

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden A und die Richterinnen***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter B und C in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Zachmann & Partner Rechtsanwälte, Fritzstraße 2, D-82140 Olching, über die Beschwerde vom 19. November 2015 gegen den Sammelbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich/FAÖ) vom 21. Oktober 2015, ErfNr, betreffend

1. Festsetzung der Gebühren gemäß § 14 TP 1 Abs. 1, TP 2 Abs. 1 Z 1, TP 5 Abs. 1, TP 6 Abs. 1 und TP 6 Abs. 2 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl 1957/267 idgF., sowie
 2. Festsetzung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG 1957
- zu Recht erkannt:

Der angefochtene Sammelbescheid wird abgeändert wie folgt:

1. Die Festsetzung der Gebühr gem. § 14 TP 1 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 im Betrag von € 85,80 wird aufgehoben.
2. Die Festsetzung der Gebühr gem. § 14 TP 6 Abs. 1 GebG 1957 im Betrag von € 42,90 wird aufgehoben.
3. Die Gebühr gem. § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 (erhöhte Eingabengebühr) wird in Höhe von € 283,80 festgesetzt.
4. Die Beschwerde wird hinsichtlich der übrigen Gebührenfestsetzungen (§ 14 TP 2 und TP 5) als unbegründet abgewiesen.
5. Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG 1957 wird mit 50 v.H. der nicht entrichteten Gebühren iHv gesamt € 561,90, sohin im Betrag von € 280,95, festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Die Bezirkshauptmannschaft Ort1 hat am 14.7.2015 sechs amtliche Befunde (zu GZ. Nr123 und Nr456) über die "Verkürzung von Stempel- oder Rechtsgebühren" hinsichtlich der "Meldung des Ausflugsverkehrs" gemäß Tiroler Schischulgesetz 1995 für sechs Schi- und Snowboardlehrer (DD, EE, FF, GG, HH, JJ) durch die X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf), eine deutsche Schischule, erstellt und an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, übermittelt.

Gegenstand der Gebühr waren den Befunden zufolge jeweils die Meldung des Ausflugsverkehrs gemäß Tiroler Schischulgesetz durch die Bf aus November 2014/Feber 2015 samt Beilagen (Berufs-/Schilehrerausweise), die schriftliche Erledigung durch die Bezirkshauptmannschaft (3 x Mitteilung der fachlichen Befähigung v. 5.1. und 10.2.2015) sowie die Kopien der Lichtbildausweise der gemeldeten Lehrer.

In drei Fällen (FF, HH, JJ) war die Meldung mangels Beibringung von erforderlichen Unterlagen mit Bescheiden v. 27.1. und 11.3.2015 zurückgewiesen worden.

2. Festzuhalten ist, dass die Bezirkshauptmannschaft (BH) zugleich mit den Mitteilungen der fachlichen Befähigung in einem Begleitschreiben die Bf zur Zahlung von angefallenen Gebühren in Höhe von € 154,10 binnen zwei Wochen aufgefordert hatte.

Zudem wurde an die Bf eine detaillierte Gebührenaufstellung vom 4.5.2015 betr. die hinsichtlich aller genannten Schilehrer zu entrichtenden Landesverwaltungs- und Bundesgebühren übermittelt. Darin wird ua. zu den Bestimmungen und zur Höhe der Bundesgebühren nach dem GebG 1957 im Einzelnen ausgeführt und darauf hingewiesen, dass die ha. Behörde (BH) für deren ordnungsgemäße Entrichtung Sorge zu tragen hat, andernfalls (bei Nichtbezahlung) hierüber ein Befund aufzunehmen und an das Finanzamt zu übersenden ist.

3. Mit dem als Sammelbescheid erlassenen Gebührenbescheid vom 21.10.2015, ErfNr, hat das Finanzamt betr. die Meldungen des Ausflugsverkehrs gemäß Tiroler Schischulgesetz 1995 vom 28.11.2014 und 6.2.2015 für die mehreren namentlich genannten Schi- und Snowboardlehrer, samt Erledigungen und Beilagen, mangels vorschriftsmäßiger Entrichtung die Gebühr in Höhe von gesamt € 548,70 festgesetzt.

Die Gebühr setzt sich zusammen wie folgt (jeweils in Euro):

6 amtliche Abschriften (6 Bogen) gem. § 14 TP 1 Abs. 1 GebG	85,80
3 amtliche Ausfertigungen (3 Bogen) gem. § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG	250,80
7 Beilagen (7 Bogen) gem. § 14 TP 5 Abs. 1 GebG	27,30
3 Eingaben gemäß § 14 TP 6 Abs. 1 GebG	42,90

3 Eingaben gemäß § 14 TP 6 Abs. 2 GebG	141,90
--	--------

Zugleich wurde im Bescheid die gem. § 9 Abs. 1 GebG 1957 zwingende Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 %, ds. € 274,35, vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Erstbescheid).

4. In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird die Aufhebung des Gebührenbescheides beantragt und zusammengefasst vorgebracht:

Die Gebührenatbestände seien nicht erfüllt. Bei der Meldung im Dienstleistungsverkehr handle es sich um eine schlichte Mitteilung, die weder einen Antrag noch eine sonstige Eingabe enthalte. Der Tatbestand des § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG sei nicht erfüllt, da die Bf nicht um die Erteilung einer Befugnis oder Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen gesetzlichen Voraussetzung angefragt habe. Der Tatbestand des § 14 TP 5 Abs. 1 GebG sei nicht erfüllt, da es an einer gebührenpflichtigen Eingabe fehle. Die Tatbestände der § 14 TP 6 Abs. 1 und 2 GebG seien nicht erfüllt, da kein Ansuchen um die Anerkennung einer fachlichen Befähigung oder die Erteilung einer Bewilligung vorliege.

