EuGH-Vorlage vom 16. März 2017, V R 38/16

Fahrschulunterricht als steuerfreier Schulunterricht?

ECLI:DE:BFH:2017:VE.160317.VR38.16.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 21, FahrlG § 1, FahrlG § 2 Abs 1, FahrlG § 10, FahrlG § 11, FahrlG § 13, FahrschAusbO 2012 § 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst j, EGRL 112/2006 Art 133, EGRL 112/2006 Art 134, EGRL 126/2006 Art 4, UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG VZ 2010 , FahrlG § 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Mai 2016, Az: 11 K 10284/15

Leitsätze

Der Senat legt dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL den Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1?

2. Sollte Frage 1 zu bejahen sein:

Kann sich die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL aus den gesetzlichen Regelungen über die Fahrlehrerprüfung und die Erteilung der Fahrlehr- und der Fahrschulerlaubnis im Gesetz über das Fahrlehrerwesen vom 25. August 1969 (BGBl I 1969, 1336), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 28. November 2016 (BGBl I 2016, 2722, FahrlG) und dem Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung von Fahrschülern zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern ergeben?

3. Sollte Frage 2 zu verneinen sein:

Setzt der Begriff des "Privatlehrers" in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL voraus, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Einzelunternehmer handelt?

4. Sollten Fragen 2 und 3 zu verneinen sein:

Wird ein Unterrichtender immer dann bereits als "Privatlehrer" i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL tätig, wenn er für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt oder sind an das Merkmal "Privatlehrer" weitere Anforderungen zu stellen?

Tenor

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

1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem den Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1?

2. Sollte Frage 1 zu bejahen sein:

Kann sich die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem aus den gesetzlichen Regelungen über die Fahrlehrerprüfung und die Erteilung der Fahrlehr- und der Fahrschulerlaubnis im Gesetz über das Fahrlehrerwesen vom 25. August 1969 (Bundesgesetzblatt I 1969, 1336), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 28. November 2016 (Bundesgesetzblatt I 2016, 2722, Fahrlehrergesetz) und dem

Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung von Fahrschülern zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern ergeben?

3. Sollte Frage 2 zu verneinen sein:

Setzt der Begriff des "Privatlehrers" in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem voraus, dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Einzelunternehmer handelt?

4. Sollten Fragen 2 und 3 zu verneinen sein:

Wird ein Unterrichtender immer dann bereits als "Privatlehrer" im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem tätig, wenn er für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt oder sind an das Merkmal "Privatlehrer" weitere Anforderungen zu stellen?

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

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ausgeführten Fahrschulleistungen, die ihre Kunden zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B (Fahrzeuge mit zulässiger Gesamtmasse von nicht mehr als 3 500 Kilogramm --kg-- und gebaut und ausgelegt zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer) und C1 (Fahrzeuge mit einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 3 500 kg aber nicht mehr als 7 500 kg und gebaut und ausgelegt zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer) im Streitjahr (2010) in Anspruch genommen haben, nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) von der Umsatzsteuer befreit sind.

2 Die Klägerin betreibt in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) eine Fahrschule. In den von ihr ausgestellten Rechnungen wies sie keine Umsatzsteuer gesondert aus. Für das Streitjahr erklärte sie zunächst steuerpflichtige Umsätze. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Umsatzsteuererklärung der Klägerin. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2014 beantragte die Klägerin, die Umsatzsteuer auf 0 € herabzusetzen. Das FA lehnte den Antrag ab. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1481 veröffentlicht worden.

3 Zur Begründung seines Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Umsatzsteuergesetzes (UStG) komme nicht in Betracht, weil bei den hier streitigen Leistungen im Zusammenhang mit den Fahrerlaubnisklassen B und C1 die Fahrerlaubnis nicht als Anerkennungsnachweis als berufsbildende Einrichtung in Betracht komme. Die Befreiung nach § 4 Nummer 21 Buchstabe b UStG scheitere bereits daran, dass die Klägerin ihre Leistungen unmittelbar an ihre Schüler und nicht an die in § 4 Nummer 21 Buchstabe b UStG genannten Einrichtungen erbringe.

