

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 3. Oktober 2018(1)

Rechtssache C-449/17

**A & G Fahrschul-Akademie GmbH
gegen
Finanzamt Wolfenbüttel**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs, Deutschland)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j – Befreiung von Schul- und Hochschulunterricht – Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts, der Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung sowie des von Privatlehrern erteilten Unterrichts – Ausdehnung dieses Begriffs auf Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 – Fahrschule in der Rechtsform der GmbH“

Einführung

1. Die Fähigkeit, ein Kraftfahrzeug zu führen, ist in der heutigen Gesellschaft fast so weit verbreitet wie das Lesen und Schreiben. Fast jeder besitzt eine Fahrerlaubnis. Ist jedoch deshalb die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht nach den gleichen Grundsätzen gerechtfertigt wie die Steuerbefreiung des Schreib- und Leseunterrichts? Grob vereinfacht stellt sich so das Problem dar, das dem Gerichtshof zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

2. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

- i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene 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) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht“.

Deutsches Recht

- 3. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 wurde mit § 4 Abs. 21 Umsatzsteuergesetz ins deutsche Recht umgesetzt. Nach den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen sind nach dieser Vorschrift in der derzeit geltenden Fassung Fahrschulen nicht von der Steuer befreit.
- 4. Das Recht, den Beruf des Fahrlehrers auszuüben und eine Fahrschule zu betreiben, ist im Gesetz über das Fahrlehrerwesen geregelt.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

- 5. Die A & G Fahrschul-Akademie GmbH ist eine Gesellschaft deutschen Rechts und betreibt eine Fahrschule. Für das Streitjahr 2010 erklärte die Gesellschaft im Rahmen ihrer Tätigkeit getätigte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze. Mit Schreiben vom 22. Dezember 2014 an das Finanzamt Wolfenbüttel beantragte sie jedoch eine Berichtigung der Steuerfestsetzung durch Herabsetzung der Umsatzsteuer auf null und berief sich hierbei auf die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112.
- 6. Das Finanzamt Wolfenbüttel lehnte den Antrag der A & G Fahrschul-Akademie ab. Die Gesellschaft erhob gegen diese Entscheidung Klage, die jedoch abgewiesen wurde. Die Gesellschaft legte daher gegen das Urteil des erstinstanzlichen Gerichts beim vorlegenden Gericht Revision ein.
- 7. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 - 1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 den Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1?
 - 2. Sollte Frage 1 zu bejahen sein:

Kann sich die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 aus den gesetzlichen Regelungen über die Fahrlehrerprüfung und die Erteilung der Fahrlehr- und der Fahrschülerlaubnis im Gesetz über das Fahrlehrerwesen und dem Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung von Fahrschülern zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern ergeben?
 - 3. Sollte Frage 2 zu verneinen sein:

Setzt der Begriff des „Privatlehrers“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 voraus,

dass es sich bei dem Steuerpflichtigen um einen Einzelunternehmer handelt?

4. Sollten Fragen 2 und 3 zu verneinen sein:

Wird ein Unterrichtender immer dann bereits als „Privatlehrer“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 tätig, wenn er für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt, oder sind an das Merkmal „Privatlehrer“ weitere Anforderungen zu stellen?

8. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 26. Juli 2017 beim Gerichtshof eingegangen. Die A & G Fahrschul-Akademie, die deutsche, die spanische, die italienische, die österreichische, die portugiesische und die finnische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Die A & G Fahrschul-Akademie, die deutsche und die spanische Regierung sowie die Kommission waren in der mündlichen Verhandlung vom 20. Juni 2018 vertreten.

Analyse

9. Das vorlegende Gericht hat dem Gerichtshof vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, mit denen es wissen möchte, ob die Erteilung von Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 unterliegen kann. Ich werde die vier Fragen der Reihe nach besprechen. Eine wesentliche Bedeutung hat hier indes die Beantwortung der ersten Frage, da sie über die Antwort auf die restlichen Fragen entscheidet.

Erste Vorlagefrage

10. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 zu subsumieren ist.

11. Die Ansichten der Verfahrensbeteiligten, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen eingereicht haben, sind hinsichtlich der Frage, ob Fahrschulunterricht als Schul- bzw. Hochschulunterricht anzusehen ist, geteilt. Die deutsche, die österreichische, die portugiesische und die finnische Regierung sowie die Kommission schlagen mehr oder weniger nachdrücklich vor, dies zu verneinen. Hingegen regen die A & G Fahrschul-Akademie sowie die spanische und die italienische Regierung an, dies zu bejahen(3).

12. Ich neige zur ersteren Ansicht. Meines Erachtens umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts den Fahrschulunterricht nicht. Dies ergibt sich sowohl aus der wörtlichen als auch aus der teleologischen Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112.

Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112

13. Es ist einzuräumen, dass die Verfasser der polnischen Sprachfassung der Richtlinie 2006/112 sich durch die Verwendung der Formulierung „kształcenie powszechne lub wyższe“ („allgemeine und höhere Ausbildung“) in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i erfinderisch zeigten. Die überwiegende Mehrheit der anderen Sprachfassungen dieser Vorschrift verwendet nämlich einen Ausdruck, der eher mit „Schul- und Universitätsausbildung“ zu übersetzen ist: „enseignement scolaire ou universitaire“ in der französischen Fassung, „school or university education“ in der englischen Fassung, „Schul- und

Hochschulunterricht“ in der deutschen Fassung usw. Paradoxerweise erlaubt es jedoch diese terminologische Abweichung, die Absicht des Unionsgesetzgebers hinsichtlich der Reichweite der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der erwähnten Richtlinie enthaltenen Befreiung noch besser zu verstehen. Es geht nämlich um eine allgemeine, d. h. für alle zugängliche – in den unteren Stufen sogar verpflichtende – umfassende, d. h. einen sehr breiten Wissensbereich abdeckende Bildung, die im Rahmen eines in jedem Mitgliedstaat vorhandenen Schul- und Hochschulsystems durchgeführt wird. Dieses mehrstufige (in der Regel unterteilt in Grundschule, weiterführende Schule und Hochschule) System, in manchen Staaten auch als nationale Bildung bezeichnet, vermittelt der Allgemeinheit einen breiten Bestand an Kenntnissen und Fertigkeiten, die es ihr ermöglichen, sich in der modernen Gesellschaft auf privater und beruflicher Ebene erfolgreich zu betätigen.

14. Dieses System der allgemeinen Bildung kennzeichnet sich unter anderem durch eine starke und umfassende rechtliche Reglementierung. Diese regelt die Struktur des Schulsystems, die Funktionsweise der Schulen, die Ausbildungsprogramme, die Qualifikationen der Lehrer und schließlich die Voraussetzungen für die Erlangung von Diplomen.

15. In den meisten Mitgliedstaaten wird dieses Bildungssystem von öffentlichen Schulen getragen, in denen der Unterricht oft ganz oder teilweise unentgeltlich ist. Im Fall einer solchen Unentgeltlichkeit stellt sich das Problem der Mehrwertsteuerpflicht selbstverständlich nicht. Das System der öffentlichen Schulen kann aber durch private Schulen ergänzt werden, die entgeltliche Bildungsleistungen erbringen. Es kommt vor, dass auch in öffentlichen Schulen bestimmte Bildungsleistungen entgeltlich sind. Solche Dienstleistungen sollten grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig sein. Um jedoch zu verhindern, dass zum einen die Kosten solcher Dienstleistungen für die Dienstleistungsempfänger sich erhöhen und zum anderen der Wettbewerb zwischen Einrichtungen des öffentlichen und des privaten Bildungssektors verzerrt wird, hat der Unionsgesetzgeber die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung für die als Schul- und Hochschulunterricht bezeichnete Tätigkeit eingeführt. Diese Vorschrift ist daher dahin zu verstehen, dass, sofern im Rahmen eines in einem Mitgliedstaat praktizierten Systems der allgemeinen Bildung (Schulbildung) oder der höheren Bildung (Hochschulbildung) bestimmte Dienstleistungen entgeltlich erbracht werden, sei es durch öffentliche Schulen („Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ nach der Terminologie dieser Vorschrift), sei es durch Privatschulen („andere Einrichtungen mit ... anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“), diese Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind.

16. Wie sich aus den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen ergibt, gehört der Fahrschulunterricht nicht zum System der allgemeinen Bildung in Deutschland. Ähnlich verhält es sich, meines Wissens nach, in den übrigen Mitgliedstaaten. Es handelt sich um eine Dienstleistung, die darin besteht, bestimmte spezielle Fertigkeiten zu vermitteln, die der Erlangung der Berechtigung zum Führen von Kraftfahrzeugen auf öffentlichen Straßen dienen. Diese Dienstleistung wird entgeltlich durch spezialisierte Unternehmen wie die A & G Fahrschul-Akademie erbracht, die – obschon sie in manchen Sprachen für gewöhnlich als Schulen bezeichnet werden („auto-école“, „Fahrschule“) – nicht Teil des Schulsystems der jeweiligen Mitgliedstaaten sind.

17. Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 umfasst daher keine Dienstleistungen, die nicht in den Bereich des Bildungssystems der jeweiligen Mitgliedstaaten fallen und von Unternehmen erbracht werden, die nicht Teil des Schulsystems dieser Mitgliedstaaten sind, wie den von spezialisierten Einrichtungen erteilten Fahrschulunterricht.

Zweck der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112

18. Die Ausweitung des Begriffs des Schul- und Hochschulunterrichts auf Fahrschulen bzw. generell die Anwendung der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung auf Fahrschulen würde meines Erachtens auch nicht dem Zweck dieser Vorschrift entsprechen.

19. Art. 132 der Richtlinie 2006/112 findet sich in Kapitel 2 des Titels IX der Richtlinie, das den Titel „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ trägt. Grund für die in diesem Artikel vorgesehenen Steuerbefreiungen, mithin auch diejenigen nach dessen Abs. 1 Buchst. i, ist somit das Gemeinwohl, in dessen Interesse die steuerbefreiten Tätigkeiten ausgeübt werden.