Die rechtswidrige Festsetzung der Gebühren mit dem Zweck, den einheimischen Markt zu schützen, würde die Dienstleistungsfreiheit behindern. Das Tiroler Schischulgesetz 1995 sehe vor, dass eine Meldung aller Schilehrer zu erfolgen habe. Aufgrund dieser Meldung habe die Bezirksverwaltungsbehörde zu prüfen, ob die fachliche Befähigung des Schilehrers im Hinblick auf jene Arten des Schilaufens, auf die sich seine Tätigkeit beziehen soll, offenkundig gegeben sei, weil seine Ausbildung der nach dem Tiroler Schischulgesetz vorgesehenen Ausbildung im Wesentlichen entspreche. Eine Bewilligung oder Anerkennung der Qualifikation habe nicht zu erfolgen. Die Mitteilungen an die Bezirksverwaltungsbehörde, dass für die gemeldeten Schilehrer die fachliche Befähigung gegeben sei, stelle keine gebührenpflichtige Bescheinigung dar. Art. 7 IV der Richtlinie 2005/36/EG sehe nur vor, dass die Behörde dem Dienstleister mitteile, ob sie eine Nachprüfung seiner Qualifikation vornimmt oder nicht und gegebenenfalls, zu welchem Ergebnis sie gekommen ist. Mit dieser Mitteilung der Behörde sei keine Bescheinigung oder Legitimation verbunden.

Die Regelungen des Tiroler Schischulgesetzes 1995 seien europarechtswidrig. Schon die Verpflichtung, sämtliche Schilehrer zu melden, sei europarechtswidrig. Die Regelungen der Richtlinie bezögen sich auf den Inhaber eines Dienstleistungsgewerbes und nicht auf das im Rahmen der Dienstleistung eingesetzte Personal (mit Verweis auf Rs C-458/08, Slg 2010 I-11599, Kommission gegen Portugiesische Republik). Da die Bf mit Sitz in XX bereits dort einer Zulassungskontrolle unterliege, dürften die Voraussetzungen für die Berechtigung der Erteilung des Unterrichts nicht noch einmal im Aufnahmestaat voll überprüft werden. Da die Meldeverpflichtung unionsrechtswidrig sei, gelte das auch für die Gebühren.

Die Gebührenerhebung stelle eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit dar, zumal das Tiroler Schischulgesetz über den durch die Richtlinie 2005/36/EG eingeräumten Regelungsspielraum hinaus eine Nachprüfung vorsehe, ob die fachliche Befähigung des Schilehrers im Hinblick auf

jene Arten des Schilaufens, auf die sich seine Tätigkeit beziehen soll, offenkundig gegeben sei, weil seine Ausbildung der nach diesem Gesetz vorgesehenen Ausbildung im Wesentlichen entspreche. Die Gebührenerhebung könne nicht mit einem unionsrechtswidrigen Prüfungsumfang der Bezirksverwaltungsbehörde begründet werden. Die unterschiedliche Ausgestaltung der Meldeverpflichtungen und die unterschiedliche kostenrechtliche Behandlung der Bf im Vergleich zu einer einheimischen Schischule stelle eine offene Diskriminierung im Sinn des Art. 18 AEUV und eine Verletzung des Grundrechts auf Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG) dar. Einheimische Schischulen könnten mit der Meldung der eingesetzten Lehrkräfte bis 31. Jänner eines Jahres abwarten und bei später eingesetzten Lehrkräften innerhalb zwei Wochen die Meldung nachholen (§ 9 Abs 4 Tiroler Schischulgesetz 1995). Auswärtige Schischulen müssten sämtliche Lehrkräfte drei Wochen vor Beginn der Tätigkeit kostenpflichtig melden (§ 4a IV Tiroler Schischulgesetz 1995).

5. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 11.5.2016 wurde nach Darstellung der bezug habenden gebührenrechtlichen Bestimmungen dahin begründet, dass es sich bei gegenständlicher Gebührenvorschrift um die Auswirkung genereller Normen handle, die alle Abgabenschuldner – Inländer wie auch Bürger anderer Mitgliedstaaten – in ähnlicher Situation in gleicher Weise treffe. Eine Verletzung der Dienstleistungsfreiheit und eine offene Diskriminierung iSd Art. 18 AEUV liege somit nicht vor.

6. Im Vorlageantrag vom 30.5.2016 beantragte die Bf die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihr Vorbringen zusammengefasst ua. wie folgt:

Die Meldung einer vorübergehenden Dienstleistung im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr stelle weder eine Eingabe noch einen Antrag dar; es handle sich um eine bloße Mitteilung, es werde lediglich ein Sachverhalt zur Kenntnis gebracht. Das Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft habe mit Mail vom 2.9.2015 bestätigt, dass für Meldungen im Dienstleistungsverkehr grundsätzlich keine Gebühren anfallen würden. Die Bezirkshauptmannschaft Ort1 habe mit Mail vom 5.1.2015 erklärt, dass für die Meldung der Schilehrer mit nachgewiesenen Prüfungszeugnissen gemäß Tiroler Schischulgesetz 1995 keine Gebühren vorzuschreiben seien. Mit Mail vom 26.1.2015 habe die Bezirkshauptmannschaft erklärt, dass Gebühren bei der Prüfung einer ausländischen Qualifikation vorzuschreiben seien. Der Kostenansatz verhindere faktisch die Ausübung der Dienstleistungsfreiheit, da Kosten für Meldungen in allen Bundesländern erhoben werden müssen. Aufgrund der vorliegenden Qualifikationen sei gegenständlich eine Überprüfung der fachlichen Befähigung nicht erforderlich gewesen.

