



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bwin., vertreten durch WTH Wirtschaftstreuhand und Stb. GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und Festsetzung der Umsatzsteuer für Februar 2001 und Mai 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 auf die von der Bwin erbrachten Vortragsleistungen und Prüfungstätigkeiten an verschiedene Leistungsempfänger in den einzelnen Veranlagungszeiträumen. Unstrittig ist die Leistungserbringung durch die Bwin in der Rechtsform einer GesmbH.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung ( siehe Punkte 1.a. und 2.a. der Anlage 2 zum Prüfbericht) hatte das Finanzamt festgestellt, dass die Bwin in den Jahren 1998, 1999 und in den Voranmeldungszeiträumen Februar und Mai 2001 Vorträge an Bildungseinrichtungen (WIFI, BFI, FAB, BIS) erbracht und steuerfrei behandelt hat. Im Jahr 2000 wurden nach den getroffenen Feststellungen ( siehe Punkt 1. b. der Anlage 2 zum Prüfbericht) neben den Erlösen für derartige Vorträge auch die Entschädigungen für die Abnahme von Personenbeförderungsgewerbe-Prüfungen steuerfrei behandelt. Auf den zu vermittelnden Inhalt der gehaltenen Kurse wurde im Prüfbericht und seinen Anlagen nicht eingegangen. Hinsichtlich der Vortragsleistungen an die Bildungsinstitute wurde die Steuerfreiheit versagt, weil § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 nur auf natürliche und nicht auf juristische Personen anzuwenden sei. Bezüglich der erbrachten Prüfungsleistungen sah der Betriebsprüfer nach den Ausführungen in Punkt 1.b. in der Anlage 2 zum Prüfbericht offensichtlich alle allgemeinen Voraussetzungen für eine Steuerpflicht als erfüllt und keinen Grund für eine steuerfreie Behandlung.

Auch die Berufung wendet sich nur gegen die Versagung der Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 und begehrt dezidiert nur die steuerfrei Behandlung der Vortragstätigkeiten. Begründet wird dies damit, dass die Befreiungsbestimmung des österreichischen UStG auf Art. 13 Teil A der 6. MwSt-Richtlinie beruhe. Aus dieser Bestimmung, insbesondere aus seiner englischen Sprachfassung, ergäbe sich, dass neben der Unterrichtserbringung durch Schulen auch der Privatunterricht befreit werden sollte und zwar unabhängig von der Rechtsform des Leistungserbringers.

Bezüglich der Lehrinhalte war dem Arbeitsbogen über die durchgeführte Betriebsprüfung zu entnehmen, dass es sich bei den durchgeführten Vorträgen vorwiegend um Kurse der allgemeinen Lebenshilfe ( Positives Denken, 5 Tibeter) und vereinzelt um Verkaufstrainings handelte. Eine genaue Zuordnung der steuerfrei behandelten Beträge zu bestimmten Umsätzen und Leistungsempfängern war aufgrund des Akteninhaltes nicht möglich. Zur exakteren und umfassenden Abklärung der Leistungen der Bwin sowie der Lehrinhalte und zur Beurteilung der Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit öffentlicher Schulen wurde die Bwin in einem Vorhalteverfahren eingeladen, hinsichtlich Lehrinhalte, Umfang und Lehrpläne die angesprochene Vergleichbarkeit und die Inhalte ihrer Vorträge darzutun. Die Bwin wurde darauf hingewiesen, dass Sie nach der Rechtsprechung des VwGH die Pflicht zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen der begehrten Steuerbefreiung trifft. Einleitend hiezu wurde der Bwin überdies mitgeteilt, dass der UFS zwar der Rechtsauffassung der Bwin hinsichtlich des in § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 verwendeten Begriffes "Privatlehrer" folgen

könne, die Berufung aber nach derzeitiger Aktenlage dennoch abzuweisen sein werde. Die Befreiungsbestimmung sei nach dem österreichischen UStG nur insoweit anzuwenden, als es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder .... handelt und nachgewiesen wird, dass eine den Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Diese Voraussetzung sei bei Kursen auf dem Gebiet der allgemeinen Lebenshilfe nicht erfüllt.

Unter Punkt 4.) des Vorhaltes wurde die Bwin aufgefordert, die Zusammensetzung der Erlöse, die nach der Berufung steuerfrei behandelt werden sollten, und in der Folge das Vorliegen der Voraussetzungen der begehrten Steuerbefreiung zu den einzelnen Beträgen in der im Vorhalt ausgeführten Form zu belegen.

