
Datum: 15.08.2017
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2689/14 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2017:0815.15K2689.14U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide des Beklagten für 2005 bis 2007
in der Fassung vom 23.07.2009 werden aufgehoben und die
Umsatzsteuer für 2005 bis 2007 wird auf jeweils 0 €
festgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich des Revisionsverfahrens
BFH V R 19/13 trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig
vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch
Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu
vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor
Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist im zweiten Rechtsgang, ob für die Veranlagungszeiträume (VZ) 2005 bis 2007 die 2
Umsätze des Klägers (Kl.) mit den Kursen Baby-Schwimmen sowie Kleinkinder-Schwimmen,
ferner Aqua-Jogging und Aqua-Fitness/Aqua-Fit... und ob zusätzlich für den VZ 2007 die
Umsätze mit dem Kurs Erwachsenen-Schwimmen umsatzsteuerfrei zu belassen sind.

Im ersten Rechtsgang traf der Senat in seinem Urteil vom 13.12.2011 Finanzgericht (FG) Münster 15 K 1041/08 U (EFG 2012, 985) u.a. folgende Feststellungen: 3

Der Kl. betrieb ab Juni 2000 eine Schwimmschule, für die er in den Streitjahren über keine Krankenkassenzulassung verfügte. Mit mehreren Arbeitnehmern, überwiegend Physiotherapeuten, führte er Baby-, Kleinkinder-, sonstige Kinder- und Erwachsenenschwimmkurse sowie Wassergymnastik wie Aqua-Jogging bzw. Aqua-Fitness in Hallenbädern durch, die er vom jeweiligen kommunalen Betreiber angemietet hatte. Die Kursteilnehmer entrichteten für die Kurse an den Kl. ein Entgelt, das auch ein gegebenenfalls auf die Kursteilnehmer entfallendes Eintrittsgeld für die Hallenbadbenutzung umfasste. Auf der Grundlage des § 20 des Sozialgesetzbuches (SGB) V erstatteten die Krankenkassen die für die Aqua-Fitness-Kurse erhobenen Entgelte ganz oder teilweise an die Kursteilnehmer, da die Krankenkassen laut dem Vortrag des Kl. Aqua-Fitness-Kurse als Leistung zur gesundheitlichen Prävention ansahen. 4

Anders als der Kl. nahm eine für den VZ 2005 durchgeführte USt-Sonderprüfung (Sp, Bericht vom 22.12.2006, Tz. 13) an, dass der Kl. keine steuerfreien Umsätze ausgeführt habe. Es ergingen erstmalig u.a. ein Umsatzsteuer(USt)-Bescheid für 2005 und USt-Vorauszahlungsbescheide für 01/2006 bis 12/2007, in denen das beklagte Finanzamt (Bekl.) die Umsätze des Kl. als steuerpflichtig behandelte. Zur Begründung seines Einspruchs gegen diese Bescheide verwies der Kl. auf Bescheinigungen der AOK, DAK, Barmer Ersatzkasse, BKK ..., BKK ..., wonach diese auf Antrag ihren Mitgliedern die an den Kl. gezahlten Gebühren ganz bzw. teilweise erstatteten, wobei einige Bescheinigungen als Erstattungsgrundlage § 20 SGB V vermerkten. Zudem trug der Kl. vor, dass er mit seinen Angeboten in Konkurrenz zu vergleichbaren Angeboten von Vereinen und von Volkshochschulen trete, wobei die Finanzverwaltung die Angebote der Volkshochschulen steuerfrei belasse. Der Bekl. wies durch Einspruchsentscheidung (EE) vom 19.02.2008 den Einspruch u.a. gegen den USt-Bescheid für 2005 und gegen die USt-Vorauszahlungsbescheide für 01/2006 bis 12/2007 als unbegründet zurück: Die Umsätze seien weder nach nationalem Recht noch nach der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nach der Richtlinie 2006/112/EG - Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) - umsatzsteuerbefreit. 5

Der Kl. erhob am 20.03.2008 die unter dem Aktenzeichen FG Münster 15 K 1041/08 U geführte Klage wegen der USt 2001 bis 2005 und wegen der USt-Voranmeldungszeiträume 01/2006 bis 12/2007. Mit Schreiben vom 07.04.2008 berichtigte der Bekl. das Rubrum der EE vom 19.02.2008 dahingehend, dass Gegenstand der EE auch die USt-Jahresfestsetzung 2006 gewesen war. Das Verfahren wegen der USt-Voranmeldungen 01/2006 bis 12/2006 wurde daraufhin nach Abtrennung unter dem Aktenzeichen FG Münster 15 K 2383/08 U fortgeführt. Das Verfahren wegen der USt 2001 bis 2004 wurde nach Abtrennung unter dem Aktenzeichen 15 K 3067/09 U fortgeführt. Zuvor hatte der Bekl. mit Bescheiden vom 23.07.2009 die USt für 2001 bis 2004 unter Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) jeweils auf 0 € festgesetzt und im USt-Bescheid für 2004 Umsätze von 0 € veranlagt. Laut der mit Schriftsatz vom 29.04.2009 vom Kl. eingereichten und hinsichtlich ihrer betragsmäßigen Richtigkeit vom Bekl. nicht bezweifelten Aufstellung betrugen die Umsätze mit dem Baby-Schwimmen in 2004 4.080,00 € und in 2005 4.080,00 € sowie in 2006 5.311,00 € und in 2007 3.145,00 €. 6

