URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

28. Januar 2010 *

In der Rechtssache C-473/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Sächsischen Finanzgericht (Deutschland) mit Entscheidung vom 13. Oktober 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 5. November 2008, in dem Verfahren

Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz

gegen

Finanzamt Dresden I

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer J. N. Cunha Rodrigues in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer sowie der Richter A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (Berichterstatter) und A. Arabadjiev,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Finanzamts Dresden I, vertreten durch P. Zimmermann-Hübner,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch G. Kanellopoulos, S. Trekli und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 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 dem Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz (im Folgenden: Eulitz GbR) und dem Finanzamt Dresden I (im Folgenden: Finanzamt) wegen dessen Weigerung, die Tätigkeiten, die von dem Gesellschafter der Eulitz GbR, Thomas Eulitz, im Rahmen von durch eine dritte Einrichtung organisierten Lehrgängen zur beruflichen Fortbildung ausgeübt werden, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

4 Nach Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

5 In Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 dieser Richtlinie heißt es, dass „der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' … die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus[schließt], soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft".

6 Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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- oder 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;

j) den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht;

…“

Nationales Recht

7 Zum maßgeblichen Zeitpunkt sah § 4 Nr. 21 („Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen“) des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eine Mehrwertsteuerbefreiung vor für

„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".

8 Nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG waren Vorträge, Kurse und andere 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 Berufsverbands dienen, durchgeführt wurden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet wurden, von der Steuer befreit.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Die Eulitz GbR, eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, betreibt ein Ingenieurbüro in Dresden.

10 Der Gesellschafter der Eulitz GbR, Herr Eulitz, ist Diplom-Ingenieur für vorbeugenden Brandschutz. In den im Ausgangsverfahren streitigen Jahren 2001 bis 2005 hielt er am

Europäischen Institut für postgraduale Bildung an der Technischen Universität Dresden (EIPOS e.V., im Folgenden: EIPOS), einem privatrechtlichen Verein, Vorlesungen und nahm im Rahmen von Prüfungskommissionen Prüfungen ab.

11 Neben seiner Lehr- und Prüfungstätigkeit hatte Herr Eulitz innerhalb dieses Vereins bei einigen der Lehrgänge die fachliche und organisatorische Gesamtleitung inne. Er hatte also die Absprachen mit den anderen Dozenten über Zeitpunkte und Inhalte ihrer Kurse zu leisten und war der zentrale Ansprechpartner für die Teilnehmer in den Fragen, die diese Lehrgänge insgesamt betrafen.

12 Herr Eulitz übte seine Tätigkeit in verschiedenen Lehrgängen aus, die alle dem Brandschutz galten. Zulassungsvoraussetzung für die Teilnehmer an allen diesen Lehrgängen war mindestens ein Abschluss als Architekt bzw. Ingenieur an einer Universität oder Fachhochschule oder eine mindestens zweijährige berufspraktische Tätigkeit auf dem Gebiet der Brandschutzplanung oder gegebenenfalls im Baubereich. Das Bestehen des Sachverständigenlehrgangs führte auf Antrag zur Bestellung der Absolventen zu Sachverständigen für vorbeugenden Brandschutz durch die Industrie- und Handelskammer.

13 Das Finanzamt unterwarf die sich aus dieser Tätigkeit von Herrn Eulitz ergebenden Umsätze der Eulitz GbR der Umsatzsteuer, da es der Meinung war, dass dieser keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 oder Nr. 22 UStG zugutekomme.

14 Nach Zurückweisung des von ihr gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruchs erhob die Eulitz GbR die im Ausgangsverfahren anhängige Klage mit dem Ziel, die Steuerbefreiung für die betreffenden Einnahmen zu erwirken, die ihrer Meinung nach als Gegenleistung zu den von Herrn Eulitz als Privatlehrer für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erbrachten Leistungen erzielt worden waren.