Abschließend wurde "die Durchführung einer mündlichen Verhandlung *oder* Entscheidung durch den Senat" beantragt.

7. Laut dazu vorgelegten Mails der Bezirkshauptmannschaft Ort1 vom 5.1. und 26.1.2015 war der Bf zur Kenntnis gebracht worden, dass bei nachgewiesenen Ausbildungen *nach dem Tiroler*

Schischulgesetz 1995 keine Überprüfung der fachlichen Befähigung stattfindet und insofern bei diesen Schilehrern bei "Meldung des Ausflugsverkehrs" keine Gebühren vorgeschrieben werden. Bei der verwaltungsbehördlichen Durchführung der Prüfung der fachlichen Befähigung, dh. bei der Prüfung einer *ausländischen* Qualifikation, sind Bundesgebühren nach dem GebG 1957 sowie Verwaltungsabgaben nach der Tiroler LandesverwaltungsabgabenVO 2007 vorzuschreiben, wobei die Kosten bei positiver Erledigung je Schilehrer ca. € 150 betragen würden.

In dem von der Bf angesprochenen Mail vom 2.9.2015 des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft, Abt. Gewerberecht, wird allgemein Bezug genommen auf die bei einer Dienstleistungsanzeige von einem "Bauunternehmer" beizubringenden Unterlagen und Informationen und wird in diesem Zusammenhang die Aussage getroffen, dass die Erstattung der Dienstleistungsanzeige "mit keinen Kosten verbunden" ist.

8. Mit Eingabe vom 7.8.2017 brachte die Bf wiederum vor, die Gebührenerhebung sei unionsrechtswidrig, und legte ein *"Gutachten zur unionsrechtlichen Zulässigkeit bestimmter österreichischer Meldemodalitäten für ausländische Skischulbetreiber im Rahmen des Ausflugsverkehrs"* des Prof. Dr. CH, LL.M., vom 24.7.2017 vor, welches dieser im Auftrag des Deutschen Skilehrerverbandes e.V. erstellt hatte. Diesem Gutachten zufolge sei die Gebührenerhebung im Zusammenhang mit der Meldepflicht ausländischer Skischulbetreiber unionsrechtswidrig, da sie mit den Zielen der Berufsqualifikationsanerkennungs-Richtlinie nicht vereinbar sei. Sie sei auch nicht mit dem in der Berufsqualifikationsanerkennungs-Richtlinie verankerten Grundsatz der Inländergleichbehandlung vereinbar, da ausländische Skischulbetreiber gegenüber inländischen Wettbewerbern höhere Kosten zu tragen hätten. Die Wirtschaftlichkeit der Erbringung von Skilehrtätigkeiten in Österreich durch ausländische Skischulen sei grundsätzlich in Frage gestellt. Die Gebühren würden eine unverhältnismäßig hohe Belastung darstellen. Während Ziel der nach Art. 7 der Berufsqualifikationsanerkennungs-Richtlinie zulässigen Meldepflicht vorliegend die Gewährleistung der Sicherheit bei der Ausübung des Skisports sei, sei die Zahlung der Gebühren lediglich als Gegenleistung für die Inanspruchnahme der Verwaltung zu betrachten. Es sei jedoch keine Leistung der Verwaltung ersichtlich, die im Rahmen der Meldung in Anspruch genommen würde. Eine nationale Gesetzeslage, die ein Nachprüfungsverfahren im Rahmen der Meldung von Skilehrkräften vorsehe, sei eine überschießende Umsetzung und als solche regelmäßig geeignet, die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 ff AEUV zu beschränken, weshalb sie aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechts unangewendet bleiben müsse. Der Tiroler Gesetzgeber habe das Nachprüfungsverfahren des § 4a Abs 6 bis 10 des Tiroler Schischulgesetzes abgeschafft, alle zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes anhängigen Nachprüfungsverfahren seien gemäß Art II Abs 2 des Änderungsgesetzes einzustellen.

II. Sachverhalt:

An entscheidungswesentlichem Sachverhalt steht fest, dass die Bf im November 2014 und Februar 2015 hinsichtlich mehrerer Schi- bzw. Snowboardlehrer Meldungen *"einer beabsichtigten Ausübung der Tätigkeit einer Skischule im Rahmen des Ausflugsverkehrs aus Deutschland"* beim Tiroler Skilehrerverband (Körperschaft des öffentlichen Rechts) eingereicht hat, welche an die Bezirkshauptmannschaft Ort1 weitergeleitet wurden.

Dazu wurden an Beilagen die Kopien der Lichtbildausweise und der Ausweise bzw. Prüfungszertifikate ua. des Deutschen Schilehrerverbandes zu allen Lehrern übermittelt.

Die Bezirkshauptmannschaft Ort1 hat hinsichtlich der gemeldeten Schi- bzw. Snowboardlehrer DD (zu GZ. Nr1) und EE (zu GZ. Nr2) je am 5.1.2015 sowie betr. GG (zu GZ. Nr3) am 10.2.2015 eine positive Erledigung in Form der *"Mitteilung der fachlichen Befähigung eines Schilehrers im Rahmen des Ausflugsverkehrs gemäß § 4a Abs 7 Tiroler Schischulgesetz 1995"* an die Bf gerichtet.