Laut einer ihm erteilten Bescheinigung der Bezirksregierung E vom 27.10.2008 bereitete der Kl. mit Wirkung ab 01.05.2000 gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG mit den von ihm durchzuführenden Bildungsmaßnahmen: Anfängerschwimmkurs (ab 5 ½ Jahre) – 7

Fortgeschrittenenschwimmkurs – Bronzeschwimmkurs - Silberschwimmkurs - Kraulschwimmkurs als 2. Schwimmart - als Ergänzung im Rahmen des Schulsports ordnungsgemäß auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vor. In ihrem Anschreiben vom 27.10.2008 zu der Bescheinigung wies die Bezirksregierung darauf hin, dass sie die nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erbetene Bescheinigung für die Kurse Baby-Schwimmen – Kleinkinder-Schwimmen - Aqua-Jogging - Aqua-Fitness/Aqua-Fit ... - Erwachsenen-Schwimmen – nicht erteilen könne, weil diese Kurse auf eine reine Freizeitgestaltung ausgerichtet seien. Für diese Kurse könne eine Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG möglich sein. Der Bekl. erließ am 23.07.2009 Änderungsbescheide, in denen er die USt für 2005 auf 5.491,94 €, für 2006 auf 8.070,26 € und für 2007 auf 12.432,78 € festsetzte. Unter Bezug auf die Bescheinigung der Bezirksregierung vom 27.10.2008 behandelte er die mit dem Anfängerschwimmkurs (ab 5 ½ Jahre) – Fortgeschrittenenschwimmkurs – Bronzeschwimmkurs - Silberschwimmkurs - Kraulschwimmkurs als 2. Schwimmart erzielten Umsätze als steuerfrei und die übrigen Leistungen Baby-Schwimmen sowie Kleinkinder-Schwimmen, ferner Aqua-Jogging und Aqua-Fitness/Aqua-Fit... sowie Erwachsenen-Schwimmen als dem Regelsteuersatz unterliegende steuerpflichtige Umsätze.

Durch Urteil vom 13.12.2011 FG Münster 15 K 1041/08 U wies der Senat die Klage gegen die USt-Bescheide für 2005 bis 2007 in der Fassung vom 23.07.2009 als unbegründet zurück. Auf die Revision des Kl. hin hob der BFH mit Urteil vom 05.06.2014 V R 19/13 (BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687) das Urteil FG Münster 15 K 1041/08 U auf und verwies die Sache an das FG Münster zurück. In für den erkennenden Senat nach § 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindender Weise urteilte der BFH, dass die Leistungen des Kl. nicht nach nationalem Rechts steuerfrei seien. Der Kl. könne sich aber für eine Steuerfreiheit seiner Leistungen auf das Unionsrecht berufen. Steuerfrei sei nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. nach der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht. Es komme auf Unterrichtseinheiten an, die sich auf Schulunterricht bezögen. Diese schlossen Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisungen in Schulen und Hochschulen erteilt würden, um Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern und Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hätten. Somit könnten einzelne Kurse des Kl. als Schulunterricht eines Privatlehrers steuerfrei sein. Das gelte insbesondere für das Kleinkinderschwimmen, da an der Erlernung der Fähigkeiten, schwimmen zu können, zum einen ein hohes Gemeinwohlinteresse bestehe und zum anderen die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet werde. Dies möge auf Kurse wie Baby-Schwimmen, Aqua-Jogging und Aqua-Fitness nicht zutreffen, zumal bei diesen auch der Charakter bloßer Freizeitgestaltung nicht zu vernachlässigen sei. Hierzu seien im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen. Vorsorglich wies der BFH darauf hin, dass keine Berufung auf andere Befreiungstatbestände des Unionsrechts in Betracht komme, sofern die Leistungen des Kl. nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. nach der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei zu belassen seien, und dass der Kl. sich nicht auf den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG berufen könne, sofern er steuerpflichtige Umsätze ausgeführt habe.

Im zweiten Rechtsgang traf der Senat folgende Feststellungen: Am 07.09.2006 bewarb der Kl. die streitigen Kurse auf seiner Internetseite. Zum Baby-Schwimmen hieß es: „In der Theorie ist Babyschwimmen eine Frühförderung, bei der in spielerischer Weise die Entwicklung der motorischen Fähigkeiten forciert wird. Die Förderung der motorischen Entwicklung führt zu einer beschleunigten Entwicklung der kognitiven Fähigkeiten. In der