15 Das Finanzamt hält demgegenüber eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i oder j der Sechsten Richtlinie für ausgeschlossen. Die Eulitz GbR sei nämlich zum einen 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 Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Zum anderen könnten die streitigen Leistungen nicht als Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht durch einen Privatlehrer angesehen werden. Insbesondere habe Herr Eulitz als Lehrer im Rahmen der vom EIPOS angebotenen Lehrveranstaltungen und damit in der Verantwortung und für Rechnung dieses Instituts gehandelt.

16 Das Sächsische Finanzgericht führt u. a. aus, dass die Eulitz GbR selbständige Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG sei, ihr aber für die streitigen Leistungen nach dem nationalen deutschen Recht keine Umsatzsteuerfreiheit zustehe. Insbesondere habe nicht die Eulitz GbR, sondern das EIPOS diese Leistungen an die Teilnehmer der Lehrgänge erbracht. Außerdem verfügten weder das EIPOS noch die Eulitz GbR über eine Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a Unterbuchst. bb UStG, aus der hervorgehe, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiteten. Aufgrund dieses letztgenannten Umstands scheidet nach Auffassung des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie aus, da die Eulitz GbR nicht zu den „Einrichtungen mit [von dem betreffenden Mitgliedstaat] anerkannter“ vergleichbarer Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung zähle. In Bezug auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie hegt das vorlegende Gericht Zweifel an der Eigenschaft von Herrn Eulitz als „Privatlehrer“.

17 Unter diesen Umständen sieht sich das Sächsische Finanzgericht vor die Frage gestellt, ob die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie in dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Fall anwendbar ist, und hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Lehr- und Prüfungsleistungen, die ein Diplom-Ingenieur an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von

Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw. Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, „Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 77/388?

2. a) Ist eine Person, die ansonsten die Voraussetzungen als „Privatlehrer" im Sinne dieser Vorschrift erfüllt, aus diesem Personenkreis ausgeschlossen, wenn sie

— die Bezahlung für ihre Lehrveranstaltungen auch dann (ganz oder teilweise) erhält, wenn sich kein Teilnehmer für die konkrete Lehrveranstaltung angemeldet hat, sie aber hierfür bereits Vorbereitungsleistungen erbracht hat, oder

— wiederholt und in fortlaufender zeitlicher Folge über einen erheblichen Zeitraum mit der Abhaltung der entsprechenden Lehr- und Prüfungsleistungen beauftragt wird oder

— neben ihrer unmittelbaren Unterrichtstätigkeit gegenüber den anderen Dozenten des betreffenden Lehrgangs eine fachlich und/oder organisatorisch herausgehobene Position eingenommen hat?

b) Ist ein solcher Ausschluss gegebenenfalls schon dann zu bejahen, wenn nur ein einziges dieser Merkmale vorliegt, oder erst, wenn zwei oder alle drei Merkmale gegeben sind?

Zu den Vorlagefragen

18 Mit seinen beiden Fragen möchte das vorlegende Gericht feststellen lassen, ob Tätigkeiten, wie sie der Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsverfahrens unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen ausübt, unter den Begriff „von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie fallen.

19 Zunächst ist mit der Kommission der Europäischen Gemeinschaften festzustellen, dass nach deutschem Recht die im Ausgangsverfahren fraglichen Tätigkeiten ersichtlich nicht von der Eulitz GbR als eigenständiger Rechtsperson, sondern von deren Gesellschafter, Herrn Eulitz, ausgeübt wurden. Vor diesem Hintergrund richtet das vorlegende Gericht sein Augenmerk auf die Tätigkeiten dieses Gesellschafters, da diese den Tätigkeiten dieser Gesellschaft selbst gleichgestellt werden können.

Zur ersten Frage

20 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Lehr- und Prüfungsleistungen, die ein Diplom-Ingenieur an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw. Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, unter den Begriff „Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne dieser Bestimmung fallen können.

