Gericht:	Finanzgericht Berlin-Brandenburg 7. Senat
Entscheidungsdatum:	05.07.2021
Streitjahre:	2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017
Aktenzeichen:	7 K 7102/20
ECLI:	ECLI:DE:FGBEBB:2021:0705.7K7102.20.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Normen:	§ 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb UStG 2005, Art 132 Abs 1 Buchst i EGRL 112/2006, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014 ... mehr

Keine Umsatzsteuerfreiheit von Tennistrainer-Honoraren

Orientierungssatz

1. Honorare an einen Tennislehrer, der im Breitensportbereich für einen Sportverein als freiberuflich tätiger (Tennis-)Übungsleiter im Jugendbereich bzw. Nachwuchsbereich der Freizeitgestaltung der Teilnehmer und Teilnehmerinnen dienenden Tennisunterricht gibt, sind umsatzsteuerpflichtig.(Rn.36)(Rn.39)(Rn.52)(Rn.58)

2. Der Begriff "die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen" i.S. des § 4 Nr. 21 Buchst. a DBuchst. bb UStG ist richtlinienkonform i.S.d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG auszulegen.(Rn.46)

3. Tennisunterricht, in dessen Vordergrund die Vermittlung der Fähigkeiten steht, die zum Tennisspielen befähigen sollen, ist ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den "Schul- und Hochschulunterricht" i.S. der Richtlinie 2006/112/EG kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt (vgl. die zu anderen Sachverhalten ergangene EuGH-Rechtsprechung).(Rn.48)

4. Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass eine Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, kann lediglich ein Indiz dafür sein, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen. Auch nach Erteilung einer solchen Bescheinigung ist vom FG zu beurteilen, ob die jeweiligen Leistungen unmittelbar dem Schul- oder Bildungszweck dienen und ob es sich um eine allgemeinbildende bzw. berufsbildende Einrichtung handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 08.10.2019 - XI B 49/19).(Rn.61)

5. Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: XI B 72/21)

Tenor

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Tatbestand

1 Die Beteiligten streiten darum, ob die vom Kläger in den Jahren 2012 bis 2017 vereinnahmten Tennistrainerhonorare steuerfrei sind.

2 Der Kläger war in den Streitjahren auf der Basis einer jährlich fortgeschriebenen (Grundlagen-)Vereinbarung vom 20.10.2005 mit einem eingetragenen Verein –e.V.–, der sich dem Tennissport widmet, als freiberuflicher (Tennis-)Übungsleiter (Nr. 8 der Vereinbarung) im (vereins-)organisierten Training für den Jugend-/Nachwuchsbereich tätig. In diesem Zusammenhang hatte der Kläger die dafür benötigten Hallenplätze in eigener Verantwortung bei dem Sportverein reserviert bzw. bei ihm auf eigene Rechnung angemietet (Nr. 6 der Vereinbarung). Im Rahmen des mannschaftsbezogenen Jugendtrainingsbereichs betreute der Kläger jeweils vom Verein vorgegebene Gruppen von drei oder vier Jugendlichen. In marginalem Umfang gab der Kläger gelegentlich bezahlte Trainerstunden auch gegenüber einzelnen erwachsenen Vereinsmitgliedern. Auf die Darstellung der Tätigkeit, Bl. 48 bis 66 und Bl. 72 bis 74 der Umsatzsteuerakte -UStA-, wird Bezug genommen.

3 Dem Gericht liegt eine Bescheinigung der Regierung B… aus dem Jahr 2020 vor, darin heißt es:

> „[…] die Regierung von B…, gem. § 2 Abs. 1 Ziff. 7 und Abs. 2 Satz 1 der Zuständigkeitsverordnung zum Umsatzsteuer-Bescheinigungsgesetz -ZustVUSTBG- als örtlich und sachlich zuständige Landesbehörde, bescheinigt, dass die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen
>
> **Tennisunterricht für Kinder, Jugendliche und Erwachsene**
>
> **Tenniscamp in den Ferien für Kinder, Jugendliche und Erwachsene**
>
> auf einen Beruf oder eine vor einer vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet und damit die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG erfüllen. […]
>
> sie gilt mit Rückwirkung ab 01.01.2012 […]“.

4 Weiterhin liegen zwei Bescheinigungen der Senatsverwaltung für Bildung, Jugend und Familie C… ebenfalls aus dem Jahr 2020 vor. Darin wird bescheinigt, dass der von dem Kläger angebotenen Tennisunterricht ordnungsgemäß auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung (z. B. Aufnahmeprüfung Sportgymnasien bzw. Sporthochschulen) vorbereite und diese Bescheinigung rückwirkend vom 01.01.2012 gelte.

