

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2019 gegen die Bescheide der belannten Behörde vom 2. Oktober 2019 (St.Nr. xxx), betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7/2018, 8/2018, 9/2018, 10/2018, 11/2018, 12/2018 und 1/2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

In einer **Selbstanzeige vom 20. März 2019** führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Beschwerdeführerin seit Jahren im Bereich der Erwachsenenbildung tätig sei und ihre Leistungen bislang immer zuzüglich 20% USt verrechnet hätte, wiewohl man auch früher die Ansicht vertreten hätte, dass die USt-Befreiung auch für Fernlehrgänge anzuwenden sei.

Offenlegung der bedeutsamen Umstände:

Die Gesellschaft ist seit Jahren im Bereich der Erwachsenenbildung tätig und hat ihre Leistungen bislang immer zuzüglich 20% USt verrechnet, wiewohl man auch früher die Ansicht vertrat, dass die unechte USt-Befreiung für deren Fernlehrgänge anwendbar wäre – eine Nichteinbeziehung von Fernlehrgängen in die Befreiung erschien auch früher schon nicht (mehr) sachlich gerechtfertigt. Im Zuge der jüngsten Anpassung der USt-RL ist jedoch

wiederum explizit angeführt, dass Online Schulungen nicht dieser Befreiung unterliegen - eine Rechtsansicht, die die Gesellschaft ausdrücklich nicht teilt. Aus diesem Grunde wurde ab dem Voranmeldungszeitraum 07/2018 - 12/2018 sowie 01/2019 für die Fakturen aus diesen Fernlehrgängen keine USt in Ansatz gebracht und auch nicht mehr in der USt-Voranmeldung entsprechend erklärt.

Bis einschließlich 06/2018 und ab 02/2019 wurden die Umsätze aus den Fernlehrgängen als steuerpflichtig behandelt und mit 20% Umsatzsteuer versteuert. Dies geht aus den gebuchten Umsatzsteuervoranmeldungen hervor.

Im **Bericht gemäß § 150 BAO** über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 3. Oktober 2019 wurden folgende hier streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

„Die Selbstanzeige wurde für die Zeiträume 07/2018 bis 12/2018 und für 01/2019 erstattet und es wurde neben den Berechnungen zur Umsatzsteuerzahllast, den nunmehrigen UVA's für die genannten Zeiträume auch offengelegt, weshalb die gewählte Umsatz-(Nicht-) Besteuerung gewählt wurde.“

Prüferfeststellung:

Aufgrund des auch in der Selbstanzeige genannten Umstandes, dass in den geltenden Umsatzsteuer Richtlinien 2000, Randziffer 878 darauf hingewiesen wird, dass die (unechte) Steuerbefreiung für „Fernstudien“ nicht gilt, sind die Daten entsprechend der Selbstanzeige mit Umsatzbesteuerung festzusetzen.

Es wurden im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung keine weiteren Feststellungen getroffen. Die Angaben in der Selbstanzeige, dass vor dem Zeitraum 07/2018 sowie ab dem Zeitraum 02/2019 die Umsätze steuerpflichtig behandelt wurden, stimmen mit den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und den vorgelegten Buchhaltungsdaten überein.“

Mit **Umsatzsteuerfestsetzungbescheiden** (7/2018 bis 01/2019) vom 2. Oktober 2019 wurden die Einnahmen aus den Online-Schulungen der Umsatzsteuer unterworfen.

Die Festsetzung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2019 wurde **Beschwerde** gegen oben genannte Bescheide eingereicht. Weiters wurde ersucht, vom Erlassen eine Beschwerdevorentscheidung abzusehen.

Die Beschwerdeführerin sei im Bereich Erwachsenenbildung tätig und produziert und vermarktet entsprechende Lehrgänge. Ganz allgemein würde der Beschwerdeführerin die unechte USt-Befreiung gem. § 6 (1) Z 11 lit. a UStG aus Sicht der Finanzverwaltung völlig unstrittig zustehen, allerdings sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihre Lehrgänge bzw. die Bildungsinhalte am Wege der elektronischen Übermittlung (=Fernlehrgang) den

Kunden zugänglich macht bzw. vermittelt.

Dieser Umstand würde nun dazu führen, dass aus Sicht der Finanzverwaltung die unechte USt-Befreiung nicht zu gewähren sei.