Hinsichtlich FF (zu GZ. Nr4), HH (zu GZ. Nr5) und JJ (zu GZ. Nr6) erfolgte mit Bescheiden v. 27.1.2015 bzw. 11.3.2015 eine Zurückweisung der Meldung zum Ausflugsverkehr.

Zugleich mit den Mitteilungen der fachlichen Befähigung ist an die Bf jeweils eine Aufforderung zur Zahlung von angefallenen Bundesgebühren binnen zwei Wochen sowie am 4.5.2015 eine detaillierte Gebührenaufstellung betr. die hinsichtlich aller genannten Schilehrer zu entrichtenden Landesverwaltungs- und Bundesgebühren ergangen (lt. BH-Akten), worin – nach Darstellung der Bestimmungen und zur Höhe der Bundesgebühren nach dem GebG 1957 im Einzelnen – ua. darauf hingewiesen wurde, dass bei Nichtentrichtung hierüber ein Befund aufzunehmen und an das Finanzamt zu übersenden ist.

Die Beschwerdeführerin hat diese Gebühren nach dem GebG 1957 nicht entrichtet.

III. Beweiswürdigung:

Obige Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

IV. Rechtslage:

A) Tiroler Schischulgesetz 1995:

§ 4a Tiroler Schischulgesetz 1995, LGBl. Nr. 15/1995 idF LGBl. Nr. 87/2014 (in Geltung bis 25.11.2016) lautet auszugsweise:

"Voraussetzungen, Meldung

(1) Die Ausübung der Tätigkeit als Schilehrer im Rahmen des Ausflugsverkehrs von Schischulen und Schilehrern aus einem anderen Land oder anderen Staat ist zulässig, wenn

- a) der Ausflugsverkehr vorübergehend und gelegentlich erfolgt,*
- b) eine ausreichende Haftpflichtversicherung besteht, deren räumlicher Geltungsbereich Tirol einschließt und die im Fall des Ausflugsverkehrs von Schischulen auch die eingesetzten Lehrkräfte umfasst, und*
- c) die Gäste im betreffenden Land oder Staat aufgenommen wurden.*

Bei der Beurteilung des vorübergehenden und gelegentlichen Charakters des Ausflugsverkehrs ist insbesondere auf die Dauer, die Häufigkeit, die Regelmäßigkeit und die Kontinuität der Aufenthalte Bedacht zu nehmen. Der Ausflugsverkehr von Schischulen und Schilehrern aus einem Land oder Staat, nach dessen Recht die entsprechende Tätigkeit auch ohne eine bestimmte fachliche Befähigung ausgeübt werden darf, ist nur zulässig, wenn diese Tätigkeit während der letzten zehn Jahre zumindest zwei Jahre lang ausgeübt wurde.

(2) Im Rahmen des Ausflugsverkehrs dürfen nur Schilehrer tätig bzw. eingesetzt werden, die

- a) fachlich befähigt im Sinn des Abs. 3 sind und*
- b) über die im Interesse der Sicherheit der Gäste unbedingt erforderlichen Kenntnisse der deutschen Sprache verfügen.*

(3) Fachlich befähigt sind Personen, die eine Ausbildung zum Schilehrer aufweisen, die unter Berücksichtigung auch der Berufspraxis in den zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Berufsausübung wesentlichen theoretischen und praktischen Fachbereichen jene Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt, die zur Gewährleistung der Sicherheit der Gäste und Dritter unbedingt erforderlich sind.

(4) Die beabsichtigte Ausübung der Tätigkeit als Schilehrer im Rahmen des Ausflugsverkehrs ist vom Schilehrer oder, wenn die betreffende Tätigkeit im Rahmen einer Schischule ausgeübt wird, von der Schischule dem Tiroler Schilehrerverband spätestens drei Wochen vor der erstmaligen Aufnahme der Tätigkeit schriftlich zu melden. Die Meldung hat den Namen des Schilehrers bzw. der Schischule, die Adresse der Niederlassung sowie Angaben über die Haftpflichtversicherung im Sinn des Abs. 1 lit. b, und zwar zumindest den Namen und die Adresse des Versicherers, die Polizzennummer und die Versicherungssumme, zu enthalten. Der Meldung sind anzuschließen:

- a) eine Bescheinigung einer Behörde oder eines Berufsverbandes des betreffenden Landes oder Staates, dass der Schilehrer bzw. die Schischule rechtmäßig niedergelassen ist und dass ihm (ihr) die Berufsausübung nicht, und sei es auch nur vorübergehend, untersagt ist,*
- b) im Fall des Abs. 1 dritter Satz ein Nachweis in beliebiger Form über die entsprechende Dauer der Berufsausübung,*

c) Bescheinigungen über die einschlägige Ausbildung einschließlich allfälliger Zeiten der Berufspraxis der Schilehrer, die im Rahmen des Ausflugsverkehrs tätig bzw. eingesetzt werden sollen, im Original oder als Kopien. Die Art bzw. die Arten des Schilaufens, auf die sich die Tätigkeit dieser Schilehrer beziehen soll, sind in der Meldung zu bezeichnen.

.....

(5) Der Tiroler Schilehrerverband hat die Meldung nach Abs. 4 mit einem Eingangsvermerk zu versehen und diese zusammen mit den Bescheinigungen nach Abs. 4 lit. b und c unverzüglich in elektronischer Form der Bezirksverwaltungsbehörde zu übermitteln.

(6) Liegen die Bescheinigungen nicht oder nicht vollständig vor, so hat die Bezirksverwaltungsbehörde dem Einschreiter einen Mängelbehebungsauftrag nach § 13 Abs. 3 des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes 1991 zu erteilen. Bescheinigungen über allfällige Zeiten einer Berufspraxis dürfen dabei nur verlangt werden, wenn diese zur Prüfung der fachlichen Befähigung im Sinn des Abs. 7 zweiter Satz erforderlich sind.