5 Den Gewinn aus seiner freiberuflich ausgeübten Tennislehrertätigkeit ermittelte der Kläger in den Streitjahren auf der Grundlage des § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetzes –EStG–. Der Kläger erzielte in den Streitjahren Einnahmen als Tennistrainer in folgender Höhe:

6

Jahr	Einnahmen
2012	53.510,00 €
2013	53.421,00 €
2014	50.782,00 €
2015	36.806,00 €
2016	32.462,00 €
2017	33.656,00 €

7 Mit den durch den Kläger eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre deklarierte dieser die o. g. Einnahmen als steuerfrei gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a) Umsatzsteuergesetz -UStG-. Der Beklagte

folgte dem Kläger nicht, sondern ging hinsichtlich der Tennislehrervergütungen des Klägers von steuerpflichtigen Umsätzen aus. Beim Kläger als natürlicher Person handele es sich um keine durch § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG allein nur begünstigte juristische Person bzw. auch keine der dort ansonsten aufgeführten Einrichtungen.

8 Demgemäß setzte der Beklagte die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze und die Umsatzsteuer wie folgt fest:

9

Jahr	Datum USt-Bes.	Umsätze (netto)	USt 19%	USt gesamt
2012	18.02.2014	44.967,00 €	8.543,73 €	8.543,73 €
2013	21.03.2016	44.891,60 €	8.529,40 €	8.720,05 €
2014	21.03.2016	42.682,57 €	8.099,43 €	8.289,89 €
2015	28.06.2016	30.929,41 €	5.876,59 €	7.183,71 €
2016	28.12.2017	27.278,99 €	5.183,01 €	5.373,80 €
2017	27.08.2018	28.282,35 €	5.373,65 €	5.564,15 €
			Gesamt	**43.675,33 €**

10 Es wurde in den Jahren 2013 bis 2017 eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von jeweils 1.003,00 € berücksichtigt.

11 Der Kläger legte gegen alle Bescheide Einspruch ein. Zur Begründung führte er aus, dass die Umsätze gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem -MwStSystRL- steuerfrei seien. Die Tätigkeit habe nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung, da nicht von vornherein auszuschließen sei, dass die Trainerleistungen des Klägers als schulische/ausbildungsvorbereitende bzw. -fördernde Sportlehrertätigkeit anzusehen sei. Es scheide nicht von vornherein aus, dass die vermittelten Kenntnisse und Fertigkeiten – ggf. durch Vertiefung und Fortentwicklung – beruflich im Bereich einer bezahlten (Profi-)Sportlertätigkeit oder auch im Rahmen einer Trainer- oder Lehrtätigkeit bzw. einer darauf bezogenen Berufsausbildung genutzt werde. Es sei irrelevant, inwiefern die Jugendlichen mit der sportbezogenen Freizeitbeschäftigung auch eine berufs- bzw. ausbildungsvorbereitenden Unterricht verbinden würden. Insofern sei der Tennisunterricht mit dem steuerbefreiten Musikunterricht vergleichbar. Für die Eigenschaft als Privatlehrer sei nicht erforderlich, dass der Unterricht an einer Schule oder Hochschule gegenüber Schülern oder Hochschülern stattfinde.

12 Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 13.05.2020 zurück, wobei die Einspruchsentscheidung für 2012 dem Kläger nach seinem Vortrag erst am 13.08.2020 bekanntgegeben wurde. Unter Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen ergaben sich aus den Einspruchsentscheidungen folgende Steuerfestsetzungen:

13

Jahr	Umsätze (netto)	USt 19%	USt unentg. WA	Vorsteuer	USt-Zahllast
2012	44.967,00 €	8.543,73 €	190,57 €	2.034,45 €	6.699,85 €
2013	44.892,00 €	8.529,48 €	190,57 €		8.720,05 €
2014	42.628,00 €	8.099,32 €	190,57 €		8.289,89 €
2015	36.806,00 €	6.993,14 €	190,57 €		7.183,71 €
2016	27.279,00 €	5.183,01 €	190,57 €		5.373,58 €
2017	28.282,00 €	5.373,58 €	190,57 €		5.564,15 €
				Gesamt	**41.831,23 €**

14 Der Kläger hat am 17.06.2020 Klage gegen die Einspruchsentscheidung für die Jahre 2013 bis 2017 und am 10.09.2020 Klage gegen die Einspruchsentscheidung für das Jahr 2012 eingelegt.

15 Der Kläger ist der Auffassung, dass die Umsätze aus seiner Tätigkeit als Tennislehrer der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG unterlägen.