20. Für Dienstleistungen im Bereich der allgemeinen Bildung in der Grundschule, der weiterführenden Schule und der Hochschule ist dieses Gemeinwohlinteresse ziemlich offenkundig. Ein bestimmtes Maß an Kenntnissen und Fertigkeiten ist für das Leben in einer modernen Gesellschaft unabdingbar und liegt nicht nur im jeweiligen Interesse des Einzelnen, sondern auch im Interesse dieser Gesellschaft in ihrer Gesamtheit, da es deren reibungsloses Funktionieren ermöglicht. Deshalb ist Bildung bis zu einem bestimmten Grad sogar verpflichtend. Das Gemeinwohlinteresse beschränkt sich jedoch nicht auf die Sicherung einer solchen Pflichtschulbildung. Denn moderne Gesellschaften könnten ohne einen Bestand an Personen mit hohen, erheblich über das Niveau der Pflichtschulbildung hinausgehenden Qualifikationen weder wirtschaftlich, kulturell und politisch funktionieren noch sich in dieser Hinsicht entwickeln. Nicht zufällig spricht man in diesem Zusammenhang von Wissensgesellschaften(4).

21. Aus diesen Gründen tätigen moderne Staaten, darunter die Mitgliedstaaten, sehr hohe finanzielle Investitionen in den Unterhalt und die Entwicklung von Bildungssystemen. Es wäre daher ein innerer Widerspruch, wenn sie gleichzeitig den Zugang zu diesen Systemen dadurch beschränken würden, dass sie die Kosten der in ihrem Rahmen erbrachten Leistungen durch deren Besteuerung erhöhen. Dies liefe auch dem Grundsatz der Gleichbehandlung zuwider. Denn weniger begüterten Personen würde hierdurch der Zugang zum Bildungssystem erschwert. Zudem ist zu bedenken, dass die Kosten für die Bildung der Kinder regelmäßig von den Eltern getragen werden. Oft handelt es sich um sehr hohe Kosten, die zudem nicht einmalig sind, sondern während eines längeren Zeitraums anfallen. Übersteigen diese Kosten die finanziellen Möglichkeiten der Eltern, könnte dies die Eltern nicht nur davon abhalten, ihren Kindern eine Ausbildung zukommen zu lassen, sondern auch davon, überhaupt Kinder zu bekommen. Dies würde wiederum zu dem bereits in vielen Mitgliedstaaten bekannten demografischen Problem führen.

22. All dies rechtfertigt die Steuerbefreiung des Schul- und Hochschulunterrichts gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112.

23. Wie indes die deutsche Regierung richtigerweise in ihren Erklärungen anmerkt, fällt es schwer, ein Gemeinwohlinteresse zu erkennen, mit dem die Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung auf Fahrschulunterricht gerechtfertigt werden könnte. Zweifellos ist die dort vermittelte Fertigkeit sehr nützlich. Ihr Erwerb liegt jedoch im Interesse des Einzelnen und nicht der Gesellschaft in ihrer Gesamtheit. Von dieser Fertigkeit hängt nämlich nicht das reibungslose Funktionieren einer Gesellschaft unter irgendeinem Gesichtspunkt in dem Sinne ab, wie es der Fall ist, wenn es darum geht, dass die Allgemeinheit ein bestimmtes Mindestmaß an Bildung besitzt.

24. Es ist zwar richtig, dass das Fahren mit einem eigenen Fahrzeug unter bestimmten Umständen, z. B. in Gebieten mit schwacher Infrastruktur oder zur Ausübung bestimmter Berufe sogar unabdingbar sein kann. Der Erwerb der hierfür zwingend erforderlichen Berechtigungen liegt jedoch vor allem im Interesse einzelner Personen und nicht im Interesse des Gemeinwohls und rechtfertigt keine

Mehrwertsteuerbefreiung. Nach dem gleichen Prinzip sind solche lebensnotwendigen Waren wie Lebensmittel, Bekleidung oder Wohnungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit, sondern allenfalls mit einem niedrigeren Mehrwertsteuersatz belegt. Darüber hinaus setzt das Fahren mit einem eigenen Fahrzeug nicht nur die Erlangung der entsprechenden Berechtigungen voraus, sondern auch den Erwerb des Fahrzeugs selbst. Soll etwa deshalb der Erwerb von Fahrzeugen steuerbefreit sein?

25. Was den Fahrschulunterricht und dessen Besteuerung anbetrifft, so besteht auch kein Risiko der Wettbewerbsverzerrung. Denn es gibt kein System von öffentlichen Einrichtungen, die solche Dienstleistungen unentgeltlich erbringen und mit denen private Einrichtungen konkurrieren müssten. Der Fahrschulunterricht wird, anders als der Unterricht im Schulsystem, grundsätzlich entgeltlich erteilt.

26. Schließlich überzeugt mich das – insbesondere von der A & G Fahrschul-Akademie vorgetragene – Argument nicht, wonach das Gemeinwohlinteresse darin liegen soll, dass durch die fachgerechte Fahrerausbildung die Zahl von Verkehrsunfällen gesenkt und damit einhergehend die Sicherheit des Straßenverkehrs erhöht werde.

