

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 187/17

Beschluss des Senats vom 14.12.2018

Normen: UStG § 4 Nr. 21, UStG § 4 Nr. 23, MwStSysRL Art. 132 Abs.1 h, MwStSysRL Art. 132 Abs.1 i, MwStSysRL Art. 132 Abs.1 j

Leitsatz: 1. Die Durchführung von Surf- und Segelkursen im zeitlichen Umfang von zwölf Stunden ist nicht nach nationalem Recht von der Umsatzsteuer befreit. Dies gilt auch dann, wenn der Kurs mit einer Prüfung abschließt und die Teilnehmer jünger als 27 Jahre alt sind und in der Surf- und Segelschule während des Kurses wohnen.

2. Es besteht die Möglichkeit, dass solche Kurse unter die Befreiungsvorschriften des Art. 132 Abs.1 h, i oder j MwStSysRL fallen, da auch Schulen und Universitäten solche Kurse als Unterricht anbieten.

3. In diesem Zusammenhang stellen sich mehrere Fragen, die bisher noch nicht entschieden worden sind.

Überschrift: Umsatzsteuer: Umsatzsteuerfreiheit von Surf- und Segelkursen nach der MwStSysRL

I.

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) auch Surf- und Segelunterricht? Ist es ausreichend, wenn ein solcher Unterricht in mindestens einer Schule oder Hochschule des Mitgliedsstaats angeboten wird?

2. Ist es für die Annahme eines Schul- oder Hochschulunterrichts im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL erforderlich, dass der Unterricht in die Benotung eingeht, oder ist es ausreichend, wenn der Surf- oder Segelkurs im Rahmen einer Veranstaltung der Schule oder Hochschule erfolgt, etwa einer Klassenreise?

3. Kann sich die Anerkennung einer Surf- und Segelschule als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL aus den Regelungen des Schul- oder Hochschulrechts ergeben, wonach auch externe Surf- oder Segelkurse Teil des Sportunterrichts oder der Hochschulausbildung von Sportlehrern mit einer Benotung oder einem anderen Leistungsnachweis sind, und/oder einem Gemeinwohlinteresse an sportlicher Betätigung? Ist für eine solche Anerkennung eine unmittelbare oder mittelbare Kostenübernahme durch die Schule oder die Hochschule für die Kurse erforderlich?

4. Stellen Surf- oder Segelkurse im Rahmen einer Klassenreise eine eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL dar; wenn ja, ist dafür eine bestimmte Dauer der Betreuung erforderlich?

5. Setzt die Formulierung „von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL voraus, dass der Steuerpflichtige den Unterricht persönlich erteilt?

II.

Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand:

1. Die Beteiligten streiten darüber, ob bestimmte Leistungen des Klägers umsatzsteuerbefreit sind.

2. Der Kläger betreibt zwei Surf- und Segelschulen, eine befindet sich auf A und die andere in B. In B arbeiten in der Hochsaison bis zu fünf und auf A bis zu zehn Surf- und Segellehrer für ihn. Die Saison geht von Ostern bis Ende Oktober. Einige der angestellten Lehrer arbeiten während der Saison Vollzeit, andere nur Teilzeit. 10 % der Kurse unterrichtet der Kläger selbst. Zusätzlich übernimmt er die Organisation, Koordination und die Supervision. Er erzielte in den Streitjahren 2008 bis 2010 Umsätze aus Surf- und Katamarankursen, mit der Verköstigung und Unterbringung von Kursteilnehmern und anderen Personen, der Schulung von Urlaubern, dem Verleih und Verkauf von Surfartikeln in seinen Shops und dem Verkauf im Internethandel. Daneben betreibt der Kläger bei seinem Standort in B ein Café.

3. Auf A gab es Übernachtungsmöglichkeiten. Übernachtet werden konnte in Wohnwagen, einem Gästehaus oder einer Ferienwohnung. Die Übernachtungsmöglichkeiten konnten auch ohne die Teilnahme an den Surf- und Segelkursen genutzt werden. Eine Übernachtung beim Kläger war nicht zwingend für die Teilnahme an den Kursen.

4. Die Surf- und Segelkurse führte der Kläger zum Teil mit Schulklassen, schulischen Sportgruppen und mit Kursen von Universitäten durch. Bei einigen Schulen gehört Surf- und Segelunterricht zum Schulsportprogramm (z.B. bei dem Gymnasium C, der Schule D oder der Berufsbildenden Schule E, der Schule F). Die Surf- und Segelkurse gehen dabei in die Noten ein. Die schulischen Reisen waren zu 80 % Klassenreisen und zu 20 % Sportreisen. In 10 % der Sportreisen haben die Schulen die Kosten für die Surf- und Segelkurse erstattet.