16 Die Bescheinigung der Regierung von B… sei insofern Grundlagenbescheid.

17 Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgericht -FG- vom 20.02.2020 (Az. 11 K 170/19) sei vorliegend nicht einschlägig, da das FG in diesem Urteil über den Umsatzsteuerbefreiungsantrag einer Kampfsportschule versäumt habe, das deutsche Recht anzuwenden, da es § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG für unbeachtlich erklärt und sich direkt auf Art. 132 MwStSystRL berufen habe. Das Gericht verkenne, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL ausschließlich zugunsten des Einzelnen angewendet werden könne. Der Staat soll sich nicht zu seinen Gunsten auf den nicht umgesetzten Teil der Richtlinie berufen können. Der Kläger verweist insofern auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union –EuGH– vom 03.05.2005 (Az. C-387/02). Es könne nicht richtig sein, dass nicht umgesetztes EU-Recht deutsches Recht verdränge. Das Niedersächsische FG habe sich unzulässigerweise auf das Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 28.05.2013 (Az. XI R 35/11) bezogen. Hier sei die Anwendbarkeit des § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG jedoch offengelassen worden, weil die Umsatzsteuerbefreiung bereits auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL gestützt worden sei.

18 Vorliegend komme es auf das Verhältnis von § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL an. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL spreche allgemein von „Schul- und Hochschulunterricht“, während § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG von „dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen“ spreche. Eine dem Schulzweck dienende Leistung spreche ein Detail des Schulunterrichts an und eben gerade nicht ein vielfältiges Angebot. Einzelne Leistungen seien bereits sprachlich auf einen Ausschnitt aus einem größeren Angebot begrenzt. Die Beschränkung des Begriffs „dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG würde selbst eine teleologische Reduktion übersteigen und wäre contra legem. Zudem sei auch keine planwidrige Regelungslücke vorhanden. Das Jahressteuergesetz 2019 habe Änderungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG vorgesehen, die später nicht umgesetzt worden seien. Das Jahressteuergesetz 2020 habe keine diesbezüglichen Änderungen enthalten. Daraus folge, dass § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG Bestand haben solle und eben gerade keine planwidrige Regelungslücke vorliege.

19 Der Kläger beantragt sinngemäß,
abweichend von den Umsatzsteuerbescheiden 2012 vom 18.02.2014, 2013 vom 21.03.2016, 2014 vom 21.03.2016, 2015 vom 28.06.2016, 2016 vom 28.12.2017 und 2017 vom 27.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 13.05.2020 die Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2017 auf 0,00 € festzusetzen.

20 Der Beklagte beantragt,
die Klage zurückzuweisen.

21 Der Beklagte geht davon aus, dass § 4 Nr. 22 Buchst. a) bzw. b) UStG nicht einschlägig seien, da es sich bei dem Kläger nicht um eine juristische Person oder sonstige Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG oder um ein im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. b) UStG begünstigtes Unternehmen auf dem Gebiet sportlicher Veranstaltungen handele.

22 Der Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG sei eng auszulegen. Kennzeichnend sei, dass die jeweilige Einrichtung Unterricht anbiete, der der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeit in Bezug auf ein bereites vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkomme. Dies sei bei dem Kläger nicht der Fall, da es sich vielmehr um die Möglichkeit handele, sich körperlich zu ertüchtigen. In diesem Zusammenhang verweist der Beklagte auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 20.02.2020 (Az.

11 K 170/19).

23 Eine Steuerbefreiung ergebe sich auch nicht aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL. Selbst wenn die jeweiligen Inhalte teilweise zum Inhalt von Schul- oder Hochschulunterricht gehören würden, blieben sie trotzdem Spezialkenntnisse. Die Leistungen des Klägers seien mit den Leistungen einer Surf- und Segelschule vergleichbar. In diesem Zusammenhang verweist der Beklagte auf das Urteil des EuGH vom 07.10.2019 (C-47/19).

24 Die Bescheinigungen der Landesbehörde seien nicht maßgebend, da weder aus der Bescheinigung der Regierung von B… noch aus der Bescheinigung der Senatsverwaltung für Bildung, Jugend und Familie C… konkrete Kurse hervorgehen würden, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG erfüllen würden. Eine solche Bescheinigung sei ferner zwar Voraussetzung für die Steuerbefreiung, allerdings obliege auch bei Erteilung der Bescheinigung der Finanzbehörde die Überprüfung, ob die jeweilige Leistung tatsächlich unter die Steuerbefreiungsvorschrift fällt.

25 Die Einspruchsentscheidung für das Jahr 2012 betreffend trägt der Beklagte vor, dass nicht ersichtlich sei, dass die Bekanntgabe erst am 12.08.2020 erfolgt sei. Die Entscheidung sei zeitgleich mit der Einspruchsentscheidung für die Jahre 2013 bis 2017 zur Post gegeben worden. Aus dem durch den Kläger vorgelegten Posteingangsbuch ergebe sich nicht, welche Einspruchsentscheidung tatsächlich zugegangen sei, da der Text nicht vollständig abgedruckt sei („Steuerbescheid Einspruchsentscheidung“).