21 Der Wortlaut der deutschen Fassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie, in der auf „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" Bezug genommen wird, unterscheidet sich vom Wortlaut aller anderen Sprach-

fassungen, in denen die Sechste Richtlinie ursprünglich erlassen wurde, da in diesen anderen Fassungen die in dieser Bestimmung genannte Befreiung nicht unmittelbar auf den „Schul- und Hochschulunterricht", sondern auf einen damit zusammenhängenden Begriff abstellt, der im Französischen mit den Worten „leçons … portant sur" (Unterrichtseinheiten, die sich auf … beziehen) ausgedrückt ist.

22 Nach ständiger Rechtsprechung schließt es die Notwendigkeit einheitlicher Anwendung und damit Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts aus, sie in einer ihrer Fassungen isoliert zu betrachten, sondern gebietet vielmehr, sie nach dem wirklichen Willen ihres Urhebers und dem von diesem verfolgten Zweck namentlich im Licht ihrer Fassung in allen Sprachen auszulegen (vgl. u. a. Urteile vom 12. November 1969, Stauder, 29/69, Slg. 1969, 419, Randnr. 3, und vom 22. Oktober 2009, Zurita García und Choque Cabrera, C-261/08 und C-348/08, Slg. 2009, I-10143, Randnr. 54).

23 Die erste Frage ist demnach so zu verstehen, dass sie im Wesentlichen dahin geht, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, dass Tätigkeiten wie die im Ausgangsverfahren fraglichen „Unterrichtseinheiten, die … sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen", im Sinne dieser Bestimmung sein können.

24 Sodann ist daran zu erinnern, dass die Sechste Richtlinie den Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer sehr weit fasst und alle wirtschaftlichen Aktivitäten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden in ihn einbezieht. Art. 13 dieser Richtlinie befreit jedoch bestimmte Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer (vgl. Urteil vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Slg. 2008, I-7821, Randnr. 15).

25 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 verhindern sollen (vgl. u. a. Urteile vom 25. Februar 1999, CPP, C-349/96, Slg. 1999, I-973, Randnr. 15, vom 14. Juni 2007, Horizon College, C-434/05,

Slg. 2007, I-4793, Randnr. 15, und vom 22. Oktober 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Slg. 2009, I-10099, Randnr. 33).

26 Nach ständiger Rechtsprechung sollen zudem mit den in Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen von der Mehrwertsteuer befreit werden, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 11. Juli 1985, Kommission/Deutschland, 107/84, Slg. 1985, 2655, Randnr. 17, vom 20. November 2003, D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, C-307/01, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 54, vom 14. Juni 2007, Haderer, C-445/05, Slg. 2007, I-4841, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club, Randnr. 18).

27 Die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, sind eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. 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. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 13 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. Urteile Horizon College, Randnr. 16, Haderer, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Slg. 2009, I-11079, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie enthält keine Definition der Wendung „Unterrichtseinheiten, die … sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen" für die Zwecke dieser Bestimmung.

29 Was den in dieser Wendung enthaltenen Begriff „Schul- und Hochschulunterricht" betrifft, hat der Gerichtshof eine genaue Definition ausdrücklich vermieden, in Randnr. 26 des Urteils Haderer aber ausgeführt, dass sich dieser Begriff nicht auf

Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

30 Insbesondere in Bezug auf den Begriff „Unterricht" hat der Gerichtshof im Wesentlichen entschieden, dass die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Studierende zwar ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie ist, diese Tätigkeit aber aus einer Gesamtheit von Elementen besteht, 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 Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Horizon College, Randnrn. 18 bis 20).

31 Derselbe Begriff ist im Rahmen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie entsprechend zu verstehen.

32 Wie in Randnr. 21 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, bezieht sich jedoch die in dieser Bestimmung genannte Steuerbefreiung nicht unmittelbar auf den „Schul- und Hochschulunterricht", sondern in den anderen Sprachfassungen als der deutschen auf einen damit zusammenhängenden Begriff, der im Französischen mit den Worten „leçons … portant sur [un tel enseignement]" (Unterrichtseinheiten, die sich auf [einen solchen Unterricht] beziehen) ausgedrückt ist. Das Wort „Unterrichtseinheiten" ist in diesem Zusammenhang so zu verstehen, dass es im Wesentlichen die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende einschließt.

