



31.03.2016

Wichtige neue Entscheidung

Umsatzsteuerrecht: Für Nachhilfeinstitute geltende Voraussetzungen für die Befreiung von der Umsatzsteuer

§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb, § 4 Nr. 22 UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j Richtlinie 2006/112/EG (MWSt-RL)

Umsatzsteuer
Umsatzsteuerbefreiung
Nachhilfeinstitut
Nachhilfelehrer
Ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteile vom 26.10.2015, Az. 21 B 14.2091 und Az. 21 B 14.2092

Leitsatz:

Nachhilfeinstitute müssen mindestens 25 % an als Lehrer voll ausgebildeten Lehrkräften haben, um von der Umsatzsteuer befreit zu werden.

Hinweis:

Die Kläger betreiben als Franchise-Nehmer der „Schülerhilfe“ Nachhilfeinstitute an mehreren Orten in Unterfranken. Sie beantragten bei der Regierung von Unterfranken als inso-

Hinweis: Diese Entscheidung wird gleichzeitig auf unserer Internetseite eingestellt.

www.landesanwaltschaft.bayern.de

weit zuständiger Behörde i.S.d. Umsatzsteuergesetzes eine Bescheinigung, mit der ihre Leistungen umsatzsteuerfrei wären. Voraussetzung für die Erteilung einer solchen Bescheinigung ist, dass die Nachhilfeinstitute ordnungsgemäß auf schulische Prüfungen vorbereiten (§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG).

Die Regierung von Unterfranken erteilte die Bescheinigungen in Orientierung am Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs (BayVGh) vom 30.09.2010, Az. 21 B 09.140, BayVBl 2011, 178. Danach setzt eine „ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung“ voraus, dass mindestens 25 % der Nachhilfelehrer die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen besitzen, die übrigen Lehrkräfte fachlich qualifiziert sind und sichergestellt ist, dass die voll ausgebildeten Lehrer im Nachhilfeinstitut die anderen Nachhilfelehrer in pädagogischen Fragen unterstützen können.

Das Verwaltungsgericht erster Instanz orientierte sich ebenfalls an dieser Rechtsprechung.

Die Kläger vertraten im Berufungsverfahren die Ansicht, dass die 25 %-Quote kein geeignetes Kriterium bei der Erteilung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sei, dies insbesondere unter Berücksichtigung der Richtlinie 2006/112/EG (sog. Mehrwertsteuerrichtlinie) der EU.

In den Urteilen vom 26.10.2015 hält der BayVGh jedoch an der 25 %-Quote fest. Er überprüft ihre Berechtigung insbesondere

- an Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MWSt-RL, wonach Bildungsleistungen von der Umsatzsteuer zu befreien sind, wenn sie von damit betrauten Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden,
- an Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MWSt-RL, wonach von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht umsatzsteuerbefreit ist,
- an dem Umstand, dass Nachhilfeunterricht an Volkshochschulen ohne den Nachweis der „ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung“ von der Umsatzsteuer befreit ist,
- daran, dass an staatlichen Schulen gelegentlich Schüler entgeltlichen aber umsatzsteuerfreien Nachhilfeunterricht erteilen (Projekt „Schüler helfen Schülern“).

Der BayVGh befasst sich des Weiteren mit der Frage einer steuerlichen Ungleichbehandlung in Anbetracht einer unterschiedlichen Behördenpraxis der Bundesländer bei der Auslegung des Begriffs „ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung“, mit einem den Kläger erteilten „Qualitätszertifikat“ eines Lehrstuhls für Schulpädagogik sowie einem von den Klägern gewählten Beispiel zur Veranschaulichung der Ungerechtigkeit der 25 %-Quote.

Zudem legt der BayVGh dar, dass die Herleitung der 25 %-Quote anhand der Qualifikation von Aushilfslehrkräften an staatlichen Schulen nicht dazu führt, dass bezogen auf Nachhilfeinstitute die Entwicklung der Qualifikation von Aushilfslehrkräften an staatlichen Schulen ständig nachvollzogen werden müsste. Die 25 %-Quote sei aus der Einstellungspraxis des Freistaats Bayern im personalwirtschaftlich sehr schwierigen Schuljahr 2008/2009 für Realschulen und Gymnasien abgeleitet worden und könne als ein Mindeststandard betrachtet werden, weil sie eine bisher erreichte und zugestandene Untergrenze im Vergleich zu den Folgejahren darstelle.

Kaiser
Oberlandesanwältin

21 B 14.2091
W 6 K 10.1160

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

** ***** * , ***** ,

- ***** -

*****.
***** * ,
***** * , ***** *

gegen

Freistaat Bayern,

vertreten durch:
Landesanwaltschaft Bayern,
Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach,

- Beklagter -

wegen

Erteilung einer Bescheinigung nach dem UStG
hier: Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichts
Würzburg vom 13. April 2011,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 21. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Wünschmann,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dachlauer,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Klinke

aufgrund mündlicher Verhandlung vom **20. Oktober 2015**
am **26. Oktober 2015**

folgendes

Urteil:

- I. Die Berufung wird zurückgewiesen.
- II. Die Klägerin hat die Kosten des Berufungsverfahrens zu tragen.
- III. Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 110 v.H. des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht der Beklagte zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- 1 1. Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin über die in erster Instanz zugesprochenen Zeiträume hinaus von dem Beklagten eine Bescheinigung nach dem Umsatzsteuergesetz beanspruchen kann, dass die Leistungen ihrer Nachhilfeinstitute ordnungsgemäß auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzuliegende Prüfung vorbereiten.
- 2 Die Klägerin betreibt als Franchise-Partner der „*****“ Nachhilfeinstitute im Regierungsbezirk Unterfranken an den Standorten H***** und G***** Die Nachhilfekurse werden für Schüler von Grund-, Haupt- und Realschulen sowie von Gymnasien angeboten und sollen auf Klassenarbeiten, Zwischenzeugnisse, Versetzungen und Schulabschlüsse vorbereiten. Mit Schreiben vom 10. Dezember 2007 beantragte die Klägerin bei der Regierung von Unterfranken für diese Einrichtungen eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG.
- 3 Die Regierung von Unterfranken lehnte das mit Bescheid vom 2. Juni 2008 ab.
- 4 Mit Urteil vom 13. April 2011 hat das Verwaltungsgericht Würzburg den Beklagten

unter teilweiser Aufhebung des ablehnenden Bescheids verpflichtet, der Klägerin die Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG für das Nachhilfeinstitut in H***** für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum 30. Juni 2008 und für das Nachhilfeinstitut in G***** für die Zeiten vom 1. Januar 2008 bis zum 30. April 2008 und vom 1. April 2010 bis zum 31. Mai 2010 zu erteilen. Im Übrigen hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen.

5 2. Die Klägerin lässt zur Begründung der vom Senat zugelassenen Berufung vortragen:

6 Die Auslegung des Begriffs „ordnungsgemäße“ Vorbereitung durch den Senat im Urteil vom 30.09.2010 und das insoweit herangezogene Kriterium, dass mindestens 25 v.H. der Nachhilfelehrer ein abgeschlossenes Lehramtsstudium nachweisen müssen, widerspreche den Vorgaben des Europarechts zur Umsatzsteuer. Im Sinn einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Abs. 1 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sei es erforderlich, dass die Landesbehörden eine Bescheinigung dann erteilen, wenn keine Gründe vorliegen, die unter Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie – MwSt-RL) zur Verweigerung der Steuerbefreiung berechnen würden. Damit könne es allein Aufgabe der zuständigen Behörde sein, die von den Einrichtungen verfolgte Zielsetzung zu überprüfen, denn nach der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL müsse die von der Einrichtung verfolgte Zielsetzung anerkannt werden und nicht die Einrichtung selbst.

7 Die Klägerin stehe in Wettbewerb mit anderen Anbietern von Nachhilfeunterricht, die ohne jeden Nachweis der Qualifikation der eingesetzten Lehrkräfte umsatzsteuerfrei leisten könnten. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwSt-RL sei der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht generell von der Umsatzsteuer zu befreien. Die Schaffung einer Wettbewerbsgleichheit ausschließlich für Unterricht, der eine dem Unterricht durch öffentliche Stellen vergleichbare Qualität besitze, sei daher nicht Zielrichtung der Befreiungsregelungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwSt-RL. Im Fall der privaten Nachhilfeeinrichtungen müsse eine Gleichmäßigkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung im Verhältnis zu Privatlehrern gewährleistet sein. Letztere seien aber generell umsatzsteuerbefreit, ohne dass die Bescheinigung einer Landesbehörde benötigt werde. Entsprechendes gelte auch bezüglich der Volkshochschulen und bezüglich des Nachhilfeunterrichts, der an Schulen erteilt werde. Schließlich sei auch keine Belastungsgerechtigkeit gegeben, weil die Umsetzung der hier maßgeblichen Norm in den Bundesländern verschieden sei.