5. Bei einigen Universitäten können im Rahmen der Sportlehrerausbildung ebenfalls Sport- und Segelkurse mit einer Abschlussprüfung in der Wahlfachausbildung absolviert werden (z.B. bei der Universität G). 80 % der Surf- und Segelkurse im Rahmen von Hochschulreisen sind Teil der Sportlehrerausbildung gewesen. Die restlichen 20 % sind im Rahmen des Universitäts-Breitensportprogramms durchgeführt worden, also mit Studenten aus unterschiedlichen Fachbereichen. In 50 % der im Rahmen der Sportlehrerausbildung durchgeführten Reisen haben die Universitäten die Kosten für die Surf- und Segelkurse übernommen.

6. Bezahlt hat immer der Anmelder; gegebenenfalls hat eine Kostenerstattung durch die Schulen oder Universitäten an diesen stattgefunden. Daneben besteht auch die Möglichkeit, für Klassenreisen Zuschüsse vom Jobcenter im Rahmen des Bildungs- und Teilhabepakets zu erhalten. Außerdem bot der Kläger Sportcamps und separate Surfkurse an. Der Anteil der Teilnehmer an den Kursen über 27 Jahre betrug in allen drei Streitjahren 10 %.

7. Der Umfang der Surfkurse betrug zwölf Stunden inklusive von zwei Theoriestunden. Diese Zeit wurde auf vier bis fünf Tage oder ein Wochenende verteilt. Anfängerkurse hatten zwischen acht und zehn Teilnehmer. Alle Sportkurse, die im Rahmen der Sportlehrerausbildung und der Sportreisen der Schulen durchgeführt wurden, schlossen mit einer Prüfung ab, die aus einem theoretischen und einem praktischen Teil bestand. Bei den anderen Kursen musste nicht zwangsläufig eine Prüfung abgelegt werden. Die Kursteilnehmer erhielten von der Surfschule Unterrichtsmaterialien. Mit abgeschlossener Prüfung vom Verband Deutscher Windsurfing Schulen (VDWS) konnte nach Abschluss des Surfkurses überall auf der Welt ein Surfboard ausgeliehen werden. Die Schulen des Klägers sind Mitglied im VDWS und verfügten in den Streitjahren über ein sie auszeichnendes Qualitätssiegel des Verbandes. Der VDWS gab sowohl Richtlinien für den Betrieb von Surfschulen im Allgemeinen als auch für die Durchführung der Prüfung in den einzelnen Schulen im Besonderen heraus, diese galten auch für den Kläger. Die Prüfungen in der Surfschule wurden von Lehrpersonal abgenommen, das seinerseits über die entsprechenden notwendigerweise vorzuhaltenden Unterrichtslizenzen verfügte. Prüfungsunterlagen wurden vom VDWS an die einzelnen Verbandsmitglieder ausgegeben. Die Lehrer der Surf- und Segelschule waren ihrerseits selbst verpflichtet, alle drei Jahre an Fortbildungen teilzunehmen.

8. Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gemäß § 4 Nr. 21 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), dass die Surf- und Segelschulen des Klägers auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, liegt nicht vor.

9. In den Streitjahren erklärte der Kläger neben steuerpflichtigen umsatzsteuerfreie Umsätze insbesondere für die von ihm mit Schulklassen und Gruppen von Universitäten durchgeführten Surf- und Segelkurse. In diesen erklärten Umsätzen waren in den Umsätzen für Unterrichtsleistungen z.B. auch Surfkurse für Teilnehmer über 27 Jahre enthalten. Außerdem enthielten diese Umsätze auch Umsätze aus der reinen Vermietung von Material an Schulklassen. Die Umsätze für Unterrichtsleistungen betrugen nach der tatsächlichen Verständigung zwischen den Beteiligten in jedem Jahr 57,53 % der vom Kläger erklärten umsatzsteuerfreien Umsätze.

10. Für die Streitjahre führte der Beklagte eine Außenprüfung beim Kläger durch. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerfreiheit gem. § 4 Nr. 21 und 23 UStG nicht vorlägen. In diesem Zusammenhang berücksichtigte er zusätzliche Vorsteuern. Wegen näherer Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 3. November 2014 verwiesen. Am 23. Dezember 2014 ergingen entsprechende Änderungsbescheide.

