

# Beschluss vom 08. Oktober 2019, XI B 49/19

**Umsatzsteuerbefreiung für Schul- und Hochschulunterricht; Leistungen, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben; kein Beweisantrag zu Rechtsfragen**

ECLI:DE:BFH:2019:B.081019.XIB49.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 21, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst j, UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Mai 2019, Az: 7 K 7024/17

## Leitsätze

1. NV: Handwerkskurse für Kinder, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben, sind nicht umsatzsteuerfrei .
2. NV: Rechtsfragen, die nicht das in einem anderen Staat geltende Recht, Gewohnheitsrecht oder Statuten (vgl. § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 293 ZPO) betreffen, sind einer Beweiserhebung nicht zugänglich .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 08.05.2019 - 7 K 7024/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine inzwischen aufgelöste GbR, führte in den Streitjahren (2012 und 2013) Handwerkskurse für Kinder durch.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) rechnete der Klägerin in den Umsatzsteuer-Jahresbescheiden für die Streitjahre vom 20.03.2015 auch die Umsätze zu, die aus Sicht der Klägerin zwei andere GbR ausgeführt haben. Außerdem sah es die Umsätze als umsatzsteuerpflichtig an. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 27.12.2016).
- 3 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg wies die Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiterverfolgte und sich außerdem auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) berief, mit Urteil vom 08.05.2019 - 7 K 7024/17 zum weit überwiegenden Teil ab und ließ die Revision nicht zu. Es führte u.a. aus, dass die Umsätze der Klägerin nicht umsatzsteuerfrei seien. Eine Anwendung des § 4 Nr. 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) scheidet schon mangels Genehmigung, Erlaubnis oder auf die Klägerin lautender Bescheinigung aus. Die Berufung der Klägerin auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL bleibe erfolglos, weil ihre Kurse bereits nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vor Ergehen des Urteils A & G Fahrschul- Akademie vom 14.03.2019 – C-449/17 (EU:C:2019:202, Deutsches Steuerrecht 2019, 620) kein Schul- oder Hochschulunterricht gewesen seien. Die Kurse seien vielmehr freizeitanah gewesen. Deshalb könne offen bleiben, ob eine Steuerbefreiung für spezialisierten Unterricht seit dem EuGH-Urteil ohnehin ausscheide. Außerdem fehlten zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL jegliche Nachweise zu Kostenübernahmen durch öffentliche Träger. Die Klägerin sei daher auch keine anerkannte Einrichtung. Allerdings sei die Umsatzsteuer des Jahres 2013 zu hoch festgesetzt worden.

