BFH v. 18.11.2015 - XI B 61/15

Begriff des Privatlehrers i.S. der deutschen Sprachfassung des Art. 135 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL

Leitsatz

"Privatlehrer" i.S. der deutschen Sprachfassung (bzw. "Unterrichtende" i.S. der übrigen Sprachfassung) des Art. 135 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL sind Lehrkräfte, die eine befreite Unterrichtstätigkeit "privat" ausüben.

Gesetz(e):

UStG § 4 Nr. 21, RL 2006/112/EG Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i, RL 2006/112/EG Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j

Instanzenzug:

Schleswig-Holsteinisches FG Urteil vom 15.06.2015 4 K 19/15 EuGH - C-449/17, Verfahrensverlauf BFH - XI B 61/15, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) betreibt seit dem Jahr 2003 als „Franchisenehmerin“ ein Lernstudio. Sie vermittelt Kindern im Alter von vier bis zwölf Jahren Kenntnisse der englischen Sprache. Hierzu erteilte sie in den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) Gruppenunterricht in verschiedenen Kindertagesstätten sowie an einer Grundschule. Ziel des Englischunterrichts der Klägerin war es, den Kindern einen nahtlosen Übergang zum Sprachunterricht an weiterführenden Schulen zu ermöglichen. Die Englischkurse waren im Hinblick auf ihren Inhalt entsprechend dem Wissensstand und Reifegrad der Kinder in die Stufen „.“, „.“, „.“ und „.“ gegliedert. Die Lerninhalte wurden schrittweise eingeführt. Als Material für den Unterricht setzte die Klägerin Schulbücher von Schulbuchverlagen und Materialien des Franchisegebers ein.

2 Neben Gruppenunterricht in Kindertagesstätten und der Grundschule erteilte die Klägerin auch Nachhilfe in Englisch.

3 Die Teilnahme der Kinder an den Englischkursen der Klägerin in den Kindertagesstätten und der Grundschule war freiwillig und konnte jeweils monatlich beendet werden. Das Entgelt für die Kurse betrug monatlich . € und wurde von den Eltern der Kinder, in Einzelfällen auch anteilig über den Schulverein bzw. vollständig über den Bildungsfonds der Stadt A entrichtet. Ab September 2011 bzw. Dezember 2012 erfolgte die Abrechnung in Einzelfällen auch in Höhe von . € monatlich anteilig über sog. Bildungsgutscheine des Jobcenters A und der Stadt A bzw. des Jobcenters B und des Kreises B auf der Grundlage von mit der Klägerin abgeschlossener Kooperationsvereinbarungen.

4 In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2012 (Streitjahre) behandelte die Klägerin die Umsätze aus dem Lernstudio als steuerpflichtig.

5 Mit Schreiben vom 12. Mai 2014 beantragte die Klägerin, die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf 0 € festgesetzt wird, da sie, die Klägerin, Schulunterricht als Privatlehrerin erteilt habe, der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) steuerfrei sei.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

6 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt —FA—) lehnte den Änderungsantrag mit Bescheid vom 23. September 2014 ab. Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2015).

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1576 veröffentlichten Urteil statt und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, zwar lägen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes nicht vor. Die Umsätze der Klägerin aus dem Betrieb des Lernstudios seien jedoch in vollem Umfang gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei.

8 Mit seiner Beschwerde macht das FA geltend, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

Gründe

9 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Das FA hat den Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—) nicht hinreichend i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt; die Rechtssache hat auch keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

10 1. Soweit das FA geltend macht, das FG sei von der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen, hat es dies nicht hinreichend dargelegt.

11 a) Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichung muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2014 XI B 49/14, BFH/NV 2015, 363, Rz 14, m.w.N.). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der Divergenzentscheidung und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2014 II B 129/13, BFH/NV 2014, 708, Rz 15, m.w.N.).

12 b) An solchen Darlegungen des FA fehlt es hier.

