
Datum: 31.05.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 4 V 312/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0531.4V312.10.00

Tenor:

Die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 23.12.2009 wird über die vom Antragsgegner bereits gewährte Aussetzung der Vollziehung in Höhe von 4.394,79 € hinaus um weitere 10.462,27 € ausgesetzt.

Die Aussetzung der Vollziehung endet mit Bestandskraft des angefochtenen Bescheides, spätestens einen Monat nach Beendigung des Klageverfahrens 4 K 4190/09.

Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob die Umsätze des Antragstellers steuerfrei sind.

Der Antragsteller betreibt eine Schwimmschule im "K" in R. Über die Nutzung des "K" hat er mit der Stadt R einen Vertrag abgeschlossen. Er bietet Schwimmunterricht durch folgende "Kurse", die er auf eigene Rechnung und Verantwortung erteilt, an:

- a. Babyschwimmen
- b. Schwimmkurse für Kinder ab 4 Jahren

1

2

3

4

5

- c. Intensiv-Schwimmkurse für Kinder ab 5 Jahren
- d. Schwimmkurse (Fortgeschrittene) für Kinder
- e. Schwimmclub (Fortgeschrittene) für Kinder und Jugendliche
- f. Schwimmkurse für Erwachsene
- g. Aqua Fitness (Wassergymnastik)

Die Vergütung für seine Tätigkeit erhält der Antragsteller von den Kursteilnehmern. Mit diesen bestehen entsprechende Vertragsverhältnisse. Der Antragsteller hatte im Streitjahr keine Angestellten (vgl. die dem Schriftsatz des Antragsgegners vom 19.01.2010 in dem Verfahren 4 K 4190/09 als Anlage beigefügte Gewinnermittlung). Mit Ausnahme der Kurse für Aqua Fitness erbrachte der Antragsteller alle Leistungen in eigener Person (keine Fremdleistungen). 6

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 1. Quartal 2008 erklärte der Antragsteller umsatzsteuerpflichtige Umsätze von 3.003,00 €, steuerfreie Umsätze von 25.099,00 € sowie abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 54,10 €. 7

Im Rahmen einer bei dem Antragsteller für die Jahre 2006 und 2007 sowie für das 1. Quartal 2008 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat das Finanzamt (FA) die Ansicht, dass alle vom Antragsteller erzielten Erlöse abweichend von seinen Erklärungen als steuerpflichtige Umsätze zum Regelsteuersatz anzusehen seien. 8

Unter Auswertung dieses Berichts wurde die Umsatzsteuer-Vorauszahlung I/2008 mit Bescheid vom 03.09.2008 auf 3.060,66 € festgesetzt. 9

Im Rahmen des hiergegen gerichteten Einspruchs vertrat der Antragsteller die Ansicht, die Erlöse aus den Schwimmkursen seien nach § 4 Nr. 21a Buchst. bb UStG i. V. m. Art. 132 Abs. 1, Buchst. h, i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Richtlinie 2006/112/EG) als steuerfreie Umsätze zu behandeln. Diese Kurse, die in Unterrichtsform und damit in belehrender Art erbracht würden, seien auch als Erziehung und Betreuung von Kindern anzusehen. Sie seien vergleichbar mit dem Schwimmunterricht in öffentlichen Schulen. Es handele sich nicht um bloße Freizeitgestaltung. Bei der Bezirksregierung in H sei die Erteilung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG beantragt worden. 10

Da der Antragsteller die von ihm angekündigte Bescheinigung nicht vorlegte, fragte der zuständige Sachbearbeiter des FA bei der Bezirksregierung (Dezernat ...) in H an, ob eine derartige Anfrage des Antragstellers vorliege. Dies wurde von Seiten der Bezirksregierung verneint. 11

Das FA wies daraufhin den Einspruch als unbegründet zurück. 12

Zur Begründung führte es in der Einspruchsentscheidung u. a. aus, die Erlöse des Antragstellers unterlägen dem Regelsteuersatz. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG könne nicht gewährt werden. 13

Die freiberuflich betriebene Schwimmschule des Antragstellers gehöre weder zu den Ersatzschulen i. S. d. § 4 Nr. 21a UStG noch zu den anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen i. S. d. § 4 Nr. 21b UStG. Der Antragsteller habe eine von der zuständigen Landesbehörde (Bezirksregierung in H) ausgestellte Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG, nach der seine Schwimmschule auf einen Beruf oder eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereite, nicht 14

vorgelegt.

