006) auf 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 berufen, weil sie insoweit Unterricht im Sinne dieser Bestimmungen erteile. Das Säuglingsschwimmen (3 bis 12 Monate) sei dagegen steuerpflichtig, weil es nicht über eine Freizeitgestaltung hinausgehe und nicht in einem strukturierten Prozess den Säuglingen Schwimmkenntnisse und Schwimmfähigkeiten vermittele.
- 13 Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das FA mit der Revision.
- 14 Zur Begründung ihrer Revision bezieht sich die Klägerin im Wesentlichen auf das von ihr im Verfahren vor dem FG vorgelegte Sachverständigengutachten. Aus dem Gutachten folge, dass die Leistungen der Klägerin auch im Altersbereich unter 12 Monaten das Erlernen des Schwimmens zumindest erleichtern und fördern könnten. Die Annahme einer reinen Freizeitgestaltung verbiete sich daher.
- 15 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 auf 0 € festzusetzen.

- 16 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben, soweit dort Schwimmkurse für Kleinkinder
(12 bis 36 Monate) als steuerfrei behandelt wurden, ggf. unter Zurückverwei-
sung zur Sachaufklärung durch das FG.
- 17 Das Urteil des FG leide an Verfahrensfehlern. Trotz entsprechenden Antrags
des FA habe das FG kein gerichtliches Sachverständigengutachten zu der Fra-
ge eingeholt, ab welchem Alter Kinder tatsächlich das Schwimmen erlernen
können.
- 18 Der Senat hat mit Beschluss vom 10.06.2020 - V R 35/19 das Ruhen des Ver-
fahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)
in der Rechtssache C-373/19 angeordnet.
- 19 Der EuGH hat mit seinem Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom
21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873 auf die ihm gestellten Fragen wie
folgt 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."
- 20 Die Beteiligten hatten Gelegenheit sich hierzu zu äußern.

II.

- 21 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die
Klage auch insoweit abzuweisen als das FG Schwimmkurse für Kleinkinder
(12 bis 36 Monate) als steuerfrei behandelt hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der
Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision der Klägerin ist unbegründet
und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht ent-
schieden, dass die Umsätze der Klägerin aus Säuglingsschwimmkursen (3 bis
12 Monate) steuerpflichtig sind.

- 22 1. Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, kommt eine Steuerfreiheit nach nationalem Recht (§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG) nicht in Betracht, weil für die streitigen Kurse nicht die danach erforderlichen Bescheinigungen zur Berufs- oder Prüfungsvorbereitung vorliegen.
- 23 2. Es kommt auch keine unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit in Betracht.
- 24 a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht.
- 25 b) Zwar hatte der Senat in seinem Urteil vom 05.06.2014 - V R 19/13 (BFHE 245, 433) entschieden, dass Schwimmunterricht als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei sein kann. Auf Vorlage durch den Senat (Beschluss vom 27.03.2019 - V R 32/18, BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457) hat der EuGH demgegenüber im Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics, EU:C:2021:873 entschieden, dass der von dieser Bestimmung und von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL vorausgesetzte Schul- und Hochschulunterricht nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst. Daher hat der Senat seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben (Urteil vom 16.12.2021 - V R 31/21 (V R 32/18), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Deutsches Steuerrecht 2022, 491). Damit steht für den Streitfall fest, dass Schwimmunterricht nicht unter die unionsrechtlich zu gewährende Steuerfreiheit für Unterricht fällt.
- 26 c) Eine Steuerfreiheit lässt sich auch nicht anderweitig begründen.
- 27 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 umfasst dies "Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Er-

haltung beruflicher Kenntnisse dient", wobei die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung unerheblich ist.

- 28 Hierzu gehören nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch solche gemischten Kurse, die es einem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten zur Vertiefung und Fortentwicklung beruflich zu nutzen, selbst wenn von dieser Möglichkeit nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen (Senatsurteil vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c aa). Dafür, dass Kursteilnehmer der von der Klägerin veranstalteten Schwimmkurse die Kursteilnahme für eine spätere Berufstätigkeit z.B. als Schwimmlehrer nutzten oder diese anstrebten, bieten die Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte; auch hat die Klägerin hierzu nichts vorgetragen.
- 29 Auf die geltend gemachten Verfahrensfehler zur Frage der Notwendigkeit eines Sachverständigengutachtens, ab welchem Alter Kinder das Schwimmen erlernen können, kommt es nicht an.
- 30 3. Danach erweist sich das Urteil des FG insoweit als im Ergebnis zutreffend, als es die Umsätze der Klägerin aus Säuglingsschwimmkursen (3 bis 12 Monate) sowohl nach nationalem als auch nach Unionsrecht als steuerpflichtig behandelt hat.
- 31 4. Eine Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung kommt vorliegend nicht in Betracht, weil das FA die jetzt aufgegebene BFH-Rechtsprechung der Steuerfestsetzung nicht zugrunde gelegt hat.
- 32 Im Übrigen ist Im Hinblick auf das im Revisionsverfahren geltende Verböserungsverbot (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) nicht zu entscheiden, ob die Steuerfreiheit auch insoweit zu versagen ist, als das FA die Steuerfreiheit der Schwimmkurse für Kleinkinder im Alter vom 3. bis zum 6. Lebensjahr und für Kinder ab dem Alter von 5 1/2 Lebensjahren bejaht hat.
- 33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.