8 Die Eignung der eingesetzten Lehrkräfte im Sinn der „25 %-Regel“ sei ein untaugliches Kriterium dafür, die mit öffentlichen Einrichtungen vergleichbare Zielsetzung im

Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu überprüfen. Nehme man als Zielsetzung die ordnungsgemäße Vorbereitung der Schüler auf von ihnen abzulegende Prüfungen an, könne es nur darauf ankommen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Qualität des Unterrichtsangebots insgesamt eine solche Vorbereitung nicht zulasse. Die Qualität des gesamten Unterrichts werde nicht durch die Qualifikation von nur 25 v.H. des Lehrpersonals, sondern dadurch bestimmt, dass jeder einzelne Nachhilfelehrer für seine Aufgaben geeignet sei. Die Eignung für einen erfolgreichen Nachhilfeunterricht erfordere allerdings keine Lehramtsbefugnis, was wissenschaftlich belegt sei. Der vom Verwaltungsgericht zugrunde gelegte Maßstab führe zu sachlich nicht zu rechtfertigenden Konsequenzen. Der zusätzliche Unterricht durch einen – unstreitig qualifizierten und auch als Aushilfslehrer oder sogar Quereinsteiger im öffentlichen Schulwesen zugelassenen – Diplom-Mathematiker würde gegebenenfalls dazu führen, dass nicht nur der zusätzliche Unterricht, sondern auch der bislang erteilte Unterricht nicht länger als ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung bewertet werde. Das wäre etwa dann der Fall, wenn dieser Mathematiklehrer zu acht Nachhilfelehrern hinzukäme, von denen zwei eine Lehramtsbefugnis besäßen. Zudem seien die privaten Nachhilfeeinrichtungen gleichsam verpflichtet, die Entwicklung der Berufsqualifikation von Aushilfskräften an Realschulen und Gymnasien zu verfolgen und jeweils daran ihre Quote an Nachhilfelehrern mit Lehramtsbefähigung auszurichten.

9 Die Klägerin beantragt,

10 unter Abänderung des angefochtenen Urteils nach den in erster Instanz
gestellten Anträgen zu erkennen.

11 Der Beklagte beantragt,

12 die Berufung zurückzuweisen.

13 Die 25v.H.-Quote sei unionsrechtskonform. Um eine vergleichbare Zielsetzung im Sinn von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL anzuerkennen, sei die Ausbildung der an einer Einrichtung vorgesehenen Lehrkräfte ein sachgerechtes Kriterium. Es bestehe keine Vergleichbarkeit mit dem in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL geregelten Sachverhalt. Das vom Kläger gewählte Beispiel widerlege nicht die Vertretbarkeit des zugrunde gelegten Maßstabs. Allen Quotenregelungen seien solche Grenzfälle einer knappen Unterschreitung immanent und deshalb hinzunehmen. Schließlich sei der Begriff der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung durchaus auf das Schulrecht

und damit auf Landesrecht bezogen. Eine unterschiedliche Handhabung im Vollzug durch die Bundesländer sei mithin systemimmanent.

- 14 3. Der Senat hat das Berufungsverfahren mit Beschluss vom 25. Januar 2013 bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union im Verfahren C-319/12 ausgesetzt und nach Ergehen dieser Entscheidung (EuGH, U.v. 28.11.2013 – C-319/12 – BeckRS 2013, 82246) mit Beschluss vom 25. September 2014 fortgesetzt.
- 15 4. Ergänzend wird auf den Inhalt der Gerichts- und Behördenakten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 20. Oktober 2015 verwiesen.

Entscheidungsgründe:

I.

- 16 Der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag der anwaltlich vertretenen Klägerin, unter Abänderung des angefochtenen Urteils nach den in erster Instanz gestellten Anträgen zu erkennen, ist sachgerecht dahin auszulegen, dass begehrt wird, den Beklagten unter Abänderung des Urteils des Verwaltungsgerichts Würzburg vom 13. April 2011 zu verpflichten, der Klägerin eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb bezüglich des Nachhilfeinstituts in H***** für den Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Januar 2010 und bezüglich des Nachhilfeinstituts in G***** für den Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis zum 31. März 2010 zu erteilen. Denn in diesem Umfang blieb der erstinstanzliche Antrag der Klägerin ohne Erfolg.

II.

- 17 Die zulässige Berufung ist unbegründet.
- 18 Das Verwaltungsgericht hat die Klage zu Recht im tenorierten Umfang abgewiesen, weil der ablehnende Bescheid der Regierung von Unterfranken vom 2. Juni 2008 insoweit rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch darauf, dass ihr der Beklagte bezüglich des Nachhilfeinstituts in H***** für den Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Januar 2010 und für das Nachhilfeinstitut in G***** für den Zeitraum vom 1. Mai 2008 bis zum 31. März 2010 eine Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erteilt.

- 19 1. Nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender Einrichtungen unter anderem dann umsatzsteuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Mit der Voraussetzung einer „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung stellt das Gesetz qualitative Anforderungen an die Einrichtung und die von ihr eingesetzten Lehrkräfte. Bei der Einrichtung muss es sich um ein seriöses Institut handeln, dessen Leistungen objektiv geeignet sind, der Prüfungsvorbereitung zu dienen. Zudem müssen die von ihr eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung aufweisen, um die Ziele der im Bereich der schulischen Ausbildung tätigen öffentlich-rechtlichen Träger in vergleichbarer Weise zu erfüllen (vgl. BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – juris und U.v. 3.12.1976 – VII C 73.75 – juris)
- 20 Strittig ist zwischen den Beteiligten allein, ob die in den Nachhilfeinstituten der Klägerin im jeweils maßgeblichen Zeitraum eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung besaßen. Das Verwaltungsgericht hat der Rechtsprechung des Senats (vgl. U.v. 30.9.2010 – 21 B 09.140 – BayVBI 2011, 178) folgend festgestellt, dass ein Nachhilfeinstitut ordnungsgemäß im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet, wenn mindestens 25 v.H. der vorgehaltenen Nachhilfelehrkräfte die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen nach Art. 1 Bayerisches Lehrerbildungsgesetz (BayLBG) besitzen, die übrigen Nachhilfelehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind und wenn sichergestellt ist, dass die voll ausgebildeten Lehrkräfte im Nachhilfeinstitut für pädagogische Fragen der übrigen Lehrkräfte unterstützend zur Verfügung stehen. Zu diesem Maßstab hat der Senat im Urteil vom 30. September 2010 (21 B 09.140 – BayVBI 2011, 178) ausgeführt:
- 21 „Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung der Privatschulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen gemäß § 4 Nr. 21 a) bb) UStG ist zum einen die Förderung und Verbilligung der schulischen und beruflichen Ausbildung, zum anderen die Herbeiführung einer steuerlichen Gleichbehandlung der privaten und öffentlichen Schulen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebenen Schulen bereits nach § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die steuerliche Gleichbehandlung ist jedoch nur gerechtfertigt, wenn das Unterrichtsangebot entsprechend ist und die eingesetzten Lehrkräfte eine mit dem Lehrpersonal an öffentlichen Schulen vergleichbare Qualifikation besitzen. Dem trägt das Erfordernis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung Rechnung, die die zuständige Landesbehörde - hier die Regierung von Unterfranken - als Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung zu bescheinigen

hat.

22

Im Fall eines Nachhilfeinstituts wie dem des Klägers als allgemeinbildender Einrichtung im Sinn des § 4 Nr. 21 a) bb) UStG kann die erforderliche Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule aber nicht so weit gehen, dass das Unterrichtsangebot und die Qualifikation der vorgehaltenen Lehrkräfte in jeder Hinsicht mit dem Standard an öffentlichen Schulen übereinstimmen müssen. Denn zum einen steht bei der Nachhilfe nicht ein pädagogisch fundiert aufbereiteter Unterricht im Vordergrund, wie etwa an einer Grundschule, Realschule oder einem Gymnasium, sondern die Nachhilfe dient vorrangig der Nachbereitung des schulischen Unterrichts und der Auffüllung von Wissenslücken. Zum anderen würde die Forderung, alle eingesetzten Nachhilfekräfte müssten die Lehramtsbefähigung für ein Lehramt haben, wohl dazu führen, dass kaum ein Nachhilfeinstitut die Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen könnte, weil die zur Bedarfsdeckung erforderliche Anzahl an ausgebildeten Lehrern, die zum Nachhilfeunterricht bereit wären, angesichts der angespannten Personalsituation an öffentlichen Schulen nicht zur Verfügung stehen dürfte. Unter Abwägung aller Umstände, vor allem auch der Besonderheiten des Nachhilfeunterrichts, ist der Senat deshalb zu der Überzeugung gelangt, dass eine ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung in einer Nachhilfeeinrichtung dann gewährleistet ist, wenn mindestens ein Viertel der vorgehaltenen Lehrkräfte die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen gemäß Art. 1 BayLBG besitzt und die übrigen Nachhilfelehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind. Dabei muss sichergestellt sein, dass die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pädagogischen Fragen den sonstigen Lehrkräften im Nachhilfeinstitut unterstützend zur Verfügung stehen. Der Senat orientiert sich bei der Bestimmung des Mindestanteils der Nachhilfelehrer mit Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen an der Praxis des Beklagten im Schuljahr 2008/09 an den staatlichen Realschulen und Gymnasien in Bayern. Nach der zum Gegenstand des Verfahrens gemachten Antwort des Staatsministeriums für Unterricht und Kultus vom 18. Mai 2010 auf eine schriftliche Anfrage der Abgeordneten Renate Will (FDP) vom 23. Februar 2010 (LT-Drs. 16/4942 vom 21.6.2010) waren wegen der angespannten Personalsituation zur Vermeidung von Unterrichtsausfall im Schuljahr 2008/09 an den Realschulen 1.206 Aushilfslehrkräfte befristet angestellt, von denen 913 keine Lehrbefähigung für ein Lehramt hatten, und an den Gymnasien 3.246, davon 2.459 ohne Lehramtsbefähigung. Der Anteil der befristet angestellten Lehrkräfte ohne Lehrbefähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen bei den Aushilfslehrkräften betrug somit jeweils ca. 75 v.H. an den Realschulen und Gymnasien. Umgekehrt besaßen demnach lediglich jeweils 25 v.H. der Aushilfslehrkräfte die entsprechende Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen gemäß Art. 1 BayLBG. Auch wenn den Aushilfslehrkräften von den betroffenen Schulleitungen erfahrene und geeignete Betreuungslehrkräfte zugeteilt werden, sich die einzelnen Beschäftigungsverhältnisse hinsichtlich ihrer Dauer und ihres Umfangs stark unterscheiden und die angespannte Personalsituation, die allerdings schon einige Jahre andauert, sich nach Darstellung des Kultusministeriums dem Ende zuneigt, ergibt sich aus den genannten Zahlen, dass der Beklagte offensichtlich davon ausgeht, dass bei einem Verhältnis von einem Viertel zu drei Viertel der Aushilfslehrkräfte mit und ohne Lehramtsbefähigung die reguläre Unterrichtsversorgung an den staatlichen Real-

