

Finanzgericht Münster, 15 K 1041/08 U

Datum: 13.12.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1041/08 U

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob und inwieweit der Kläger (Kl.) in den Streitjahren 2005 bis 2007 mit einer Schwimmschule umsatzsteuerfreie Umsätze erzielt hat.

Der Kl., der im November 2005 das erste Staatsexamen für das Lehramt für die Sekundarstufe II für die Fächer Sport und Physik ablegte, 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 stundenweise angemietet hatte. Die Kursteilnehmer entrichteten für die Teilnahme an den Kursen an den Kl. ein von ihm berechnetes Entgelt, das auch ein gegebenenfalls auf die Kursteilnehmer entfallendes Eintrittsgeld für die Hallenbadbenutzung umfasste. Die Kommunen erhoben vom Kl. für die Nutzungsüberlassung der Hallenbäder ein Entgelt in der Regel von 20 % der von ihm vereinnahmten Kursgebühren. 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 laut dem Vortrag des Kl. die Krankenkassen Aqua-Fitness-Kurse als Leistung zur gesundheitlichen Prävention ansahen.

Der Kl. gab für die Streitjahre 2005 bis 2007 keine Umsatzsteuer(USt)-Erklärungen ab, da er seine Umsätze gemäß §§ 4 Nr. 14, Nr. 21, Nr. 22 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung für die Streitjahre (UStG) bzw. nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c, h, i, j der Richtlinie 77/388/EWG als steuerfrei ansah. Der Prüfer einer u.a. für 2005 durchgeführten USt-Sonderprüfung (Sp, Bericht vom 22.12.2006, Tz. 13) nahm an, dass der Kl. keine steuerfreien Umsätze ausgeführt habe. Er habe weder Heilbehandlungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG noch dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten im Sinne des § 4 Nr. 22

UStG ausgeführt. Gemäß dem Sp-Bericht erließ das beklagte Finanzamt (FA) USt-Bescheide für 2001 am 12.11.2007, für 2002 am 21.11.2007, für 2003 bis 2005 am 23.04.2007, am 09.07.2007 USt-Vorauszahlungsbescheide für 1-12/ 2006, am 09.07.2007 USt-Vorauszahlungsbescheide für 1-5/2007, am 15.08.2007 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 6/2007, am 18.09.2007 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 7/2007, am 14.11.2007 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 8/ 2007, am 21.11.2007 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 9/2007, am 18.12.2007 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 10/2007, am 16.01.2008 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 11/2007 und am 11.02.2008 einen USt-Vorauszahlungsbescheid für 12/2007.

Gegen die USt-Bescheide für 2001 bis 2005 und die USt-Vorauszahlungsbescheide für 2006 und 2007 legte der Kl. Einspruch ein. Er verwies auf Bescheinigungen der *[Krankenkassen]*, wonach diese auf Antrag ihren Mitgliedern die an den Kl. gezahlten Gebühren ganz bzw. teilweise erstatteten, wobei in einigen Bescheinigungen als Erstattungsgrundlage § 20 SGB V genannt wurde. Sein Schwimmunterricht sei eine beherrschende Tätigkeit gemäß § 4 Nr. 22 a UStG. Die kommunalen Schwimmbadbetreiber seien seine Kooperationspartner, mit denen er seine Kursangebote abstimme. Soweit in seinem Einzugsbereich ansässige Volkshochschulen gleichartige Kurse anböten, behandle die Finanzverwaltung deren Leistungen nach § 4 Nr. 22 UStG als steuerfreie Umsätze, was gegen den Gleichheitssatz verstoße. Im USt-Bescheid für 2006 vom 22.11.2007 behandelte das FA die vom Kl. in 2006 erzielten Umsätze als steuerpflichtig. 5

Durch Einspruchsentscheidung (EE) vom 19.02.2008 wies das FA den Einspruch gegen die USt-Bescheide 2001 bis 2005 und die USt-Vorauszahlungsbescheide für 2006 und 2007 als unbegründet zurück, wobei das FA in den Gründen der EE ausführte, dass der USt-Bescheid 2006 vom 22.11.2007 Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden sei. Die Umsätze des Kl. seien weder nach dem UStG noch nach der Richtlinie 77/388/EWG noch nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG (MwSt-SystRL) umsatzsteuerbefreit, weil ein eigenwirtschaftlichen Zwecken dienendes Unternehmen den Schwimmunterricht und das Aqua-Jogging bzw. die Aqua-Fitness-Kurse durchführe, für dessen Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung insbesondere nicht die Erstattung der Kursgebühren durch die Krankenkassen ausreiche. Es läge keine Sportveranstaltung im Sinne des § 4 Nr. 22 b UStG vor. § 4 Nr. 22 UStG befreie die Umsätze auch deshalb nicht von der USt, weil der Kl. die Einnahmen nicht überwiegend zur Deckung der Kosten verwende. Laut den Einnahme-Überschuss-Rechnungen für 2003 und 2005 beliefen sich die Kosten auf zwischen 10 % und 19 % der erzielten Einnahmen. Die Leistungen des Kl. seien nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe h der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe h der MwStSystRL steuerfrei. Das Unternehmen des Kl. sei nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe h der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe h der MwStSystRL anerkannt worden. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i bzw. g der Richtlinie 77/388/EWG bzw. nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i bzw. g der MwStSystRL seien nicht erfüllt. Weder verfüge der Kl. über die Betriebsgenehmigung als Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 des Schulgesetzes NRW noch sei er Lehrer im Sinne dieser Vorschrift. Die Umsätze seien mit dem Regelsteuersatz zu besteuern, da sie nicht im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbades zusammenhängen. 6