26 Dem Gericht haben neben den Streitakten des hiesigen Verfahrens die Akten der Verfahren 7 V 7118/14 und 7 K 7156/20 sowie drei Bände Steuerakten (Umsatzsteuer, Bilanzen, Ausdrucke E-Akte), die der Beklagte für den Kläger unter der Steuer-Nr. … führt, vorgelegen.

Entscheidungsgründe

27 A. Das Gericht entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung –FGO– entsprechend dem Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung, da die Sach- und Rechtslage schriftsätzlich hinreichend erörtert worden ist und eine weitere Förderung der Sache durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten ist.

28 B. Die Klage ist zulässig.

29 Insbesondere ist die Klage für das Jahr 2012 nicht verfristet, da die Einspruchsentscheidung vom 13.05.2020 über Umsatzsteuer 2012 dem Kläger gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung –AO– erst mit Schreiben vom 11.08.2020 bekannt gegeben wurde.

30 I. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, als bekannt gegeben bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Der Beweis der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post an einem bestimmten Tag kann nicht nach den Regeln des Anscheinsbeweises geführt werden, wenn die Absendung nicht in einem Absendevermerk der Poststelle des Finanzamtes festgehalten ist. Da sich die Aufgabe von Verwaltungsakten zur Post im Wissens- und Verantwortungsbereich des Beklagten abspielt, hat er insoweit die erforderliche Beweisnähe. Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für den Tag der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post trägt der Beklagte.

31 II. Der Beklagte hat nicht nachgewiesen, dass die Einspruchsentscheidung vom 13.05.2020 für das Jahr 2012 dem Kläger tatsächlich früher zugegangen war.

32 Der Beklagte hat zwar vorgetragen, dass die Einspruchsentscheidung zusammen mit der Einspruchsentscheidung für die Jahr 2013 bis 2017 zur Post gegeben wurde, hat dies aber nicht nachgewiesen. In den Akten findet sich nur ein Erledigungsvermerk der zuständigen Sachbearbeitern Frau D…, aber kein Absendevermerk der Poststelle (Bl. 99 der UStA).

33 Die am 10.09.2020 erhobene Klage war daher gemäß § 47 Abs. 1 FGO i. V. m. § 54 Abs. 2 FGO, § 222 Abs. 1 Zivilprozessordnung –ZPO–, § 187 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch –BGB– fristgemäß.

34 C. Die Klage ist unbegründet.

35 Der Kläger wird durch den angefochtenen Bescheid i. S. d. § 100 Abs. 1 und 2 FGO nicht in seinen Rechten verletzt. Die von dem Kläger in den Streitjahren 2012 bis 2017 erbrachten Leistungen als Tennislehrer sind nicht von der Umsatzsteuer befreit.

36 I. Die Leistungen sind nicht gemäß § 4 Nr. 22 UStG umsatzsteuerbefreit.

37 1. Gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG unterliegen der Umsatzsteuerbefreiung die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Unter die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. b) UStG fallen andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a) genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

38 2. Der Kläger bildet als natürliche Person keine juristische Person oder sonstige Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG. Dies bedeutet zugleich, dass er von vornherein auch nicht zu den durch § 4 Nr. 22 Buchst. b) UStG begünstigten Unternehmern auf dem Gebiet sportlicher Veranstaltungen zählt.

39 II. Eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 UStG ist ebenfalls nicht gegeben.

40 1. a) Nach dem in Betracht kommenden § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG sind von der Umsatzsteuer befreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

41 Die Vorschrift geht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL zurück, wonach die Mitgliedstaaten die Umsätze aus der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die eng damit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Umsatzsteuer befreien.

42 Der deutsche Gesetzgeber hat die Vorgabe der MwStSystRL bisher lediglich insoweit umgesetzt, als teilweise bereits im UStG 1951 enthaltene Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt wurden (vgl. BFH, Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, Bundessteuerblatt –BStBl.– II 2012, 267 zur Vorgängernorm des § 4 Nr. 21 Buchst. b) UStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann sich der Steuerpflichtige daher unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL berufen, ohne dass es einer Entscheidung darüber bedarf, ob die Steuerfreiheit der streitigen Leistung aus § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG folgt und inwieweit eine richtlinienkonforme Auslegung dieser Vorschrift möglich ist (BFH, Urteil vom 28.05.2013 – XI R 35/11, BStBl. II 2013, 879 unter Rn. 33).

