URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

14. Juni 2007 *

In der Rechtssache C-434/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 2. Dezember 2005, beim Gerichtshof eingegangen am selben Tag, in dem Verfahren

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas, der Richter J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues und A. Ó Caoimh (Berichterstatter) sowie der Richterin P. Lindh,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 14. Dezember 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), vertreten durch G. C. Bulk, advocaat, und A. van Dongen, adviser,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und P. van Ginneken als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis und S. Spyropoulos als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. März 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) mit Sitz in Alkmaar (Niederlande) (im Folgenden: Horizon College) und dem Staatssecretaris van Financiën (Finanzstaatssekretär) wegen eines von diesem an Horizon College gerichteten Nacherhebungsbescheids über Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 13 der Sechsten Richtlinie lautet:

„A. *Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten*

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

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 von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

...

(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

— Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

— Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.

— Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind, oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.

— Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

b) Von der in Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

— sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

— sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden."

Nationales Recht

4 Art. 11 Abs. 1 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329) bestimmt:

„1. Von der Steuer befreit sind unter den durch Verordnung festgelegten Voraussetzungen:

...

o. die Erteilung von

1. Unterricht durch hierzu bestimmte Einrichtungen, wie in oder aufgrund der Gesetze zur Regelung des Unterrichts festgelegt, der aufgrund von Rechtsvorschriften der Rijksschooltoezicht (Schulaufsichtsbehörde) oder einer anderen Aufsicht seitens des Ministers unterliegt, der mit der Aufsicht über derartigen Unterricht betraut ist;

2. durch Verordnung zu bezeichnendem Unterricht, wobei bestimmt werden kann, dass die Befreiung nur gegenüber Unternehmern gilt, die mit dem Unterricht keine Gewinnerzielung beabsichtigen;

..."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

5 Der Vorlageentscheidung zufolge ist Horizon College eine „Lehreinrichtung".

6 In den für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Jahren stellte Horizon College einige seiner Lehrer anderen Lehreinrichtungen (im Folgenden: Zieleinrichtungen) zur Verfügung, bei denen diese Lehrer unter der Verantwortung der jeweiligen Zieleinrichtung Unterricht erteilten.

7 Für jede Gestellung wurde zwischen Horizon College, dem betreffenden Lehrer und der Zieleinrichtung ein Vertrag geschlossen. Nach diesen Verträgen oblag es der Zieleinrichtung, die Aufgaben des betreffenden Lehrers unter Berücksichtigung der Dauer der Gestellung und der Funktion zu bestimmen, die der Lehrer bei Horizon College bekleidete. Die Zieleinrichtung war außerdem gehalten, für den Zeitraum der Gestellung des betreffenden Lehrers die Haftpflichtversicherung zu bezahlen. Das Gehalt des Lehrers wurde weiterhin von Horizon College gezahlt. Die Zieleinrichtung musste es ohne Aufschlag Horizon College, das keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellte, erstatten.

8 Der zuständige Belastinginspecteur (Steuerinspektor) erließ Horizon College gegenüber einen Nacherhebungsbescheid für die Umsatzsteuer der Jahre 1995 bis 1999, der sich auf 463 828 NLG belief; dieser Betrag wurde durch Entscheidung des Inspecteur infolge eines Einspruchs der genannten Einrichtung auf 299 308 NLG herabgesetzt.

9 Horizon College legte gegen diese Entscheidung beim Gerechtshof te Amsterdam einen Rechtsbehelf ein, der mit Urteil vom 3. November 2003 für unbegründet erklärt wurde, weil die fraglichen Leistungen nicht unter die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fielen.

10 Horizon College legte beim Hoge Raad der Nederlanden Kassationsbeschwerde ein.

11 Da der Hoge Raad der Nederlanden der Auffassung war, dass das Ergebnis des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Auslegung der Sechsten Richtlinie und insbesondere von der des Unterrichtsbegriffs in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i abhänge, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die Erteilung von Unterricht auch die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine Lehreinrichtung umfasst, damit er dort unter der Verantwortung dieser Lehreinrichtung auf vorübergehender Basis Unterricht erteilt?

2. Wenn diese Frage verneint wird: Kann der Begriff „damit eng verbundene Dienstleistungen" dahin ausgelegt werden, dass er auch die oben in Frage 1 umschriebene Dienstleistung umfasst?