(7) Aufgrund der vollständig vorliegenden Bescheinigungen hat die Bezirksverwaltungsbehörde zu prüfen, ob die fachliche Befähigung des Schilehrers im Hinblick auf jene Arten des Schilaufens, auf die sich seine Tätigkeit beziehen soll, offenkundig gegeben ist, weil seine Ausbildung der nach diesem Gesetz vorgesehenen Ausbildung im Wesentlichen entspricht. Trifft dies hinsichtlich einer oder mehrerer Arten des Schilaufens nicht zu, so hat die Bezirksverwaltungsbehörde näher zu prüfen, ob die Ausbildung, gegebenenfalls in Verbindung mit der bescheinigten Berufspraxis, zumindest eine fachliche Befähigung im Sinn des Abs. 3 vermittelt. Liegt eine entsprechende Ausbildung vor, so ist dem Einschreiter und dem Tiroler Schilehrerverband ohne weiteres Verfahren unverzüglich in schriftlicher Form mitzuteilen, dass die fachliche Befähigung im Hinblick auf die betroffenen Arten des Schilaufens gegeben ist.

(8) Andernfalls hat die Bezirksverwaltungsbehörde ohne unnötigen Aufschub, spätestens aber innerhalb eines Monats nach dem Einlangen der vollständigen Bescheinigungen, mit Bescheid auszusprechen, dass die fachliche Befähigung nur unter der Voraussetzung der erfolgreichen Ablegung einer geeigneten Ergänzungsprüfung gegeben ist. Über die erfolgreiche Ablegung der Ergänzungsprüfung ist der Bezirksverwaltungsbehörde eine Bescheinigung vorzulegen. Nach dem Einlangen einer solchen Bescheinigung ist nach Abs. 7 dritter Satz vorzugehen.

(9) Die Ergänzungsprüfung nach Abs. 8 hat in der Ablegung einer Prüfung über die im Hinblick auf die Anforderungen nach Abs. 3 fehlenden Kenntnisse und Fertigkeiten zu bestehen. Im Bescheid nach Abs. 8 erster Satz ist der genaue Umfang der Ergänzungsprüfung festzulegen. Die Ergänzungsprüfung ist von der nach § 34 Abs. 1 eingerichteten Prüfungskommission abzunehmen. § 34 Abs. 3 gilt sinngemäß. Der Vorsitzende der Prüfungskommission hat eine Bescheinigung über die erfolgreiche Ablegung der Ergänzungsprüfung auszustellen, aus der deren genauer Umfang ersichtlich ist.

(10) Ist die nähere Prüfung der fachlichen Befähigung innerhalb eines Monats aufgrund besonderer Schwierigkeiten nicht möglich, so sind dem Einschreiter die hierfür maßgebenden Gründe sowie die voraussichtliche weitere Dauer des Verfahrens mitzuteilen. In diesem Fall ist spätestens innerhalb von zwei Monaten nach dem Vorliegen der vollständigen Bescheinigungen zu entscheiden. Erfolgt eine Entscheidung innerhalb dieser Frist nicht, so gilt die fachliche Befähigung als gegeben. Auf Verlangen des Einschreiters ist darüber eine Bestätigung auszustellen."

B) Gebührengesetz 1957:

Nach § 1 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl 1957/267 idgF. unterliegen ua. Schriften und Amtshandlungen nach Maßgabe der Bestimmungen im II. Abschnitt (§§ 10 bis 14 GebG) den Gebühren.

Gemäß § 14 **TP 1** ("Abschriften") Abs. 1 Z 1 GebG 1957 unterliegen amtliche Abschriften, wenn sie von anderen Behörden als Gerichten ausgestellt und beglaubigt werden, von jedem Bogen einer festen Gebühr iHv € 14,30.

Gemäß § 14 **TP 2** ("Amtliche Ausfertigungen") Abs. 1 Z 1 GebG 1957 unterliegt die Erteilung einer Befugnis oder Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen gesetzlichen Voraussetzung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit, sofern nicht unten besonders angeführt, vom ersten Bogen einer festen Gebühr von € 83,60.

Gemäß § 14 **TP 5** ("Beilagen") Abs. 1 GebG 1957 unterliegen Beilagen, das sind Schriften und Druckwerke aller Art, wenn sie einer gebührenpflichtigen Eingabe (einem Protokolle) beigelegt werden, von jedem Bogen einer festen Gebühr von € 3,90, jedoch nicht mehr als € 21,80 je Beilage.

Gem. § 14 **TP 6** ("Eingaben") **Abs. 1** GebG 1957 unterliegen Eingaben von Privatpersonen (natürlichen und juristischen Personen) an Organe der Gebietskörperschaften in Angelegenheiten ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises, die die Privatinteressen der Einschreiter betreffen, einer festen Gebühr idHv € 14,30.

Der erhöhten Eingabengebühr von € 47,30 unterliegen gemäß § 14 **TP 6 Abs. 2** Z 1 GebG 1957 Ansuchen um Erteilung einer Befugnis oder die Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen gesetzlichen Voraussetzung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

Die Gebührenschuld entsteht bei Eingaben (TP 6) und Beilagen (TP 5) gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 in dem Zeitpunkt, in dem die das Verfahren in einer Instanz schriftlich ergehende abschließende Erledigung über die in der Eingabe enthaltenen Anbringen zugestellt wird. Gemäß Z 2 leg. cit. entsteht die Gebührenschuld bei amtlichen Ausfertigungen (TP 2) mit deren Hinausgabe (Aushändigung, Übersendung).

