

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 15. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. September 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist eine in Deutschland ansässige GmbH, deren Gesellschaftszweck insbesondere in der Vermittlung der deutschen Sprache und des deutschen Kulturgutes besteht.

Zu diesem Zweck werden im Jahre 2013 in den Seminar- und Schulungsräumen eines Hotels während der Schulferien Jugendlichen im Alter von 14 bis 17 Jahren zwei bis dreiwöchige „Summer Camps“ samt Exkursionen und Museumsbesuchen angeboten. Die Unterrichtsleistungen werden von der Bf. in Form einer lehrplanmäßigen Organisation mit bis zu 15 Kursteilnehmern mit wöchentlich 20 bzw. 24 Unterrichtseinheiten erbracht. Zusätzlich zum

Unterricht findet unter der Woche sowie an Samstagen ein abwechslungsreiches Kulturprogramm mit Ganztages-Exkursionen mit kulturellen und geschichtlichen Schwerpunkten statt.

Da es sich ausschließlich um minderjährige Kursteilnehmer im Alter zwischen 14 und 17 Jahren handelt, hat die Bf. neben den eigentlichen Unterrichtsleistungen auch die Unterkunft und Verpflegung der minderjährigen Kurs- und Schulungsteilnehmer zu besorgen und Betreuungsleistungen zu erbringen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der zu einem Pauschalpreis angebotenen ein- oder zweiwöchigen Sprach- bzw. „Summer Camps“ von *einheitlichen Reiseleistungen* oder von getrennt zu beurteilenden *mehreren (Haupt)Leistungen* auszugehen ist, sodass Unterrichtsleistungen und weitere Leistungen betreffend Unterkunft und Verpflegung für umsatzsteuerliche Zwecke unterschiedlich zu beurteilen sind.

Des Weiteren ist strittig, ob hinsichtlich der Erteilung von Sprachunterricht für Ausländer mit nichtdeutscher Muttersprache im Alter von 14 bis 17 Jahren für die Dauer von ein oder zwei Wochen für 2013 (somit im zeitlichen Geltungsbereich vor dem Inkrafttreten der Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, BGBl II 214/2018) steuerfreie Leistungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 iVm Art. 132 Abs. 1 lit. i MwSt-Systemrichtlinie (RL 2006/112/EG) vorliegen, da nach dem Beschwerdevorbringen hinsichtlich des Unterrichts eine den *öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung* iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSyst-Richtlinie mit öffentlichen Einrichtungen gegeben sei.

Darüber hinaus war zu beurteilen, inwieweit hier die Margenbesteuerung gemäß § 23 Abs. 1 UStG 1994 zur Anwendung gelangt, als dass Reisevorleistungen bezogen und keine Eigenleistungen vorliegen.

Zur Vorgeschichte dieses Falles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 2023, Zl. Ra 2021/13/0150, betreffend Umsatzsteuer 2013 verwiesen. Das BFG-Erkenntnis vom 26. August 2021, GZ. RV/7102854/2019, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben, da für einen Teil der Entgelte eine umsatzsteuerrechtliche Würdigung unterblieben sei.

Bei der Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2013 erklärte die Bf. gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ausschließlich unecht befreite Umsätze aus der Erteilung von Sprachunterricht an Schüler/Studenten im Alter von 14 bis 17 Jahren im Rahmen von sog. „Summer Camps“ iHv EUR 231.268,01, von denen gemäß § 12 Abs. 3 UStG keine Vorsteuern in Abzug gebracht wurden. Die Umsätze aus der Erteilung von Sprachunterricht sowie aus der Erbringung von weiteren Leistungen (Zusatzleistungen, Transfer, sonstige Leistungen) seien wie folgt ermittelt worden:

Kto:	Bezeichnung:	UE:	brutto:
8232	***4*** Wien Gruppenunterricht	20,00	137.896,50
8233	***4*** Wien Gruppenunterricht	24,00	80.131,01
8235	***4*** Wien Gruppenunterricht	ZusatzL.	5.640,49
8236	***4*** Wien Gruppenunterricht	Transfer	7.400,00
8237	***4*** Wien Gruppenunterricht	sonst.L.	200,00
	SUMME:		231.268,01

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Umsatzsteuer 2013 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als der Bf. hinsichtlich der beantragten Leistungen iHv EUR 231.268,01 aus *Sprachschulungen* die Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 versagt und diese Umsätze mit dem erklärten Bruttobetrag iHv EUR 231.268,00 als dem Normalsteuersatz (20%) unterliegende Umsätze versteuert wurden. Die steuerpflichtigen Umsätze wurden mit EUR 231.268,01 ermittelt und die Zahllast iHv EUR 46.253,60 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, die von der Bf. beantragte Steuerbefreiung für die Sprachschulungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 könne im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung kommen, da kein Nachweis des Vorliegens einer Einrichtung mit einer vom Mitgliedstaat Österreich anerkannten, den inländischen öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwSt-RL 2006/112/EG erbracht worden sei. Bei Sprachferienaufenthalten sei die sprachliche Fortbildung *nicht alleiniger Hauptzweck*.

Nach den geschilderten Leistungselementen (Sprachunterricht, Beherbergung und Verpflegung, Sport- und Freizeitprogramm) werde im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden können, dass den neben der Unterrichtserteilung erbrachten Leistungen der Charakter von bloßen unselbstständigen Nebenleistungen zum Sprachunterricht zukomme bzw. dass zwischen diesen Leistungen und dem Sprachunterricht hinsichtlich des Leistungszweckes eine untrennbare wirtschaftliche Verbindung bestehe, zumal es durchaus auch Feriencamps mit anderen Schwerpunkten gebe (zB Sport). So handle es sich nach der Judikatur des VwGH auch bei Betreuungs- und Beherbergungsleistungen grundsätzlich um jeweils eigenständige Leistungen (keine Überlagerung der Beherbergungsleistung durch die Betreuungsleistung; vgl. VwGH 22.12.2005, Zl. 2001/15/0004, zu religiös motivierten Freizeitaufenthalten mwV).

2. Beschwerde vom 15. Oktober 2015:

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 erhob die Bf. mit Eingabe vom 15. Oktober 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Abänderung des angefochtenen Bescheides im Sinne der Beschwerdeausführungen.

Bei der Bf. handle es sich um eine mit Sitz in ***7*** eingetragene Gesellschaft, die im Bereich der *Sprachaus- und Weiterbildung* vor allem gegenüber Jugendlichen und jungen Erwachsenen tätig sei. Die von der Bf. erbrachten Leistungen seien nach § 4 Nr. 21 dUStG unter Berücksichtigung des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i der MwStSysRL, 2006/112/EG, von der Umsatzsteuer befreit.

Vom Regierungspräsidium Darmstadt liege der Bf. eine gültige Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 dUStG vor, die in Kopie als **Anlage 2** diesem Schreiben beigelegt sei. Allein hieraus sei erkennbar, dass die von der Bf. erbrachten Leistungen im Mitgliedstaat Deutschland den entsprechenden Leistungen öffentlicher Bildungseinrichtungen gleichgelagert beurteilt werden.

Eine unterschiedliche steuerliche Handhabung des Art. 132 MwStSystRL in Österreich sei diesseits nicht nachvollziehbar, da die in Österreich festzustellenden Unterrichtsleistungen *qualifiziert* und anhand von grundlegend nachprüfbaren *Lehrplänen*, sowie mit einer den österreichischen öffentlichen Schulen *vergleichbaren Zielsetzung* im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSysRL, 2006/112/EG, erbracht werden.

Erstmalig seit dem Jahre 2013 führe die Bf. auch in Österreich Unterrichtsleistungen und Bildungsmaßnahmen über eine in PLZ-Ort, Straße, ansässige unselbständige Betriebsstätte aus, an der gleichgelagerte Leistungen gegenüber Teilnehmern erbracht werden (s. **Anlage 3**). Zur Darstellung der erbrachten Leistungen werde dieser Beschwerde ein beispielhafter "Stundenplan" für die zu unterrichtenden Teilnehmer eingefügt (**Anlage 4**).

Darüber hinaus werden seitens der Bf. neben dem fachbezogenen Sprachunterricht keine reinen Freizeitveranstaltungen „als Nebenleistungen“ angeboten, sondern es handle sich um Exkursionen bzw. Veranstaltungen zur Landeskunde, die in Zusammenhang mit der Sprachausbildung zu sehen seien (zB Besuche der Universitäten, Rathaus, Parlaments-Besuche und Besuche öffentlicher kultureller Einrichtungen etc.). Auch hier stehe die Sprachausbildung im Vordergrund. Die entsprechenden Teilnahmen seien verpflichtend und würden gerade im Speziellen zur praktischen Sprachanwendung beitragen.

Zu der von der Bf. erbrachten Leistung sei festzustellen, dass für den Teilnehmer (Kunden) der Bf. zweifelsfrei der Hauptzweck „Sprachaus-/fortbildung“ gegeben sei. Die damit in Zusammenhang stehenden Nebenleistungen (Unterbringung/Verpflegung und Betreuung der ausschließlich minderjährigen Personen) seien zwangsweise mit der erbrachten Hauptleistung (Unterrichtsleistung) verbunden (vgl. Ausführungen lt. **Anlage 5**).

Darüber hinaus handle es sich bei der angeführten Summe iHv EUR 231.268,00 (brutto) um die in Rechnung gestellten und erhaltenen **Bruttoeinnahmen**. Sollte hier eine Umsatzsteuer anfallen, sei diese bereits in dieser Summe enthalten. Folglich ergebe sich bereits aus diesem Punkt eine ziffernmäßige Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides 2013.

Das anteilige Entgelt für reine Unterrichtsleistungen (max. 70%) sowie der Anteil für Verpflegung und Unterkunft (max. 30%) werden dabei wie folgt ermittelt:

KtoNr.:	Bezeichnung:	UE:	brutto:
8232	***4*** Gruppenunterricht	20,00	137.896,50
8233	***4*** Gruppenunterricht	24,00	80.131,01
	SUMME:		218.027,51
	davon 70% Unterrichtsleistung:		152.619,26
	davon 30% Unterkunft, Verpflegung:		65.408,25
	Zusatzleistungen Gruppenunterricht:		5.640,49
	Transfer Gruppenunterricht:		7.400,00
	sonstige Leistungen Gruppenunterricht:		200,00
	SUMME:		231.268,00

In Zusammenhang mit den vorstehenden Einnahmen aus der Leistungserbringung in Wien seien der Betriebsstätte Wien anteilige Aufwendungen iHv EUR 18.443,69 zuzurechnen, sodass sich – unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung – folgende Ergebnisermittlung ergebe:

Bezeichnung:	Erträge:	Aufw.:
Einnahmen/Erträge:	231.268,00	
direkte Aufwendungen:		138.069,54
anteilige Aufwendungen (90% Zentrale):		18.443,69
Ergebnis vor österr. KÖSt:	74.754,77	
daraus ermittelte KÖSt:	18.688,69	
Ergebnis nach KÖSt:	56.066,08	

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2013 werde daher beantragt, die Umsätze der Niederlassung Wien als steuerbefreite Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 bzw. im Rahmen des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSysRL zu berücksichtigen. Dies insbesondere, da die von der Bf. erbrachten Leistungen im Rahmen der Sprachausbildung dem vorgelegten Lehrplan zu entnehmen und der Vermittlung von Kenntnissen durch öffentliche Schulen vergleichbar seien.

Bei dieser Beurteilung verbleibe es umsatzsteuerlich bei der Nichtberücksichtigung der in Österreich angefallenen und der Bf. belasteten österreichischen Umsatzsteuer (nicht abziehbare Vorsteuer) iHv EUR 11.473,24. Diese gezahlten Vorsteuerbeträge würden in diesem Falle in Zusammenhang mit steuerbefreiten Umsätzen stehen und seien nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Darüber hinaus habe zwingend eine *Betreuung* der Schüler/Studenten zu erfolgen, die der Tatsache geschuldet sei, dass die Schüler/Studenten das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Gegenüber den – ausschließlich minderjährigen – Teilnehmern werden von der Bf. in Wien folgende Leistungen erbracht:

- Unterrichtsleistungen in Seminar-/Schulungsräumen (wesentlicher Bestandteil)
- Hausaufgabenbearbeitung und –betreuung
- Landeskunde (zB begleitete Besuche von kulturellen Einrichtungen)
- betreute Unterkunft und Verpflegung

Da eine laufende Betreuung der minderjährigen Teilnehmer zwingend erforderlich sei, könne diese nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht von der Hauptleistung „Sprachausbildung“ getrennt werden. Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Eingabe vom 6. Mai 2015 an das Finanzamt Wien 1/23 würden auch keine anderen „Schwerpunkte“ vermittelt, der vom Finanzamt angestellte Vergleich der Leistungen der Bf. mit „Ferien camps“ sei nicht sachgerecht.

Sofern eine Aufteilung der in der Niederlassung Wien erbrachten Leistungen aus umsatzsteuerlicher Sicht erforderlich erscheine, werde hilfsweise beantragt, die Umsätze für reine Unterrichtsleistungen iHv EUR 152.619,26 als steuerbefreite Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG bzw. im Rahmen des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL zu berücksichtigen. Betreffend der restlichen im Rahmen der Betriebsstätte Wien erbrachten Leistungen der Bf. würden sich die Umsatzsteuer sowie die anrechenbare Vorsteuer wie folgt ermitteln:

Umsätze für Unterkunft/Verpflegung, Transfer und Zusatzleistungen:	brutto:	netto:
Umsätze Unterkunft/Verpflegung (30%):	65.408,25	54.506,88
Zusatzleistungen Gruppenunterricht:	5.640,49	4.700,41
Transfer Gruppenunterricht:	7.400,00	6.166,67
sonstige Leistungen Gruppenunterricht:	200,00	166,67
SUMME:	78.648,74	65.540,62

USt-Berechnung:	Umsatz:	USt:
Umsätze Unterkunft/Verpflegung:	65.540,62	
davon 20% USt:		13.108,12
Gesamtbetrag Vorsteuern:	11.473,24	
davon 30% abzugsfähig (UK/Verpflegung):		- 3.441,97
ermittelte Zahllast:		9.666,15
bisherige USt-Vorauszahlungen/USt-Nachforderung:		- 46.253,60
entstehendes USt-Guthaben:		- 36.587,45

Im Rahmen der vorstehenden Ermittlung werde bei der Bf. lediglich ein auf die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze entfallender Anteil von 30% der gezahlten österreichischen Vorsteuerbeträge als abzugsfähige Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 4 und 5 UStG 1994 berücksichtigt.

Eine Berücksichtigung der von der Bf. im Rahmen der Betriebsstätte in Wien erbrachten *Bildungsleistung als steuerbefreite Leistungen* ergebe sich bereits im Rahmen der Zielsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSys-RL. Nach Art. 44 DVO zur MwStSysRL, VO EU Nr. 282/2011 Art. 44 idF 07.10.2013) sei **die Dauer** der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für die Beurteilung der Steuerbefreiung **unerheblich**.

Bereits aus dem aktuell vorliegenden Umsatzsteuerbescheid 2013 seien Unrichtigkeiten festzustellen, die – selbst bei einer umsatzsteuerpflichtigen Beurteilung der durch die Bf. erbrachten Leistungen – zu korrigieren seien. Hilfsweise werde der nachstehende Antrag gestellt, so man von einer *gänzlichen Umsatzsteuerpflicht* ausgehen müsste:

Bezeichnung:	Betrag:	USt:
SUMME Leistungen (brutto):	231.268,00	
SUMME Leistungen (netto):	192.723,33	38.544,67
Gesamtbetrag Vorsteuern:		- 11.473,24
ermittelte Zahllast:		27.071,43
bisher vorausgezahlte USt:		46.253,60
USt-Guthaben:		- 19.182,17

Dabei sei darauf zu verweisen, dass im Falle einer vollständigen Umsatzsteuerpflicht die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuerbeträge in vollem Umfang abzugsfähig seien. Aus den vorstehenden Ausführungen sei daher zu erkennen, dass der mit Datum 16. September 2015 ausgestellte Umsatzsteuerbescheid 2013 – selbst bei Annahme einer gänzlichen Umsatzsteuerpflicht – zu ändern sei.

Seitens der Bf. werde zunächst davon ausgegangen, dass die durch die Bf. erbrachten Leistungen **gänzlich** in Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSysRL bzw. gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 als **steuerbefreite Leistungen** zu qualifizieren seien.

Darüber hinaus werde angeführt, dass u.a. nachstehende Bildungseinrichtungen ähnliche bzw. gleichgelagerte Leistungen in Österreich erbringen und deren Leistungen – nach Kenntnis der Bf. bislang in Österreich als umsatzsteuerbefreit beurteilt worden seien:

- Goethe-Institut e.V. (Registergericht: Amtsgericht München, Reg.Nr. 5007; UID-Nummer: DE 1295 16430)
- Humboldt-Institut – Verein für Deutsch als Fremdsprache e.V. (Registergericht: Amtsgericht Freiburg, Registernummer VR 380 570; UID-Nummer DE 1992 17921)
- Language Studies GmbH & Co KG ("Actilingua", ATU 615 36 412, s. **Beilage 6**)
- american international school-Salzburg GmbH (ATU 390 65 603, s. **Beilage 7**).

Die vorstehend bezeichneten Dienstleister würden – auch anhand des jeweils einsehbaren Internetauftritts – gleichgelagerte Leistungen wie die Bf. in Österreich anbieten.

Ebenfalls aus vorstehenden Sachverhalten sei – allein bereits aufgrund der ansonsten wettbewerbsverzerrenden Beurteilung – eine Unterwerfung der durch die Bf. in Wien erbrachten Bildungsleistungen mit Umsatzsteuer nicht nachzuvollziehen. Eine Ungleichbehandlung der Bf. bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der gleichartigen Leistungen in Österreich könne nicht angenommen werden.

Im Rahmen der bisherigen Schreiben des Finanzamtes sei ausgeführt worden, dass die durch die Bf. erbrachten Leistungen in verschiedene Leistungen aufzuteilen wären – dies werde nach Auffassung der Bf. negiert.

Soweit die durch die Bf. erbrachten Leistungen in einzelne Teilleistungsbereiche aufzuteilen wären, ergeben sich daneben **zumindest anteilig** hinsichtlich der festzustellenden Bildungsleistungserbringung eine Steuerfreiheit in Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL.

Eine formelle Anfrage zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der von der Bf. in Österreich erbrachten Leistungen sei bereits mit Schreiben vom 23. Juli 2013 gestellt worden. In diesem Zusammenhang werde auf die vorliegende Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 6. Mai 2015 verwiesen. Dieses Schreiben werde vorab (ohne Anlagen) per Telefax übermittelt. Im Original sei dieses Schreiben inkl. Anlagen am heutigen Tage per Briefpost an das Finanzamt Wien 1/23 übermittelt worden.

2.1 Anlage 2 – Bescheinigung des Regierungspräsidiums Darmstadt:

Nach der mit 14. Dezember 2009 datierte Bescheinigung des Regierungspräsidiums Darmstadt, Hessen, zur Vorlage beim Finanzamt Aschaffenburg würden die nachstehenden Leistungen der Bf. ordnungsgemäß **auf einen Beruf** oder auf einer vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **abzulegenden Prüfung vorbereiten**. Die Vorbereitung auf einen Beruf umfasse die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung. Integrationskurse und deren Prüfungen für Zuwanderer seien nicht Bestandteil dieser Bescheinigung. Im Einzelnen werden folgende Leistungen durch die Bf. erbracht:

- *Standarddeutschsprachkurs* für Schüler (8-17 Jahre)
- *Intensivdeutschsprachkurs* für Schüler (8-17 Jahre) und Studenten (Alter 17+)
- *Gruppenaufenthalte für Schulklassen* im Rahmen ihres Vorbereitungsprogramms auf einen ausländischen Schulabschluss mit Deutsch als Prüfungsfach
- *Deutschprivatkurs* mit *Individuallehrer* für Schüler im Alter von 14-17 Jahren
- *Schulbesuch* einer staatlichen oder privaten deutschen Sekundarschule für Schüler im Alter von 15-17 Jahren

Diese Bescheinigung gelte ab dem Jahre 2009. Die Vermittlung eines Arbeitsplatzes oder eines Ausbildungsplatzes sei nicht Bestandteil dieser Bescheinigung.

2.2 Anlage 5 – Schreiben vom 5. Juni 2015 an Finanzamt Wien 1/23:

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 5. Juni 2015 habe sich der EuGH erstmals in dem Urteil vom 14.6.2007, Rs C-445/05, *Haderer*, zu dem in der MwStSysRL nicht definierten Begriff "Schul- und Hochschulunterricht" geäußert. Dieses Urteil sei aufgrund des Vorabentscheidungsersuchens des dt. BFH vom 20.10.2005, V R 75/03 (BStBl 20006 II S. 147) ergangen, in dem der BFH dem EuGH u.a. die Frage vorgelegt hatte, unter welchen Voraussetzungen ein selbständiger Lehrer "Schul- oder Hochschulunterricht" iSd Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSysRL erteile.

Der EuGH habe dabei festgestellt, der Begriff "*Schul- oder Hochschulunterricht*" beschränke sich *nicht* auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation oder einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit führe. Der Begriff schließe vielmehr auch **andere Tätigkeiten** ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln. Ein **direkter Bezug** zu einem Beruf sei nicht erforderlich. Die Dienstleistungen der *Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung* umfassen daher Schulungsmaßnahmen, die dem *Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse* dienen. Die Dauer der *Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung* sei hierfür unerheblich (Art. 44 MwSt-DVO).

Diese allein zu Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSysRL getroffenen Aussagen würden für den identischen Begriff des "Schul- und Hochschulunterrichts" in Buchstabe i MwStSysRL entsprechend gelten. Für eine abweichende Auslegung sehe der BFH keine Gründe (vgl. BFH 24.1.2008, V R 3/05, BStBl 2012 II S. 267).

In dem ebenfalls einen Anwendungsfall zu Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSysRL betr. Urteil vom 28.1.2010, Rs C-73/08, *Eulitz*, zur weiteren Begriffsinterpretation die Sprachfassungen der anderen Mitgliedstaaten herangezogen. Danach komme es auf "*Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen*", an.

Der Unterricht müsse demnach nicht an einer Schule oder Hochschule gehalten werden, sondern umfasste *jegliche Lehr- und Unterrichtstätigkeit*, die sich thematisch mit Fächern auseinandersetzt, die gemeinhin in Schulen oder Hochschulen unterrichtet werden, was Aus- und Fortbildung automatisch einschließe (vgl. Korn, DStR, 688).

Für Zwecke der Steuerbefreiung sei nicht zwischen dem Unterricht für Schüler und Studenten, die an einer *erstmaligen Schul- oder Hochschulausbildung* teilnehmen, und dem Unterricht zu unterscheiden, der Personen erteilt werde, die bereits über einen Schul- oder Hochschulabschluss verfügen und aufgrund des Abschlusses ihre (weitere) Berufsausbildung betreiben.

Unterrichtstätigkeiten im vorerwähnten Sinn können auch andere Tätigkeiten als die eigentliche Lehrtätigkeit (zB Prüfungstätigkeit) sein, sofern diese Tätigkeiten im Wesentlichen im Rahmen der sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehenden Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten an Schüler und Studierende ausgeübt werden.

In Deutschland falle das Schulwesen in die Zuständigkeit der Bundesländer. Die Bf. erhalte seit ihrem Bestehen jeweils die entsprechende Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 a) bb) des deutschen Umsatzsteuergesetzes (aktuell vom Regierungspräsidium Darmstadt).