27. Der öffentliche Straßenverkehr bringt naturgemäß bestimmte Risiken mit sich, darunter das Risiko von Unfällen und entsprechenden Folgen. Um diese Risiken einzuschränken, wird das Führen von Fahrzeugen staatlich durch das Erfordernis entsprechender Berechtigungen reglementiert. Dieses Erfordernis dient dazu, dass Kraftfahrzeugfahrer entsprechende Kenntnisse und Fertigkeiten nachweisen, um Fahrzeuge sicher zu führen. Dem Interesse des Gemeinwohls an der Sicherheit des Straßenverkehrs wird also durch das Erfordernis einer entsprechenden Berechtigung entsprochen. Der Erwerb der zur Erlangung solcher Berechtigungen notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten durch die Teilnahme am Fahrschulunterricht liegt hingegen im persönlichen Interesse der Betroffenen selbst.

28. Wie ich oben dargelegt habe, beziehen sich die Mehrwertsteuerbefreiungen gemäß Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf Tätigkeiten, deren Ausübung im Interesse des Gemeinwohls liegt, mit dem zugleich diese Befreiungen gerechtfertigt werden. Die Vorschriften dieses Absatzes können daher nicht dahin ausgelegt werden, dass die Befreiung auch für Tätigkeiten gilt, die nicht im Interesse des Gemeinwohls ausgeübt werden. Dies gebietet nicht nur der Grundsatz, wonach Ausnahmetatbestände – wie die Mehrwertsteuerbefreiung – eng auszulegen sind. Das Mehrwertsteuersystem basiert nämlich auf der allgemeinen Besteuerung sämtlicher Umsätze auf jeder Stufe des Wirtschaftskreislaufs, wobei die Steuerlast wirtschaftlich vom Verbraucher getragen wird. Jede Steuerbefreiung greift in die ordnungsgemäße Funktionsweise dieses Systems ein. Steuerbefreiungen dürfen daher nur dann Anwendung finden, wenn sie zwingend erforderlich sind oder einem besonderen Zweck dienen, z. B. der Senkung von Kosten von Leistungen, deren Erbringung im Gemeinwohlinteresse liegt. Hingegen sind Befreiungen dann zu vermeiden, wenn die Besteuerung möglich ist und nicht der Erreichung solcher besonderen Zwecke entgegensteht(5).

29. Aus den obigen Gründen bin ich der Ansicht, dass die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht im Hinblick auf die Ziele, die mit der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung verfolgt werden, nicht gerechtfertigt werden kann.

Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen

30. Es ist nicht mein Anspruch, an dieser Stelle eine Übersicht der gesamten Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 zu

präsentieren, weil meines Erachtens hierzu auch gar kein Bedarf besteht. Gleichwohl weisen sowohl das vorliegende Gericht als auch einige der Verfahrensbeteiligten, darunter insbesondere die A & G Fahrschul-Akademie sowie die spanische und die italienische Regierung, auf einige Feststellungen hin, die in Urteilen des Gerichtshofs enthalten sind und die nach ihrer Ansicht zu anderen Schlussfolgerungen führen könnten als den von mir oben dargelegten. Deshalb sind einige Erläuterungen erforderlich.

31. Zum einen hatte der Gerichtshof in der Sache *Kommission/Deutschland* (C-287/00) die Frage zu beantworten, ob entgeltliche Forschungstätigkeiten als mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Dienstleistungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG(6) anzusehen sind. Bei dieser Gelegenheit stellte der Gerichtshof fest, dass der Begriff der mit dem Schul- oder Hochschulunterricht eng verbundenen Dienstleistungen keine besonders enge Auslegung verlangt(7). Aus dieser Feststellung dürfen jedoch meines Erachtens keine allzu weitgehenden Schlüsse gezogen werden. Der Unionsgesetzgeber hat hier bewusst die unscharfe Formulierung „eng verbundene Dienstleistungen“ gewählt, um auf Rechtsanwendungsebene die Anwendung der Steuerbefreiung auf verschiedene Dienstleistungen zu ermöglichen, die in der Praxis mit einer eng zu verstehenden Ausbildungsleistung verbunden sein können. Solche Dienstleistungen können z. B. Restaurationsdienstleistungen sein, wenn sie von Studenten einer höheren Bildungseinrichtung im Rahmen ihrer Ausbildung erbracht werden(8). Eine enge Definition dieses Begriffs durch den Gerichtshof stünde daher im direkten Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers und zum Zweck dieser Vorschrift. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die anderen Begriffe in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 genauso großzügig auszulegen sind. Dies gilt insbesondere für diejenigen Begriffe, die – wie der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts – die Reichweite der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung bestimmen.

32. Zum anderen verweisen die A & G Fahrschul-Akademie sowie die spanische und die italienische Regierung auf eine Feststellung des Gerichtshofs, die es verdient, an dieser Stelle vollständig zitiert zu werden. Der Gerichtshof stellte nämlich fest, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des derzeitigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 sich „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 Fertigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben“(9).

33. Die genannten Verfahrensbeteiligten ziehen aus dieser Feststellung den Schluss, dass jede Tätigkeit, die darin bestehe, Kenntnisse oder Fertigkeiten zu vermitteln, sofern sie nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hätten, der in der betreffenden Vorschrift vorgesehenen Befreiung unterliege. Da die Fahrschulausbildung indes offensichtlich nicht ausschließlich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung habe oder dieser diene, müsse die Tätigkeit der Fahrschuleinrichtungen von der Befreiung umfasst sein.

34. Diese Argumentation beruht jedoch meines Erachtens auf einer selektiven Auslegung einer aus dem Zusammenhang gerissenen Passage des Urteils des Gerichtshofs.