Am 20.03.2008 hat der Kl. eine Klage wegen der USt 2001 bis 2005 und der USt-Voranmeldungszeiträume 1-12/2006 und 1-12/2007 erhoben. Nachdem das FA mit Schreiben vom 07.04.2008 das Rubrum der EE dahingehend berichtigt hatte, dass 7

Gegenstand der EE auch die USt-Jahresfestsetzung 2006 gewesen war, und die Beteiligten übereinstimmend davon ausgingen, dass Gegenstand des Klageverfahrens die USt-Jahresfestsetzung 2006 war und sie den Rechtsstreit wegen der USt-Voranmeldungen 1-12/2006 übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärten, wurde das wegen der USt-Vorauszahlungsbescheide 1-12/2006 abgetrennte Verfahren unter dem Aktenzeichen 15 K 2383/08 U fortgeführt und durch Kostenbeschluss vom 24.06.2008 abgeschlossen. Im USt-Bescheid für 2007 vom 17.06.2008 behandelte das FA die vom Kl. in 2007 erzielten Umsätze als steuerpflichtig. Am 23.07.2009 ergingen geänderte USt-Bescheide für 2001 bis 2004, worauf die Beteiligten den Rechtsstreit wegen der USt 2001 bis 2004 in der Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklärten. Das Verfahren wegen der USt 2001 bis 2004 wurde nach Abtrennung vom hiesigen Verfahren unter dem Aktenzeichen 15 K 3067/09 U fortgeführt und durch Kostenbeschluss vom 21.08.2009 abgeschlossen.

Am 29.12.2008 legte der Kl. eine Bescheinigung der Bezirksregierung E vom 27.10.2008 vor, worin die Bezirksregierung mit Wirkung ab 01.05.2000 gemäß § 4 Nr. 22 a bb UStG bescheinigte, dass die vom Kl. durchzuführenden Bildungsmaßnahmen:
Anfängerschwimmkurs (ab 5 1/2 Jahre) - 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 vorbereiteten. Die Bezirksregierung wies in ihrem Anschreiben vom 27.10.2008 zu der Bescheinigung darauf hin, dass sie die nach § 4 Nr. 21 a bb UStG erbetene Bescheinigung für die Kurse Babyschwimmen - Kleinkinderschwimmen - Aqua-Jogging - Aqua-Fitness/Aqua-Fit 50+ - Erwachsenenschwimmen - 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 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG möglich sein. Daraufhin erließ das FA am 23.07.2009 Änderungsbescheide, in denen es die USt für 2005 auf 5.491,94 EUR, für 2006 auf 8.070,26 EUR und für 2007 auf 12.432,78 EUR festsetzte. Unter Bezug auf die Bescheinigung der Bezirksregierung behandelte es die mit dem Anfängerschwimmkurs (ab 5 1/2 Jahre) - Fortgeschrittenenschwimmkurs - Bronzeschwimmkurs - Silberschwimmkurs - Kraulschwimmkurs als 2. Schwimmart erzielten Umsätze als steuerfrei und die übrigen Umsätze als steuerpflichtig.

Nach Auffassung des Kl. sind auch die in den Bescheiden vom 23.07.2009 als steuerpflichtig veranlagten Umsätze als steuerfrei zu behandeln. Er trägt vor: Gemäß dem Urteil des EuGH vom 26.05.2005 (C-498/03, "Kingscrest Associates und Montecello", Slg. 2005, I-04427, BFH/NV 2005, Beilage 4, S. 310) sei § 4 Nr. 22 a UStG gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g und h der Richtlinie 77/388/EWG dahin richtlinienkonform auszulegen, dass auch ein mit Gewinnerzielungsabsicht gewerblich tätiges Unternehmen eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sein könne. Dass Deutschland bisher kein System zur Anerkennung von Einrichtungen als solche mit sozialem Charakter geschaffen habe, könne nicht zu seinen Lasten gehen. Der Anspruch auf die Steuerfreiheit seiner Umsätze ergebe sich aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 77/388/EWG. Die Erteilung von Schwimmunterricht an Kinder in besonderen Kursen sei eine Veranstaltung belehrender Art. Die Erstattung der für die Kurse Wassergymnastik (Aqua-Fitness) erhobenen Gebühren an die Kursteilnehmer durch die Krankenkassen belege, dass er eine Einrichtung im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe h und i der Richtlinie 77/388/EWG betreibe. Sein Unterricht stehe dem im Rahmen des Schulsportes erteilten Schwimmunterricht gleich. Eine Unterrichtsvermittlung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG bedürfe keiner staatlichen Genehmigung. Dazu legte der Kl. am 06.10.2009 eine Bescheinigung der Bezirksregierung E vom 03.09.2009