Durch die Bf. werde vorausgesetzt, dass auch die in Österreich gesetzlich verankerte Befreiung nicht von der gemeinschaftsrechtlichen Befreiung abweiche. Sollte dies der Fall sein, müsste sich die Bf. unmittelbar auf die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts berufen.

Seitens der Bf. werde weiterhin davon ausgegangen, dass die betreffenden Leistungen der Bf. unter Anwendung der MwStSysRL iVm § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 als steuerfrei zu beurteilen seien.

Nach dem Finanzamts-Schreiben vom 14. Dezember 2014 habe die Bf. die in Wien erzielten Umsatzerlöse als steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfasst.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 29. Jänner 2019:

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 29. Jänner 2019 teilweise Folge gegeben. Dabei wurden die mit dem Bruttobetrag von EUR 231.268,01 erklärten Entgelte auf den Nettobetrag iHv EUR 192.733,33 umgerechnet, mit dem Normalsteuersatz (20%) versteuert und Vorsteuern iHv EUR 11.473,24 in Abzug gebracht, sodass hier eine Zahllast iHv EUR 27.071,43 resultierte. Die erklärten Entgelte wurden dabei weiterhin zur Gänze (100%) als steuerpflichtige Entgelte behandelt. Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

Bei den angebotenen Sommerkursen handle es sich um sogenannte „*Sommereamps*“, sprich Sprachunterricht iVm Sport- und Kreativprogramm inklusive Unterkunft. Zu diesen Kursen sei festzuhalten, dass bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasse, ungeachtet des Grundsatzes, dass jede Leistung in der Regel als eigenständige und von anderen unabhängige Leistung zu betrachten – eine *Gesamtbetrachtung* vorzunehmen sei, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasse.

Bei Vorliegen von Leistungselementen (Sprachunterricht, Sport- und Kreativprogramm, z.T. Übernachtungen etc.) werde nach herrschender Ansicht **nicht** von vornherein davon ausgegangen werden können, dass den erbrachten *Betreuungs-, Beaufsichtigungs-* sowie allfälligen *Verpflegungs-* und/oder *Beherbergungsleistungen* der Charakter von

unselbständigen Nebenleistungen zum Sprachunterricht zukomme bzw. dass zwischen diesen Leistungen und dem Sprachunterricht hinsichtlich des Leistungszweckes eine untrennbare wirtschaftliche Verbindung bestehe, zumal es durchaus auch Feriencamps mit anderen Schwerpunkten gebe (zB Sportausübung). Folglich stellen diese Umsätze keine gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 steuerbefreiten Umsätze dar.

4. Vorlageantrag vom 28. Februar 2019:

Mit Eingabe vom 28. September 2019 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Dabei wird den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung insbesondere entgegengehalten:

4.1 einheitliche Leistung / selbständige Einzelleistungen:

Ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen sei, habe umsatzsteuerrechtlich für die Bestimmung des *Orts* und des *Zeitpunkts* der Leistung sowie für die Anwendung der *Befreiungsvorschriften* und des *Steuersatzes* Bedeutung. Es sei hierbei das *Wesen* des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Abnehmer gegenüber *mehrere* selbständige *Hauptleistungen* oder eine *einheitliche Leistung* erbringe. Dabei sei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

In der Regel sei jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten (vgl. EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, *CPP*). Deshalb können zusammengehörige Vorgänge nicht bereits als einheitliche Leistung angesehen werden, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck dienen. Wenn mehrere, untereinander gleich zu wertende Faktoren zur Erreichung des Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören, sei die Annahme einer einheitlichen Leistung nur gerechtfertigt, wenn die einzelnen Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Dass die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und für sie ein Gesamtentgelt entrichtet werde, reiche ebenfalls noch nicht aus, sie umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu betrachten. Entscheidend sei der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen.

EuGH vom 17.1.2013, Rs C-224/11, BGZ Leasing:

Im Falle eines Leasings, wo der Unternehmer auch anbot, das geleaste Wirtschaftsgut bei der Leasinggesellschaft zu versichern, habe dieser geprüft, ob zwei getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegen würden.

Die Frage, ob getrennt zu beurteilende Leistungen oder eine einzige einheitliche Leistung vorliege, sei gemäß EuGH anhand der charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln. Dafür gebe es keine Regel mit absoluter Geltung. Vielmehr seien bei der Bestimmung des Leistungsumfanges die *Gesamtumstände* zu berücksichtigen, unter denen der

fragliche Umsatz getätigt werde. Der EuGH habe es daher dem polnischen Gericht überlassen, abschließend zu klären, ob in dem betreffenden Fall eine einheitliche Leistung vorgelegen sei.

Er habe jedoch ebenso auf den Umstand verwiesen, dass in der Regel eine *Leasingleistung* mit der *Versicherung* des Leasingobjektes grundsätzlich *nicht* derart *eng verbunden* sei, dass ein einheitlicher Umsatz vorliege. In der getrennten Beurteilung beider Leistungen liege an sich noch keine künstliche Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges. In dem diesen EuGH-Urteil zu Grunde liegenden Fall habe der Versicherungsnehmer auch die Möglichkeit gehabt, das Leasinggut bei einer Versicherungsgesellschaft seiner Wahl zu versichern. Diese Möglichkeit einer Trennung der Leistung spreche ebenfalls für zwei unabhängige Leistungen. Nach Auffassung des EuGH habe somit in dem betreffenden Fall vieles für **zwei getrennte Leistungen** gesprochen.

Ergänzend werde seitens der Bf. ausgeführt, dass die am Standort Wien angebotenen Leistungen, die Bildungsleistungen, das "*Vermitteln der Kenntnisse der deutschen Sprache und des Faches Deutsch*" eindeutig **im Vordergrund** stehen und diese Leistungen dem **Gesamtangebot** der Bf. das Gepräge geben.

Die **Bildungsleistungen** der Bf. erfolgen zum einen durch *Präsenzunterricht* in den hierfür vorgesehenen Unterrichtsräumen. Daneben werde ein Teil der Ausbildung und die Vermittlung von Bildungsinhalten des Fachbereiches "Deutsch" im Rahmen des fachbezogenen landeskundlichen Unterrichts durch *Exkursionen, Museumsbesuche* und *Besichtigungen* etc. durchgeführt. Hierbei handle es sich **nicht** um ein **Sport- und Kreativprogramm**, sondern um **praxisnahe Bildung** der fremdmuttersprachlichen jugendlichen Teilnehmer im Fachbereich Deutsch. Im Rahmen dieses Teils der Bildungsmaßnahmen seien die Teilnehmer angehalten, die deutsche Sprache im Alltag und in entsprechenden Situationen anwenden zu müssen.

Ziel des Aufenthaltes der jugendlichen Teilnehmer sei die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme und nicht die Freizeitgestaltung. Dies sei bereits anhand der vorgelegten Stundenpläne ersichtlich, worin deutlich die Gewichtung bei der Sprachausbildung (inkl. Fachbereich österreichische Landeskunde) zu entnehmen sei.

Hinsichtlich der Leistungen "Unterbringung und Verpflegung" bestehe daneben von den Kunden grundsätzlich die Möglichkeit, diese Leistungen auch von anderen Dienstleistern bzw. Unternehmern direkt zu erhalten. Auch hierbei verbleibe die Obhuts- und Betreuungspflicht für die jugendlichen Teilnehmer bei der Bf.. Im Falle der von der Bf. in Wien angebotenen Leistungen spreche daher vieles für umsatzsteuerlich **getrennte Leistungen**.

Dem Vorlageantrag wurde eine aktuelle Bescheinigung des Schulamtes ***7*** beigelegt, in der vollumfänglich auf die der Bf. erteilte Bescheinigung des Regierungspräsidiums verwiesen werde. Demnach sei die Bf. **als Einrichtung** iSd Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSysRL zu berücksichtigen.

4.2 Rechtsentwicklung in Zusammenhang mit sog. "Reiseleistungen":

Zunächst sei nochmals angeführt, dass im Falle der von der Bf. erbrachten Leistungen von *einzelnen Leistungen* ausgegangen werde, die in

- a) Bildungsleistungen
- b) Unterkunft- und Verpflegungsleistungen, sowie
- c) sonstige erbrachte Leistungen (Transferleistungen etc.)

bestehen. In ähnlich gelagerten Fällen habe der EuGH zT die Auffassung vertreten, dass bei Leistungen ähnlicher Unternehmer eine "Zusammenballung" von verschiedenen Dienstleistungen als sog. "Reiseleistungen" iSd 23 UStG anzusehen seien (vgl. EuGH 19.12.2018, Rs C-552/17, *Alpenchalets Resort*; 13.10.2005, Rs C-200/04, *iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*).

ad Beurteilung der erbrachten Leistungen als Reiseleistungen I:

Unter Berücksichtigung der Grundsätze des § 23 UStG und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung wäre bei entsprechender Beurteilung vom folgender Ermittlung im umsatzsteuerlichen Sinne auszugehen:

a. erbrachte Eigenleistungen:

Im Rahmen der erbrachten *Bildungsleistungen* seien "Eigenleistungen" festzustellen, die nicht unter die Margenermittlung des § 23 UStG fallen und gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG steuerfrei wären.

b. weitere Leistungen:

Für die weiters nicht als steuerbefreiten Leistungen iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSysRL erbrachten Leistungen wäre im vorliegenden Fall wie folgt eine Margenbesteuerung vorzunehmen:

Bezeichnung:	brutto:
30% Unterkunft/Verpflegung:	65.408,25
Zusatzleistung Gruppenunterricht:	5.640,49
Transfer Gruppenunterricht:	7.400,00
sonst. Leistung Gruppenunterricht:	200,00
SUMME – Reisepreis o. Eigenleistung (brutto):	78.648,74
abzügl. Vorleistungen:	- 90.729,23
negative Marge wegen Betriebsgründung:	- 12.080,49
20% negativer Umsatzsteuerbetrag:	- 2.416,10

In diesem Fall ermittle sich der Abgabengutschriftsanspruch der Bf. für das Jahr 2013 wie folgt:

Bezeichnung:	Betrag:
festzusetzende USt 2013:	- 2.416,10
bisher festgesetzte USt:	27.071,43
verbleibende Forderung Bf.:	- 29.487,53

ad Beurteilung der erbrachten Leistungen als Reiseleistungen II:

Sollte bei der Bf. nicht von einer Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auszugehen sein, sei unter Berücksichtigung des § 23 UStG bei der Bf. von folgender Ermittlung im umsatzsteuerlichen Sinne auszugehen:

a. erbrachte Eigenleistungen:

Soweit die Bildungsleistungen nicht als sog. "Eigenleistungen" festzustellen seien, werden diese unter die Margenermittlung nach § 23 UStG mit einbezogen:

Bezeichnung:	Betrag:
70% anteil. Bildungsleistungen:	152.619,26
30% Unterkunft/Verpflegung:	65.408,25
Zusatzl.: Transfer, sonstige Leistungen:	13.240,49
Reisepreis inkl. Bildungsleistung:	231.268,00
abzügl. Vorleistungen:	- 138.069,54
Marge (brutto):	93.198,46
Marge (netto):	77.665,38
davon 20% USt:	15.533,07

Nach den ergänzenden Ausführungen im Vorlagebericht sei auch die bisherige USt-Festsetzung in dem nunmehr geänderten Bescheid vom 29. Jänner 2019 fehlerhaft. Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde sei daher geboten.

5. Vorlagebericht vom 17. Mai 2019:

In dem Vorlagebericht vom 17. Mai 2019 beantragt das Finanzamt eine Abweisung der Beschwerde aufgrund der bereits vorgelegten Dokumente.

6. Eingaben vom 15. April 2021 und 27. Mai 2021:

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 15. April 2021 seien die Aufwendungen (Betriebsausgaben) folgenden Bereichen zuzuordnen:

Kto:	Vorleistungen (brutto):	brutto:	Aufw. iZm Unterricht:	Aufw. iZm so. Bereichen:
3201	Aufw. Wien Vorsteuer 20%:	30.417,28	29.588,75	828,53
3202	Aufw. Wien Vorsteuer 10%:	70.440,53	13.713,90	56.726,63
3203	Aufw. Wien ohne Vorsteuer:	22.957,40	22.232,35	725,05
3205	Aufw. ***4*** Wien:	14.254,32	14.211,18	43,14

SUMME:	138.069,53	79.746,18	58.323,35
---------------	-------------------	------------------	------------------

Die Aufwendungen für Unterricht/Bildung sowie die „Sonstigen Aufwendungen“ (im Wesentlichen für Unterkunft/Verpflegung) würden sich dabei in folgende Einzelpositionen (jeweils Bruttowerte) aufgliedern lassen:

Unterrichtskosten:	brutto:	Verpflegung/Unterkunft etc.:	Brutto:
Dozentenkosten:	18.502,54	Unterkunftskosten Teilnehmer:	27.661,50
Betreuerkosten:	15.504,85	Verpflegungskosten Teilnehmer:	25.302,65
Kosten für Unterrichtsräume:	23.599,85	Transportkosten:	3.218,00
Exkursionskosten:	18.929,85	sonstige Kosten:	2.141,00
sonstige Unterrichtskosten:	3.209,09		
SUMME:	79.746,18	SUMME:	58.323,15

Bei den Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen im Gesamtbetrag von EUR 58.323,15 handle es sich um Besorgungsleistungen. Diese Leistungen seien nicht zunächst durch die Bf. für sich in Anspruch genommen worden, sondern stehen direkt in Verbindung mit den Teilnehmern.

Soweit die „Sonstigen Leistungen“ als Reiseleistungen iSd § 23 Abs. 4 UStG zu beurteilen seien, seien entsprechende „Reisevorleistungen“ iHv EUR 58.323,15 iZm Leistungen betreffend Unterkunft, Verpflegung, Transfer und sonstigen Kosten zu werten – und ohne Berücksichtigung der (gesondert zu beurteilenden Unterrichts-/Bildungsleistungen) wie folgt zu ermitteln:

Einnahmen:	brutto:	Unterrichts- leistungen:	übrige Leistungen:
Gruppenunterricht 20 UE:	137.896,50		
Gruppenunterricht 24 UE:	80.131,01		
SUMME:	218.027,51		
davon 70% Unterricht:		152.619,26	
davon 30% Unterkunft, etc.:			65.408,25
Aufpreis Doppelzimmer:			5.640,49
Transfer Flughafen:			7.400,00
Stornogeb. Gruppenunterricht:			200,00
Reisepreis (brutto):		152.619,26	78.648,74
abzüglich Vorleistungen:			- 50.323,15
Marge (brutto):			20.325,59
Marge (netto):			16.937,99
davon 20% Umsatzsteuer:			3.387,60

Insbesondere sei darauf zu verweisen, dass die Margenbesteuerung von Reiseleistungen iSd § 23 UStG aber nicht für die von der Bf. gesondert erbrachten Unterrichts-/Bildungsleistungen greife.

Grundsätzlich werde davon ausgegangen, dass die von der Bf. gegenüber den Teilnehmern erbrachten Unterrichtsleistungen *keine Reiseleistungen* iSd § 23 UStG darstellen. Aufgrund der Form und des Inhalts der von der Bf. in Wien erbrachten Unterrichtsleistungen werde davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG vorliegen.

Im Falle der Bf. werde der Sprachunterricht in Form eines *schulähnlichen Betriebes* erbracht, was sich bereits anhand der grundlegenden Organisation der erbrachten Bildungsmaßnahmen (u.a. Einstufung der Teilnehmer vor Beginn des Unterrichts, Stundenplan, Hausaufgaben etc.) ergebe. Es werden hierbei qualifizierte Dozenten eingesetzt, die eine größere Zahl von Teilnehmern in eigens dafür vorgesehenen Unterrichtsräumen gemäß einem detaillierten Ausbildungsplan unterrichten. Auch die Bearbeitung von Hausaufgaben werde durch die Betreuer überwacht. Die Entgelte würden sich daher wie folgt auf Unterrichtsleistungen und Leistungen für Unterkunft und Verpflegung verteilen:

Bezeichnung:	brutto GESAMT:	Unterrichts- leistungen:	Unterkunft Verpflegung:
Entgelte ***4*** Gruppenunterricht:	218.027,51	152.619,26	65.408,25
Zusatzleistungen Gruppenunterricht:			5.640,49
SUMMEN:	218.027,51	152.619,26	71.048,74

Aus den an die Teilnehmer erbrachten Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen resultiere ein Aufwand iHv EUR 52.964,15, der sich aus den folgenden Positionen zusammensetze:

Bezeichnung:	Betrag:
beauftragte DL ***2*** und ***3***:	27.661,50
Verpflegungskosten Teilnehmer:	25.302,65
SUMME:	52.964,15

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 15. April 2021 seien in § 4 Nr. 21 dUStG die unionsrechtlichen Vorgaben aus Art. 132 Abs. 1 lit. i MWStSysRL nicht hinreichend umgesetzt worden, sodass im Zweifel eine richtlinienkonforme Auslegung zu erfolgen habe (vgl. BFH 24.1.2008, Zl. V R 3/05).

Exemplarisch sei mit Eingabe vom 27. Mai 2021 die Abrechnung über Unterkunft und Verpflegung für die Kalenderwoche (06.07.2013-14.07.2013) sowie die Rechnung für die Unterrichtsräume beigelegt. Die Abrechnung über die Unterrichtsräume ergebe sich aus Punkt 2.8 des Vertrages mit dem ***2***.

Der Transfer der Kursteilnehmer zwischen Flughafen und Hotel bei deren An- und Abreise erfolge durch die Fa. ***5***, welche seit 2013 sämtliche Transfers zwischen Flughafen und ***4*** für die Bf. durchführe. Die Abrechnung erfolge stets monatsweise. Insgesamt gebe es im Jahre 2013 drei Eingangsrechnungen dieses Unternehmens, nämlich für die Monate Juni, Juli und August. Sofern es sich um Fahrten mit nur einem Teilnehmer handle, sei dieser auf der

Rechnung namentlich ausgewiesen. Seien mehrere Teilnehmer transportiert worden, erscheine als Passagier „Bf-Bezeichnung“. Die Dienstleistungen der Fa. ***6*** seien nur zum Transfer der Teilnehmer vom/zum Flughafen verwendet worden.

Zur Frage, in welcher Weise die Erbringung dieser Reiseleistungen iZm Unterkunft/Verpflegung der Kursteilnehmer der Betriebsstätte in Wien zuzurechnen sei, da der Ort der der Margenbesteuerung unterliegenden Reiseleistungen sich gemäß § 23 Abs. 3 iVm § 3a Abs. 7 UStG grundsätzlich nach dem der Ort der Unternehmensleitung bestimme, sei festzuhalten:

Im Rahmen des ehemaligen Fragebogens zur steuerlichen Erfassung (Übersendung an das Finanzamt mit 23.07.2013) sei die in Wien befindliche unselbständige Betriebsstätte der Finanzverwaltung gemeldet worden.

Die in Wien stattfindenden Sprachkurse würden durch die dort (in Wien) tätigen angestellten Personen und Hilfskräfte der Bf.

- organisatorisch,
- überwachend und auch hinsichtlich der
- Aufsichts-, Unterrichts-, Betreuungs- und Fürsorgefunktion

umgesetzt. Nahezu alle, den Teilnehmern gegenüber erbrachten Einzelleistungen würden ausschließlich in Wien erbracht. Bei den internationalen Teilnehmern handle es sich ausschließlich um minderjährige Kinder und Jugendliche im Alter von 14 bis 17 Jahren, die im Rahmen der Teilnahme/Anwesenheit in Wien einer Aufsicht und Fürsorge bedürfen.

Die grundsätzlichen Ablauf- und Organisationspläne seien zwar vom Hauptsitz der Bf. in ***7*** vorgegeben, jedoch würden die wesentlichen Tätigkeiten bzw. die Organisation der täglichen Abläufe bei dem in Wien ansässigen Kursleiter erfolgen. Alle Abläufe in Wien werden durch den vor Ort in Wien ansässigen Kursleiter geplant, organisiert, vorgenommen und veranlasst.

Hingegen werden in ***7*** (Sitz der Bf.) im Wesentlichen folgende ausgelagerte Funktionen ausgeführt:

- Betreuung der Internetpräsenz für den Standort Wien
- buchhalterische Erfassung der durch den Standort Wien festzustellenden Geschäftsvorfälle,
- nach Prüfung durch den Standort Wien:
- Buchungsabwicklung (Beratung, Anmeldung, Rechnungslegung)
- Veranlassung von Zahlungen/Überweisungen
- Bereitstellung der Organisationsablaufpläne für den Betrieb des Standortes Wien

Die vorstehenden in ***7*** erbrachten Leistungen für die Betriebsstätte Wien stellen im Wesentlichen *verwaltende Tätigkeiten* dar, die auch von einem „normalen“ Unternehmer an Dritte „outsourced“ werden könnten.

Im Falle der Bf. sei davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Leistung iZm den in Wien durchgeführten Kursen im Wesentlichen in der Betriebsstätte in Wien erbracht werde. Der Ort des leistenden Unternehmers sei unter bestimmten Voraussetzungen einer Betriebsstätte des Unternehmens gleichzustellen. Unionsrechtlich werde hier von der „festen Niederlassung“ gesprochen. Eine Betriebsstätte und nicht der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, gelte dann als Ort der sonstigen Leistung, wenn die sonstige Leistung von dieser Betriebsstätte ausgeführt werde. Dies komme insbesondere dann zur Anwendung, sofern eine Betriebsstätte in einem anderen Staat (hier: Österreich) tatsächlich vorhanden sei und wenn die gegenständliche Leistung von dort aus erbracht werde. Die unionsrechtliche Vorgabe finde sich u.a. in Art. 11 MwStVO.

Zum Zweck der Leistungsortbestimmung müsse die gegenständliche Leistung dieser Betriebsstätte *tatsächlich zuzurechnen* sein. Diese Zurechnung sei in der Regel möglich, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden; dabei sei es nicht erforderlich, dass auch das Umsatzgeschäft von dieser Betriebsstätte aus abgeschlossen werde.

Voraussetzung für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Betriebsstätte sei des Weiteren, dass der betreffende Umsatz auch tatsächlich von dieser Betriebsstätte ausgeführt worden sei. Dazu müssen die zur Erbringung der Leistung erforderlichen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige der Betriebsstätte bzw. dort beauftragte Hilfskräfte erbracht worden sein. Dabei sei es nicht erforderlich, dass die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen habe. Selbst wenn ein Umsatz sowohl von dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt würde, sei der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht werde. Im Falle der Leistungen am Kursort Wien sei davon auszugehen, dass dort die wesentlichen zur Erbringung der Leistung erforderlichen Arbeiten ausgeführt werden. Lediglich verwaltende bzw. administrative vor- und nachbereitende Tätigkeiten würden am zentralen Sitz in ***7*** ausgeführt. Leistungen des Kursortes Wien seien daher nach Auffassung des steuerlichen Vertreters der in Wien ansässigen Betriebsstätte umsatzsteuerlich zuzuordnen.

Für das Jahr 2013 sei am Kursort Wien nur im Falle einer einzigen Teilnehmerin festzustellen gewesen, dass die von der Bf. vorgesehene bzw. angebotene Unterkunft und Verpflegung im ***2*** *nicht in Anspruch* genommen worden sei. Alle anderen Teilnehmer seien in der ***4*** untergebracht und haben Vollpension erhalten.

Da sich die Unterrichtsräume im ***2*** befinden, existiere ein gesonderter Mietvertrag für die Unterrichtsräume nicht. Insbesondere sei die Anmietung der Unterrichtsräume unter Punkt 2.8 des mit dem ***2*** geschlossenen Vertrages geregelt.

