

Urteil vom 22. Januar 2025, XI R 9/22

Reitunterricht als Freizeitgestaltung

ECLI:DE:BFH:2025:U.220125.XIR9.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 4 Nr 23, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst h, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst i, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 02. März 2022, Az: 4 K 114/17

Leitsätze

1. Erbringt ein Unternehmer neben Reitunterricht zusätzliche Leistungen wie Unterkunft und Verpflegung, liegen umsatzsteuerrechtlich regelmäßig selbständige Hauptleistungen vor.
2. Unterricht im Pferdesport ist kein Schul- oder Hochschulunterricht und dient typischerweise der Freizeitgestaltung. Allerdings kann er in begründeten Ausnahmefällen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung dienen.
3. § 4 Nr. 23 des Umsatzsteuergesetzes a.F. verlangt in unionsrechtskonformer Auslegung eine anerkannte Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter (Anschluss an das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 06.07.2006 - IX ZR 88/02).

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über den Umfang der Steuerbefreiung von Umsätzen aus dem Betrieb eines Reiterhofs ("Ponygruppe", "Große Pferdegruppe", "Klassenfahrten" sowie damit verbundene Unterbringungs- und Verpflegungsleistungen).
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Rechtsnachfolger des nach Klageerhebung verstorbenen X. X verpachtete K-GmbH, deren Geschäftsführer er war, in den Jahren 2007 bis 2011 (Streitjahre) Räumlichkeiten auf einem Hof in W zum Betrieb eines Pferde-/Reiterhofs. Zwischen X und der K-GmbH bestand eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft.
- 3 Die K-GmbH führte in den Streitjahren Reitkurse für Kinder und Jugendliche durch. Daneben erbrachte sie Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen an die teilnehmenden Kinder und Jugendlichen.
- 4 Mit Kursen der sogenannten Ponygruppe wurde den teilnehmenden Kindern und Jugendlichen im Wesentlichen ermöglicht, den altersgerechten Umgang mit Ponys zu erlernen. Über den Tag verteilt wurde theoretischer und praktischer Unterricht erbracht. Eine sozialpädagogische Assistentin betreute die Kinder und Jugendlichen. Sie übernahm auch das weitere Rahmenprogramm. 30 bis 40 % der Kinder und Jugendlichen nahmen zum Abschluss der Kurse an den Prüfungen für ein sogenanntes Motivationsabzeichen teil.
- 5 Die K-GmbH bot darüber hinaus Kurse der sogenannten Großen Pferdegruppe an, die auf zwei Wochen und das Ablegen von Leistungsabzeichen ausgerichtet waren. Die Teilnehmer verfügten bereits über reiterliche Erfahrung und teilweise auch über Motivations- und Leistungsabzeichen. Im Anschluss an die verschiedenen Theorie- und Praxiseinheiten war es möglich, bestimmte Leistungsabzeichen zu erwerben. 60 bis 70 % der Teilnehmer nahmen in den Streitjahren an solchen Prüfungen teil, die wöchentlich von Vertretern eines Pferdesportverbands ("Richtern") abgenommen wurden. Die Leistungsabzeichen bildeten die Voraussetzung, um in den Pferdeturniersport einzusteigen. Teilweise wurden Leistungsabzeichen auch gefordert, um die Ausbildung zum Pferdefachwirt in der Fachrichtung "Schwerpunkt Reiten" zu absolvieren.