vor, worin mit Wirkung ab 01.04.2009 gemäß § 4 Nr. 22 a bb UStG bescheinigt wird, dass die vom Kl. durchzuführenden beruflichen Bildungsmaßnahmen - Kurs Aqua-Fit4Kids - im Rahmen des Schulunterrichts als Bestandteil des individuellen Lehrplans Kurse im Rahmen der Lehreraus- und -fortbildung ordnungsgemäß auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Der Steuerfreiheit der Umsätze mit der Wassergymnastik stehe die fehlende Krankenkassenzulassung nicht entgegen. Das BFH-Urteil vom 30.04.2009 (V R 6/07, BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679) sei nicht anwendbar, weil es sich auf eine zwischenzeitlich überholte Gesetzesfassung beziehe. Nach der ab 01.01.2000 geltenden Neufassung des § 20 SGB V dienten die von dieser Vorschrift erfassten Leistungen der primären Prävention. Sie seien von den Krankenkassen zu unterstützen, weshalb die Arbeitsgemeinschaft der Spitzenverbände der Krankenkassen in ihrem Schreiben vom 26.03.2007 an das in X ansässige Institut ... die Auffassung vertreten habe, dass Leistungen im Bereich des primärpräventiven Handlungsfeldes der Bewegungsgewohnheiten von der USt befreit seien. Folglich seien die mit der Wassergymnastik erzielten Umsätze steuerbefreit, zumal Wassergymnastik und Aqua-Jogging nach den in NRW gültigen Lehrplänen Teil des Unterrichtsprogramms im Fach Sport an allgemeinbildenden Schulen seien. Mit seiner Besteuerung verstoße das FA gegen Art. 3 und Art. 12 des Grundgesetzes (GG), weil es gleichartige Umsätze der Volkshochschulen umsatzsteuerfrei belasse. Es könne nicht richtig sein, dass je nach der Person des Unternehmers Schwimmkurse und Wassergymnastik unterschiedlich besteuert würden. Hilfsweise unterlägen seine Umsätze dem ermäßigten Steuersatz, da sie im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Schwimmbades ständen.

Der Kl. beantragt, 10
unter Änderung der USt-Bescheide für 2005 bis 2007 vom 23.07.2009 11
die USt für 2005 bis 2007 auf jeweils 0 EUR herabzusetzen, 12
hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13
Das FA beantragt, 14
die Klage abzuweisen, 15
hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16
Es verweist auf die EE und trägt ergänzend vor: Nur im Umfang der Bescheinigung der 17
Bezirksregierung E vom 27.10.2008 habe der Kl. steuerfreie Umsätze ausgeführt. Dass
nach den in NRW gültigen Lehrplänen Wassergymnastik und Aqua-Jogging Teil des
Unterrichtsprogramms im Fach Sport an allgemeinbildenden Schulen sein könnten,
begründe noch keine Steuerfreiheit für diese Umsätze, weil es an einer entsprechenden
Bescheinigung der Bezirksregierung mangle. In Übereinstimmung mit der
Bezirksregierung gehe es von einem überwiegenden Freizeitgestaltungscharakter der als
steuerpflichtig behandelten Umsätze aus. Mit Beschluss vom 31.05.2010 (4 V 312/10,
EFG 2010, 1461) habe das Finanzgericht Köln entschieden, dass Aqua-Jogging-Kurse
keine umsatzsteuerfreien Umsätze beinhalteten. Das FinMin NW habe mit Schreiben vom
03.12.2007 dem Kl. mitgeteilt, dass seine Umsätze nicht mit dem ermäßigten Steuersatz
zu besteuern seien.

Entscheidungsgründe: 18

19

Die Klage ist nicht begründet.

Die nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens gewordenen USt-Bescheide für 2005 bis 2007 vom 23.07.2009 sind rechtmäßig und verletzen den Kl. nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die in den Bescheiden vom 23.07.2009 als steuerpflichtig behandelten Umsätze sind weder nach dem UStG noch nach der Richtlinie 77/388/EWG noch nach der MwStSystRL steuerbefreit. 20

Entgegen der Annahme des Kl. unterfallen die im vorliegenden Verfahren noch streitigen Umsätze nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG. 21

Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind u.a. Umsätze aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei. 22

§ 4 Nr. 14 Satz 1 UStG beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c der MwStSystRL), wonach "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztliche und arztähnlichen Berufen erbracht werden", steuerfrei sind. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG in der bis einschließlich Veranlagungszeit-raum 2007 geltenden Fassung ist nach der BFH-Rechtsprechung (zuletzt Urteil vom 18.08.2011, V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214 m.w.N.) entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen. Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder arztähnliche Leistung erbringt und die dafür erforderliche Qualifikation besitzt. 23

Heilbehandlungen im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG sind Tätigkeiten, die zum Zwecke der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung, und soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen beim Menschen vorgenommen werden. Normzweck des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG ist die Entlastung der Sozialversicherungsträger, insbesondere der Krankenkassen, von der USt. Leistungen, die keinem solchen therapeutischen Zweck - Behandlung und soweit möglich Heilung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung - dienen, sind vom Anwendungsbereich dieser Vorschriften ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 30.01.2008, XI R 53/06, BFH/NV 2008, 1083; vom 30.04.2009, V R 6/07, a.a.O.; BFH-Beschluss vom 14.10.2010, V B 152/09, BFH/NV 2011, 326). 24