11. Der Kläger legte am 30. Dezember 2014 Einspruch ein, welcher mit Einspruchsentscheidung vom 15. September 2017 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

12. Am 16. Oktober 2017 hat der Kläger Klage erhoben.

13. Der Beklagte setzte mit den Änderungsbescheiden vom 25. Juli 2018 die tatsächliche Verständigung der Beteiligten aus dem Erörterungstermin vom 12. Juli 2017 um, nach der der Anteil der Übernachtungen zu 7 % im Streitjahr 2010 und weiterer zu berücksichtigender Vorsteuern der Höhe nach bestimmt worden waren.

14. Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger vor:

Die von ihm, dem Kläger, angebotenen Kurse seien nach § 4 Nr. 23 UStG umsatzsteuerfrei. Sowohl gegenüber den Schulklassen als auch gegenüber den Breitensportlern gäben die Surfschullehrer ein Rahmenprogramm vor, dessen Einhaltung sie auch überwachten und hinsichtlich dessen sie die Verantwortung trugen. Während der Durchführung der Kurse auf dem Wasser hätten die Lehrer der Surfschule die völlige Aufsicht über die Durchführung der Übungen durch die Kursteilnehmer. Die Lehrer der Schulklassen hätten insoweit keine Möglichkeit der Einflussnahme. Die Kursteilnehmer hätten ausschließlich und vollumfänglich den Anweisungen des Personals der Surfschule Folge zu leisten. Neben der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 23 UStG könne auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 21 UStG geboten sein. Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Aus und Fortbildung, sowie die berufliche Umschulung und die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferung von Gegenständen von der Steuer. Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde könne hierfür lediglich ein Indiz sein. Sie sei nicht zwingend notwendig. Zwar dürften die Leistungen nicht nur der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Die von ihm, dem Kläger, erbrachten Leistungen stellten jedoch Schulunterricht im Sinne dieser Richtlinie dar.

Bei den Schulklassen ergebe sich die Erziehung bereits aus dem Umstand, dass die Note aus der Prüfung in die Schulnote der betreffenden Kursteilnehmer einfließen könne. In diesem Zusammenhang werde auf die vorgelegten fünf Bescheinigungen von Lehrern und Professoren verwiesen. Unterstützt werde diese Auslegung auch durch die Richtlinien für Schulfahrten. Hiernach förderten Klassenfahrten als wichtiger Bestandteil der schulischen Erziehung und des Bildungsauftrags der Schule das Zusammenleben und gegenseitige Verständnis aller am Schulleben Beteiligten.

15. Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009 und 2010, jeweils vom 25. Juli 2018, dahingehend zu ändern, dass

1) die Umsätze, die er durch die Durchführung von Surf- und Segelkursen erzielt hat und

2) die Umsätze, die durch die Beherbergung und Verpflegung der Kursteilnehmer erzielt werden

umsatzsteuerfrei bleiben.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

16. Der Beklagte vertritt die Ansicht, dass die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung nicht vorlägen. Zwar sei eine Mindestdauer für § 4 Nr. 23 UStG nicht erforderlich. Die vom Kläger gegebenen Surf- und Segelkurse seien jedoch von der tatsächlichen Dauer her nicht ausreichend, da ein Erziehungszweck während dieser Zeit nicht erreicht werden könne. Die vom Kläger angebotenen Kurse seien zudem überwiegend Freizeitgestaltung gewesen.

17. Eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 UStG sei ebenfalls nicht gegeben, weil die dafür erforderliche Bescheinigung von der zuständigen Landesbehörde nicht ausgestellt worden sei. Der Surfschein werde gerade nicht durch staatliche Stellen abgenommen.

Entscheidungsgründe:

18. Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor unter I. bezeichneten Fragen zur Auslegung der MwStSystRL vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

1. Rechtlicher Rahmen

19. a) Unionsrecht

20. aa) Gemäß Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

" ...

h) eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht; ...".

m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;

21. bb) Art. 134 MwStSystRL sieht vor:

"In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Art. 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

(a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;

(b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden."

22. b) Nationales Recht

23. aa) Gemäß § 4 UStG sind von den unter § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei:

Nr. 21:

"
a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,
aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,

b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen."