schulen und Gymnasien in den jeweiligen Fächern noch sichergestellt ist. Umso mehr kann dann dieser Schlüssel unter dem Gesichtspunkt der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung als Orientierungshilfe auf Nachhilfeinstitute angewendet werden, bei denen nicht ein umfassendes pädagogisch fundiertes Unterrichtsangebot im Vordergrund steht, sondern die Nachbereitung des regulären Unterrichts und die Beseitigung von Wissenslücken. Bei der Anwendung des Schlüssels stellt der Senat in einer Gesamtschau auf alle Lehrkräfte des Nachhilfeinstituts ab.“

- 23 2. Die von der Klägerin vorgebrachten Einwendungen geben keinen Anlass, den Begriff der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung und das hier in diesem Zusammenhang maßgebende Kriterium der „erforderlichen Eignung“ der Lehrkräfte abweichend auszufüllen.
- 24 2.1 Die in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts vorgenommene Konkretisierung des Begriffs „ordnungsgemäße“ Prüfungsvorbereitung durch den Senat verletzt nicht das Gebot, nationale Vorschriften so weit wie möglich dahin auszulegen, dass sie die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip – vgl. dazu EuGH, U.v. 6.10.2005 – C-291/03 – juris; BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – juris).
- 25 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL sind die dort genannten Bildungsleistungen (u.a. Schul- und Hochschulunterricht) nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Die Regeln, nach denen den anderen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann, stellen die Mitgliedstaaten auf, wobei ihnen ein Ermessen zukommt. Denn Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL legt nicht fest, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann (vgl. EuGH, U.v. 28.11.2013 – C-319/12 – BeckRS 2013, 82246).
- 26 Danach ist nichts dagegen einzuwenden, wenn die Bestimmung des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG die Bescheinigung für eine private Einrichtung davon abhängig macht, dass die Leistungen des Unternehmers auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Es begegnet aber auch keinen durchgreifenden Bedenken, wenn diese Regelung dahin konkretisiert wird, dass 25 v.H. der Lehrkräfte die Befähigung zum Lehramt an öffentlichen Schulen nach Art. 1 BayLBG hat und die übrigen Lehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind. Denn die öffentlichen Schulen, auf deren Prüfung

vorbereitet werden soll, wahren selbst bei Vertretungs- und Aushilfslehrkräften zumindest ein Verhältnis von 25 v.H. Lehrkräften mit Lehramtsbefähigung zu 75 v.H. sonstig qualifizierten Lehrkräften. Das spricht dafür, dass die Schulbehörden des Beklagten andernfalls den die regulären Schulstunden ersetzenden Unterricht als nicht hinreichend geeignet erachten, den Schülern die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Von privaten Nachhilfeinstituten darf mithin Entsprechendes verlangt werden, weil deren Leistungen andernfalls objektiv betrachtet entgegen § 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL die Ziele der öffentlich-rechtlichen Schulen nicht in vergleichbarer Weise erfüllen.

27 2.2 Es widerspricht nicht dem Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG), der im Bereich der Umsatzsteuer im unionsrechtlichen Gebot der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, den Begriff der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung und in diesem Zusammenhang die erforderliche Eignung der eingesetzten Lehrkräfte wie geschehen auszufüllen.

28 2.2.1 Die Klägerin sieht sich einmal im Verhältnis zu Privatlehrern ungleich behandelt und verweist darauf, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht generell und damit ohne Nachweis der erforderlichen Eignung von der Umsatzsteuer zu befreien haben. Das führt nicht weiter. Wie dargelegt entspricht es Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL, dass eine Steuerbefreiung für Umsätze der Nachhilfeinstitute der Klägerin den Nachweis voraussetzt, dass dort im Sinne einer vergleichbaren Zielsetzung ordnungsgemäß auf eine (öffentlich-rechtliche) Prüfung vorbereitet wird. Im Übrigen besteht der sachliche Grund für diese Differenzierung einmal darin, dass eine Bildungseinrichtung einen Privatlehrer typischerweise nur dann mit der Durchführung von Schul- oder Hochschulunterricht betrauen wird, wenn sie sich von dessen erforderlicher Eignung überzeugt hat. Zudem befreit die Bestimmung des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden Einrichtungen nur, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen, mithin die danach erforderliche Bescheinigung einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung haben. Soweit die Klägerin solche Privatlehrer in den Blick nimmt, die in eigener Verantwortung (private) Nachhilfe erteilen und deshalb gegebenenfalls (nur) in unmittelbarer Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL eine Umsatzsteuerbefreiung beanspruchen können, lässt sie ungewürdigt, dass es mangels einer mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbaren Zielsetzung an der Gleichartigkeit der Leistungen fehlt.

- 29 2.2.2 Ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung liegt auch nicht darin, dass Nachhilfeunterricht an Volkshochschulen ohne den Nachweis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung von der Umsatzsteuer befreit ist. Es fehlt wiederum an der Gleichartigkeit der Leistungen, weil sich der Kontext, in dem die jeweilige Leistung erbracht wird, wesentlich unterscheidet (vgl. dazu BFH, U.v. 2.7.2014 – XI R 22/10 – juris unter Hinweis auf EuGH, U.v. 23.04.2009 – C-357/07 – juris). Bei den Nachhilfeinstituten der Klägerin handelt es sich um auf Gewinnerzielung gerichtete sowie auf die professionelle Nachhilfe von Schülern spezialisierte Einrichtungen. Demgegenüber sind Umsätze von Volkshochschulen nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nur steuerfrei, wenn von ihnen Vorträge, Kurse sowie andere Veranstaltungen zu gemeinnützigen Zwecken durchgeführt werden und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Erfüllt eine Volkshochschule diese Voraussetzungen nicht und hat die Nachhilfe personell einen Umfang, bei dem eine (selbständige) Einrichtung anzunehmen ist, erfordert eine Umsatzsteuerbefreiung ebenfalls den Nachweis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung. Denn in diesem Fall ist § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auch für eine in § 4 Nr. 22 UStG genannte Einrichtung anwendbar (vgl. Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Stand Februar 2010, § 4 Rn. 30 und Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Stand 18.12.2014, Abschn. 4.21.5 Abs. 1 Satz 3).
- 30 2.2.3 Ebenso wenig begründet es mangels vergleichbarer Leistungen den Vorwurf der steuerlichen Ungleichbehandlung, dass an staatlichen Schulen Schüler entgeltlichen, aber umsatzsteuerfreien Nachhilfeunterricht durchführen. Dem von der Klägerin mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2015 dazu vorgelegten „Anlagenkonvolut 4“ ist zu entnehmen, dass die Schulen insoweit regelmäßig nur vermittelnd und/oder unterstützend tätig werden, das Nachhilfeverhältnis aber zwischen den Schülern zustande kommt (Projekt „Schüler helfen Schülern“). Im Übrigen hat die Klägerin nicht substantiiert dargelegt, dass die Nachhilfe gebenden Schüler eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausüben und damit Unternehmer im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sind.
- 31 2.2.4 Schließlich sieht die Klägerin eine steuerliche Ungleichbehandlung darin, dass der Begriff der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung in der Behördenpraxis der Bundesländer mit unterschiedlichem Ergebnis ausgelegt wird. Daraus kann für sich genommen nichts gegen die vom Verwaltungsgericht zugrunde gelegte Konkretisierung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes abgeleitet werden.
- 32 2.3 Die nähere Bestimmung des Begriffs der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung in Bezug auf die erforderliche Eignung der Lehrkräfte durch den Senat gibt

einen tauglichen Entscheidungsmaßstab an die Hand.