Die vorliegend noch streitigen Schwimmkurse beinhalten keine Heilbehandlungen im vorgenannten Sinne. Der Senat hat nicht feststellen können, dass der Kl. mit diesen Kursen bei den Kursteilnehmern eine wissenschaftlich anerkannte Heilmethode zur Gesundheitserhaltung bzw. -wiederherstellung anwandte. Mit seinen Kursen wandte sich der Kl. an unterschiedliche Personenkreise, u.a. auch an gesunde Personen, um deren Allgemeinbefinden zu stärken. Eine Maßnahme zur bloßen Steigerung des Allgemeinbefindens ist keine Heilbehandlung im Sinne des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG (vgl. Urteil des erkennenden Senats vom 21.10.2008, 15 K 3848/04, EFG 2009, 617). 25

Der Senat konnte auch nicht feststellen, dass der Kl. über die für die Steuerbefreiung erforderliche berufsfachliche Qualifikation verfügt. Von einer beruflichen Befähigung ist grundsätzlich auszugehen, wenn der Unternehmer die Voraussetzungen einer berufsrechtlichen Regelung erfüllt, die mit der berufsrechtlichen Regelung für einen der in § 18 EStG ausdrücklich genannten Heilberufe vergleichbar ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 26

11.11.2004, V R 34/02, BFHE 208, 65, BStBI II 2005, 316; vom 30.04.2009, V R 6/07, a.a.O.; BFH-Beschluss vom 14.10.2010, V B 152/09, a.a.O.). Das ist hier nicht der Fall. In den Streitjahren waren die vom Kl. abgehaltenen Kurse nicht berufsrechtlich geregelt, so dass der Kl. keiner berufsrechtlichen Zulassung bedurfte, um die von ihm erbrachten Leistungen und damit die streitigen Umsätze ausführen zu können. Gegenteiliges hat der Kl. weder dargetan noch belegt.

Entsprechend dem Zweck der Regelung, die Sozialversicherungsträger von der USt zu entlasten, kann vom Vorliegen des Befähigungsnachweises ferner zwar auch dann ausgegangen werden, wenn die Sozialversicherungsträger die Leistungen des Unternehmers "heilberufliche Tätigkeit" finanzieren (vgl. BFH-Urteil vom 30.01.2008, XI R 53/06, BFHE 221, 399, BStBI II 2008, 647; BFH-Beschluss vom 14.10.2010, V B 152/09, a.a.O.). Grundlage dafür ist in erster Linie eine Zulassung des jeweiligen Unternehmers oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe gemäß § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Sozialversicherung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.11.2004, V R 34/02, a.a.O.). Der Kl. verfügte aber gerade über keine Zulassung durch die Krankenkassen nach § 124 Abs. 2 SGB V. Für den Senat ist zudem nichts dafür ersichtlich, dass die Berufsgruppe der Schwimmschulbetreiber über eine solche Zulassung verfügt. Neben einer Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V kann Indiz für einen beruflichen Befähigungsnachweis sein, dass die betreffenden Leistungen in den durch die Heilmittel- und Hilfsmittelrichtlinien gemäß § 92 SGB V konkretisierten Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommen worden sind (BFH-Urteil vom 11.11.2004, V R 34/02, a.a.O.). Nach § 92 Abs. 1 SGB V beschließen die Bundesausschüsse (§ 91 SGB V) Richtlinien über die Gewähr für eine ausreichende, zweckmäßige und wirtschaftliche Versorgung der Versicherten unter anderem über die Einführung neuer Untersuchungs- und Behandlungsmethoden (Nr. 5), über die Verordnung von Heil- und Hilfsmitteln, häusliche Krankenpflege, Soziotherapie (Nr. 6) und über eine Verordnung von im Einzelfall gebotenen Leistungen zur medizinischen Rehabilitation (Nr. 8). Den Richtlinien kommt ab ihrer Bekanntmachung rechtliche Bedeutung zu (§ 94 Abs. 2 SGB V; vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2004, V R 34/02, a.a.O.). Heilmittel im Sinne des SGB V sind ärztlich verordnete Dienstleistungen, die einem Heilzweck dienen oder einen Heilerfolg sichern und nur von entsprechend ausgebildeten Personen erbracht werden dürfen. Zur Erstattung der Kosten für - wie im Streitfall - nicht durch einen Arzt erbrachte Dienstleistungen sind die Sozialversicherungsträger grundsätzlich nur nach Maßgabe der aufgrund des § 92 SGB V erlassenen Richtlinien bzw. nach Maßgabe der Satzung der jeweiligen Krankenkasse (§ 194 Abs. 1 Nr. 3 SGB V) verpflichtet. Wird eine in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkasse aufgenommene Leistung von einem Arzt angeordnet, kann dies als Indiz dafür gewertet werden, dass die betreffende Leistung eine entsprechende berufliche Befähigung voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2004, V R 34/02, a.a.O.). Der Kl. hat nicht belegen können, dass seine für verschiedene Altersgruppen abgehaltenen Schwimmkurse bzw. die von ihm durchgeführte Wassergymnastik in den Streitjahren in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommen waren bzw. die Teilnahme an diesen Kursen für die Kursteilnehmer ärztlich verordnet war.