43 b) Beim Kläger handelt es sich um eine Einrichtung in Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG. Der EuGH hat mit Urteil vom 07.09.1999 (C-216/97 – Gregg, Umsatzsteuer-Rundschau -UR-1999, 419) entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL (Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage –6. EG-Richtlinie–) dahingehend auszulegen ist, dass der in den Buchst. b), g) dieser Bestimmung enthalte-

ne Begriff der „Einrichtung“ natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, nicht von der Steuerbefreiung ausschließt (vgl. auch EuGH, Urteil vom 26.05.2005 – C-498/03 – Kingscrest und Montecello, UR 2005, 453).

44 c) Eine Steuerbefreiung scheidet jedoch aus, weil es sich bei den Leistungen des Klägers nicht um unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen handelt.

45 aa) § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG ist richtlinienkonform im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL auszulegen. Grundsätzlich ergibt sich die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts bereits aus der unionsrechtlichen Verpflichtung der Gerichte und der sonstigen Träger öffentlicher Gewalt in den Mitgliedstaaten, im Rahmen ihrer Zuständigkeiten alle zur Erreichung der durch die Richtlinie vorgeschriebenen Ziele erforderlichen Maßnahmen zu treffen (st. Rspr. des EuGH und des BFH, vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 18.12.1997 – C-129/96 – Inter-Environnement Wallonie, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union –Slg.– 1997, I-7411; BFH, Urteil vom 15.07.2004 – V R 27/03, BStBl. II 2004, 862). Ihre Grenze findet die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung allerdings in den allgemeinen Grundsätzen und Regeln der Auslegung. Insbesondere verbietet sich eine Auslegung, die den Wortlaut der betreffenden nationalen Umsatzsteuerregelung bei weitem überschreitet. § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG befreit dem Wortlaut nach allgemeinbildende und berufsbildende Einrichtungen, die dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen erbringen, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL befreit den Schul- und Hochschulunterricht. Insofern ist festgelegt, dass sich dieser Begriff nicht auf den Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt (EuGH, Urteil vom 14.06.2007 – C-445/05 – Haderer, UR 2007, 592). Insoweit umfasst die Befreiung nach der MwStSystRL einen größeren Bereich als der Wortlaut des § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG. Entgegen der Auffassung des Klägers befreit die nationale Vorschrift auch nicht jede Leistung, die ein Detail des Schulunterrichts sein kann, von der Umsatzsteuer, sondern nur die Leistungen, die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen. Die Leistung muss den Schul- und Bildungszweck selbst bewirken (Alvermann/Esteves Gomes in Wäger, UStG, 1. Auflage 2020, § 4 Nr. 21, Rn. 24; BFH, Urteil vom 21.03.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2020, 999). Eine richtlinienkonforme Auslegung scheitert demnach nicht an den Grenzen des Wortlautes der nationalen Vorschrift (so auch Alvermann/Esteves Gomes in Wäger, UStG, 1. Auflage 2020, § 4 Nr. 21, Rn. 27).

46 bb) Der Begriff „die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen“ ist daher richtlinienkonform i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL auszulegen. Demnach liegen solche Leistungen dann vor, wenn es sich um Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der MwStSystRL handelt.

47 (1) Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL enthält selbst keine Definition des Begriffs des „Schul- und Hochschulunterrichts“. Der EuGH hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit ist (EuGH, Urteil vom 14.06.2007 – C-434/05 – Horizon College, UR 2007, 587). Außerdem hat er klargestellt, dass sich der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der MwStSystRL nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern, dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (EuGH, Urteil vom 28.01.2010 – C-473/08 – Eulitz, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2010, 317). Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL umfasst mithin Tätigkeiten, die sich sowohl wegen ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben (EuGH, Urteil vom 14.06.2007 – C-434/05 – Horizon College, UR 2007, 587, Rn. 20).

48 (2) In der Entscheidung „A & G Fahrschul-Akademie“ (EuGH, Urteil vom 14.03.2019, C-449/17, DStR 2019, 620) hat der EuGH zur Vorlagefrage, ob der Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL auch den Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 erfasst, ausgeführt, dass der Unionsgesetzgeber mit diesem Begriff auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystemen habe abstellen wollen, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam sei. Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweise der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts daher allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen. Daher sei der Fahrunterricht in einer Fahrschule, wenn er sich überhaupt auf verschiedene Kenntnisse praktischer und theoretischer Art beziehe, gleichwohl ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den „Schul- und Hochschulunterricht“ kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkomme (EuGH, Urteil vom 14.03.2019 – C-449/17 – A & G Fahrschul-Akademie, DStR 2019, 620, Rn. 25, 26 und 29).