- 33 2.3.1 Das wird nicht durch den Einwand der Klägerin infrage gestellt, die Qualität des gesamten Unterrichts werde nicht durch die Qualifikation von nur 25 v.H. des Lehrpersonals, sondern dadurch bestimmt, dass jeder einzelne Nachhilfelehrer für seine Aufgaben geeignet ist. Der Senat hat ausdrücklich festgestellt, dass die übrigen Nachhilfekräfte jedenfalls fachlich geeignet sein müssen und sichergestellt sein muss, dass die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pädagogischen Fragen den sonstigen Lehrkräften unterstützend zur Verfügung stehen.
- 34 2.3.2 Der Einwand, es sei wissenschaftlich belegt, dass die Eignung für einen erfolgreichen Nachhilfeunterricht keine Lehramtsbefugnis erfordere, stellt in seiner Allgemeinheit den hier zugrunde gelegten Maßstab nicht mit Erfolg infrage. Unabhängig davon berücksichtigt die Klägerin insoweit nicht hinreichend, dass es für eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nicht auf eine Eignung schlechthin ankommt. Maßgebend ist vielmehr, ob die von ihr eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung aufweisen, um die Ziele der im Bereich der schulischen Ausbildung tätigen öffentlich-rechtlichen Träger in vergleichbarer Weise zu erfüllen (vgl. BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – NVwZ 2014, 378/379). Das von ihr vorgelegte „Qualitätszertifikat“ des Prof. Dr. ***** ****, Lehrstuhl für Schulpädagogik der Universität ******, vom 19. Dezember 2013 greift damit allein schon deshalb zu kurz, weil es lediglich bestätigt, dass durch eine regelmäßige Überprüfung sicher gestellt werde, dass die Nachhilfelehrer mit dem *****-Lernkonzept sowie der individuellen Förderung von Schülern in der kleinen Gruppe bestens vertraut seien.
- 35 2.3.3 Ebenso wenig spricht das von der Klägerin angeführte Beispiel gegen die Tauglichkeit des gewählten Maßstabs. Es ist nicht sachwidrig, wenn eine Einrichtung die Umsatzsteuerbefreiung für den Fall verliert, dass zu acht Lehrkräften eine neunte Lehrkraft hinzukommt und dadurch die erforderliche Anzahl von Lehrkräften mit Lehramtsbefugnis unterschritten wird. Die Unterrichtstätigkeit wird nicht allein durch die Beziehung zwischen den Lehrkräften und den Schülern geprägt, sondern auch durch den organisatorischen Rahmen der fraglichen Einrichtung (vgl. EuGH, U.v. 14.6.2007 – C-434/05 – juris). Darin fügt sich ein, dass eine Unterstützung der übrigen Lehrkräfte durch die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pädagogischen Fragen sichergestellt sein muss. Es ist davon auszugehen, dass eine solche Beratung typischerweise nicht mehr hinreichend gewährleistet ist, wenn die Zahl der Lehrkräfte mit Lehramtsbefugnis das vom Senat vorausgesetzte Verhältnis unterschreitet.

- 36 Das Gebot, für die Frage der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung die Einrichtung in ihrer Gesamtheit in den Blick zu nehmen, folgt aus dem Wortlaut, der Systematik und dem Sinn und Zweck des Gesetzes. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG stellt ersichtlich auf die „Einrichtung“ ab. Denn die unter Doppelbuchst. aa dieser Vorschrift normierte Voraussetzung für eine Umsatzsteuerbefreiung knüpft an die im einleitenden Satz genannten Einrichtungen an, indem sie bestimmt: „wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind ...“. Die in Doppelbuchst. bb genannte, alternativ hinzutretende und hier inmitten stehende Voraussetzung für eine Steuerbefreiung verlangt ohne erkennbaren Wechsel des Gegenstands der Anknüpfung, dass die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass „sie“ und damit die Einrichtung auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Die Regelung des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG bestätigt, dass es für die Bewertung der Leistungen als ordnungsgemäß auf die Einrichtung als Ganzes ankommt. Danach sind von der Umsatzsteuer befreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen „allgemeinbildenden Einrichtungen“, soweit „diese“ die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen. Für eine solchermaßen vorzunehmende Gesamtschau spricht letztlich auch, dass die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG nach ihrem Sinn und Zweck auf die Einrichtung insgesamt abstellt. Die Befreiung dient unter anderem dazu die privaten allgemeinbildenden Einrichtungen, welche die entsprechenden Leistungen erbringen, mit den nach § 2 Abs. 3 UStG steuerbefreiten öffentlichen Schulen umsatzsteuerlich gleichstellen.
- 37 2.3.4 Entgegen der Annahme der Klägerin führt die „Herleitung der 25 %-Regel“ anhand der Qualifikation von Aushilfskräften an öffentlichen Schulen nicht dazu, dass die privaten Nachhilfeeinrichtungen die Entwicklung der Berufsqualifikation von Aushilfskräften an Realschulen und Gymnasien ständig nachvollziehen müssen.
- 38 Dieser Maßstab beruht auf der Wertung, dass die Schulbehörden des Beklagten bei einem ungünstigeren Verhältnis von Aushilfs- und Vertretungslehrern mit und ohne Lehramtsbefugnis den „Ersatzunterricht“ als nicht hinreichend geeignet erachten, den Schülern die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Er wurde aus der Einstellungspraxis des Beklagten im personalwirtschaftlich sehr schwierigen Schuljahr 2008/09 für die staatlichen Realschulen und Gymnasien abgeleitet und kann gleichsam als Mindeststandard betrachtet werden, weil er sich als eine bisher erreichte und zugestandene Untergrenze darstellt. Das verdeutlicht das von dem Beklagten mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2015 vorgelegte Zahlenmaterial. Im Ergebnis ist daraus zu ersehen, dass der Anteil der Aushilfs- und Vertretungslehrkräfte an öf-

fentlichen Gymnasien und Realschulen mit Lehramtsbefähigung seit dem Schuljahr 2008/09 gestiegen ist und sich im Mittel bei etwa 50 v.H. bewegt.

- 39 3. Das Verwaltungsgericht ist unter Anwendung des „25 v.H.-Maßstabs“ zu Recht zu dem Ergebnis gekommen, dass die Klägerin für die Nachhilfeinstitute in H***** und G***** bezüglich des im Berufungsverfahren jeweils maßgebenden Zeitraums (H***** 1.7.2008 bis 31.01.2010/G***** 1.5.2008 bis 31.3.2010) keine Bescheinigung im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb beanspruchen kann.
- 40 3.1 Dabei ist hier, wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausgeführt hat, jedes Nachhilfeinstitut für sich in den Blick zu nehmen, weil es sich um selbständige Einrichtungen im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG handelt. Dementsprechend übergab die Klägerin der Regierung von Unterfranken für die verfahrensgegenständlichen Nachhilfeinstitute jeweils einen „Ergänzungsvertrag zum Franchisevertrag“ vom 17./22. Oktober 2007. In der mündlichen Verhandlung am 20. Oktober 2015 hat die Bevollmächtigte der Klägerin dazu erklärt, dass nach der üblichen Praxis mit dem Franchisegeber für jeden Standort ein gesonderter Franchisevertrag geschlossen werde.
- 41 3.2 Für das Nachhilfeinstitut in H***** wurde der bis zum 30. Juni 2008 gegebene Anteil von 25 v.H. an Lehrkräften mit Lehramtsbefähigung ab dem 1. Juli 2008 nicht mehr erreicht. Nach der von der Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten und seitens des Beklagten nicht konkret in Zweifel gezogenen Aufstellung (Anlage K 11 – Bl. 134 der VG-Akte) wies an diesem Standort lediglich eine Grundschullehrerin die zu fordernde Lehramtsbefähigung. Diese Lehrkraft war jedoch nur bis zum 30. Juni 2008 eingesetzt. Die Klägerin selbst zählt bei der Anteilsberechnung nicht mit, weil sie nicht als Lehrkraft tätig war.
- 42 Am Standort G***** wies nach vorgenannter Aufstellung *eine* Volksschullehrerin die zu fordernde Lehramtsbefähigung auf. Hinzu kamen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum stets vier weitere Lehrkräfte ohne diese Befähigung, so dass auch hier das vorausgesetzte Verhältnis von Lehrkräften mit und ohne Lehramtsbefähigung nicht gewahrt war.
- 43 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 167 VwGO, § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 44 5. Die Revision wird wegen einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO). Das Verfahren gibt Gelegenheit zu einer Klärung

der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei Nachhilfeinstituten für Schüler mit Blick auf die erforderliche Eignung der eingesetzten Lehrkräfte von einer ordnungsgemäßen Vorbereitung auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegenden Prüfung im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auszugehen ist.

Rechtsmittelbelehrung

- 45 Nach § 139 VwGO kann die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) eingelegt werden. Die Revision muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. Sie ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Begründung ist beim Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig (Postfachanschrift: Postfach 10 08 54, 04008 Leipzig), einzureichen. Die Revisionsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.
- 46 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

Wünschmann

RiVGH Dachlauer ist an
der Unterschrift verhindert

RiVGH Klinke ist an der
Unterschrift verhindert

Wünschmann

Wünschmann

47

Beschluss:

48 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 5.000,00 EUR festgesetzt
49 (§§ 47, 52 Abs. 2 GKG).