8

9

Praxis entstehen für Babyschwimmen (befreit von der „drückenden“ Erdanziehung) zahlreiche neue Möglichkeiten der Bewegung, die es zu entdecken und zu verstehen gilt. Das ist allerdings nicht nur sehr aufregend, sondern auch sehr anstrengend. Deshalb werden Babys erst ab einem Alter von 3 Monaten aufgenommen.“ Zum Aqua-Jogging textete der Kl.: „Aqua-Jogging ist vereinfacht gesagt „Laufen im Wasser“. Es existieren verschiedene Lauftechniken, die unterschiedliche Muskelgruppen beanspruchen und das Herz-Kreislaufsystem unterschiedlich belasten. Aus Sicht der Sportmedizin ist Aqua-Jogging ein effizientes und gelenkschonendes Kraftausdauertraining. Durch moderne Geräte und angeleitetes Üben ist die Intensität sehr hoch. Mit bis zu 1000 kcal pro Stunde werden mehr Kalorien verbrannt als bei jeder anderen Sportart. Der Einstieg in das Aqua-Jogging wird durch einen Einführungskurs vereinfacht. In dem 3/4-stündigen Kurs lernen Sie die verschiedenen Lauftechniken und können probieren, ob Aqua-Jogging etwas für Sie ist.“ Zur Wassergymnastik erläuterte der Kl.: „Der Klassiker unter den Aqua-Fitnessangeboten erfreut sich dank neuer Geräte und Übungen steigender Beliebtheit. Dank dieser Tatsache können wir ein sehr differenziertes Kursangebot machen, das beim Programm Aqua-Fit ... beginnt und mit der Leistungsgruppe ... endet. Durch Differenzierung der Kursteilnehmer nach Leistung und den Einsatz moderner Geräte und Musik erreichen wir in unseren Kursen hohe Intensitäten. Darüber hinaus bieten wir auch Wassergymnastikkurse an, die nach § 20 SGB V Abs. 1 von den gesetzlichen Krankenkassen erstattet werden können.“ Den Kurs Erwachsene erläuterte der Kl. wie folgt: „Kurse für Erwachsene finden in kleinen Gruppen unter Ausschluss der Öffentlichkeit statt. Die Kurszeiten werden mit den Teilnehmern abgesprochen, ... Die Inhalte der Kurse sind (wie bei Kindern auch) Wassergewöhnung und Schwimmtechnik. Der Zugang zu den Inhalten ist jedoch deutlich stärker kognitiv geprägt.“ Ergänzend legte der Kl. eine Bescheinigung der Bezirksregierung E nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG vom 03.09.2009 vor, wonach mit Wirkung vom 01.04.2009 die von der Schwimmschule I durchzuführenden beruflichen Bildungsmaßnahmen „Kurs Aqua-Fit...Kids“ im Rahmen des Schulunterrichts als Bestandteil des individuellen schuleigenen Lehrplanes und wonach „Kurse im Rahmen der Lehreraus- und -fortbildung“ ordnungsgemäß auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten, und trug vor: Auf Grund des Urteils des BFH vom 05.06.2014 V R 19/13 (BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687) seien die Umsätze mit dem Kleinkinder-Schwimmen steuerfrei zu belassen, da an diesem Kursangebot ein hohes Gemeinwohlinteresse bestehe und die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet werde. Die Kurse Aqua-Jogging bzw. ... Aqua-Fitness basierten auf dem Aqua-Gym-Programm der ... und beständen aus Theoriebausteinen und sportspezifischen Praxiselementen. Das in Wassertiefe von circa 1,35 m durchgeführte Aqua-Fitness-Programm umfasse 12 Einheiten von jeweils 60 Minuten. Das Programm richte sich gezielt an Erwachsene mit bewegungsarmen Lebensstil, an Bewegungsein- und an Bewegungswiedereinsteiger. Es vermittele häufig nach langer Sportabstinenz Erwachsenen, die den mit einem Bewegungsmangel im Zusammenhang stehenden Risikofaktoren und Beschwerden begegnen wollten, wieder einen Zugang zu einer systematischen Bewegung. Das Programm wende sich auch an Erwachsene mit Risikofaktoren für das Herz-Kreislauf-system (Übergewicht, Bluthochdruck, Stress) oder für das Muskel-Skelettsystem, die diesen Risiken entgegenwirken wollten, weil die Risiken noch nicht medizinisch behandlungsbedürftig seien. Auf Grund des hydrostatischen Auftriebs von Wasser sei das Programm auch für übergewichtige Menschen und für Personen mit eingeschränkten Gelenkfunktionen geeignet, die an einem vergleichbaren Gesundheitssport an Land nicht teilnehmen könnten. Der Programmaufbau berücksichtige eine häufig lange Zeit der Sportabstinenz und ein in der Regel geringes körperliches Ausgangsniveau der Kursteilnehmer, die deshalb langsam an körperliche Belastungen herangeführt würden. Das Programm vermittele ein Repertoire an Handlungskompetenz und -wissen und befähige die Teilnehmer, nach