49 (3) Diese Rechtsprechung hat der EuGH mit Beschluss vom 07.10.2019 (C-47/19 – Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, DStR 2019, 2417) für Surf- und Segelschulen bestätigt. In dem dort entschiedenen Fall führte der Kläger zum Teil mit Schulklassen, schulischen Sportgruppen und Kursen von Universitäten u.a. bei Schulfahrten Surf- und Segelunterricht durch, der in die Notenbildung einfließen konnte. Der EuGH hat auch hier die Voraussetzung der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) (und j)) MwStSystRL mit dem Hinweis verneint, dass der Surf- und Segelunterricht in Schulen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die Vermittlung verschiedener praktischer und theoretischer Kenntnisse beinhalte, aber gleichwohl ein spezialisierter und punktuell erteilter Unterricht bleibe, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkomme (EuGH, Beschluss vom 07.10.2019 – C-47/19 – Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, DStR 2019, 2417, Rn. 34).

50 (4) Der XI. Senat des BFH hatte in seinem Urteil vom 28.05.2013 (XI R 35/11, BStBl. II 2013, 879) zum Betrieb einer Kampfsportschule unter Hinweis auf die Vorgängernorm des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL, den Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i) der 6. EG-Richtlinie, ausgeführt, dass die Umsätze aus einer Kampfsportschule steuerfrei seien, soweit die erbrachten Leistungen nicht lediglich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung habe und vergleichbare Leistungen in Schulen oder Hochschulen erbracht würden. Dem hat sich das FG Rheinland-Pfalz angeschlossen und entschieden, dass Umsätze aus Kampfsportkursen von der Umsatzsteuer befreit seien, wenn die private Kampfsportschule durch die zuständige Landesbehörde anerkannt sei und die Kurse Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelten, die auch in Schulen und Hochschulen vermittelt und nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen würden (Urteil vom 09.10.2014 – 6 K 2249/12, Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst -DStRE- 2016, 280). Die Anerkennung einer Kampfsportschule als Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL solle zudem indizielle Wirkung für das FG entfalten (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 09.10.2014 – 6 K 2249/12, DStRE 2016, 280, Leitsatz 2). Das Niedersächsische FG hat hingegen mit Urteil vom 20.02.2020 (11 K 170/19, EFG 2020, 620) entschieden, dass für Umsätze einer Kampfsportschule weder eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL noch nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG in Betracht komme. Bei den angebotenen Kursen handele es sich nicht um die Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen, sondern um die Vermittlung spezieller Verteidigungstechniken und die körperliche Ertüchtigung.

51 (5) In der Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil „A & G Fahrschul-Akademie“ hat der V. Senat des BFH sich der Rechtsauffassung des EuGH angeschlossen und dargestellt, dass sich der Schul- und Hochschulunterricht im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) UStG durch die Vermittlung, Vertiefung und Ent-

wicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen kennzeichne (BFH, Urteil vom 23.05.2019 – V R 7/19, DStR 2019, 1748, Rn. 20). Mit Beschluss vom 27.03.2019 hat der V. Senat zwar dem EuGH im Wege des Vorabentscheidungsersuchens die Frage vorgelegt, ob der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL auch die Erteilung von Schwimmunterricht erfasst (V R 32/18, BStBl. II 2019, 457, Az. EuGH C-373/19). Hierzu führt er in seinem Urteil vom 23.05.2019 allerdings aus, dass die Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL darauf zurückzuführen sei, dass es sich beim Schwimmen um das Erlernen einer elementaren Grundfähigkeit handele, an der ein ausgeprägtes Allgemeininteresse bestehe (BFH, Urteil vom 23.05.2019 – V R 7/19, DStR 2019, 1748, Rn. 21).

52 cc) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung handelt es sich bei dem vom Kläger erteilten Tennisunterricht nicht um Schul- bzw. Hochschulunterricht.

53 (1) Wie man der zitierten Rechtsprechung des EuGH entnehmen kann, ist die Vorschrift als Steuerbefreiungstatbestand grundsätzlich eng auszulegen. Kennzeichnend ist dementsprechend, dass die jeweilige Einrichtung Unterricht anbietet, der der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt. Dies ist beim Tennisunterricht nicht der Fall. Bei den angebotenen Kursen (Einzel- und Gruppentrainings für Kinder, Jugendliche und Erwachsene) handelt es sich vielmehr darum, sich körperlich zu ertüchtigen und spezielle theoretische und praktische Kenntnisse in Bezug auf den Tennissport zu erlernen. Dem Kläger ist grundsätzlich zuzustimmen, dass insbesondere Kinder durch das Tennistraining auch sehr viele andere Kompetenzen erlernen (Verhaltensregeln, Selbständigkeit, Aufräumen, Miteinander etc.) und auch der Trainer muss eine Vielzahl von Kompetenzen mitbringen (professionelle Distanz und Autorität, Empathie, Beachtung der Bewegungsqualität und Konzentrationsphasen, Berücksichtigung geschlechterspezifischer Unterschiede etc.), und die Trainingsinhalte enthalten nicht nur das reine Erlernen des Tennisspielens (andere Ballsportarten, Fitness, Kinderturnen, Kinderleichtathletik, Taktik). Ziel der Kurse und Camps ist jedoch im Ergebnis das Erlernen der Fähigkeiten, die zum Tennisspielen benötigt werden. Wie auch bei jeder anderen Sportart, sind hierfür auch über das reine Tennisspielen hinausgehende Fähigkeiten und Kompetenzen erforderlich, die geschult werden müssen. Das ändert nach Auffassung des Gerichts aber nichts daran, dass im Vordergrund die Vermittlung der Fähigkeit steht, die die Kursteilnehmer zum Tennisspielen befähigen sollen. Die anderweitig vermittelten Inhalte sind daher von untergeordneter Bedeutung.