3. Macht es für die Beantwortung der vorgenannten Fragen einen Unterschied, ob derjenige, der den Lehrer zur Verfügung stellt, selbst auch eine Lehreinrichtung ist?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

12 Mit seiner ersten Frage im Zusammenhang mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sich die in dieser Vorschrift gebrauchte Wendung „die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung" darauf bezieht, dass eine Lehreinrichtung im Sinne dieser Vorschrift einen Lehrer gegen Entgelt einer Zieleinrichtung zur Verfügung stellt, in der dieser Lehrer dann vorübergehend unter der Verantwortung der Zieleinrichtung Unterricht erteilt.

13 Horizon College ist der Ansicht, diese Frage sei zu bejahen, weil die tatsächliche Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, die unmittelbar zwischen einem Unterrichtenden und Studierenden oder Schülern unabhängig von der rechtlichen Struktur erfolge, in der diese Vermittlung stattfinde, gerade den Wesensgehalt des Unterrichts ausmache. Nach Auffassung der griechischen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften ist die erste Frage zu verneinen.

14 Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass durch Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden sollen. Diese Vorschrift betrifft jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. Urteile vom 12. November 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 18, vom 1. Dezember 2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 16, und vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Randnr. 24).

15 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen (vgl. Urteile vom 25. Februar 1999, CPP, C-349/96, Slg. 1999, I-973, Randnr. 15, vom 8. März 2001, Skandia, C-240/99, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 23, und Ygeia, Randnr. 15).

16 Die Begriffe, mit denen die genannten Steuerbefreiungen umschrieben sind, sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. Urteile vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland, C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 43, und vom 20. November 2003, Taksatorringen, C-8/01, Slg. 2003, I-13711, Randnr. 36). Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl. Urteile vom 6. November 2003, Dornier, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 42, vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 29, und vom 8. Juni 2006, L.u.P., C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 24). Daher bedeutet diese Regel einer engen Auslegung nicht, dass die zur Umschreibung der in Art. 13 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2004, Temco Europe, C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Randnr. 17, sowie — für den Hochschulunterricht — Kommission/Deutschland, Randnr. 47).

17 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie enthält keine Definition der verschiedenen Unterrichtsformen, auf die sich diese Bestimmung bezieht.

18 Zwar ist, wie Horizon College im Wesentlichen vorträgt, die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit.

19 In Anbetracht der Anforderungen der in den Randnrn. 14 bis 16 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung reicht jedoch eine derartige Vermittlung allein nicht aus, um es bereits als Unterrichtstätigkeit einzustufen, dass ein Lehrer einer Lehreinrichtung zur Verfügung gestellt wird, um unter der Verantwortung dieser Einrichtung Unterricht zu erteilen.

20 Denn die Unterrichtstätigkeit, auf die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie abgestellt wird, besteht, wie die Kommission in der Sitzung im Wesentlichen geltend gemacht hat, aus einer Gesamtheit von Elementen, zu denen neben denjenigen, die die zwischen den Unterrichtenden und den Studierenden zustande kommenden Beziehungen betreffen, gleichzeitig auch diejenigen gehören, die den organisatorischen Rahmen der fraglichen Einrichtung ausmachen.

21 Wie in Randnr. 7 des vorliegenden Urteils ausgeführt, oblag es nach den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gestellungsverträgen der Zieleinrichtung, die Aufgaben des betreffenden Lehrers unter Berücksichtigung der Dauer der Gestellung und der Funktion zu bestimmen, die der Lehrer bei Horizon College bekleidete. Außerdem hatte die Zieleinrichtung die Lehrkraft für die Zeit der Gestellung zu versichern.

22 Daher kann die unter derartigen Voraussetzungen erfolgende Gestellung einer Lehrkraft an die Zieleinrichtung als solche nicht als eine Tätigkeit angesehen werden, die unter den Unterrichtsbegriff im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie fällt. Wie die griechische und die niederländische Regierung sowie die Kommission im Wesentlichen geltend gemacht haben, zielt der zwischen Horizon College, der Zieleinrichtung und dem betreffenden Lehrer geschlossene Vertrag allenfalls darauf ab, die Unterrichtserteilung durch die Zieleinrichtung zu erleichtern.