Abschluss des Kurses selbständig gesundheitssportliche Aktivitäten zu betreiben. Das Programm erfülle alle von den Spitzenverbänden der Krankenkassen festgelegten Kriterien für die Durchführung von Angeboten im Handlungsfeld Bewegungsgewohnheiten. Der Kurs Aqua-Jogging finde in einer Wassertiefe von mehr als 1,35 m statt, weshalb die Kursteilnehmer hierbei einen Gürtel als Schwimmhilfe trügen. Auch das Kurskonzept Aqua-Jogging umfasse theoretische wie praktische Elemente mit dem Ziel, eine Gesundheitswirkung durch Stärkung der psychosozialen und der physischen Gesundheitsressourcen wie Ausdauer, Beweglichkeit, Kraft, Koordination, Erhaltung der Bewegungssicherheit, Reduzierung von Übergewicht, Erhöhung der Knochendichte, Bewältigung von Beschwerden wie Rücken- und Knieschmerzen zu erzielen. Die für die Kurse Aqua-Fitness und Aqua-Jogging erstellten Unterrichtspläne seien zur Verwendung in der Lehreraus- und Lehrerfortbildung geeignet. Die Bezirksregierung E habe die vom Kl. für diese Kurse erstellten Unterrichtspläne geprüft und im Bescheid vom 03.09.2009 bescheinigt, dass die vom Kl. angebotenen Kurse im Rahmen der Lehreraus- und -fortbildung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Zur Abgrenzung des nach Unionsrecht steuerfreien Unterrichts zur nicht steuerfreien Freizeitgestaltung stelle der BFH darauf ab, was Gegenstand der Ausbildung sei. An allgemeinbildenden Schulen werde im Rahmen des regulären Unterrichts im Fach Sport auch Wassergymnastik und Aqua-Fitness unterrichtet. Ferner werde Wassergymnastik und Aqua-Jogging in der universitären Ausbildung der Lehrer als Teil des Pädagogik-Studiums für die Ausbildung im Fach Sport angeboten. Das Ministerium für Schule und Weiterbildung des Landes Nordrhein-Westfalen habe unter der Rubrik „Bewegen im Wasser - Schwimmen“ ausdrücklich den Bereich Aqua-Jogging als eine Form gesundheitsbewusster Ausdauerbelastung im Rahmen des Schulsports aufgeführt. Die in den Internetauftritt des Schulministeriums des Landes NRW eingestellten Rahmenvorgaben für den Schulsport formulierten: „Die möglichen Bewegungsaktivitäten umfassen neben den verschiedenen Formen des Schwimmens auch vielfältige Formen des Spielens und der Wassergymnastik“. Aqua-Jogging und Wassergymnastik gehörten nicht nur im Land Nordrhein-Westfalen, sondern auch in den übrigen Bundesländern ebenso wie die Erteilung von Schwimmunterricht zum Schulunterricht an allgemeinbildenden Schulen. Auch an den berufsbildenden Schulen im Land Nordrhein-Westfalen gehörten die Bereiche Aqua-Jogging und Wassergymnastik im Fach Sport/Gesundheitsförderung zum Lehrangebot. Im Kompetenzbereich: „Mit beruflichen Belastungen umgehen lernen und Ausgleichschancen wahrnehmen“ laute die Aufgabenstellung: „Die entspannende, den Stützapparat entlastende und schonende Wirkung des Bewegens im Wasser in der Entwicklung und Durchführung einer Wassergymnastik kennen, erfahren und für sich nutzen.“ Ferner verwies der Kl. auf ein an ihn gerichtetes Schreiben des Instituts für Sportwissenschaft der ...Universität N vom 04.05.2009, in dem es u.a. heißt: „Neben dem Erlernen und Vertiefen der Schwimmtechniken, .. legen wir großen Wert darauf, dass auch andere Bewegungsfelder wie ... Aquafitness mit all seinen Komponenten Inhalte der Lehrveranstaltungen sind. Denn diese Bewegungsfelder sind auch Inhalt des Lehrplans NRW (Sek I/II), dem wir ... nachkommen wollen. ... Der Bewegungsraum Wasser bietet unter der Perspektive „Gesundheit fördern – Gesundheitsbewusstsein entwickeln“ vielfältige Möglichkeiten in der Umsetzung, ob Aquafitness oder Aquajogging, hier wird Kindern und Jugendlichen ein wichtiger Bewegungsraum eröffnet..., um sich zu bewegen. Aber auch einen Bewegungsbereich zu finden, um etwas für die Gesundheit zu tun, Gesundheitsbewusstsein zu entwickeln, mit dem Fernziel „Sport zu treiben ein Leben lang“, was auch Ziel der Richtlinien NRW ist.“

