

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Zachmann & Partner Rechtsanwälte, Fritzstraße 2, D-82140 Olching, über die Beschwerde vom 26. September 2019 gegen den Sammelbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich/FAÖ) vom 2. September 2019, Erf. Nr. Nr1, betreffend

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

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

1. Die Gebühren werden wie folgt festgesetzt:

33 amtliche Ausfertigungen (33 Bogen) gem. § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG iHv je € 83,60	2.758,80
46 Beilagen (46 Bogen) gem. § 14 TP 5 Abs. 1 GebG iHv je € 3,90	179,40
33 Eingaben gemäß § 14 TP 6 Abs. 2 GebG iHv je € 47,30	1.560,90
31 Zeugnisse (31 Bogen) gemäß § 14 TP 14 Abs. 1 GebG iHv je € 14,30	443,30
Gebühren gesamt	€ 4.942,40

2. Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG 1957 wird mit 50 v.H. der nicht entrichteten Gebühren iHv gesamt € 4.942,40, sohin im Betrag von **€ 2.471,20**, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Die Bezirkshauptmannschaft Ort1 hat am 2.6.2016 dreiunddreissig amtliche Befunde (zu GZen. IL-SCHI-AUS/B-1/NrnX und NrnY) über die "Verkürzung von Stempel- oder Rechtsgebühren" hinsichtlich der "Meldung des Ausflugsverkehrs gemäß Tiroler Schischulgesetz 1995" vom 22.12.2015 und vom 21.1.2016 für gesamt 33 Schilehrer (AA u.a.) durch die Ski- und Snowboardschule 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 samt Beilagen und Kopien der Lichtbildausweise (mit Ausnahme zu den Lehrern BB und CC) der gemeldeten Lehrer sowie die schriftliche Erledigung durch die Bezirkshauptmannschaft.

2. Festzuhalten ist, dass die Bezirkshauptmannschaft (BH) zugleich mit den Mitteilungen der fachlichen Befähigungen vom 5.1.2016, 10.2.2016 und vom 29.2.2016 die Bf mittels Bescheid zur Zahlung von angefallenen, detailliert aufgelisteten Bundesgebühren (und daneben einer Landesgebühr) lt. angeführten Bestimmungen nach dem GebG 1957 binnen zwei Wochen aufgefordert hatte. Es wurde darauf hingewiesen, dass andernfalls (bei Nichtbezahlung) nach § 34 GebG hierüber ein Befund aufzunehmen und an das Finanzamt zu übersenden ist.

3. Mit dem als Sammelbescheid erlassenen Gebührenbescheid vom 2.9.2019, Erf. Nr. Nr1, hat das Finanzamt betr. die Meldungen des Ausflugsverkehrs gemäß Tiroler Schischulgesetz 1995 ua. vom 22.12.2015 für die 33 namentlich genannten Schilehrer, samt Erledigungen und Beilagen, mangels vorschriftsmäßiger Entrichtung die Gebühr in Höhe von gesamt € 5.087,60 festgesetzt. Die Gebühr setzt sich zusammen wie folgt (jeweils in Euro):

34 amtliche Ausfertigungen (34 Bogen) gem. § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG	2.842,40
46 Beilagen (46 Bogen) gem. § 14 TP 5 Abs. 1 GebG	179,40
34 Eingaben gemäß § 14 TP 6 Abs. 2 GebG	1.608,20
32 Zeugnisse (32 Bogen) gemäß § 14 TP 14 Abs. 1 GebG	457,60

Zugleich wurde im Bescheid die gem. § 9 Abs. 1 GebG 1957 zwingende Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 %, ds. € 2.543,80, vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Erstbescheid).

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

Die Gebührentatbestände 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 Bayern 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. a) 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.

b) In dem von der Bf beigebrachten 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.

c) Weiters wurde das "*Gutachten zur unionsrechtlichen Zulässigkeit bestimmter österreichischer Meldemodalitäten für ausländische Skischulbetreiber im Rahmen des Ausflugsverkehrs*" des Prof. DrDD, LL.M., vom 24.7.2017 vorgelegt, 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.