23 Diese Auslegung gilt auch für den in der dritten Vorlagefrage angesprochenen Fall, dass die Einrichtung, die die Lehrkraft zur Verfügung stellt, selbst ebenso wie die

Zieleinrichtung eine Unterrichtseinrichtung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie ist. Wenn nämlich eine bestimmte Tätigkeit nicht aus sich heraus unter den Unterrichtsbegriff fällt, so ändert daran die Tatsache nichts, dass sie von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder einer anderen Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht wird.

24 Daher ist auf die erste Frage im Zusammenhang mit der dritten Frage zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sich die Wendung „die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung" nicht darauf bezieht, dass ein Lehrer gegen Entgelt einer von dieser Vorschrift erfassten Lehreinrichtung zur Verfügung gestellt wird, in der er dann vorübergehend unter der Verantwortung der Zieleinrichtung Unterricht erteilt. Dies gilt auch dann, wenn die die Lehrkraft zur Verfügung stellende Einrichtung selbst eine der Erziehung gewidmete Einrichtung des öffentlichen Rechts oder eine andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung ist.

Zur zweiten Frage

25 Mit seiner zweiten Frage im Zusammenhang mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass es als mit dem Unterricht im Sinne dieser Vorschrift „eng verbundene" Dienstleistung von der Mehrwertsteuer befreit werden kann, wenn ein Lehrer von einer Lehreinrichtung im Sinne dieser Vorschrift gegen Entgelt einer Zieleinrichtung zur Verfügung gestellt wird, in der er dann vorübergehend unter der Verantwortung der Zieleinrichtung Unterricht erteilt.

26 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass diese Frage im Hinblick auf eine Sachlage gestellt wird, in der die Zieleinrichtung an die zur Verfügung stellende Einrichtung eine Vergütung zahlt, deren Betrag dem Gehalt entspricht, das die letztgenannte Einrichtung dem betreffenden Lehrer zahlt.

27 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie definiert nicht den Begriff der mit dem Unterricht „eng verbundenen" Dienstleistungen (vgl. für den Hochschulunterricht Urteil Kommission/Deutschland, Randnr. 46). Jedoch geht schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung hervor, dass sie sich nicht auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen bezieht, die keine Verbindung mit „[der] Erziehung von Kindern und Jugendlichen, [dem] Schul- und Hochschulunterricht, [der] Ausbildung, [der] Fortbildung oder [der] berufliche[n] Umschulung" aufweisen.

28 Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen können nur dann als mit dem Unterricht „eng verbunden" angesehen werden und deshalb im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie steuerlich ebenso wie dieser behandelt werden, wenn sie tatsächlich als Nebenleistungen zum Unterricht, der die Hauptleistung ist, erbracht werden (vgl. entsprechend Urteile vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich, C-76/99, Slg. 2001, I-249, Randnrn. 27 bis 30, Dornier, Randnrn. 34 und 35, sowie Ygeia, Randnrn. 17 und 18).

29 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin, C-308/96 und C-94/97, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 24, CPP, Randnr. 30, Dornier, Randnr. 34, und Ygeia, Randnr. 19).

30 Stellt eine Lehreinrichtung einer anderen einen Lehrer zur vorübergehenden Unterrichtserteilung unter der Verantwortung der Letzteren zur Verfügung, so ist dies ein Vorgang, der, wie Horizon College und die Kommission im Wesentlichen geltend machen, grundsätzlich als mit dem Unterricht eng verbundene Dienstleistung eingestuft werden kann. Denn wenn in bestimmten Lehreinrichtungen zeitweilig ein Mangel an Lehrpersonal herrscht, kann die Gestellung qualifizierter Lehrkräfte anderer Lehreinrichtungen an sie es ermöglichen, dass die Studierenden unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des von den Zieleinrichtungen erteilten Unterrichts kommen.

31 Diesem Ergebnis steht nicht der von der griechischen und von der niederländischen Regierung vorgetragene Umstand entgegen, dass die Gestellung der betreffenden Lehrkräfte an die Zieleinrichtungen erfolgt, ohne dass eine direkte Verbindung zwischen Horizon College und den Studierenden dieser Zieleinrichtungen besteht. Auch wirkt sich die von der niederländischen Regierung angeführte Tatsache, dass die Gestellung von Lehrkräften ein von dem von Horizon College für eigene Rechnung erteilten Unterricht zu unterscheidender Vorgang ist, nicht auf das genannte Ergebnis aus.