Gegen diese Entscheidung hat der Antragsteller Klage erhoben, welche bei Gericht unter dem Az. 4 K 4190/09 anhängig ist. 15

Gleichzeitig mit Erhebung der Klage hat der Antragsteller mit Schreiben vom 23.12.2009 beim Antragsgegner beantragt, die Vollziehung des Bescheides über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 1. Quartal 2008 auszusetzen. Diesen Antrag hat der Antragsgegner mit Schreiben vom 14.01.2010 abgelehnt und den Antragsteller aufgefordert, den rückständigen Betrag von 2.544,02 € bis zum 05.02.2010 zu entrichten. 16

Am 23.12.2009 hat das FA den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2008 erlassen. In diesem berücksichtigte es Umsätze zum allgemeinen Steuersatz i. H. v. 100.941,00 €, wovon auf Lieferungen und Leistungen 95.541,00 € und auf unentgeltliche Wertabgaben für sonstige Leistungen 5.400,00 € entfielen. Die festgesetzte Umsatzsteuer betrug nach Abzug der Vorsteuer i. H. v. 2.886,64 € noch 16.292,15 €. 17

Daraufhin beantragte der Antragsteller mit Schreiben vom 13.01.2010 die Vollziehung des Umsatzsteuer-Jahresbescheids auszusetzen. Mit Verfügung vom 19.01.2010 bewilligte der Antragsgegner i. H. eines Nachzahlungsbetrages von 4.394,79 € die Aussetzung der Vollziehung während er sie i. H. eines Teilbetrages von 10.462,27 € ablehnte. 18

Die Bewilligung der Teilaussetzung beruhte darauf, dass sich der Antragsgegner mit Schreiben vom 19.01.2010 bereit erklärt hatte, statt der bisher abzugsfähigen Vorsteuer i. H. v. 2.886,64 € eine solche von 7.281,43 € zu berücksichtigen. 19

Am 03.02.2010 hat der Antragsteller den vorliegenden Eilantrag erhoben. 20

Der Antragsteller macht geltend, die von ihm mit dem Betrieb einer privaten Schwimmschule erzielten Umsätze seien als steuerfreie Umsätze zu behandeln. Gleichartige Kurse würden im Einzugsgebiet seiner Schwimmschule und in den angrenzenden Gebieten durch Volkshochschulen, Bäderbetriebe und Sportvereine angeboten. Deren Umsätze für diese Kurse seien nach § 4 Nr. 22 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Aqua Fitness-Kurse seien Leistungen zur Verhütung von Krankheiten; dadurch entstehende Kosten würden gemäß § 20 SGB V von der Krankenkasse entsprechend dem Antrag der Kursteilnehmer teilweise erstattet. 21

Der Antragsteller vertritt die Ansicht, seine Umsätze aus dem Betrieb der Schwimmschule seien nach § 4 Nr. 22 UStG von der Umsatzsteuer befreit. 22

Nach § 4 Nr. 22a UStG seien nicht alle Kurse zur Erlangung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten (wissenschaftlicher oder belehrender Art) als steuerfrei zu qualifizieren, sondern nur solche Kurse, die eine Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- oder Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zum Inhalt hätten (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2006, V R 53/04, BStBl II 2007, 16; Abschnitt 115 Abs. 2 UStR 2008). Die Erteilung von Schwimmunterricht sei auch nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Veranstaltung belehrender Art i. S. von § 4 Nr. 22a UStG, wie sich aus Abschnitt 115 Abs. 4 UStR 2008 ergebe. 23

§ 4 Nr. 22 UStG sei richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass unter dem Begriff "Einrichtung" auch natürliche Personen oder wie hier Einzelunternehmen zu verstehen seien. Der von § 4 Nr. 22 UStG verwendete Terminus "gemeinnützige Zwecke" müsse allein aus 24

dem Gemeinschaftsrecht, nicht aus dem nationalen Recht der AO bestimmt werden. In diesem Sinne habe mittlerweile auch der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) im Urteil vom 07.09.1999, C-216/97 entschieden, dass der Begriff der Einrichtung zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe lege, die eine bestimmte Funktion erfülle. Dieses Merkmal treffe aber nicht nur auf juristische Personen zu, sondern auch auf eine oder mehrere natürliche Personen, die ein Unternehmen betrieben. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete es nach dieser Entscheidung des EuGH ausdrücklich, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei der Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz aber wäre, so der EuGH, verletzt, wenn die Steuerbefreiung der Umsätze der in Art. 13 Teil A Abs. 1 genannten Einrichtungen von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübe. Da im Streitfall Volkshochschulen, die ausdrücklich im Wortlaut des § 4 Nr. 22a UStG erwähnt seien, Kurse mit identischem Inhalt anböten, müssten ihnen identische unternehmerische Tätigkeiten gleichgestellt werden.