13 aa) Das FA hat zwar behauptet, das FG sei mit dem Rechtssatz, die Steuerbefreiung sei durch einen Franchisevertrag nicht ausgeschlossen, wenn die Unterrichtsinhalte von der Franchisenehmerin selbständig und eigenverantwortlich festgelegt werden, vom EuGH-Urteil Eulitz vom 28. Januar 2010 C-473/08 (EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583, Rz 48) abgewichen, in dem der EuGH den Rechtssatz aufgestellt habe, dass das Merkmal der Selbständigkeit für sich genommen nicht ausreiche, um einen Lehrer als Privatlehrer einzustufen. Das FA hat allerdings weder dargelegt, dass vergleichbare Sachverhalte vorliegen, was schon deshalb erforderlich gewesen wäre, weil nicht ersichtlich ist, dass in der Rechtssache Eulitz ein Franchisevertrag vorlag, noch hat das FA dargelegt, inwieweit diese Rechtssätze voneinander abweichen sollen. Das FG hat im Übrigen gar nicht angenommen, dass das Merkmal der Selbständigkeit für sich genommen ausreiche, um einen Lehrer als Privatlehrer einzustufen.

14 bb) Ebenso wenig hat das FA dargelegt, inwieweit der (angebliche) abstrakte Rechtssatz des FG für die berufliche Qualifikation als Englisch-Privatlehrerin sei eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht erforderlich und die berufliche Qualifikation könne sich aus den vom FG im Rahmen seiner Würdigung herangezogenen Faktoren ergeben, von Rz 48 des EuGH-Urteils Eulitz (EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583) abweichen soll. Das wäre schon deshalb erforderlich gewesen, weil nicht ersichtlich ist, dass in der Rechtssache Eulitz der EuGH eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde für die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mit-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

gliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) verlangt hätte. Das FG hat auch insoweit nicht angenommen, dass abweichend von der Rechtsprechung des EuGH das Merkmal der Selbständigkeit für sich genommen ausreiche, um einen Lehrer als Privatlehrer einzustufen.

15 cc) Soweit das FA im Rahmen der Rüge der Divergenz Ausführungen zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL macht und eine Abweichung von den BFH-Urteilen vom 10. Januar 2008 V R 52/06 (BFHE 221, 295, BFH/NV 2008, 725, unter II.2.b bb, Rz 43 ff.) und vom 24. Januar 2008 V R 3/05 (BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.a bb, Rz 26) rügt, hat das FA keinen abstrakten Rechtssatz des FG zu dieser Bestimmung des Unionsrechts herausgearbeitet. Dies wäre deshalb erforderlich gewesen, weil das FG seine Annahme, die Umsätze der Klägerin seien steuerfrei, ausschließlich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL gestützt hat.

16 dd) Mit dem Vortrag, das FG habe den Streitfall unzutreffend entschieden, legt das FA ebenfalls keine Divergenz hinreichend dar; denn für die Annahme einer Divergenz reichen weder eine (angeblich) unzutreffende Tatsachen- und Beweiswürdigung noch eine (angeblich) fehlerhafte Umsetzung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalls noch (angebliche) schlichte Subsumtionsfehler aus (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 6. Dezember 2012 XI B 89/11, BFH/NV 2013, 778, Rz 10, m.w.N.; vom 24. Juni 2014 XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 26, m.w.N.).

17 2. Die Rechtssache hat auch keine grundsätzliche Bedeutung.

18 a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO setzt voraus, dass der Beschwerdeführer eine hinreichend bestimmte Rechtsfrage herausstellt, deren Klärung im Interesse der Allgemeinheit an der Einheitlichkeit der Rechtsprechung und der Fortentwicklung des Rechts erforderlich ist und die im konkreten Streitfall klärbar ist. Dazu ist auszuführen, ob und in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist und deshalb eine höchstrichterliche Klärung über die materiellrechtliche Beurteilung des Streitfalles hinaus für die Allgemeinheit Bedeutung hat. Sofern zu dem Problemkreis Rechtsprechung und Äußerungen im Fachschrifttum vorhanden sind, ist eine grundlegende Auseinandersetzung damit, sowie eine Erörterung geboten, warum durch diese Entscheidungen die Rechtsfrage noch nicht als geklärt anzusehen ist bzw. weshalb sie ggf. einer weiteren oder erneuten Klärung bedarf (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 13. Mai 2014 III B 158/13, BFH/NV 2014, 1365, Rz 7; vom 7. Juli 2015 I B 114/14, BFH/NV 2015, 1425, Rz 7, m.w.N.). Der bloße Vortrag, der BFH habe eine bestimmte Rechtsfrage noch nicht entschieden, reicht für die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nicht aus (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 10. Juni 2015 VI B 133/14, BFH/NV 2015, 1247, Rz 2; Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 180, m.w.N.).