54 Selbst wenn die jeweiligen Inhalte teilweise zum Inhalt von Schul- oder auch Hochschulunterricht gehören würden und der Kläger gemäß seiner Tätigkeitsbeschreibung (Bl. 48 UStA) Unterricht im Rahmen einer Schul-AG oder eines Tenniskindergartens durchgeführt hätte, blieben sie trotzdem Spezialkenntnisse. Auch handelt es sich anders als beim Schwimmunterricht nicht um das Erlernen elementarer Grundfähigkeiten, an der ein ausgeprägtes Allgemeininteresse besteht. Die durch den Kläger angebotenen Leistungen sind hinsichtlich der Vermittlung von Spezialkenntnissen vielmehr mit den in der Entscheidung des EuGH vom 07.10.2019 behandelten Leistungen einer Surf- und Segelschule vergleichbar. Die dortigen Inhalte waren ggf. Teil des Schul- oder Hochschulunterrichts und konnten sich auf die Notenfindung auswirken. Dies ändert aber nichts daran, dass es sich um Kenntnisse handelt, die nicht die Allgemeinheit als solche betreffen oder deren Vermittlung ein Grundanliegen der Allgemeinheit darstellt, zumal der Kläger auch nicht vorgetragen hat, in welchem Umfang er tatsächlich im Rahmen einer Schul-AG bzw. eines Tenniskindergartens tätig war.

55 (2) Der Tennisunterricht des Klägers hat nach Auffassung des Gerichts vielmehr Freizeitcharakter. Dem Vortrag des Klägers und den Akten ist nicht zu entnehmen, dass die Kurse ihrer Art, der thematischen Zielrichtung und dem Teilnehmerkreis nach Kenntnisse vermitteln, die potentiell auch in der Zukunft beruflich genutzt werden (siehe hierzu BFH, Urteil vom 24.02.2008 – V R 3/05, BStBl. II 2012, 267).

56 Der Kläger hat insofern zwar vorgetragen, dass seine Kurse zum Teil auch der Vorbereitung einer (Profi-)Sportlertätigkeit oder auch einer Trainer- oder Lehrtätigkeit dienen würden. Den Akten lässt sich al-

lerdings insofern nichts entnehmen, was darauf hindeutet, dass der Kläger in den Streitjahren tatsächlich jemanden im Hinblick auf berufliche Ambitionen (Profi, Lehrtätigkeit) ausgebildet hat.

57 Dass die erlernten Fähigkeiten indirekt auch für den Beruf des Tennisprofis oder Tennislehrers genutzt werden können, reicht nicht aus.

58 Der Kläger hat nicht glaubhaft dargelegt, dass seine Trainertätigkeit tatsächlich im Rahmen des Leistungssports erfolgt. Das Gericht ist aufgrund seiner Darstellung der Tätigkeit vielmehr davon überzeugt, dass der Kläger im Breitensport unterrichtet, welcher der Freizeitgestaltung der Teilnehmer und Teilnehmerinnen dient. Die Kurse für Erwachsene stehen nicht mehr im Zusammenhang mit einer Profisportkarriere, da eine solche nach der allgemeinen Lebenserfahrung bereits früher begonnen wird. Demnach richten sich diese Kurse eher an am Tennis interessierte Menschen. Auch die Kurse für Kinder und Jugendliche stehen vordergründig nicht im Zusammenhang mit einem Beruf oder dienen dem Erwerb beruflicher Kenntnisse. Den vorliegenden Akten lässt sich vielmehr entnehmen, dass es in erster Linie darum geht, den Kindern und Jugendlich das Tennisspielen beizubringen und in diesem Zusammenhang auch um die Ausbildung motorischer Fähigkeiten und sozialer Kernkompetenzen. In der Beschreibung des leistungsorientierten Kindertrainings (Bl. 49 ff. UStA) führt der Kläger aus, dass das Ziel des Trainings ist, dass sich die Kinder folgende u. a. Kompetenzen aneignen: Verhaltensregeln, Selbständigkeit, soziale Kompetenzen „miteinander“ durch Spiel- und Übungsformen. Zudem geht es darum ein Körperbewusstsein zu schaffen. Die Methodik erfolgt multisportiv, kreativ, variabel, funktional und spielsituativ. Dass der Tennisunterricht nach der Art der erbrachten Leistung eine berufliche Zielsetzung mit dem Ziel, Profitennisspieler zu werden, hat, geht aus den Unterlagen nicht hervor.