32 Denn damit die Studierenden der Zieleinrichtung unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des von dieser Einrichtung erteilten Unterrichts kommen können, ist es nicht erforderlich, dass die eng mit diesem Unterricht verbundenen Dienstleistungen unmittelbar gegenüber den Studierenden erbracht werden. Ferner ist es grundsätzlich unerheblich, dass eventuell zwischen der Haupttätigkeit der Einrichtung, die die Lehrkräfte zur Verfügung stellt, und deren zweitrangiger Tätigkeit, eng mit dem Unterricht verbundene Dienstleistungen zu erbringen, keine unmittelbare Verbindung besteht.

33 Jedoch hängt die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung von bestimmten, sich aus demselben Artikel ergebenden Voraussetzungen ab.

34 Erstens muss sowohl die Haupttätigkeit der Unterrichtserteilung als auch die damit eng verbundene Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen von einer der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie genannten Einrichtungen erbracht werden.

35 Denn damit die Gestellung von Lehrkräften an die Zieleinrichtungen nach dieser Vorschrift befreit werden kann, muss sie, wie aus dem Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie hervorgeht, von einer der Erziehung gewidmeten Einrichtung des öffentlichen Rechts oder einer anderen Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung vorgenommen werden. Wie sich aus der Vorlageentscheidung und insbesondere der dritten Vorlagefrage ergibt, ist diese Voraussetzung im Ausgangsrechtsstreit möglicherweise erfüllt.

36 Außerdem ergibt sich aus Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, dass eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung nur dann nicht von der insbesondere in Abs. 1 Buchst. i dieses Artikels vorgesehenen Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, wenn die Haupttätigkeit, mit der diese Lieferung oder Dienstleistung eng verbunden ist, auch selbst eine befreite Tätigkeit ist (vgl. Urteil vom 9. Februar 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Randnr. 22).

37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der Vorlageentscheidung die Zieleinrichtungen selbst Lehreinrichtungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie sind.

38 Zweitens können, wie sich auch aus Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie ergibt, Dienstleistungen und Lieferungen

von Gegenständen, die eng mit den u. a. in Abs. 1 Buchst. i dieses Artikels genannten Tätigkeiten verbunden sind, nur befreit werden, wenn sie zur Ausübung dieser steuerbefreiten Tätigkeiten unerlässlich sind (vgl. in diesem Sinne auch Urteile Kommission/Deutschland, Randnr. 48, Ygeia, Randnr. 26, und Kinderopvang Enschede, Randnr. 25).

39 Hierfür müsste eine vorübergehende Überlassung von Lehrkräften wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende von solcher Art oder Qualität sein, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der Zieleinrichtungen und damit des ihren Studierenden erteilten Unterrichts gewährleistet wäre (vgl. analog Urteil Kinderopvang Enschede, Randnrn. 27, 28 und 30).

40 Wie die niederländische Regierung vorgetragen hat, lässt sich nicht ausschließen, dass es gewerbliche Vermittlungsstellen gibt, deren Dienstleistungen nicht steuerbefreit sind und deren Tätigkeit insbesondere in der Überlassung von Lehrpersonal an schulische Einrichtungen oder Hochschuleinrichtungen besteht. Damit die Gestellung der Lehrkräfte durch Horizon College als für den Unterricht der Zieleinrichtungen unerlässlich angesehen werden kann, müsste sie — beispielsweise aufgrund der Qualifikationen des fraglichen Personals oder wegen seiner flexiblen Verfügbarkeit — von solcher Art sein, dass das gleiche Niveau und die gleiche Unterrichtsqualität durch den bloßen Rückgriff auf derartige Vermittlungsbüros nicht sichergestellt werden könnten.

41 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des bei ihm anhängigen Rechtsstreits zu bestimmen, ob die von Horizon College erbrachten Leistungen unerlässlich sind.

42 Drittens sind gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie die Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen von

der in Abs. 1 Buchst. i dieses Artikels vorgesehenen Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

43 In diesem Ausschluss liegt eine spezifische Ausprägung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dem es insbesondere zuwiderläuft, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. Urteile vom 23. Oktober 2003, Kommission/Deutschland, C-109/02, Slg. 2003, I-12691, Randnr. 20, und Ygeia, Randnr. 32).

