

Umsatzsteuerliche Behandlung von nicht-gemeinnützig tätigen Privatlehrern

FG Sachsen, Beschluss v. 13.10.2008, 3 K 191/08

Tatbestand:

Die Klägerin erstrebt die Umsatzsteuerbefreiung für Lehrtätigkeiten ihres Gesellschafters, Herrn E, am E-Institut an der Technischen Universität X e.V. (E e.V.).

Die Klägerin betreibt ein Ingenieurbüro in D. Der Gesellschafter der Klägerin, Herr E, ist Diplom-Ingenieur für vorbeugenden Brandschutz. In den Streitjahren 2001 bis 2005 hielt er an dem genannten Institut Vorlesungen und nahm im Rahmen von Prüfungskommissionen Prüfungen ab. In dieser Weise war er in den Bildungsgängen zur Erzielung folgender Zusatzqualifikationen der Teilnehmer tätig:

- Fachplaner für gebäudetechnischen Brandschutz (alle Streitjahre)
- Fachplaner für vorbeugenden Brandschutz (alle Streitjahre)
- Sachverständiger für vorbeugenden Brandschutz (alle Streitjahre)
- Fachplaner für technische Brandschutzanlagen (Jahre 2002 bis 2004)
- Sachverständiger für Holz- und Bautenschutz (2001)

Zulassungsvoraussetzung für die Teilnehmer an allen diesen Lehrgängen war mindestens ein Abschluss als Architekt bzw. Ingenieur an einer Universität oder Fachhochschule oder eine zweijährige berufspraktische Tätigkeit auf dem Gebiet der Brandschutzplanung, für die Fachplaner-Lehrgänge darüber hinaus (für Bewerber, die nicht die zwei Jahre Brandschutzplanung aufwiesen) eine mindestens zweijährige berufspraktische Tätigkeit im Baubereich. Für den Lehrgang zum Sachverständigen für vorbeugenden Brandschutz war zusätzlich der Abschluss als Fachplaner auf dem entsprechenden Gebiet erforderlich; die genannten berufspraktischen Tätigkeiten mussten hier ab dem Jahre 2005 fünf Jahre umfassen. Das Bestehen des Sachverständigenlehrgangs führte auf Antrag zur Bestellung der Absolventen als Sachverständige für vorbeugenden Brandschutz durch die Industrie- und Handelskammer.

Durch die angefochtenen Steuerbescheide unterwarf der Beklagte, das Finanzamt X, die durch die Klägerin aus der genannten Tätigkeit ihres Gesellschafters erzielten Umsätze der Umsatzsteuer. Den hiergegen eingelegten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidungen zurück.

Mit ihrer fristgerecht erhobenen und auch im Übrigen zulässigen Klage beim Finanzgericht erstrebt die Klägerin die Umsatzsteuerbefreiung für die vorerwähnten Umsätze. Sie trägt vor, die Ausbildung, bei welcher ihr Gesellschafter diese Umsätze getätigt habe, stelle eine Zusatzqualifikation hauptsächlich für Architekten und Bauingenieure dar; sie könne über mehrere Stufen zum Sachverständigen für Brandschutz führen. Bei dieser Tätigkeit handele es sich um diejenige eines Privatlehrers auf eigene Rechnung in eigener Verantwortung. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) müsse nicht unbedingt ein Vertragsverhältnis zwischen dem Lehrer und dem Schüler bestehen, um diese Voraussetzung zu erfüllen. Ebenso sei Indiz dafür, dass es sich hier um die Tätigkeit eines Privatlehrers auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handle, die Tatsache, dass der Gesellschafter keine Ansprüche auf Fortzahlung der Bezüge im Verhinderungsfall besitze und ein erhebliches wirtschaftliches Risiko trage. Ebenso wenig bekomme er aus der Tätigkeit einen Zuschuss zur Kranken- oder Rentenversicherung; auch werde keine Urlaubsabgeltung gezahlt. Schließlich sei er auch nicht hauptberuflich für eine öffentliche Körperschaft tätig, sondern übe die Tätigkeit nebenberuflich auf Grund seiner Fachkenntnis für die private Institution E e.V. aus. Dem stehe auch nicht die Bezahlung auf Stundenbasis, unabhängig von der Höhe der Teilnehmerzahl, entgegen. Denn auch in dem Fall, dass eine Stunde vergütet werde, an der niemand teilnehme, trage der Gesellschafter immer das wirtschaftliche Risiko der vergeblichen Unterrichtsvorbereitung. Es seien erhebliche Anstrengungen für die Erstellung entsprechender Lehrmaterialien erforderlich, wozu Folien, Präsentationen und Skripten gehörten. Auch seien Zwischen- und Abschlussprüfungen auszuarbeiten.