Nr. 23:

"
die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen durch Einrichtungen, wenn sie überwiegend Jugendliche für Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke oder für Zwecke der Säuglingspflege bei sich aufnehmen, soweit die Leistungen an die Jugendlichen oder an die bei ihrer Erziehung, Ausbildung, Fortbildung oder Pflege tätigen Personen ausgeführt werden. Jugendliche im Sinne dieser Vorschrift sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres. Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die diese Unternehmer den Personen, die bei den Leistungen nach Satz 1 tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, soweit eine Leistung der Jugendhilfe des Achten Buches Sozialgesetzbuch erbracht wird;"

24. bb) Das Schul- und Hochschulrecht gehört zur Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenz der Bundesländer. Exemplarisch wird die rechtliche Situation in Hamburg dargestellt:

aaa) Hamburger Schulgesetz vom 16. April 1997 (HmbGVBl. S. 97), zuletzt geändert am 15. September 2016 (HmbGVBl. S. 441)

”

§ 4 Bildungspläne

(1) Grundlage für Unterricht und Erziehung sind Bildungspläne für die in diesem Gesetz festgelegten Schulformen und Bildungsgänge.

§ 31 Beaufsichtigung, Weisungen etc.

(1) Schülerinnen und Schüler sind während des Unterrichts, während des Aufenthalts

auf dem Schulgelände in der Unterrichtszeit und bei sonstigen Schulveranstaltungen

sowie während der Schulausflüge durch Lehrerinnen oder Lehrer zu

beaufsichtigen. Durch die Beaufsichtigung sollen sie vor Gefahren geschützt werden,

die sie aufgrund ihrer altersgemäßen Erfahrung nicht selbst übersehen und abwenden können, und vor Handlungen bewahrt werden, mit denen sie sich oder anderen Schaden zufügen können. Zur Beaufsichtigung und zur Unfallverhütung können Schülerinnen und Schülern Weisungen erteilt werden.

(2) In begründeten Fällen können auch Sorgeberechtigte, andere zum pädagogischen Personal der Schule gehörende Personen, geeignete Schülerinnen und Schüler oder andere geeignete Personen mit der Beaufsichtigung betraut werden, wenn es die Umstände erfordern oder zulassen.

§ 62 Zeugniskonferenz

(1) Aufgaben der Zeugniskonferenz sind die Beratung und Beschlussfassung über

1. den Inhalt der Zeugnisse der Schülerinnen und Schüler sowie

2. die erforderlichen Empfehlungen und Feststellungen zur weiteren Schullaufbahn in der besuchten Schule oder zum Übergang in eine andere Schulstufe oder Schulform

auf der Grundlage der Vorschläge der unterrichtenden Lehrerinnen und Lehrer.

(2) Der Zeugniskonferenz gehören die Schulleiterin oder der Schulleiter als Vorsitzende oder Vorsitzender und die in der Klasse unterrichtenden Lehrkräfte an. Bei Entscheidungen über Angelegenheiten einzelner Schülerinnen und Schüler sind neben der Schulleiterin oder dem Schulleiter nur die Lehrkräfte stimmberechtigt, die sie unterrichtet haben.

bbb) Grundsätze zur Sicherheit im Schulsport vom 1. August 2007

”

8. Für Klettern, Ski alpin und Bootssportarten ist eine der folgenden Befähigungen für die jeweilige

Sportart erforderlich:

- bestandene Prüfung im Rahmen eines Ausbildungs- oder Studienganges Sport,
- erfolgreiche Teilnahme an einer Fortbildungsveranstaltung der Behörde,
- abgeschlossene Übungsleiter- oder Trainerausbildung eines Fachverbandes des Deutschen Sport-Bundes (DSB),
- eine von der Behörde im Einzelfall als gleichwertig anerkannte Befähigung.

In den Wassersportarten muss eine verantwortliche Person retten und wiederbeleben können.

ccc) Richtlinien für Schulfahrten vom 20. April 2016

”

1.1 Schulfahrten tragen wesentlich zur Entwicklung des Schullebens bei. Jede Schule integriert in eigener Verantwortung Ziele und Inhalte der Schulfahrten in ihre Erziehungs- und Unterrichtsarbeit. Wegen der erzieherischen und unterrichtlichen Möglichkeiten sind Aufenthalte in Hamburger Schullandheimen, in Freiluftschulen und in für diesen Zweck gleichermaßen geeigneten Jugendherbergen von besonderer Bedeutung.

3.1 Vorbereitung und Durchführung von Schulfahrten gehören zu den dienstlichen Aufgaben der Lehrkräfte. Dabei kooperieren die Lehrkräfte – im Regelfall die Klassenlehrerin oder der Klassenlehrer, die Kursleiterin oder der Kursleiter bzw. die Tutorin oder der Tutor – eng mit Schülerinnen und Schülern sowie Eltern, die je nach thematischem Schwerpunkt Planungsteile übernehmen.