4 Die Klägerin könne sich auch nicht mit Erfolg auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL berufen. Die einheitliche Leistung der Klägerin bestehe aus der theoretischen Schulung und dem praktischen Fahrunterricht. Dabei handele es sich nicht um Schul- oder Hochschulunterricht, weil der praktische Fahrunterricht nach der im Streitjahr 2010 geltenden Empfehlung zur Verkehrserziehung in der Schule (Beschluss der Kultusministerkonferenz vom 7. Juli 1972 in der Fassung des Beschlusses vom 17. Juni 1994) weder erforderlicher noch wünschenswerter Bestandteil des Schul- oder Hochschulunterrichts sei.

5 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Gesetzgeberisches Ziel der Fahrschulausbildung sei es, verantwortungsvolle und umsichtige Verkehrsteilnehmer auszubilden. Der praktische Fahrunterricht sei dabei nur ein Aspekt.

6 Im Übrigen deckten sich die praktische Fahrschulausbildung und die Fahrsicherheitstrainings unter anderem des ADAC in ihren Zielsetzungen. Es verstoße gegen den Neutralitätsgrundsatz diese vergleichbaren Leistungen unterschiedlich zu besteuern.

7 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und der Klage stattzugeben.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

10 1. Rechtlicher Rahmen

11 a) Unionsrecht

12 Gemäß Artikel 132 Absatz 1 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:
" ...

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; ...".

13 Artikel 134 MwStSystRL sieht vor:

"In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 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."

14 Artikel 4 der Richtlinie 2006/126/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 über den Führerschein (Neufassung) lautet:

"Klassen, Begriffsbestimmungen und Mindestalter

1. Der Führerschein nach Artikel 1 berechtigt zum Führen von Kraftfahrzeugen der nachstehend definierten Klassen. Er kann ab dem für die einzelnen Klassen angegebenen Mindestalter ausgestellt werden. Als "Kraftfahrzeug" gilt jedes auf der Straße mit eigener Kraft verkehrende Fahrzeug mit Antriebsmotor mit Ausnahme von Schienenfahrzeugen.

...

4. Kraftwagen

... b) Klasse B:

Kraftwagen mit einer zulässigen Gesamtmasse von höchstens 3500 kg, die zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer ausgelegt und gebaut sind; hinter Kraftwagen dieser Klasse darf ein Anhänger mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 750 kg mitgeführt werden.

...

d) Klasse C1:

nicht unter die Klassen D oder D1 fallende Kraftwagen, deren zulässige Gesamtmasse mehr als 3500 kg, jedoch nicht mehr als 7500 kg beträgt, und die zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Kraftfahrzeugführer ausgelegt und gebaut sind; hinter Kraftwagen dieser Klasse darf ein Anhänger mit einer zulässigen Gesamtmasse von höchstens 750 kg mitgeführt werden;"

15 b) Nationales Recht

16 Gemäß § 4 Nummer 21 UStG sind von den unter § 1 Absatz 1 Nummer 1 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei:

"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."

17 Das Gesetz über das Fahrlehrerwesen vom 25. August 1969 (Bundesgesetzblatt --BGBl-- I 1969, 1336) zuletzt geändert durch das Gesetz vom 28. November 2016 (BGBl I 2016, 2722, Fahrlehrergesetz --FahrlG--) sieht für den Erwerb der Fahrlehrerlaubnis und der Fahrschulerlaubnis unter anderem folgende Regelungen vor:

"§ 1 Erfordernis und Inhalt der Fahrlehrerlaubnis

(1) Wer Personen ausbildet, die eine Erlaubnis zum Führen von Kraftfahrzeugen nach § 2 des Straßenverkehrsgesetzes erwerben wollen (Fahrschüler), bedarf der Fahrlehrerlaubnis. ... ... Die Klassen entsprechen der Einteilung der Fahrerlaubnis nach Artikel 4 der Richtlinie 2006/126/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 über den Führerschein (Neufassung) (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- L 403 vom 30.12.2006, S. 18).

... ...

(3) Jede Fahrlehrerlaubnis berechtigt zur Durchführung des allgemeinen Teils des theoretischen Unterrichts.

(4) Von der Fahrlehrerlaubnis darf nur zusammen mit der Fahrschulerlaubnis oder im Rahmen eines Beschäftigungs- oder Ausbildungsverhältnisses mit dem Inhaber einer Fahrschule Ge-brauch gemacht werden.

... ...