Nach Z 5 leg. cit. entsteht die Gebührenschuld bei "Zeugnissen" im Zeitpunkt der Unterzeichnung oder der Hinausgabe; bei den im Ausland ausgestellten Zeugnissen, sobald von ihnen im Inland ein amtlicher Gebrauch gemacht wird. Bei amtlichen Abschriften (TP 1 Abs. 1 Z 1) als gebührenrechtlich besonders geregelte Zeugnisse entsteht daher die Gebührenschuld in dem in Z 5 des § 11 GebG 1957 festgelegten Zeitpunkt.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 sind die festen Gebühren durch Barzahlung, durch Einzahlung mit Erlagschein, mittels Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere bargeldlose elektronische Zahlungsformen zu entrichten. Die über die Barzahlung und Einzahlung mit Erlagschein hinausgehenden zulässigen Entrichtungsarten sind bei der Behörde, bei der die

gebührenpflichtigen Schriften oder Amtshandlungen anfallen, nach Maßgabe der technisch-organisatorischen Voraussetzungen zu bestimmen und entsprechend bekannt zu machen. Die Behörde hat die Höhe der entrichteten oder zu entrichtenden Gebühr im Bezug habenden Verwaltungsakt in nachprüfbarer Weise festzuhalten. Im Übrigen gelten § 203 BAO und § 241 Abs. 2 und 3 BAO sinngemäß.

Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 ist zur Entrichtung der Stempelgebühren verpflichtet: ua. bei Eingaben und deren Beilagen derjenige, in dessen Interesse die Eingabe eingebracht wird; gemäß § 2 leg. cit. bei amtlichen Ausfertigungen und Zeugnissen derjenige, für den oder in dessen Interesse diese ausgestellt werden.

§ 9 Abs 1 GebG 1957 ("Gebührenerhöhung") lautet:

"Wird eine feste Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 vH der verkürzten Gebühr zu erheben."

Gemäß § 34 Abs. 1 GebG 1957 sind die Organe der Gebietskörperschaften verpflichtet, die bei ihnen anfallenden Schriften und Amtshandlungen auf die Einhaltung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes zu überprüfen. Stellen sie hierbei eine Verletzung der Gebührenvorschriften fest, so haben sie hierüber einen Befund aufzunehmen und diesen dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) zu übersenden.

V. Erwägungen:

A) Der Einlassung der Bf, sowohl die Bestimmung des § 4a Tiroler Schischulgesetz 1995 als auch die Bestimmungen des GebG 1957 betreffend die Festsetzung der verfahrensgegenständlichen Gebühren, widerspräche den unionsrechtlichen Vorgaben der Dienstleistungsfreiheit als auch jenen der Berufsqualifikationsanerkennungsrichtlinie, ist wie folgt zu entgegnen:

Nach der Rechtsprechung ist eine Anzeigepflicht im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen einer Schischule aus Gründen der öffentlichen Ordnung und Sicherheit gerechtfertigt, weil die zuständigen Aufsichtsbehörden zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben in den Schigebieten hinreichende Kenntnisse über den zu erwartenden Schischulbetrieb benötigen. Sie verletzt den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht, weil keine gelinderen Mittel vorstellbar sind, die dennoch die erforderlichen Ordnungs- und Sicherungsmaßnahmen ermöglichen. Die Anzeigepflicht gilt für ausländische wie auch für Schischulen aus anderen österreichischen Bundesländern in gleicher Weise (OGH 24.1.2006, 4 Ob 240/05f; VwGH 23.10.2012, 2011/10/0178).

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch ausdrücklich ausgesprochen, dass die im § 4a Abs. 4 lit c iVm Abs. 6 Tiroler Schischulgesetz 1995 geregelte Anzeigepflicht unionsrechtlich zulässig ist und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht verletzt (VwGH 5.10.2016, Ra 2016/10/0103).

Das Bundesfinanzgericht (BFG) erkennt vor diesem Hintergrund keine Unionsrechtswidrigkeit der Gebührenerhebung im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht nach dem Tiroler Schischulgesetz, da die hier anzuwendenden Tatbestände des Gebührengesetzes keine Differenzierung danach enthalten, ob sie von in- oder ausländischen Rechtssubjekten verwirklicht werden. Entgegen der Behauptung der Bf unterliegen nicht nur Eingaben von ausländischen Schischulbetreibern im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht nach Tiroler Schischulgesetz 1995 dem Grunde nach einer Gebührenpflicht nach dem Gebührengesetz, sondern auch vergleichbare Eingaben von Schischulbetreibern aus anderen (österreichischen) Bundesländern.

B) Zur Festsetzung der streitverfangenen Gebühren, auf Grundlage der aufgezeigten Bestimmungen des GebG 1957, ist festzuhalten:

a) Unter einer Eingabe iSd § 14 TP 6 GebG 1957 ist ein schriftliches Ansuchen zu verstehen, wodurch ein bestimmtes Verhalten einer Privatperson zur amtlichen Kenntnis gebracht wird oder im Interesse einer Privatperson eine Anordnung oder Verfügung der Behörde innerhalb ihres gesetzlichen Wirkungskreises veranlasst werden soll (vgl. zB VwGH 19.9.2001, 2001/16/0174; VwGH 13.5.2004, 2003/16/0060).