4. Aufsicht

Die Lehrerinnen und Lehrer sind während der gesamten Schulfahrt zur Wahrnehmung ihrer gesetzlichen Aufsichts- und Fürsorgepflicht verpflichtet. Diese muss aktiv, präventiv und kontinuierlich erfolgen. Alter und Reife der Schülerinnen und Schüler sind zu berücksichtigen.

8.1 Die für die Schulfahrt erforderlichen Verträge (z. B. mit der Arbeitsgemeinschaft Hamburger Schullandheime, Jugendherbergen, Deutsche Bahn) schließt die Lehrkraft für die Reisegruppe ab, die auch die Kosten trägt. Endgültige Verpflichtungen (z. B. Vertragsunterschriften) geht die Lehrkraft erst ein, wenn die Schulfahrt genehmigt ist und die nach Ziffern 5.2 erforderlichen Zahlungsverprechen sowie die nach Ziffern 5.3 und 5.4 erforderlichen Einverständniserklärungen vorliegen. Die Vorauszahlung nicht gezahlter Beiträge vor Antritt der Schulfahrt durch die Lehrkraft erfolgt auf eigenes Risiko, solange die erforderlichen Zahlungsverprechen und Einverständniserklärungen nicht vorliegen.

25.2. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

Die Leistungen des Klägers sind nach nationalem Recht nicht steuerfrei.

26. a) Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG liegen nicht vor (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs <BFH> vom 14. März 1974 V R 54/73, BStBl II 1974, 527 zu § 4 Nummer 21 UStG 1967; bestätigt durch BFH-Urteil vom 10. Januar 2008 V R 52/06, BFHE 221, 295, Rz 37).

aa) Die Merkmale des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG sind nicht erfüllt, weil weder eine staatliche Genehmigung als Ersatzschule gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) noch eine landesrechtliche Erlaubnis vorliegt.

bb) Es liegt auch keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde im Sinne von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG vor.

27. b) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG greift ebenfalls nicht ein. Denn der Kläger ist weder eine Hochschule im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes noch eine öffentliche allgemeinbildende oder berufsbildende Schule und aus den Gründen zu II.2.a aa, bb auch keine private Schule

oder andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG erfüllt.

28. c) Die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 23 UStG liegen ebenfalls nicht vor.

Die Kurse, die der Kläger in B angeboten hat, fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 23 UStG, denn dort hat bereits keine Beherbergung der Teilnehmer durch den Kläger stattgefunden. In B hat der Kläger keine Unterkunftsmöglichkeiten, so dass die Teilnehmer nur zu den jeweiligen Kursen gekommen sind.

Auch die in ... vom Kläger angebotenen Leistungen, welche im Zusammenhang mit der Beherbergung und Verpflegung der Kursteilnehmer standen, sind nicht nach § 4 Nr. 23 UStG umsatzsteuerfrei. Die Unterbringung diente teilweise nicht der Erziehung der Teilnehmer der Kurse, sondern nur der Vereinfachung der Organisation, etwa soweit der Hochschulbereich betroffen ist. Soweit mit der Unterbringung eine Erziehung von Jugendlichen im Sinne dieser Vorschrift verbunden sein könnte, etwa im Rahmen von schulischen Klassen- oder Sportunterrichtsreisen, fehlt es jedenfalls an einer Aufnahme der Schüler durch den Kläger. Der Begriff der Aufnahme setzt eine Inobhutnahme und Betreuung mit einer Gesamtverantwortung voraus; einzelne Betreuungsleistungen sind nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009 V R 35/07, BStBl. II 2009, 1032, Rz 23; vom 21. November 2013, V R 11/11, BFH/NV 2014, 803, Rz 23). Für die Beaufsichtigung der Schüler war vorliegend maßgeblich der Lehrer (der Schule) zuständig. Es war gesetzlich ausgeschlossen, dass dieser seine Aufsichtspflicht an andere Personen vollständig delegieren konnte (vgl. § 31 Hamburgisches Schulgesetz, Nr. 4 Richtlinien für Schulfahrten).

29. 3. Zur Rechtslage nach Unionsrecht

Nach Auffassung des vorlegenden Senats kommt es in Betracht, dass sich der Kläger auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i oder j und vielleicht auch Buchst. h MwStSystRL berufen kann (zur Berufbarkeit allgemein vergleiche EuGH-Urteil Almos Agrarkülkereskedelmi vom 15. Mai 2014 C-337/13, EU:C:2014:328, Rz 31 f.; BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 71/03, BStBl II 2006, 143, Rz 41).