§ 2 Voraussetzungen der Fahrlehrerlaubnis

(1) Die Fahrlehrerlaubnis wird erteilt, wenn der Bewerber

1. mindestens 22 Jahre alt ist,

2. geistig, körperlich und fachlich geeignet ist und keine Tatsachen vorliegen, die ihn für den Fahrlehrerberuf als unzuverlässig erscheinen lassen,

3. mindestens eine abgeschlossene Berufsausbildung in einem anerkannten Lehrberuf nach abgeschlossener Hauptschulbildung oder eine gleichwertige Vorbildung besitzt,

4. die Fahrerlaubnis der Klassen A2, BE und CE und, sofern die Fahrlehrerlaubnis für die Klasse A oder die Klasse DE erteilt werden soll, jeweils auch die Fahrerlaubnis der Klasse A oder der Klasse DE besitzt,

5. über eine ausreichende Fahrpraxis auf Kraftfahrzeugen der Klasse verfügt, für die die Fahrlehrerlaubnis erteilt werden soll,

6. innerhalb der letzten drei Jahre zum Fahrlehrer ausgebildet worden ist,

7. die fachliche Eignung in einer Prüfung nach § 4 nachgewiesen hat und

8. über die für die Ausübung der Berufstätigkeit erforderlichen Kenntnisse der deutschen Sprache verfügt.

… … …

Das Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Anforderungen an die geistige und körperliche Eignung der Bewerber (Satz 1 Nr. 2) festlegen.

… … …

§ 4 Fahrlehrerprüfung

(1) Die Prüfung muss den Nachweis erbringen, dass der Bewerber um die Fahrlehrerlaubnis die fachliche Eignung zur Ausbildung von Fahrschülern besitzt. Der Bewerber hat

1. gründliche Kenntnisse

   a) der Verkehrspädagogik einschließlich der Didaktik,

   b) der Verkehrsverhaltenslehre einschließlich der Gefahrenlehre,

   c) der maßgebenden gesetzlichen Vorschriften,

   d) der umweltbewussten und energiesparenden Fahrweise,

   e) der Fahrphysik,

2. ausreichende Kenntnisse der Kraftfahrzeugtechnik sowie

3. die Fähigkeit und Fertigkeit, sachlich richtig, auf die Ziele der Fahrschülerausbildung bezogen und methodisch überlegt unterrichten zu können,

nachzuweisen.

… … …

(3) Das Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Bildung und Forschung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Einzelheiten über die Prüfung, insbesondere über Zulassungsvoraussetzungen, Inhalt, Gliederung, Verfahren, Rücktritt, Bewertung, Entscheidung und Wiederholung, zu regeln.

... ...

§ 10 Erfordernis und Inhalt der Fahrschulerlaubnis

(1) Wer als selbständiger Fahrlehrer Fahrschüler ausbildet oder durch von ihm beschäftigte Fahrlehrer ausbilden lässt, bedarf der Fahrschulerlaubnis.

... ...

§ 11 Voraussetzungen der Fahrschulerlaubnis

(1) Die Fahrschulerlaubnis wird erteilt, wenn

1. der Bewerber mindestens 25 Jahre alt ist und keine Tatsachen vorliegen, die ihn für die Führung einer Fahrschule als unzuverlässig erscheinen lassen,

2. keine Tatsachen vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, daß der Bewerber die Pflichten nach § 16 nicht erfüllen kann,

3. der Bewerber die Fahrlehrerlaubnis für die Klasse besitzt, für die er die Fahrschulerlaubnis beantragt,

4. der Bewerber mindestens zwei Jahre lang im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses mit dem Inhaber einer Fahrschulerlaubnis hauptberuflich als Fahrlehrer tätig war,

5. der Bewerber an einem Lehrgang von mindestens 70 Stunden zu 45 Minuten über Fahrschulbetriebswirtschaft teilgenommen hat,

6. der Bewerber den erforderlichen Unterrichtsraum, die erforderlichen Lehrmittel und die zur Fahrausbildung in der betreffenden Fahrerlaubnisklasse bestimmten Lehrfahrzeuge zur Verfügung hat.

... ...

(4) Das Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur regelt durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Einzelheiten der Voraussetzungen der Fahrschulerlaubnis und des Betriebs einer Fahrschule, insbesondere die Anforderungen an Unterrichtsräume, Lehrmittel und Lehrfahrzeuge sowie der Überwachung der Fahrschulen.

... ...

§ 13 Erteilung der Fahrschulerlaubnis, Erlaubnisurkunde

(1) Die Fahrschulerlaubnis wird durch Aushändigung oder Zustellung der Erlaubnisurkunde erteilt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 11a gilt § 5 Abs. 4 und 5 entsprechend.