27

Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG kommt auch dann in Betracht, wenn eine Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung auf Grund eines Versorgungsvertrages gemäß §§ 11 Abs. 2, 23 Abs. 4, 40, 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen zur medizinischen Vorsorge oder Rehabilitation erbringt. In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Einrichtung als auch die Leistungen der hierzu nach Maßgabe des Versorgungs- oder Rehabilitationsvertrages qualifizierten Fachkräfte an diese Einrichtung steuerfrei (vgl. BFH-Urteil vom 10.03.2005, V R 54/04, BFHE 210, 151, BStBI II 2005, 669). Im Streitfall konnte der Senat keine Anhaltspunkte dafür feststellen, dass der

28

Kl. seine Leistungen im Rahmen eines Versorgungsvertrages gemäß §§ 11 Abs. 2, 23 Abs. 4, 40, 111 SGB V erbracht hat. Der erforderliche Qualifikationsnachweis kann sich zwar auch aus der Kostentragung nach § 43 SGB V ergeben (BFH-Urteil vom 30.04.2009, V R 6/07, a.a.O.). Diese Voraussetzung ist aber hier nicht erfüllt. Für die Streitjahre hat der Kl. eine Kostenübernahme durch die Krankenkassen nach § 43 SGB V nicht nachgewiesen. Sofern entsprechend seinem Vortrag einige Krankenkassen ihren Mitgliedern die Kursgebühren ganz oder teilweise auf der Grundlage des § 20 SGB V erstattet haben, genügt diese "freiwillige" Kostentragung entgegen der Annahme des Kl. nicht, um den beruflichen Befähigungsnachweis zu erbringen. In seinem Beschluss vom 14.10.2010 (V B 152/09, a.a.O.), dem der erkennende Senat folgt, hat der BFH eine Erstattung der Kosten auf der Grundlage der für das Kalenderjahr 2000 geltenden Fassung des § 20 SGB V durch die Krankenkasse nicht als Grund für eine Steuerbefreiung eines solchen gegenüber dem Kassenmitglied ausgeführten Umsatzes anerkannt. Weder Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c der MwStSystRL) noch § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG bieten einen hinreichenden Anknüpfungspunkt dafür, dass eine Kostenerstattung an die Kursteilnehmer durch die Krankenkasse für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG ausreicht. Entsprechendes lässt sich auch nicht der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) entnehmen (BVerfG-Urteile vom 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155; vom 10.11.1999, 2 BvR 1820/92, DStRE 2000, 203, BStBl II 2000, 158; vom 10.11.2000, 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, BStBl II 2000, 160). Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 29.10.1999 (2 BvR 1264/90, a.a.O.) vielmehr betont, dass zu berücksichtigen sei, ob die Leistungen "in der Regel" von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden. Dem entspricht es, grundsätzlich nur solche Heilbehandlungen von der USt zu befreien, die aufgrund der Zulassung des leistenden Unternehmers bzw. der entsprechenden Berufsgruppe, der Aufnahme der betreffenden Leistung in den Leistungskatalog im Sinne des § 92 SGB V oder bei Erfüllung der Anforderungen des § 43 Nr. 1 SGB V ihrer Art nach die Sozialversicherungsträger zur Erstattung verpflichtet. Diese Auslegung ist mit Art. 3 GG vereinbar, weil der Normzweck des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG die Entlastung der Sozialversicherungsträger von der USt ist (vgl. BVerfG-Urteil vom 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, a.a.O.). Der für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG erforderliche Qualifikationsnachweis kann aber gerade nicht auf jede erdenkliche Art und Weise erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.2009, V R 6/07, a.a.O.).

Ohne Erfolg beruft sich der Kl. zur Begründung seiner Klage auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g bzw. Buchstabe h der Richtlinie 77/388/EWG (= 132 Abs. 1 Buchstabe g bzw. Buchstabe h der MwStSystRL). Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bzw. h der Richtlinie 77/388/EWG sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, u.a. "die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit (bzw. der Kinder- und Jugendbetreuung) verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" von der USt zu befreien. Die Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG bzw. der MwStSystRL sind auf die Streitjahre zwar grundsätzlich unmittelbar anwendbar, da der deutsche Gesetzgeber die Vorschriften der Richtlinien zu diesem Zeitpunkt noch nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt hatte (vgl. BFH-Urteile vom 30.07.2008, V R 66/06, BFHE 223, 381, BStBl II 2010, 507; vom 18.08.2005, V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143; vom 08.11.2007, V R 2/06, BFHE 219, 428, BStBl II 2008, 634, m.w.N.). Die Voraussetzungen dieser Vorschriften liegen im Streitfall aber nicht vor. Die Schwimmschule des Kl. stellt hinsichtlich der hier streitigen Umsätze keine von einem Mitgliedstaat anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter dar.