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass die Anwendung der unechten USt-Befreiung für Bildungsleistungen lange strittig gewesen sei. Ein Erkenntnis des EuGH (Rs-MDDP; C-319/12) hätte jedoch klargestellt, dass für die Anwendung der unechten Befreiung keinesfalls ein sog. „Lehrstoffvergleich“ eine (weitgehende) Übereinstimmung mit Lehrinhalten, die an öffentlichen Schulen gelehrt werden, erforderlich sei, sondern hauptsächlich die berufliche Verwendung der gelehrtenden Inhalte relevant sei.

In diesem Zusammenhang sei Art. 44 der MwStSystRL zitiert:

„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.“

In Folge dieses Erkenntnisses sei der VwGH von seiner bisherigen Judikaturlinie abgegangen (VwGH 2011/15/0109 v. 21.11.2013) und hätte Entsprechendes für die dann noch anhängigen Verfahren in Österreich entschieden.

Darauf folgend sei die Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV) erlassen worden, die den Adressatenkreis neu definiert hätte und eine USt-Freiheit für Zutreffen der entsprechend normierten Voraussetzungen ab dem 01.01.2019 vorgesehen.

Diesbezüglich sei anzumerken, dass dem obzitierten Erkenntnis des EuGH in dieser Frage nicht zu entnehmen gewesen sei, dass dieser auf diverse nationale Zertifizierungen o.ä. (wie in der UStBLV ausgeführt wird) abgestellt hätte, sondern zentral die berufliche Verwendung der Lehrgänge als Entscheidungskriterium für das Zustehen der unechten USt-Befreiung definiert hätte

Wenngleich auch die Beschwerdeführerin eine sog. Ö-CERT Zertifizierung erlangt hätte, so würde die Tatsache verbleiben, dass aus Sicht der Finanzverwaltung für Bildungsanbieter, die sog. „Fernlehrgänge“ erstellen und deren Inhalte auf diesem Wege vermitteln, die USt-Freiheit nicht bestehen solle - eine Ansicht der in aller Form entgegengetreten werde.

Der Bereich der Fernlehrgänge hätte in den letzten Jahren auf die Bildungsmarkt verstärkt an Gewicht gewonnen und werde von vielen Interessenten genutzt - dies auch vor dem Hintergrund der größeren Flexibilität der Teilnehmer, denen es ansonsten schwer fallen würde, Betreuungspflichten zu erfüllen oder parallel dazu einer Erwerbstätigkeit nachzugehen.

Somit sei festzuhalten, dass die Sichtweise der Finanzverwaltung eindeutig im Widerspruch

zur Ansicht des EuGH stehe und auch sachlich nicht begründet erscheine. Insbesondere Frauen, die das Angebot der Fernlehrgänge auf Grund ihrer Betreuungs- und Obsorgepflichten verstärkt wahrnehmen würden, wären damit wirtschaftlich benachteiligt, da bei einer Versagung der USt-Freiheit von Fernlehrgängen diese naturgemäß für die Bildungsinteressierten verteuern würden.

Mit **Vorlagebericht vom 22. November 2019** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens der belannten Behörde wurde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, da die Unterrichtserteilung bei Fernlehrgängen nicht in gemeinschaftsbezogener Weise stattfinden würde.

Mit **Eingabe vom 21. April 2020** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist ein Tochterunternehmen der B gmbh. Beide Gesellschaften sind im Bereich der Erwachsenenbildung tätig; vor allem im Gesundheits-, Sozial- und Sportbereich. Während die beschwerdeführende Gesellschaft ihre Leistungen in Form von Fernlehrgängen anbietet, bietet die B gmbh ihre Leistungen vorwiegend als Präsenzunterricht an.

Strittig ist gegenständig die Form der angebotenen Unterrichtsleistungen.

Die belannte Behörde versagte der Beschwerdeführerin die umsatzsteuerliche Steuerbefreiung wegen der Unterrichtsform als Online-Schulungen (Fernlehrgängen; Fernstudien).

Die Beschwerdeführerin hat sich im Zeitalter der Digitalisierung darauf spezialisiert, Bildung modern und flexibel in Kombination mit einem Online-Klassenzimmer anzubieten. Einfach bedienbare Software und Wissensvermittlung in Form von Videovorträgen und Webinaren sowie der ständige Kontakt zu Vortragenden und dem technischen Support ermöglichen ein einzigartiges und zeitgerechtes Lernen.

Mit persönlichen Zugangsdaten können die Teilnehmer jederzeit die Fachvorträge auf Video oder Skripten abrufen.

Es besteht aber auch die Möglichkeit an Webinaren teilzunehmen. Hier können die Teilnehmer als „virtueller“ Gast an Präsenzunterrichtseinheiten teilnehmen.