... ...".

18 Die im Streitjahr 2010 noch nicht in Kraft getretene Fahrschüler-Ausbildungsordnung vom 19. Juni 2012 (BGBl I 2012, 1318), zuletzt durch Gesetz vom 21. Dezember 2016 (BGBl I 2016, 3083), bestimmt unter anderem:

"§ 1 Ziel und Inhalt der Ausbildung

(1) Ziel der Ausbildung ist die Befähigung zum sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmer. Ziel der Ausbildung ist außerdem die Vorbereitung auf die Fahrerlaubnisprüfung.

(2) Die Ausbildung hat ein Verkehrsverhalten zu vermitteln, das

1. Fähigkeiten und Fertigkeiten, um das Fahrzeug auch in schwierigen Verkehrssituationen zu beherrschen,

2. Kenntnis, Verständnis und Anwendung der Verkehrsvorschriften,

3. Fähigkeiten und Fertigkeiten zur Wahrnehmung und Kontrolle von Gefahren einschließlich ihrer Vermeidung und Abwehr,

4. Wissen über die Auswirkungen von Fahrfehlern und eine realistische Selbsteinschätzung,

5. Bereitschaft und Fähigkeit zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten und das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren und

6. Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum einschließt.

..."

19 § 6 der Verordnung über die Zulassung von Personen zum Straßenverkehr (Fahrerlaubnis-Verordnung in der Fassung vom 13. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1980) lautet:

"(1) Die Fahrerlaubnis wird in folgenden Klassen erteilt:

...

Klasse B: Kraftfahrzeuge – ausgenommen Krafträder – mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 3 500 kg und mit nicht mehr als acht Sitzplätzen außer dem Führersitz (auch mit Anhänger mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 750 kg oder mit einer zulässigen Gesamtmasse bis zur Höhe der Leermasse des Zugfahrzeugs, sofern die zulässige Gesamtmasse der Kombination 3 500 kg nicht übersteigt)

...

Klasse C1: Kraftfahrzeuge – ausgenommen Krafträder – mit einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 3 500 kg, aber nicht mehr als 7 500 kg und mit nicht mehr als acht Sitzplätzen außer dem Führersitz (auch mit Anhänger mit einer zulässigen Gesamtmasse von nicht mehr als 750 kg)"

20 2. Zur Rechtslage nach nationalem Recht

21 Die Leistungen der Klägerin sind nach nationalem Recht nicht steuerfrei.

22 a) Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG liegen nicht vor (vergleiche Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 1974 V R 54/73, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 112, 313, Bundessteuerblatt --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).

23 aa) Die Merkmale des § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG sind nicht erfüllt, weil weder eine staatliche Genehmigung gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes (GG) noch eine landesrechtliche Erlaubnis vorliegt.

24 Die ausschließliche Zuständigkeit zur Regelung des Privatschulwesens obliegt gemäß Artikeln 30, 70 ff. GG den Ländern (Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juni 2011 1 BvR 759/08, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2011, 1384, Rz 21; vom 16. April 2004 2 BvR 88/03, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2004, 690, Rz 13). Die auf Bundesrecht beruhende Erteilung der Fahrschulerlaubnis durch Aushändigung oder Zustellung der Erlaubnisurkunde gemäß § 13 FahrlG ist deshalb keine staatliche Genehmigung als Ersatzschule nach Artikel 7 Absatz 4 GG und auch keine landesrechtliche Genehmigung.

25 bb) Es liegt keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde im Sinne von § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG vor. Ob mit Abschnitt 4.21.2 Absatz 6 Satz 6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) bei Fahrschulen für die Leistungen im Rahmen der Fahrerlaubnisklassen 2 und 3 (bis 31. Dezember 1998) beziehungsweise C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L (ab 1. Januar 1999) die Fahrschulerlaubnisurkunde nach § 13 Absatz 1 FahrlG als Bescheinigung der zuständigen Behörde im Sinne des § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG anerkannt werden kann, braucht der Senat nicht zu entscheiden, weil es sich im Streitfall um die nicht in Abschnitt 4.21.2 Absatz 6 Satz 6 UStAE genannten Leistungen zur Erlangung der Fahrerlaubnisklassen B und C1 handelt.