- 6** Schließlich bot die K-GmbH Klassenfahrten für Schulen (Kinder im Alter von neun bis zwölf Jahren) an. Dieses Leistungsangebot sah vor, den häufig erstmaligen Kontakt mit Pferden zu ermöglichen und im Umgang mit Tieren das Einfühlungsvermögen zu schulen. Erbracht wurde dabei praktischer und theoretischer Unterricht.
- 7** Für die Streitjahre 2007 bis 2011 sah X --wie in den Vorjahren-- die Umsätze der K-GmbH aus den verschiedenen Angeboten des Reiterhofs, die ihm im Wege der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zuzurechnen waren, als steuerfrei an.
- 8** Bei einer Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 beanstandete die Prüferin die geltend gemachte Steuerbefreiung. Insbesondere sei auf die kurzfristige Beherbergung und Beköstigung von Kindern und Jugendlichen § 4 Nr. 23 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung (a.F.) nicht anwendbar.
- 9** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Prüferin und erließ gegenüber X unter dem 10.04.2013 für 2007 bis 2010 und unter dem 14.11.2014 für 2011 Umsatzsteuer-Änderungsbescheide. Dabei erfasste das FA sämtliche Umsätze aus dem Betrieb des Reiterhofs, die X als Organträger der K-GmbH zuzurechnen waren, als steuerpflichtig zum Regelsteuersatz. Die dagegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos.
- 10** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 966 veröffentlichten Urteil teilweise statt. Es entschied, entgegen der Auffassung des FA seien die X zuzurechnenden Umsätze der K-GmbH insoweit steuerfrei, als sie auf die Kurse der Großen Pferdegruppe insgesamt sowie auf die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung im Rahmen der Ponygruppe und der Klassenfahrten entfielen. Im Übrigen (hinsichtlich der Umsätze aus der Ponygruppe und den Klassenfahrten, soweit sie auf den Reitunterricht und das weitere Tagesprogramm entfielen) könne sich der Kläger als Rechtsnachfolger des verstorbenen Organträgers X nicht mit Erfolg auf Steuerbefreiungsvorschriften berufen.
- 11** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 12** Es macht im Wesentlichen geltend, das FG habe die Umsätze aus der Großen Pferdegruppe insgesamt sowie aus der Gewährung von Unterkunft und Verpflegung im Rahmen der Kurse der Ponygruppen und der Klassenfahrten zu Unrecht als steuerfrei angesehen.
- 13** Der in Rede stehende Reiterhof sei keine allgemein- oder berufsbildende Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG, denn die Lehrgänge der Großen Pferdegruppe, deren Umsätze das FG für steuerfrei halte, bereiteten die Teilnehmer lediglich auf eine Prüfung, nicht aber auf einen bestimmten Beruf vor. Dass mit der Jahresturnierlizenz, die nach bestandener Prüfung erworben werden könne, die Teilnahme an entsprechenden Wettbewerben möglich werde, führe nicht zu einem hinreichenden Berufsbezug. Denn die Turnierteilnehmer seien überwiegend im Bereich des Breitensports aktiv. Vergleichbar sei die Situation deshalb mit den --vom Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschiedenen-- Fällen der Jagdschulen. Auch hier führe das Bestehen der Prüfung zum Erwerb einer entsprechenden Lizenz, die erforderlich sei, um bestimmte Berufe auszuüben. Dennoch sei die Prüfungsvorbereitung der Jagdschule keine nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfreie Leistung. Die vorgelegte Bescheinigung der Landesbehörde entfalte keine materielle Bindungswirkung.
- 14** Der Unterricht der Großen Pferdegruppe könne nach Ansicht des FA auch nicht im Übrigen durch richtlinienkonforme Auslegung als steuerbefreit angesehen werden. Er sei spezialisiert; ihm fehle es an der Vermittlung eines "breiten und vielfältigen Spektrums von Stoffen", die vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) für die Annahme von Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der Bestimmung verlangt werde.
- 15** Rechtsfehlerhaft habe das FG schließlich die Umsätze aus der Gewährung von Unterkunft und Verpflegung als nach § 4 Nr. 23 UStG a.F. steuerfrei gewertet. Der Reiterhof sei bereits keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Unionsrechts.
- 16** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, die Klage für die Jahre 2007 bis 2009 abzuweisen, die Umsatzsteuer 2010 auf ... € und die Umsatzsteuer 2011 auf ... € festzusetzen.
- 17** Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist teilweise begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klage ist im vom FA noch beantragten Umfang überwiegend abzuweisen.
- 19** Das FG hat die Umsätze der K-GmbH aus dem Betrieb des Reiterhofs, die X im Rahmen einer unstreitig gegebenen Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG zuzurechnen waren, zwar zutreffend als jeweils selbständige Hauptleistungen gewürdigt (dazu unter 1.). Auch hat es in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Umsätze der Großen Pferdegruppe als steuerfrei angesehen (dazu unter 2.). Zu Unrecht hat das FG allerdings die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 23 UStG a.F. gewährt (dazu unter 3.). Das FA hat dem Umstand, dass es die Steuer unter Zugrundelegung seiner eigenen Rechtsauffassung teilweise zu hoch festgesetzt hat, dadurch Rechnung getragen, dass es den Antrag auf Klageabweisung im Revisionsverfahren eingeschränkt hat (dazu unter 4.).
- 20** 1. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG zunächst angenommen, dass es sich bei den von der K-GmbH erbrachten Kursen sowie der von ihr gewährten Unterkunft und Verpflegung um selbständige Hauptleistungen handelt, die umsatzsteuerrechtlich gesondert zu betrachten sind.
- 21** a) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. z.B. EuGH-Urteile Q-GmbH (Versicherungsschutz für besondere Risiken) vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 19, m.w.N.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 28; BFH-Urteile vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, Rz 46 ff.; vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 18 ff.; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601, Rz 24).
- 22** Jeder Umsatz ist zwar im Hinblick auf die Mehrwertsteuer in der Regel als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten; ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. z.B. EuGH-Urteile Q-GmbH (Versicherungsschutz für besondere Risiken) vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 20, m.w.N.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 29; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601, Rz 25). Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 31; Q-GmbH (Versicherungsschutz für besondere Risiken) vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 21, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601, Rz 25).
- 23** b) Ausgehend davon hat das FG zu Recht angenommen, dass hinsichtlich der erbrachten Kurse sowie der Gewährung von Unterkunft und Verpflegung selbständige Leistungen vorliegen.
- 24** aa) Das FG hat ausgeführt, dass es einem Durchschnittsverbraucher nicht bloß auf die Durchführung der Kurse ankomme, sondern es ihm gleichermaßen wichtig sei, eine angemessene Unterkunft und Verpflegung während seines Aufenthalts zu erhalten. Die Leistungen der K-GmbH dienten unterschiedlichen und voneinander losgelösten Zwecken. Es liege auf der Hand, dass sowohl die Kurse als auch die Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen das Entgelt für die Leistungen wesentlich mitbestimmen. So entfalle jeweils ein beachtlicher Teil des Entgelts auf die beiden Leistungen (41,03 % bis 23,79 % auf die Kurse selbst, 58,97 % bis 76,21 % auf Unterkunft und Verpflegung). Es komme dem durchschnittlichen Teilnehmer insbesondere auch nicht auf die Verbindung beider Leistungselemente an; es bestehe ein abtrennbares Interesse an beiden Leistungen, die überdies zeitlich auseinanderfielen. Während es bei Unterkunft und Verpflegung darum gehe, lebensnotwendige Bedürfnisse zu befriedigen, ziele die Schulungsleistung darauf ab, Spezialkenntnisse zu vermitteln.