33 Folglich sind Lehrleistungen, die an einem Bildungsinstitut erbracht werden, zwar ohne jeden sonstigen Anhaltspunkt nicht zwangsläufig „Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie, doch können solche

Leistungen unter den Begriff „Unterrichtseinheiten, die von Unterrichtenden … erteilt werden und sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“ im Sinne dieser Bestimmung fallen, soweit sie im Wesentlichen die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit einschließen.

34 In diesem Punkt ist es, wie die deutsche Regierung vorträgt, für die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie unerheblich, dass die Formulierung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung — sowohl in der deutschen als auch in anderen Sprachfassungen — insbesondere insofern weniger weit ist als die der Steuerbefreiung, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie vorgesehen ist, als Buchst. j anders als Buchst. i neben dem Schul- und Hochschulunterricht nicht ausdrücklich die Aus- und Fortbildung erwähnt.

35 Wie das vorlegende Gericht selbst anregt, ist für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht zwischen dem Unterricht, der Schülern oder Studierenden erteilt wird, die an einer erstmaligen Schul- oder Hochschulausbildung teilnehmen, und dem Unterricht zu unterscheiden, der Personen erteilt wird, die bereits über einen Schul- oder Hochschulabschluss verfügen und die aufgrund dieses Abschlusses ihre Berufsausbildung betreiben. Das Gleiche gilt für die Unterrichtseinheiten, die sich auf diesen Unterricht beziehen.

36 Im Übrigen könnte sich, wie die Kommission geltend macht, eine solche Unterscheidung anhand der Unterrichtsinhalte als schwierig erweisen. Zwar sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen, doch würde eine besonders enge Auslegung des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“ die Gefahr einer je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Anwendung des Mehrwertsteuersystems hervorrufen, weil die jeweiligen Unterrichtssysteme der Mitgliedstaaten unterschiedlich gestaltet sind. Derartige Unterschiede wären mit den in Randnr. 25 des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen der Rechtsprechung unvereinbar (vgl. Urteil Haderer, Randnr. 24).

37 Aus dieser Sicht können die Tätigkeiten von Herrn Eulitz, die kein Unterricht im eigentlichen Sinne sind, wie die Prüfungstätigkeit und die anderen in Randnr. 11 des vorliegenden Urteils genannten Tätigkeiten, nur insoweit als vom Begriff „Unterrichtseinheiten" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie erfasst angesehen werden, als davon ausgegangen werden kann, dass sie im Wesentlichen im Rahmen der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Es ist, soweit erforderlich, Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob dies in Bezug auf bestimmte im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeiten der Fall ist.

38 Auf die erste Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Lehrleistungen, die ein Diplom-Ingenieur an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw. Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, „Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen", im Sinne dieser Bestimmung sein können. Auch andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können solche Unterrichtseinheiten sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Soweit erforderlich, hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob alle im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten „Unterrichtseinheiten" sind, die sich auf den „Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne dieser Bestimmung beziehen.

Zur zweiten Frage

39 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht feststellen lassen, ob eine Person wie Herr Eulitz, der Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsverfahrens ist, unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen als „Privatlehrer" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann.

40 Dem Wortlaut dieser Frage ist zu entnehmen, dass das vorlegende Gericht davon ausgeht, dass es möglich ist, im Ausgangsrechtsstreit die Eulitz GbR über Herrn Eulitz als „Privatlehrer" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie anzusehen, vorbehaltlich allein des Einflusses, der gegebenenfalls den in dieser Frage aufgeführten Umständen beizumessen ist.

41 Wie sich aus dem Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie ergibt, muss es sich für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung bei dem Unterricht nicht nur um Schul- oder Hochschulunterricht handeln, sondern darüber hinaus muss er „von Privatlehrern erteilt" werden (vgl. Urteil Haderer, Randnr. 28).