35. Denn zum einen lässt diese Auslegung die in der zitierten Passage enthaltenen Wörter „in Schulen und Hochschulen“ aus. Diese Wörter beziehen sich indes unmittelbar auf den Wortlaut des jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112, wonach – in anderen Sprachfassungen

als der polnischen – der Schul- und Hochschulunterricht der Befreiung unterliegt. Derweil ist dieser Begriff, wie ich in den Nrn. 13 bis 17 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, dahin zu verstehen, dass er sich auf das allgemeine Bildungssystem in Grundschulen, weiterführenden Schulen und Hochschulen bezieht. Angesichts dessen kann aus der zitierten Passage des Urteils nicht hergeleitet werden, dass eine Tätigkeit, die nicht im Rahmen dieses Systems ausgeübt wird, der Befreiung unterliegt, sofern sie nicht ausschließlich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat.

36. Zum anderen hatte der Gerichtshof in den genannten Rechtssachen nicht über die Zugehörigkeit konkreter Einrichtungen zu einem solchen Bildungssystem zu erkennen(10), sondern darüber, ob ein bestimmter Unterricht von der Steuerbefreiung umfasst ist. Der Gerichtshof kam hierbei zum Schluss, dass diese Steuerbefreiung nicht nur auf Unterricht Anwendung finden kann, der zum Hauptunterricht nach dem Ausbildungsprogramm der konkreten Schulart gehört, sondern auch auf andere Tätigkeiten, sofern diese nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. All dies jedoch unter der Bedingung, dass der Unterricht in Schulen und Hochschulen und nicht völlig außerhalb dieses Systems erteilt wird.

37. Es ist richtig, dass der Gerichtshof im Urteil Haderer offensichtlich die Anwendung der Steuerbefreiung auf Unterricht für zulässig hielt, der in einer besonderen Art von Einrichtungen erteilt wird, die in Deutschland als Volkshochschulen bekannt sind. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in dieser Sache über Vorlagefragen zu entscheiden hatte, die in der Annahme vorgelegt wurden, dass solche Einrichtungen vom Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 umfasst sind. Im Übrigen überließ es der Gerichtshof dem Vorlagegericht, abschließend über diese von der am Ausgangsverfahren teilnehmenden Steuerbehörde aufgeworfene Zweifelsfrage zu entscheiden. Auch wenn die Frage, ob die Tätigkeit der Volkshochschulen zum Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der erörterten Vorschrift gehört, mithin offenbleibt, bestehen meines Erachtens keine Zweifel daran, dass die Tätigkeit von Fahrschulen nicht zu diesem Bildungssystem gehört.

38. Schließlich kann aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Schluss gezogen werden, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j der Richtlinie 2006/112 nicht unter Bezugnahme auf die Bildungssysteme in den einzelnen Mitgliedstaaten auszulegen ist, da sich diese Bildungssysteme voneinander unterscheiden können, was wiederum zu einer dem Zweck der Richtlinie zuwiderlaufenden uneinheitlichen Anwendung der in diesen Vorschriften vorgesehenen Steuerbefreiungen führen würde(11). Dieser Grundsatz darf aber nicht verabsolutiert werden. Denn Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie verweist selbst unweigerlich auf die nationalen Ausbildungssysteme, indem es dort heißt, dass solche Tätigkeiten steuerbefreit sind, die „durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ erbracht werden. Im Zusammenhang mit der vorliegenden Rechtssache bedeutet diese Feststellung des Gerichtshofs meines Erachtens lediglich, dass der Umstand, dass in einer bestimmten Sprache Einrichtungen der Fahrausbildung die Bezeichnung „Schule“ enthalten, nicht automatisch dazu führt, dass der dort erteilte Unterricht als Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der hier erörterten Vorschrift anzusehen ist.

Fahrschulausbildung als Berufsausbildung

39. Die spanische Regierung ist der Ansicht, dass der Fahrschulunterricht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 von der Steuer zu befreien ist, jedoch nicht als Schul- bzw. Hochschulunterricht, sondern als Berufsausbildung. Sie begründet dies damit, dass die Fahrerlaubnis für die Ausübung bestimmter Berufe und auch häufig für Fahrten zum Arbeitsplatz unverzichtbar sei.

40. Ich teile diese Ansicht jedoch nicht, jedenfalls nicht, soweit es um die vorliegende Rechtssache geht.

41. Wie sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt, betrifft das Ausgangsverfahren eine mögliche Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1. Die Fahrerlaubnisklassen sind jetzt im Unionsrecht aufgrund der Richtlinie 2006/126/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 über den Führerschein harmonisiert(12). Die Klasse B betrifft Kraftfahrzeuge zur Beförderung von Personen oder Gütern(13) und die Klasse C1 leichte Lastkraftfahrzeuge(14).