30. 4. Zur 1. Vorlagefrage

31. a) Der Senat neigt zu der Ansicht, dass die Tätigkeit des Klägers die leistungsbezogenen Voraussetzungen sowohl des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i als auch des Buchst. j MwStSystRL in Teilbereichen erfüllt.

32. aa) Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts ist in der MwStSystRL nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des EuGH beschränkt er sich aber nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. Die nicht einheitlichen Sprachfassungen des Art. 132 Absatz 1 Buchst. j MwStSystRL sind dabei dahingehend auszulegen,

dass es sich bei Schul- und Hochschulunterricht um Unterrichtseinheiten zur Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende handeln muss (EuGH-Urteile Haderer vom 14. Juni 2007 C-445/05, EU:C:2007:344, Rz 26; Eulitz vom 28. Januar 2010 C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 23, 29, 32).

33. bb) Dieser Rechtsprechung hat sich der BFH angeschlossen (BFH-Urteile vom 10. August 2016 V R 38/15, BFHE 254, 448, Rz 13; vom 20. März 2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, Rz 17; vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, Rz 17).

34. cc) Unter dieses Merkmal könnte auch der von dem Kläger erteilte Surf- und Segelunterricht fallen, denn der Erwerb dieser Fähigkeiten dient nicht allein der bloßen Freizeitgestaltung, sondern wird auch im Rahmen schulischer oder universitärer Veranstaltungen durchgeführt.

Für das vorliegende Gericht ist nicht klar, ob sich der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts auf jegliche Aus- und Fortbildung bezieht, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat und auch im Schul- und Hochschulbereich angeboten wird.

Für den Senat ist in diesem Zusammenhang fraglich, ob aus der grundsätzlichen Möglichkeit des Angebots eines Surf- oder Segelkurses an mindestens einer Schule oder Hochschule auf eine Umsatzsteuerbefreiung für alle Kurse zu folgern ist oder ob nur die Kurse umsatzsteuerbefreit sind, die im Rahmen von schulischen Veranstaltungen oder Hochschulveranstaltungen durchgeführt werden. In diesem Zusammenhang sollte in den Blick genommen werden, dass nahezu alle Sportarten oder auch andere Bereiche (z.B. Kochen, Jonglieren, Akrobatik, Tanzen, Theater, Literatur) von zumindest einer Schule als Kurs angeboten werden. Das Schulrecht ist in jedem Mitgliedstaat unterschiedlich geregelt. In Deutschland obliegt es den Bundesländern, Schulgesetze zu erlassen. Innerhalb der Bundesländer haben die einzelnen Schulen große Gestaltungsmöglichkeiten. Durch diese Gestaltungsmöglichkeiten können sie sich gegenüber anderen Schulen im internen Wettbewerb abgrenzen. Dies führt dazu, dass immer mehr „exotische“ Kurse angeboten werden. Würde es ausreichen, dass mindestens eine Schule einen Kurs, im Vorlagefall „Surfen“, anbietet, damit es sich um Schulunterricht handelt, würde dies dazu führen, dass nahezu alle Bereiche Unterricht sein können. Eine Abgrenzung zur Freizeit wäre dann kaum noch möglich.

35. dd) Eine entsprechend weitgehende Auslegung könnte insbesondere der Wertung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL widersprechen, wonach Einrichtungen mit Gewinnstreben grundsätzlich nicht von der Umsatzsteuer befreit sein sollen, wenn sie Dienstleistungen an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Das vorliegende Gericht neigt deshalb dazu, nur den Unterricht als umsatzsteuerfrei anzusehen, der tatsächlich im Rahmen von Schul- und Hochschulunterricht erteilt wird und diese Befreiung nicht auf alle anderen Surf- oder Segelkurse zu erstrecken, insbesondere nicht auf solche Kurse, die sich an einen offenen Teilnehmerkreis wenden und die nur der Freizeitgestaltung dienen.