42 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils dargelegten Regeln für die Auslegung der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie auch für die spezifischen Bedingungen gelten, von denen die Gewährung dieser Befreiungen abhängig gemacht wird, und insbesondere für diejenigen, die die Eigenschaft oder die Identität des Wirtschaftsteilnehmers betreffen, der die von der Befreiung erfassten Leistungen erbringt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. September 1999, Gregg, C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnrn. 16 bis 20, vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 23, sowie Haderer, Randnr. 19).

43 Im Ausgangsverfahren scheint festzustehen, dass Herr Eulitz zumindest im Wesentlichen als Lehrkraft tätig war. Jedenfalls wurde dies weder vom Finanzamt noch von den anderen Beteiligten, die nach Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs Erklärungen abgegeben haben, bestritten.

44 Es stellt sich im Ausgangsverfahren jedoch die Frage, ob Herr Eulitz die Tätigkeiten als „Privatlehrer" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie ausgeübt hat.

45 Hierzu macht die Kommission, gestützt auf Randnr. 33 des Urteils Haderer, geltend, da Herr Eulitz nach deutschem Zivil- und Steuerrecht offenbar selbständig sei, übe er seine Tätigkeiten „privat“ im Sinne dieser Bestimmung aus.

46 Dem Vorabentscheidungsersuchen ist zwar zu entnehmen, dass die deutschen Steuerbehörden während des im Ausgangsverfahren streitigen Zeitraums davon ausgingen, dass die Eulitz GbR über Herrn Eulitz die in Art. 4 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Kriterien erfüllte, um als Mehrwertsteuerpflichtiger zu gelten, insbesondere das Kriterium, dass eine der in Abs. 2 dieses Artikels genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten „selbständig“ ausgeübt wird.

47 Der Umstand jedoch, dass es für die Zwecke der Ausübung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten zwischen dem EIPOS und Herrn Eulitz, dem Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsverfahrens, an einem Unterordnungsverhältnis fehlt, das denen entspricht, die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie genannt sind, ist als solcher nicht ausreichend dafür, dass die Tätigkeiten dieses Gesellschafters als „privat“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie ausgeübt gelten können.

48 Wie die deutsche Regierung betont, kann nämlich der bloße Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig“ ausgeübt wird und die übrigen in Art. 4 der Sechsten Richtlinie aufgestellten Kriterien dafür, als Mehrwertsteuerpflichtiger gelten zu können, erfüllt sind, nicht ohne Weiteres zu der Schlussfolgerung führen, dass eine Lehrkraft, die nicht durch einen Arbeitsvertrag oder ein Verhältnis der Unterordnung gebunden ist, das dem sich aus einem solchen Vertrag ergebenden entspricht, ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten „privat“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie ausübt. Wäre dies der Fall, hätte der Begriff „Privatlehrer“ keine eigenständige Bedeutung, da alle Lehrkräfte, die die in Art. 4 dieser Richtlinie aufgestellten Voraussetzungen erfüllen, um als Mehrwertsteuerpflichtige zu gelten, ohne Weiteres „Privatlehrer“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie wären.

49 Die Argumentation der Kommission, die in Randnr. 45 des vorliegenden Urteils dargelegt ist, geht möglicherweise zum einen auf die Formulierung der einschlägigen Bestimmungen des innerstaatlichen deutschen Rechts und zum anderen darauf zurück, dass der Wortlaut der deutschen Fassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie, wie aus Randnr. 21 des vorliegenden Urteils hervorgeht, eventuell als Bezugnahme auf jede Art von Lehrveranstaltung einer nicht bei einer Lehreinrichtung fest angestellten Lehrkraft ausgelegt werden kann.

50 Hierzu ist jedoch darauf hinzuweisen, dass zum einen die Frage, ob ein bestimmter Umsatz der Mehrwertsteuer unterworfen oder von ihr befreit ist, nicht davon abhängen kann, wie er nach nationalem Recht qualifiziert wird (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Haderer, Randnr. 25). Zum anderen darf, wie aus Randnr. 22 des vorliegenden Urteils hervorgeht, eine Bestimmung wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Gemeinschaftsrichtlinien im Zweifelsfall nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen ausgelegt werden (vgl. auch Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 10. September 2009, Eschig, C-199/08, Slg. 2009, I-8295, Randnr. 54).