42. Was die Fahrerlaubnis der Klasse B angeht, so handelt es sich um eine Basisfahrerlaubnis, die erforderlich ist zum Führen von Personenkraftwagen für den privaten Gebrauch. Der Besitz einer Fahrerlaubnis dieser Klasse kann zwar – wie von der spanischen Regierung angemerkt – für die Ausübung bestimmter Berufe, wie z. B. für die Erbringung von Taxidienstleistungen, notwendig sein. Dies trifft aber auf viele Fertigkeiten zu und beginnt schon mit dem Lesen und Schreiben. Ist der Lese- und Schreibunterricht deswegen als Berufsausbildung anzusehen? Meiner Ansicht nach kann als Berufsausbildung nur solcher Unterricht angesehen werden, der zum Erwerb von Kenntnissen und Fertigkeiten führt, die ausschließlich oder überwiegend zu Berufszwecken genutzt werden, oder ein Unterricht, der sich speziell an Personen richtet, die konkrete Fertigkeiten zu Berufszwecken erwerben möchten. Hingegen würde die Anerkennung einer bestimmten Art von Ausbildung als Berufsausbildung nur deshalb, weil die entsprechend erworbenen Fertigkeiten auch zu Berufszwecken genutzt werden können, zu einer potenziell unbeschränkten Ausweitung dieses Begriffs führen. Um diese Argumentation *ad absurdum* zu führen: Der Erwerb einer bestimmten Fertigkeit kann unverzichtbar sein, um z. B. als Ausbilder für ebendiese Fertigkeit zu arbeiten. Daher kann meines Erachtens der Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse B nicht als Berufsausbildung anerkannt werden.

43. Hinsichtlich der Fahrerlaubnis der Klasse C1 ist die Situation vielschichtiger. Die Fahrerlaubnis dieser Klasse berechtigt zum Führen von Lastkraftfahrzeugen mit einem zulässigen Gesamtgewicht bis 7,5 Tonnen. Solche Fahrzeuge werden meistens beim entgeltlichen Güterverkehr eingesetzt, mithin zu Berufszwecken. Die Erlaubnis dieser Klasse kann jedoch auch zu privaten Zwecken notwendig sein, z. B. zum Führen von bestimmten Campingwagen, da deren Gesamtgewicht oft 3,5 Tonnen übersteigt. Der Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse C1 könnte daher als Berufsbildung anzuerkennen sein, wenn das nationale Gericht beispielsweise feststellen würde, dass dieser Unterricht sich an Personen richtet, die im Güterverkehr tätig sein möchten, und einen integralen Bestandteil der Ausbildung solcher Personen darstellt. Vorliegend ergibt sich jedoch aus dem Vorabentscheidungsersuchen nicht, dass das Gericht eine solche Feststellung getroffen hätte. Auch beziehen sich die Vorlagefragen nicht ausdrücklich auf die Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung im Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112. Im Rahmen des vorliegenden Verfahrens gibt es daher keine Grundlage dafür, um den Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse C1 als Berufsausbildung anzuerkennen.

Schlussbemerkung und Beantwortungsvorschlag

44. Wie ich schon oben anmerken konnte, wurden die Regelungen über Führerscheine mit der Richtlinie 2006/126 im Unionsrecht harmonisiert. Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie stellt den Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung aller in den Mitgliedstaaten ausgestellten Führerscheine auf. Dies bedeutet, dass jeder Einwohner des Unionsgebiets einen Führerschein in jedem beliebigen Mitgliedstaat erwerben und diesen in allen Mitgliedstaaten, darunter im aktuellen Wohnsitzmitgliedstaat, benutzen

kann. Fahrschuleinrichtungen in verschiedenen Mitgliedstaaten können also in direkten Wettbewerb miteinander treten. Deshalb ist es meines Erachtens von besonderer Bedeutung, dass der Gerichtshof eine eindeutige Antwort auf die Frage nach der Steuerbefreiung erteilt, ohne auf zusätzliche Feststellungen der nationalen Gerichte zu verweisen. Denn widersprüchliche Entscheidungen nationaler Gerichte hinsichtlich der Steuerbefreiung könnten zu einer Verzerrung dieses Wettbewerbs führen. Eine solche eindeutige Entscheidung dürfte umso leichter fallen, als der Fahrschulunterricht in der Praxis in allen Mitgliedstaaten – sofern ich richtig informiert bin – in dem Sinne ähnlich organisiert ist, dass er sich auf spezialisierte, private, unabhängige und nicht zum System der allgemeinen Bildung gehörende Einrichtungen stützt, die diesen Unterricht entgeltlich als ihre Haupttätigkeit erteilen.

45. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste Vorlagefrage dahin zu beantworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 nicht vom Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne dieser Vorschrift umfasst ist.

Zweite Vorlagefrage

46. Mit der Vorlage der zweiten Frage scheint das vorlegende Gericht davon auszugehen, dass die Anerkennung einer im Bereich des Schul- und Hochschulunterrichts tätigen Einrichtung als eine Einrichtung mit einer mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbaren Zielsetzung eine gesonderte und selbständige Voraussetzung der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 darstellt. Das vorlegende Gericht möchte nämlich für den Fall einer Bejahung der ersten Vorlagefrage wissen, auf welcher Grundlage es Fahrschulen als solche Einrichtungen „mit vergleichbarer Zielsetzung“ anerkennen kann.