36. b) Nach Auffassung des Senats stehen der Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL die Beschränkungen in Art. 134 MwStSystRL nicht entgegen. Die Voraussetzungen von Art. 134 Buchst. a MwStSystRL liegen nicht vor: Es geht um die befreiten Dienstleistungen selbst und nicht um die von der Norm gemeinten Leistungen, die mit der steuerbefreiten Leistung im Zusammenhang stehen. Die Merkmale des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL sind nicht erfüllt, weil kein Wettbewerb zu nicht begünstigten Unternehmen besteht; denn im Falle der Anerkennung wären alle anerkannten Surf- und Segelschulen begünstigt, die Schul- oder Hochschulunterricht erbringen.

37. 5. zur 2. Vorlagefrage

38. a) Das vorliegende Gericht neigt dazu, dass nur schulische Pflichtveranstaltungen durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL von der Umsatzsteuer zu befreien sind, da anderenfalls die Befreiungsvorschrift zu weit ausgelegt werden würde. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob bei der Beurteilung darauf abgestellt werden muss, ob die Absolvierung des Kurses auch in die Notengebung einfließt oder ob z.B. auch schulische Arbeitsgemeinschaften oder Klassenreisen, bei denen Surfkurse angeboten werden, Schulunterricht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL darstellen können. Denn solche schulischen (Pflicht-) Veranstaltungen tragen zur Entwicklung des Schullebens bei und fördern soziale Fähigkeiten der Schüler.

39. b) Nach Auffassung des Senats ist es nicht erforderlich, dass der Kurs am Ende in die Notengebung der Schule einfließt. Andererseits muss aber nicht jede Veranstaltung, die von der Schule organisiert wird, als Unterricht angesehen werden, so dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts nur Pflichtveranstaltungen von Schulen, bei denen eine Anwesenheitsverpflichtung besteht, privilegiert werden sollten.

40. 6. zur 3. Vorlagefrage

Der Senat hat Zweifel, ob der Kläger als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Art. 132 Absatz 1 Buchst. i MwStSystRL anzuerkennen ist.

41. a) Der Begriff der Einrichtung ist nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich weit genug, um auch private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht, wie die des Klägers, zu umfassen (EuGH-Urteile *Les Jardins de Jouvence* vom 21. Januar 2016 C-335/14, EU:C:2016:36, Rz 39; *MDDP* vom 28. November 2013 C-319/12, EU:C:2013:778, Rz 28; *Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd.* vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 35). Dem hat sich der BFH angeschlossen (z.B. BFH-Urteil vom 21. März 2007 V R 28/04, BStBl II 2010, 999, Rz 32).

42. b) Auch der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit schließt nicht aus, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt (EuGH-Urteile *Hoffmann* vom 3. April 2003 C-144/00, EU:C:2003:192, Rz 38; *Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd.*, EU:C:2005:322, Rz 31). Daher stehen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, Art. 133 und 134 MwStSystRL einer Steuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegen (EuGH-Urteil *MDDP*, EU:C:2013:778, Rz

27, 33). Private Einrichtungen müssen allerdings, um anerkannt werden zu können, eine vergleichbare Zielsetzung wie die Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben (EuGH-Urteil MDDP, EU:C:2013:778, Rz 35).

43. c) Die Rechtsprechung zur unternehmerbezogenen Anerkennung im Sozialbereich (Art. 132 Absatz 1 Buchst. g MwStSystRL) ist grundsätzlich auch auf den Unterrichtsbereich (Art. 132 Absatz 1 Buchst. i MwStSystRL) zu übertragen (vergleiche z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 47).

Danach gehören zu den für die Anerkennung im Rahmen einer Abwägung zu berücksichtigenden Gesichtspunkten das Bestehen spezifischer Vorschriften (z.B. nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften) oder das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen sowie der Gesichtspunkt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (EuGH-Urteil Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 31; BFH-Urteile vom 10. August 2016 V R 38/15, BFHE 254, 448, Rz 18; vom 25. April 2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976, Rz. 19 ff.).