Eine Aufteilung des Entgelts im Verhältnis von 70:30 betreffend Unterrichtsleistungen (70%) und Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen (30%) sei nach den durchschnittlichen Preisverhältnissen der von der Bf. angebotenen gleichartigen Kurse erfolgt. Der offizielle Verkaufspreis für einen zweiwöchigen Sprachkurs in Wien sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:	in %:
mit Unterkunft und Verpflegung/4-Bett-Zimmer:	1.300,00	
ohne Unterkunft und Verpflegung:	1.050,00	
für Unterkunft und Verpflegung:	250,00	20%

Das vorstehende Verhältnis betreffend die Aufteilung des Entgelts in Unterrichts- und Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen entspreche sogar 80:20 zugunsten der Unterrichtsleistungen. Hierbei sei insbesondere anzumerken, dass die Unterkunft der Teilnehmer regelmäßig in einem 4-Bett-Zimmer, weniger häufig in einem Doppelzimmer erfolge.

Die der Bf. entstehenden Kosten für Übernachtung und Vollpension im Mehrbettzimmer betragen EUR 26,00 pro Übernachtung, mithin EUR 338,00 für 13 Übernachtungen (inkl. Verpflegung). Der Kurspreis für einen zweiwöchigen Aufenthalt in dieser Zimmerkategorie betrage EUR 1.300,00. Die Kosten für Übernachtung und Vollpension im Doppelzimmer würden EUR 29,00 pro Übernachtung betragen, mithin EUR 377,00 für 13 Übernachtungen (inkl. Verpflegung). Der Kurspreis für einen zweiwöchigen Kurs in dieser Zimmerkategorie betrage EUR 1.400,00.

Den vorstehenden Kostenbeispielen sei zu entnehmen, dass das Verhältnis der Umsätze mit 70% (Unterrichtsleistungen) und 30% (Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen) angemessen und plausibel erscheine. Ähnliche Verhältnisse bis zu 80% : 20% seien zugunsten der Unterrichtsleistungen auch an weiteren Kursstandorten in ***8***, ***9*** etc. festzustellen.

Darüber hinaus werde in der Beilage zur Eingabe vom 27. Mai 2021 eine Kopie des handelsrechtlichen Jahresabschlusses 2013 auszugsweise beigelegt.

8. Eingabe vom 5. Juli 2021:

ad Aufteilung im Verhältnis 70 : 30 betr. Unterrichtsleistungen : Unterkunft/Verpflegung:

Zur Frage, dass eine Aufteilung der Umsätze im Verhältnis 70% : 30% aufgrund der groben griffweisen Schätzung der steuerfreien Unterrichtsleistungen auf Basis der Kurstarife (EUR 1.300 inkl. Unterkunft, EUR 1.050 ohne Unterkunft) nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, da mit Eingabe vom 15. April 2021 die Unterrichtskosten iHv EUR 79.746,18 und

die Aufwendungen für Unterkunft/Verpflegung mit EUR 58.323,15 ermittelt worden seien, hält die Bf. fest:

Biete der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, sei der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach dem *Verhältnis* der *Einzelverkaufspreise* dieser Leistungen aufzuteilen, weil es sich im Regelfall um die einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungsmethode handle. Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, könne der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Im Falle der Bf. seien die entsprechenden Leistungen auch aufgeteilt worden. In diesem Zusammenhang werde auf die mit Schreiben vom 27. Mai 2021 vorgelegten Buchungsbestätigungen (Anlagen 6 und 7 sowie Anlagen 8 und 9) verwiesen.

Bei den Unterkunftsleistungen handle es sich idR um Unterkünfte in *4-Bettzimmern*, *weniger* häufig in *Doppelzimmern*. Die Aufteilung der Entgelte im Verhältnis 70% (Bildungs-/Unterrichtsleistungen) zu 30% (Unterkunfts-/Verpflegungsleistungen) sei daneben auch sachgerecht, da die betreffenden TeilnehmerInnen zu ähnlichen Preisen vergleichbare Leistungen für Unterkunft und Verpflegung bei gleichwertigen dritten Anbietern wie Jugendherbergen, Gastfamilien o.ä. erhalten könnten. Da die Bf. im Jahre 2013 erstmalig die betreffenden Leistungen am Standort Wien angeboten habe, haben die Leistungsanteile Unterkunft/Verpflegung auch bereits hieraus nicht zu einem – im Marktvergleich – überhöhten Preis angeboten werden können.

Bei Ansatz eines Aufteilungsmaßstabes von 70% (Unterrichts-/Bildungsleistungen) zu 30% (Unterkunft / Verpflegung) wäre bereits ein überhöhter Entgeltanteil dem (steuerpflichtigen) Bereich der Reiseleistungen zugerechnet. Es werde daher davon ausgegangen, dass der Aufteilungsmaßstab 70% zu 30% sachgerecht erscheine. Darüber hinaus würden die gegenüber den Teilnehmern belasteten Unterkunfts-/Verpflegungsleistungen im Wesentlichen – da diese Leistungen von Seiten der Teilnehmer direkt bei entsprechenden Unternehmen bestellt werden können – nahezu zu „Selbstkosten“ weiterberechnet.

ad Betreuerkosten iHv EUR 15.504,85:

Die anfallenden Betreuerkosten iHv EUR 15.504,85 würden in direktem Zusammenhang mit der Unterrichts-/Bildungsmaßnahme gegenüber den jugendlichen Teilnehmern stehen. Aus dem als Anlage D1 beigefügten Schreiben vom 29. Juni 2021 ergebe sich, dass vergleichbar mit einem Internatsaufenthalt bei den gegenständlichen Sprachaufenthalten der *Ort* der *Bildungsleistung* und der *Ort* der *Unterkunft* derselbe sei. Insofern stehe die Betreuung der Kursteilnehmer im Wesentlichen in direktem Zusammenhang mit der Bildungsleistung. Dies ergebe sich auch aus dem bereits übermittelten Stundenplan. In diesem Zusammenhang sei insbesondere zu erwähnen:

- Beaufsichtigung während der Unterrichtszeiten (09:00-12.15 Uhr)
(mit dem Ziel, das unerlaubte Entfernen vom Unterrichtsort zu unterbinden);

- Betreuung während der Pausenzeiten (10:30-10:45 Uhr);
- Betreuung während Gruppenarbeit, Wochentests und Landeskunde (13:00-18:00 Uhr);
- Betreuung während der Hausaufgaben (19:30-22:00 Uhr);
- Betreuung während der samstäglichen Ganztagesexkursionen
(welche idR ebenfalls die Vermittlung landeskundlicher Inhalte zum Ziel haben).

Die fehlende sprachliche Kompetenz im Deutschen und das jugendliche Alter der Kursteilnehmer (14-17 Jahre) würden eine umfassende Betreuung insbesondere bei der Bewältigung der schulischen Aufgaben innerhalb und außerhalb des Unterrichts erfordern. Vorrangiges Ziel des Sprachaufenthaltes sei die Anwendung der deutschen Sprache in Alltagssituationen.

Die Kursteilnehmer seien angehalten, grundsätzlich nur in deutscher Sprache zu kommunizieren. Es sei wesentliche Aufgabe der *Betreuer*, die Kursteilnehmer bei dieser ganzheitlichen Sprachanwendung außerhalb des Unterrichts zu unterstützen. Dementsprechend sei der Personalaufwand für die Betreuung gerade nicht dem Bereich der Unterkunft und Verpflegung zuzurechnen. Vielmehr stehe der Betreuungsaufwand im Wesentlichen in direktem Zusammenhang mit dem Spracherwerb (im Klassenzimmer) und der Sprachförderung bzw. Sprachanwendung (bei Hausaufgaben, Wochentests, Landeskunde und Exkursionen).

ad Exkursionskosten iHv EUR 18.929,85:

Wesentliche Teile der im Rahmen der Kurse durchgeführten „Exkursionen“ seien dem fachbezogenen „Deutsch-Unterricht“ zuzuordnen. Im Rahmen der Exkursionen (s. übermittelter Stundenplan) werden die vorher im Klassenunterricht vermittelten Kenntnisse anhand von praxisbezogenen Beispielen bei Besichtigungen und anderen Besuchen intensiviert.

Bei den geltend gemachten Exkursionskosten iHv EUR 18.929,85 handle es sich nur zu einem kleinen Teil um Aufwendungen iZm Ausflügen und Exkursionen an den Wochenenden. Tatsächlich seien hinsichtlich der Ausflüge/Exkursionen an den Wochenenden Kosten iHv EUR 5.225,10 festzustellen, die wie folgt ermittelt worden seien:

Datum:	Bezeichnung:	Betrag:
SA 29.06.2013	Landesausstellung Schallaburg	988,00
SA 06.07.2013	Schloss Esterhazy, Neusiedler See	2.011,60
SA 13.07.2013	Marktgemeinde Frankenfels	838,50
SA 20.07.2013	Seegrotte Hinterbrühl	641,20
SA 27.07.2013	Neusiedler See	745,80
SUMME:		5.225,10

Bei den verbleibenden Kosten iHv EUR 13.704,75 handle es sich um Aufwendungen (Eintrittspreise, Führungen etc.) in Zusammenhang mit Landeskunde. Hierbei habe es sich u.a.

um Besuche von kulturellen Einrichtungen (Museen, Ausstellungen etc.) und landeskundlich bedeutenden Orten (Stephansdom, Schloss Schönbrunn etc.) gehandelt, welche im Unterricht besprochen und im Anschluss gemeinsam besucht worden seien.

ad Entgeltaufteilung/Margenbesteuerung:

Vorab sei darauf hinzuweisen, dass dem Standort Wien im Jahre 2013 (gemäß Anlage zu Körperschaftsteuererklärung 2013) anteilige Kosten (aus der Zentrale in Deutschland) iHv EUR 18.443,70 zuzurechnen gewesen seien. Die betreffenden Aufwandspositionen seien der Beilage D3 zu entnehmen.

Diese Aufwendungen würden verwaltende/administrative vor- und nachbereitende Tätigkeiten durch die Zentrale in ***7*** betreffen, werden anteilig gemäß dem Umsatzanteil der Betriebsstätte in Wien belastet und würden zum überwiegenden Teil den Bereich „Unterrichts-/Bildungsleistungen“ (Ansatz mindestens 90%) und nur zu einem geringen Anteil den Bereich „Verpflegung/Unterkunft“ (Ansatz maximal 10%) betreffen.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und der Einbeziehung der anteiligen auf die Betriebsstätte Wien entfallenden Aufwendungen aus der Zentrale wäre hinsichtlich einer Aufteilung nach „Kosten“ folgende geänderte Aufstellung vorzunehmen:

Unterrichtskosten:	brutto:	Verpflegung/Unterkunft etc.:	brutto:
90% anteil. Kosten Zentrale:	16.599,33	10% anteil. Kosten Zentrale:	1.844,37
Dozentenkosten:	18.502,54	Unterkunftskosten Teilnehmer:	27.661,50
Kosten für Unterrichtsräume:	23.599,85	Verpflegungskosten Teilnehmer:	25.302,65
Exkursionskosten mind. 90%:	17.036,87	Exkursionskosten max. 10%:	1.892,99
Sonstige Unterrichtskosten:	3.209,09	sonstige Kosten:	2.141,00
Betreuerkosten: mind. 90%:	13.954,37	Betreuerkosten: max. 10%:	1.550,49
		Transportkosten:	3.218,00
SUMME (rund 60 %):	92.902,05	SUMME (rd. 40%, Reisevorleistg.):	63.611,00
GESAMT:	156.513,04		
darin anteil. Kosten Zentrale:	18.443,70		

Hinsichtlich des vorstehenden Ansatzes Exkursionskosten und Betreuerkosten im Rahmen des Bereiches „Unterricht/Bildung“ handle es sich um Mindestansätze. Es werde hier davon ausgegangen, dass bei diesen Positionen der fast ausschließliche Teil dem Bereich „Unterricht/Bildung“ zuzuordnen sei. In diesem Zusammenhang werde darauf verwiesen, dass auch bei „normalen“ schulischen Unterrichten regelmäßig fachbezogene Exkursionen stattfinden.

Der Betreuerkostenanteil, soweit er nicht für den Bildungs-/Unterrichtsbereich zuzuordnen sei, betrage auf Basis der vorstehenden Aufstellung EUR 1.550,49, rund 2,44% der gesamten Kosten (EUR 63.610,00) im Bereich Unterkunft/Verpflegung (Summe Reisevorleistungen inkl. Eigenleistung).

ad Unterposition 1: Aufteilung der Entgelte/Ermittlung der Margenbesteuerung:

Grundsätzlich werde davon ausgegangen, dass ein Aufteilungsverhältnis 70% (Unterrichts-/Bildungsanteil) zu 30% (Anteil „Reiseleistungen“) sachgerecht sei. Demnach ergebe sich folgende Ermittlung in Bezug auf die Margenbesteuerung:

Bezeichnung:	UE:	brutto:
4 Gruppenunterricht:	20 UE	137.896,50
4 Gruppenunterricht:	24 UE	80.131,01
SUMME:		218.027,51
davon 70% Unterricht:		152.619,26
davon 30% Unterkunft/Verpflegung:		65.408,25

Bezeichnung:	Betrag:
30% Umsätze Unterkunft/Verpflegung (brutto):	65.408,25
Zusatzleistungen Gruppenunterricht (brutto):	5.640,49
Transfer Gruppenunterricht (brutto):	7.400,00
sonst. Leistungen Gruppenunterricht (brutto):	200,00
SUMME (brutto):	78.648,74
- 2,44% Eigenleistung-Betreuerkosten (brutto):	- 1.919,03
Differenz (brutto):	76.729,71
- Reisevorleistungen (brutto):	- 63.610,99
Marge (brutto):	13.118,72
Marge (netto):	10.932,27
davon 20% USt:	2.186,45

Im Bereich der im Rahmen der Margenermittlung angesetzten „Eigenleistungen“ sei ein Ansatz von 10% der angefallenen Betreuerkosten für den Veranlagungszeitraum 2013 berücksichtigt worden.

Sollte eine Entgeltaufteilung nach dem Verhältnis der entstandenen Kosten im Verhältnis 60% (Unterrichts-/Bildungsanteil) zu 40% (Anteil „Reiseleistungen“) als sachgerecht angesehen werden, würde sich nachstehende Margenbesteuerung ergeben:

Bezeichnung:	UE:	brutto:
4 Gruppenunterricht:	20 UE	137.896,50
4 Gruppenunterricht:	24 UE	80.131,01
SUMME:		218.027,51
davon 60% Unterricht (brutto):		130.816,51
davon 40% Unterkunft/Verpflegung (brutto):		87.211,00

Bezeichnung:	Betrag:
40% Umsätze Unterkunft/Verpflg. (brutto):	87.211,00
Zusatzleistungen Gruppenunterricht (brutto):	5.640,49

Bezeichnung:	Betrag:
Transfer Gruppenunterricht (brutto):	7.400,00
sonst. Leistungen Gruppenunterricht (brutto):	200,00
SUMME (brutto):	100.451,49
- 2,44% Eigenleistung-Betreuerkosten:	- 2.451,02
Differenz (brutto):	98.000,48
- Reisevorleistungen (brutto):	- 63.610,99
Marge (brutto):	34.389,49
Marge (netto):	28.657,91
davon 20% USt:	5.731,58

Eine anderslautende Entgeltaufteilung würde nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht zu einer sachgerechten Aufteilung und korrekten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen führen.

Bei den Reisevorleistungen iHv EUR 63.310,99 seien die „anteiligen Kosten Zentrale“ iHv EUR 1.844,37 aufgenommen worden. Sofern diese nicht als Reisevorleistungen zu berücksichtigen wären, müsste eine entsprechende Berücksichtigung als Eigenleistungen erfolgen. Insoweit ergäbe sich ebenfalls keine Veränderung der zu ermittelnden Marge.

ad andere Vorsteuern aus anderen Leistungen als Reiseleistungen:

Der Bf. seien 2013 nur Vorsteuerbeträge aus Reisevorleistungen oder in Zusammenhang mit Unterrichts-/Bildungsleistungen erwachsen. Vorsteuerbeträge zu den Reiseleistungen werden – wegen Anwendung der Margenbesteuerung – nicht berücksichtigt, Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen iZm Bildungsleistungen seien – da die Umsätze unter die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG fallen – vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Andere – nicht den Bereichen „Unterricht/Bildung“ oder „Reiseleistungen“ zuzurechnenden – Vorsteuerbeträge seien der Bf. im Jahre 2013 in Österreich nicht entstanden.

Entsprechend dem für den Veranlagungszeitraum 2013 zu ermittelnden Aufteilungsgrundsatz möchte die Bf. auch für die Folgejahre die Aufteilung der Entgelte und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Margenbesteuerung vornehmen. Es sei daher im Interesse der Bf. eine sachlich möglichst nachvollziehbare Aufteilungsgrundlage festzulegen.

9. BFG-Erkenntnis vom 26.8.2021, GZ. RV/7102854/2019:

Mit BFG-Erkenntnis vom 26.8.2021, GZ. RV/7102854/2019, wurde hinsichtlich der zu einem Pauschalpreis angebotenen „Summer Camps“ davon ausgegangen, dass hinsichtlich der Leistungen betreffend die Erteilung von Sprachunterricht und der Leistungen betreffend Unterkunft und Verpflegung als *mehrere gesonderte Leistungen* und nicht als einheitliche Leistung zu beurteilen seien. Dies insbesondere, als die Erbringung von Leistungen betreffend

Unterkunft und Verpflegung nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis bleiben kann und diese Leistungen daher nicht mit reinen Nebenleistungen gleichgesetzt werden können.

Hinsichtlich der von der Bf. erbrachten Unterrichtsleistungen wurde seitens des BFG von *steuerfreien Eigenleistungen* ausgegangen, welche zur Gänze durch eigene Bedienstete der Bf. erbracht werden. Ebenso wurden die Betreuungsleistungen als Eigenleistungen angesehen, die durch eigene Bedienstete erbracht worden seien.

In weiterer Folge wurde wie folgt eine Aufteilung der Entgelte in steuerfreie Unterrichtsleistungen und steuerpflichtige Entgelte für Unterkunft und Verpflegung vorgenommen:

Unterrichtskosten:	brutto:	Verpflegung/Unterkunft etc.:	brutto:
anteilige Kosten Zentrale:	16.599,33	anteilige Kosten Zentrale:	1.844,37
Dozentenkosten:	18.502,54	Unterkunftskosten Teilnehmer:	27.661,50
Kosten für Unterrichtsräume:	23.599,85	Verpflegungskosten Teilnehmer:	25.302,65
90% Exkursionskosten:	17.036,87	10% Exkursionskosten:	1.893,00
sonstige Unterrichtskosten:	3.209,09	sonstige Kosten:	2.141,00
90 % Betreuerkosten:	13.954,37	10% Betreuerkosten (Eigenleistg.):	1.550,49
		Transportkosten:	3.218,00
SUMME (60%):	92.902,05	SUMME Reisevorleistungen (40%):	63.611,00
GESAMT:	156.513,05	(inkl. Betreuerkosten, inkl. anteilige Kosten der Zentrale)	

lt. BFG-Erkenntnis:	brutto:
Gruppenunterricht 20 UE:	137.896,50
Gruppenunterricht 24 UE:	80.131,01
SUMME (brutto):	218.027,51
davon 60% Unterricht:	130.816,51
davon 40% Unterkunft/Verpflegung:	87.211,00

Die anteiligen steuerpflichtigen Umsätze betreffend Unterkunft und Verpflegung sowie die Reisevorleistungen wurden dabei wie folgt ermittelt:

Umsätze Unterkunft/Verpflegung:	brutto:	Ermittlung der Reisevorleistungen:	brutto:
davon 40% Unterkunft/Verpflegung:	87.211,00	Unterkunftskosten:	27.661,50
Zusatzleistungen Gruppenunterricht (DZ):	5.640,49	Verpflegungskosten:	25.302,65
Zusatzleistungen Transfer:	7.400,00	10% Exkursionskosten:	1.893,00
sonstige Leistungen:	200,00	Transportkosten:	3.218,00
SUMME (brutto):	100.451,49	sonstige Kosten:	2.141,00
- 2,44% Eigenleistg. Betreuerkosten:	- 2.451,02	10% anteilige Kosten ZENTRALE:	1.844,37
Umsätze Unterkunft/Verpflegg. (o. EigL.):	98.000,48	SUMME Reisevorleistungen:	62.060,52

Ermittlung der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994:

Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG:	Betrag:
Umsätze Unterkunft/Verpflegg. (o. Eig.Leistungen):	98.000,48
abzügl. Reisevorleistungen:	- 62.060,52
Marge (brutto):	35.939,96
Marge (netto):	29.949,96
davon 20% USt:	5.989,99

Anteilige Brutto-Umsätze iHv EUR 2.451,02 iZm Betreuungsleistungen wurden aus der Bemessungsgrundlage der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 in Abzug gebracht, da es sich hierbei um anteilig um Eigenleistungen und keine Reisevorleistungen handelt.

Die bei der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 in Abzug gebrachten Bruttoumsätze iHv EUR 2.451,02 (brutto) bzw. EUR 2.042,51 (netto) aus Betreuungsleistungen wurden jedoch nicht im Wege der Normalbesteuerung berücksichtigt.

10. außerordentliche Revision vom 8. Oktober 2021:

In der mit 8. Oktober 2021 eingebrachten außerordentlichen Amtsrevision wird die fehlende Qualifikation und Besteuerung von vereinnahmten Entgelten iHv EUR 2.451,02 geltend gemacht. Dies insbesondere, als diese zum einen bei der Ermittlung der der Margenbesteuerung unterliegenden Umsätze in Abzug gebracht und die angefochtene Entscheidung keine Ausführungen darüber enthält, wie diese Eigenleistungen der Bf. umsatzsteuerlich zu beurteilen seien. Diese Eigenleistungen seien in Österreich steuerbar, da es sich entweder um unterrichtenden Leistungen ähnliche Leistungen handle oder um sonstige Leistungen an Nichtunternehmer.

Darüber hinaus sei das BFG ohne weitere Begründung davon ausgegangen, dass die Bildungsleistungen nicht der Margenbesteuerung des § 23 UStG unterliegen. Bei den Bildungsleistungen gehe das BFG von „Eigenleistungen“ aus, ohne näher zu konkretisieren, wie es überprüft habe, ob die Bf. die Bildungsleistungen tatsächlich zur Gänze selbst erbracht oder ob die Bf. andere (dritte) selbständige Unternehmer (Vortragende) mit der Erbringung dieser Leistungen beauftragt habe.

Das BFG bleibe auch eine Begründung schuldig, weshalb diese Leistungspakete von vorneherein nicht einheitlich zu beurteilen seien.

Das BFG sei auch zur Ansicht gelangt, dass die Schulungsmaßnahmen der Bf. unter Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 zu subsumieren seien, unabhängig davon, ob sie sich als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeiten darstellen.

11. VwGH-Erkenntnis vom 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150:

Mit Erkenntnis vom 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150, wurde das BFG-Erkenntnis vom 26. August 2021, GZ. RV/7102854/2019, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben. Dies insbesondere, als für einen Teil des Entgelts dessen umsatzsteuerliche Qualifikation fehlt.

Darüber hinaus wurde zur Einheitlichkeit der fakturierten Leistungen für Pauschalreisen ausgeführt, dass nach der Rspr des VwGH bei Pauschalreisen, bei denen ein Wirtschaftsteilnehmer die Aufgabe übernimmt, mehrere Dienstleistungen zu verbinden, die bei verschiedenen mehrwertsteuerpflichtigen Dritten gekauft worden seien, davon auszugehen sei, dass derart verbundene Reiseleistungen im Allgemeinen als mehrere gesonderte Leistungen (und nicht als eine einheitliche komplexe Leistung) zu beurteilen seien (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050). Andernfalls würde sich die Sonderregelung des § 23 UStG, die eine einheitliche Leistung fingiere, als überflüssig erweisen.