In sogenannten „Online-Klassenzimmern“ ist es möglich die passenden Ansprechpartner zu finden.

Im Folgenden ein Auszug der angebotenen Lehrgänge (ist nicht vollständig):

- Dipl. Ernährungstrainer/in (Ernährungspädagogik)
- Dipl. Fitness- und Gesundheitstrainer/in
- Dipl. Mentaltrainer/in
- Dipl. Gesundheitspädagoge/-pädagogin für Kinder
- Dipl. Berufs- und Sozialpädagoge/in
- Zert. Business Mentaltrainer/in
- Zert. Natur- und Outdoortrainer/in
-

Die angebotenen Lehrgänge zielen alle darauf ab, sich in einem einschlägigen Beruf fortzubilden, aber auch durch Zusatzqualifikationen neue berufliche Tätigkeiten zu erschließen.

Bei den einzelnen Lehrgängen ist als maßgebliches Ziel zu erkennen, dass die Lehrgänge dazu dienen sollen, die erlernten Fertigkeiten „bei anderen anzuwenden“.

Im Folgenden, beispielsweise auch für die meisten übrigen Lehrgänge, ein Auszug aus der Beschreibung „Berufs- und Sozialpädagogik“:

„Als Dipl. Berufs- und Sozialpädagoge/in arbeiten sie im Bereich der allgemeinen Lebenshilfe mit dem Ziel, Menschen in ihrer Lebensgestaltung zu unterstützen. Sie helfen ihren Klienten/innen dabei, ihre persönlichen Stärken zu erkennen, in ihrem Alltag selbständig und unabhängig von anderen leben und handeln zu können.“

...

Qualifizierte Berufs- und Sozialpädagogen werden z. B. im Rahmen von arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen als Experten im Bildungs- und Sozialbereich eingesetzt.“

...

Die Ausbildung bzw. das Fernstudium zum/zur Dipl. Berufs- und Sozialpädagoge/in gewinnt immer mehr an Bedeutung. Die Nachfrage an engagierten und gut ausgebildeten Personen in diesem Bereich ist stark steigend.“

Der Beschwerdeführerin wurden folgende Qualitätszertifikate zuerkannt:

- < TÜV Nord
- < ZFU: Staatliche Zentralstelle für Fernunterricht
- < EBQ: Erwachsenenbildung mit Qualitätsgarantie
- < Ö-CERT: staatlich förderbar und geeignet für Bildungskarenz

Wie all diese Darstellungen leicht erkennen lassen, dient gegenständliches Angebot der Beschwerdeführerin in weitaus überwiegendem Ausmaß der Aus- und Weiterbildung sowie Fortbildung von Erwachsenen.

Dass für diesen Bereich die Steuerfreiheit des [§ 6 UStG 1994](#) greift, ist unstrittig.

Strittig ist allerdings, ob die Art der Wissensvermittlung – Fernstudium, Online-Schulungen – auch diese Steuerfreiheit vermittelt.

B) Beweiswürdigung:

Die Art der Wissensvermittlung und die Inhalte der angebotenen Lehrgänge sind umfangreich auf der homepage der Beschwerdeführerin ersichtlich ([C](#)).

Die Inhalte sind demnach auch nicht Streitgegenstand.

Auch die Art der Wissensvermittlung ist aus oben genannte homepage ersichtlich.

Nach Erwerb der Zugangsdaten können die Lehrinhalte in Form von Videovorträgen und Webinaren, aber auch in unmittelbarem Kontakt zu Vortragenden, erlernt werden.

In Form von Online-Klassenzimmern ist auch ein Kontakt (Informationsaustausch) mit anderen Kursteilnehmern erwünscht.

Anzumerken ist weiters, dass auch die Muttergesellschaft (B gmbh), welche ihren Unterricht grundsätzlich als Präsenzunterricht durchführt, ihren Unterricht seit 14. März 2020 auch auf Online-Unterricht umgestellt hat (aufgrund der Vermeidung von Kontakten wegen „Coronavirus“; „Covid 19“).

In diesem Zusammenhang (Corona) sind, je nach Möglichkeiten, die beruflichen Tätigkeiten außerhalb der Arbeitsstätte durchzuführen sind – im Einvernehmen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (vgl. COVID-19-Maßnahmengesetz). Das heißt, dass selbst Arbeiten soweit wie möglich im elektronischen Wege getätigten werden sollten. Warum sollte dies nicht auch für Bildungsmaßnahmen gelten. Gegenwärtig werden weitgehend Bildungsmaßnahmen im "Online-Format" angeboten. Selbst Prüfungen können tw. Online absolviert werden.