- 4 Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und wegen eines Verfahrensfehlers des FG zuzulassen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- jedenfalls unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen, soweit sie überhaupt hinreichend dargelegt sind, nicht vor.
- 6 1. Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache ist nicht hinreichend dargelegt.
- 7 a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache begründet, hat der Beschwerdeführer zur Erfüllung der Darlegungsanforderungen eine hinreichend bestimmte und für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Hierzu ist schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen darzulegen, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im allgemeinen Interesse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.04.2018 – XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz 50; vom 13.03.2019 - XI B 97/18, BFH/NV 2019, 711, Rz 3). Sofern zu dem Problemkreis Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, ist eine grundlegende Auseinandersetzung damit sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist bzw. weshalb sie ggf. einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 07.07.2015 - I B 114/14, BFH/NV 2015, 1425, Rz 7; vom 18.11.2015 – XI B 61/15, BFH/NV 2016, 435, Rz 18).
- 8 b) Wird die Unvereinbarkeit einer Rechtsnorm mit dem Unionsrecht geltend gemacht, muss der Beschwerdeführer u.a. substantiiert darlegen, mit welcher Vorschrift des Unionsrechts die der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegende Norm seiner Ansicht nach unvereinbar ist. Dies erfordert eine Auseinandersetzung mit den Vorgaben des Unionsrechts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH und ggf. auch eine Befassung mit der dazu vom FG im angefochtenen Urteil vertretenen Auffassung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 09.11.2007 - IV B 169/06, BFH/NV 2008, 390, unter 1.a, Rz 5; vom 21.03.2018 – I B 63/17, BFH/NV 2018, 838, Rz 8).
- 9 c) Diesen Anforderungen wird die Beschwerde nicht gerecht. Sie wirft mit dem Vortrag, die Klägerin erfülle mit ihrer Tätigkeit Elemente des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL und mit der Versagung der Steuerbefreiung ergäben sich begründete Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts, schon keine abstrakte Rechtsfrage auf. Außerdem fehlt jegliche Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung zu den Anforderungen an die befreiten Leistungen, wonach es sich um Unterrichtseinheiten zur Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende handeln muss (vgl. EuGH-Urteile Haderer vom 14.06.2007 - C-445/05, EU:C:2007:344, BFH/NV 2007, Beilage 4, 394, Rz 26; Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583, Rz 32; BFH-Beschlüsse vom 16.03.2017 - V R 38/16, BFHE 258, 167, BStBl II 2017, 1017, Rz 31; vom 25.10.2018 – XI B 57/18, BFH/NV 2019, 130), d.h. um eine Aus- und Fortbildung, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat (BFH-Urteil vom 20.03.2014 - V R 3/13, BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175, Rz 20). Von Letzterem ist das FG indes ausgegangen.
- 10 d) Deshalb hat die Sache auch nicht im Hinblick auf die Frage 1 des BFH-Beschlusses vom 27.03.2019 – V R 32/18 (BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457) offensichtlich grundsätzliche Bedeutung. Das FG konnte wegen des Freizeitcharakters der Kurse in Rz 60 (juris) der Vorentscheidung zu Recht offen lassen, ob spezialisierter Unterricht (noch) befreit ist (vgl. dazu auch EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840, Rz 30 ff., 33).
- 11 2. Soweit die Beschwerde geltend macht, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Abweichung von mehreren Urteilen zuzulassen, hat die Klägerin nicht, was zur Darlegung erforderlich gewesen wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26.09.2017 – XI B 65/17, BFH/NV 2018, 240, Rz 25; vom 05.07.2018 – XI B 17/18, BFH/NV 2018, 1139, Rz 19), abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits herausgearbeitet und einander so gegenübergestellt, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird.