44. d) Bei der Abwägung steht der Anerkennung des Klägers als Einrichtung mit vergleichbarer Zielrichtung nach Ansicht des vorlegenden Gerichts nicht entgegen, dass die Kosten vorliegend überwiegend nicht von staatlichen Kostenträgern übernommen werden, weil das nur einer von mehreren Gesichtspunkten für die Anerkennung als Einrichtung ist (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, Rz 39; BFH-Urteil vom 9. März 2017 V R 39/16, BFHE 257, 456; Rz. 14). Für die Anerkennung könnte aber sprechen, dass nach den Regelungen des Schulrechts auch externe Surf- oder Segelkurse Teil des Sportunterrichts sein können und in diesem Zusammenhang in die Benotung einfließen. Dies verdeutlicht, dass der Staat die Unterrichtsleistung des Klägers im schulischen Zusammenhang anerkennt, auch wenn die Surf- und Segellehrer die Noten nicht eigenständig erteilen, sondern diesbezüglich nur Empfehlungen aussprechen können. Für die Notengebung ist z.B. nach dem Hamburgischen Schulrecht die Zeugnis-Konferenz als schulisches Gremium zuständig. Dieser Aspekt betrifft aber nur einen Teilbereich der vom Kläger angebotenen Kurse. Gleiches gilt für die zum Teil stattfindende Einbeziehung der Surf- und Segelkurse in die Hochschulausbildung von Sportlehrern. Fraglich erscheint dem Senat auch, ob das Gemeinwohlinteresse an sportlicher Betätigung zusammen mit den vorgenannten Umständen oder unabhängig davon die Anerkennung des Klägers als Einrichtung mit vergleichbarer Zielrichtung rechtfertigen könnte, wenn in dem Blick genommen wird, dass der Kläger sein Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt und nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nur Leistungen im Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn sie von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden.

45. 7. zur 4. Vorlagefrage

46. a) Das Gericht neigt dazu, die vom Kläger durchgeführten Surf- und Segelkurse grundsätzlich als eng mit der Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen anzusehen.

47. b) Allerdings sprechen gute Argumente für eine einschränkende Auslegung dahingehend, dass es für das Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL erforderlich ist, dass dem Betreuenden eine ausschließliche Aufsichtspflicht zukommt und die Betreuung eine gewisse Dauer hat, so dass ein Wochenendkurs bzw. ein Kurs, der nur 12 Stunden dauert, keine Betreuung im Sinne dieser Norm darstellt.

48. c) Fraglich ist für den vorlegenden Senat auch, ob die Anforderungen, die an den Begriff der Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL gestellt werden, andere als bei Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL sind und ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL lex specialis zu Art. 132 Absatz 1 Buchst. h MwStSystRL ist.

49. 8. Zur 5. Vorlagefrage

50. a) Die MwStSystRL definiert den Begriff des Privatlehrers nicht. Aus ihm ergibt sich lediglich, dass eine befreite Unterrichtstätigkeit "privat" ausgeübt werden muss (BFH-Beschluss vom 18. November 2015 XI B 61/15, BFH/NV 2016, 435, Rz 22). Der EuGH hat hierzu entschieden, dass Schul- oder Hochschulunterricht dann im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL von "Privatlehrern erteilt" wird, wenn die Lehrer dabei für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handeln und zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen der Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang besteht (EuGH-Urteil Haderer, EU:C:2007:344, Rz 30, 31). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist vom vorlegenden Gericht zu prüfen (EuGH-Urteil Haderer, EU:C:2007:344, Rz 38). Dem hat sich der BFH angeschlossen (BFH-Urteil vom 16. März 2017 V R 38/16, Rz. 49).

51. b) aa) Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze hat der Kläger den Surf- und Segelunterricht "als Privatlehrer erteilt", weil er auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelte und der konkrete Inhalt des von ihm erteilten Unterrichts in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Qualifikationen stand. Es ist auch nicht entscheidungserheblich, ob die der Unterrichtserteilung zugrunde liegenden Rechtsbeziehungen unmittelbar mit den Surf- und Segelschülern oder mit Dritten (zum Beispiel mit deren Schullehrern) bestanden haben (BFH-Urteil vom 20. März 2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, Rz 23).

52. bb) Der Senat hat aber Zweifel, ob es mit der in der Überschrift des Kapitel 2 MwStSystRL zum Ausdruck kommenden Zielsetzung der "Steuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten" in Einklang steht, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL jegliche Aus- und Fortbildung befreit ist, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat und die von Unterrichtenden erteilt wird, die für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handeln.

53. cc) Auch ist zweifelhaft, ob die Formulierung „durch Privatlehrer erteilt“ voraussetzt, dass der Unterricht von dem Steuerpflichtigen selbst erteilt wird oder ob der Steuerpflichtige die Erteilung auch an angestellte Lehrer oder sogar Subunter-

nehmer delegieren kann? Das Gericht neigt dazu, dass die Befreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL eng auszulegen ist, so dass nur die Leistungen zu befreien sind, die der Steuerpflichtige selbst erteilt.

54. Zum Rechtsgrund der Vorlage

Die Vorlage beruht auf Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

Die Aussetzung des Verfahrens erfolgt auf Grund der entsprechenden Anwendung des § 74 der Finanzgerichtsordnung.