51 Aus mehreren anderen Sprachfassungen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie als der deutschen ergibt sich, dass die in Randnr. 49 des vorliegenden Urteils dargestellte Auslegung dieser Bestimmung in deren Wortlaut keine echte Stütze findet (vgl. u. a. neben der französischen die englische [„tuition given privately by teachers and covering school or university education“], die italienische [„le lezioni impartite da insegnanti a titolo personale e relative all'insegnamento scolastico o universitario“], die polnische [„nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolna i uniwersytecką“], die portugiesische [„As lições dadas, a título pessoal, por docentes, relativas ao ensino escolar ou universitário“], die finnische [„opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit“] und die schwedische Fassung [„Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning“]).

52 Auf jeden Fall ist, ohne dass die drei in der zweiten Vorlagefrage aufgeführten Umstände geprüft werden müssen, darauf hinzuweisen, dass nach den eigenen Feststellungen des vorlegenden Gerichts Herr Eulitz als Lehrer im Rahmen von Lehrgängen tätig war, die von einer dritten Einrichtung, dem EIPOS, angeboten

wurden. Danach war diese Einrichtung — nicht aber Herr Eulitz — Träger der Bildungseinrichtung, an der Herr Eulitz Unterricht erteilte und Ausbildungsleistungen für die Teilnehmer an diesem Unterricht erbrachte.

53 Wie die deutsche und die griechische Regierung geltend machen, schließt dieser Umstand als solcher die Möglichkeit aus, dass Herr Eulitz — und somit die Eulitz GbR — als „Privatlehrer" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann. Die in der zweiten Vorlagefrage aufgeführten Umstände können, zusammen oder für sich genommen, nicht zu einem anderen Ergebnis führen.

54 Die Hinweise, die der Gerichtshof im Urteil Haderer gegeben hat, weisen im Übrigen in die gleiche Richtung. In den Randnrn. 33 bis 35 des genannten Urteils hat er nämlich im Wesentlichen ausgeführt, dass unter Berücksichtigung aller Umstände jener Rechtssache Herr Haderer anscheinend, was das vorlegende Gericht zu prüfen hatte, einer dritten Einrichtung, die ihn für die Erbringung von Dienstleistungen für das von dieser Einrichtung verwaltete Bildungssystem bezahlte, als Lehrer zur Verfügung stand, so dass nicht davon ausgegangen werden konnte, dass eine Person in der Stellung von Herrn Haderer „privat" gehandelt hatte.

55 Auf die zweite Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Person wie Herr Eulitz, der Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsverfahrens ist und der als Lehrkraft im Rahmen der von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltungen Leistungen erbringt, unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen nicht als „Privatlehrer" im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann.

Kosten

56 Für die Beteiligten 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. j 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 Lehrleistungen, die ein Diplom-Ingenieur an einem als privatrechtlicher Verein verfassten Bildungsinstitut für die Teilnehmer von Fortbildungslehrgängen erbringt, die bereits mindestens einen Universitäts- oder Fachhochschulabschluss als Architekt bzw. Ingenieur oder eine gleichwertige Bildung besitzen, wobei die Kurse mit einer Prüfung abgeschlossen werden, „Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen", im Sinne dieser Bestimmung sein können. Auch andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne können solche Unterrichtseinheiten sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf den Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende ausgeübt werden. Soweit erforderlich, hat das vorlegende Gericht zu prüfen, ob alle im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten Unterrichtseinheiten sind, die sich auf den „Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne dieser Bestimmung beziehen.**

2. **Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass eine Person wie Herr Eulitz, der Gesellschafter der Klägerin des Ausgangsver-**

fahrens ist und der als Lehrkraft im Rahmen der von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltungen Leistungen erbringt, unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren gegebenen nicht als „Privatlehrer“ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann.

Unterschriften