- 25** bb) Diese tatsächliche Würdigung des FG ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und berücksichtigt auch die bedeutsamen Begleitumstände; sie bindet daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 44; vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601, Rz 40). Der erkennende Senat teilt die Einschätzung des FG auch in der Sache (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601).
- 26** 2. Auch die tatsächliche Würdigung des FG, im Streitfall seien die Umsätze aus dem Unterricht der sogenannten Großen Pferdegruppe gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei, bindet den BFH als Revisionsgericht (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 27** a) § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sieht eine Steuerfreiheit für die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen vor, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.
- 28** aa) Unionsrechtlich beruht die Steuerbefreiung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), zuvor auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage --Richtlinie 77/388/EWG-- (vgl. dazu BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 4/05, BFHE 217, 327, unter II.2.b bb; vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 30). Von der Steuer zu befreien sind danach die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und die damit eng verbundenen 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.
- 29** bb) Nach der Rechtsprechung des BFH können die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL auch dann vorliegen, wenn nur wenige Teilnehmer eines Kurses die Absicht haben oder gar davon Gebrauch machen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten später durch Vertiefung und Fortentwicklung beruflich zu nutzen (etwa BFH-Urteile vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c aa; vom 16.12.2021 - V R 31/21 (V R 32/18), BFHE 275, 435, Rz 27). Leistungen, bei denen die Möglichkeit im Vordergrund steht, gemeinsam mit anderen Sport zu treiben, sind nicht als Unterricht anzusehen (vgl. BFH-Beschluss vom 25.10.2018 - XI B 57/18, BFH/NV 2019, 130, Rz 19 ff.); sie können aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei sein.
- 30** cc) Voraussetzung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG ist in jedem Falle das Vorliegen eines Schul- beziehungsweise Bildungszwecks. Eine Einrichtung erbringt unmittelbar dem Bildungszweck dienende Leistungen, wenn sie Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt, die beruflich genutzt werden können und damit für die Berufsausbildung geeignet sind (etwa BFH-Urteil vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 30). Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde kann Indiz dafür sein, dass die Leistungen, soweit sie dem tatsächlichen Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen und keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb; vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 46). Gleichwohl bleibt die materielle Prüfung --worauf das FA im Revisionsverfahren zutreffend hinweist-- bei den Finanzbehörden und unterliegt der vollen Nachprüfbarkeit durch die Finanzgerichte und den BFH (vgl. schon BFH-Urteile vom 03.05.1989 - V R 83/84, BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.2.b; vom 18.12.2003 - V R 62/02, BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.5.; vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 40).
- 31** b) Der Senat geht davon aus, dass demnach eine Steuerbefreiung für Fälle der vorliegenden Art in der Regel nicht in Betracht kommt (aa). Nach den Maßstäben, denen das Revisionsrecht folgt, ist die tatsächliche Würdigung des FG nach den Besonderheiten des vorliegenden Falls indes nicht zu beanstanden (bb).
- 32** aa) Zu Recht weist die Revision darauf hin, dass Pferdesport kein Schul- oder Hochschulunterricht ist, grundsätzlich der Freizeitgestaltung dient und als Freizeitsport betrieben wird. Ähnlich wie etwa der Fußballsport wird der Umgang mit Pferden und auch die hiermit einhergehende körperliche Ertüchtigung weit überwiegend als Hobby betrieben. Daran ändert nichts, dass sich der (professionelle) Berufssport, den es zweifelsfrei auch im Pferdesport gibt, aus dem Amateur- und Hobbysport speist und er dort seine Anfänge nehmen mag. Pferdesport ist typischer