Ein Steuerpflichtiger erlangt die Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht 30

schon dadurch, dass er sich auf die Richtlinie beruft. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g und h der Richtlinie 77/388/EWG räumen den Mitgliedsstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Es ist daher Sache der jeweiligen nationalen Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g oder h der Richtlinie 77/388/EWG anzuerkennen sind (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 26.05.2005, C-498/03, "Kingscrest Associates und Montecello", a.a.O., Rn. 53 ff. m.w.N.; BFH-Urteile vom 22.04.2004, V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849; vom 08.11.2007, V R 2/06, a.a.O.; Urteil des erkennenden Senats vom 09.10.2010, 15 K 4439/06 U, EFG 2010, 594). Zwar bedarf es hierzu nicht zwingend einer förmlichen Entscheidung. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter jedoch zumindest voraus, dass eine unmittelbare vertragliche - Inhalt, Umfang sowie Verantwortung für die vertragsgemäße Durchführung konkretisierende - Beziehung zwischen dem die Einrichtung anerkennenden Mitgliedstaat (bzw. einer seiner Untergliederungen) und dem die Einrichtung betreibenden Unternehmer besteht (BFH-Urteil vom 08.11.2007, V R 2/06, a.a.O.). Die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter kann nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 08.06.2011, XI R 22/09, BFH/NV 2011, 1804; vgl. auch FG Münster Urteil vom 16.06.2011, 5 K 3437/10 U, juris) aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch eine für die Gewährleistung der sozialen Sicherheit zuständige Einrichtung, d.h. einen Sozialversicherungsträger, wie auch aus der Anerkennung als soziale Einrichtung in einer entsprechenden Bescheinigung der nationalen Behörden abgeleitet werden. Beide Alternativen sind zu den hier streitigen Umsätzen nicht erfüllt. Wie bereits dargelegt, haben die Krankenkassen gerade keine Kostenübernahme gegenüber dem Kl. ausgesprochen und eine (teilweise) Kostenerstattung im Innenverhältnis an die Kassenmitglieder reicht für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht aus. Die Anerkennung des Kl. als soziale Einrichtung durch die zuständige Verwaltungsbehörde, die Bezirksregierung E, fehlt hinsichtlich der zwischen 2005 und 2007 erzielten im vorliegenden Verfahren streitigen Umsätze. In ihrer Entscheidung vom 03.09.2009 hat die Bezirksregierung E nur bescheinigt, dass erst ab 01.04.2009 der Kurs "Aqua-Fit4Kids" eine Leistung im Sinne des § 4 Nr. 22 a bb UStG darstellt. Diese Entscheidung der Bezirksregierung E stellt einen den Senat bindenden Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO dar (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2009, V R 25/08, BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15), so dass dem Senat dessen Überprüfung auf Sach- oder Rechtsfehler im vorliegenden Verfahren verwehrt ist.

Die Umsätze des Kl. unterfallen auch nicht den in § 4 Nr. 21 ff UStG geregelten Befreiungstatbeständen. 31

Die Umsätze des Kl. sind nicht nach § 4 Nr. 21 a aa UStG steuerbefreit, weil die Einrichtung des Kl. keine Ersatzschule im Sinne des § 4 Nr. 21 a aa UStG ist. Ersatzschulen sind Privatschulen, die nach dem mit der 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 einen im öffentlichen Schulwesen vorgesehenen Schulabschluss vermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1974, V R 54/73, BFHE 112, 313, BStBl II 1974, 527). Erforderlich für die Steuerbefreiung ist, dass die Ersatzschule staatlich genehmigt oder landesrechtlich erlaubt ist. Die bloße Genehmigungsfähigkeit reicht nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht aus. Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung der Schulaufsichtsbehörde zu erbringen (vgl. Sölch-Ringleb, UStG, § 4 Nr. 32

21 Rdn. 45). Weder hat der Kl. die nach dem Gesetz erforderliche Bescheinigung vorgelegt, noch hat der Senat feststellen können, dass der Kl. mit den streitigen Kursen einen im öffentlichen Schulwesen vorgesehenen Schulabschluss vermittelt.

Die Umsätze des Kl. sind nicht nach § 4 Nr. 21 a bb UStG steuerbefreit. § 4 Nr. 21 a bb UStG setzt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG um (vgl. BFH-Urteil vom 10.01.2008, V R 52/06, BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725). Nach dieser Vorschrift sind Leistungen von Ergänzungsschulen und anderer allgemein oder berufsbildender Einrichtungen steuerbefreit. Ob das in Form eines Einzelunternehmens vom Kl. geführte Unternehmen eine Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 a bb UStG sein kann, kann dahinstehen. Voraussetzung für die Steuerbefreiung der von einer Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift ausgeführten Leistung ist u.a. eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass die Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet. Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung (vgl. BFH-Urteil vom 17.04.2008, V R 58/05, BFHE 221, 489, BFH/NV 2008, 1418). Für die Streitjahre hat der Kl. eine solche Bescheinigung hinsichtlich der hier streitigen Leistungen aber gerade nicht vorgelegt. 33

Die im hiesigen Verfahren noch streitigen Umsätze sind auch nicht nach § 4 Nr. 21 b UStG steuerbefreit. Zwar erfasst diese Vorschrift grundsätzlich auch Unterrichtsleistungen, die von selbständigen Lehrern an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden. Jedoch ist materiell-rechtliche Voraussetzung für eine Steuerbefreiung, dass der betreffende Unternehmer eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorlegt, in der diese bestätigt, dass der erteilte Unterricht ordnungsgemäß auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet (BFH-Urteil vom 17.04.2008, V R 58/05, a.a.O.; vgl. auch Urteil des erkennenden Senats vom 09.10.2010, 15 K 4439/06 U, a.a.O.). Für die hier streitigen Umsätze in den Streitjahren 2005 bis 2007 fehlt eine entsprechende Bescheinigung der zuständigen Verwaltungsbehörde. 34