Der Kl. beantragt,

unter Änderung der USt-Bescheide vom 23.07.2009

10

11

die USt für 2005 bis 2007 jeweils auf 0,00 € festzusetzen,	12
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	13
Der Bekl. beantragt,	14
die Klage abzuweisen,	15
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	16
Er verweist auf seine Verwaltungsentscheidungen und trägt ergänzend vor: Der Kl. habe nicht dargetan, höchstpersönlich den Kurs Kleinkinder-Schwimmen abgehalten zu haben. Nur vom Kl. höchstpersönlich abgehaltene Kurse stellten einen Schulunterricht eines Privatlehrers dar. Hinsichtlich der übrigen noch streitigen Kurse habe der Kl. nicht hinreichend dargetan, dass die Kurse nicht auch der Freizeitgestaltung dienten.	17
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Gerichtsakte einschließlich der Gerichtsakten FG Münster 15 K 1041/08 U sowie BFH V R 19/13 und auf die hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	18
Entscheidungsgründe:	19
Die Klage ist begründet.	20
Die USt-Bescheide für 2005 bis 2007 in der Fassung vom 23.07.2009 sind rechtswidrig und verletzen den Kl. in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO, soweit der Bekl. die Umsätze des Kl. mit den Kursen Kleinkinder-Schwimmen sowie Aqua-Jogging und Aqua-Fitness/Aqua-Fit... sowie mit dem Kurs Erwachsenen-Schwimmen als steuerpflichtig erachtet hat. Die USt für die VZ 2005 bis 2007 war gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 1. Alt. FGO auf jeweils 0 € festzusetzen, weil für die streitigen VZ der Kl. angesichts der Bestimmungen des § 19 UStG Abs. 1 in Verbindung mit § 19 Abs. 3 UStG nicht zur Abführung der USt verpflichtet ist, die auf die steuerpflichtigen Umsätze Baby-Schwimmen entfällt.	21
Die Umsätze mit dem Kurs Kleinkinder-Schwimmen sind steuerfrei. Der BFH hat in seinem Urteil vom 05.06.2014 V R 19/13 (BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687) in nach § 126 Abs. 5 FGO den erkennenden Senat bindender Weise entschieden, dass der Kl. bezüglich dieser Leistungen sich auf die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. nach der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann, weil an der Erlernung der Fähigkeiten, schwimmen zu können, ein hohes Gemeinwohlinteresse besteht und zudem die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet wird. Entgegen der Annahme des Bekl. ist für die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. nach der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG es ohne Bedeutung, ob der Privatlehrer die Tätigkeit (auch) durch von ihm beschäftigte Arbeitnehmer ausführen lässt. Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 29.03.2017 XI R 6/16, BFHE 257, 471, BFH/NV 2017, 1145; vgl. auch BFH, Urteil vom 28.01.2009 XI R 77/07, BFH/NV 2009, 1676) verlangt das Unionsrecht nur, dass der Privatlehrer der Träger der Bildungseinrichtung ist, an der die Bildungsmaßnahmen erbracht werden, und dass der Privatlehrer als Träger der Bildungseinrichtung in eigener Verantwortung handelt. In allen VZ war der Kl. der Träger der Bildungseinrichtung „Schwimmschule“, die den Kurs Kleinkinder-Schwimmen durchführte. Im Außenverhältnis haftete der Kl., nicht aber die von ihm eingesetzten Arbeitnehmer für die vertragsgemäße Ausführung der mit den Kursteilnehmern vereinbarten Leistungen. Der	22

Qualifikation einer Tätigkeit als Unterricht im Sinne des Unionsrechts steht des Weiteren nicht entgegen, dass der Unterricht gleichzeitig mehreren Personen erteilt wird, und dass die der Unterrichtserteilung zu Grunde liegende Rechtsbeziehung auch zu einer anderen Person als dem Kursteilnehmer besteht (vgl. BFH, Urteil vom 20.03.2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175). Angesichts dessen steht der Steuerfreiheit der mit dem Kurs Kleinkinder-Schwimmen ausgeführten Leistungen weder entgegen, dass mehrere Kleinkinder gleichzeitig unterrichtet wurden, noch dass der Kl. die Unterrichtsverträge mit den Erziehungsberechtigten der Kinder abschloss (vgl. dazu FG Köln, Urteil vom 23.09.2015 9 K 1649/14, EFG 2016, 145, mit Anm. von Kamradt).

Die Umsätze mit den Kursen Aqua-Jogging und Aqua-Fitness/Aqua-Fit... sind steuerfrei zu belassen. 23

Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH befreien Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. die Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, von der USt. Diese Befreiung erfasst nicht nur Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten ein, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 29.03.2017 XI R 6/16, BFHE 257, 471, BFH/NV 2017, 1145 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH). Unerheblich ist es, ob der Privatlehrer an einer Schule oder Hochschule tätig ist, bzw. dass er sich an Schüler oder Hochschüler wendet, oder dass er keinen in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteten Unterricht erteilt, da Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL wie auch die Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs.1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG sich auf jegliche Art der Aus- oder Fortbildung beziehen. Angesichts dieser Grundsätze können nach Unionsrecht beispielsweise Supervisionsleistungen (vgl. BFH, Urteil vom 20.03.2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175) wie auch die von freien Mitarbeitern des Besucherdienstes beim Deutschen Bundestag erbrachten Leistungen steuerfrei sein, weil letztere Kenntnisse und Kompetenzen vermitteln, die im Kontext der Rahmenlehrpläne für Geschichte und Sozialkunde relevant sind (vgl. BFH, Beschluss vom 07.01.2015 V B 102/14, BFHE 248, 445, BFH/NV 2015, 639). Unwiderlegt durch den Bekl. hat der Kl. im 2. Rechtsgang mit urkundlichen Belegen untermauert vorgetragen, dass dem Kurs Aqua-Jogging wie dem Kurs Aqua/Fitness/Aqua-Fit... ein Unterrichtskonzept zu Grunde liegt. Dieses zielt darauf ab, Fähigkeiten zu vermitteln, mit deren Hilfe die Kursteilnehmer präventiv den auf Grund von Bewegungsmangel ihre Gesundheit bedrohenden Gefahren entgegen treten können. Die Kurse dienen dem Gemeinwohl, weil sie einen Beitrag zur Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Kursteilnehmer leisten. Ausweislich der vom Kl. vorgelegten Studien befähigt der Unterricht die Kursteilnehmer, nach Abschluss des Kurses selbständig und ohne Anleitung durch Dritte die in den Kursen erlernten Techniken anzuwenden, um auf diese Weise den Ausbruch ärztlicher Behandlung bedürftiger Erkrankungen des Herzkreislaufsystems oder des Bewegungsapparats verhindern bzw. zumindest verzögern zu können. Etwa mittels des Schreibens der ...Universität N vom 04.05.2009 hat der Kl. zudem dargelegt, dass Aqua-Jogging wie auch Aqua-Fitness mit ihrer Zielsetzung der Gesundheitsförderung der Schüler Eingang in die Unterrichtspläne allgemeinbildender wie auch berufsbildender Schulen gefunden haben und Teil des Lehrplans geworden sind. 24