Der Beklagte tritt der Klage entgegen. Er trägt vor, der Klägerin komme weder eine Steuerfreiheit für die erbrachten Unterrichtsleistungen nach § 4 Nr. 21 oder Nr. 22 UStG zugute, noch greife vorliegend die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG ein. Denn die Klägerin sei weder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die mit der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, dem Schul- oder Hochschulunterricht, der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung betraut sei, noch sei sie eine andere Einrichtung

mit von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Ebenso scheidet eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie aus, da die betreffenden Leistungen der Klägerin nicht als Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht durch einen für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelnden Lehrer angesehen werden könnten. Der Gesellschafter der Klägerin erteile den Unterricht im Rahmen der von dem E e.V. angebotenen Lehrveranstaltungen und damit in der Verantwortung und für Rechnung dieser Einrichtung, wobei seine Tätigkeit nicht auf die Unterrichtserteilung beschränkt gewesen sei, sondern ausweislich der entsprechenden Dienstverträge auch gesonderte Leistungen zur Bewertung der Klausuren eingeschlossen habe.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 13.10.2008 haben die Beteiligten ihre Rechtsstandpunkte erläutert und bekräftigt.

Entscheidungsgründe:

Der Senat setzt das Verfahren aus (§ 74 FGO, vgl. Bundesfinanzhof [BFH], Beschluss vom 20.10.2005 V R 75/03, BStBl II 2006, 147 = BFH/NV 2006, 461) und legt dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) gemäß Art. 234 Abs. 2 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) die im Tenor bezeichneten Fragen zur Vorabentscheidung vor, weil die Auslegung der für die Entscheidung des Streitfalls maßgeblichen Vorschrift des Gemeinschaftsrechts Zweifelsfragen aufwirft.

1. Die Klägerin ist selbständige Unternehmerin im Sinn des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) - vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG - und hat mit den in Rede stehenden Leistungen ihres Gesellschafters im Inland Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Form sonstiger Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) erbracht. Dies alles ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und auch für das Gericht nicht zweifelhaft.

2. Für die hier erwähnten Leistungen steht der Klägerin nach dem nationalen deutschen Recht keine Umsatzsteuerfreiheit zu.

a) Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG scheidet aus. Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei 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.

Diese Voraussetzungen liegen bei der Klägerin nicht vor. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG ausschließlich die im Gesetz genannten Unternehmer befreit und deshalb Leistungen an diese Unternehmer nicht steuerbefreit sind (BFH-Urteil vom 27.09.2007 V R 75/03 Haderer, BStBl 2008 II S. 3232 = BFH/NV 2008, 172, m.w.N.). Die Klägerin ist aber kein derartiger Unternehmer, da nicht sie, sondern der E e.V. die in Rede stehenden Lehr- und Prüfungsleistungen an die Teilnehmer erbracht hat.

b) Der Klägerin kommt auch nicht die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG zugute. Die Bestimmung lautet in allen für die Streitjahre 2001 bis 2005 maßgeblichen Fassungen wie folgt:

"§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätze sind steuerfrei: ...

21.

a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen

aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 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".

aa) Eine Steuerbefreiung nach Buchst. a dieser Vorschrift scheidet für die Klägerin deshalb aus, weil nicht sie, sondern der E e.V. Träger der Bildungseinrichtung ist, an welcher der Gesellschafter der Klägerin seine Lehr- und Prüfungsleistungen erbracht hat. Die Bestimmung begünstigt nach der Rechtsprechung des BFH nur diese Träger privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, nicht jedoch freie Mitarbeiter (Unternehmer), die an diesen Schulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen Unterricht erteilen (BFH-Urteil vom 27.09.2007 V R 75/03 a.a.O., mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen). Zwar können unter den Begriff der "Einrichtung" auch natürliche Personen fallen; dazu ist aber erforderlich, dass diesen Personen die nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG (ab 01.04.1999 und damit auch in den vorliegend betroffenen Streitjahren: § 4 Nr. 21 Buchst. a Unterbuchst. bb UStG) vorgesehene Bescheinigung erteilt worden ist (BFH-Urteil vom

27.09.2007, a.a.O., m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall. Denn der Klägerin oder ihrem als "selbständiger Lehrer" in Betracht kommenden Gesellschafter ist - unstreitig - keine derartige Bescheinigung erteilt worden.

bb) Auch die Anforderungen einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG hat die Klägerin nicht erfüllt. Nach der genannten Vorschrift sind steuerbefreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer

aa) an Hochschulen i.S. der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlich allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder

bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchst. a erfüllen.