Wünschmann

RiVGH Dachlauer ist an
der Unterschrift verhindert

RiVGH Klinke ist an der
Unterschrift verhindert

Wünschmann

Wünschmann

21 B 14.2092
W 6 K 11.154

*Großes Staats-
wappen*

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof

Im Namen des Volkes

In der Verwaltungsstreitsache

***** * *****
***** , *****

- ***** -

*****.

***** * *****
***** , *****

gegen

Freistaat Bayern,

vertreten durch:

Landesanwaltschaft Bayern,
Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach,

- Beklagter -

wegen

Erteilung einer Bescheinigung nach dem UStG;

hier: Berufung des Klägers und des Beklagten gegen das Urteil des Bayerischen
Verwaltungsgerichts Würzburg vom 13. April 2011,

erlässt der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, 21. Senat,
durch den Vorsitzenden Richter am Verwaltungsgerichtshof Wünschmann,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Dachlauer,
den Richter am Verwaltungsgerichtshof Klinker

aufgrund mündlicher Verhandlung vom **20. Oktober 2015**
am **26. Oktober 2015**

folgendes

Urteil:

- I. Die Berufungen des Klägers und des Beklagten werden zurückgewiesen.
- II. Der Kläger hat $\frac{3}{4}$ und der Beklagte hat $\frac{1}{4}$ der Kosten des Berufungsverfahrens zu tragen.
- III. Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Kostenschuldner darf die Vollstreckung gegen Sicherheitsleistung in Höhe von 110 v.H. des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht der jeweilige Kostengläubiger zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- IV. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger über die in erster Instanz zugeprochenen Zeiträume hinaus von dem Beklagten eine Bescheinigung nach dem Umsatzsteuergesetz beanspruchen kann, dass die Leistungen seiner Nachhilfeinstitute ordnungsgemäß auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten.
2. Der Kläger betreibt als Franchise-Partner der „*****“ Nachhilfeinstitute im Regierungsbezirk Unterfranken an den Standorten B** *****, B** *****, H***** und M***** Die Nachhilfekurse werden für Schüler von Grund-, Haupt- und Realschulen sowie von Gymnasien angeboten und sollen auf Klassenarbeiten, Zwischenzeugnisse, Versetzungen und Schulabschlüsse vorbereiten. Mit Schreiben vom 11. Januar 2008 beantragte der Kläger bei der Regierung von Unterfranken für die Einrichtungen in M***** und in B** ***** eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG. Unter dem 10. November 2009 beantragte er eine solche Bescheinigung für die Nachhilfeinstitute in H***** und in B** *****.

Unter dem 13. März 2010 übersandte er der Regierung von Unterfranken ein ausgefülltes Antragsformular.

3 Mit Bescheid vom 20. Januar 2011 erteilte die Regierung von Unterfranken die begehrte Bescheinigung lediglich für den Zeitraum vom 19. August 2010 bis zum 31. August 2012.

4 Das Verwaltungsgericht Würzburg hat den Beklagten mit Urteil vom 13. April 2011 unter teilweiser Aufhebung des Bescheids verpflichtet, dem Kläger die Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG für die Nachhilfeinstitute in H***** und B** ***** bereits für die Zeit ab dem 5. Oktober 2009 und für das Nachhilfeinstitut in B** ***** bereits für die Zeit ab dem 20. Oktober 2009 zu erteilen. Im Übrigen hat es die Klage abgewiesen.

5 Der Senat hat mit Beschluss vom 12. Dezember 2011 auf Antrag des Klägers und des Beklagten jeweils die Berufung zugelassen.

6 2. Der Kläger lässt zur Begründung seiner Berufung vortragen:

7 Die Auslegung des Begriffs „ordnungsgemäße Vorbereitung“ durch den Senat im Urteil vom 30.09.2010 und das insoweit herangezogene Kriterium, dass mindestens 25 v.H. der Nachhilfelehrer ein abgeschlossenes Lehramtsstudium nachweisen müssen, widerspreche den Vorgaben des Europarechts zur Umsatzsteuer. Im Sinn einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Abs. 1 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sei es erforderlich, dass die Landesbehörden eine Bescheinigung dann erteilen, wenn keine Gründe vorliegen, die unter Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie – MwSt-RL) zur Verweigerung der Steuerbefreiung berechtigen würden. Damit könne es allein Aufgabe der zuständigen Behörde sein, die von den Einrichtungen verfolgte Zielsetzung zu überprüfen, denn nach der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL müsse die von der Einrichtung verfolgte Zielsetzung anerkannt werden und nicht die Einrichtung selbst.

8 Der Kläger stehe in Wettbewerb mit anderen Anbietern von Nachhilfeunterricht, die ohne jeden Nachweis der Qualifikation der eingesetzten Lehrkräfte umsatzsteuerfrei leisten könnten. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwSt-RL sei der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht generell von der Umsatzsteuer zu befreien. Die Schaffung einer Wettbewerbsgleichheit ausschließlich für Unterricht, der eine dem Unterricht durch öffentliche Stellen vergleichbare Qualität besitze, sei daher nicht Zielrichtung der Befreiungsregelungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j

MwSt-RL. Im Fall der privaten Nachhilfeeinrichtungen müsse eine Gleichmäßigkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung im Verhältnis zu Privatlehrern gewährleistet sein. Letztere seien aber generell umsatzsteuerbefreit, ohne dass die Bescheinigung einer Landesbehörde benötigt werde. Entsprechendes gelte auch bezüglich der Volkshochschulen und bezüglich des Nachhilfeunterrichts, der an Schulen erteilt werde. Schließlich sei auch keine Belastungsgerechtigkeit gegeben, weil die Umsetzung der hier maßgeblichen Norm in den Bundesländern verschieden sei.

- 9 Die Eignung der eingesetzten Lehrkräfte im Sinn der „25 %-Regel“ sei ein untaugliches Kriterium dafür, die mit öffentlichen Einrichtungen vergleichbare Zielsetzung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu überprüfen. Nehme man als Zielsetzung die ordnungsgemäße Vorbereitung der Schüler auf von ihnen abzulegende Prüfungen an, könne es nur darauf ankommen, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Qualität des Unterrichtsangebots insgesamt eine solche Vorbereitung nicht zulasse. Die Qualität des gesamten Unterrichts werde nicht durch die Qualifikation von nur 25 v.H. des Lehrpersonals, sondern dadurch bestimmt, dass jeder einzelne Nachhilfelehrer für seine Aufgaben geeignet sei. Die Eignung für einen erfolgreichen Nachhilfeunterricht erfordere allerdings keine Lehramtsbefugnis, was wissenschaftlich belegt sei. Der vom Verwaltungsgericht zugrunde gelegte Maßstab führe zu sachlich nicht zu rechtfertigenden Konsequenzen. Der zusätzliche Unterricht durch einen – unstrittig qualifizierten und auch als Aushilfslehrer oder sogar Quereinsteiger im öffentlichen Schulwesen zugelassenen – Diplom-Mathematiker würde gegebenenfalls dazu führen, dass nicht nur der zusätzliche Unterricht, sondern auch der bislang erteilte Unterricht nicht länger als ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung bewertet werde. Das wäre etwa dann der Fall, wenn dieser Mathematiklehrer zu acht Nachhilfelehrern hinzukäme, von denen zwei eine Lehramtsbefugnis besäßen. Zudem seien die privaten Nachhilfeeinrichtungen gleichsam verpflichtet, die Entwicklung der Berufsqualifikation von Aushilfskräften an Realschulen und Gymnasien zu verfolgen und jeweils daran ihre Quote an Nachhilfelehrern mit Lehramtsbefähigung auszurichten.

- 10 Der Kläger beantragt:

- 11 Der Beklagte wird unter Abänderung des angefochtenen Urteils verpflichtet, dem Kläger die mit Schreiben vom 13. März 2010 beantragte Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG hinsichtlich der Einrichtungen in M***** und B** ***** bereits mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008, hinsichtlich der Einrichtung in H***** mit Wirkung ab dem 1. September 2008 und hinsichtlich der Einrichtung in B** ***** mit Wirkung ab dem 1. November 2008 zu erteilen.

- 12 Der Beklagte beantragt,
- 13 die Klage unter Abänderung des Urteils des Verwaltungsgerichts Würzburg vom 13. April 2011 insgesamt abzuweisen.
- 14 Das Verwaltungsgericht komme unter vordergründiger Orientierung an der Rechtsprechung des Senats zu dem Ergebnis, dass der Kläger eine Quote von 25 v.H. an Nachhilfelehrern mit Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen in B** ***-***** und H***** ab dem 5. Oktober 2009 und in B** ***** ab dem 20. Oktober 2009 erreicht habe. Die insoweit herangezogene Anlage K2 zum Schriftsatz des Klägers vom 21. Februar 2011 gebe jedoch lediglich Aufschluss über die tatsächlich eingesetzten Lehrkräfte, nicht aber über die vorgehaltenen Lehrkräfte. Die Quote von 25 v.H. müsse jedoch bezüglich der vorgehaltenen Lehrkräfte eingehalten werden. Der tatsächliche Einsatz von Lehrkräften unterliege naturgemäß starken Schwankungen und sei kaum nachprüfbar. Es bestünden zudem Bedenken gegen die Glaubhaftigkeit der Angaben des Klägers. Die Anlage K2 sei erstmals im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegt worden; erst dadurch sei die Quote von 25 v.H. an Nachhilfelehrern mit Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen erreicht worden.
- 15 Die 25 %-Quote sei unionsrechtskonform. Um eine vergleichbare Zielsetzung im Sinn von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL anzuerkennen, sei die Ausbildung der an einer Einrichtung vorgesehenen Lehrkräfte ein sachgerechtes Kriterium. Es bestehe keine Vergleichbarkeit mit dem in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL geregelten Sachverhalt. Das vom Kläger gewählte Beispiel widerlege nicht die Vertretbarkeit des zugrunde gelegten Maßstabs. Allen Quotenregelungen seien solche Grenzfälle einer knappen Unterschreitung immanent und deshalb hinzunehmen. Schließlich sei der Begriff der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung durchaus auf das Schulrecht und damit auf Landesrecht bezogen. Eine unterschiedliche Handhabung im Vollzug durch die Bundesländer sei mithin systemimmanent.
- 16 3. Der Senat hat das Berufungsverfahren mit Beschluss vom 25. Januar 2013 bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union im Verfahren C-319/12 ausgesetzt und nach Ergehen dieser Entscheidung (EuGH, U.v. 28.11.2013 – C-319/12 – BeckRS 2013, 82246) mit Beschluss vom 25. September 2014 fortgesetzt.
- 17 4. Ergänzend wird auf den Inhalt der Gerichts- und Behördenakten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 20. Oktober 2015 verwiesen.