Eine gebührenpflichtige Eingabe muss nur ein bestimmtes Begehren aber keinen bestimmten Antrag enthalten (VwGH 2.2.1967, 1040/66). Sie muss nicht auf die Herbeiführung einer Entscheidung gerichtet sein; es genügt, dass durch die Eingabe eine amtliche Tätigkeit der angerufenen Behörde im Rahmen des ihr zustehenden Wirkungskreises begehrt wird (VwGH 13.5.2004, 2003/16/0060).

Der Tatbestand des § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 ist weit gefasst, sodass jedes Ansuchen um Erteilung irgendeiner Befugnis oder um jede Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen gesetzlichen Voraussetzung zur Ausübung irgendeiner Erwerbstätigkeit bereits der erhöhten Eingabegebühr von € 47,30 unterliegt (vgl. *Twardosz*, GebG, 6. Aufl., § 14 TP 6 Rz 33).

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen, dass die von der Bf an die zuständige Behörde gerichtete **Meldung** als Eingabe iSd § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 anzusehen ist. Inhalt der Meldung der Bf ist, im Rahmen des beabsichtigten Ausflugsverkehrs ihrer Schischule in Österreich einen, lt. Zertifikat des Deutschen Schilehrerverbandes, geprüften Schi- bzw. Snowboardlehrer einzusetzen. Diese Meldung ist auf Anerkennung (Mitteilung) dieser *fachlichen Befugnis* durch die dafür zuständige Behörde gerichtet und stellt damit unzweifelhaft ein Ansuchen um die Anerkennung einer Befähigung oder sonstigen Voraussetzung zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit (des Erteilens von Unterricht im Rahmen einer Schischule) dar.

Für diese Eingabe ist gemäß §§ 13 Abs. 1 Z 1 und 11 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 für die Bf als Person, in deren Interesse die Eingabe erfolgte, die Gebührenschild (= Verpflichtung zur Entrichtung

dieser Gebühr) in der Höhe von je € 47,30 zu dem Zeitpunkt entstanden, in dem die schriftlich abschließende Erledigung der BH Ort1 der Bf zugestellt wurde.

Festzuhalten gilt, dass sohin gegenständlich zur Meldung der Bf zum Ausflugsverkehr, gerichtet insgesamt auf die Anerkennung einer fachlichen Befugnis, hinsichtlich aller sechs betreffenden Schilehrer die Eingabengebühr gem. § 14 TP 6 **Abs. 2 Z 1** GebG 1957 vorzuschreiben gewesen wäre. Diese erhöhte Eingabengebühr war jedoch nur betreffend jener 3 Schilehrer in Höhe von gesamt € 141,90 vorgeschrieben worden, zu denen die abschließende Erledigung in Form der (positiven) Mitteilung erfolgte, dass der Schilehrer iSd § 4a Abs. 3 Tiroler Schischulgesetz fachlich befähigt ist; im Übrigen - bei abschließender Erledigung durch die drei Zurückweisungsbescheide der BH - wurde lediglich eine einfache Eingabengebühr gem. § 14 TP 6 Abs. 1 GebG 1957 im Betrag von gesamt € 42,90 vom Finanzamt festgesetzt.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (zB VwGH 16.10.1989, 88/15/0032; VwGH 25.7.2023, Ro 2020/16/0031) ist es dem BFG zwar verwehrt, bei Gebührenbescheiden den Gebührentatbestand (in Anwendung einer *anderen Tarifpost*) auszutauschen, dh. eine *anderweitige Gebühr* erstmalig festzusetzen. Dies trifft jedoch nach dem Dafürhalten des BFG bei einem Austausch innerhalb *derselben* Tarifpost, zB durch Subsumierung unter Abs. 2 anstelle bisher Abs. 1 jeweils des § 14 TP 6 GebG, nicht zu, da insoweit keine "andere" Gebühr "erstmals" festgesetzt wird.

Im Ergebnis ist daher bezüglich der Meldung zum Ausflugsverkehr

- die Festsetzung der Eingabengebühr nach § 14 TP 6 Abs. 1 GebG aufzuheben und
- die Festsetzung der erhöhten Eingabengebühr nach § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG dahin abzuändern, dass diese nunmehr für 6 Eingaben zu je € 47,30, sohin mit gesamt **€ 283,80** (anstelle bisher € 141,90), vorzuschreiben ist.

b) Die **Mitteilung der fachlichen Befähigung** iSd § 4a Abs. 3 Tiroler Schischulgesetz, dh. die Anerkennung der Befähigung betr. DD, EE, GG, unterliegt der Gebühr nach § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 (amtliche Ausfertigung) im Betrag von je € 83,60 (vgl. dazu auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Band I, Rz 4 zu § 14 TP 2 Abs 1 Z 1 GebG).

Für die Bf ist iSd §§ 13 Abs. 1 Z 2 und 11 Abs. 2 GebG 1957 die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Hinausgabe der amtlichen Ausfertigung durch die BH Ort1, letztlich in Höhe von gesamt € 250,80, entstanden.

c) Zu den o.a. Eingaben iSd § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 waren insgesamt 7 Bogen (§ 5 Abs. 2 GebG 1957) mit Kopien der Schilehrerausweise ua. des Deutschen Schilehrerverbandes zu den gemeldeten Schilehrern beigelegt, die von der belangten Behörde zu Recht als der Gebührenpflicht nach § 14 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 im Betrage von je € 3,90 unterliegende **Beilagen** gewertet wurden.

Gemäß §§ 13 Abs. 1 Z 1 und 11 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 ist für die Bf als Person, in deren Interesse die Vorlage dieser Beilagen zu o.a. Eingaben erfolgte, die Gebührenschuld in Höhe

von gesamt € 27,30 in dem Zeitpunkt entstanden, zu dem ihr die schriftlich abschließenden Erledigungen der BH Ort1 (Mitteilungen über die fachliche Befähigung und Zurückweisungsbescheide) zugestellt wurden.

