

Nicht nur Einzelunternehmer können befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen!

Rechtsansicht des BMF in den UStR 2000 steht in Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung

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. Diese Rechtsansicht steht in Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH betreffend die Auslegung der in Art. 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Befreiungstatbestände.

In unserem Artikel im SWK-Heft 6/2003¹⁾ haben wir die Gründe dargelegt, warum die enge Auslegung des in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG verwendeten Begriffs des „Privatlehrers“ durch das BMF in Rz. 879 der UStR 2000, die nur natürliche Personen als „Privatlehrer“ zulässt, als unzutreffend anzusehen ist. Aus europarechtlichen und aus verfassungsrechtlichen Überlegungen ebenso wie aus dem Gesetzeszweck ergibt sich, dass der Begriff „Privatlehrer“ im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG weit gefasst zu verstehen ist und die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG auch dann anzuwenden ist, wenn die Unterrichtsleistungen durch Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen erbracht werden.

Auch die Rechtsprechung des EuGH zu den in Art. 13 vorgesehenen Befreiungstatbeständen der 6. EG-RL weist ganz eindeutig in diese Richtung: In seinem Urteil vom 10. 9. 2002 in der Rechtssache C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH* (ebenso bereits im Urteil vom 7. 9. 1999 in der Rechtssache C-216/97 *Gregg*) hält der EuGH fest, dass bei der Anwendung der in Art. 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Befreiungstatbestände der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten ist. Der EuGH führt im Urteil Rs. C-141/00 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH* zur Bedeutung dieses Grundsatzes für die Steuererhebung weiter aus: „Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz wäre daher verletzt, wenn die Möglichkeit einer Berufung auf die Steuerbefreiung für die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c genannten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.“

Der EuGH hält damit ganz klar fest, dass die Rechtsform, in der eine Tätigkeit ausgeübt wird, grundsätzlich keine Auswirkung auf die Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung haben darf. Nach den zitierten EuGH-Urteilen ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der zu diesem Ergebnis führt, generell bei der Anwendung der in Art. 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Befreiungstatbestände und nicht bloß bei Anwendung der für die gegenständlichen Rechtssachen in Frage kommenden Befreiungstatbestände (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c bzw. b und g) zu beachten. Das heißt, dass auch die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL) nicht von der Rechtsform abhängen darf, in der der „Privatlehrer“ bei der Unterrichtserteilung auftritt.

Die Rechtsmeinung des BMF zur Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG, die als Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL in nationales Recht anzusehen ist²⁾, steht daher in klarem Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH. Entgegen der Rechtsmeinung des BMF in Rz. 879 der UStR 2000 muss die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b

UStG unabhängig davon sein, in welcher Rechtsform der „Privatlehrer“ auftritt.

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

¹⁾ *Siart/Temm*, Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen?, SWK-Heft 6/2003, Seite S 244 f.

²⁾ Die Umsetzung erfolgte allerdings zu eng: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG sind die Umsätze von Privatlehrern nur befreit, soweit sie an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG tätig werden. Aufgrund der EG-Richtlinie müssen die Umsätze der Privatlehrer hingegen auch befreit werden, wenn die Privatlehrer ihre Leistungen unmittelbar an die zu Unterrichtenden erbringen. Vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, Tz. 317 zu § 6.

Quelle: SWK 16/2003 (S 441)