Entgegen der Auffassung des Kl. sind seine Umsätze auch nicht nach § 4 Nr. 22 UStG steuerbefreit. 35

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 a bzw. b UStG scheidet schon deshalb aus, weil der Kl. als privatwirtschaftlich verfasster Unternehmer nicht zu dem von dieser Vorschrift erfassten Personenkreis zählt. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 a UStG sind darüber hinaus auch deshalb nicht erfüllt, weil der Kl. keine Kurse wissenschaftlicher bzw. beherrschender Art im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt hat. Keine Veranstaltungen "wissenschaftlicher oder beherrschender Art" sind Veranstaltungen, die einen bloßen Freizeitcharakter haben (vgl. EuGH-Urteil vom 14.05.2007, C-445/05, "Haderer", Sgl 2007, I-04841, BFH/NV 2007, Beilage 4, S. 394). Der Senat konnte nicht feststellen, dass die streitigen Kurse keinen Freizeitgestaltungscharakter hatten. 36

Ohne Erfolg rügt der Kl. in diesem Zusammenhang, dass die Versagung der Steuerfreiheit für seine Umsätze in den streitigen USt-Bescheiden vom 23.07.2009 deshalb gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstoße, weil das FA von den Volkshochschulen erbrachte Leistungen vergleichbarer Art nach § 4 Nr. 22 UStG als steuerfrei behandle. Selbst wenn der Senat zu Gunsten des Kl. ohne weitere Nachprüfung unterstellt, dass die Finanzverwaltung von den Volkshochschulen ausgeführte Schwimmkurse als steuerbefreite Umsätze erachtet, führt dieser Umstand nicht zur Rechtswidrigkeit der hier streitgegenständlichen USt-Bescheide für 2005 bis 2007. Die Besteuerung des Kl. verstößt nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG. Nach der Rechtsprechung des 37

BVerfG (vgl. zuletzt Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210) ist der Gesetzgeber verpflichtet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes aber einen weitgehenden Entscheidungsspielraum. Nach der Regelung des Ausgangstatbestandes ist der Gesetzgeber nur verpflichtet, die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Für den umsatzsteuerlichen Grundtatbestand folgt nach der Rechtsprechung des BVerfG hieraus die Gleichstellung aller unternehmerischen Tätigkeiten. Eine Steuerermäßigung für Umsätze einzelner Berufsgruppen widerspricht dem System der USt. Systemgerecht sind nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht aber im Interesse einzelner Unternehmensgruppen. Soweit das UStG nach Steuerarten und Unternehmen unterscheidet und daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese in besonderen sachlichen Gründen ihre Rechtfertigung finden (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 10.11.1999, 2 BvR 1820/92, a.a.O.). Für den Streitfall ergibt sich aus diesen Grundsätzen, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt ist, (Bildungs)-Leistungen, die von einem auf Einnahmeerzielungsabsicht ausgerichteten Unternehmer erbracht werden, anders zu besteuern als Leistungen, die von Bildungsträgern wie den Volkshochschulen erbracht werden, sofern deren originärer Zweck nicht in der Erzielung von Einnahmen, sondern in der Vermittlung von Bildungszielen besteht. Leistungen von Bildungsträgern wie den Volkshochschulen sind deshalb steuerbefreit, weil verhindert werden soll, dass die Teilnahme an den Angeboten von Bildungsträgern wie den Volkshochschulen mit USt belastet wird. Allein der Umstand, dass der Kl. mit seinem Angebot in Konkurrenz zu den Angeboten primär nicht auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichteter Bildungsträger tritt, gebietet es nicht, auch seine Umsätze steuerfrei zu belassen, wie es auch von Gesetzes wegen nicht geboten ist, alle Leistungen eines Bildungsträgers steuerfrei zu belassen (vgl. dazu Urteil des erkennenden Senats vom 15.03.2011, 15 K 3840/08 U, EFG 2011, 1574, betreffend die Steuerpflicht der im Zusammenhang mit steuerfreien Seminarumsätzen vom Seminarveranstalter an die Seminarteilnehmer erbrachten Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen). Anhaltspunkte dafür, dass die Besteuerung des Kl. gegen Art. 12 GG verstoßen könnte, sind für den Senat nicht ersichtlich.

Die Umsätze des Kl. sind nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i der MwStSystRI) steuerbefreit. Ob der Kl. ein im Sinne dieser Vorschrift begünstigter Unternehmer ist, kann letztlich dahinstehen. Zwar gehören zu dem nach dieser Vorschrift begünstigten Personenkreis auch natürliche Personen (vgl. EuGH-Urteil vom 03.04.2003, C-144/00, "Matthias Hoffmann", Slg. 2003, I-02921, BStBl II 2003, 679), selbst wenn sie ihr Unternehmen mit Gewinnstreben betreiben, sofern nicht die Mitgliedstaaten dieses Unternehmen nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a erster bis vierter Gedankenstrich (= Art. 133 Abs. 1 Buchstabe a bis d der MwStSystRI) von der Steuerbefreiung ausgeschlossen haben (EuGH-Urteil vom 26.05.2005, C-498/03, "Kingscrest Associates Ltd und Montecollo Ltd", a.a.O.; BFH-Urteil vom 24.01.2008, V R 3/05, BFH/NV 2008, 1078). Die Anerkennung kann sich aus einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a bb UStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.01.2008, V R 3/05, BFH/NV 2008, 1078; BFH-Urteil vom 17.04.2008, V R 58/05, a.a.O.) bzw. aus der Erstattung der Leistungen durch den Sozialversicherungsträger ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 21.03.2007, V R 28/04, BFH/NV 2007, 1604). Beide Alternativen sind vorliegend nicht erfüllt. Es fehlt eine Anerkennung des Kl. durch die zuständige inländische Verwaltungsbehörde, kraft derer sein Unternehmen als eine "andere Einrichtung mit dem von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung" anzusehen ist. Für die Streitjahre 2005 bis 2007 hat die Bezirksregierung E für die hier streitigen Kurse gerade nicht bescheinigt, dass der Kl.