(1) Der E e.V. besaß nicht die Eigenschaft einer Hochschule im Sinne der §§ 1 und 70 des Deutschen Hochschulrahmengesetzes oder sonst einer öffentlich allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schule (§ 4 Nr. 21 Buchst. b Unterbuchst. a.A. UStG).

Soweit es um die Hochschuleigenschaft geht, ergibt sich dies aus dem eigenen Vorbringen der Klägerin. Diese hat darauf hingewiesen, dass die Technische Universität X, "an" welcher das betreffende Institut wirkt, in keines der von dem Gesellschafter der Klägerin betreuten Projekte eingebunden war. Der E e.V. seinerseits aber ist unzweifelhaft keine Hochschule im Sinne des deutschen Hochschulrechts. Ihm fehlte auch die alternativ denkbare Eigenschaft als öffentlich allgemeinbildende oder berufsbildende Schule. Denn ungeachtet des Offenstehens seines Angebotes ersichtlich für alle dafür interessierten und fachlich vorqualifizierten Bewerber war dieses Institut doch kein "öffentliches", da sein Träger ein privatrechtlich verfasster eingetragener Verein nach §§ 55 ff. des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ist, nicht jedoch eine Körperschaft, Anstalt oder Stiftung des deutschen öffentlichen Rechts.

(2) Ebenso wenig kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Unterbuchst. bb UStG in Betracht. Nach dieser Bestimmung sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchst. a des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen, von der Umsatzsteuer befreit. Um eine private Schule im Sinne dieser Bestimmung hat es sich bei dem E e.V. unzweifelhaft gehandelt. Jedoch besaß er für diese Bildungsgänge nicht die in § 4 Nr. 21 Buchst. a Unterbuchst. bb geforderte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde.

3. Für ihr Begehren auf Umsatzsteuerfreiheit kann sich die Klägerin aber möglicherweise unmittelbar auf Gemeinschaftsrecht berufen.

a) § 4 Nr. 21 UStG dient der Umsetzung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. nur BFH-Urteil vom 27.09.2007 a.a.O.).

Nach dieser Bestimmung befreien die Mitgliedsstaaten von der Umsatzsteuer

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

j) den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht".

Während eine Anwendbarkeit des Buchst. i der in Rede stehenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen auf die Klägerin deshalb ausscheidet, weil dieser - wie bereits vorstehend erwähnt - keine "Anerkennung" im Sinne der genannten Bestimmung nach nationalem Recht erteilt worden ist, kommt eine Steuerbefreiung sämtlicher Leistungen der hier streitigen Art nach Buchst. j der genannten Bestimmung in Betracht. Denn diese Bestimmung verlangt - anderes als § 4 Nr. 21 Buchst. b Unterbuchst. bb UStG - nicht das Vorliegen einer Anerkennungsbescheinigung einer zuständigen nationalen Stelle. Insoweit unterscheidet sich die Bestimmung auch vom Buchst. i der vorerwähnten gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift. Erfüllt ein Unternehmer die Voraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG, so kann ihm das nach nationalem Recht schädliche Fehlen einer solchen Anerkennungsbescheinigung nicht entgegengehalten werden.