Selbst wenn angenommen würde, dass seine Tätigkeit nicht von § 4 Nr. 22a UStG erfasst werde, so ergebe sie sich ihre Steuerbefreiung jedenfalls unmittelbar aus Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG. Unter Buchstabe h seien die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen erfasst. Die Erteilung von Schwimmunterricht in besonderen Kursen falle hierunter. Unter Buchstabe i der Richtlinie sei außerdem die Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie der Schulunterricht genannt. Die Erteilung von Schwimmunterricht sei als Veranstaltung belehrender Art (vgl. Abschnitt 115 Abs. 4 UStR 2008) zu werten und diene damit auch der Erziehung von Kindern und Jugendlichen. Sie sei zudem auch Bestandteil vom Schulunterricht. Nach Buchstabe h sei weiter Voraussetzung, dass ein sozialer Charakter der Einrichtung, die die Kinder- und Jugendbetreuung vornehme, anerkannt sei. Nach Buchstabe i sei eine ähnliche Voraussetzung erforderlich, nämlich dass die Einrichtung, die sich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen oder dem Schulunterricht widme, von dem betreffenden Mitgliedsstaat als eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt worden sei. Auch seine Schwimmschule, die in der Rechtsform eines Einzelunternehmens betrieben werde, sei eine derartige Einrichtung. Hinsichtlich der von ihm angebotenen Kurse Wassergymnastik (Aqua-Fitness) ergebe sich dies bereits daraus, dass die Kosten den Kursteilnehmern von den Krankenkassen auf Antrag teilweise erstattet würden. 25

Unabhängig davon, ob seine Schwimmschule eine "staatlich anerkannte Einrichtung" i. S. von Buchstabe h oder i der Richtlinie 2006/112/EG sei, erfülle seine Tätigkeit zumindest sämtliche Voraussetzungen nach Buchstabe j dieser Richtlinie. Er erteile aufgrund seiner Ausbildung Privatschulunterricht im Rahmen einer Schwimmschule. Die Finanzverwaltung charakterisiere selbst in Abschnitt 115 UStR 2008 den Schwimmunterricht als Lehrveranstaltung. Der Schulsport sei reguläres Unterrichtsfach an allen Schulen im Land NRW. 26

Der Antragsteller beantragt sinngemäß, 27

die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 23.12.2009 über die vom 28
Antragsgegner bereits gewährte Aussetzung der Vollziehung in Höhe von 4.394,79 € hinaus
um weitere 10.462,27 € auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt, 29

den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2008
vom 23.12.2009, soweit er über die bisher gewährte Aussetzung der Vollziehung von 30

4.394,79 € hinausgeht, abzulehnen.

Der Antragsgegner führt aus, der Antragsteller habe seine Auffassung, dass seine Erlöse als 31
umsatzsteuerfrei zu behandeln seien, zunächst mit der Vorschrift des § 4 Nr. 21a Buchst. bb
UStG begründet. Dem könne aus den in der Einspruchsentscheidung angeführten Gründen
nicht gefolgt werden.

Im Gegensatz dazu stütze der Antragsteller seine im Ergebnis gleiche Rechtsauffassung 32
nunmehr auf die Vorschrift des § 4 Nr. 22 UStG. Begünstigt seien nach dieser Vorschrift
allerdings nur die Leistungen, die von den im Gesetz genannten Unternehmen erbracht
würden. Insoweit handele es sich um eine abschließende Aufzählung, die nicht im Wege der
Auslegung erweitert werden könne (Abschnitt 115 Abs. 3 UStR 2008). Da der Antragsteller
nicht unter die aufgeführten Unternehmen falle, könne seinem Begehren auch nach der
Vorschrift des § 4 Nr. 22 UStG nicht entsprochen werden.