- 12** 3. Die behauptete Abweichung liegt überdies nicht vor; denn die behaupteten Divergenzentscheidungen betreffen allesamt andere Sachverhalte; das FG ist von denselben Rechtsgrundsätzen ausgegangen wie der BFH und die anderen FG.
- 13** a) Im BFH-Urteil vom 05.06.2014 – V R 19/13 (BFHE 245, 433) ging es um Schwimmunterricht; der BFH hat dort in Rz 18 ausgeführt, dass Schwimmunterricht, der den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung hat, nicht steuerfrei ist. Davon ist auch das FG ausgegangen; es hat den Freizeitcharakter der Handwerkskurse bejaht.
- 14** b) Aus den gleichen Gründen liegt keine Abweichung vom Urteil des FG München vom 13.09.2018 - 3 K 1868/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1920) vor; denn das FG München hat in Rz 35 (juris) verneint, dass die dortigen Schwimmkurse der bloßen Freizeitgestaltung dienen (vgl. ebenso nachfolgend BFH-Beschluss in BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457, Rz 17).
- 15** c) Ebenfalls aus den genannten Gründen ist die Vorinstanz nicht vom Urteil des FG Münster vom 15.08.2017 - 15 K 2689/14 U (EFG 2017, 1699) abgewichen. Schwimmunterricht, der der bloßen Freizeitgestaltung dient, ist auch nach Auffassung des FG Münster nicht steuerfrei, wie sich aus den Ausführungen der Rz 20 ff. (juris) ergibt. Hier hat das FG bezüglich der Kurse der Klägerin den Freizeitcharakter bejaht.
- 16** 4. Der gerügte Verfahrensfehler liegt ebenfalls nicht vor.
- 17** a) Das FG muss einem Beweisantrag nicht nachkommen, wenn dieser unsubstantiiert ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 09.01.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681, Rz 19; vom 31.01.2019 - VIII B 41/18, BFH/NV 2019, 702, Rz 16). Die Substantiierung eines Beweisantrags setzt voraus, dass das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angegeben wurden (z.B. BFH-Beschluss vom 17.07.2014 – XI B 87/13, BFH/NV 2014, 1891, Rz 22, m.w.N.). Keine Tatsachen sind Schlussfolgerungen aller Art, insbesondere Rechtsfragen und juristische Subsumtionen, sofern es nicht um ausländisches Recht geht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.02.2007 – III B 70/05, BFH/NV 2007, 1083, unter II., Rz 11; vom 09.03.2007 - IV B 1/06, juris, Rz 3). Rechtsfragen, die nicht das in einem anderen Staat geltende Recht, Gewohnheitsrecht oder Statuten (vgl. § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 293 der Zivilprozessordnung --ZPO--) betreffen, sind einer Beweiserhebung nicht zugänglich (vgl. BFH-Beschluss vom 06.12.2012 – I B 8/12, BFH/NV 2013, 703, Rz 8).
- 18** b) Die Klägerin macht geltend, sie habe in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass Bescheinigungen i.S. des § 4 Nr. 21 UStG nachträglich erteilt werden können. Den dazu gestellten Beweisantrag habe das FG nicht in ausreichendem Maße beachtet. Die nicht erfolgte Beweiserhebung werde gerügt.
- 19** c) Ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 08.05.2019 hat die Klägerin ihren Sachantrag gestellt und außerdem --hilfsweise-- beantragt, ein Gutachten des Ministeriums für Bildung, Jugend und Sport des Landes Brandenburg dazu einzuholen, dass die Klägerin ausschließlich Leistungen erbracht hat, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen.
- 20** d) Dieser Beweisantrag betrifft eine Rechtsfrage; ob die Leistungen der Klägerin unter § 4 Nr. 21 UStG fallen, hat nicht das Ministerium für Bildung, Jugend und Sport des Landes Brandenburg zu beurteilen, sondern das FG.
- 21** e) Es stand der Klägerin allerdings frei, bei der zuständigen Behörde eine Bescheinigung i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG des Inhalts zu beantragen, dass die Klägerin in den Streitjahren auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet hat. Sollte diese Bescheinigung nach Überprüfung der hierfür erforderlichen Voraussetzungen von der zuständigen Behörde (für die Streitjahre) erteilt werden bzw. am 26.09.2019 erteilt worden sein, könnte ihr Rückwirkung zukommen (vgl. BFH-Urteile vom 21.02.2013 – V R 27/11, BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529, Rz 17; vom 20.04.2016 – XI R 6/14, BFHE 253, 499, BStBl II 2016, 828, Rz 21). Nach deren Erteilung weiterhin vom FG zu beurteilen wäre allerdings, ob die Leistungen der Klägerin i.S. des § 4 Nr. 21 UStG unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen. Dies hat das FG ebenfalls verneint.
- 22** 5. Indem die Klägerin mit ihrem Beschwerdevorbringen im Kern die Rechtsauffassung des FG für falsch hält, stellt sie die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung in Frage. Dies vermag die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11.12.2014 - XI B 49/14, BFH/NV 2015, 363, Rz 18; vom 19.12.2016 - XI B 57/16, BFH/NV 2017, 599, Rz 39).
- 23** Einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler, der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ausnahmsweise zur Zulassung der Revision führen könnte, hat die Klägerin mit ihren Einwendungen nicht in der durch § 116 Abs. 3

Satz 3 FGO gebotenen Form (vgl. zu den Anforderungen z.B. BFH-Beschlüsse vom 20.02.2018 – XI B 129/17, BFH/NV 2018, 641, Rz 12; in BFH/NV 2018, 953, Rz 59) dargelegt. Insbesondere ist angesichts des Alters der Kinder und der beharrlichen Weigerung der Klägerin, an der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken, sowohl der vom FG gezogene Schluss, dass alle Leistungen der Klägerin zuzurechnen sind, als auch die Annahme, die Kurse hätten den Charakter bloßer Freizeitgestaltung, nicht greifbar gesetzeswidrig, sondern zumindest vertretbar.

**24** 6. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

**25** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)