Entscheidungsgründe:

- 18 Die zulässigen Berufungen des Klägers und des Beklagten sind unbegründet.
- 19 Das Verwaltungsgericht hat die Klage zu Recht im tenorierten Umfang abgewiesen, weil der ablehnende Bescheid der Regierung von Unterfranken vom 20. Januar 2011 (auch) insoweit rechtmäßig ist und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO). Der Kläger hat keinen Anspruch darauf, dass ihm der Beklagte bezüglich des Nachhilfeinstituts in M***** für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 18. August 2010, für das Nachhilfeinstitut in B** ***** für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 19. Oktober 2009 und für die Nachhilfeinstitute in B** ***** sowie in H***** für die Zeiträume vom 1. Januar 2008 bzw. vom 1. September 2008 bis zum 4. Oktober 2009 eine Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erteilt (1.). Der Beklagte wendet sich ohne Erfolg dagegen, dass ihn das Verwaltungsgericht verpflichtet hat, dem Kläger bezüglich der Nachhilfeinstitute in H***** und B** ***** für den Zeitraum vom 5. Oktober 2009 bis zum 18. August 2010 und bezüglich des Nachhilfeinstituts in B** ***** für den Zeitraum vom 20. Oktober 2009 bis zum 18. August 2010 eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zu erteilen (2.).
- 20 1. Nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender Einrichtungen unter anderem dann umsatzsteuerfrei, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Mit der Voraussetzung einer „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung stellt das Gesetz qualitative Anforderungen an die Einrichtung und die von ihr eingesetzten Lehrkräfte. Bei der Einrichtung muss es sich um ein seriöses Institut handeln, dessen Leistungen objektiv geeignet sind, der Prüfungsvorbereitung zu dienen. Zudem müssen die von ihr eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung aufweisen, um die Ziele der im Bereich der schulischen Ausbildung tätigen öffentlich-rechtlichen Träger in vergleichbarer Weise zu erfüllen (vgl. BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – juris und U.v. 3.12.1976 – VII C 73.75 – juris)
- 21 1.1 Strittig ist zwischen den Beteiligten allein, ob die in den Nachhilfeinstituten des Klägers im jeweils maßgeblichen Zeitraum eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung besaßen. Das Verwaltungsgericht hat der Rechtsprechung des Senats (vgl. U.v. 30.9.2010 – 21 B 09.140 – BayVBI 2011, 178) folgend festgestellt, dass ein

Nachhilfeinstitut ordnungsgemäß im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereitet, wenn mindestens 25 v.H. der vorgehaltenen Nachhilfelehrkräfte die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen nach Art. 1 Bayerisches Lehrerbildungsgesetz (BayLBG) besitzen, die übrigen Nachhilfelehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind und wenn sichergestellt ist, dass die voll ausgebildeten Lehrkräfte im Nachhilfeinstitut für pädagogische Fragen der übrigen Lehrkräfte unterstützend zur Verfügung stehen. Zu diesem Maßstab hat der Senat im Urteil vom 30. September 2010 (21 B 09.140 – BayVBl 2011, 178) ausgeführt:

22 „Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung der Privatschulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen gemäß § 4 Nr. 21 a) bb) UStG ist zum einen die Förderung und Verbilligung der schulischen und beruflichen Ausbildung, zum anderen die Herbeiführung einer steuerlichen Gleichbehandlung der privaten und öffentlichen Schulen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebenen Schulen bereits nach § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die steuerliche Gleichbehandlung ist jedoch nur gerechtfertigt, wenn das Unterrichtsangebot entsprechend ist und die eingesetzten Lehrkräfte eine mit dem Lehrpersonal an öffentlichen Schulen vergleichbare Qualifikation besitzen. Dem trägt das Erfordernis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung Rechnung, die die zuständige Landesbehörde - hier die Regierung von Unterfranken - als Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung zu bescheinigen hat.

23 Im Fall eines Nachhilfeinstituts wie dem des Klägers als allgemeinbildender Einrichtung im Sinn des § 4 Nr. 21 a) bb) UStG kann die erforderliche Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule aber nicht soweit gehen, dass das Unterrichtsangebot und die Qualifikation der vorgehaltenen Lehrkräfte in jeder Hinsicht mit dem Standard an öffentlichen Schulen übereinstimmen müssen. Denn zum einen steht bei der Nachhilfe nicht ein pädagogisch fundiert aufbereiteter Unterricht im Vordergrund, wie etwa an einer Grundschule, Realschule oder einem Gymnasium, sondern die Nachhilfe dient vorrangig der Nachbereitung des schulischen Unterrichts und der Auffüllung von Wissenslücken. Zum anderen würde die Forderung, alle eingesetzten Nachhilfekräfte müssten die Lehramtsbefähigung für ein Lehramt haben, wohl dazu führen, dass kaum ein Nachhilfeinstitut die Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen könnte, weil die zur Bedarfsdeckung erforderliche Anzahl an ausgebildeten Lehrern, die zum Nachhilfeunterricht bereit wären, angesichts der angespannten Personalsituation an öffentlichen Schulen nicht zur Verfügung stehen dürfte. Unter Abwägung aller Umstände, vor allem auch der Besonderheiten des Nachhilfeunterrichts, ist der Senat deshalb zu der Überzeugung gelangt, dass eine ordnungsgemäße Prüfungsvorbereitung in einer Nachhilfeeinrichtung dann gewährleistet ist, wenn mindestens ein Viertel der vorgehaltenen Lehrkräfte die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen gemäß Art. 1 BayLBG besitzt und die übrigen Nachhilfelehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind. Dabei muss sichergestellt sein, dass die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pä-

dagogischen Fragen den sonstigen Lehrkräften im Nachhilfeinstitut unterstützend zur Verfügung stehen. Der Senat orientiert sich bei der Bestimmung des Mindestanteils der Nachhilfelehrer mit Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen an der Praxis des Beklagten im Schuljahr 2008/09 an den staatlichen Realschulen und Gymnasien in Bayern. Nach der zum Gegenstand des Verfahrens gemachten Antwort des Staatsministeriums für Unterricht und Kultus vom 18. Mai 2010 auf eine schriftliche Anfrage der Abgeordneten Renate Will (FDP) vom 23. Februar 2010 (LT-Drs. 16/4942 vom 21.6.2010) waren wegen der angespannten Personalsituation zur Vermeidung von Unterrichtsausfall im Schuljahr 2008/09 an den Realschulen 1.206 Aushilfslehrkräfte befristet angestellt, von denen 913 keine Lehrbefähigung für ein Lehramt hatten, und an den Gymnasien 3.246, davon 2.459 ohne Lehramtsbefähigung. Der Anteil der befristet angestellten Lehrkräfte ohne Lehrbefähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen bei den Aushilfslehrkräften betrug somit jeweils ca. 75 v.H. an den Realschulen und Gymnasien. Umgekehrt besaßen demnach lediglich jeweils 25 v.H. der Aushilfslehrkräfte die entsprechende Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen gemäß Art. 1 BayLBG. Auch wenn den Aushilfslehrkräften von den betroffenen Schulleitungen erfahrene und geeignete Betreuungslehrkräfte zugeteilt werden, sich die einzelnen Beschäftigungsverhältnisse hinsichtlich ihrer Dauer und ihres Umfangs stark unterscheiden und die angespannte Personalsituation, die allerdings schon einige Jahre andauert, sich nach Darstellung des Kultusministeriums dem Ende zuneigt, ergibt sich aus den genannten Zahlen, dass der Beklagte offensichtlich davon ausgeht, dass bei einem Verhältnis von einem Viertel zu drei Viertel der Aushilfslehrkräfte mit und ohne Lehramtsbefähigung die reguläre Unterrichtsversorgung an den staatlichen Realschulen und Gymnasien in den jeweiligen Fächern noch sichergestellt ist. Umso mehr kann dann dieser Schlüssel unter dem Gesichtspunkt der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung als Orientierungshilfe auf Nachhilfeinstitute angewendet werden, bei denen nicht ein umfassendes pädagogisch fundiertes Unterrichtsangebot im Vordergrund steht, sondern die Nachbereitung des regulären Unterrichts und die Beseitigung von Wissenslücken. Bei der Anwendung des Schlüssels stellt der Senat in einer Gesamtschau auf alle Lehrkräfte des Nachhilfeinstituts ab.“

- 24 1.2. Die von dem Kläger vorgebrachten Einwendungen geben keinen Anlass, den Begriff der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung und das hier in diesem Zusammenhang maßgebende Kriterium der „erforderlichen Eignung“ der Lehrkräfte abweichend auszufüllen.
- 25 1.2.1 Die in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts vorgenommene Konkretisierung des Begriffs „ordnungsgemäße“ Prüfungsvorbereitung durch den Senat verletzt nicht das Gebot, nationale Vorschriften so weit wie möglich dahin auszulegen, dass sie die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip – vgl. dazu EuGH, U.v. 6.10.2005 – C-291/03 – juris; BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – juris).