II. 33

Der Antrag ist begründet. 34

Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das 35
Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit
ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder ?was im
Streitfall nicht in Betracht kommt? seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht
durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel
an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer
Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen
Sachverhalts und der gerichtsbekannten Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen
Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder
Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender
Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (vgl. BFH-
Beschlüsse vom 25.07.1994 I B 241/93, BFH/NV 1995, 334; vom 08.08.2001 I B 40/01,
BFH/NV 2001, 1536 und vom 16.06.2004 I B 44/04, BFHE 206, 284, BStBl II 2004, 882).

Im Streitfall besteht aus gewichtigen Gründen Unsicherheit hinsichtlich der Beurteilung der 36
Rechtsfrage, ob die Umsätze des Antragstellers im Streitjahr steuerpflichtig oder steuerfrei
waren.

1. Zwar hat der Antragsgegner zu Recht die Ansicht vertreten, dass die Umsätze des 37
Antragstellers nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 UStG fielen. Es kommt
weder eine Befreiung nach § 4 Nr. 21a UStG noch eine solche nach § 4 Nr. 21b UStG in
Betracht.

Nach § 4 Nr. 21a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen 38
steuerfrei:

a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und 39
anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen,

aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich 40
genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder

bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor 41
einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß

vorbereiten.

Im Streitfall handelt es sich bei der von dem Antragsteller betriebenen Schule nicht um eine Ersatzschule i. S. d. § 4 Nr. 21a Buchst. aa UStG. Ersatzschulen sind Privatschulen, die nach dem mit ihrer Einrichtung verfolgten Gesamtzweck als Ersatz für eine in dem Land vorhandene oder grundsätzlich vorgesehene öffentliche Schule dienen sollen. Als Ersatzschulen kommen alle Schulformen in Betracht, die die Funktion haben, einen im öffentlichen Schulwesen vorgesehenen Schulabschluss zu vermitteln (Huschens in Vogel-Schwarz UStG § 4 Nr. 21 UStG Rz. 19 und 20). Im Streitfall hat die Schwimmschule des Antragstellers nicht die Funktion einen im öffentlichen Schulwesen vorgesehenen Schulabschluss zu vermitteln. 42

Ebenso scheidet eine Befreiung der Umsätze des Antragstellers nach § 4 Nr. 21a Buchst. bb UStG aus. Denn der Antragsteller hat keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde (im Streitfall der Bezirksregierung in H) vorgelegt, dass seine Schule auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. 43

Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21b UStG liegen ebenfalls nicht vor. Nach dieser Vorschrift sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei: 44

die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer 45

aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder 46

bb) an privaten Schulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen. 47

Da es sich bei der Schule des Antragstellers um eine private Schule handelt, scheidet eine Befreiung nach § 4 Nr. 21b Buchst. aa UStG bereits aus diesem Grund aus. Auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 21b Buchst. bb UStG kommt nicht in Betracht, da die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21a UStG nicht erfüllt sind. 48

Der Antragsteller hat sich im Rahmen des gerichtlichen Eilverfahrens dieser vom Antragsgegner in seiner Einspruchsentscheidung geäußerten Rechtsansicht möglicherweise angeschlossen. Denn er hat seine im Einspruchsverfahren geäußerte Rechtsansicht, seine Umsätze seien gemäß § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei, nicht wiederholt. 49

2. Es mag im Streitfall auch dahingestellt bleiben, ob die Umsätze des Antragstellers nach § 4 Nr. 22 UStG von der Umsatzsteuer befreit waren. Nach dieser Bestimmung sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei: 50

a) 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 Unkosten verwendet werden, 51

b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. 52

Daran, dass es sich bei der Schwimmschule des Antragstellers um eine belehrende Veranstaltung i. S. des § 4 Nr. 22a UStG handelt, hat der Senat keine Zweifel. Die Finanzverwaltung führt in Abschnitt 115 Abs. 4 UStR 2008 selbst aus, dass die Erteilung von Schwimmunterricht unter diesen Begriff fällt.