Der Vorhalt blieb trotz gewährter Fristverlängerung und telefonischer Zusage der Beantwortung durch den steuerlichen Vertreter unbeantwortet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 sind die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit.a befreit.

Da nach Ansicht des UFS im hier zu entscheidenden Fall keine Leistung an eine öffentliche Schule vorliegt, ist unter anderem zu prüfen, ob eine begünstigte Schule im Sinne des § 6 Abs 1 Zi 11 lit a UStG 1994 vorliegt. Für die Ansicht, dass der Begriff der öffentlichen Schule richtlinienkonform weit auszulegen sei und deshalb auch Institute wie das WIFI oder BFI generell unter die Befreiung fallen (vertreten von den öst. UStRI 2000 in Rz 877 und grundlegend auch von Ruppe, UStG 1994, § 6 Tz 318), kann vom UFS kein Anhaltspunkt gefunden werden. Diese Sichtweise würde durch die unterschiedliche Behandlung von Unternehmern, die von öffentlichen Schulen nicht erbrachte Lehrinhalte anbieten, zu nicht gerechtfertigten Wettbewerbsverzerrungen führen. Die hier maßgeblichen Befreiungsbestimmungen sollen private Anbieter den öffentlichen Einrichtungen gleichstellen, sofern diese Anbieter auch vergleichbare Organisationsstrukturen und Lehrinhalte aufweisen. Nicht bezweckt ist eine Steuerfreistellung von grundsätzlich nicht begünstigten Lehrinhalten, die von keiner öffentlichen Schule in vergleichbarer Weise angeboten werden. Diese Leistungen stehen in Konkurrenz mit den steuerpflichtigen Leistungen anderer Anbieter und sollen auch nicht durch eine mehrstufige Leistungserbringung steuerfrei gestellt werden können. (Eine weite Auslegung des Begriffes öffentliche Schule in Richtung Einbeziehung von Hochschulen und dergleichen scheint dagegen durch die 6. MwSt-Richtlinie gedeckt.)

Schulen im Sinne des § 6 Abs 1 Zi 11 lit a UStG 1994 sind private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen, soweit diese Kenntnisse allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermitteln, und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Offensichtlicher Zweck der Bestimmung der lit. a.) ist die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den nicht steuerbaren Leistungen öffentlicher Schulen und den privaten Einrichtungen, die eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausüben. Die hier strittige lit. b.) stellt in logischer Fortsetzung dieses Grundgedankens die Unterrichtserteilung von "Privatlehrern" an öffentlichen Schulen und an den nach lit. a.) begünstigten privaten Einrichtungen gleich.

Die in Frage stehende Befreiung beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. MwSt-Richtlinie (77/388/EWG vom 17. Mai 1977), wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht von den Mitgliedstaaten befreit werden muss. Zu berücksichtigen ist auch lit. i dieser Bestimmung, wonach die Mitgliedstaaten (sinngemäß) die Leistungen im Zusammenhang mit der Erziehung, Ausbildung, Fortbildung, Unterrichtserteilung und die berufliche Umschulung zu befreien haben, sofern derartige Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von Einrichtungen mit vom Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung ausgeführt werden.

Nach Ruppe, UStG 1994, Tz 301 zu § 6 UStG 1994 kommt dem Mitgliedstaat somit eine gewisse Freiheit bei der Auswahl der befreiten Einrichtung zu. Nach Ansicht des UFS sind aber auch die vom EuGH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu beachten, wonach Steuerbefreiungen als Ausnahmen vom allgemeinen Besteuerungssystem eng auszulegen sind und die Besteuerung der Umsätze nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen darf.

Die österreichische Befreiungsbestimmung und deren Ausgestaltung durch die Rechtsprechung des VwGH ist daher nach Ansicht des UFS durch die 6. MwSt-Richtlinie gedeckt. Nach der 6. MwSt-Richtlinie soll der Unterricht durch Privatschulen (nur diese bzw. die Unterrichtsleistung durch "Privatlehrer" an diese sind hier strittig) dann befreit sein, wenn diese einer vom Mitgliedsaat anerkannten Zielsetzung nachkommt. Mitzudenken sind die vom EuGH aufgestellten Grundsätze, dass die Auslegung der Befreiungen eng zu erfolgen hat und grundsätzlich bei der Auslegung die Neutralität der Mehrwertsteuer zu beachten ist. Genau zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichen Schulen, Schulen mit

Öffentlichkeitsrecht und Privatschulen bestimmt das österreichische UStG 1994, wie bereits dargestellt, dass Privatschulen dann befreit sind, wenn und soweit sie eine den öffentlichen Schulen vergleichbare und vom Gesetzgeber begünstigte Tätigkeit ausüben.