Freizeitsport, dessen Vermittlung nach seiner --insoweit maßgeblichen-- Zielsetzung (vgl. BFH-Urteile vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb; vom 28.05.2013 - XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879, Rz 46) nicht von der Umsatzsteuer zu befreien ist. Reitkurse (der vorliegenden Art) sind nach Auffassung des Senats mit Segelschulen (EuGH-Beschluss Segler-Vereinigung Cuxhaven vom 19.12.2019 - C-715/18, EU:C:2019:1138, Rz 32 f.), Personenkraftwagen-Fahrschulen (vgl. EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202), Schwimmschulen (EuGH-Urteil Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873), Jagdschulen (BFH-Urteil vom 18.12.2003 - V R 62/02, BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252) oder Tanzschulen (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2006 - V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16; BFH-Beschluss vom 04.09.2023 - V B 30/22, nicht veröffentlicht) vergleichbar. Sie bereiten auf keinen bestimmten Beruf vor, sondern haben Freizeitcharakter, auch wenn einzelne Teilnehmer später einmal professionelle Segler, Rennfahrer, Schwimmer, Jäger oder Tänzer werden mögen, die ihre so erlernten Fähigkeiten erfolgreich beruflich nutzen können (vgl. hierzu auch EuGH-Urteil Haderer vom 14.06.2007 - C-445/05, EU:C:2007:344, Rz 26 und 27; BFH-Urteil vom 27.09.2007 - V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323, Rz 42). Allein der Erwerb bestimmter Fähigkeiten ist noch keine Vorbereitung auf einen Beruf, die steuerfrei ist. Sonst wäre der Umfang der Steuerbefreiung grenzenlos, weil (nahezu) jede Tätigkeit auch beruflich ausgeübt werden kann.