Nach dem Urteil des EuGH vom 13.10.2005, Rs C-200/04, iSt internationale Sprachschulen und Studienreisen GmbH, würden in Fällen, bei denen ein Wirtschaftsteilnehmer seinen Kunden außer den Leistungen iZm ihrer Sprachausbildung und –erziehung gewöhnlich Reiseleistungen wie den Transfer in das Bestimmungsland und/oder den Aufenthalt in diesem Land anbietet, deren Erbringung nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis bleiben könne, diese Leistungen nicht mit reinen Nebenleistungen gleichgesetzt werden können.

12. Eingabe vom 7. Mai 2024:

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 7. Mai 2024 biete die Bf. seit 1970 an verschiedenen Standorten in Deutschland Deutschkurse für Nicht-Muttersprachler an und sei seit Jahrzehnten von der zuständigen Bildungsbehörde als Bildungsdienstleister gemäß § 4 Nr. 21 dUStG anerkannt. In diesem Zusammenhang werde auf die Bescheinigung vom 16. Oktober 2018 des Staatlichen Schulamtes ***7*** verwiesen. Die Bf. sei von diversen privaten Institutionen als Prüfungszentrum für anerkannte Abschlussprüfungen akkreditiert (vgl. ***Link1***) und Mitglied in einschlägigen Fachverbänden.

Die Kursteilnahme ziele auf eine Verbesserung der Deutschkenntnisse und die Erlangung eines bestimmten national und international anerkannten Sprachniveaus ab. Die Bf. habe für ihre Tätigkeit bereits mehrere Auszeichnungen und Preise als Sprachschule für Deutsch als Fremdsprache erhalten (vgl. ***Link2***).

Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sei – wie in Rz877 der USt-Richtlinien ausgeführt – ausgenommen für Unterrichtseinheiten, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs C-445/05, *Haderer*, 28.01.2010, Rs

C-473/08, *Eulitz*) gemäß ständiger Rechtsprechung anwendbar. Solche Sprachschulungen ohne Freizeitcharakter seien daher typische Beispiele für *berufsbezogene Bildungsmaßnahmen*.

Bei der Bf. handle es sich unbestritten um eine *Bildungseinrichtung*, welche aufgrund der Erstellung der Lehrpläne, der Organisation der Räumlichkeiten sowie des Lehrpersonals die organisatorische und inhaltliche Gesamtverantwortung für die Sprachkurse trage und damit aufgrund der eigenständig und eigenverantwortlich Bildungsleistungen erbringe (keine Vermittlung der Bildungsleistungen an andere Bildungseinrichtungen).

Insofern sei der *Sachverhalt* auch anders gelagert als jener, auf den sich die EuGH-Rechtsprechung 13.10.2005, Rs C-200/04, „iSt“ beziehe. Die „iSt – internationale Sprach- und Studienreisen GmbH“ erbringe grundsätzlich *Reiseleistungen* und im Rahmen dessen werden auch Studienplätze bei fremden Bildungseinrichtungen besorgt. Die „iSt“ habe sich gegenüber den Teilnehmern lediglich verpflichtet, im Rahmen der angebotenen Reisen Schülerplätze „High-School-Programme“ und „College-Programme“ von dritten Bildungseinrichtungen zu verschaffen. Die „iSt“ habe daher die Bildungsleistungen nicht selbst erbracht, sondern die Teilnehmer lediglich an eine Bildungseinrichtung weitergeleitet.

Die Bf. hingegen erbringe **Bildungsleistungen** als Bildungseinrichtung mit entsprechender Struktur selbst. Folglich seien hinsichtlich der Bildungsleistungen **Eigenleistungen** gegeben. Der EuGH führe in dem Urteil vom 13.10.2005, Rs C 200/04, iSt, aus, dass zu klären sei, ob gleichartige Umsätze wie ein Reisebüro oder Reiseveranstalter erbracht werden. Ein gleichartiger Umsatz sei bei der eigenverantwortlichen Erbringung von Bildungsleistungen, die im vorliegenden Fall im Mittelpunkt stehen, jedenfalls auszuschließen.

Folglich sei auch eine Unterscheidung in *Eigenleistung* und *Besorgungsleistung* hinsichtlich der erbrachten Bildungsleistungen nicht relevant, denn eine solche Unterscheidung führe nur bei Anwendung des § 23 UStG zu einem unterschiedlichen Ergebnis. Bei anderen sonstigen Leistungen, seien gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auch auf die Besorgungsleistung anzuwenden. Selbstverständlich dürfe sich der Steuerpflichtige auch bei Leistungsausführung fremder Dritter bedienen; gerade im Bildungsbereich sei auch dies nicht unüblich und der Einsatz von freiberuflichen Lehrkräften stehe der Qualifikation als Bildungsleistung nicht entgegen.

Aufgrund des Tätigwerdens der Bf. vor Ort im eigenen Namen und der Annahme, dass mit den Schulungsmaßnahmen aufgrund der vorhandenen Struktur eine Betriebsstätte bzw. eine feste Niederlassung in Österreich begründet werde, sei auch die steuerliche Registrierung der österreichischen Betriebsstätte erfolgt.

Gemäß Art. 11 der „Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ müsse eine Niederlassung einen hinreichenden *Grad an*

Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen, die ausreichend personell – personelle Ausstattung aufgrund der Beurteilung als Bildungseinrichtung, unabhängig davon, ob im Werkvertrag oder im Dienstverhältnis tätige Personen die Kurse abhalten – und technisch – ausgestattet sei, um selbständige Dienstleistungen zu erbringen / für den eigenen Bedarf empfangen zu können.

Würde man daher die in Österreich vorhandene Struktur generell in Frage stellen und davon ausgehen, dass keine personelle Ausstattung vorliege, um selbständig Bildungsleistungen zu erbringen, wäre daraus folgend wohl auch eine feste Niederlassung in Österreich zu verneinen, mit der Konsequenz, dass die Leistungen gemäß § 3a Abs. 7 UStG 1994 am Unternehmerort – somit in Deutschland – ausgeführt werden. Die Umsätze wären daher in diesem Fall daher in Österreich gar nicht steuerpflichtig.

Selbst wenn man – uE durch die bisherige Rechtsprechung *nicht gedeckte Beurteilung* vornehme – dass eine Reiseleistung gemäß § 23 UStG 1994 vorliege, dann werde diese auch am Unternehmerort – somit aufgrund der Struktur der Bf. – auch in Deutschland ausgeführt, weil die Beauftragung durch die Kursteilnehmer am Unternehmerort in Deutschland stattfinde.

Fraglich erscheine in diesem Zusammenhang nur, inwieweit es sich bei den übrigen Leistungen zB Exkursionen sowie Unterkunft und Verpflegung, um Nebenleistungen zur Bildungsleistung handelt, da im Hinblick auf die sprachliche Fassung der unionsrechtlichen Grundlage des Artikel 132 Abs. 1 lit. i MwSt-RL die Befreiung auch auf die mit der Tätigkeit „eng verbundenen Umsätze“ anzuwenden sei, weshalb in richtlinienkonformer Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auch unselbständige Nebenleistungen iZm der Durchführung begünstigter Bildungsleistungen steuerfrei seien.

Eine Leistung sei als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Schicksal der steuerfreien Hauptleistung würden daher zB die Zurverfügungstellung von Seminarunterlagen (Skripten und sonstige Lernbehelfe; vgl. VwGH 28.9.1976, 1545/74), für die Durchführung der Bildungsveranstaltung erforderliche organisatorische Tätigkeiten oder allfällige Prüfungstätigkeiten (s. dazu auch Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³, Rz 625) teilen.

Nach Ruppe/Achatz würden sonstige Leistungen, die zwar nicht als Unterrichtserteilung oder Kenntnisvermittlung anzusehen seien, jedoch „in einem logischen Zusammenhang mit diesen Leistungen stehen“, eng verbundene Leistungen darstellen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz. 314).

Nach der Rechtsprechung des VwGH können auch Beförderungsleistungen unselbständige Nebenleistungen sein, wenn sie im Vergleich zu einer anderen am Leistungsaustausch

teilnehmenden Leistung von untergeordneter Bedeutung seien. Der Transport von Kindern zum Kindergarten, gleichgültig, ob alle Kinder, die den Kindergarten besuchen, befördert werden, sei etwa eine Nebenleistung zur Hauptleistung „Kindergartenbetrieb“.

Die Bildungsleistung werde *eigenständig* und *eigenverantwortlich* von der Bf. als Bildungseinrichtung erbracht. Somit seien die damit zusammenhängenden unselbständigen Nebenleistungen (Schulungsunterlagen, Prüfungsgebühren, untergeordnete Beförderungen, Exkursionen und damit zusammenhängende Betreuung der unter 18-jährigen etc.) unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 zu subsumieren, welche ebenso wie die Bildungsleistungen von der Umsatzsteuer befreit seien.

Zur Vorhaltsfrage, in welcher Weise hinsichtlich der Summer-Camps eine **mit öffentlichen Schulen „vergleichbare Zielsetzung“** gegeben sei, wird festgehalten:

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 seien die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handle und nachgewiesen werden könne, dass eine den öffentlichen Schulen **vergleichbare Zielsetzung** verfolgt werde, von der Umsatzsteuer befreit.

Unionsrechtlich beruhe die Befreiung auf Art. 132 Abs. 1 lit. i und j der MwSt-RL. Nach **Art. 44** EU-DfV umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse diene. Die **Dauer der Ausbildung**, Fortbildung oder beruflichen Umschulung sei danach **unerheblich**.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH delegiere die Richtlinienregelung den Mitgliedstaaten die Interpretation zu definieren, was eine begünstigte Bildungseinrichtung sei bzw. welche Voraussetzungen dafür vorliegen müssen. Sei aber eine anerkannte vergleichbare Zielsetzung gegeben, müsste jede Art der Aus- und Fortbildung durch solche Einrichtungen befreit werden.

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 enthalte folglich eine Verordnungsermächtigung, von welcher der BMF mit Erlass der VO BGBl II 214/2018 idF BGBl II 614/2020 (UStBLV) Gebrauch gemacht habe. Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters stelle die Verordnung nur eine Klarstellung zu Art. 44 EU-DfV aufgrund der laufenden EuGH-Rechtsprechung dar und sei auch für vorherige Zeiträume für Interpretationszwecke heranzuziehen.

Die UStBLV verordnet in § 1 Z 9, dass eine vergleichbare Zielsetzung bei „jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung“ vorliege. Mit einer vergleichbaren behördlichen Zertifizierung seien gemäß dem Gleichheitsgrundsatz innerhalb der EU wohl auch solche von Zertifizierungsstellen im EU-Ausland umfasst.

Da die Bf. im Sitzstaat Deutschland als Bildungseinrichtung anerkannt sei und auch für die österreichische Betriebsstätte über eine solche Zertifizierung verfüge (vgl. Anlage 1 Kopie Bescheinigung Staatliches Schulamt ***7*** vom 16.10.2018), sei aufgrund der ähnlichen Rechtslage in Deutschland zu den umsatzsteuerbefreiten Bildungsleistungen eine solche Bescheinigung eines deutschen Amtes wohl jedenfalls als eine vergleichbare behördliche Zertifizierung iSd § 1 Z 9 UStBLV zu werten.

Darüber hinaus sei eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung auch aus folgenden Gründen gegeben:

Die am Standort Wien durch die Bf. erbrachten Dienstleistungen werden (seit mehr als 50 Jahren) in vergleichbarer Weise an verschiedenen Standorten in Deutschland erbracht. Inhalt und Wesentlichkeit der Leistungen seien stets

- Unterricht im Fachbereich Deutsch im Rahmen einer schulähnlichen Organisation und Struktur,
- Erziehung von Kindern und Jugendlichen und
- damit eng verbundene Dienstleistungen.

Die betreffenden Leistungen seien u.a. auch im „Zweck“ („Gegenstand“) im Rahmen der Satzung der GmbH verankert (vgl. Anlage 2 „Satzung“). Die entsprechende vergleichbare Zielsetzung mit öffentlichen Schulen ergebe sich in vielfacher Weise, wie zB:

- Erlangung eines bestimmten *Sprachniveaus* auf Grundlage des GER im Fachbereich Deutsch (in Schrift und Sprache)
- diesbezügliche *schulbegleitende Intensivierung* durch muttersprachliche qualifizierte Dozenten/Lehrkräften,
- Anwendung von stets aktualisierten und überprüften *Lehrplänen*,
- Unterrichtsführung anhand von klaren *Stundenplänen*,
- Nutzung von *Unterrichts-/Seminarräumen*,
- Verwendung von sonstigen Einrichtungsgegenständen und Präsentationen gemäß einem üblichen Schulbetrieb,
- jeweils im Rahmen von Präsenzunterricht von wöchentlich mindestens 20 bis 24 Unterrichtseinheiten à 45 Minuten.

Es bestehe insoweit kein Unterschied zum Deutsch-Unterricht an staatlichen Schulen. Dies werde auch in Rz. 877 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 bejaht, wonach die Steuerbefreiung auf Sprachschulen anwendbar sei.

Zu weiteren Vorhaltsfrage, in welcher Weise eine **Berufsbezogenheit** der in Österreich angebotenen Leistungen iSd Art. 44 MwSt-DVO gegeben wäre, wird festgehalten:

Die Qualifikation im Fach „Deutsch“ diene insoweit der ordnungsgemäßen Vorbereitung auf einen Beruf, als dass für die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit in Deutschland/Österreich ein Nachweis entsprechender Deutsch-Kenntnisse naturgemäß Voraussetzung sei. Ferner würden auch staatliche Hochschulen die Sprachkenntnisse ihrer Bewerber iZm der Bewerbung um einen Hochschulplatz (www.dsh.de) prüfen. Die Bf. bereite die Teilnehmer auf eine solche Prüfung vor.

Nach Art. 44 VO-EU seien **jegliche Schulungsmaßnahmen** begünstigt, die dem Erwerb und der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung sei hierfür unerheblich. Die Einstufung der Leistungserbringungen als „Schulungsmaßnahmen“ sei behördlicherseits in Deutschland u.a.

- a. durch das Regierungspräsidium Darmstadt (Bescheinigung vom 14.12.2009) und
- b. durch das Staatliche Schulamt ***7*** (Bescheinigung vom 16.10.2008)

amtlich bescheinigt worden. Die betreffenden Bescheinigungen seien bis zum heutigen Tag gültig und nicht widerrufen worden (vgl. Anlage 1 Kopie Bescheinigung Staatliches Schulamt ***7*** vom 16.10.2018). Dieser Bescheinigung vom 16.10.2018 sei zu entnehmen, dass betreffend der von der Bf. erbrachten Leistungen eine

- „schulfachliche Prüfung“ vorgenommen und diese zu dem Ergebnis komme, dass der Bf.
- eine Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 lit. a) bb) dUStG erteilt werde.

§ 4 Nr 21 a) bb) dUStG habe folgenden Inhalt (**Gesetzesfassung Veranlagungszeitraum 2013 und aktuell**):

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

21. a. Die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,

...

bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten, ...“

Durch die entsprechenden Bescheinigungen des Regierungspräsidiums Darmstadt und des Staatlichen Schulamtes ***7*** sei damit amtlich anerkannt, dass die Bf.

- eine private Schule oder eine andere allgemeinbildende oder
- berufsbildende Einrichtung

sei. Die entsprechende Einstufung von einer öffentlich-rechtlichen Stelle in Deutschland (Mitgliedstaat der EU) sei nach Einschätzung des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Regelungen MwStSystRL zu berücksichtigen.

Zur weiteren Vorhaltsfrage der von der Bf. gegenüber Schülern/Studenten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, erbrachten Leistungen werde festgehalten:

Im vorliegenden Fall werden gegenüber Schülern/Studenten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, *Bildungs- und Erziehungsleistungen* wie auch *Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen* erbracht. Denn die Teilnehmer können außerhalb des Unterrichts (d.h. am Nachmittag / Abend / Wochenende während ihres Aufenthaltes in Gruppenunterkünften) das Gelernte im Austausch mit anderen Schülern, Betreuern und Lehrkräften anwenden bzw. vertiefen und damit sich persönlich weiterentwickeln. Diese Aufsichtspflicht werde während des Aufenthalts der Bf. übertragen.

Der Einsatz von qualifizierten Lehrkräften und Betreuungspersonal sei daher für die Bf. von elementarer Bedeutung. Die eingesetzten (in Wien: **freiberuflichen**) **Lehrkräfte** und **Betreuer** seien zwingend an durch die von der Bf.

- vorgegebenen Lehr- und Ablaufpläne,
- Richtlinien beim Umgang und der Betreuung mit den Teilnehmern,
- Notfallplänen etc.

gebunden. Die freiberuflichen Dozenten und Betreuer würden ihre Leistungen auf Basis der Konzepte der Bf. und entsprechender Evaluation erbringen (vgl. Anlage 3: Lehrplan gemäß Kopie Schreiben inkl. Anlagen vom Juli 2013 an Finanzamt Wien). Notfalltelefone/Hotlines werden durch die Bf. (durch angestellte Mitarbeiter) vorgehalten.

Demnach seien die freiberuflichen Lehrkräfte und betreuenden Pädagogen während des Unterrichts Teil der Bf.-**Eigenleistung „Sprachkurs“**:

- Die Lehrkraft werde sich (selbstredend) mit ihrem persönlichen Namen vorstellen, aber dies immer auch im Namen der Bf., sodass der Teilnehmer nicht erkennen könne, ob die Lehrkraft angestellt oder freiberuflich tätig sei.
- Die Lehrkraft sei insoweit nicht in eigener Verantwortung tätig, als die *Gesamtverantwortung* über den Kurs bei der Bf. (als „Veranstalter“ des Sprachkurses) liege und somit auch das kurstragende *Lehrmaterial zur Verfügung* stelle. Zudem überwache die Bf. im Rahmen der pädagogischen Leitung den Kursfortschritt bzw. die Kursprogression innerhalb der mehrwöchigen Kurse. Die Lehrkraft schulde keinen Lernerfolg „erfolgreiche Vermittlung der Sprachkenntnisse“ gegenüber dem Teilnehmer, sondern lediglich ihre Lehrtätigkeit gegenüber der Bf.. Sollte eine Lehrkraft nicht die an sie angestellten Anforderungen erfüllen, könne sie ohne weitere Begründung durch die Bf.

ersetzt werden. Haben die Teilnehmer Beschwerden hinsichtlich der Lehrkraft, müssen sie dies gegenüber der Bf. adressieren, die über die weitere Vorgangsweise entscheide.

Auch wenn die Lehrkraft hinsichtlich der methodischen Unterrichtsgestaltung gewisse Freiheiten habe, sei sie in ihren kursgestaltenden Entscheidungen dahingehend beschränkt, als die Bf. als Anbieterin des jeweiligen Sprachkurses ein konkretes Leistungsversprechen gegenüber den Teilnehmern abgebe. Denn idR erfolge die Teilnahme am Kurs mit dem Ziel der Bestätigung eines anerkannten Sprachniveaus durch Ablegen einer anschließenden Prüfung. Damit sei die Berechtigung an einer deutschen Hochschule studieren zu können oder für die spätere Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit verbunden. Die Kurszertifikate an die Teilnehmer werden von der Bf. und nicht von der Lehrkraft ausgestellt.

Zu bzw. vor Kursbeginn ermittle die Bf. mittels Einstufungstest das Sprachniveau eines jeden Teilnehmers, um die Zuteilung zu den passenden Kursen vornehmen zu können. Außerdem liege es ausschließlich bei der Bf. festzustellen, ob die von den Teilnehmern gewählte Kursintensität (wöchentliche Unterrichtseinheiten) sowie die Kursdauer (Anzahl der Wochen) zu den beabsichtigten Lernfortschritten führe. Es obliege somit ausschließlich der Bf. und nicht der Lehrkraft – gemeinsam mit dem Teilnehmer das individuelle Kursziel bzw. das angestrebte Sprachniveau sowie entsprechende Prüfungsnachweise abzustimmen.

Hinsichtlich der Zertifizierung des Sprachniveaus sei zu beachten, dass die Bf. (und nicht etwa die einzelne angestellte oder freiberufliche Lehrkraft) als Bildungseinrichtung entsprechend akkreditiert sei. Diese Akkreditierung durch einschlägige Fachverbände (vgl. [***Link1***](#)) setze die Einhaltung von Qualitätsstandards durch die Bf. als Veranstalterin voraus. Die Bf. sei als offizielles Prüfungszentrum für den Test Deutsch als Fremdsprache (TestDaF) sowie für sämtliche telc-Sprachprüfungen (A₁ bis C₂) im Fach Deutsch als Fremdsprache gemäß dem gemeinsamen europäischen Referenzrahmen (GER) akkreditiert bzw. lizenziert.

Der Teilnehmer buche bei der Bf. nicht die „*Unterrichtung durch die Lehrkraft*“ (iSe namentlich zu nennenden Person), sondern die „Teilnahme an einem Sprachkurs“. Anders als bei einer Reise, die ein Tourist nach Baukastenprinzip selbst durch Auswahl der Fluglinie und Unterkunft bei einer bestimmten Hotelkette zusammenstellen könne, habe er hier keine Möglichkeit, eine Lehrkraft explizit zu wählen. Denn für den Einsatz von Lehrkräften aus einem Pool sei die Bf. alleine verantwortlich.

Der Sprachkurs sei als eine Eigenmarke (sog. fabricated inhouse-Leistung) durch die Bf. konzipiert, werde als solche vermarktet und sei an die zwingende Einhaltung von Qualifikationsmerkmalen gebunden. Wie die Bf. die Erbringung der Leistung sicherstelle (durch angestellte oder freiberufliche Lehrkräfte, in eigenen oder gemieteten Räumen etc.) sei für diese Würdigung auch aus Sicht des Teilnehmers bedeutungslos, weil diesbezüglich getroffene Entscheidungen und Kriterien die Durchführung der Sprachkurse nicht tangieren. Die Bf. trage nämlich die organisatorische und inhaltliche Gesamtverantwortung für die komplexe Leistung

„Sprachkurs“. Ohne die hierfür notwendigen Leistungsbestandteile (Progressionsplanung, Einstufung, Kursräume, Medien, etc.) wäre die einzelne Lehrkraft nicht in der Lage, die vom Teilnehmer gebuchte Leistung zu erbringen.

Die Einordnung der Leistung der Lehrkraft als Teil der *Eigenleistung* „Sprachkurs“ stehe auch im Einklang mit allgemeinen Abgrenzungsregelungen zwischen Eigenleistungen und Reisevorleistungen:

- Die Annahme einer Reisevorleistung bzw. die „Unmittelbarkeit“ des Tätigwerdens eines Dritten gegenüber dem Reisenden setze erkennbar eine **Leistungsidentität** im Einkauf und Verkauf voraus: dies bedeute, dass die eingekaufte Leistung **unverändert** an den Reisenden **als solche weitergegeben** werde. Nur so erkläre sich, dass der Veranstalter eine Reiseleistung mittels Reisevorleistung erbringe, wenn er eine Beförderungsleistung einkaufe und diese verkaufe.
Stattdessen liege eine **Eigenleistung** vor, wenn der Veranstalter einen Miet-/Gestellungsvertrag im Einkauf in eine Beförderungsleistung im Verkauf „**umwandelt**“. „Unmittelbarkeit“ dürfe also *nicht dahingehend verstanden* werden, dass jeder Dritte, der im Auftrag eines Veranstalters eine *Subunternehmerleistung* erbringe und vom Reisenden „physisch wahrgenommen werde“, eine Reisevorleistung erbringe.
- Diese Systematik erkläre auch, warum ein freiberuflicher Reiseleiter (Abschnitt 25.1 (8) S. 7 Nr. 1 UStAE [Deutschland] an den Reiseveranstalter eine Reisevorleistung erbringe. Denn sein Auftrag lautet, die Reisegruppe (zB im Rahmen einer 1-wöchigen Busrundreise) **eigenverantwortlich** zu begleiten. Während dieser Reise treffe der Reiseleiter die notwendigen Entscheidungen zur konkreten Tagesgestaltung in eigener Verantwortung: Wann werde welche Stadtführung gemacht und welches Museum besucht? Wann und wo treffen sich die Reisenden nach der Übernachtung bzw. nach einer Zeit zur freien Verwendung wieder am Bus? etc.. Ferner regle der Reiseleiter Probleme mit einzelnen Reisenden bzw. reagiere im Rahmen des Möglichen auf besondere Wünsche der Reisenden.