26 b) Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 Buchstabe b UStG greift nicht ein. Denn die Klägerin 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 auch keine private Schule oder andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung, die die Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG erfüllt.

27 3. Zur Rechtslage nach Unionsrecht

28 Nach Auffassung des erkennenden Senats kommt es in Betracht, dass sich die Klägerin auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i oder j 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, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, Rz 41).

29 4. Zur ersten Vorlagefrage

30 a) Der Senat neigt zu der Ansicht, dass die Tätigkeit der Klägerin die leistungsbezogenen Voraussetzungen sowohl des Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i als auch des Buchstaben j MwStSystRL erfüllt, weil die Fahrschulleistung Schulunterricht ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in Buchstabe i und j MwStSystRL gleich auszulegen ist (EuGH-Urteil Eulitz vom 28. Januar 2010 C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 31).

31 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 Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe 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, EU:C:2010:47, Rz 23, 29, 32).

32 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). Der Senat hat die Rechtsprechung des EuGH dabei dahingehend verstanden, dass sich der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts auf jegliche Aus- und Fortbildung bezieht, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat (BFH-Urteil in BFHE 245, 391, Rz 19, 20).

33 Unter dieses Merkmal könnte auch der von der Klägerin erteilte Fahrunterricht fallen, denn der Erwerb der Fähigkeit und der Befugnis, ein Fahrzeug zu führen, dient nicht allein der bloßen Freizeitgestaltung, sondern ist Bestandteil der Lebensführung, weil die Nutzung von Fahrzeugen zwar auch für private Freizeitzwecke, aber ebenso für berufliche Zwecke (zum Beispiel Fahrten zur Ausbildungs- oder Arbeitsstelle oder Fahrten in Ausübung der Arbeit) genutzt wird und in einigen Berufen zu den Einstellungsvoraussetzungen zählt (zur Auffassung der Finanzverwaltung vergleiche Abschnitt 4.21.2 Absatz 6 UStAE; aus dem Schrifttum vergleiche Bruschke, Umsatzsteuer-Rundschau 2017, 289).

34 cc) Nach Auffassung des Senats stehen der Berufung auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL die Beschränkungen in Artikel 134 MwStSystRL nicht entgegen. Denn die Voraussetzungen von Artikel 134 Buchstabe 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

Artikel 134 Buchstabe b MwStSystRL sind nicht erfüllt, weil kein Wettbewerb zu nicht begünstigten Unternehmen besteht; denn im Falle der Anerkennung wären alle anerkannten Fahrschulen begünstigt.

35 5. Zur zweiten Vorlagefrage

36 Der Senat hat Zweifel, ob die Klägerin als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL anerkannt ist.

37 a) Der Begriff der Einrichtung ist nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich weit genug, um auch private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht wie die Klägerin 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 (BFH-Urteile in BFHE 254, 448, Rz 16; vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, Rz 32).

38 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 Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i, 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).

39 c) Die Rechtsprechung zur unternehmerbezogenen Anerkennung im Sozialbereich (Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL) ist grundsätzlich auch auf den Unterrichtsbereich (Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL) zu übertragen (BFH-Urteil in BFHE 254, 448, Rz 16; vergleiche auch BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 46/14, BFHE 253, 421, Rz 47).

40 Danach gehören zu den für die Anerkennung im Rahmen einer Abwägung zu berücksichtigenden Gesichtspunkten das Bestehen spezifischer Vorschriften --seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit--, 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 in BFHE 254, 448, Rz 18; in BFHE 253, 421, Rz 30; in BFHE 245, 433, Rz 24; vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, unter II.2.c aa).

41 aa) Bei der Abwägung steht der Anerkennung nicht entgegen, dass die Kosten vorliegend nicht von staatlichen Kostenträgern übernommen werden, weil das nur einer von mehreren Gesichtspunkten ist (EuGH-Urteil Les Jardins de Jouvence, EU:C:2016:36, Rz 39; BFH-Urteil vom 9. März 2017 V R 39/16).