Zwar ist nach den Vorgaben des Urteils des BFH vom 05.06.2014 V R 9/13 (BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175) der von einem Privatlehrer erteilte Unterricht nicht steuerfrei, wenn es sich um Veranstaltungen mit „bloßem“ Freizeitcharakter handelt. Ob eine Veranstaltung mit 25

„bloßem“ Freizeitcharakter vorliegt, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalles etwa an Hand des Teilnehmerkreises oder der thematischen Zielsetzung des jeweiligen Kurses zu bestimmen (vgl. BFH, Urteile vom 24.01.2008 V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267; vom 28.05.2013 XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879; vom 20.03.2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175 unter Ziffer II.2), wobei eine von der zuständigen Verwaltungsbehörde nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erteilte Bescheinigung ein gewichtiges Indiz dafür ist, dass dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechende Leistungen nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben (vgl. BFH, Urteil vom 28.05.2013 XI R 35/11, BFHE 242, 250, BStBl II 2013, 879). Angesichts des Adressatenkreises der die Kurse in ihrer Freizeit besuchenden Erwachsenen und angesichts der Kursbeschreibung im Internet: „Aqua-Jogging ist vereinfacht gesagt „Laufen im Wasser“ sowie des Schreibens der Bezirksregierung E vom 27.10.2008 ist nicht zu verkennen, dass beide Kursangebote der Freizeitgestaltung dienen können. Als Beleg für das Gegenteil entfaltet die Bescheinigung der Bezirksregierung E vom 03.09.2009 keine Indizwirkung, weil die Bescheinigung erst ab 01.04.2009 ihre Wirkung entfaltet. Angesichts der auch nicht vom Bekl. in Frage gestellten Zielsetzung beider Kurse, Kenntnisse zur Gesundheitsprävention zu vermitteln, dienen beide Kurse aber nicht ausschließlich der „reinen“ Freizeitgestaltung. Für die Richtigkeit dieser Bewertung spricht etwa, dass die Krankenkassen zumindest teilweise die Kursgebühren an ihre Mitglieder auf der Grundlage des § 20 SGB V „Maßnahmen zur primären Prävention und Gesundheitsförderung“ erstatteten. Offenkundig sahen die Krankenkassen die von ihnen refinanzierten Angebote des Kl. nicht in erster Linie als „reine“ Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder an, sondern betrachteten die Kurse zumindest auch als Maßnahme zur Erhaltung der Gesundheit und maßen damit den Kursen auch eine präventive Wirkung auf die zukünftige Entwicklung des Gesundheitszustands der Kursteilnehmer bei. Die Angebote Aqua-Jogging wie auch Aqua/Fitness/Aqua-Fit... des Kl. sind ihrer Zielrichtung nach vergleichbar mit den Kursangeboten des Reha-Sports mit dessen Zielsetzung einer Wiederherstellung der durch eine vorherige Erkrankung des Kursteilnehmers geschädigten Gesundheit. Reha-Sport stellt aber keine Maßnahme reiner Freizeitgestaltung dar. Der grundlegende Unterschied zwischen dem Reha-Sport und den Angeboten des Kl. besteht in dem Zeitpunkt, zu dem sie Wirkung entfalten. Während die Angebote des Kl. präventive Wirkung entfalten, wirken die Angebote des Reha-Sports in erster Linie repressiv und ergänzend auch präventiv, indem sie einen Beitrag zur Vermeidung des Ausbruchs von Folgeerkrankungen leisten. Angesichts dieser Sachlage kann der Senat gerade nicht feststellen, dass die streitigen Angebote des Kl. in für ihn steuerschädlicher Weise als Maßnahmen ausschließlicher Freizeitgestaltung anzusehen sind. In diese Bewertung war auch der Umstand einzubeziehen, dass der Bekl. sein Vorbringen auf den wenig substantiierten Hinweis beschränkt hat, dass der Kl. nicht hinreichend dargetan habe, dass die Kurse nicht (auch) der Freizeitgestaltung dienen. Der Bekl. erkennt in diesem Zusammenhang, dass nach Maßgabe des Urteils des BFH vom 05.06.2014 V R 9/13 (BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175) Unterrichtsleistungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG grundsätzlich steuerfrei zu belassen sind, es sei denn, dass im Wege einer Rückausnahme diese als steuerpflichtig anzusehen sind, weil sie der reinen Freizeitgestaltung dienen. Angesichts dieser gesetzlichen Leitentscheidung wäre es Sache des Bekl. gewesen, substantiiert darzulegen und gegebenenfalls unter Beweis zu stellen, dass beide Kursangebote zumindest ganz überwiegend der Freizeitgestaltung dienen. Der Bekl. hat aber keine Anhaltspunkte vorgetragen, die eine solche Schlussfolgerung rechtfertigen könnten. Es fehlt insbesondere ein substantiierter Vortrag des Bekl., aus welchem Grund die Inhalte der streitigen Kurse quantitativ und qualitativ belegen, dass der Kl. mit diesen Kursen ein Angebot zur überwiegenden Freizeitgestaltung unterbreitete. Dafür