59 Die Qualifikation zum Tennistrainer erfordert den Erwerb einer Trainerlizenz, die an ein Ausbildungsprogramm geknüpft ist, welches durch den Deutschen Tennis Bund organisiert wird. Dass auch der Kläger auf den Erwerb der Trainerlizenz vorbereitet, hat er nicht vorgetragen oder glaubhaft gemacht.

60 Auch inwiefern der Kläger auf eine Aufnahmeprüfung an einem Sportgymnasium oder einer Sportschule vorbereitet hat, ergibt sich aus dem Vortrag des Klägers nicht.

61 (3) Die dem Kläger erteilten Bescheinigungen der Regierung B… und der Senatsverwaltung für Bildung, Jugend und Familie C… aus dem Jahr 2020 sind in diesem Zusammenhang unbeachtlich. Eine solche Bescheinigung ist Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG. Diese Bescheinigung ist Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 AO zur Steuerfestsetzung und der Nachprüfung durch das FG entzogen (BFH, Urteil vom 20.08.2009 – V R 25/08, BStBl. II 2010, 15). Auch nach Erteilung einer solchen Bescheinigung ist vom FG jedoch zu beurteilen, ob die jeweiligen Leistungen unmittelbar dem Schul- oder Bildungszweck dienen und ob es sich um eine allgemeinbildende bzw. berufsbildende Einrichtung handelt (BFH, Beschluss vom 08.10.2019 – XI B 49/19, BFH/NV 2020, 114, Rn. 21; Tehler in Rau/Dürrwächter, UStG, Stand: 163. Lieferung 07.2015, § 4 Nr. 21, Rn. 217). Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass eine Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, kann lediglich ein Indiz dafür sein, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen.

62 Aus den oben dargelegten Gründen, liegen Anhaltspunkte vor, die die Indizwirkung der Bescheinigung der Landesbehörden widerlegen. Folglich sind die vom Kläger angebotenen Leistungen nicht als unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen einzuordnen.

63 2. Die Umsätze sind auch nicht gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b) UStG von der Umsatzsteuer befreit.

64 Umsatzsteuerbefreit sind danach die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengeset-

zes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a) erfüllen (§ 4 Nr. 21 Buchst. b) UStG.

65 Da die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a) UStG nicht erfüllt sind, kommt auch eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b) UStG nicht in Betracht.

66 III. Der Kläger kann sich aus den dargestellten Gründen auch nicht direkt auf die Befreiung des Schul- und Hochschulunterrichts gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL berufen. Ebenso handelt es sich nicht um Schul- oder Hochschulunterricht im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL.

67 IV. Die Umsätze sind auch nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL als Aus- und Fortbildung bzw. berufliche Umschulung steuerbefreit.

68 Es kann dahinstehen, ob der Kläger eine „andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ ist, da es sich nicht um Leistungen im Zusammenhang mit einer Aus- und Fortbildung sowie beruflichen Umschulung handelt.

69 Der Begriff „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung“ ist ein autonomer Begriff des Unionsrechts. Er ist in Art. 44 Sätze 1 und 2 Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem -MwStVO- definiert: Danach muss es sich um Dienstleistungen handeln, die Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf umfassen, sowie Dienstleistungen, die jegliche Schulungsmaßnahmen umfassen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen.

70 Wie bereits unter B. II. 1. cc) (2) erläutert, hat der Tennisunterricht keinen direkten Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf, sondern hat einen reinen Freizeitcharakter.

71 V. Die Revision wird nicht gemäß § 115 Abs. 2 FGO zugelassen, da die Entscheidung auf der Anwendung des Rechts auf den Einzelfall beruht, die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat und die Revision auch nicht zur Fortbildung des Rechts oder der Wahrung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist. Der BFH hat bereits entschieden, dass sich der Schul- und Hochschulunterricht im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL durch Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein bereites und vielfältiges Spektrum von Stoffen kennzeichnet und ist somit der EuGH-Rechtsprechung gefolgt (BFH, Urteil vom 23.05.2019 – V R 7/19, DStR 2019, 1748, Rn. 20). Zudem hat der BFH auch entschieden, dass eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL nicht in Betracht kommt, wenn es sich um eine bloße Freizeitgestaltung handelt (BFH, Urteil vom 24.02.2008 – V R 3/05, BStBl. II 2012, 267).

72 VI. Die Kostenentscheidung richtet sich nach § 135 Abs. 1 FGO.