Sämtliche vorangeführten Gebühren (zu Eingaben, amtlichen Ausfertigungen, Beilagen) sind von der Bf, entgegen der Bestimmung des § 3 Abs. 2 Z 1 GebG 1957, nicht entrichtet worden. Die Festsetzung dieser Gebühren mit dem bekämpften Bescheid iSd § 203 BAO erfolgte daher, nach Befundlegung durch die BH Ort1, gemäß § 34 Abs. 1 GebG 1957 dem Grunde nach zu Recht.

d) Zu der weiters erfolgten Gebührenvorschreibung nach § 14 TP 1 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 für die den Eingaben in Kopie beigelegten Lichtbildausweise als **amtliche Abschriften** gilt Folgendes festzuhalten:

Als Abschrift ist jede Reproduktion (Kopie) einer Schrift zu verstehen, ohne Rücksicht darauf, auf welche Weise diese hergestellt wurde. Eine Abschrift stellt nach dem Gesetz eine selbständige Schrift dar, deren gebührenrechtliches Schicksal nicht davon abhängt, ob für die Urschrift eine Stempelgebühr entrichtet worden ist.

Amtliche Abschriften nach § 14 TP 1 Abs. 1 Z 1 GebG müssen nicht nur von Behörden beglaubigt, dh. von einem Behördenorgan unterzeichnet, sondern auch von einem solchen ausgestellt sein (vgl. UFS 26.5.2009, RV/1192-W/06).

Diese Voraussetzungen treffen aber gegenständlich nicht zu, da es sich – auch nach Angaben des Finanzamtes – den Meldungen zum Ausflugsverkehr *beigelegte* Kopien der Lichtbildausweise der gemeldeten Schilehrer, sohin um von Seiten der Bf erstellte und beigebrachte und daher nicht von einem Behördenorgan "ausgestellte" Abschriften (Kopien) handelt.

Die Subsumierung unter § 14 TP 1 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 erfolgte sohin zu Unrecht, weshalb die diesbezügliche Gebührenfestsetzung (6 Bogen, gesamt € 85,80) aufzuheben ist.

In Betracht käme allenfalls eine gebührenrechtliche Qualifizierung als "Zeugnis" iSd § 14 TP 14 Abs. 1 GebG, da es sich bei einem Lichtbildausweis um eine Schrift handelt, die von einer Gebietskörperschaft oder ausländischen Behörde ausgestellt wurde und die persönliche Eigenschaften bzw. tatsächliche Umstände bekundet, wobei die Gebührenschuld gem. § 11 Abs. 1 Z 5 GebG bei ausländischen Zeugnissen entsteht, sobald von ihnen im Inland ein amtlicher Gebrauch gemacht wird; dies unabhängig davon, ob sie in beglaubigter oder unbeglaubigter Abschrift verwendet werden (vgl. in *Fellner*, aaO, Rz 8 zu § 11 GebG).

Die *erstmalige* Festsetzung einer *anderweitigen Gebühr*, wie etwa hier einer Zeugnisgebühr nach § 14 TP 14 Abs. 1 GebG anstelle der Gebühr nach § 14 TP 1 GebG, für die betr. Kopien der Lichtbildausweise kommt allerdings für das BFG nicht in Betracht, weil die Abänderungs-

befugnis des BFG gemäß § 279 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idF BGBl I 2013/14 (FVwGG 2012), durch die Sache begrenzt ist. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (zB VwGH 16.10.1989, 88/15/0032; VwGH 25.7.2023, Ro 2020/16/0031) ist es dem BFG verwehrt, bei Gebührenbescheiden den Gebührentatbestand in Anwendung einer *anderen Tarifpost* auszutauschen.

e) Die Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 1 GebG 1957 stellt die zwingende Rechtsfolge der nicht entrichteten Gebühren dar und hat akzessorischen Charakter:

Zufolge der Aufhebung der einfachen Eingabengebühr (- € 42,90), der Abänderung der erhöhten Eingabengebühr (+ € 141,90) sowie Aufhebung der Gebühr für amtliche Abschriften (- € 85,80) ist daher die Gebührenerhöhung auf € 280,95 (= 50 % von nicht entrichteten Gebühren in Höhe von € 561,90) zu erhöhen.

f) Insoweit die Bf im Zuge des Verfahrens (ua. im Vorlageantrag) offenkundig ihr schützenswertes Vertrauen auf die Richtigkeit einer Auskunft im E-Mail einer Mitarbeiterin des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft vom 2.9.2015 ins Treffen führt, ist dem abschließend noch entgegenzuhalten, dass es sich beim Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft nicht um einen zur Vollziehung des Gebührengesetzes berufenen Rechtsträger handelt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der *zuständigen* Abgabenbehörde zu berücksichtigen (VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076 mwN).

Die Beurteilung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes durch unzuständige Rechtsträger ist nicht geeignet, ein nach dem Grundsatz von Treu und Glauben schützenswertes Interesse der Beschwerdeführerin an der Nichtfestsetzung der streitgegenständlichen Gebühren zu begründen.

Zum gesamten Themenkomplex siehe auch: BFG 29.1.2020, RV/3101181/2016; BFG je vom 24.3.2020, RV/7101630/2018, RV/7101631/2018, RV/7101632/2018, RV/7101633/2018.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung basiert auf der aufgezeigten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Daher ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 5. März 2024