Fraglich ist aber, ob es sich bei dem Antragsteller um ein in § 4 Nr. 22a UStG genanntes Unternehmen handelt. Dies könnte nach der Rechtsprechung des BFH zu verneinen sein. 54

Im Beschluss vom 12.05.2005 V B 146/03, BFHE 209, 105, BStBl II 2005, 714 führt der BFH zu dieser Frage aus, aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung ergebe sich ohne weiteres, dass die in § 4 Nr. 22a UStG bezeichneten Leistungen nur dann von der Umsatzsteuer befreit seien, wenn sie von einem der in der Vorschrift bezeichneten Unternehmer ausgeführt würden. § 4 Nr. 22a UStG setze Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) – entspricht Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG - in nationales Recht um. 55

Der BFH habe bereits mehrfach entschieden, dass § 4 Nr. 22a UStG ausschließlich die im Gesetz genannten Unternehmer befreie (vgl. BFH-Urteile vom 17.06.1998 XI R 68/97, BFH/NV 1999, 81; vom 27.08.1998 V R 73/97, BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376; vom 24.06.1999 V R 6/98, BFH/NV 2000, 238). Die Vorschrift sei anders als § 4 Nr. 21 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 10.06.1999 V R 84/98, BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578)? nicht allein tätigkeitsbezogen, sondern beschreibe die Wirtschaftsteilnehmer, die mit den beschriebenen Tätigkeiten die Steuerbefreiung beanspruchen könnten. 56

Geklärt sei auch, so führt der BFH in dem Beschluss vom 12.05.2005 V B 146/03, BFHE 209, 105, BStBl II 2005, 714 weiter aus, dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG verwendeten Begriffe "anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art" natürliche Personen von der Steuerbefreiung nicht grundsätzlich ausschliessen. Danach scheide zwar eine Befreiung nicht allein deswegen aus, weil der Unternehmer eine natürliche Person sei. Ein Unternehmer könne eine der in Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bezeichnete Befreiung jedoch nur beanspruchen, wenn er die weiteren Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift, deren Konkretisierung teilweise wie hier in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedstaaten überlassen sind, erfülle. Aufgrund der vorstehenden Grundsätze ergebe sich deshalb ohne weiteres, dass die in § 4 Nr. 22a UStG bezeichneten Leistungen nur dann steuerbefreit seien, wenn sie von den im Gesetz bezeichneten Unternehmern juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen? durchgeführt würden. 57

Da es sich bei dem Antragsteller weder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, noch um eine Verwaltungs- oder Wirtschaftsakademie, noch um eine Volkshochschule oder eine Einrichtung, die dem Zweck eines Berufsverbandes diene, handelte, wäre der Antragsteller nur dann durch die Vorschrift des § 4 Nr. 22 UStG begünstigt, wenn es sich bei ihm um eine Einrichtung handeln würde, die gemeinnützigen Zwecken dienen würde. Dies wäre nach innerstaatlichem Recht zu verneinen. Ob eine andere Auslegung nach Gemeinschaftsrecht möglich wäre, erscheint dem Senat äußerst fraglich. Dies mag deshalb, da es hierauf nicht ankommt, offen bleiben. 58

3. Jedenfalls könnten die Umsätze des Antragstellers nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG steuerfrei sein. Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten 59

folgende Umsätze von der Steuer: von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht.

Der Kläger kann sich unmittelbar auf diese gemeinschaftsrechtliche Steuerbefreiung berufen. 60
Soweit Befreiungen nicht hinreichend in innerstaatliches Recht umgesetzt worden sind, was im Streitfall zutreffen könnte, kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich auf diese berufen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 12.05.2009 - V R 35/07, BFHE 226, 154, BStBl II 2009, 1032 m.w.N.).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG (entspricht, wie bereits ausgeführt, Art 132 der Richtlinie 2006/112/EG) autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen (vgl. EuGH-Urteil vom 14.6.2007, Rs C-445/05, HFR 2007, 806). Die Begriffe, mit denen die genannten Steuerbefreiungen umschrieben sind, sind eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet also nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme. Dies muss auch für die spezifischen Bedingungen gelten, von denen die Gewährung dieser Befreiungen abhängig gemacht wird, und insbesondere für diejenigen, die die Eigenschaft oder die Identität des Wirtschaftsteilnehmers betreffen, der die von der Befreiung erfassten Leistungen erbringt (vgl. EuGH-Urteil vom 14.6.2007, Rs C-445/05, HFR 2007, 806). 61