Damit legt das österreichische UStG innerhalb des von der 6. MwSt-Richtlinie aufgestellten Rahmens fest, welche Zielsetzung eine Einrichtung verfolgen muss, um unter die Befreiung fallen zu können.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ( u.a. 95/14/0126 vom 25.2.1997; siehe Ruppe, UStG 1994, Tz 308 ff zu § 6 mit weiteren Nachweisen) ist zunächst ein schulähnlicher Betrieb gefordert, der über die organisatorischen Voraussetzungen verfügt, um gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten diese begünstigte Tätigkeit auszuüben. Darüber hinaus ist erforderlich, dass es sich um eine Einrichtung allgemein.- oder berufsbildender Art handelt, deren Tätigkeit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule vergleichbar ist. Aufgrund der erwähnten europarechtlichen Vorgabe und des Gesetzeswortlautes des UStG ist hinsichtlich dieser Vergleichbarkeit nach Ansicht des UFS den Entscheidungen des VwGH (83/15/0133 vom 29.11.1984; 84/15/0001 vom 17.3.1986; 95/14/0126 vom 25.2.1997 u.a) zu folgen, in denen als Maßstab für diese Vergleichbarkeit auf den Inhalt des Lehrstoffes abzustellen ist. Dieser muss dem Umfang und Lehrziel nach, dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen und dies nicht nur in einem untergeordneten Teil.

Zu beachten ist auch, dass nach dem Gesetzeswortlaut die Unterrichtsleistung von Privatlehrern an nicht öffentliche Schulen nur insoweit befreit ist, als es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeiner Art, berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt.

So lehnte der VwGH etwa bereits die Anwendung der Befreiungsbestimmung auf persönlichkeitsbildende Kurse (519/75 vom 15.9.1976) oder auf Kurse auf dem Gebiet der Rhetorik und Kommunikation (87/15/0139 vom 4.12.1989) ab.

Hinsichtlich des in der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Zi 11 lit b UStG 1994 verwendeten Begriffes "Privatlehrer" ist auszuführen, dass damit im allgemeinen die Unterrichtserteilung durch nicht angestelltes Lehrpersonal zu verstehen ist. Nach den österreichischen USt-Richtlinien 2000 (Rz. 879) fallen nur natürliche Personen unter diesen Begriff.

In der EuGH Entscheidung Rs. C-453/93, Bulthius-Griffioen, vom 11.8.1995 hat der EuGH in Rn 20 ausgesprochen, dass im Fall der ausdrücklichen Nennung einer "Einrichtung" in einer Befreiungsbestimmung nur juristische Personen von der Befreiung Gebrauch machen können.

In allen anderen Fällen haben auch natürliche Personen diese Möglichkeit. Ausdrücklich geht der EuGH in der Rechtssache Gregg C- 216/97 vom 7.9.1999 noch weiter und sagt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. In diesem Fall wird der Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung trotz Nennung einer "Einrichtung" auch auf natürliche Personen ausgedehnt. Generell wird ausgeführt, im Interesse der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Zweckes der Befreiung die Befreiungsbestimmungen unabhängig von der Bezeichnung oder der Rechtsform des Wirtschaftsteilnehmers zugunsten der genannten Tätigkeiten anzuwenden sind.

Entscheidend ist somit, dass die begünstigten Tätigkeiten für den Letztverbraucher steuerfrei gehalten werden. Dabei ist es für den Konsumenten gleichgültig, in welcher Rechtsform der leistende Unternehmer auftritt. Zur Herstellung der gebotenen Wettbewerbsneutralität muss im Ergebnis der Umsatz der Privatschule und der sonstigen Einrichtung, soweit diese (im wesentlichen) den öffentlichen Schulen vergleichbare Leistungen erbringen, und die vorgelagerte Unterrichtsleistung durch nicht angestellte Lehrer (gleich in welcher Rechtsform) an diese befreit werden. Somit wäre in unmittelbarer Anwendung der 6. MwSt-Richtlinie mit der vom EuGH interpretierten Bedeutung die Bwin (GesmbH) durchaus als "Privatlehrer" im Sinn der österreichischen Befreiungsbestimmung anzuerkennen.