Insgesamt seien die von der Bf. in Wien erbrachten Sprachkurse als Eigenleistungen daher von der Umsatzsteuer zu befreien. Dies ungeachtet der Tatsache, dass eine freiberufliche Lehrkraft zum Einsatz komme. Der Teilnehmer erhalte ein Zertifikat von der Bf. und nicht von einem fremden College oder Hochschule.

Zur Vorhaltsfrage, in welchem anteiligen Ausmaß Unterrichtsleistungen als Eigenleistungen durch die Bf. und in welchem anteiligen Ausmaß auch als Besorgungsleistungen durch stundenweise tätige, selbständige Unternehmer erbracht werden, wird ausgeführt:

Die *Bildungsleistungen* werden von der Bf. *selbst erbracht* – nur diese habe das Zertifikat und somit die dafür erforderliche Struktur (s. Punkt 3) – und daher sei nach Auffassung des steuerlichen Vertreters für diese Bildungsleistung nicht maßgebend, ob die

Unterrichtsleistungen durch angestellte oder freiberufliche Lehrernde erbracht werden. Die Qualifikation einer freiberuflichen Lehrkraft als Reisevorleistung sei wirklichkeitsfremd, da die von der Bf. erbrachte Unterrichtsleistung im Rahmen des Sprachkurses eine eigenständige Bildungsleistung darstelle, welche wohl kaum als „*gleichartige Umsätze wie ein Reisebüro oder Reiseveranstalter*“ zu werten seien (vgl. EuGH 13.10.2005, Rs C-200/04, „iSt“, Rz. 23).

Der wesentliche Unterschied zu „iSt“ sei die mangelnde Berechtigung in der Struktur die Bildungsleistungen selbst zu erbringen. Die freiberuflichen Mitarbeiter der Bf. würden in einem Auftragsverhältnis mit der Bf. stehen und seien an die Vorgaben der Bf. gebunden. Anders in der o.a. Rechtsprechung des EuGH, weil „iSt“ die Bildungsleistung nur besorgt bzw. vermittelt habe und diese Bildungsleistung selbst von „iSt“ komplett unabhängigen juristischen Person erbracht worden sei.

Der Vollständigkeit halber werde hier mitgeteilt, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 **ausschließlich** Betreuer im **Werkvertrag** für die Bf. tätig gewesen seien.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 seien auch ausschließlich **freiberufliche Betreuer** eingesetzt worden. Die freiberuflich als Betreuer tätigen Mitarbeiter würden in einem Auftragsverhältnis mit der Bf. stehen und seien an die Vorgaben der Bf. gebunden. Außerhalb der Unterrichtszeiten seien diese Betreuungsleistungen als Nebenleistung zur Beherbergungsleistung zu werten.

Hinsichtlich des BFG-Vorhalt angesprochenen Betreuerkostenanteils iHv EUR 1.550,49 (lt. Eingabe vom 5. Juli 2021, der 2,44% der gesamten Kosten von EUR 63.611,00 im Bereich Verpflegung/Unterkunft betrage, stelle sich die Frage, ob hier tatsächlich Eigenleistungen abzuziehen seien. Dies insbesondere, als auch die *Betreuer* im Werkvertrag tätig und dies der Reiseleistung zuzurechnen sei. Dem folgend stehe auch für die Betreuungsleistung kein Vorsteuerabzug zu.

Zur Vorhaltsfrage im BFG-Vorhalt, in welcher Weise demnach eine

- Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG für Reiseleistungen sowie eine
- Normalbesteuerung steuerpflichtiger Eigenleistungen iZm Unterkunft/Verpflegung

zu erfolgen habe, wird demnach ausgeführt: Folge man den vorstehenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters würde sich nachstehende Aufteilung ergeben:

- | | |
|---|----------------|
| - Steuerfreie Umsätze nach § 6 UStG 1994 (Bildungsleistungen) | EUR 130.816,51 |
| - Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994: | EUR 31.652,07 |
| davon 20% USt: | EUR 6.330,41 |

In den obigen Ausführungen sowie den Berechnungen seien sowohl die Entscheidungen des VwGH, Zl. Ra 2021/13/0150 berücksichtigt, als auch die offenen Sachverhaltsmerkmale

eingeflossen. Im Sinne einer besseren Übersichtlichkeit sowie der Kommentierung der besonderen Punkte des Sachverhalts werde auf die Beilagen zur Eingabe vom 7. Mai 2024 verwiesen.

Nach der als Anlage 1 beigelegten Bescheinigung gemäß § 4 Nr. 21 a) bb) dUStG des Regierungspräsidiums Darmstadt vom 14.12.2009 bereiten die von der Bf. angebotenen Kurse (Standarddeutschsprachkurs für Schüler (8-17 Jahre), Intensivdeutschsprachkurs für Schüler (8-17 Jahre), Gruppenaufenthalte für Schulklassen, Deutschprivatkurs mit Individuallehrer für Schüler (14-17 Jahre), Schulbesuch einer staatlichen oder privaten deutschen Sekundarschule (15-17 Jahre)) auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vor. Diese Bescheinigung gelte ab 2009.

13. Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juli 2024:

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 4. Juli 2024 erhalte jeder Teilnehmer eines Sprachkurses ein Abschlusszertifikat, welches neben dem besuchten Sprachniveau auch die Dauer des Kurses wiedergebe.

Zur Vorhaltsfrage, ob dieses Abschlusszertifikat von den österreichischen Universitäten anerkannt werde und ob die Bf. berechtigt sei, Prüfungszertifikate über ein für ein Universitätsstudium erforderliches Sprachenniveau zB C1-Level auszustellen, welche auch von österreichischen Universitäten als Einstiegsvoraussetzung für Studenten mit nichtdeutscher Muttersprache anerkannt werden, wird festgehalten:

Gemäß der beiliegenden Absichtserklärung des Bundesministeriums für Bildung der Republik Österreich und der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland über vergleichbare Standards für den Nachweis deutscher Sprachkenntnisse beim Hochschulzugang werden die Nachweise der Deutschkenntnisse mit den Zertifikaten „Telc“ und „TestDAF“ auch von den österreichischen Fachhochschulen bzw. Universitäten anerkannt. Die Bf. sei ein lizenziertes Testzentrum sowohl für „Telc-Sprachprüfungen“ als auch für den Test „Deutsch als Fremdsprache“ („TestDAF“).

Dazu finde man Informationen zB unter „Mein Testzentrum finden“ (testdaf.de) bei Auswahl der Standorte der Bf. in ***8***, ***7***, ***10*** und ***9***. Im angeschlossenen Auszug aus dieser Website sei die Anerkennung ersichtlich. Aus dem beiliegenden gemeinsamen Referenzrahmen für Sprachen würden die TestDaF-Niveaustufen (TDN 4 bzw. TDN 5 entspreche C1) hervorgehen.

Bei den in Wien durchgeführten Kursen handle es sich um Sprachkurse mit einer Dauer von zwei bis sechs Wochen. Diese Kurse seien idR ein Baustein für die Zulassung zu einer österreichischen Fachhochschule bzw. Universität oder einem Berufseinstieg.

Aufbauend auf die in Wien absolvierten Deutschkurse könne mithin das jeweilige Sprachniveau komplettiert bzw. mittels einer der vorgenannten auch in Österreich anerkannten Sprachprüfungen („Telc“ oder „TestDAF“ – auch bei der Bf.) nachgewiesen und für die Aufnahme an einer österreichischen Hochschule verwendet werden. Daher würden die hier diskutierten Sprachkurse einen wichtigen Baustein zur Erreichung der sprachlichen Deutschkompetenz für den Besuch an einer österreichischen Fachhochschule bzw. Universität darstellen.

Davon unabhängig haben diese Kurse besondere Bedeutung für den Berufseinstieg: In vielen Branchen werden diese Abschlusszertifikate mit der Angabe des besuchten Sprachniveaus und der Dauer des Kurses als Nachweis für die Sprachkompetenz in Deutsch für den Berufseinstieg anerkannt und seien unabdingbar.

Die Bf. habe sich selbst zum Ziel gesetzt, Menschen deren Muttersprache nicht Deutsch sei, in der Sprache dahingehend auszubilden, dass ihnen sowohl der Zugang zum Arbeitsmarkt als auch zu den Fachhochschulen bzw. Universitäten offenstehe. Schwerpunkt und Inhalt sei die Aus- und Fortbildung in der deutschen Sprache. Die Prüfungen selbst bzw. die damit verbundenen Abschlusszertifikate würden grundsätzlich bei vielen Instituten abgelegt bzw. erworben werden können. Selbstverständlich würden sehr viele der Absolventen der Bf. auch die Abschlussprüfung für das entsprechende Sprachniveau machen und das entsprechende Zertifikat hierfür erhalten.

Auf die Vorhaltsfrage, welcher Prozentsatz der Teilnehmer einen berufsrelevanten Level (zB B1-Level als Voraussetzung für ein Studium) erreicht, wird festgehalten: Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass nahezu alle Teilnehmer den Sprachkurs vor dem Hintergrund ihrer Ausbildung im Fach Deutsch bzw. zur Vorbereitung auf eine entsprechende schulische/berufsrelevante Prüfung in ihren Heimatländern absolvieren. Ein überwiegender Teil der Sprachschüler verfüge über oder erreiche während der Kursdauer eine selbständige Sprachanwendung entsprechend dem Niveau B1. Für Teilnehmer auf einem niedrigeren Sprachniveau könne der Sprachaufenthalt in Wien als (weiterer) Baustein angesehen werden auf dem Weg zur Erreichung jenes für die Hochschulzulassung erforderlichen Sprachniveaus.

Hinsichtlich anteiligen Vorsteuern in Zusammenhang mit der Unterrichtserteilung haben sich keine Änderungen ergeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Margensteuer betragen EUR 31.992,49 bzw. EUR 6.398,48 und seien wie folgt ermittelt worden:

Ermittlung der Bruttoumsätze:	brutto:
Umsätze 40% Unterkunft/Verpflegung:	87.211,00
4 GruppenUnt. Zusatzleistg:	5.640,49
4 GruppenUnt. Transfer:	7.400,00
4 GruppenUnt. sonst. Leistg.:	200,00

Ermittlung der Bruttoumsätze:	brutto:
SUMME Umsätze Unterkunft/Verpfl.:	100.451,49

Aufwendungen:	Betrag:	davon Bildung:	davon Reiselstg:
Aufw. Wien VSt 20%:	- 25.347,73		
Aufw. Wien VSt 10%:	- 64.036,85		
Aufw. Wien o. Vorsteuern:	- 22.957,40		
Aufw. ***4*** Wien:	- 14.254,32		
nicht abziehb. Vorsteuern Ö:	- 11.473,23	- 76.302,72	- 61.766,63
anteilige Kosten Zentrale (90:10):	- 18.443,70	- 16.599,33	- 1.844,37
SUMME:	- 156.513,23	- 92.902,05	- 63.611,00

Bezeichnung:	Betrag:
SUMME Umsätze (brutto):	100.451,49
abzügl. Vorleistungen:	- 63.611,00
zuzügl. Eigenleistungen Betreuer:	1.550,48
MARGE Reiseleistungen (brutto):	38.390,97
MARGE Reiseleistungen (netto):	31.992,48
20% USt Reiseleistungen:	6.398,50

14. Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. September 2024:

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. September 2024 hält dieses fest, dass nach den Ausführungen in dem VwGH-Erkenntnis vom 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150, keine Bedenken bestehen, **nicht von einer einheitlichen Leistung** auszugehen. Demnach können *Bildungsleistungen getrennt* von den *Reiseleistungen* beurteilt werden.

Nach den allgemeinen Ausführungen zu Bildungs- und Reiseleistungen stelle die Bf. in Punkt 3 ihrer Eingabe vom 7. Mai 2024 klar, dass im entscheidungsrelevanten Zeitraum **ausschließlich selbständige Unternehmer** tätig gewesen sei, die **mittels Werkvertrag damit beauftragt worden seien, die (minderjährigen) Teilnehmer zu unterrichten oder zu betreuen** (bzw. zu beaufsichtigen).

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass die Bf. dem Umstand, dass sie **andere Unternehmer mit bestimmten Tätigkeiten beauftragt** habe, in weiterer Folge **selbst nicht einheitlich beurteile**:

Im Falle der **Unterrichtsleistungen** vertrete sie die Ansicht, dass die „zugekauften Leistungen“ nichts daran ändern, dass sie – soweit sie die Unterrichtsleistungen betreffen – „**Eigenleistungen**“ und keine Besorgungsleistungen seien, während sie im Falle von **Reiseleistungen**, die von den im Werkvertrag tätigen Unternehmern erbrachten Betreuungsleistungen – die im Übrigen durchaus die gleichen Unternehmer gewesen sein

können, die auch Bildungsleistungen erbracht haben – zunächst **zwar auch als Eigenleistung** qualifiziert, andererseits aber **zu den Entgelten, die unter die Margenbesteuerung fallen, hinzurechnet**. Dies stehe aber in Widerspruch zu § 23 UStG 1994, da danach **nur Entgelte für Besorgungsleistungen** von dieser Bestimmungsvorschrift des § 23 UStG 1994 erfasst seien, nicht hingegen Eigenleistungen.

Gleichzeitig möchte die Bf. diese Entgelte aber **auch als Reisevorleistungen zum Abzug** bringen, was ebenfalls **nicht zutreffen könne**. Reisevorleistungen seien Lieferungen und sonstige Leistungen *Dritter*, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen (§ 23 Abs. 4 UStG 1994), somit können sie nicht gleichzeitig Eigenleistungen sein. Diese unterschiedliche Beurteilung sei sachlich nicht gerechtfertigt, zudem sei die Bf. auch jede nachvollziehbare Begründung dafür schuldig geblieben.

14.1 zur steuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen:

Zunächst sei darauf zu verweisen, dass die Bf. in Punkt 1 der Eingabe vom 7. Mai 2024 nicht die im **Streitjahr 2013** anzuwendende Fassung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 zitiere, sondern die ab 1.1.2019 gültige Fassung aufgrund des JStG 2018, BGBl I 62/2018. Auch die Bildungsleistungsverordnung (UStBLV), BGBl II Nr. 214/2018, auf die sich die Bf. in diesem Zusammenhang beziehe, sei erst mit 1.1.2019 in Kraft getreten und erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgeführt werden bzw. sich ereignen (§ 3 Z 1 UStBLV). Die Regelungen dieser Verordnung können daher auf den gegenständlichen Fall, der das Veranlagungsjahr 2013 betreffe, nicht angewendet werden.

In diesem Zusammenhang sei weiters festzuhalten, dass nach der im Jahre 2013 maßgeblichen Rechtslage für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 eine **Zertifizierung** in einem **anderen Mitgliedstaat nicht relevant** sei.

Vielmehr sei nach wie vor für den Streitzeitraum 2013 **unter Bedachtnahme auf die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH** zu prüfen (s. insb. VwGH 14.9.2017, Zl. Ro 2017/15/0017 und VwGH 15.9.2016, Zl. Ra 2014/15/0003), ob bei den von der Bf. erbrachten Bildungsleistungen die Voraussetzungen für die Gewährung der in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 vorgesehenen Steuerbefreiung vorliegen. Diesbezüglich halte das Finanzamt an seiner schon bisher vertretenen Ansicht fest, dass dies **nicht der Fall sei**.

Dies zunächst deshalb, da die Schulungsmaßnahmen der Bf. **nicht in den Anwendungsbereich des Art. 44 DVO (EU) 282/2011 fallen**, da sich diese Regelung ausdrücklich nur auf „Schulungsmaßnahmen mit **direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf** sowie jegliche Schulungsmaßnahme bezieht, die dem Erwerb oder der Erhaltung **beruflicher Kenntnisse**“ bezieht, was hier nicht zutreffe.

Wie bereits in der Revision vom 8.10.2021 hierzu ausgeführt, bestehe bei ein- oder zweiwöchigen Ferientaufenthalten für Jugendliche bis zu 18 Jahren mit entweder 20 oder 24 Wochenstunden Sprachunterricht **weder einer direkter Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf**, noch könne davon ausgegangen werden, noch könne davon ausgegangen werden, dass dadurch berufliche Kenntnisse erworben oder erhalten werden können. Dies habe die Bf. im Übrigen bisher nicht einmal selbst behauptet, da auch sie darauf verwiesen habe, dass in den Unterrichtseinheiten die unterschiedlichen *Freizeitveranstaltungen* bzw. *Ausflüge besprochen* werden.

Auch aus der E-Mail der Bf. vom 4. Juli 2024 würden sich hierzu keine neuen Informationen ergeben, da darin lediglich mitgeteilt werde, dass „der überwiegende Teil“ der Teilnehmerinnen und Teilnehmer über ein Niveau von „**B1**“ verfüge oder im Laufe des Kurses erreiche. Allerdings sei auch darauf hingewiesen worden, dass es auch Teilnehmerinnen und Teilnehmer gebe, die dieses Niveau nicht erreichen.

Für diese sei der Kurs als **Baustein** auf dem Weg zur Erreichung des für die Hochschule erforderlichen Sprachniveaus zu betrachten. Damit räume die Bf. selbst ein, dass diese Kurse für sich allein für eine Hochschulzulassung nicht ausreichen können. Dementsprechend habe die Bf. auch keinen konkreten Anteil (Prozentsatz) der Teilnehmerinnen und Teilnehmer nennen können, die das hierfür erforderliche Level erreichen.

Somit habe die Bf. **keine klare und nachvollziehbare Aussage über den Lernerfolg** treffen können, den die Teilnehmer im Rahmen dieser Kurse erzielen. Vielmehr würden nur *ganz allgemeine* und *wenig aussagekräftige Ausführungen* zu den *konkreten Lerninhalten* dieser Kurse vorliegen, aus denen sich nach wie vor keine Anhaltspunkte oder Nachweise dafür ergeben, dass mit diesen Sprachkursen über allgemeine Kenntnisse hinausgehende Inhalte vermittelt werden. Damit habe sich die schon bisher vorgenommene Beurteilung des Finanzamtes, dass diese Veranstaltungen überwiegend Freizeitcharakter haben, bestätigt. Auch nach herrschender Meinung werden in solchen Sprachschulen **Kenntnisse allgemeinbildender** – und nicht berufsbildender – **Art** vermittelt (s. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz. 308).

Außerhalb des Anwendungsbereiches des Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 bzw. des im gegenständlichen Fall zu beachtenden Art. 44 DVO (EU) 282/2011, also im Falle der Erbringung von Bildungsleistungen im Bereich des nicht unmittelbar berufsbezogenen Schul- oder Hochschulunterrichts könne die Steuerbefreiung nach Ansicht des Finanzamtes aber nur dann angewendet werden, wenn die **organisatorischen Voraussetzungen** (Schule bzw. schulähnlicher Betrieb) gegeben seien und eine **mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit** nachgewiesen werde (s. *Rößler* in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Loseblattkommentar zur MWSt, § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a, Anm. 115 mHa; *Pfeiffer*, ÖStZ 2018, S. 147; *Epply* u.a. 2018, S. 78f sowie ÖStZ 2019, S. 96).

Das bedeute zunächst, dass eine „**Einrichtung**“ vorhanden sein müsse, wobei sich aus der diesbezüglichen Begriffsdefinition des EuGH auch bestimmte organisatorische Anforderungen ergeben, zumal er von einer abgegrenzten Einheit spreche, die eine bestimmte Funktion erfülle (s. *Rößler* in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, aaO, § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a, Anm. 43 mwH). Auch nach Ansicht des VwGH sei unter dem Begriff der „Einrichtung“ eine abgegrenzte Einheit [...], die eine bestimmte Funktion erfüllt“, zu verstehen (s. VwGH 14.9.2017, Zl. Ro 2016/15/0011; Zorn, RdW 2016, 718 [720] sowie Mayr/Ungericht, UStG (2014), § 6 Anm. 43 lit. a).

Aus dem Begriff „**Einrichtung**“ ergebe sich aber auch, dass bestimmte organisatorische Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, die zT noch zum UStG 1972 ergangen sei und der der VwGH aber auch im Anwendungsbereich des UStG 1994 gefolgt sei dafür ein **schulähnlicher Betrieb erforderlich**, der über die organisatorisch-funktionalen Voraussetzungen für einen Schulbetrieb (wie *Schulräume, Lehrkörper, Sekretariat, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsprogramm*) verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auszuüben (vgl. VwGH 24.4.1976, Zl. 559/75; 30.6.2010, Zl. 2007/13/0019, mVa VwGH 25.2.1997, Zl. 95/14/0126; 16.5.2002, Zl. 96/13/0141).

Darüber hinaus müsse eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit nachgewiesen sein, wobei als Vergleichsmaßstäbe der Lehrstoff (Inhalt, Umfang und Lehrziel) sowie die Dauer des jeweiligen Bildungsangebots heranzuziehen seien.

Zum Begriff „**Schul- und Hochschulunterricht**“, der in der MWSt-RL 2006/112/EG nicht gesondert definiert werde, ergebe sich zudem aus der Rechtsprechung des EuGH, dass die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit sei und dass der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der MWSt-RL nicht auf Unterricht beschränkt sei, der zu einer *Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation* führe oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermitteln, sondern, dass er andere Tätigkeiten einschließe, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Zudem verweise der Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen (s. EuGH 14.3.2019, Rs C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, Rn 20 bis 22 und 26).

Nach Ansicht des Finanzamtes werden die im vorliegenden Fall erbrachten **Sprachkurse** diesen **Anforderungen nicht gerecht**: zum einen liegen die für eine **schulähnliche Einrichtung**

erforderlichen **organisatorischen funktionalen Voraussetzungen nicht vor**, da die Bf. in ihrer Betriebsstätte zB lediglich **vorübergehend Unterrichtsräume angemietet** habe und daher über keine eigenen Schulräume verfüge und hinsichtlich der **administrativen Erfordernisse** wie zB Planung und Abrechnung etc. selbst mitgeteilt habe, dass ihre Zentrale in Deutschland diese Aufgaben übernehme. Zum anderen können die angebotenen ein- oder zweiwöchigen Sprachkurse mit entweder **20 oder 24 Unterrichtseinheiten** pro Woche auch hinsichtlich **Inhalt, Umfang und Lehrziel keinesfalls** mit dem **Bildungsangebot öffentlicher Schulen** (zB Volksschulen oder Mittelschulen) **verglichen werden**.