42 bb) Für eine Anerkennung der Klägerin durch den Mitgliedstaat Bundesrepublik Deutschland spricht vielmehr, dass der Betrieb einer Fahrschule gemäß § 4 FahrlG das Bestehen einer Fahrlehrerprüfung voraussetzt und gemäß §§ 1, 10 bis 13 FahrlG der Erteilung einer von einer Vielzahl von Voraussetzungen abhängigen Fahrlehrer- und einer hiervon getrennten Fahrschulerlaubnis bedarf. Darüber hinaus besteht ein Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung der Fahrschüler zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern. Diese Zielsetzung hat durch § 1 Absatz 1 der im Streitjahr 2010 noch nicht in Kraft getretenen Fahrschüler-Ausbildungsordnung vom 19. Juni 2012 (BGBl I 2012, 1318) inzwischen ausdrückliche staatliche Anerkennung erfahren.

43 cc) Gegen eine Anerkennung könnte aber sprechen, dass der EuGH zur Steuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL entschieden hat, dass bei der Beurteilung der Gemeinnützigkeit privater Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht insbesondere auch die Ziele, die diese Einheiten in ihrer Gesamtheit verfolgen, und die Beständigkeit ihres sozialen Engagements zu berücksichtigen sind (EuGH-Urteile Ordre des barreaux francophones und germanophone und andere vom 28. Juli 2016 C-543/14, EU:C:2016:605, Rz 62 ff.; Kommission/Frankreich vom 17. Juni 2010 C-492/08, EU:C:2010:348, Rz 45 und 46).

44 Könnte man dies auf den hier einschlägigen Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL übertragen, würde sich die Frage stellen, ob allein die gesetzlichen Regelungen über die Fahrlehrerprüfung und die Fahrlehr- und die

Fahrschulerlaubnis sowie das Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung von Fahrschülern zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern für die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL ausreicht.

45 6. Zur dritten Vorlagefrage

46 Der Senat hat Zweifel, ob die Rechtsform der Klägerin der Annahme des Merkmals "Privatlehrer" im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL entgegensteht.
In den bisher vom EuGH und BFH zur Unterrichtserteilung durch Privatlehrer zu beurteilenden Sachverhalten hat es sich bei den Steuerpflichtigen jeweils um Einzelunternehmer gehandelt (vergleiche EuGH-Urteile Haderer, EU:C:2007:344; Eulitz, EU:C:2010:47; BFH-Urteile vom 27. September 2007 V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323; in BFHE 245, 391; in BFHE 245, 433). Auch sprachlich legt der Begriff des "Lehrers" nahe, dass es sich um eine natürliche Person handelt.

47 Andererseits verbietet es der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der bei der Anwendung der in Artikel 132 MwStSystRL vorgesehenen Befreiungstatbestände zu beachten ist, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirken, bei der Steuererhebung unterschiedlich behandelt werden (zum Beispiel EuGH-Urteile Kügler vom 10. September 2002 C-141/00, EU:C:2002:473, 1. Leitsatz sowie Rz 30; Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd., EU:C:2005:322, Rz 41; vergleiche auch EuGH-Urteile Lajver vom 2. Juni 2016 C-263/15, EU:C:2016:392).

48 7. Zur vierten Vorlagefrage

49 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 Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe 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 in BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323, Rz 40) und entschieden, dass das Nichtbestehen eines Vergütungsanspruchs im Verhinderungsfall und bei Kursausfall für eine als Privatlehrer ausgeübte Tätigkeit spricht (BFH-Urteil in BFHE 245, 391, Rz 23).

50 Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze hat die Klägerin den Fahrschulunterricht "als Privatlehrer erteilt", weil sie auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelte und der konkrete Inhalt des von ihr erteilten Unterrichts in unmittelbarem Zusammenhang mit ihren Qualifikationen stand. Dem Merkmal "Privatlehrer" steht auch nicht entgegen, wenn die Unterrichtseinheiten, insbesondere die theoretischen, mehreren Fahrschülern gleichzeitig erteilt worden sein sollten, denn durch die Rechtsprechung ist geklärt, dass es der Anerkennung einer Tätigkeit als Privatlehrer nicht entgegensteht, wenn der Unterrichtende mehreren Personen gleichzeitig Unterricht erteilt (EuGH-Urteil Haderer, EU:C:2007:344, Rz 31; BFH-Urteil in BFHE 245, 391, Rz 23). Es ist auch nicht entscheidungserheblich, ob die der Unterrichtserteilung zugrunde liegenden Rechtsbeziehungen unmittelbar mit den Fahrschülern oder mit Dritten (zum Beispiel mit deren Eltern) bestanden haben (BFH-Urteil in BFHE 245, 391, Rz 23).

51 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 Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe 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.

52 8. Zum Rechtsgrund der Vorlage

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

54 9. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de