- 26 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL sind die dort genannten Bildungsleistungen (u.a. Schul- und Hochschulunterricht) nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Die Regeln, nach denen den anderen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann, stellen die Mitgliedstaaten auf, wobei ihnen ein Ermessen zukommt. Denn Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL legt nicht fest, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann (vgl. EuGH, U.v. 28.11.2013 – C-319/12 – BeckRS 2013, 82246).
- 27 Danach ist nichts dagegen einzuwenden, wenn der Gesetzgeber mit § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG die Bescheinigung für eine private Einrichtung davon abhängig macht, dass die Leistungen des Unternehmers auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Es begegnet aber auch keine durchgreifenden Bedenken, wenn diese Bestimmung dahin konkretisiert wird, dass 25 v.H. der Lehrkräfte die Befähigung zum Lehramt an öffentlichen Schulen nach Art. 1 BayLBG hat und die übrigen Lehrkräfte jedenfalls fachlich geeignet sind. Denn die öffentlichen Schulen, auf deren Prüfung vorbereitet werden soll, wahren selbst bei Vertretungs- und Aushilfslehrkräften zumindest ein Verhältnis von 25 v.H. Lehrkräften mit Lehramtsbefähigung zu 75 v.H. sonstig qualifizierten Lehrkräften. Das spricht dafür, dass die Schulbehörden des Beklagten andernfalls den die regulären Schulstunden ersetzenden Unterricht als nicht hinreichend geeignet erachten, den Schülern die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Von privaten Nachhilfeinstituten darf mithin Entsprechendes verlangt werden, weil deren Leistungen andernfalls objektiv betrachtet entgegen § 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL die Ziele der öffentlich-rechtlichen Schulen nicht in vergleichbarer Weise erfüllen.
- 28 1.2.2 Es widerspricht nicht dem Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG), der im Bereich der Umsatzsteuer im unionsrechtlichen Gebot der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, den Begriff der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung und in diesem Zusammenhang die erforderliche Eignung der eingesetzten Lehrkräfte wie geschehen auszufüllen.
- 29 Der Kläger sieht sich einmal im Verhältnis zu Privatlehrern ungleich behandelt und verweist darauf, dass nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht generell und damit

ohne Nachweis der erforderlichen Eignung von der Umsatzsteuer zu befreien haben. Das führt nicht weiter. Wie dargelegt entspricht es Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL, dass eine Steuerbefreiung für Umsätze der Nachhilfeinstitute des Klägers den Nachweis voraussetzt, dass dort im Sinne einer vergleichbaren Zielsetzung ordnungsgemäß auf eine (öffentlich-rechtliche) Prüfung vorbereitet wird. Im Übrigen besteht der sachliche Grund für diese Differenzierung einmal darin, dass eine Bildungseinrichtung einen Privatlehrer typischerweise nur dann mit der Durchführung von Schul- oder Hochschulunterricht betrauen wird, wenn sie sich von dessen erforderlicher Eignung überzeugt hat. Zudem befreit die Bestimmung des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden Einrichtungen nur, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen, mithin die danach erforderliche Bescheinigung einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung haben. Soweit der Kläger solche Privatlehrer in den Blick nimmt, die in eigener Verantwortung (private) Nachhilfe erteilen und deshalb gegebenenfalls (nur) in unmittelbarer Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwSt-RL eine Umsatzsteuerbefreiung beanspruchen können, lässt er ungewürdigt, dass es mangels einer mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbaren Zielsetzung an der Gleichartigkeit der Leistungen fehlt.

- 30 Ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung liegt auch nicht darin, dass Nachhilfeunterricht an Volkshochschulen ohne den Nachweis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung von der Umsatzsteuer befreit ist. Es fehlt wiederum an der Gleichartigkeit der Leistungen, weil sich der Kontext, in dem die jeweilige Leistung erbracht wird, wesentlich unterscheidet (vgl. dazu BFH, U.v. 2.7.2014 – XI R 22/10 – juris unter Hinweis auf EuGH, U.v. 23.04.2009 – C-357/07 – juris). Bei den Nachhilfeinstituten des Klägers handelt es sich um auf Gewinnerzielung gerichtete sowie auf die professionelle Nachhilfe von Schülern spezialisierte Einrichtungen. Demgegenüber sind Umsätze von Volkshochschulen nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nur steuerfrei, wenn von ihnen Vorträge, Kurse sowie andere Veranstaltungen zu gemeinnützigen Zwecken durchgeführt werden und die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Erfüllt eine Volkshochschule diese Voraussetzungen nicht und hat die Nachhilfe personell einen Umfang, bei dem eine (selbständige) Einrichtung anzunehmen ist, erfordert eine Umsatzsteuerbefreiung ebenfalls den Nachweis einer ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung. Denn in diesem Fall ist § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auch für eine in § 4 Nr. 22 UStG genannte Einrichtung anwendbar (vgl. Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Stand Februar 2010, § 4 Rn. 30 und Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Stand 18.12.2014, Abschn. 4.21.5 Abs. 1 Satz 3).

- 31 Ebenso wenig begründet es mangels vergleichbarer Leistungen den Vorwurf der steuerlichen Ungleichbehandlung, dass an staatlichen Schulen Schüler entgeltlichen, aber umsatzsteuerfreien Nachhilfeunterricht durchführen. Dem von den Klägerbevollmächtigten mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2015 dazu vorgelegten „Anlagenkonvolut 4“ ist zu entnehmen, dass die Schulen insoweit regelmäßig nur vermittelnd und/oder unterstützend tätig werden, das Nachhilfeverhältnis aber zwischen den Schülern zustande kommt (Projekt „Schüler helfen Schülern“). Im Übrigen hat der Kläger nicht substantiiert dargelegt, dass die Nachhilfe gebenden Schüler eine gewerbliche Tätigkeit selbständig ausüben und damit Unternehmer im Sinn des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG sind.
- 32 Schließlich sieht der Kläger eine steuerliche Ungleichbehandlung darin, dass der Begriff der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung in der Behördenpraxis der Bundesländer mit unterschiedlichem Ergebnis ausgelegt wird. Daraus kann für sich genommen nichts gegen die vom Verwaltungsgericht zugrunde gelegte Konkretisierung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes abgeleitet werden.
- 33 1.2.3 Die nähere Bestimmung des Begriffs der „ordnungsgemäßen“ Prüfungsvorbereitung in Bezug auf die erforderliche Eignung der Lehrkräfte durch den Senat gibt einen tauglichen Entscheidungsmaßstab an die Hand.
- 34 Das wird nicht durch den Einwand des Klägers infrage gestellt, die Qualität des gesamten Unterrichts werde nicht durch die Qualifikation von nur 25 v.H. des Lehrpersonals, sondern dadurch bestimmt, dass jeder einzelne Nachhilfelehrer für seine Aufgaben geeignet ist. Der Senat hat ausdrücklich festgestellt, dass die übrigen Nachhilfekräfte jedenfalls fachlich geeignet sein müssen und sichergestellt sein muss, dass die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pädagogischen Fragen den sonstigen Lehrkräften unterstützend zur Verfügung stehen.
- 35 Der Einwand, es sei wissenschaftlich belegt, dass die Eignung für einen erfolgreichen Nachhilfeunterricht keine Lehramtsbefugnis erfordere, stellt in seiner Allgemeinheit den hier zugrunde gelegten Maßstab nicht mit Erfolg infrage. Unabhängig davon berücksichtigt der Kläger insoweit nicht hinreichend, dass es für eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG nicht auf eine Eignung schlechthin ankommt. Maßgebend ist vielmehr, ob die von ihm eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung aufweisen, um die Ziele der im Bereich der schulischen Ausbildung tätigen öffentlich-rechtlichen Träger in vergleichbarer Weise zu erfüllen (vgl. BVerwG, U.v. 12.6.2013 – 9 C 4.12 – NVwZ 2014, 378/379). Das von

ihm vorgelegte „Qualitätszertifikat“ des Prof. Dr. ***** ****, Lehrstuhl für Schulpädagogik der Universität *****, vom 19. Dezember 2013 greift damit allein schon deshalb zu kurz, weil es lediglich bestätigt, dass durch eine regelmäßige Überprüfung sicher gestellt werde, dass die Nachhilfelehrer mit dem *****-Lernkonzept sowie der individuellen Förderung von Schülern in der kleinen Gruppe bestens vertraut seien.