Zum Begriff des "von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterrichts" hat der EuGH in seinem Urteil vom 14.06.2007 - Rechtssache C-445/05 (Haderer) - Stellung genommen. Nach der genannten Entscheidung ist dieser Begriff - wie auch jeder andere im Bereich der Steuerbefreiungen nach Gemeinschaftsrecht - eng auszulegen, "da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt" (Rn. 18). Zugleich hat der EuGH aber betont, dass die Auslegung der Begriffe "jedoch mit dem Ziel im Einklang stehen [muss], die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen [muss], auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht" (a.a.O.). Der EuGH hebt daher ausdrücklich hervor, dass die Regel einer engen Auslegung "also nicht [bedeutet], dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der 6. Richtlinie verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (a.a.O.). Im Folgenden wendet sich der Gerichtshof dem Begriff des "Schul- und Hochschulrechts" im Sinne des Buchst. j der genannten Vorschrift des Gemeinschaftsrechts zu. Er betont, dass dieser Begriff zwar eng auszulegen sei, "doch würde eine besonders enge Auslegung des Begriffs ‚Schul- und Hochschulunterricht‘ die Gefahr einer je nach Mitgliedsstaaten unterschiedlichen Anwendung des Mehrwertsteuersystems hervorrufen,

weil die jeweiligen Unterrichtssysteme der Mitgliedsstaaten unterschiedlich gestaltet sind. Derartige Unterschiede wären mit den in Rn. 17 dieses Urteils genannten Anforderungen der Rechtsprechung unvereinbar" (Rn. 24).

Betonend, dass es "nicht erforderlich [ist], den gemeinschaftsrechtlichen Begriff ‚Schul- und Hochschulunterricht‘ für die Zwecke des Mehrwertsteuersystems genau zu definieren", führt der EuGH doch aus, "dass sich dieser Begriff nicht auf den 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" (Rn. 26).

Gemessen an diesen Maßstäben erscheint es *möglich*, die hier vom Gesellschafter der Klägerin erbrachten Lehr- und Prüfungsleistungen als "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne der zitierten Bestimmung anzusehen.

Diese Leistungen wurden - anders als etwa in dem jüngst vom BFH mit Urteil vom 17.04.2008 V R 58/05, BFH/NV 2008, 1418 entschiedenen Fall - nicht an wechselnden Orten, sondern in den Räumlichkeiten einer privaten Schule, des E e.V., bzw. in den dieser Einrichtung zur Nutzung zugewiesenen Räumlichkeiten erbracht. Weiter waren diese Leistungen auch nicht punktueller Natur wie etwa die im vorstehend zitierten Urteil des BFH zur Prüfung gestellte Erteilung eintägiger Fortbildungsunterrichte durch freiberufliche Dozenten an der Bundesfinanzakademie. Vielmehr handelte es sich um längerfristige Bildungsgänge, wie sowohl die von der Klägerin vorgelegten Bildungspläne als auch die Durchführung anschließender, auf die gesamte jeweilige Ausbildung bezogener Prüfungen belegen. Hierdurch waren die vom Gesellschafter der Klägerin erbrachten Leistungen zugleich auch in Lehr- und Studienpläne eingebettet.

Bei Auslegung des Buchst. j der genannten Stelle der Richtlinie fällt auf, dass ein derartiger Unterricht notwendig das Ziel einer "Ausbildung" verfolgen muss, will er nicht - was nach dem Urteil Haderer des EuGH für die Umsatzsteuerbefreiung schädlich wäre - zur bloßen Freizeitgestaltung dienen. Daher kann grundsätzlich nicht angenommen werden, dass ein Unterricht, der Ausbildungszwecken dient, nicht unter den Buchst. j der genannten Stelle der Richtlinie fällt. Entsprechendes muss aber nach Ansicht des Senats auch für die hier in Rede stehende Fortbildung gelten, sofern sie nur an einer Schule oder Hochschule im Sinne des Buchst. j der genannten Stelle der Richtlinie erteilt wird. Auch eine solche Bildungsmaßnahme dient nicht Freizeitbedürfnissen, sondern vermittelt qualifizierte Kenntnisse für eine praktische Anwendung außerhalb des Freizeitbereichs.

Allerdings wird hierzu der Gegenschluss aus Buchst. i der genannten Stelle der Richtlinie eingewandt, wo neben dem "Schul- oder Hochschulunterricht" gesondert die "Fortbildung" genannt wird. Es wird vertreten, angesichts dessen sei die Fortbildung, auch soweit sie vom fachlichen Inhalt und Niveau her Schul- oder Hochschulunterricht darstelle, aus dem Anwendungsbereich des Buchst. j ausgeschlossen, da sie dort - anders als in Buchst. i - nicht erwähnt wird (vgl. BFH, Urt. V. 17.04.2008 V R 58/05, BFH/NV 2008, 1418 [1422]; BFH, Urt. v. 23.08.2007 V R 4/05, BFHE 217, 327 = BFH/NV 2007, 2215 [2217]).