47. Meines Erachtens sind jedoch diese zwei Fragestellungen untrennbar miteinander verbunden. Wie ich oben angemerkt habe, ist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne der erörterten Vorschrift dahin auszulegen, dass er das in jedem Mitgliedstaat existente System der an Schulen und Hochschulen angebotenen allgemeinen Bildung umfasst. Jede Einrichtung, die Unterricht innerhalb eines solchen Systems erteilt, hat in diesem Sinne eine mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbare Zielsetzung. Denn der Wortlaut der erörterten Vorschrift stützt sich auf die Annahme, dass dieses System grundsätzlich aus Personen des öffentlichen Rechts besteht. Aber auch dann, wenn in einem konkreten Mitgliedstaat der Schul- und Hochschulunterricht ausschließlich von Einrichtungen des privaten Rechts betrieben würde, müssten diese als Einrichtungen mit einer vergleichbaren Zielsetzung im Sinne dieser Vorschrift und entsprechend steuerbefreit angesehen werden. Gehört hingegen die Tätigkeit der Einrichtung nicht zum Schul- und Hochschulunterricht, kann diese Einrichtung *per definitionem* nicht als eine Einrichtung anerkannt werden, deren Zielsetzung vergleichbar ist mit derjenigen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die solchen Unterricht erteilen, und zwar unabhängig davon, wie stark die Tätigkeit dieser Einrichtung rechtlich reglementiert ist.

Dritte und vierte Vorlagefrage

48. Mit der dritten und der vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der von Unternehmen wie die A & G Fahrschul-Akademie erteilte Fahrschulunterricht als von Privatlehrern erteilter Schul- bzw. Hochschulunterricht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 gilt. Das vorlegende Gericht stellt diese Fragen – so scheint es – für den Fall, dass die zweite Vorlagefrage verneint, aber die erste Frage bejaht wird. Angesichts der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Vorlagefrage besteht grundsätzlich kein Bedarf für eine

Beantwortung der dritten und der vierten Vorlagefrage. Ich halte es aber für erforderlich, einige Erläuterungen hinsichtlich der Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der erörterten Richtlinie zu geben.

49. Die oben genannte Vorschrift stellt eine Ergänzung der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i derselben Richtlinie dar. Der Schul- und Hochschulunterricht wird grundsätzlich von hierzu berufenen Einrichtungen erteilt; das sind im Allgemeinen Schulen und Hochschulen. Es kommt jedoch vor, dass bestimmter ergänzender Unterricht, obwohl er den gleichen Inhalt betrifft, als Einzelunterricht von bestimmten Lehrern für bestimmte Schüler außerhalb des regelmäßigen Ausbildungsprogramms der jeweiligen Schule erteilt wird. Zudem kann es vorkommen, dass einige Schüler aus gesundheitlichen oder sonstigen Gründen ihre Ausbildung nicht im Regelbetrieb, d. h. in der Schule, absolvieren, sondern individuell – oft zu Hause. Solcher Unterricht wäre nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 steuerbefreit, da er nicht durch entsprechende Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder sonstige Einrichtungen erteilt wird. Diese Lücke wird durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der erörterten Richtlinie geschlossen.

50. Hieraus ergeben sich meines Erachtens zwei Schlussfolgerungen.

51. Zum Ersten ist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 genauso auszulegen wie der gleiche Begriff in Buchst. i desselben Absatzes. Wenn also der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts – entsprechend meinem Vorschlag für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage – nicht den Fahrschulunterricht umfasst, betrifft dies sowohl Art. 132 Abs. 1 Buchst. i als auch Buchst. j. Dies schließt gleichzeitig Fahrschulen von der Steuerbefreiung nach dieser letzten Vorschrift aus, und zwar unabhängig von den sonstigen dort geregelten Voraussetzungen.

52. Zum Zweiten ist der in (der polnischen Fassung von) Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 verwendete Begriff „nauczyciel“ wörtlich, entsprechend der Bedeutung dieses Wortes im üblichen Sprachgebrauch, auszulegen. Indes wird dieses Wort in allen mir bekannten Sprachen („enseignant“, „Lehrer“, „teacher“ usw.) als Berufsbezeichnung ausschließlich für eine natürliche Person verwendet⁽¹⁵⁾. Die grammatische Auslegung der erörterten Vorschrift schließt daher deren Anwendung auf juristische Personen aus.

53. Diese Schlussfolgerung wird durch den Grundsatz der Steuerneutralität, auf den sich das vorliegende Gericht und auch die A & G Fahrschul-Akademie berufen, nicht in Frage gestellt. Ihrer Ansicht nach steht dieser Grundsatz der unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen aufgrund ihrer Rechtsform entgegen, sofern sie die gleiche Tätigkeit ausüben.

54. Wie ich aber bereits oben angemerkt habe, stellt Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 lediglich eine Ergänzung der Steuerbefreiung nach Buchst. i desselben Absatzes dar und darf nicht von diesem losgelöst ausgelegt werden. Buchst. i sieht indes eine Steuerbefreiung für den von Personen des öffentlichen Rechts und von sonstigen Einrichtungen erteilten Schul- und Hochschulunterricht vor. Der semantische Gehalt des Begriffs der sonstigen Einrichtungen ist zweifellos weit genug, um jede juristische Person zu umfassen, die die oben genannte Tätigkeit ausübt⁽¹⁶⁾. Wenn also der Schul- bzw. Hochschulunterricht von einer juristischen Person erteilt wird, ist dieser Unterricht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i steuerbefreit. Wird der Unterricht jedoch als Einzelunterricht durch einen Lehrer als natürliche Person erteilt, beruht die Steuerbefreiung auf Buchst. j desselben Absatzes. Der Grundsatz der Steuerneutralität ist daher in keiner Weise gefährdet.