44 Im Ausgangsrechtsstreit hat das vorlegende Gericht also zu bestimmen, ob sich Horizon College damit, dass es einige seiner Lehrer anderen Lehreinrichtungen zur Verfügung stellte, im Wesentlichen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen suchte, die in unmittelbarem Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen durchgeführt wurden, die wie gewerbliche Vermittlungsstellen der Mehrwertsteuer unterliegen. Hierbei reicht die Tatsache allein, dass eine Einrichtung für eine derartige Gestellung eine Vergütung erhält, die dem von ihr den zur Verfügung gestellten Lehrkräften gezahlten Gehalt entspricht, nicht als Beweis dafür aus, dass die betreffende Tätigkeit nicht zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen bestimmt war.

45 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie es den Mitgliedstaaten anheim stellt, die Gewährung der u. a. in Abs. 1 Buchst. i vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der in Abs. 2 Buchst. a aufgeführten Bedingungen abhängig zu machen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Niederlande von dieser Befugnis Gebrauch gemacht haben und ob gegebenenfalls derartige Bedingungen im Ausgangsrechtsstreit anwendbar sind.

46 Daher ist auf die zweite Frage im Zusammenhang mit der dritten Frage zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine Lehreinrichtung, in der dieser Lehrer dann vorübergehend unter der Verantwortung der genannten Einrichtung Unterricht erteilt, eine von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit in Form von im Sinne dieser Vorschrift mit dem Unterricht „eng verbundenen" Dienstleistungen sein kann, wenn diese Gestellung das Mittel darstellt, um unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des als Hauptleistung angesehenen Unterrichts zu kommen, und — was der nationale Richter zu prüfen hat — folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

— Sowohl die Hauptleistung als auch die mit ihr eng verbundene Gestellung werden von in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i genannten Einrichtungen erbracht, wobei gegebenenfalls eventuell vom betreffenden Mitgliedstaat aufgrund von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a aufgestellte Bedingungen zu berücksichtigen sind.

— Die genannte Gestellung ist von solcher Art oder Qualität, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der Zieleinrichtung und damit des ihren Studierenden erteilten Unterrichts gewährleistet wäre.

— Eine derartige Gestellung ist nicht im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu erzielen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt wird.

Zur dritten Frage

47 Wie sich aus den Randnrn. 12, 23 bis 25, 34 und 35 des vorliegenden Urteils ergibt, ist die Antwort auf die dritte Vorlagefrage integraler Bestandteil der Prüfung der ersten beiden Fragen und der hierauf gegebenen Antworten. Daher ist die dritte Frage nicht separat zu beantworten.

Kosten

48 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass sich die Wendung „die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung" nicht darauf bezieht, dass ein Lehrer gegen Entgelt einer von dieser Vorschrift erfassten Lehreinrichtung zur Verfügung gestellt wird, in der er dann vorübergehend unter der Verantwortung der genannten Einrichtung Unterricht erteilt. Dies gilt auch dann, wenn die die Lehrkraft zur Verfügung stellende Einrichtung selbst eine der Erziehung gewidmete Einrichtung des öffentlichen Rechts oder eine andere Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung ist.**

2. **Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388 in Verbindung mit Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine Lehreinrichtung, in der dieser Lehrer dann vorübergehend unter der Verantwortung der genannten Einrichtung Unterricht erteilt, eine von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit in Form von im Sinne dieser Vorschrift mit dem Unterricht „eng verbundenen" Dienstleistungen sein kann, wenn diese Gestellung das Mittel darstellt, um unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des als Hauptleistung angesehenen Unterrichts zu kommen, und — was der nationale Richter zu prüfen hat — folgende Voraussetzungen erfüllt sind:**

   — **Sowohl die Hauptleistung als auch die mit der Hauptleistung eng verbundene Gestellung werden von in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i genannten Einrichtungen erbracht, wobei gegebenenfalls eventuell vom betreffenden Mitgliedstaat aufgrund von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a aufgestellte Bedingungen zu berücksichtigen sind.**

   — **Die genannte Gestellung ist von solcher Art oder Qualität, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der Zieleinrichtung und damit des ihren Studierenden erteilten Unterrichts gewährleistet wäre.**

   — **Eine derartige Gestellung ist nicht im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu erzielen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt wird.**

Unterschriften