Dieser Gegenschluss erscheint dem Senat jedoch problematisch. Würde man in diesem Sinne den von "Privatlehrern" erteilten Unterricht, dem inhaltlich die Qualität von Schul- oder Hochschulunterricht zukommt, von der Befreiung nach Buchst. j ausschließen, so hätte dies die merkwürdige Folge, dass beispielsweise der Unterricht für Anfänger einer Schul- oder Hochschulausbildung umsatzsteuerfrei wäre, der - fachlich noch wesentlich anspruchsvollere - Unterricht für Personen, die einen Schul- oder Hochschulabschluss bereits erlangt haben und sich, auf ihm aufbauend, nunmehr fachlich weiterbilden, dagegen umsatzsteuerpflichtig wäre. Da der zitierten Stelle der Richtlinie (Buchst. i ebenso wie Buchst. j) nach Einschätzung des Senats die Erwägung zugrunde liegt, besonders qualifizierte Leistungen, die im öffentlichen Interesse liegen, nicht durch das Aufschlagen von Umsatzsteuer für die Bevölkerung zusätzlich zu verteuern, könnte eine solche Konsequenz wohl nur als widersinnig betrachtet werden.

Die umsatzsteuerliche Gleichsetzung der Fortbildung mit derjenigen Schul- und Hochschulausbildung, die zu einem ersten berufsqualifizierenden Abschluss führt, erscheint dem Senat um so mehr geboten, als sich im europäischen Bildungswesen die früher formellen und scharfen Unterschiede zwischen Erstausbildung einerseits und Fortbildung andererseits - auch auf dem Gebiet des Schul- und Hochschulunterrichts - immer mehr auflösen. Für Deutschland sei insoweit auf die inzwischen weitgehend vollzogene Umstellung der Hochschulstudiengänge auf das System des europaweit vereinbarten sogenannten "Bologna-Prozesses" hingewiesen. Der nunmehr nach in der Regel 3-jährigem Hochschulbesuch zu erlangende Grad als "Bachelor of Science" ist bereits ein - wenn auch auf dem Arbeitsmarkt möglicherweise weniger stark anerkannter - erster berufsqualifizierender Abschluss. Der auf ihm aufbauende Studiengang zum "Master of Science" kann daher bei rein formeller Betrachtung nicht mehr als (Erst-)Ausbildung, sondern nur noch als Fortbildung angesehen werden. Gewiss kann aber diese Reform des Hochschulwesens nichts daran ändern, dass sich - wie nach dem früher traditionellen Studienablauf bis hin zum (seinerzeit erstmals berufsqualifizierenden) Diplomabschluss - der gesamte Bildungsgang in beiden Phasen als "Hochschulunterricht" im Sinne der genannten umsatzsteuerlichen Bestimmung darstellt. Dieses Beispiel unterstreicht die aus der Sicht des Senats gebotene Gleichstellung von grundständiger Bildung und Fortbildung im Bereich des "Schul- und Hochschulunterrichts" bei Auslegung und Anwendung des Buchst. j der Richtlinie.

Da diese Gleichstellung jedoch nicht *sicher* erscheint, legt der Senat die entsprechende Frage dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vor.

b) Zweifelhaft und deshalb in die Vorlage mit einbezogen ist auch die Frage, ob der Gesellschafter der Klägerin bei den genannten Bildungsmaßnahmen als "Privatlehrer" im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden kann.

aa) Allerdings erfüllte der Gesellschafter alle die Kriterien, die sowohl der EuGH (Urteil vom 14.06.2007, a.a.O.) als auch sodann der BFH (Urteil vom 27.09.2007, a.a.O.) im Fall "Haderer" hierfür als erforderlich, aber im konkreten Fall als nicht geklärt angesehen haben.

(1) Der Gesellschafter der Klägerin hat die entsprechenden Unterrichtsleistungen auf Grund seiner akademischen fachlichen Qualifikation erbracht, wie auch der Beklagte nicht in Zweifel zieht (vgl. dazu Rn. 31 des Urteils des EuGH). Auch ist es nicht erforderlich, dass er - was nicht der Fall war - eine direkte Vertragsbeziehung mit den Teilnehmern eingegangen ist (dazu Rn. 32 des EuGH-Urteils). Vielmehr genügt insoweit jeweils die Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem E e.V.

