

Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen?

Stellungnahme zur Rechtsansicht des BMF in den UStR 2000

VON MAG. RUDOLF SIART UND MMAG. KARL TEMM*)

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG sind die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Laut Rz. 879 der UStR 2000 kann diese Vorschrift nicht angewendet werden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden. Das heißt: Nur wenn der Privatlehrer als Einzelunternehmer seine Leistung gegenüber der Schule erbringt, kommt laut BMF die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG zur Anwendung.

Das BMF legt den Begriff „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG eng aus. Laut BMF können nur einzelne natürliche Personen „Privatlehrer“ im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG sein. Wir teilen diese Rechtsansicht nicht. Nachfolgend legen wir die Argumente dar, die für eine weiter gefasste Auslegung des Begriffs „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG sprechen.

Vorgabe der EG-Richtlinie

Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG offenbar eine Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL.¹⁾ Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL haben die Mitgliedstaaten „den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ von der Umsatzsteuer zu befreien. Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL ergänzt damit Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-RL. Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-RL ist u. a. die Unterrichtserteilung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung zu befreien.

Die Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht ist somit laut EG-Richtlinie unabhängig davon zu befreien, ob sie durch öffentliche Einrichtungen, andere vergleichbare Einrichtungen oder Privatlehrer erfolgt. Befreit werden soll offenbar die Unterrichtserteilung als solche, unabhängig davon, von wem der Unterricht erteilt wird. Wesentlich für die Befreiung ist somit die Tätigkeit und nicht, wer diese ausführt. Wenn aber die unterrichtende Tätigkeit als solche befreit werden soll, ist die Unterrichtserteilung durch „Privatlehrer“ als jede Form der Unterrichtserteilung zu verstehen, die nicht durch eine schulische Einrichtung erfolgt.

Abgesehen davon, dass im österreichischen UStG die Unterrichtserteilung durch Privatlehrer nur befreit ist, wenn diese ihre Umsätze an befreite Schulen erbringen, womit die durch Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL vorgesehene Befreiung gesetzlich zu eng umgesetzt wurde²⁾, gebietet die europarechtliche Vorgabe durch die 6. EG-Richtlinie eine weit gefasste Auslegung des Begriffs „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG.

Da die unterrichtende Tätigkeit den Anknüpfungspunkt für die Befreiung bildet, muss es für die Anwendbarkeit der Befreiung insbesondere unerheblich sein, in welcher Rechtsform der „Privatlehrer“ auftritt. Die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG muss daher auch zur Anwendung kommen, wenn es sich bei dem den maßgeblichen Umsatz ausführenden Unternehmer um keine Einzelperson, sondern um einen Personenzusammenschluss oder eine juristische Person handelt.

Erkennbarer Gesetzeszweck

Eine weite Auslegung des Begriffs „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG ergibt sich auch aus

dem erkennbaren Gesetzeszweck. Erkennbarer Zweck der Befreiung ist, die Unterrichtsleistung für den Letztverbraucher steuerfrei zu halten. Daher wird nicht nur der Umsatz der Schule, sondern auch der vorgelagerte Umsatz befreit. Dieser Gesetzeszweck wird nur erreicht, wenn der Begriff des Privatlehrers entsprechend weit ausgelegt wird.

Gleichheitsgrundsatz

Zu einer weiten Auslegung des Begriffs „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG kommt man auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen. Der verfassungsrechtlich verankerte Gleichheitsgrundsatz verbietet laut ständiger Rechtsprechung des VfGH unsachliche Differenzierungen durch den Gesetzgeber.

Eine enge Auslegung des Begriffs „Privatlehrer“, wie jene des BMF in Rz. 879 der UStR 2000, die unter Privatlehrern nur natürliche Personen versteht, führt etwa zu folgendem Ergebnis: Die Umsätze eines Privatlehrers, der als Einzelunternehmer auftritt, sind steuerfrei; die Umsätze eines Privatlehrers, der dieselbe Tätigkeit in der Rechtsform einer Ein-Personen-GmbH ausführt, sind steuerpflichtig.

Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine solche Unterscheidung als sachlich gerechtfertigt ansieht und dem Begriff „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG einen derartig geringeren Begriffsumfang beimessen wollte.

Resümee

Es ergibt sich aus europarechtlichen (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i und j der 6. EG-RL) und aus verfassungsrechtlichen (Gleichheitsgrundsatz) Überlegungen ebenso wie aus dem Gesetzeszweck, dass der Begriff „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG weit gefasst zu verstehen ist. Die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG ist daher aus unserer Sicht auch anzuwenden, wenn die Unterrichtsleistungen durch Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen erbracht werden.

*) Mag. Rudolf *Siart* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. MMag. Karl *Temml* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ Vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, Tz. 315 zu § 6.

²⁾ Aufgrund der EG-Richtlinie müssen die Umsätze der Privatlehrer auch befreit werden, wenn diese ihre Leistungen unmittelbar an die zu Unterrichtenden erbringen. Vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, Tz. 317 zu § 6.

Quelle: SWK 6/2003 (S 244)