Auch der Umstand, dass die **Zentrale** der Bf. **in Deutschland** als Bildungseinrichtung **zertifiziert** sei und dort sowohl die für eine „Einrichtung“ erforderlichen Voraussetzungen erfülle als auch über ein Bildungsangebot verfüge, das über **ein- oder zweiwöchige Sprachkurse** mit 20 oder 24 Unterrichtsstunden hinausgehe, und die von dieser Zentrale erbrachten Umsätze in Deutschland möglicherweise steuerfrei sind, könne nichts daran ändern, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 im gegenständlichen Fall nicht erfüllt seien.

Dass die Zentrale in Deutschland möglicherweise steuerfreie Bildungsleistungen erbringe, könne auch nicht auf die hier zu beurteilenden Umsätze „durchschlagen“, da es bei dieser Steuerbefreiung nicht um eine „persönliche“ Steuerbefreiung handle, die einen **bestimmten Unternehmer** von der Umsatzsteuer **befreie**, sondern allenfalls die jeweiligen von einem bestimmten Unternehmer erbrachten **Umsätze** – beim Vorliegen der Voraussetzungen – befreit sein können. Dies ergebe sich im Übrigen sowohl aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 als auch dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst i MwSt-RL 2006/112/EG, nach denen sich die Steuerbefreiungen auf die dort geregelten Umsätze und nicht auf die Unternehmer beziehen, die sie erbringen. Somit sei – ungeachtet der Besteuerung in Deutschland – jeder einzelne von der Bf. in Österreich erbrachte Umsatz der Prüfung zu unterziehen, ob die für die gegenständliche Steuerbefreiung erforderlichen Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien. Wie bereits ausgeführt habe diese Prüfung für die hier in Rede stehenden Umsätze ergeben, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vorliegen.

Soweit die Bf. in ihrer **Stellungnahme vom 7.5.2024** zudem ganz allgemein behauptete, dass sie in Österreich über eine Bildungseinrichtung verfüge und im Falle einer Verneinung dieser Bildungseinrichtung auch gleichzeitig eine **feste Niederlassung** in Österreich zu verneinen sei, was zur Folge habe, dass **in Österreich keine steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt** würden, sei zu entgegnen, dass die Bf. insoweit die Rechtslage verkenne:

Welche Voraussetzungen für eine Bildungseinrichtung im Sinne dieser Steuerbefreiung vorliegen müssen, sei oben ausführlich dargestellt worden. Wie daraus ersichtlich sei, würden sich diese Voraussetzungen maßgeblich von den Voraussetzungen für eine feste Niederlassung

im Sinne des für die Erbringung von Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige zu beachtenden Art. 11 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 unterscheiden. Danach gelte als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 DVO (EU) 282/2011, die einen **hinreichenden Grad an Beständigkeit** sowie eine **Struktur** aufweise, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaube, Dienstleistungen zu erbringen. Während eine „feste Niederlassung“ im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DVO (EU) 282/2011 daher ganz allgemein die „Erbringung von Dienstleistungen“ ermöglichen müsse, müssen für das Vorliegen einer Bildungseinrichtung bestimmte organisatorische Voraussetzungen erfüllt sein, die eindeutig über die Voraussetzungen für eine „feste Niederlassung“ hinausgehen.

So sei für eine Bildungseinrichtung zB jedenfalls ein *schulähnlicher Betrieb* erforderlich, der über die organisatorisch-funktionalen Voraussetzungen für einen Schulbetrieb (wie Schulräume, Lehrkörper, Sekretariat, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsprogramm) verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten Bildungsleistungen erbringen zu können. Das Verneinen einer Bildungseinrichtung bedeute somit nicht zwangsläufig, dass auch das Bestehen einer festen Niederlassung zu verneinen sei.

Insgesamt seien bei den hier zu beurteilenden Bildungsleistungen die **Voraussetzungen** für eine **Steuerbefreiung** gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 **nicht erfüllt**.

Damit seien die **Bildungsleistungen** iHv **EUR 130.816,51** (brutto) einer **Besteuerung von 20%** zu unterziehen und die Umsatzsteuer entsprechend mit EUR 21.802,75 herauszurechnen (EUR 109.013,76 x 20%).

Grundsätzlich wäre auch zu prüfen, ob die Bf. Vorsteuern für Aufwendungen, die iZm diesen steuerpflichtigen Umsätzen stehen, zum Abzug bringen könne. In der Beschwerdeventscheidungs vom 29.1.2019 seien Vorsteuern iHv **EUR 11.473,24** berücksichtigt worden, wobei die Umsätze der Bf. in dieser Beschwerdeventscheidungs zur Gänze als steuerpflichtig beurteilt worden seien. Da nunmehr hinsichtlich eines Anteils von 60% der Bruttoeinnahmen der Bf. von steuerpflichtigen Umsätzen auszugehen sei, für die allenfalls ein Vorsteuerabzug möglich sein könne, werden auch die Vorsteuern zu kürzen sein.

Allerdings würden dem Finanzamt *keine Informationen* dazu vorliegen, wie die ursprünglich geltend gemachten Vorsteuern iHv EUR 11.473,24 ermittelt worden seien und in welcher Höhe allenfalls ein Anspruch auf Abzug von Vorsteuern, die in Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Bildungsleistungen angefallen seien, bestehen könnte.

Das **BFG** habe zwar um Angaben zu den abzugsfähigen Vorsteuern ersucht, die Bf. habe diesbezüglich in ihrer E-Mail vom 4.7.2024 ausgeführt, dass keine Vorsteuern geltend gemacht würden, da sie Ansicht nach „*nur Umsätze erbracht habe, für die kein Vorsteuerabzugsrecht bestehe*“.

Nach Auffassung des Finanzamtes dürfte die Bf. die Vorsteuern iHv EUR 11.473,24 zu Unrecht als „nichtabzugsfähige Vorsteuern in Österreich“ bei den Reiseleistungen als Reisevorleistungen abgezogen haben.

14.2 steuerliche Behandlung der Reiseleistungen/Ermittlung der Margenbesteuerung:

Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt, würden die von der Bf. erbrachten Bildungsleistungen und Reiseleistungen getrennt voneinander beurteilt werden können.

Zur steuerlichen Behandlung von Reiseleistungen ergebe sich zunächst ganz allgemein aus § 23 Abs. 1 UStG 1994 in der für 2013 anzuwendenden Fassung, dass für Reiseleistungen eines Unternehmers,

- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,
- soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger in eigenem Namen auftrete und
- Reisevorleistungen in Anspruch nehme,

die Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 gelte.

Demnach würden nur solche Leistungen der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 unterliegen, bei denen es sich um sog. „**Besorgungsleistungen**“ handle, nicht jedoch um Eigenleistungen des leistenden Unternehmers (s. Ruppe/Achatz, UStG, § 23, Tz. 7).

Im Hinblick darauf würden die von der Bf. als **Eigenleistungen qualifizierten Betreuungsleistungen iHv EUR 1.550,48** nicht in die Bemessungsgrundlage der Margenbesteuerung mit einbezogen, sondern gesondert mit dem Normalsteuersatz von 20% besteuert werden.

Da im vorliegenden Fall minderjährige Jugendliche vormittags 4 bis 5 Stunden unterrichtet und allenfalls lediglich am Nachmittag eine stundenweise Aufgabenbetreuung stattgefunden habe, sei nach Ansicht des Finanzamtes eine Aufteilung der Betreuungskosten in 90% : 10% (Unterrichtsleistungen : Reiseleistungen) nicht sachgerecht, da der Betreuungsanteil zeitlich deutlich höher sei als der Unterrichtsanteil.

Bezüglich der hier zum Ansatz gebrachten Reisevorleistungen iHv insgesamt EUR **61.766,63** (Anm.: RVL iHv EUR 63.611,00 abzüglich anteilige Kosten 10% der Zentrale iHv EUR 1.844,37 lt. Eingabe vom 4. Juli 2024) sei die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Margenbesteuerung für das Finanzamt **nicht nachvollziehbar**. Dies insbesondere, als die diesbezüglichen Beträge ohne nähere Konkretisierung in Gruppen zusammengefasst und lediglich einem bestimmten Steuersatz (10% oder 20%) zugeordnet bzw. als „ohne Vorsteuern“ gekennzeichnet worden seien.

Auch anhand der zu den Aufwendungen der Bf. übermittelten Tabellen könne nicht abgeleitet werden, wie der Betrag iHv EUR 61.766,63 ermittelt worden sei, sodass für das Finanzamt insoweit eine Prüfung nicht möglich sei. In diesem Zusammenhang sei vor allem darauf hinzuweisen, dass in dieser Tabelle „**nicht abziehbare Vorsteuern iHv EUR 11.474,23**“ enthalten seien, bei denen wohl kein Zweifel bestehe, dass es sich diesfalls nicht um Reisevorleistungen iSd § 23 Abs. 4 UStG 1994 handle und jedenfalls Vorsteuern iHv EUR 11.474,23 aus den Reisevorleistungen auszuscheiden seien.

Hinzu komme, dass *Reisevorleistungen*, bei denen sich zufolge § 23 Abs. 4 UStG 1994 um Lieferungen oder sonstige Leistungen Dritter – somit um *Ausgangsumsätze* eines dritten Unternehmers handle, die den Reisenden unmittelbar zugutekommen – handeln müsse.

Soweit im vorliegenden Fall anteilige Kosten von 10% für **organisatorische Arbeiten** in der **Zentrale** in ***7*** als Aufwendungen enthalten seien, seien diese Aufwendungen offenbar der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Körperschaftsteuer-Erklärung entnommen worden. Demnach sei keineswegs sichergestellt, dass diesen Aufwendungen tatsächlich solche Umsätze dritter Unternehmer zugrunde liegen. Diese Aufwendungen können zwar bei der Gewinnermittlung abzugsfähig sein, bei denen handle es sich jedoch nicht um Umsätze im Sinne des § 23 Abs. 4 UStG 1994 eines dritten Unternehmers an Reisende. Der Betrag n Höhe von **EUR 1.844,37** sei daher **aus den Reisevorleistungen auszuscheiden**.

Darüber hinaus werde seitens des Finanzamtes darauf verwiesen, in der Revision sei beanstandet worden, dass die als Eigenleistung iZm Reiseleistungen festgestellten 2,44% (EUR 2.451,02) der Gesamtentgelte keine Besteuerung zugeführt worden seien, was auch der VwGH bestätigt habe.

Aus den übermittelten Unterlagen würden sich jedoch nach wie vor keine Hinweise darauf ergeben, wie diese Entgelte nach Ansicht der Bf. zu versteuern seien. Offenbar möchte die Bf. diese Entgelte den **Bruttoentgelten für die Margenbesteuerung** zuordnen, was aber – wie bereits ausgeführt, eindeutig im Widerspruch zu § 23 UStG 1994 stehe, da dieser nur für Besorgungsleistungen Anwendung finde.

14.3 zur allgemeinen USt-Besteuerung:

Zusammengefasst sei festzuhalten, dass die Umsätze der Bf. nach Ansicht des Finanzamtes einer nach *Bildungsleistungen* und *Reiseleistungen* getrennten Beurteilung unterzogen werden können.

Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 seien bei den Bildungsleistungen nicht erfüllt, sodass diese mit dem Normalsteuersatz von 20% zu besteuern und allfällige Vorsteuern, deren Höhe sich aus den vorliegenden Unterlagen aber nicht ableiten lasse, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 abzugsfähig sein können.

Für die Reiseleistungen sei § 23 UStG 1994 anwendbar, soweit es sich um Besorgungsleistungen handelt. Eigenleistungen müssten – wie oben ausgeführt – gesondert besteuert werden und zwar – soweit ersichtlich – mit dem Normalsteuersatz von 20%.

Aufwendungen, denen keine Reisevorleistungen im Sinne des § 23 Abs. 4 UStG 1994 zu Grunde liegen (insbesondere die anteiligen Kosten für die Zentrale und die „nichtabzugsfähigen Vorsteuern in Ö“), würden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Margenbesteuerung nicht zum Abzug gebracht werden können.

Eine genauere, ziffernmäßige Darstellung der Besteuerungsgrundlagen sei auf Grund der nicht nachvollziehbaren Angaben in den von der Bf. übermittelten Tabellen nicht möglich.

Abschließend wird bemerkt, dass die im Erkenntnis vom 26.08.2021 erwähnten Eingaben vom **15.04.2021** und **27.05.2021** sowie die im Vorhalt an die Bf. vom 30.01.2024 und im Vorhalt an das Finanzamt vom 10.07.2024 erwähnte Eingabe vom **05.07.2021** der Abgabenbehörde nicht vorliegen.

15. Gegenäußerung vom 15. Jänner 2025:

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 25. Jänner 2025 werde den Ausführungen des Finanzamtes theoretisch zugestimmt, dass eine **mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit** nicht vorliege. Dies insbesondere, da die organisatorischen Voraussetzungen (Schule oder schulähnlicher Betrieb) nicht gegeben seien, da hierfür Schulräume, Lehrkörper, Sekretariat und ein über längere Zeit feststehendes Bildungsprogramm vorhanden sein müsse, um gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 auszuüben (vgl. VwGH 28.4.1976, 0559/75; 30.6.2010, 2007/13/0019; 25.2.1997, 95/14/0126; 16.5.2002, 96/13/0141).

Allerdings seien die vorstehenden Ausführungen aufgrund der **Dienstleistungsfreiheit** und den auf Basis dessen auszulegenden Bestimmungen auf die Bf. nicht anzuwenden. Bei der Bf. handle es sich um eine – seit Jahrzehnten von der zuständigen deutschen Bildungsbehörde als Bildungsdienstleister gemäß § 4 Nr. 21 dUStG anerkannte – Bildungseinrichtung mit über 10.000 Teilnehmern pro Jahr, die von diversen privaten Institutionen als Prüfungszentrum für anerkannte Abschlussprüfungen akkreditiert (*****Link1*****) und Mitglied von Fachverbänden sei. Beispielhaft werde dabei auf die Bescheinigung des Staatlichen Schulamtes *****7***** vom 16.10.2018 verwiesen, worin mitgeteilt werde, dass

„... die schulfachliche Prüfung ...“

die **Richtigkeit der Einstufung als Bildungseinrichtung** bestätigt habe (s. Beilage 1).

Bei der Bf. handle es sich somit unbestritten um eine *Bildungseinrichtung*, welche aufgrund der Erstellung der Lehrpläne, der Organisation der Räumlichkeiten sowie des Lehrpersonals die

organisatorische und inhaltliche Gesamtverantwortung für die Sprachkurse trage und damit aufgrund der entsprechenden Struktur eigenständig und eigenverantwortlich Bildungsleistungen erbringt (keine Vermittlung der Bildungsleistungen an andere Bildungseinrichtungen) und somit die **organisatorisch funktionalen Voraussetzungen** nach der österreichischen Rechtslage vor 1.1.2019 erfülle.

Das Vorliegen der *organisatorisch-funktionalen Voraussetzungen* könne aufgrund der oben angeführten Dienstleistungsfreiheit und dem damit einhergehenden Gleichheitsgrundsatz nicht rein auf die *österreichischen Rahmenbedingungen beschränkt* werden, sondern sei nach dem Gesamtbild auf die gesamte Organisation innerhalb des Binnenmarkts ganzheitlich zu beurteilen.

Deutschunterricht werde *ganzjährig* an unterschiedlichen Standorten angeboten, und zwar in *****11***, ***8***, ***7***, ***10*** und ***9*****, mit identischen Lehrplänen. Dabei werden in Wien und an den Standorten in Deutschland in den Sommermonaten *identische Kurse/Bildungsmaßnahmen* gegenüber vergleichbaren Teilnehmerkreisen erbracht. Diese Kurse werden in Deutschland als steuerbefreite Bildungsmaßnahmen – zB vom Regierungspräsidium Darmstadt – bestätigt (s. Beilage 1 Anlage Kurse betreffend Standardkurse und Intensivkurse).

Ein „Unterschied“ hinsichtlich *Standard, Qualität, Organisationsstruktur, Ablauf* usw. bestehe zwischen den Kursen an den verschiedenen Standorten nicht (siehe Beilage 2 – Schreiben an das Finanzamt Wien vom Juli 2013).

Betreffend die *organisatorisch-funktionale Voraussetzung* verstehe die Rspr des VwGH (zum UStG 1972: VwGH 28.4.1976, Zl. 559/75; 24.4.1980, Zl. 2482/77; 21.5.1990, Zl. 89/15/0040; 25.2.1997, Zl. 95/14/0126) unter einer Einrichtung iSd Z 11 einen *schulähnlichen Betrieb*, der über die *organisatorischen Voraussetzungen* (wie Schulräume, Personal nach Art eines Lehrkörpers, Sekretariat, *über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot*) verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine Tätigkeit iSd Z 11 auszuüben. Eine Mehrheit von Lehrern und ein eigenes Sekretariat seien sogar nur bezogen auf Österreich keine unabdingbaren Voraussetzungen (vgl. VwGH 24.4.1980, Zl. 2482/77).

Eine „Einrichtung“ sei gemäß Ruppe/Achatz vielmehr bei **jeder dauerhaften Organisation** (Zusammenfassung von sachlichen und personellen Ressourcen) anzunehmen. Erforderlich sei, dass es sich um eine Einrichtung *allgemein- oder berufsbildender Art* handle. Eine solche Organisation sei bei der Bf. jedenfalls gegeben, da das Bildungsangebot dauerhaft über das ganze Jahr hinweg an verschiedenen Standorten angeboten werde. Eine isolierte Betrachtung der Sprachschulungen in Wien ohne Berücksichtigung der gesamten organisatorischen Einheit an den anderen Standorten in Deutschland würde EU Bildungseinrichtungen diskriminieren

und das entspreche nicht der Dienstleistungsfreiheit (vgl. Berger/Wakounig/Toifl in Berger/Toifl/ Wakounig (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer - Mehrwertsteuersystemrichtlinie (65. Lfg 2020) Allgemeine und unionsrechtsspezifische Rechtsgrundsätze).

Die Bf. verfüge als Bildungseinrichtung jedenfalls darüber hinaus über

- ein Sekretariat / eine Verwaltungseinrichtung gegeben sei,
- würden Einstufungstests für die Teilnehmer/innen vorgenommen werden,
- die Dauer der Kurse sei darauf ausgelegt, die klar definierten Lerninhalte mit der nötigen Qualität an die Teilnehmer/innen zu vermitteln,
- ein Unterrichtsraum sei vorhanden gewesen und (noch immer) vorhanden,
- für die Teilnehmer/innen sei ein Stundenplan eingerichtet worden und
- die Bildungsmaßnahme anhand eines Lehrplans
- durch fachlich geeignete und qualifizierte Dozenten durchgeführt und
- auch die Betreuung der minderjährigen Teilnehmer gewährleistet worden.

Die entsprechende **vergleichbare Zielsetzung bzw. Tätigkeit** mit öffentlichen Schulen würden sich jedenfalls aus nachfolgenden umgesetzten Kriterien ergeben:

- Erlangung eines bestimmten Sprachniveaus auf Grundlage des GER im Fachbereich Deutsch (in Schrift und Sprache),
- diesbezügliche schulbegleitende Intensivierung durch muttersprachlich qualifizierte Dozenten/Lehrkräften,
- Anwendung von stets aktualisierten und überprüften Lehrplänen,
- Unterrichtsführung anhand von klaren Stundenplänen,
- Nutzung von Unterrichts-/Seminarräumen,
- Verwendung von sonstigen Einrichtungsgegenständen und Präsentationsmedien gemäß einem üblichen Schulbetrieb,
- Jeweils im Rahmen von Präsenzunterricht von wöchentlich mindestens 20 bis 24 Unterrichtseinheiten à 45 Minuten.

Im Anschluss an den Kurs würden die Teilnehmer/innen nach Beurteilung der eingesetzten Lehrkräfte ein Zertifikat mit einer Information zu den erreichten Bildungs-/Qualifizierungseinstufung (Europäische Stufen) erhalten.

Darüber hinaus sei darauf verwiesen, dass die zeitliche Beständigkeit („dauerhaft“) im Sinne einer gewissen Kontinuität und Regelmäßigkeit verstanden werden sollte. Auch in § 2 UStG 1994 werde eine nachhaltige Tätigkeit als eine auf Dauer angelegte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen verstanden, wobei Nachhaltigkeit einer Tätigkeit in diesem Zusammenhang angenommen werden könne, wenn diese Tätigkeit mehrmals wiederholt werde oder einmalig aber mit objektiver Wiederholungsabsicht ausgeführt werde. So sei etwa die Beherbergung in einem Saisonbetrieb nachhaltig, auch wenn

der Betrieb in der Zwischensaison geschlossen werde. Ebenso werde eine Vortragstätigkeit über mehrere Jahre nachhaltig erbracht, auch wenn die Vorträge nur einmal jährlich stattfinden (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.02 § 2 Rz 67ff).

Insofern wäre selbst bei einem Außerachtlassen der generell bereits bestehenden organisatorisch funktionalen Struktur der Bf. auch bei einem jährlich in den Sommermonaten stattfindenden Sprachkurs von einer nicht nur vorübergehenden, sondern einer nachhaltigen und auf Dauer angelegten Organisation auszugehen, weshalb die organisatorisch-funktionale Voraussetzung auch bei einer isolierten Betrachtung des österreichischen Sprachunterrichts jedenfalls erfüllt sei. Daneben sei anzumerken, dass die Teilnehmer/innen und deren Erziehungsberechtigte ganzjährig (vor der Anmeldung, vor den Kursen und auch danach) Zugang zur zentralisierten Kurs- / Unterrichtsverwaltung (in ****7****) haben. Es bestehe hier ein reger Austausch – zeitlich weit über die „reine“ Unterrichtszeiten hinaus.

Es bestehe insoweit kein Unterschied zum Deutsch-Unterricht an staatlichen Schulen, vielmehr werde das Unterrichtsfach Deutsch wie in Schulen anhand eines Lehrplans unterrichtet. Dies werde auch in den Umsatzsteuerrichtlinien in UStR 2000 Rz 877 bejaht, wonach die Steuerbefreiung auf Sprachschulen anwendbar sei. Insbesondere könne es keinen Unterschied machen, ob Sprachkenntnisse beispielweise durch einen einsemestrigen Sprachkurs mit 1-2 Wochenstunden oder aber einen Intensivkurs geblockt mit entsprechend höherer Stundenanzahl in den Sommermonaten erworben werden. Vielmehr sei die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung unerheblich (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) Rz 301). Diesbezüglich halte auch Beiser in seiner Zusammenfassung des zugrundeliegenden VwGH-Urteils (vgl. VwGH 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150) fest, dass die „...Deutschkurse nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 umsatzsteuerfrei seien...“ (s. SWK 31, 10. November 2023, S. 1207).

In der Literatur werden als typische Beispiele für **berufsbezogene** Bildungsmaßnahmen u.a. auch *Sprachschulungen ohne Freizeitcharakter* explizit genannt (vgl. Rößler/Schwab/Epply/Ecker in Ecker/Epply/Rößler/Schwab (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer (60. Lfg 2019) zu § 6 Abs 1 Z 11 lit a Rz 54). Dies insbesondere deshalb, da gerade in heutigen Zeiten Sprachen unabdingbar für den beruflichen Werdegang bzw. die Berufsausübung seien. Insofern erscheine die **allgemeine Aussage**, dass bei einem *Sprachunterricht* – auch wenn dieser als Intensivkurs in den Sommermonaten, somit in der „Ferienzeit“, besucht und an Jugendliche erbracht werde – weder ein Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf bestehe noch davon ausgegangen werden könne, dass berufliche Kenntnisse erhalten oder erworben werden, **nicht nachvollziehbar** und könne nach Auffassung des steuerlichen Vertreters mit einem „*Ferienaufenthalt*“ gleichgestellt werden könne.