(2) Weiter hat der Gesellschafter der Klägerin diese Tätigkeiten auch für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung und mithin "privat" ausgeübt (dazu Rn. 33 des EuGH-Urteils). Wie auch der Beklagte nicht in Zweifel zieht, hatte der Gesellschafter weder einen Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge im Verhinderungsfall, noch ein Recht auf bezahlten Urlaub oder einen Zuschuss zu einer Sozialversicherung (Kranken-, Renten-, Arbeitslosen- oder Pflegeversicherung). Auch ansonsten gibt es keine Anhaltspunkte für das Bestehen eines arbeitsrechtlichen Verhältnisses zwischen ihm und dem E e.V. Vielmehr war der Gesellschafter der Klägerin sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich (vgl. § 18 Abs. 1 des deutschen Einkommensteuergesetzes [EStG]) insoweit als Selbstständiger tätig.

- bb) Dennoch ergeben sich Zweifel an seiner Eigenschaft als "Privatlehrer" aus den Umständen, dass
- ihm das Honorar für eine Unterrichtseinheit auch dann (ganz oder teilweise) gezahlt worden wäre, wenn an dieser Unterrichtseinheit etwa kein einziger Interessent hätte teilnehmen wollen, wobei allerdings - wie die Klägerin überzeugend und unwidersprochen vorgetragen hat - mit der Vorbereitung eines solchen Bildungsganges Arbeiten verbunden waren, die bereits vor Kursbeginn geleistet werden müssen und sich in diesem Fall als nutzlos erwiesen hätten,
 - der Gesellschafter der Klägerin wiederholt und auch von Zeitabschnitt zu Zeitabschnitt fortfolgend entsprechende Honorarvereinbarungen mit dem E e.V. geschlossen hat, wenngleich dies nur belegt, dass die Leistungen des Gesellschafters der Klägerin für den E e.V. und damit ersichtlich auch für die Teilnehmer der Bildungsmaßnahmen fachlich gewinnbringend waren, so dass sie weiterhin nachgefragt und wiederholt angeboten wurden,
 - der Gesellschafter der Klägerin - ungeachtet seiner rechtlichen Stellung als selbständiger Unternehmer gegenüber dem E e.V. - bei einigen der Lehrgänge die fachliche und organisatorische Gesamtleitung innehatte, er also die Absprachen mit den anderen Dozenten über Inhalte und Zeitpunkte ihrer Kurse zu leisten hatte und der zentrale Ansprechpartner für die Teilnehmer in den Fragen, die diese Lehrgänge insgesamt betrafen, gewesen ist.

Zu diesen drei Gesichtspunkten ist im Urteil Haderer des Europäischen Gerichtshofs nichts ausgeführt, da sie dort nicht streitgegenständlich waren. Sie können aber geeignet sein, jeweils für sich allein oder - falls dies nicht schon der Fall ist - jedenfalls bei einem Zusammentreffen mehrerer von ihnen einer ansonsten gegebenen Stellung des Gesellschafters der Klägerin als "Privatlehrer" im Sinne der Richtlinie entgegen zu stehen.

Auch dies erscheint indessen nicht *sicher* und ist daher klärungsbedürftig.

4. Beide in der Vorlage gestellten Fragen sind für die vom Senat zu treffenden Entscheidung erheblich. Denn nur dann, wenn beide Tatbestandsmerkmale der genannten Stelle der Richtlinie erfüllt sind, greift die dort angeordnete Umsatzsteuerfreiheit zugunsten der Klägerin ein und ist die Klage begründet; fehlt nur eines dieser Tatbestandsmerkmale, so ist die Klage als unbegründet abzuweisen.

Dieser Beschluss ist nicht mit der Beschwerde anfechtbar (§ 128 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung und dazu BFH-Beschluss vom 25.07.1995 VII B 96/95, BFH/NV 1996, 16; ebenso Ruban, in: Gräber, FGO, 6. Aufl. 2006, § 128 Rn. 13 am Ende).



WINHELLER Rechtsanwälte

Corneliusstr. 34
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Zweigstellen: Karlsruhe, Shanghai

- ▶ Wirtschaftsrecht
- ▶ Gewerblicher Rechtsschutz
- ▶ Medienrecht & Sportrecht
- ▶ Kapitalanlagerecht
- ▶ Stiftungsrecht
- ▶ Nonprofitrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com