6. Mit Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 16.5.2022 wurde der Beschwerde - nach Darstellung der bezug habenden gebührenrechtlichen Bestimmungen – dahin teilweise stattgegeben, dass die übermittelten Kopien der Lichtbildausweise nicht als Zeugnisse, sondern vielmehr als Beilagen gem. § 14 TP 5 Abs. 1 GebG zu qualifizieren seien, sodass im Ergebnis Gebühren samt 50 % Erhöhung im Betrag von gesamt € 7.132,20 (statt bisher € 7.631,40) vorgeschrieben wurden. Laut mittlerweile vorliegender RSpr des Bundesfinanzgerichtes sei keine Unionsrechtswidrigkeit gegeben (im Einzelnen: siehe Begründung der BVE v. 16.5.2022).

7. Im Vorlageantrag vom 2.6.2022 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.

Es liege eine Verkennung der Rechtslage vor, weil die offenkundig europarechtswidrige kostenpflichtige Überprüfung durch das Land Tirol mit Gesetz v. 12.10.2016, LGBl. Nr. 126/2016, zur Vermeidung eines Vertragsverletzungsverfahrens geändert worden sei. Abschließend wurde "eine mündliche Verhandlung *oder* die Entscheidung durch den Senat" beantragt.

II. Sachverhalt:

An entscheidungswesentlichem Sachverhalt steht fest, dass die Bf im Dezember 2015 und im Jänner 2016 hinsichtlich mehrerer Schilehrer 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 zu gesamt 31 Schilehrern die Kopien der Lichtbildausweise und zu allen 33 Lehrern die Kopien der Ausweise bzw. Prüfungszertifikate ua. des Deutschen Schilehrerverbandes übermittelt.

Die Bezirkshauptmannschaft Ort1 hat hinsichtlich aller 33 gemeldeten Schilehrer (AA u.a.) mit Mitteilungen vom 5.1.2016, 10.2. und 29.2.2016 positive Erledigungen an die Bf dahin gerichtet, dass jeweils die fachliche Befähigung im Rahmen des Ausflugsverkehrs gemäß § 4a Abs 7 Tiroler Schischulgesetz 1995 gegeben ist.

Zugleich mit den Mitteilungen der fachlichen Befähigung ist an die Bf je ein Bescheid mit der Aufforderung zur Zahlung von angefallenen Bundesgebühren (sowie auch einer Landesgebühr) binnen zwei Wochen 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 gem. § 34 GebG 1957 dem 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 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 (= einfache Eingabengebühr). 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.

Nach § 14 **TP 14** ("Zeugnisse") Abs. 1 GebG 1957 unterliegen amtliche Zeugnisse, das sind Schriften, die von Organen der Gebietskörperschaften oder von ausländischen Behörden oder Gerichten ausgestellt werden und durch die persönliche Eigenschaften oder Fähigkeiten oder tatsächliche Umstände bekundet werden, von jedem Bogen einer festen Gebühr iHv € 14,30.

Entstehung der Gebührenschuld:

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" (TP 14) im Zeitpunkt der Unterzeichnung oder der Hinausgabe; bei den im Ausland ausgestellten Zeugnissen, sobald von ihnen im Inland ein amtlicher Gebrauch gemacht wird.

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 Z 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.

In diesem Zusammenhalt gilt noch festzuhalten, dass die eingewendete Änderung des Tiroler Schischulgesetz 1995 mit LGBL 126/2016 erst mit Kundmachung am 25.11.2016 in Kraft getreten ist.

Zudem darf nicht übersehen werden, dass die jeweilige Gebührenschuld gemäß § 11 Abs. 1 GebG – mit Zustellung der behördlichen Erledigung, mit Hinausgabe, mit amtlichem Gebrauch – völlig unabhängig davon entsteht, ob eine Anzeigepflicht nach dem Tiroler Schischulgesetz 1995 bestanden hat bzw. Veranlassung für die gemachte Eingabe (Meldung samt Beilagen) war.