C) Rechtliche Würdigung:

Da die grundsätzliche Steuerbefreiung der Inhalte der Bildungsangebote auch seitens der belangten Behörde nicht angezweifelt wurde, beziehen sich folgend Ausführungen vornehmlich auf den hier strittigen Bereich hinsichtlich der Art der angebotenen Leistungen

(Fernunterricht; Online-Schulungen) – ergänzt durch Ausführungen allgemeiner Art zur Umsatzsteuerbefreiung.

Unionsrechtliche Vorgaben:

Gemäß **Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL** (ex Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. MwStRL) befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

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. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005** umfassen die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL erbracht werden, Schulungsmaßnahmen mit **direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf** sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem **Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse** dienen. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.

Nach Ansicht des EuGH (vgl. EuGH 28.01.2010, [C-473/08](#), RdNr. 25, Rs "Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz",) sind die in Art. 132 der MwStSystRL (ex Art. 13 der 6. MwStRL) vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen.

Die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, sind grundsätzlich eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch **mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden**, und den Erfordernissen des **Grundsatzes der steuerlichen Neutralität** entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es **nicht** dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 132 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den **Befreiungen ihre Wirkung nehmen** (RdNr. 27).

Weder Art. 132 Abs. 1 lit. i noch lit. j der MwStSystRL enthalten eine Definition des Begriffes "*Schul- und Hochschulunterricht*". Hierzu hat der EuGH ausgesprochen, dass sich dieser Begriff nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er auch andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung

in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (RdNr. 29). Insbesondere in Bezug auf den Begriff "Unterricht" hat der Gerichtshof des Weiteren entschieden, dass die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Studierende zwar ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit im Sinne von Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL ist, diese Tätigkeit aber aus einer Gesamtheit von Elementen besteht, zu denen neben denjenigen, die zwischen den Unterrichtenden und den Studierenden zustande kommenden Beziehungen betreffen, gleichzeitig auch diejenigen gehören, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (RdNr. 30).

Nationale Rechtslage:

Gemäß **§ 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994** folgende Umsätze steuerfrei:

- a) 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 Zielsetzung verfolgt wird. Der Bundesminister für Finanzen kann unter Berücksichtigung der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen mit Verordnung festlegen, wann eine vergleichbare Zielsetzung vorliegt;
- b) die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a

Diese innerstaatliche Bestimmung ist im Sinne obiger Ausführungen unionsrechtskonform zu interpretieren.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach **§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994** strittig. Nach Ansicht des Finanzamtes (Verweis im Vorlagebericht auf die Entscheidung des VwGH vom 3.6.1987, [86/13/0184](#)) gelange diese deshalb nicht zur Anwendung, weil der Unterricht nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, d.h. gegenüber einer Mehrzahl von Schülern erteilt werde.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht aus folgenden Gründen nicht:

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG 1994 verlangt tatbestandsmäßig

- > das Vorliegen von Umsätzen einer allgemein bildenden oder **berufsbildenden (privaten) Einrichtung**,
- > die **Vermittlung von Kenntnissen** allgemein bildender oder **berufsbildender Art** sowie
- > den Nachweis, dass eine den öffentlichen Einrichtungen **vergleichbare Zielsetzung** vorliegt, wobei die Dauer der Aus- oder Fortbildung nach Art 14 der oben zitierten Verordnung Nr. 1777/2005 unerheblich ist.

Die berufungswerbende Gesellschaft ist zweifellos eine Einrichtung, die Umsätze aus der Vermittlung berufsbildender Kenntnisse im Bereich Sport, Gesundheit und Soziales erzielt. Mit dem dritten Tatbestandsmerkmal der **Vergleichbarkeit der Zielsetzung** mit solchen von öffentlichen Einrichtungen, soll dem vorrangigen Zweck dieser Bestimmung, nämlich der Vermeidung von **Wettbewerbsverzerrungen** zwischen privaten und öffentlichen Anbietern, entsprochen werden. Ist daher eine Vergleichbarkeit der Zielsetzung im Sinne des Art 132 Abs. 1 lit i der MwStSystRL ("... *andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.*") zu bejahen, ist diese Tätigkeit von der Befreiung erfasst.

Die [Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung](#) – UStBLV BGBl. II Nr. 214/2018 - bestimmt, § 1. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt vor, bei:

...

7. einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert, BGBl. II Nr. 269/2012;

§ 2. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt nicht vor, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Anwendung des § 1 Z 5 bis 9 zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Voraussetzung dafür ist jedenfalls, dass die Bildungsleistungen überwiegend an Unternehmer erbracht werden. Diese Verordnung tritt mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgeführt werden bzw. sich ereignen.

In concreto bedeutet dies für den vorliegenden Fall,

- > der EuGH (vgl. EuGH 28.1.2010, [C-473/08](#), „Eulitz“) hält es zur Erschließung des Begriffes "Unterricht" für erforderlich, dass z. B. für die Abhaltung des Unterrichtes ausreichend fachlich qualifiziertes Personal erforderlich sein müssen, entsprechende Raum- und Sachausstattung gegeben sein muss, sowie auch ein Unterrichtsprogramm und entsprechende Dauer vorgegeben sein müssen (wie etwa das Vorliegen eines organisatorischen Rahmens der Einrichtung: Rs "Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz", 28.01.2010, C-473/08; Rs "Horizon College", 14.06.2007, C-434/05), und zudem,
 - > dass auch die Durchführung zum Beispiel eines Studienbetriebs auf Grundlage eines **Fernunterrichtes** der Beurteilung als universitärer Lehrgang **nicht entgegenstand**.

Dem Einwand der belannten Behörde, welcher sich gezielt gegen die Form der Abhaltung der Lehrgänge richtet, nämlich dass eine Erteilung von Unterricht mittels digitaler Medien nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, d.h. gegenüber einer Mehrzahl von Schülern im Rahmen eines normalen Schulbetriebes erfolge und deshalb nicht unter die Steuerbefreiung zu subsumieren sei, ist entgegenzuhalten, dass diese Rechtsansicht weder den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, noch der innerstaatlichen Bestimmung zu entnehmen

ist. Diese enthalten nämlich keinerlei Hinweise auf den Ort des Unterrichts (vgl. dazu Rau/Dürrwächter, UStG-Kommentar, Köln, § 4 Nr. 21, Anm. 162).

Vergleichsweise kann auch folgende Rechtsprechung in analoger Weise für den hier strittigen Sachverhalt verfolgt werden:

EuGH 5.3.2020, [C-48/19](#), X-GmbH:

Hier wurde die Steuerbefreiung für eine **telefonisch erbrachte medizinische Beratung** anerkannt. Bei einer therapeutischen Zielsetzung der erbrachten Leistung ist die Steuerbefreiung anzuerkennen, unabhängig vom tatsächlichen Ort der Leistungserbringung. Also auch unabhängig von der Art der gewählten Kommunikation (hier telefonisch).

Im gegenständlichen Fall können beinahe identische Bildungsangebote einerseits als Präsenzunterricht (bei der Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin), andererseits als Online-Unterricht bei der Beschwerdeführerin absolviert werden.

Die Leistungen der Muttergesellschaft werden unstrittig als steuerfreie Leistungen qualifiziert.

Lediglich in den Umsatzsteuerrichtlinien ist die seitens der belangten Behörde gewählte Vorgangsweise gedeckt (StRI 2000, Rz. 878).

Weder dem Umsatzsteuergesetz noch der ebenfalls maßgeblichen MwStSystRL ist eine derart enge Auslegung des Bildungsunterrichts zu entnehmen – wesentlich ist der Weg der Zielerreichung.

Dieses Ziel ist die Ausbildung/Weiterbildung von Erwachsenen in den Bereichen Sport, Gesundheit und Soziales.

Anzumerken ist hierzu aber auch, dass gerade durch die Installation von Online-Klassenzimmern sehr wohl auch ein Kontakt und Informationsaustausch zwischen den Teilnehmern möglich und auch gewünscht ist.

An einer Vergleichbarkeit der Zielsetzung der hier strittigen Lehrgänge im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL mit solchen von öffentlichen Einrichtungen (z.B. auch Universitäten) besteht kein Zweifel. Daran kann auch die Form der Abhaltung der Unterrichtseinheiten mittels digitaler Medien (Fernstudium, Online-Unterricht, o.ä.) nichts ändern.

Insgesamt war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

D) Revision:

Gemäß [§ 25a VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist.

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Gegenständlich existiert noch keine eindeutige Rechtsprechung in Bezug auf allgemeine Fernlehrgänge in der hier vorliegenden Art. Das Erkenntnis widerspricht auch den Umsatzsteuerrichtlinien (welche allerdings für das erkennende Gericht nicht bindend sind).

Linz, am 29. April 2020