ist auch für den Senat konkret nichts erkennbar, was zu weiterer Sachaufklärung hätte Anlass geben können. Angesichts der Rechtslage, dass Unterricht nur ausnahmsweise ein Angebot der Freizeitgestaltung darstellt, geht diese Feststellung des Senats zu Lasten des Bekl.

Auch die Umsätze mit dem Kurs Erwachsenen-Schwimmen sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. nach der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei zu belassen. Dass Erwachsene schwimmen lernen, liegt im Interesse des Gemeinwohls und dient zugleich der Gesundheitsvorsorge, was unter den Beteiligten unstreitig ist. Ein weiteres für den Unterrichtscharakter sprechendes Kriterium ist der unwiderlegt gebliebene Vortrag des Kl., dass in den streitigen VZ etwa die Volkshochschulen mit einem vergleichbaren Unterrichtsangebot am Markt als seine Konkurrenten auftraten. Der Senat konnte keine Anhaltspunkte dafür feststellen, dass das Angebot Erwachsenen-Schwimmen überwiegend der Freizeitgestaltung dient.

Die Umsätze mit dem Kurs Baby-Schwimmen sind nicht steuerfrei zu belassen. 27

Gemessen an den nach § 126 Abs. 5 FGO den Senat bindenden Maßstäben des Urteils des BFH vom 05.06.2014 V R 9/13 (BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175) stellt das Baby-Schwimmen keinen Unterricht im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL bzw. der Vorgängervorschrift Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG dar. Der Senat konnte nicht feststellen, dass das Baby-Schwimmen über eine Freizeitgestaltung hinausgehend in einem strukturierten Prozess den Babys Schwimmkenntnisse und Schwimmfähigkeiten vermittelt. Während der Kl. zu den Kursen Aqua-Jogging und Aqua-Fitness dargelegt hat, in nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung aufweisenden Unterricht den Kursteilnehmern jederzeit reproduzierbare Fähigkeiten zu vermitteln, hat der Kl. hinsichtlich des Baby-Schwimmens diesbezügliches nicht dargelegt. Im Gegenteil belegt die Beschreibung des Kursinhaltes vom 07.09.2006, dass beim Kurs Baby-Schwimmen die Freizeitgestaltung ganz überwiegend im Vordergrund steht. Die Inhaltsangabe hebt ausdrücklich darauf ab, dass das Kursangebot Baby-Schwimmen keine Unterrichtsmaßnahme, sondern eine Frühförderungsmaßnahme ist, bei der in spielerischer Weise die Entwicklung der motorischen Fähigkeiten des teilnehmenden Babys forciert werde. Laut dem eigenen Vortrag des Kl. dient der Kurs Baby-Schwimmen nur dazu, dass die Babys auf spielerische Art und Weise, d.h. im Rahmen einer Freizeitgestaltung erfahren, dass sie ihren Körper bewegen können, wobei keinen Wert darauf gelegt wird, dass den Babys Fähigkeiten vermittelt werden, mit deren Hilfe sie jederzeit bestimmte Körperbewegungen reproduzieren können. 28

Angesichts der Vorgaben des BFH in seinem Urteil vom 05.06.2014 V R 9/13 (BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175) unterliegen die Umsätze des Kl. mit dem Kurs Baby-Schwimmen der Besteuerung mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG und nicht mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr.9 UStG. Insoweit verweist der Senat auf das Urteil des BFH V R 9/13 unter II 3 b der Entscheidungsgründe. 29

Für die steuerpflichtigen Umsätze mit dem Kursus Baby-Schwimmen von in 2004 4.080,00 €, von in 2005 4.080,00 €, von in 2006 5.311,00 € und von in 2007 3.145,00 € ist angesichts der Regelung des § 19 UStG keine USt zu erheben. 30

Für den VZ 2007 ergibt sich dies aus folgenden Grundsätzen: Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete USt unter Erfüllung weiterer Voraussetzungen, die im Streitfall unstreitig erfüllt sind, nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Jahr 17.500,00 € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr 31

voraussichtlich 50.000,00 € nicht übersteigen wird. Umsatz in diesem Sinne ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Umsatz, gekürzt um die darin enthaltenen Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Gesamtumsatz ist gemäß § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, abzüglich im Einzelnen aufgeführter Umsätze nach dem nationalen Recht.