Zudem habe auch die EuGH-Rechtsprechung klargestellt, dass die Befreiung sich nicht auf Unterricht beschränke, der zu einer Abschlussprüfung führe oder eine Berufsausbildung vermittelt. Auch andere Tätigkeiten seien davon erfasst, wenn sie darauf gerichtet seien, Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, und sie nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 14.6.2007, Rs C-445/05).

Das Regierungspräsidium Darmstadt habe in seiner Bescheinigung den Bezug zu einem Beruf ebenso bestätigt, indem es anführe, dass die Kurse „...*ordnungsgemäß auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Die Vorbereitung auf einen Beruf umfasse die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung ...*“ (s. Beilage 1).

Zur weiteren Vorhaltsfrage des BFG, dass es sich bei *Reisevorleistungen* letztlich um *Ausgangsumsätze* eines dritten Unternehmers handeln müsse, die den Reisenden zugutekommen, weswegen **10% anteilige Kosten der Zentrale iHv EUR 1.844,37** nicht als Reisevorleistungen in Abzug gebracht werden können, wird ausgeführt, dass sich die „*anteiligen Kosten Zentrale*“ iHv EUR 18.443,70 (d.s. EUR 16.599,33 + EUR 1.844,37) wie folgt zusammensetzen:

anteilige Kosten Zentrale:	Betrag:
Löhne und Gehälter:	8.846,98
soziale Abgaben, Aufw. Altersversorgung:	1.441,50
Abschreibungen:	624,03
Raumkosten:	1.764,22
Versicherungen, Beiträge & Abgaben:	70,83
Reparaturen, Instandsetzungen:	3,95
Fahrzeugkosten:	39,91
Werbe- und Reisekosten:	1.934,74
Kosten der Warenabgabe:	299,27
verschiedene betriebliche Kosten:	3.418,27
SUMME:	18.443,70
davon 10%:	1.844,37

Der Anteil in Höhe von 10% für Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen sei im Rahmen einer sachgerechten Schätzung (vgl. auch ursprüngliches BFG-Verfahren) vorgenommen worden.

Direkte Reisevorleistungen seien bei den anteilig vorstehend angeführten Kostenpositionen nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht gegeben.

Zur Frage im BFG-Vorhalt, dass in den Reisevorleistungen im Gesamtbetrag von EUR 61.766,63 u.a. auch „*nicht abziehbare Vorsteuern in Österreich*“ iHv **EUR 11.473,24** enthalten seien, die aus den Reisevorleistungen auszuscheiden seien, wird ausgeführt:

Bei den unter der Position „*nicht abzugsfähige Vorsteuern*“ erfassten Beträge (EUR 11.473,23) handle es sich um im Jahr 2013 festzustellende der Bf. in Rechnung gestellte österreichische Umsatzsteuer aus *Eingangsleistungen* am Standort Wien.

Die „direkten“ dem Standort Wien zuzurechnenden Aufwendungen seien bei der Bf. in 2013 wie folgt erfasst worden:

direkte Aufwendungen:	Betrag:
Aufwendungen Wien VSt 20%:	25.347,73
Aufwendungen Wien VSt 10%:	64.036,85
Aufwendungen Wien o. Vorst.:	22.957,40
Aufwendungen ***4*** Wien:	14.254,32
nicht abzugsfähige Vorsteuer:	11.473,24
SUMME direkte Aufwendungen:	138.069,54

Die nicht abzugsfähigen Vorsteuern 2013 im Gesamtbetrag von EUR 11.473,23 seien wie folgt ermittelt worden:

Datum:	Buchungstext:	Betrag:	Konto:
31.07.2013	Umbuchung österr. Vorsteuer 20%:	4.349,86	3201
31.07.2013	Umbuchung österr. Vorsteuer 10%:	5.925,82	3202
31.08.2013	Umbuchung österr. Vorsteuer 20%:	719,69	3201
31.08.2013	Umbuchung österr. Vorsteuer 10%:	477,86	3202
SUMME:		11.473,24	

Die betreffend die „nicht abzugsfähige Vorsteuer“ iHv EUR 11.473,24 festzustellenden und auf den Konten 3201 und 3202 verbuchten „Nettoaufwendungen“ (s. Beilage 3 und 4) handle es sich im Wesentlichen um

- Konto 3201: Kosten für Tagungsräume (belastet mit 20% österreichischer USt)
- Konto 3202: Kosten für Unterkunft (belastet mit 10% österreichischer USt)

Den Ausführungen des Finanzamtes, die vorgenommene **Aufteilung** der *Betreuungsleistungen* Unterrichtsleistungen : Reiseleistungen im Verhältnis **90% : 10%** erscheine **nicht sachgerecht**, wenn minderjährige Schüler 4-5 Stunden/Tag unterrichtet und allenfalls am Nachmittag noch eine stundenweise bei den Aufgaben betreut werden, hält die Bf. entgegen:

Im Rahmen der von der Bf. erbrachten *Bildungs- und Erziehungsmaßnahmen* gegenüber den Teilnehmern werden (ausschließlich in Verbindung mit den Bildungs- und Erziehungsmaßnahmen) auch *Betreuungsleistungen* erbracht. Bei den jugendlichen Teilnehmern seien „Aufnahme“, „Obhut“ und „Betreuung“ bei gleichzeitiger „Erziehung, Ausbildung und Fortbildung“ zwingende Voraussetzungen für die Erbringung der sprachlichen Ausbildung in Wien. Dies liege u.a. darin begründet, dass die jugendlichen Teilnehmer nicht von ihren Erziehungsberechtigten begleitet werden. Nachdem die Jugendlichen das 18.

Lebensjahr noch nicht vollendet haben, obliege den Eltern eine – eingeschränkte – aber doch Aufsichtspflicht. Diese Aufsichtspflicht werde während des Aufenthalts der Bf. übertragen.

Die in Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwSt-RL ebenfalls genannte Erziehung von Kindern und Jugendlichen werde in der österreichischen Befreiungsbestimmung nicht explizit erwähnt. Es sei jedoch davon auszugehen, dass auch diese zumeist unmittelbar mit dem Schulbetrieb verbundene Tätigkeit unter die Befreiung zu subsumieren sei, zumal auch öffentliche Schulen mit solchen Aufgaben betraut seien (s. § 2 Abs. 1 SchOG zu öffentlichen Pflichtschulen, mittleren und höheren Schulen) und eine solche Zielsetzung auch den Privatschulen iSd PSchG gesetzlich vorgegeben werde. Nach § 2 Abs. 2 PSchG sei ein erzieherisches Ziel gegeben, wenn außer den mit der Erwerbung von Kenntnissen und Fertigkeiten an sich verbundenen Erziehungszielen die Festigung der charakterlichen Anlagen der Schüler in sittlicher Hinsicht bezweckt werde (vgl. Rößler/Schwab/Epply/Ecker in Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur MwSt (60. Lieferung 2019 zu § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a Rz. 48). Vor diesem Hintergrund erscheine die Aufteilung 90% : 10% jedenfalls gerechtfertigt.

Zur weiteren Frage, dass mit BFG-Erkenntnis vom 26.8.2021, RV/7102854/2019

- anteilige Betreuerkosten (Eigenleistungen) mit 2,44% des Gesamtbetrages von EUR 63.611,00 ermittelt,
- in weiterer Folge 2,44% seien von den Brutto-Umsätzen aus Unterkunft/Verpflegung (Reisevorleistungen) iHv EUR 100.451,49, d.s. EUR 2.451,01 in Abzug gebracht,
- aber bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Umsätze (im Wege der Normalbesteuerung) nicht berücksichtigt worden, sodass sich die Frage stelle,
- in welcher Höhe und aus welchen Leistungen demnach steuerpflichtige, der Normalbesteuerung zu unterziehende Umsätze aus Betreuungsleistungen (Eigenleistungen) gegeben seien,

werde festgehalten:

Bei der angeführten Position von **EUR 1.550,49** handle es sich um den Anteil an eigenen Personalkosten (Ansatz für Betreuung: 10%). Der gesamt für die Niederlassung Wien festzustellende anteilige Personal-/Betreuerkostenanteil habe 2013 EUR 15.504,86 betragen. Davon seien 90% für anteilige eigene Personalkosten im Rahmen der Bildungsmaßnahme und 10% für die Betreuung der (meist minderjährigen) Teilnehmer außerhalb der Unterrichtszeiten angesetzt worden.

In der zu Beginn des Schreibens vom 6. November 2024 angeführten Aufstellung erhöhe die Position iHv EUR 1.550,49 die (Brutto-)Bemessungsgrundlage der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze um 19%. Dieser Berücksichtigung könne nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters gefolgt werden.

Zur Frage, welche Vorsteuern wären demnach im Wege der Normalbesteuerung (betreffend Umsätze aus der Unterrichtserteilung sowie aus anteiligen Betreuerleistungen in Form von Eigenleistungen zu berücksichtigen wären, so die Erteilung von Sprachunterricht als allgemeinbildende Maßnahme nicht in den Anwendungsbereich des Art. 44 DVO fällt und mangels Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL (bis 31.12.2018) in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 weiterhin auf eine vergleichbare Tätigkeit mit öffentlichen Schulen abzustellen wäre, wird festgehalten:

Die von der Bf. erbrachten Bildungsleistungen fallen nach Auffassung des steuerlichen Vertreters weiterhin unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994. Da es sich dabei um eine unechte Steuerbefreiung handle, sei der Vorsteuerabzug hinsichtlich dieser Bildungsleistungen ausgeschlossen.

16. Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar 2025:

Mit Mail-Vorhalt vom 31. Jänner 2025 wurden der Bf. vorläufige Berechnungsgrundlagen zur Kenntnis gebracht. Demnach würden die Unterrichtsleistungen wie folgt versteuert und würden nachstehende **Vorsteuern iHv EUR 5.942,30** iZm Unterrichtsleistungen stehen:

extern bezogene Aufwendungen iZm Unterrichtsleistungen:	brutto:	darin enth. Vorsteuer:
Dozentenkosten:	18.502,54	-
Kosten Unterrichtsräume:	23.599,85	3.933,31
sonstige Unterrichtskosten:	3.209,09	515,57
Betreuerkosten:	13.954,37	-
90% Exkursionen:	17.036,87	1.493,42
SUMME:	76.302,72	5.942,30

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine in ***7***/Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand lt. § 3 der Satzung in der Vermittlung der deutschen Sprache und des geistigen deutschen Kulturgutes an nicht Deutsch sprechende Ausländer, insbesondere auf dem Gebiet der Erwachsenenbildung besteht. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bildet die internationale Sprachen-, Kultur- und Arbeitsvermittlung, soweit diese keiner behördlichen Genehmigung bedarf.

Zum Zweck der Vermittlung der deutschen Sprache an nicht Deutsch sprechende Ausländer mietete die Bf. von der Hotel GmbH Kontingente an Unterkunfts-, Unterrichts- und

Aufenthaltsräumen inkl. sanitärer Einrichtungen und aller Verkehrsflächen wie Flure, Hof und Lobby für die Zeit zwischen 23.06.2013 und 03.08.2013 an. Gegenstand dieses Vertrages ist neben der Beherbergung auch die Verköstigung von Sprachschülern mit Vollpension und deren Betreuung in der Zeit zwischen 23.06.2013 und 03.08.2013 im ***2*** in Wien.

Für den Zeitraum von 23.06.2013 bis zum 03.08.2013 reservierte die Bf. ein Gesamtkontingent von insgesamt 420 Schülerwochen, wobei eine Schülerwoche entsprechend der gebuchten Kurslänge 6 oder 7 Übernachtungen zum vereinbarten Mietpreis entspricht. Die Zahl der Übernachtungen ergibt sich somit aus der Dauer der Kurslänge, als die Bf. die Anreise der Kursteilnehmer sonntags und die Abreise samstags vorsieht. So umfasst eine Schülerwoche bei einer einwöchigen Buchungsdauer (7 Tage) 6 Übernachtungen, bei einer zweiwöchigen Buchungsdauer (13 Tage) entsprechend 7 + 6 Übernachtungen.

Von der Bf. wird ein lehrplanmäßiger Unterricht an Schüler/Studenten im Alter zwischen 14 und 17 Jahren im Ausmaß von wöchentlich 20 oder 24 Unterrichtseinheiten in der Zeit von 09:00 bis 12:15 Uhr (Standardkurs) bzw. 09:00 bis 14:30 (Intensivkurs) angeboten. Die Unterrichtserteilung erfolgt dabei im Klassenverband von bis zu 15 Kursteilnehmern. Zur Wiederholung des Gelernten erhalten die Kursteilnehmer regelmäßig Hausaufgaben, welche am Abend zu erledigen sind. Die Bf. bietet dabei auch eine Betreuung bei den Hausaufgaben an.

Abgerundet wird der Gruppenunterricht durch Einzelunterricht sowie durch landeskundliche Blockseminare am Nachmittag und Ganztages-Exkursionen an den Wochenenden mit den Schwerpunkten österreichische Kultur und Geschichte.

Diese Sprachkurse richten sich an ein internationales Publikum erwachsener und jugendlicher Teilnehmer mit der Zielsetzung des Spracherwerbs und der Verbesserung bereits bestehender Deutschkenntnisse in den Niveaustufen „A₀ bis C₂“.

Übergeordnetes Lehr- und Lernziel für die Teilnehmer an einem Sommersprachkurs ist der Erwerb einer kommunikativen Kompetenz und die Herausbildung der Fähigkeit, die deutsche Sprache innerhalb eines situativen Kontextes so gebrauchen zu können, dass eine Kommunikation reibungslos funktioniert.

Die betreffenden Schüler und Studenten verweilen während ihrer Ausbildung in Wien und werden – auch neben den Unterrichtszeiten – von Personen betreut. Diese Betreuung ist der Tatsache geschuldet, dass die Schüler und Studenten jeweils das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und daher seitens der Bf. zwingend eine Betreuung der Schüler und Studenten auch außerhalb der Unterrichtszeiten zu erfolgen hat.

Das Lehrpersonal verfügt über ein abgeschlossenes Studium der Germanistik oder anderer Philologien sowie häufig über umfangreiche Auslandserfahrung und Zusatzkenntnisse in

verschiedenen Bereichen, die es befähigen, Fachsprachen inhaltlich zu untermauern und Landeskunde sowie österreichische Kultur anschaulich und erlebbar darzustellen und in den Unterricht zu implementieren. Sämtliche Dozenten verfügen über muttersprachliche Kompetenz und sind auf das Unterrichten von Deutsch als Fremdsprache spezialisiert.

Gegenüber den ausschließlich minderjährigen Teilnehmern werden iZm der Sprachausbildung folgende Leistungen erbracht:

- Unterrichtsleistungen in Seminar-/Schulungsräumen (wesentlicher Bestandteil)
- Hausaufgabenbearbeitung und –betreuung durch Betreuer
- Landeskunde (zB Besuche von kulturellen Einrichtungen, Exkursionen)
- betreute Unterkunft und Verpflegung

Zum Kursende erhält jeder Schüler ein *Sprachzertifikat*, welches Kursdauer, Kursumfang und Leistungsniveau darstellt. Dieses Kurszertifikat dient zur Vorlage bei Schulen und öffentlichen Einrichtungen.

Die zentrale Koordination der Schüler erfolgt durch das Verwaltungsbüro in ****7****, welches die Einschreibung, Rechnungsausstellung, etc. vornimmt.

An der Betriebsstätte in Wien kümmert sich der Kursleiter insbesondere um die grundlegende Organisation des Schulbetriebs sowie um sekretariats- und verwaltungstechnische Aufgaben. Der pädagogische Leiter fungiert als Kontaktperson für das Lehrerkollegium in pädagogischen Fragen der Kursorganisation.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von 23.06.2013 bis 03.08.2013 (6 Kurswochen) haben insgesamt 165 internationale Kursteilnehmer im Alter zwischen 14 und 17 Jahren am Sommersprachkurs in Wien teilgenommen. Die Mehrzahl der Schüler (131 Kursteilnehmer) absolvierte dabei einen Sprachkurs für die Dauer von 2 Wochen, längere Kursaufenthalt von 3, 4 und 5 Wochen waren bei 24, 7 und 3 Kursteilnehmern festzustellen.

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Verwaltungsakten, dem dazu erstatteten Parteienvorbringen sowie aus dem weiteren vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 zur Einheitlichkeit der Leistungen:

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind mehrere **gleichrangige Leistungen** als **eine** Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Dazu ist ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (vgl. VwGH 17.9.1990, Zl. 89/15/0048; 27.2.2001, Zl. 99/13/0161).

Demgemäß nimmt der EuGH eine **Einheit** an, wenn die Leistungen objektiv miteinander so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04, *Levob Verzekeringen*; 29.3.2007, Rs C-111/05, *Aktiebolaget*).

Hingegen ist nach der zu Pauschalreisen ergangenen Rechtsprechung des VwGH bei Pauschalreisen, bei denen ein Wirtschaftsteilnehmer die Aufgabe übernimmt, mehrere Dienstleistungen zu verbinden, die bei verschiedenen mehrwertsteuerpflichtigen Dritten zugekauft werden, davon auszugehen, dass derart verbundene Reiseleistungen im Allgemeinen als mehrere gesondert Leistungen (und nicht als einheitliche komplexe Leistung) zu beurteilen sind. Andernfalls würde sich die Sonderregelung des § 23 UStG 1994, die eine einheitliche Leistung fingiert, als überflüssig erweisen (vgl. VwGH 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150).

Nach der Rechtsprechung des EuGH vom 13.10.2005, Rs C-200/04, *iSt internationale Sprachschulen und Studienreisen GmbH*, können in Fällen, bei denen ein Wirtschaftsteilnehmer seinen Kunden außer den Leistungen im Zusammenhang mit ihrer Sprachausbildung und –erziehung gewöhnlich Reiseleistungen wie den Transfer in das Bestimmungsland und/oder den Aufenthalt in diesem Land anbietet, deren Erbringung nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis bleiben kann, diese Leistungen nicht mit reinen Nebenleistungen gleichgesetzt werden (vgl. EuGH 13.10.2005, Zl. Rs C-200/04, *iSt internationale Sprachschulen und Studienreisen GmbH*).

Im vorliegenden Fall war Gegenstand des in Rede stehenden Vertrages nebst der Erteilung von *Unterricht* im Rahmen eines ein- oder zweiwöchigen Sprachkurses auch die *Beherbergung* und *Verpflegung* von Sprachschülern in Vollpension in der Zeit von 23.06.2013 bis 03.08.2013 im ***2*** in Wien. Auch wurden nicht von allen Sprachschülern Leistungen für Unterkunft und Verpflegung in Anspruch genommen.

Somit ist nicht erkennbar, dass *Unterkunft und Verpflegung* in einem Wiener Hotel für einen durchschnittlichen Kunden der Bf. keinen eigenen Zweck, sondern nur ein Mittel dafür

darstellten, die Hauptleistung (*Sprachunterricht*) der Bf. unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150).

Ebenso wenig liegt der Umstand vor, dass die Beherbergungsleistungen ohne spürbare Auswirkungen auf den Pauschalpreis geblieben sind. Folglich können die Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen *nicht als bloße Nebenleistungen* zur Unterrichtserteilung beurteilt werden.

Die Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen waren auch nicht mit der Erteilung der übrigen Leistungen der Bf. untrennbar verbunden, sodass eine Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Im Übrigen ist es auch üblich, dass Camps für Jugendliche veranstaltet werden, bei denen ein anderes Programm geboten wird und dass Sprachkurse auch ohne Auslandsaufenthalt gebucht werden (vgl. VwGH 20.9.2023, Zl. Ra 2021/13/0150).

3.2 zur Steuerfreiheit/Steuerpflicht von Bildungsleistungen:

Gemäß § 3a Abs. 11 lit. a UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 werden kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird, soweit diese Leistungen an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 erbracht werden.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, steuerfrei.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug die Steuer für sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i RL 2006/112/EG, befreien die Mitgliedstaaten die Umsätze betreffend die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.

Nach Art. 133 RL 2006/112/EG können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 lit. i für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der in diesem Art. angeführten Bedingungen abhängig machen.

Nach Art. 397 MwStSyst-Richtlinie beschließt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen.

Mit Wirksamkeit ab Juli 2011 wurde die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG erlassen.

Art. 44 dieser DVO lautet: *"Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG erbracht werden, umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich."*

Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG ersetzte die mit 1. Juli 2006 in Kraft getretene Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EG.

Art. 14 der mit 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 ist zu der in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG enthaltenen (inhaltlich deckungsgleichen) Vorgängerbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL ergangen und lautete:

"Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG erbracht werden, umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich."

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen befreit, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass **eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt** wird. Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ist dabei in Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL 2006/112/EG ergangen (vgl. Zorn, Berufsfortbildungskurse steuerbefreit?, RdW 2016/525, S. 718).

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL (2006/112/EG) sind u.a. die Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder „andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter *vergleichbarer Zielsetzung*“ von der Umsatzsteuer befreit. Nach Art. 133 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 lit. i für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung einer oder mehrerer der in diesem Art. 133 angeführten Bedingungen abhängig machen.

Nach der Interpretation des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSyst-RL können nur solche Unternehmer, die eine Schule oder schulähnliche Einrichtung betreiben und in deren Rahmen diverse Lehrgänge, Kurse, Seminare etc. anbieten, die Steuerbefreiung uneingeschränkt in Anspruch nehmen, wenn sie mit ihrer Bildungseinrichtung eine vom jeweiligen Mitgliedstaat anerkannte mit öffentlichen Bildungseinrichtungen **vergleichbare Zielsetzung** verfolgen. Nach der Rechtsprechung des VwGH wurde diese **unionsrechtliche Vorgabe** im UStG in der Stammfassung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 **nicht vollständig umgesetzt**, da lediglich auf die *Vergleichbarkeit der Tätigkeit* abgestellt wurde (vgl. VwGH 15.9.2016, Zl. Ra 2014/15/0003).

Erst mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 62/2018, in Kraft getreten mit 1.1.2019 wurde nunmehr – der VwGH-Rechtsprechung Rechnung tragend – in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 die Befreiungsvoraussetzung „*Nachweis der Ausübung einer mit öffentlichen Schulen vergleichbaren Tätigkeit*“ durch die Voraussetzung „**Nachweis der Verfolgung einer mit öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung**“ ersetzt (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, MwSt-Kommentar, § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a, Rz. 72).

Nach der Rechtsprechung des EuGH iZm einer privaten Bildungseinrichtung, die Sprachkurse anbot, legt Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSyst-Richtlinie, 2006/112/EG, nicht fest, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann. Vielmehr ist es **grundsätzlich Sache des nationalen Rechts** der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann (vgl. EuGH 28.4.2022, C-612/20, *Happy Education*). Die Mitgliedstaaten verfügen dabei über ein Ermessen (vgl. EuGH 26.5.2005, Rs C-498/03, *Kingscrest Associates und Montecello*; 28.11.2013, Rs C-319/12, *MDDP*).

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellen die genannten Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe dar, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung verhindern sollen (vgl. EuGH 26.10.2017, Rs C-90/16, *The English Bridge Union*, Rz. 17). Die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwStSyst-RL genannten Steuer**befreiungen** bezeichnet sind, sind **eng auszulegen**, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen, sich aus Art. 132 MwStSyst-RL ergebenden Grundsatz darstellen, dass jede

entgeltliche Leistung, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. EuGH 4.5.2017, Rs C-699/15, *Brockenhurst College*).

Die Kriterien für das Vorliegen einer mit öffentlichen Bildungseinrichtungen *vergleichbaren Zielsetzung* in Österreich wurden mit der mit 1.1.2019 in Kraft getretenen Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV), BGBl II 214/2018, definiert und die Gewährung einer Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 vom Vorliegen einer **unabhängigen Zertifizierung** abhängig gemacht (vgl. Bleyer, Private Sprachschule für Kinder und Jugendliche – keine USt-Befreiung ohne Nachweis einer Zertifizierung, ÖStZB 2023/223, S. 560).