Wie oben ausgeführt, erlauben aber die in der 6. MwSt-Richtlinie verwendeten Begriffe Schule und Hochschule sowie die grundsätzlich gebotene enge Auslegung der Befreiungsbestimmungen die Einschränkung der genannten Befreiungen durch das österreichische UStG auf Lehrinhalte, die mit den Lehrinhalten öffentlicher Schulen vergleichbar sind.

Nach Ansicht des UFS ist von der Befreiung somit nicht die Vortragstätigkeit in Sachgebieten, die in öffentlichen Schulen nicht oder nur am Rand geboten werden, erfasst. Hier gibt es auch keinen Grund diese im Interesse einer Wettbewerbsneutralität steuerfrei zu stellen.

Eine Vortragsreihe "Positives Denken" oder ein Seminar "Die Fünf Tibeter" entsprechen ihrem Lehrziel nach schon nicht dem von öffentlichen Schulen. Abgesehen davon, dass jede persönlichkeitsfördernde oder bereichernde Maßnahme natürlich auch der beruflichen Tätigkeit zu Gute kommt, dienen derartige Inhalte auch nicht primär der Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten. Somit kann eine derartige Tätigkeit nicht unter die Befreiung des

§ 6 Abs. 1 Zi 11 lit.a fallen. Aufgrund des Wortes "soweit" in der genannten Bestimmung auch dann nicht, wenn eine Einrichtung, die grundsätzlich unter diese Befreiung fällt, derartige Kurse hält. Damit ist sicher gestellt, dass eine solche Einrichtung keinen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Anbietern bei der Abhaltung derartiger Kurse auf dem Gebiet der allgemeinen Lebenshilfe hat. Somit gibt es aber auch keinen Grund, die als Vorleistungen an diese Einrichtung erbrachten Tätigkeiten der konkreten Seminarleiter oder Vortragenden ("Privatlehrer") zu diesen genannten Inhalten zu befreien. Genau diese gewünschte Rechtslage stellt § 6 Abs. 1 Zi 11 lit. b sicher, in dem eben nur jene Umsätze von Privatlehrern befreit werden, die an Schulen erbracht werden, soweit diese eben dem begünstigten Zweck dienen.

Schon in Kolacny-Mayer, UStG 1994, Anm. 31 zu § 6 wurde die von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht (jetzt in den österreichischen UStRI 2000 in Rz 877), dass die Steuerbefreiung auf bestimmte Bildungsinstitute, wie WIFI oder BFI generell anwendbar sei, für bedenklich erklärt, da dies voraussetzen würde, dass derartige Einrichtungen zur Gänze eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausüben.

Wie der Bwin auch mitgeteilt wurde, hat nach der VwGH Entscheidung vom 25.2.1997, ZI. 95/14/0126 der Steuerpflichtige den Beweis zu führen, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit vorliegt. Nach den getroffenen Ausführungen wäre dieser Nachweis wohl auch höchstens für die weiteren im Detail nicht bekannten Vortragstätigkeiten (Verkaufsförderung, Beförderungsgewerbe) möglich gewesen. Die Nachweise wurden aber trotz Aufforderung weder inhaltlich noch in betraglicher oder belegmäßiger Hinsicht erbracht. Der UFS geht somit davon aus, dass insgesamt derartige Tätigkeiten nicht vorliegen.

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass in unmittelbarer Anwendung der 6. MwSt-Richtlinie in der vom EuGH ausgelegten Weise unter "Umsätzen von Privatlehrern" zwar die Unterrichtserteilung schlechthin gemeint ist und dabei gleichgültig ist, in welcher Rechtsform diese erbracht wird. Die Befreiungsbestimmung kommt aber dennoch nicht zur Anwendung, weil nach der richtlinienkonform umgesetzten österreichischen Befreiungsbestimmung im gegenständlichen Zusammenhang gefordert ist, dass der "Privatlehrer" letztlich einer Einrichtung eine unterrichtende Leistung erbringt, die der Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Vermittlung der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten dient und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Nur "soweit" liegt nämlich eine Schule oder Einrichtung im Sinn des § 6 Abs. 1 Zi. 11 lit.a UStG 1994 vor. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen wurde teilweise gar nicht behauptet, zumindest aber nicht nachgewiesen.

Linz, 16. April 2004