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 Eingabengebühr 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 Schilehrer 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 Gebührenschuld (= 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.

b) Die **Mitteilung der fachlichen Befähigung** iSd § 4a Abs. 3 Tiroler Schischulgesetz, dh. die Anerkennung der Befähigung betr. alle 33 gemeldeten Schilehrer, 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 Ausfertigungen durch die BH Ort1 entstanden.

c) Zu den o.a. Eingaben iSd § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 waren insgesamt 46 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 € 179,40 in dem Zeitpunkt entstanden, zu dem ihr die schriftlich abschließenden Erledigungen der BH Ort1 (Mitteilungen über die fachliche Befähigung) zugestellt wurden.

d) Weiters waren den o.a. Eingaben iSd § 14 TP 6 Abs. 2 Z 1 GebG 1957 insgesamt 31 Bogen mit Kopien der Personal-/Lichtbildausweise zu den gemeldeten Schilehrern (mit Ausnahme zu den Lehrern BB und CC) beigelegt, welche im bekämpften Bescheid (Erstbescheid v. 2.9.2019) gebührenrechtlich als **Zeugnisse** gem. § 14 TP 14 Abs. 1 GebG 1957 qualifiziert wurden:

Dem kommt nach Ansicht des BFG – entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes in der diesbezüglich teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidung - Berechtigung zu, da es sich bei den Lichtbildausweisen zweifelsohne um Schriften handelt, die von einer Gebietskörperschaft oder ausländischen Behörde – dh. amtlich - ausgestellt wurden und die persönliche Eigenschaften bzw. jedenfalls tatsächliche Umstände bekunden.

Nach § 11 Abs. 1 Z 5 GebG 1957 entsteht die Gebührenschuld bei Zeugnissen, die von ausländischen Behörden ausgestellt worden sind, sobald von ihnen im Inland ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, auch wenn sie nur in beglaubigter oder **unbeglaubigter Abschrift verwendet** werden (vgl. in *Fellner*, aaO, Rz 8 zu § 11 GebG).

Durch Vorlage und Verwendung der Kopien (unbeglaubigte Abschriften) der Lichtbildausweise

bei der BH Ort1 ist daher im Inland Gebrauch gemacht worden und die Gebührenschuld in Höhe von je € 14,30 entstanden.

e) Sämtliche unter a) – d) vorangeführten Gebühren 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.

Der Höhe nach ist allerdings nicht zu übersehen, dass das Finanzamt fälschlich ausgehend von gesamt 34 (anstelle von **zutreffend 33**) gemeldeten Schilehrern die Gebührenfestsetzung vorgenommen hatte, insofern diese wie folgt zu berichtigen ist (jeweils in Euro):

33 amtliche Ausfertigungen (33 Bogen) gem. § 14 TP 2 Abs. 1 Z 1 GebG iHv je € 83,60	2.758,80
46 Beilagen (46 Bogen) gem. § 14 TP 5 Abs. 1 GebG iHv je € 3,90	179,40
33 Eingaben gemäß § 14 TP 6 Abs. 2 GebG iHv je € 47,30	1.560,90
31 Zeugnisse (31 Bogen) gemäß § 14 TP 14 Abs. 1 GebG iHv je € 14,30	443,30
Gebühren gesamt	€ 4.942,40

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

Zufolge oben dargestellter Berichtigung/Abänderung ist daher die Gebührenerhöhung mit **€ 2.471,20** (= 50 % der nicht entrichteten Gebühren) festzusetzen.

g) 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 ua. 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.

C) Nach § 274 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es ua. im Vorlageantrag beantragt wird.

Nach geltender Rechtsprechung liegt kein ausreichender Antrag vor beispielweise bei Beantragung:

- "allenfalls" eine mündliche Verhandlung durchzuführen (VwGH 24.9.1993, 91/17/0139, 140-142)
- "sofern notwendig eine mündliche Verhandlung anzuberaumen" (BFG 10.10.2016, RV/7400148/2016).

Der gegenständliche Antrag auf "eine mündliche Verhandlung *oder* die Entscheidung durch den Senat" ist damit vergleichbar als ein unbestimmter, nicht ausreichender Antrag zu betrachten und war folglich nicht zu berücksichtigen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Beschwerde insgesamt teilweise stattzugeben und 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 18. Februar 2025