- 36 Ebenso wenig spricht das vom Kläger angeführte Beispiel gegen die Tauglichkeit des gewählten Maßstabs. Es ist nicht sachwidrig, wenn eine Einrichtung die Umsatzsteuerbefreiung für den Fall verliert, dass zu acht Lehrkräften eine neunte Lehrkraft hinzukommt und dadurch die erforderliche Anzahl von Lehrkräften mit Lehramtsbefugnis unterschritten wird. Die Unterrichtstätigkeit wird nicht allein durch die Beziehung zwischen den Lehrkräften und den Schülern geprägt, sondern auch durch den organisatorischen Rahmen der fraglichen Einrichtung (vgl. EuGH, U.v. 14.6.2007 – C-434/05 – juris). Darin fügt sich ein, dass eine Unterstützung der übrigen Lehrkräfte durch die voll ausgebildeten Nachhilfelehrer bei auftretenden pädagogischen Fragen sichergestellt sein muss. Es ist davon auszugehen, dass eine solche Beratung typischerweise nicht mehr hinreichend gewährleistet ist, wenn die Zahl der Lehrkräfte mit Lehramtsbefugnis das vom Senat vorausgesetzte Verhältnis unterschreitet.
- 37 Das Gebot, für die Frage der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung die Einrichtung in ihrer Gesamtheit in den Blick zu nehmen, folgt aus dem Wortlaut, der Systematik und dem Sinn und Zweck des Gesetzes. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG stellt ersichtlich auf die „Einrichtung“ ab. Denn die unter Doppelbuchst. aa dieser Vorschrift normierte Voraussetzung für eine Umsatzsteuerbefreiung knüpft an die im einleitenden Satz genannten Einrichtungen an, indem sie bestimmt: „wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind ...“. Die in Doppelbuchst. bb genannte, alternativ hinzutretende und hier inmitten stehende Voraussetzung für eine Steuerbefreiung verlangt ohne erkennbaren Wechsel des Gegenstands der Anknüpfung, dass die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass „sie“ und damit die Einrichtung auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. Die Regelung des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG bestätigt, dass es für die Bewertung der Leistungen als ordnungsgemäß auf die Einrichtung als Ganzes ankommt. Danach sind von der Umsatzsteuer befreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen „allgemeinbildenden Einrichtungen“, soweit „diese“ die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen. Für eine solchermaßen vorzunehmende Gesamtschau spricht letztlich auch, dass die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG nach ihrem Sinn und Zweck auf die Einrichtung insgesamt

abstellt. Die Befreiung dient unter anderem dazu die privaten allgemeinbildenden Einrichtungen, welche die entsprechenden Leistungen erbringen, mit den nach § 2 Abs. 3 UStG steuerbefreiten öffentlichen Schulen umsatzsteuerlich gleichstellen.

- 38 Entgegen der Annahme des Klägers führt die „Herleitung der 25 %-Regel“ anhand der Qualifikation von Aushilfskräften an öffentlichen Schulen nicht dazu, dass die privaten Nachhilfeeinrichtungen die Entwicklung der Berufsqualifikation von Aushilfskräften an Realschulen und Gymnasien ständig nachvollziehen müssen. Dieser Maßstab beruht auf der Wertung, dass die Schulbehörden des Beklagten bei einem ungünstigeren Verhältnis von Aushilfs- und Vertretungslehrern mit und ohne Lehramtsbefugnis den „Ersatzunterricht“ als nicht geeignet erachten, den Schülern die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Er wurde aus der Einstellungspraxis des Beklagten im personalwirtschaftlich sehr schwierigen Schuljahr 2008/09 für die staatlichen Realschulen und Gymnasien abgeleitet und kann gleichsam als Mindeststandard betrachtet werden, weil er sich als eine bisher erreichte und zugestandene Untergrenze darstellt. Das verdeutlicht das von dem Beklagten mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2015 vorgelegte Zahlenmaterial. Im Ergebnis ist daraus zu ersehen, dass der Anteil der Aushilfs- und Vertretungslehrkräfte an öffentlichen Gymnasien und Realschulen mit Lehramtsbefähigung seit dem Schuljahr 2008/09 gestiegen ist und sich im Mittel bei etwa 50 v.H. bewegt.
- 39 1.3. Das Verwaltungsgericht ist unter Anwendung des „25 v.H.-Maßstabs“ zu Recht zu dem Ergebnis gekommen, dass der Kläger für seine Nachhilfeinstitute bezüglich des im Berufungsverfahren jeweils maßgebenden Zeitraums keine Bescheinigung im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb beanspruchen kann.
- 40 1.3.1 Dabei ist hier, wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausgeführt hat, jedes Nachhilfeinstitut für sich in den Blick zu nehmen, weil es sich um selbständige Einrichtungen im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG handelt. Dem entspricht es, dass die Bevollmächtigte des Klägers in der mündlichen Verhandlung am 20. Oktober 2015 erklärt hat, nach der üblichen Praxis werde mit dem Franchisegeber für jeden Standort ein gesonderter Franchisevertrag geschlossen.
- 41 1.3.2 Nach der in erster Instanz vom Kläger mit Schriftsatz vom 21. Februar 2011 als Anlage K2 vorgelegten tabellarischen Übersicht (Bl. 16 der VG-Akte), gegen deren Richtigkeit der Beklagte nichts konkret vorgebracht hat (dazu 2.2), besaßen im jeweils verfahrensgegenständlichen Zeitraum stets weniger als 25 v.H. der eingesetzten Lehrkräfte die Befähigung für ein Lehramt an öffentlichen Schulen. Am Nachhilfeinstitut in M***** war im maßgeblichen Zeitraum (1.1.2008 bis

18.8.2010) seit dem 20. Oktober 2009 eine Lehrkraft mit Zweiter Staatsprüfung für das Lehramt an Grundschulen tätig. Zusätzlich waren jedoch bis zum 18. August 2010 stets vier weitere Lehrkräfte ohne die vorausgesetzte Qualifikation eingesetzt. Bei der „*****“ in B** ***** war im maßgeblichen Zeitraum (1.1.2008 bis 19.10.2009) keine Nachhilfelehrerin mit Lehramtsbefähigung beschäftigt. Entsprechendes gilt für die ***** in H***** und in B** *****.

- 42 2. Der Beklagte wendet sich mit seiner Berufung ohne Erfolg dagegen, dass ihn das Verwaltungsgericht verpflichtet hat, für die Nachhilfeinstitute in H***** und in B** ***** auch für die Zeit ab 5. Oktober 2009 bis einschließlich 18. August 2010 und für das Nachhilfeinstitut in B** ***** auch für die Zeit ab 20. Oktober 2009 bis einschließlich 18. August 2010 eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG zu erteilen.
- 43 2.1 Der Beklagte rügt vergeblich, das Verwaltungsgericht habe nicht beachtet, dass die Quote von 25 v.H. bezüglich der *vorgehaltenen* Lehrkräfte einzuhalten sei. Das Verwaltungsgericht durfte hier schon deshalb auf die tatsächlich eingesetzten Lehrkräfte abstellen, weil es über einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum zu entscheiden hatte, für den feststeht, welche Lehrkräfte unterrichtet haben.
- 44 2.2 Der Beklagte wendet ein, es bestehe der „naheliegende“ Verdacht, dass der Kläger die mit Schriftsatz vom 21. Februar 2011 vorgelegte Liste „passend gemacht“ habe, um die erforderliche Quote an Nachhilfelehrern mit Lehramtsbefähigung zu erreichen. Der Vortrag dazu verbleibt allerdings im Allgemeinen. Konkrete Anhaltspunkte für den vom Beklagten geäußerten Verdacht haben sich auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nicht ergeben. Insbesondere kann der Umstand, dass nach der Liste des Klägers für H***** bis zum 18. März 2009 keine Lehrkraft tätig war, ohne Weiteres mit dem Beginn des Mietverhältnisses für diese Einrichtung (1.4.2009) erklärt werden.
- 45 2.3 Es ist im Übrigen weder vorgetragen noch sonst etwas dafür ersichtlich, dass in den Nachhilfeinstituten des Klägers eine Unterstützung der nicht voll ausgebildeten Lehrkräfte durch solche mit Lehramtsbefugnis nicht sichergestellt war.
- 46 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2, § 155 Abs. 1 VwGO, der Anspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 167 VwGO, § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 47 4. Die Revision wird wegen einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuge-

lassen (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO). Das Verfahren gibt Gelegenheit zu einer Klärung der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei Nachhilfeinstituten für Schüler mit Blick auf die erforderliche Eignung der eingesetzten Lehrkräfte von einer ordnungsgemäßen Vorbereitung auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegenden Prüfung im Sinn des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auszugehen ist.

Rechtsmittelbelehrung

- 48 Nach § 139 VwGO kann die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung dieser Entscheidung beim Bayerischen Verwaltungsgerichtshof (in München Hausanschrift: Ludwigstraße 23, 80539 München; Postfachanschrift: Postfach 34 01 48, 80098 München; in Ansbach: Montgelasplatz 1, 91522 Ansbach) eingelegt werden. Die Revision muss die angefochtene Entscheidung bezeichnen. Sie ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieser Entscheidung zu begründen. Die Begründung ist beim Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig (Postfachanschrift: Postfach 10 08 54, 04008 Leipzig), einzureichen. Die Revisionsbegründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.
- 49 Vor dem Bundesverwaltungsgericht müssen sich die Beteiligten, außer in Prozesskostenhilfverfahren, durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingeleitet wird. Als Prozessbevollmächtigte zugelassen sind neben Rechtsanwälten und Rechtslehrern an den in § 67 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannten Hochschulen mit Befähigung zum Richteramt nur die in § 67 Abs. 4 Satz 4 VwGO und in §§ 3, 5 RDGEG bezeichneten Personen. Für die in § 67 Abs. 4 Satz 5 VwGO genannten Angelegenheiten (u.a. Verfahren mit Bezügen zu Dienst- und Arbeitsverhältnissen) sind auch die dort bezeichneten Organisationen und juristischen Personen als Bevollmächtigte zugelassen. Sie müssen in Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

Wünschmann

RiVGH Dachlauer ist an
der Unterschrift verhindert

RiVGH Klinke ist an der
Unterschrift verhindert

Wünschmann

Wünschmann

50

Beschluss:

51 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 5.000,00 EUR festgesetzt
52 (§§ 47, 52 Abs. 2 GKG).

Wünschmann

RiVGH Dachlauer ist an
der Unterschrift verhindert

RiVGH Klinke ist an der
Unterschrift verhindert

Wünschmann

Wünschmann