38

Unternehmer im Sinne dieser Vorschrift ist. Im Anschreiben vom 27.10.2008 hat die Bezirksregierung nur darauf hingewiesen, dass möglicherweise eine Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i der MwStSystRI in Anspruch genommen werden könne. Alternativ konnte der Senat, wie bereits dargelegt, keine zur Steuerbefreiung der Umsätze führende Kostenerstattung durch die Sozialversicherungsträger feststellen. Zudem hat der Kl. keine begünstigten Umsätze ausgeführt. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 14.06.2007, C-455/05, "Haderer", a.a.O.; BFH-Urteil vom 27.09.2007, V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323) umfasst der Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG den Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt sowie andere Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um Kenntnis und Fähigkeiten der Schüler und Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. Die vom EuGH zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG entwickelten Grundsätze finden bei der Auslegung des Begriffs "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG entsprechende Anwendung (vgl. BFH-Urteile vom 10.01.2008, V R 52/06, a.a.O.; vom 24.01.2008, V R 3/05, a.a.O.). Unter Auswertung des Anschreibens der Bezirksregierung E an den Kl. vom 27.10.2008 sowie des Bescheides der Bezirksregierung E vom 03.09.2009 geht der Senat mangels entgegenstehender Gesichtspunkte davon aus, dass in den Streitjahren die streitigen Kurse nicht wie im Rahmen eines von einem Lehrplan eingebetteten Schul- bzw. Hochschulunterrichts auf ein bestimmtes, bei Kursbeginn festgelegtes Lernziel hin Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelten. Auf eine Abschlussprüfung bereiteten sie mangels dahingehender Anhaltspunkte nicht vor. Das Schreiben der Bezirksregierung E vom 03.09.2009, ein Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO, bezieht sich nicht auf die Streitjahre, sondern bescheinigt erst mit Wirkung vom 01.04.2009, dass der Kurs "Aqua-Fit4Kids" im Rahmen des Schulunterrichts auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.

Die Umsätze des Kl. unterliegen der Besteuerung zum Regelsatz, § 12 Abs. 1 UStG, und nicht der Besteuerung zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ist eng auszulegen. Soweit die Vorschrift die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundene Umsätze anordnet, beruht sie auf Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a in Verbindung mit Anhang H Nr. 13 der Richtlinie 77/388/EWG, wonach die Mitgliedsstaaten das Überlassen von Sportanlagen dem ermäßigten USt-Satz unterwerfen können (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2010, V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125). Erforderlich für die Anwendung des ermäßigten USt-Satzes ist ein unmittelbarer Zusammenhang des Umsatzes mit dem laufenden Betriebs des Schwimmbades. Diese Voraussetzung erfüllen nach der Rechtsprechung des BFH die entgeltliche Verschaffung einer Schwimmgelegenheit an Dritte wie auch der Betriebskostenzuschuss, den der Eigentümer eines Schwimmbades für die Übernahme des Betriebs durch einen Dritten an den Betriebsübernehmer zahlt (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08, BFH/NV 2010, 701). Im Streitfall fehlt es gerade an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Leistungen des Kl. und dem Betrieb des Bewegungsbades, da Betreiber der vom Kl. in den Streitjahren für seine Kurse eingesetzten Hallenbäder deren jeweiliger kommunaler Betreiber war.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 137 Satz 1 FGO. Dem Kl. waren auch insoweit die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen, als ihn das FA durch die Änderungsbescheide vom 23.07.2009 klaglos gestellt hat. Bis zum Erlass des Grundlagenbescheides der Bezirksregierung E in Form der Bescheinigung vom

27.10.2008 lagen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der erstmalig in den Bescheiden vom 23.07.2009 als steuerfrei behandelten Umsätze nicht vor, was zu Lasten des Kl. zu berücksichtigen war, weil er die Voraussetzungen für die geltend gemachte Steuerfreiheit belegen muss. Die Kosten des Verfahrens wären hinsichtlich der durch die Bescheide vom 23.07.2009 steuerfrei belassenen Umsätze nur dann dem FA aufzulegen gewesen, wenn das FA abweichend von einem Antrag des Kl., das Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung der Bezirksregierung auf seinen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 22 a bb UStG ruhen zu lassen, über den Einspruch entschieden hätte. Einen Antrag des Kl., das Einspruchsverfahren ruhen zu lassen, konnte der Senat aber nicht feststellen.

Gründe für die Zulassung der Revision im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.

41