Nach diesen Grundsätzen könnte es sich bei dem Schwimmunterricht des Antragstellers um Schulunterricht handeln, der von einem Privatlehrer erbracht wird. Hierfür ist es nicht erforderlich, den gemeinschaftlichen Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" für die Zwecke des Mehrwertsteuersystems genau zu definieren; vielmehr genügt die Feststellung, dass sich dieser Begriff nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, 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 (EuGH-Urteil vom 14.6.2007, Rs C-445/05, HFR 2007, 806). Dieser Rechtsprechung hat sich der BFH im Urteil vom 27.09.2007 V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323 ausdrücklich angeschlossen. In dem, dem genannten BFH-Urteil zugrunde liegenden, Sachverhalt erteilte der Kläger an einer Volkshochschule "Schularbeitshilfe" und leitete an einer anderen Volkshochschule und in einem "Elternzentrum" bei dem Bezirksamt M Keramik und Töpferkurse. Im Urteil vom 24.01.2008 V R 3/05, BFHE 221, 302, BFH/NV 2008, 1078 hat der BFH weiterhin klargestellt, dass es für die Annahme eines "Schul- oder Hochschulunterrichts" i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 77/388/EWG entscheidend sei, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht würden. Der Senat hält diese Rechtsprechung auch im Streitfall für anwendbar. 62

In diesem Sinne entwickelte der Schwimmunterricht des Antragstellers Kenntnisse und Fähigkeiten seiner Schüler. Er hatte nicht lediglich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung. Zu Recht weist der Antragsteller darauf hin, dass der Schulsport reguläres Unterrichtsfach an allen Schulen im Land NRW ist. Zu Recht weist er weiter darauf hin, dass das Ministerium für 63

Schule und Weiterbildung des Landes NRW im Internet unter der Adresse "www.schulsport-nrw.de" ausführt, dass der Schulsport die ganzheitliche Entwicklung von Kindern und Jugendlichen fördert. Diese lernten in zunehmender Selbständigkeit und Selbstverantwortung ihr Handeln im Sport und ihren Umgang mit dem eigenen Körper zu bestimmen. Sie entwickelten ein Gesundheitsbewusstsein und verbesserten ihre Wahrnehmungs- und Leistungsfähigkeit. Schulsport schaffe Verhandlungskompetenz und solle junge Menschen motivieren, Sport in vielfältiger Weise in ihre aktive Lebensgestaltung einzubeziehen. Damit leiste der Schulsport auch einen Beitrag zu überfachlichen Erziehungsaufgaben der Schulen. Aus diesem Grund, so hat der Antragsteller zu Recht weiter geltend gemacht, habe das Ministerium für Schule und Weiterbildung gemeinsam mit weiteren Trägern auch eine Initiative "Schulsportentwicklung" gebildet. Hier führe das Ministerium, das federführend sei, aus, dass "schwimmen zu können" ein wichtiger Bestandteil unserer Kultur sei. Schwimmen zu können sei nicht nur die Fähigkeit sich vor dem Ertrinken zu bewahren, sondern bedeute den Zugang zu vielen Bewegungs- und Lebensbereichen, wie dem Urlaub an der See, allen Wassersportarten, dem Besuch im Schwimmbad oder dem Gang zum Baggersee. Mit dieser Initiative wolle das Ministerium für Schule und Weiterbildung insbesondere den Schwimmsport unterstützen (vgl. www.schulsport-nrw.de).

4. Da die Umsätze des Antragstellers bereits nach der Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG befreit sein könnten, mag es dahingestellt bleiben, ob auf sie auch die Befreiungsvorschriften des Art. 132 Abs. 1 Buchst. h oder i angewandt werden könnten. 64

5. Der Höhe nach war dem Antrag in vollem Umfang zu entsprechen. Mit Ausnahme der Kurse für Aqua Fitness wurde in allen Kursen vom Antragsteller Schwimmunterricht erteilt. Die Erteilung von Schwimmunterricht könnte nach der Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG steuerbefreit sein. Die Umsätze für Aqua Fitness wurden auch von dem Antragsteller in seiner Steuererklärung mit dem Regelsatz versteuert. Es mag deshalb im Rahmen des vorliegenden Eilverfahrens dahingestellt bleiben, ob die Erteilung von Kursen für Aqua Fitness ebenfalls steuerfrei sein könnte. 65

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Beschwerde war zuzulassen (§§ 128 Abs. 2, 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Der Senat misst der Sache grundsätzliche Bedeutung zu, weil der BFH über die Frage, ob die Erteilung von Schwimmunterricht durch eine private Schwimmschule nach der Richtlinie 2006/112/EG umsatzsteuerfrei ist, bisher nicht entschieden hat. 66