Gemäß § 1 UStBLV, BGBl II 2014/2018, liegt für Geltungszeiträume ab 1.1.2019 eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung bei Privatschulen iSd Privatschulgesetzes, Privatuniversitäten, Fachhochschulen, ... sowie bei jeder anderen behördlichen Zertifizierung vor.

Die **Steuerbefreiung** des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF **vor dem Jahressteuergesetz 2018**, BGBl I 62/2018, kann demnach nur angewendet werden, wenn eine Schule oder ein schulähnlicher Betrieb begünstigte Bildungsleistungen erbracht hat und der Bildungsunternehmer den Nachweis erbringen konnte, der er eine **mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit** ausübt (vgl. VwGH 29.11.1984, Zl. 83/15/0133; 25.2.1997, Zl. 95/14/0126).

Die Vergleichbarkeit der Tätigkeit wurde nach der älteren VwGH-Rechtsprechung in erster Linie anhand des **Lehrstoffes** beurteilt. Der in der Privatschule vorgetragene Lehrstoff muss auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen gebotenen entsprechen (vgl. VwGH 4.12.1989, 87/15/0139). Die Übereinstimmung mit dem Lehrstoff durfte sich dabei nicht bloß auf untergeordnete Teile oder einzelne Gegenstände beschränken (vgl. VwGH 29.11.1984, Zl. 83/15/0133).

Darüber hinaus versteht die VwGH-Rechtsprechung unter einer **Einrichtung** iSd § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 einen schulähnlichen Betrieb, der über die **organisatorischen Voraussetzungen** wie Schulräume, Personal nach Art eines Lehrkörpers, Sekretariat, **über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot** verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine Tätigkeit iSd § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 auszuüben (vgl. VwGH 21.5.1990, Zl. 89/15/0040; 25.2.1997, Zl. 95/14/0126).

Hingegen ist im Falle **berufsbezogener Bildungsmaßnahmen** nach Ansicht des VwGH in Bezug auf § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF vor dem Jahressteuergesetz 2018 davon auszugehen, dass es für dessen Anwendbarkeit nicht auf das Vorliegen einer „vergleichbaren Tätigkeit“ der privaten Bildungseinrichtung ankommt. Seit Inkrafttreten der VO (EG) 1777/2005 mit 1.7.2006 bzw. deren Nachfolge-VO (EU) 282/2011 ist nämlich für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSyst-RL erfasst wird, ein **Mindestumfang verbindlich festgelegt** („*Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder*

einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich“). Die in Art. 14 der VO 1777/2005 bzw. Art. 44 VO (EU) 282/2011 angeführten Schulungsmaßnahmen sind daher von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in den Mitgliedstaaten als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen (vgl. VwGH 14.9.2017, Zl. Ro 2017/15/0017; 21.11.2013, Zl. 2011/15/0109, zu Aus- und Fortbildungen für Ärzte und Angehörige anderer Gesundheitsberufe; VwGH 15.9.2016, Zl. Ra 2014/15/0003).

Bei berufsbezogenen Bildungsmaßnahmen sind Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für die Vergleichbarkeit der Zielsetzung ebenso unbeachtlich wie der Inhalt und Umfang des Lehrstoffes (vgl. VwGH 15.9.2016, Zl. Ra 2014/15/0003). Die Vergleichbarkeit der Tätigkeit ist bei berufsbezogenen Erwachsenen-Bildungseinrichtungen jedenfalls gegeben, wenn Bildungsmaßnahmen iSd Art. 44 DVO (EU) erbracht werden (vgl. Ecker/Epply/Rößler/ Schwab, MwSt-Kommentar, § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a, Rz. 109, S. 50).

Außerhalb des Anwendungsbereiches des Art. 44 DVO (EU), also im Falle der Erbringung von Bildungsleistungen im Bereich des nicht unmittelbar berufsbezogenen Schul- und Hochschulunterrichts, ist die Steuerbefreiung für Zeiträume vor dem 1.1.2019 nur anzuwenden, wenn die organisatorischen Voraussetzungen (Schule bzw. schulähnlicher Betrieb) gegeben sind und eine **mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit** nachgewiesen wird. Als Vergleichsmaßstäbe sind dabei der Lehrstoff (Inhalt, Umfang und Lehrziel) sowie die **Dauer** des jeweiligen **Bildungsangebots** heranzuziehen (vgl. Ecker/Epply/Rößler/ Schwab, a.a.O., § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a, Rz. 115, S. 54).

Für Bildungsleistungen, die nicht vom Anwendungsbereich des Art. 44 DVO umfasst sind (zB allgemeine Bildungsleistungen), gilt **derzeit** die in Geltung stehende **Regelung** des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 **weiterhin**. Damit muss, neben dem Vorliegen einer schulähnlichen Einrichtung auch eine vergleichbare Tätigkeit zu öffentlichen Schulen ausgeübt werden (vgl. Zorn, RdW 2016, S. 7178; Pfeiffer, Umsatzsteuer und Bildungsleistungen: Neue Ansicht der Finanzverwaltung, ÖStZ 2018/233, S. 147ff). Demnach kommt für Veranlagungszeiträume vor 2019 der Rechtsprechung des VwGH zum UStG 1972 weiterhin Bedeutung zu.

Als Ergebnis des weiteren Ermittlungsverfahrens werden im vorliegenden Fall die von der Bf. erbrachten Leistungen betreffend die Erteilung von Sprachunterricht an 14 bis 17jährige Schüler und Studenten für die Dauer von ein oder zwei Wochen bei sog. Sprachwochen bzw. „Summer Camps“ als allgemeinbildende Maßnahmen angesehen, als mit diesen Sprachkursen keine über allgemeine Kenntnisse hinausgehenden und auch keine berufsbezogenen Inhalte vermittelt werden.

Hinsichtlich dieser Sprachkurse ist somit **kein direkter Bezug** zu einem **Gewerbe** oder einem **Beruf** gegeben, ebensowenig wurde seitens der Bf. vorgebracht, dass durch die Sprachwochen berufliche Kenntnisse erworben oder erhalten werden können.

Die von der Bf. erbrachten Bildungsleistungen betreffend die Erteilung von Sprachunterricht an 14 bis 17jährige fallen daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht unter Art. 44 DVO (EU), weswegen entsprechend der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 in Bezug auf die Steuerfreiheit von Bildungsleistungen hinsichtlich der schulähnlichen Einrichtung der Bf. auf eine Vergleichbarkeit der Tätigkeit zu öffentlichen Schulen abzustellen war.

Diese Unterrichtsleistungen werden im vorliegenden Fall von der Bf. durch auf Werkvertragsbasis unterrichtende Lehrkräfte in vorübergehend angemieteten Räumlichkeiten in sog. „Summer Camps“ nur für die Dauer von **ein oder zwei Wochen** – je nach gebuchter Kursdauer – erbracht. Damit ist im vorliegenden Fall keine vergleichbare Tätigkeit zu öffentlichen Schulen gegeben, als insbesondere kein über längere Zeit Bildungsangebot besteht und das Lehrziel hinsichtlich Inhalt und Umfang nicht mit öffentlichen Schulen verglichen werden kann.

Da im vorliegenden Fall diese Deutschkurse in eigenem Namen und auf eigene Rechnung als **Eigenleistung** erbracht werden, schließt diese Qualifikation als Eigenleistungen eine Margenbesteuerung nach § 23 UStG 1994 für die Unterrichtsleistungen aus (vgl. Beiser, Deutschkurse in Kombination mit Reiseleistungen, SWI 31/2023, S. 1207).

Diese Unterrichtsleistungen sind daher nach allgemeinen Vorschriften mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern.

Ob durch die Besteuerung der Umsätze ein Wettbewerbsnachteil für den Unternehmer eintreten würde, wie dem Umstand, dass die strittige Ausbildung tatsächlich von einer öffentlichen Schule angeboten wird (VwGH 29.02.2012, Zl. 2009/13/0016) hat der VwGH für die Anwendbarkeit der Befreiung ebenso wenig ausschlaggebend gesehen. Darüber hinaus wird nach Auffassung des BFG die Grenze des dem Mitgliedstaat eingeräumten Ermessens nicht überschritten, als sich sämtliche Betreiber privater Sprachschulen für Kinder diesbezüglich in einer vergleichbaren Situation befinden und keine Gefahr von Wettbewerbsbeeinträchtigungen erkennbar ist. Es wird im vorliegenden Fall daher der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht verletzt.

Dass die in Rede stehenden Sprachunterrichtsleistungen in Deutschland aufgrund einer gültigen Bescheinigung des Regierungspräsidiums Darmstadt und aufgrund der Bestimmung des § 4 Nr. 21 dUStG in Deutschland allenfalls als steuerfrei behandelt werden, ist in der unterschiedlichen gesetzlichen Regelung des dUSt sowie in dem weiteren Umstand, begründet, dass die Bf. in Deutschland ganzjährig Sprachunterricht für Ausländer mit nichtdeutscher Muttersprache erteilt.

Ob für die Dauer von ein- bis zwei Wochen angebotene Unterrichtsleistungen eine nachhaltige Tätigkeit begründen, ist letztlich von der Frage zu trennen, ob ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot der Bf. in Österreich besteht.

3.3 Aufteilung der Entgelte Unterrichtsleistung und Unterkunft/Verpflegung:

Wird für eine Mehrzahl von selbständigen Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ein Pauschalpreis verrechnet, so ist das Entgelt sachgerecht aufzuteilen und die Entgeltsteile dem jeweils anzuwendenden Steuersatz zu unterwerfen (vgl. VwGH 20.12.2016, Zl. Ro 2014/15/0039).

Anknüpfungspunkte, nach denen die Aufteilung erfolgen kann, sind die Marktwerte der einzelnen Komponenten (Marktwertmethode) und Kosten der einzelnen Komponenten (Kostenmethode).

Vorrangige Methode der Aufteilung ist nach der Rechtsprechung von EuGH und VwGH die Marktwertmethode, und zwar insbesondere dann, wenn für alle Komponenten die Einzelverkaufspreise des Leistenden bekannt sind. Wenn Marktwerte nur für einzelne Komponenten bekannt sind, sind diese anzusetzen (Ermittlung einer Differenz: Gesamtpreis abzüglich bekannte Marktwerte). Entfällt die Differenz auf mehrere Komponenten, sind diese nach der Kostenmethode aufzuteilen.

Der Umstand, dass der Marktwert nicht für die Gesamtheit der von Reisebüro erbrachten Leistungen bestimmt werden kann, rechtfertigt es nicht, von der Anwendung dieses Kriteriums bei der Bewertung dieser Leistungen abzugehen, bei denen dieser Wert festgestellt werden kann. Bei einer solchen Fallgestaltung muss das Reisebüro den Pauschalpreis unter Verwendung beider Berechnungsmethoden für die eigenen Leistungen aufschlüsseln (vgl. EuGH 6.10.2005, Rs C-291/03, *My Travel*, Rz. 38).

Mit der Frage der Aufteilung der Bemessungsgrundlage für zu einem Pauschalpreis angebotene Reisearrangements, auf einen Teil, der unter die Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 und einen Teil, der – da es sich um Eigenleistungen handelt – unter die allgemeinen Regeln fällt, hat sich der EuGH beschäftigt (vgl. EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und C-94/97, *The Howden Court Hotel/Madgett und Baldwin*).

Danach ist bei Reiseleistungen der Teil des Pauschalentgelts, der den Eigenleistungen entspricht, grundsätzlich auf der Grundlage des Marktwerts dieser Leistungen zu errechnen, sofern dieser Wert bestimmt werden kann. Der Steuerpflichtige kann jedoch das Kriterium der tatsächlichen Kosten verwenden, wenn er nachweist, dass dieses Kriterium der tatsächlichen Struktur des Pauschalanbots exakt Rechnung trägt. Dabei ist die Anwendung des Kriteriums des Marktwerts im Übrigen weder davon abhängig, dass sie einfacher ist als die Anwendung der auf die tatsächlichen Kosten gestützten Methode, noch, dass sie zu einer

Mehrwertsteuerschuld führt, die der Schuld gleich oder ähnlich ist, die sich bei der Verwendung der auf die tatsächlichen Kosten gestützten Methode ergeben würde.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Eingabe vom 27. Mai 2021, dass die offiziellen Verkaufspreise für einen zweiwöchigen Sprachkurs wie folgt betragen:

Bezeichnung:	Betrag:
Standardkurs + 2wöchiger Aufenthalt:	1.300,00
Standardkurs + Activity-Programm:	1.050,00

Der Preis von EUR 1.300,00 beinhaltet sämtliche Leistungen, die von der Bf. für den Besuch eines zweiwöchigen „Summer-Camps“ erbracht werden. Das sind *Unterrichts-* und *Betreuungsleistungen* während und *außerhalb* der Unterrichtszeit, Leistungen betreffend Unterkunft und Verpflegung, Exkursionen/Ausflüge sowie Transfer der Schüler von und zum Flughafen.

Auch der Preis von EUR 1.050,00 beinhaltet jedoch nicht nur die reinen Unterrichtsleistungen, sondern auch Leistungen betreffend das mitangebotene Activity-Programm, bestehend aus den Reise- und Betreuungsleistungen.

Da der Preis von EUR 1.050,00 somit nicht nur die reinen Unterrichtsleistungen der Bf. beinhaltet, können EUR 1.050,00 nicht als Vergleichswert dafür herangezogen werden, welcher Preis für den Erhalt von Unterrichtsleistungen von den Schülern als Leistungsempfänger zu entrichten wäre.

Aus diesem Grund kann der für „Summer Camps“ zu entrichtende Pauschalpreis nicht nach der Marktwertmethode einfach durch Gegenüberstellung des Preises iHv EUR 1.300,00 (inkl. Unterricht mitsamt Unterkunft und Verpflegung) mit EUR 1.050,00 (Unterricht inkl. Activity-Programm) in Unterrichtsleistungen und in sonstige weitere Leistungen betreffend Unterkunft und Verpflegung ermittelt werden.

Die Aufteilung der Pauschalpreise in Unterrichtsleistungen einerseits und andere Leistungen für Unterkunft und Verpflegung, Betreuung, Transfer etc. wird daher unter Zugrundelegung der Kosten mit **60% : 40%** vorgenommen.

3.4 zur Anwendbarkeit der Margenbesteuerung:

Gemäß § 23 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl I 76/2011 gelten die nachfolgenden Vorschriften für Reiseleistungen eines Unternehmers,

- die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind,
- soweit der Unternehmer dabei gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen auftritt und

- Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.

Die Leistung des Unternehmers ist nach Abs. 2 leg.cit. als sonstige Leistung anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten sie als eine einheitliche sonstige Leistung.

Reisevorleistungen sind nach § 23 Abs. 4 UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen.

Gemäß § 23 Abs. 7 UStG 1994 bemisst sich die sonstige Leistung nach dem Unterschied zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten und dem Betrag, den der Unternehmer für die Reisevorleistungen aufwendet. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Art. 26 der 6. EG-Richtlinie und § 23 UStG 1994 regeln die Umsatzbesteuerung von Reiseleistungen. Als Reiseleistungen sind alle Leistungen anzusehen, die ein Unternehmer einem Reisenden gegenüber im Zusammenhang mit einer Reise erbringt. Dazu gehören insbesondere die *Beförderung* (Transfers, Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten) der Reisenden, die *Unterbringung* der Reisenden (Hotels, Pensionen), die *Verpflegung* der Reisenden (Hotels, Gaststätten), die *Betreuung* der Reisenden durch Reiseleiter (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, § 23 UStG, Rz. 3).

Reiseleistungen eines Unternehmers werden nur dann nach § 23 UStG 1994 besteuert, die er im eigenen Namen, an Nichtunternehmer unter Beanspruchung von Reisevorleistungen ausführt.

Die besondere Besteuerungsform des § 23 UStG gilt nicht, soweit der Unternehmer im eigenen Namen Reiseleistungen mit eigenen Mitteln und Einrichtungen erbringt, also keine Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Dies ist bei der Reisebetreuung durch einen angestellten Reiseleiter bzw. durch eigene Angestellte der Fall. Eine Eigenleistung liegt auch dann vor, wenn zB ein Reisebüro einen Bus anmietet und mit dem angemieteten Fahrzeug Personen befördert oder ein Hotel anmietet und die eigenen Kunden darin unterbringt (vgl. Ecker/Epply/Rößler/ Schwab, § 23 UStG, Rz. 7).

Demnach werden Reiseleistungen nicht nach § 23 UStG 1994 besteuert bzw. ist § 23 UStG nicht anzuwenden, soweit der Unternehmer hierfür keine Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, da er (auch) Eigenleistungen erbringt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 23, Rz. 6, S. 1562).

Reisevorleistungen hingegen sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugutekommen. Der Anwendungsbereich des § 23 UStG beschränkt sich somit auf **Besorgungsleistungen** an Nichtunternehmer (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 23, Rz. 7, S. 1562). Es müsste somit eine Betreuung durch fremde (selbständige) Reiseleiter vorliegen.

Um Reisevorleistungen handelt es sich auch, wenn einem Hotel die Abnahme einer bestimmten Anzahl von Zimmern garantiert und dafür der vereinbarte Preis oder gegebenenfalls eine Leerbettengebühr entrichtet, aber die gebuchten Zimmer nicht zur Gänze belegt werden. Der Hotelier erbringt seine Leistung, indem das vereinbarte Bettenkontingent zur Verfügung gestellt stellt (s. sinngemäß Rz. 2998 USt-Richtlinien 2000 betr. Abnahmegarantie; Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, 3. Aufl., § 23, Rz. 11).

Gemischte Reiseleistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl *Eigenleistungen* erbringt als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. In diesen Fällen ist § 23 UStG 1994 nur insoweit anwendbar, als der Unternehmer Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. Der einheitliche Reisepreis muss auf Eigenleistungen und Reisevorleistungen aufgeteilt werden. Für Aufteilungszwecke können die Eigenleistungen mit den dafür aufgewendeten Kosten einschließlich der Umsatzsteuer und die Reisevorleistungen mit dem für diese Leistungen aufgewendeten Leistungsentgelt einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden (vgl. Epply in Ecker/Epply/Röblier/Schwab, MWSt, § 23 UStG, Rz. 47).

Die Eigenleistungen können jedoch auch auf andere Weise ermittelt werden, wenn dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt (s. sinngemäß Rz. 3055 USt-Richtlinien 2000).

Nach der Rechtsprechung des EuGH 22.10.1998, Rs C-308/96 und C-94/97, *Madgett und Baldwin*, ist bei einem einheitlichen Reisepauschalpreis für Eigenleistung und Besorgungsleistung der Umsatz aufzuteilen, nur die *Besorgungsleistung* an Nichtunternehmer unterliegt der Reiseleistungsbesteuerung nach § 23 UStG 1994 (vgl. Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, § 23, Rz. 24). Demgemäß muss ein einheitlicher Reisepreis aufgeteilt werden (vgl. VwGH 24.10.2013, Zl. 2010/15/0105 zu begleiteten Touren mit geländegegängigen Fahrzeugen).

So im Rahmen einer Pauschalreise der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus befördert und Unterbringung/Verpflegung in einem fremden Hotel erfolgen, unterliegt die Beförderungsleistung der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften und die Unterbringungs- und Verpflegungsleistung der Besteuerung nach § 23 UStG 1994 (vgl. Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, § 23, Rz. 24).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist jedoch nicht jeder Pauschalpreis dergestalt aufzuteilen. Machen die bezogenen Leistungen im Vergleich zu den übrigen Leistungen den geringeren Teil des Pauschalbetrages aus und stellen diese bezogenen Leistungen gegenüber den Eigenleistungen reine Nebenleistungen dar, unterliegen die überwiegenden Eigenleistungen nicht der Margenbesteuerung nach § 23 UStG 1994 (vgl. EuGH 22.10.1998, Rs C- 3087/96, Rz. 25, *Madgett und Baldwin*).

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der Betreuungskosten iHv EUR 1.550,49 zu beachten, dass es sich dabei um von Werkvertragsunternehmern bezogene Leistungen handelt, die mit Umsatzsteuer in Höhe von EUR 258,40 belastet sind. Diese Aufwendungen werden daher gleich bezogenen Betreuungskosten für Reiseleiter weiterhin bei den bezogenen Reisevorleistungen berücksichtigt (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, § 23 UStG, Rz. 3).

3.5 ziffernmäßige Berechnung der Besteuerungsgrundlagen:

Die Höhe der der Normalbesteuerungen unterliegenden steuerpflichtigen Umsätze aus Unterrichtsleistungen werden daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	brutto:	davon 60% Bildung:	davon 40% Reiselstg:
4 Gruppenunterricht 20 UE:	137.896,50	82.737,90	55.158,60
4 Gruppenunterricht 24 UE:	80.131,01	48.078,61	32.052,40
SUMME (brutto):		130.816,51	87.211,00
SUMME (netto) – steuerpflichtig Umsätze:		109.013,76	

extern bezogene Aufwendungen iZm Unterrichtsleistungen:	brutto:	darin enth. Vorsteuer:
Dozentenkosten:	18.502,54	-
Kosten Unterrichtsräume:	23.599,85	3.933,31
sonstige Unterrichtskosten:	3.209,09	515,57
Betreuerkosten:	13.954,37	-
90% Exkursionen:	17.036,87	1.493,42
SUMME:	76.302,72	5.942,30

Die der Margenbesteuerung gemäß § 23 UStG 1994 unterliegenden Reiseleistungen werden wie folgt ermittelt:

Brutto-Umsatz Unterkunft/Verpflegung:	Betrag:
40% Reiseleistungen:	87.211,00
4 GruppenUnt. Zusatzleistung:	5.640,49
4 GruppenUnt. Transfer:	7.400,00
4 GruppenUnt. sonst. Leistung:	200,00
Zwischensumme – Bruttoumsätze Unterkunft/Verpflegung:	100.451,49

Reisevorleistungen iZm UK/Verpflegung:	brutto:
Unterkunft:	27.661,50
Verpflegung:	25.302,65
10% Exkursionen:	1.893,00
Transportaufwendungen:	3.218,00
Betreuungskosten:	1.550,49
sonstige Kosten:	2.141,00

Reisevorleistungen iZm UK/Verpflegung:	brutto:
SUMME Reisevorleistungen:	61.766,64

Ermittlung der Margenbesteuerung:	Betrag:
SUMME Bruttoumsätze (brutto):	100.451,49
SUMME Reisevorleistungen (brutto):	- 61.766,64
MARGE (brutto):	38.684,85
MARGE (netto):	32.237,38
20% USt aus Margenbesteuerung:	6.447,48

Ermittlung der Umsätze à 20% USt:

Ermittlung der Umsätze à 20% USt:	Betrag:
Umsätze à 20% (Normalbesteuerung):	109.013,76
Umsätze à 20% (Margenbesteuerung):	32.237,38
Umsätze à 20% USt:	141.251,13

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis zur Frage des Vorliegens einer oder mehrerer Hauptleistungen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in dem betreffenden Vorerkenntnis folgt (vgl. VwGH 20.9.2023, Zl. 2021/13/0150).

Darüber hinaus ist die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF vor dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 62/2018, nur dann gegeben, wenn eine Schule oder ein schulähnlicher Betrieb begünstigte Bildungsleistungen erbracht hat und der Bildungsunternehmer den Nachweis erbringen konnte, dass er eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt (vgl. VwGH 25.2.1997, Zl. 95/14/0126).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. März 2025