Mit § 19 UStG hat der deutsche Gesetzgeber von der Möglichkeit nach Art. 281 ff MwStSystRL Gebrauch gemacht, Sonderregelungen für Kleinunternehmer einzuführen. Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnittes zu Grunde zu legen ist, setzt sich nach Art. 288 Satz 1 Nr. 1 der MwStSystRL aus dem Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zusammen, soweit sie besteuert werden. Zum Gesamtumsatz gehören nicht die nach Art. 132 der MwStSystRL steuerbefreiten Leistungen. Steuerfreie Umsätze nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwSt-SystRL gehören nicht zu dem Umsatz, der für Zwecke der Anwendung einer in einem Mitgliedsstaat eingeführten Sonderregelung für Kleinunternehmer als Umsatz gilt (hinsichtlich der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der MwStSystRL vgl. FG München, Urteil vom 29.03.2017 3 K 855/15, juris). Danach sind die hier streitigen, nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL steuerbefreiten Umsätze zwar nicht nach § 19 Abs. 3 UStG von dem für die Anwendung der Kleinunternehmergrenzen maßgeblichen Gesamtumsatzes im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgenommen. Allerdings kann sich der Kl. insoweit auf die für ihn im Vergleich zur Regelung des § 19 Abs. 3 UStG günstigere Regelung des Art. 288 der MwStSystRL berufen, wonach nach Art. 132 der MwStSystRL befreite Umsätze nicht zu den Gesamtumsätzen zählen (vgl. FG München, Urteil vom 29.03.2017 3 K 855/15, juris). Dies hat der Kl. für den VZ 2007 zumindest dadurch konkludent getan, dass er für diesen VZ keine USt-Erklärung einreichte und im Klageverfahren beantragte, die USt für 2007 auf 0 € festzusetzen. Im Übrigen konnte der Senat keine Umstände als Beleg dafür feststellen, dass der Kl. für den VZ 2007 zur Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen optiert hat. Angesichts dieser Grundsätze sind die vorstehenden nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL als steuerfrei zu behandelnden Umsätze nicht bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG zu berücksichtigen, sondern nur die als steuerpflichtig zu behandelnden Umsätze mit dem Kurs Baby-Schwimmen. Diese Umsätze überschreiten aber im VZ 2007 nicht die Grenzen des § 19 Abs. 1 UStG.

32

Für die VZ 2005 und für 2006 ergibt sich dies aus folgenden Grundsätzen: Mit § 19 UStG in der mit der Fassung für den VZ 2007 übereinstimmenden Fassung für die VZ 2005 und 2006 hat der deutsche Gesetzgeber von der Möglichkeit nach Art. 24 der Richtlinie 77/388/EWG Gebrauch gemacht, Sonderregelungen für Kleinunternehmer einzuführen. Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnittes zu Grunde zu legen ist, setzt sich nach Art. 24 Abs. 4 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG aus dem Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zusammen, soweit sie besteuert werden, und aus im Streitfall nicht einschlägigen Umsätzen nach Art. 28 Abs. 2 und nach Art. 13 Teil B der Richtlinie 77/388/EWG. Zum Gesamtumsatz gehören nicht die nach Art. 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreiten Leistungen. Steuerfreie Umsätze nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG gehören nicht zu dem Umsatz, der für Zwecke der Anwendung einer in einem Mitgliedsstaat eingeführten Sonderregelung für Kleinunternehmer als Umsatz gilt (hinsichtlich der Nachfolgeregelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der MwStSystRL vgl. FG München, Urteil vom 29.03.2017 3 K 855/15, juris). Danach sind die hier streitigen, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreiten Umsätze zwar nicht nach § 19 Abs. 3 UStG von dem für die Anwendung der Kleinunternehmergrenzen maßgeblichen Gesamtumsatzes im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgenommen. Allerdings kann sich der Kl. insoweit auf die für ihn im Vergleich zur

33

Regelung des § 19 Abs. 3 UStG günstigere Regelung des Art. 24 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG berufen, wonach nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG befreite Umsätze nicht zu den Gesamtumsätzen zählen (zur Nachfolgeregelung der MwStSystRL vgl. FG München, Urteil vom 29.03.2017 3 K 855/15, juris). Dies hat der Kl. für die VZ 2005 und 2006 zumindest dadurch konkludent getan, dass er für die VZ 2005 und 2006 keine USt-Erklärungen einreichte und im Klageverfahren beantragte, die USt für 2005 und 2006 jeweils auf 0 € festzusetzen. Im Übrigen konnte der Senat keine Umstände als Beleg dafür feststellen, dass der Kl. für die VZ 2005 und 2006 zur Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen optiert hat. Angesichts dieser Grundsätze sind die vorstehenden nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG als steuerfrei zu behandelnden Umsätze nicht bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG zu berücksichtigen, sondern nur die als steuerpflichtig zu behandelnden Umsätze mit dem Kurs Baby-Schwimmen. Diese Umsätze überschreiten aber in den VZ 2005 und 2006 nicht die Grenzen des § 19 Abs. 1 UStG.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 35

Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 36