19 b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor; denn die vom FA aufgeworfene Frage ist hinreichend geklärt.

20 aa) Das FA hält zwar folgende abstrakte Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam: Wie ist der Begriff „Privatlehrer“ i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL zu definieren und welche über die bloße Selbständigkeit einer natürlichen Person hinausgehenden Voraussetzungen müssen dafür erfüllt sein? Insbesondere: Kann er Franchisenehmer sein?

21 Jedoch ergibt sich aus der vom FG herangezogenen Rechtsprechung des EuGH (Urteile Haderer vom 14. Juni 2007 C-445/05, EU:C:2007:344, BFH/NV Beilage 2007, 394; Eulitz, EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583) und des BFH (Urteile vom 27. September 2007 V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323; vom 20. März 2014 V R 3/13, BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175; vom 5. Juni 2014 V R 19/13, BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687; s. auch BFH-Beschluss vom 13. Januar 2011 V B 65/10, BFH/NV 2011, 646), dass sich die Rechtsprechung schon mehrfach mit der Frage beschäftigt hat, unter welchen Voraussetzungen eine Person als „Privatlehrer“ i.S. des Art. 13 Teil A

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388/EWG bzw. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL anzusehen ist.

22 Nach der Rechtsprechung bezieht sich die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung — entgegen ihrer deutschen Sprachfassung (und anders als das FA meint)— nicht auf den „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“, sondern —entsprechend den anderen Sprachfassungen der Richtlinie— auf „Unterrichtseinheiten, die von Unterrichtenden ... erteilt werden und sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“ (vgl. EuGH-Urteil Eulitz, EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583, Rz 21 bis 23, 32 und 33; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 646, Rz 4; s. auch BFH-Urteil in BFHE 245, 391, BFH/NV 2014, 1175, Rz 17 und 24). „Privatlehrer“ im Sinne der deutschen Sprachfassung bzw. „Unterrichtende“ im Sinne der übrigen Sprachfassungen sind nach der Rechtsprechung Unterrichtende bzw. Lehrkräfte, die eine befreite Unterrichtstätigkeit „privat“ ausüben (vgl. EuGH-Urteile Haderer, EU:C:2007:344, BFH/NV Beilage 2007, 394, Rz 29; Eulitz, EU:C:2010:47, BFH/NV 2010, 583, Rz 32 f., 43 und 48; BFH-Urteile in BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323, Rz 40; in BFHE 245, 433, BFH/NV 2014, 1687, Rz 17 f.).

23 bb) Daneben misst das FA unter Berufung auf das EuGH-Urteil MDDP vom 28. November 2013 C-319/12 (EU:C:2013:778, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 177) folgender Rechtsfrage grundsätzliche Bedeutung bei: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Unternehmer als Einrichtung i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL angesehen werden, die mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist?

24 Allerdings hat das FA insoweit bereits nicht hinreichend dargelegt, dass diese Rechtsfrage im Streitfall klärbar ist. Dies wäre schon deshalb erforderlich gewesen, weil das FG seine Annahme, die Umsätze der Klägerin seien steuerfrei, auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL gestützt hat (vgl. II.1.b cc).

25 3. Das FA hält mit seinem Beschwerdevorbringen außerdem die Rechtsauffassung des FG für falsch und stellt die materielle Rechtmäßigkeit der Entscheidung in Frage. Dies begründet grundsätzlich keinen Revisionszulassungsgrund (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 21. Januar 2015 XI B 88/14, BFH/NV 2015, 864, Rz 29; vom 27. April 2015 X B 47/15, BFH/NV 2015, 1356, Rz 13, m.w.N.).

26 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

27 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Hamburg 14.12.2018 - 6 K 187/17
BFH 25.10.2018 - XI B 57/18
FG München 13.9.2018 - 3 K 1868/17
FG Baden-Württemberg 14.6.2018 - 1 K 3226/15
FG Berlin-Brandenburg 8.11.2017 - 5 K 5108/15
BFH 29.3.2017 - XI R 6/16
BFH 16.3.2017 - V R 38/16
FG Thüringen 9.6.2016 - 2 K 75/16
FG Niedersachsen 26.5.2016 - 11 K 10284/15
FG Schleswig-Holstein 15.6.2015 - 4 K 19/15

Fundstelle(n):
BFH/NV 2016 S. 435 Nr. 3
KÖSDI 2016 S. 19755 Nr. 4
NWB NAAAF-49293

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.