- 33** bb) Gleichwohl hält die tatsächliche Würdigung des FG, mit der es den Kursen der Großen Pferdegruppe die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zugesprochen hat, revisionsrechtlicher Überprüfung stand.
- 34** (1) Das FG hat den Streitfall (nur) in Bezug auf die "Große Pferdegruppe" dahingehend gewürdigt, dass die K-GmbH insoweit eine berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG unterhalte, die Leistungen erbringe, die unmittelbar dem Bildungszweck dienen. Die abgehaltenen Kurse seien darauf ausgerichtet, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die es ermöglichen, einen bestimmten Beruf --den Beruf des Turniersportreiters-- zu ergreifen. Zur Begründung hat es sich im Wesentlichen darauf gestützt, dass mit dem Unterricht auf das (erfolgreiche) Ablegen von Leistungsabzeichen vorbereitet worden sei, mit denen wiederum eine sogenannte Jahresturnierlizenz zur Teilnahme an Turniersportprüfungen erworben werden könne. Ohne eine solche Jahresturnierlizenz sei der Einstieg in den Beruf des Turniersportreiters nicht möglich. Aufgrund der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde bestehe außerdem eine Indizwirkung, dass die Leistungen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Anhaltspunkte hierfür seien auch deshalb nicht ersichtlich, weil circa 60 % bis 70 % der Betroffenen an den Prüfungen für ein Leistungsabzeichen teilgenommen hätten.
- 35** (2) Diese tatsächliche Würdigung des FG ist angesichts der vom FG dazu festgestellten Tatsachen zumindest möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteile vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 44; vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFHE 283, 491, BStBl II 2024, 601, Rz 40). Ob die tatsächliche Würdigung des FG zwingend oder naheliegend ist, hat der Senat nicht zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BStBl II 2022, 205, Rz 28; vom 18.10.2023 - XI R 22/20, BFH/NV 2024, 182, Rz 43). Möglich ist die tatsächliche Würdigung des FG jedenfalls deshalb, weil das FG --neben der Indizwirkung der Bescheinigung der Landesbehörde-- insbesondere darauf abgestellt hat, dass es den Kursteilnehmern nach erfolgreicher Ablegung des Leistungsabzeichens grundsätzlich möglich war, als Reiter unmittelbar in den Turniersport einzusteigen, um dort eine berufliche Tätigkeit zu entfalten. Insofern dienen die Kurse ausnahmsweise der Ausbildung. Anhaltspunkte für eine reine Freizeitgestaltung hat das FG zumindest vertretbar verneint, indem es auf die Mehrheit der Kursteilnehmer verwiesen hat, die an den angebotenen Leistungsprüfungen tatsächlich teilgenommen haben.
- 36** 3. Rechtsfehlerhaft hat das FG allerdings dahin erkannt, dass die Umsätze der K-GmbH aus der Gewährung von Unterkunft und Verpflegung nach § 4 Nr. 23 UStG a.F. steuerfrei sind. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben.
- 37** a) Nach § 4 Nr. 23 Satz 1 UStG a.F. war in den Streitjahren die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen durch Personen und Einrichtungen steuerfrei, wenn sie überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege bei sich aufnehmen, soweit die Leistungen an die Jugendlichen oder an die bei ihrer Erziehung, Ausbildung, Fortbildung oder Pflege tätigen Personen ausgeführt werden.
- 38** aa) Die Befreiungsvorschrift sollte Einrichtungen im Bereich der Jugenderziehung und Ausbildung zugutekommen und war dadurch gekennzeichnet, dass Jugendliche zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken bei sich aufgenommen werden und im Rahmen dieses Unternehmens aufgrund der Aufnahme Leistungen der Beherbergung,

Beköstigung und Naturalleistungen anfallen (vgl. BFH-Urteile vom 24.05.1989 - V R 127/84, BFHE 157, 464, BStBl II 1989, 912; vom 30.07.2008 - V R 66/06, BFHE 223, 381, BStBl II 2010, 507; vom 12.02.2009 - V R 47/07, BFHE 225, 178, BStBl II 2009, 677, unter II.1.a; vom 12.05.2009 - V R 35/07, BFHE 226, 154, BStBl II 2009, 1032, unter II.1.). Die Gewährung von Beherbergung und Beköstigung war nur dann gemäß § 4 Nr. 23 UStG a.F. steuerfrei, wenn dem Unternehmer selbst die Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung der aufgenommenen Jugendlichen obliegen. Er muss die Erziehungszwecke, Ausbildungszwecke oder Fortbildungszwecke zwar nicht allein verfolgen; es reicht aber auch nicht aus, dass sie lediglich von einem Dritten verfolgt werden (vgl. BFH-Urteile vom 28.09.2006 - V R 57/05, BFHE 215, 351, BStBl II 2007, 846, unter II.1., zur Abgabe von Mahlzeiten an Studenten durch ein Studentenwerk; vom 19.05.2005 - V R 32/03, BFHE 210, 175, BStBl II 2005, 900, unter II.2.a, zur Vermietung von Wohnraum durch ein Studentenwerk; vom 12.02.2009 - V R 47/07, BFHE 225, 178, BStBl II 2009, 677, unter II.1.a, zur Verpflegung von Lehrern und Schülern durch einen privaten Förderverein; vom 12.05.2009 - V R 35/07, BFHE 226, 154, BStBl II 2009, 1032, zur Durchführung von Kanutouren für Schulklassen).