55. Der Schlussfolgerung, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 ausschließlich natürliche Personen betrifft, steht auch der von der A & G Fahrschul-Akademie sowie von der italienischen und der österreichischen Regierung dargelegte Umstand nicht entgegen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die von dieser Vorschrift umfasste Leistung auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung zu erbringen ist⁽¹⁷⁾. Denn es handelt sich dabei nicht um die einzige Voraussetzung für die Anwendung der genannten Vorschrift, und alle Rechtssachen, in denen der Gerichtshof bisher diese Vorschrift ausgelegt hat⁽¹⁸⁾, betrafen natürliche Personen⁽¹⁹⁾. Es reicht daher nicht aus, wie es die genannten Beteiligten behaupten, dass der Unterricht auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erteilt wird. Es sind noch weitere Voraussetzungen für die Anwendung der genannten Vorschrift zu erfüllen, darunter der Lehrerstatus, der indes lediglich natürlichen Personen zustehen kann.

56. Selbstverständlich beschäftigt die Fahrschule Ausbilder, die natürliche Personen sind. Dies rechtfertigt es jedoch nicht, die Fahrschule von der Mehrwertsteuer gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 zu befreien. Wie nämlich der Gerichtshof bereits feststellen konnte, kann eine Dienstleistung, die zwar von einer natürlichen Person, jedoch auf Vermittlung einer dritten Einrichtung erbracht wird, nicht nach dieser Vorschrift steuerbefreit sein⁽²⁰⁾. Es wäre daher unlogisch, derzeit anzunehmen, dass ebendiese dritte Einrichtung die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen kann.

57. Unabhängig also davon, ob die Fahrschulausbildung zum Schul- bzw. Hochschulunterricht gehört, ist die Einrichtung, die – wie die A & G Fahrschul-Akademie – eine solche Ausbildung organisiert, nicht Lehrer im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Richtlinie 2006/112 und genießt nicht die dort vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung. Anders könnte es sich eventuell bei Fahrlehrern verhalten, die auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung Einzelfahrunterricht erteilen. Hierauf beziehen sich die Vorlagefragen im vorliegenden Verfahren jedoch nicht.

Ergebnis

58. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 nicht vom Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne dieser Vorschrift umfasst ist.

¹ Originalsprache: Polnisch.

² ABl. 2006, L 347, S. 1.

³ Genauer gesagt schlägt die spanische Regierung vor, festzustellen, dass der Fahrschulunterricht als Berufsausbildung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 zu befreien ist. Hierzu werde ich am Ende meiner Analyse der ersten Vorlagefrage Stellung nehmen.

⁴ Siehe z. B. Unesco, *Towards Knowledge Societies*, 2005.

[5](#) Vgl. zuletzt Urteil vom 21. September 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, Rn. 28 bis 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[6](#) Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1), aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2006/112. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie entspricht Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112.

[7](#) Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, EU:C:2002:388, Rn. 47).

[8](#) Vgl. Urteil vom 4. Mai 2017, Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2017:344, Tenor).

[9](#) Urteile vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, Rn. 26), und vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, Rn. 29).

[10](#) Vgl. insbesondere Urteil vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, Rn. 27), in dem der Gerichtshof diese Frage ausdrücklich dem Vorlagegericht zur Entscheidung überließ.

[11](#) Vgl. insbesondere Urteil vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, Rn. 25 und 26).

[12](#) ABl. 2006, L 403, S. 18.

[13](#) „Kraftwagen mit einer zulässigen Gesamtmasse von höchstens 3 500 kg, die zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer ausgelegt und gebaut sind ...“ (Art. 4 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2006/126).

[14](#) „[N]icht unter die Klassen D oder D1 fallende Kraftwagen, deren zulässige Gesamtmasse mehr als 3 500 kg, jedoch nicht mehr als 7 500 kg beträgt, und die zur Beförderung von nicht mehr als acht Personen außer dem Fahrzeugführer ausgelegt und gebaut sind ...“ (Art. 4 Abs. 4 Buchst. d) der Richtlinie 2006/126).

[15](#) Vgl. Urteil vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 14).

[16](#) Vgl. Urteil vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 17).

[17](#) Urteil vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, EU:C:2007:344, Rn. 30 sowie Tenor).

[18](#) Genauer gesagt, die Auslegung der entsprechenden Vorschrift der Richtlinie 77/388.

[19](#) Es ist richtig, dass in der dem Urteil vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47), zugrunde liegenden Rechtssache der Steuerpflichtige und Kläger eine juristische Person (Gesellschaft) war. Indes hat der Gerichtshof in diesem Urteil selbst angemerkt (Rn. 19), dass die streitgegenständlichen Tätigkeiten nicht durch eine juristische Person ausgeübt wurden, sondern von einem ihrer Gesellschafter als Diplom-Ingenieur. Der Gerichtshof hat dies im Urteilstenor nochmals betont (vgl. Nr. 2 des Tenors).

[20](#) Urteil vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, EU:C:2010:47, Nr. 2 des Tenors).