- 39** bb) Unionsrechtlich beruhte die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 23 UStG a.F. auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. h und i der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. BFH-Urteile vom 28.09.2000 - V R 26/99, BFHE 192, 360, BStBl II 2001, 691, unter II.1.b; vom 19.05.2005 - V R 32/03, BFHE 210, 175, BStBl II 2005, 900, unter II.2.b). Aus Sicht des Unionsrechts erfordert die Regelung "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere (private) Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit im wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind" (vgl. nur BFH-Urteile vom 08.11.2007 - V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, unter II.2.b; vom 12.05.2009 - V R 35/07, BFHE 226, 154, BStBl II 2009, 1032, unter II.2.; vom 26.11.2014 - XI R 25/13, BFH/NV 2015, 531, Rz 33 ff., mit Bezug zur Nachfolgeregelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL; s. jetzt auch § 4 Nr. 23 UStG n.F.).
- 40** cc) Dem ist auch zum früheren nationalen Recht zu folgen. Bei richtlinienkonformer Auslegung verlangte auch § 4 Nr. 23 UStG a.F. eine anerkannte Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter (so auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 06.07.2006 - IX ZR 88/02, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2007, 76, unter 3.a; s.a. BFH-Urteile vom 28.09.2000 - V R 26/99, BFHE 192, 360, BStBl II 2001, 691, unter II.1.b; vom 19.05.2005 - V R 32/03, BFHE 210, 175, BStBl II 2005, 900, unter II.2.b). Anders als das FG und Stimmen in der Literatur (etwa Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 23 Rz 69) geltend machen, war dies mit dem Wortlaut des nationalen Rechts vereinbar. Das aus dem Wortlaut des § 4 Nr. 23 UStG a.F. folgende Erfordernis, überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege bei sich aufzunehmen, ist hierfür ein hinreichender Anknüpfungspunkt.
- 41** b) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen; schon deshalb kann seine Entscheidung insoweit keinen Bestand haben; denn es hat die Steuerbefreiung nicht --wie es erforderlich gewesen wäre-- schon deshalb versagt, weil die K-GmbH, wie sich aus den bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) ergibt, keine anerkannte Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter ist.
- 42** 4. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Bescheide sind in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang zu ändern; im Übrigen ist die Klage abzuweisen.
- 43** a) Die Umsätze aus den Kursen der Großen Pferdegruppe sind steuerfrei und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge nicht abziehbar. Die Kurse der Ponygruppe, die Klassenfahrten und die Umsätze aus der Gewährung von Unterkunft und Verpflegung sind dagegen steuerpflichtig; darauf entfallende Vorsteuerbeträge sind abziehbar. Die Höhe der jeweiligen --steuerfreien beziehungsweise steuerpflichtigen-- Umsätze einschließlich der darauf entfallenden Vorsteuerbeträge steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit und ist durch das FG in seinem Urteil tatsächlich festgestellt worden. Die Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre sind insoweit zu ändern.
- 44** b) Außerdem sind die nach diesen Grundsätzen bisher vom FA für die Jahre 2010 und 2011 zu Unrecht nicht abgezogenen Vorsteuerbeträge zum Abzug zuzulassen und ist für das Jahr 2011, soweit noch nicht geschehen, die Umsatzsteuer aus den steuerpflichtigen Umsätzen herauszurechnen. Das FA hat insoweit seinen Revisionsantrag eingeschränkt. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 sind insoweit zu ändern.
- 45** c) Die Berechnung der festzusetzenden Steuer überträgt der Senat gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA.
- 46** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da die Revision des FA teilweise Erfolg hat, kann die Kostenentscheidung des FG keinen Bestand haben. Die Kostentragungspflicht ergibt sich aus dem Umfang des jeweiligen Unterliegens.

47 Der Senat hält es für angemessen, über die Kosten nach Verfahrensabschnitten zu entscheiden, da der Kläger keine Revision eingelegt hat. Auch eine solche Entscheidung wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (vgl. z.B. Senatsurteile vom 30.04.2014 - XI R 24/13, BFHE 245, 66, BStBl II 2014, 1014, Rz 38; vom 22.04.2015 - XI R 43/11, BFHE 249, 315, BStBl II 2015, 755, Rz 43).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de