

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 25. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 29. März 2012 (St. Nr.: xxx), betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Streitgegenständlich ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen einer privaten Bildungseinrichtung, welche berufsbegleitende Fortbildungslehrgänge im Bereich der Hotellerie und Gastronomie organisiert und durchführt.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird zur Sachverhaltsdarstellung und des verwaltungsbehördlichen bzw. gerichtlichen Geschehens auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. März 2014 (RV/5100572/2012) verwiesen.

Das Gericht hat in diesem Erkenntnis der beschwerdeführenden Partei stattgegeben, welches allerdings mit Revision seitens des Finanzamtes beim Verwaltungsgerichtshof beeinsprucht wurde.

Mit **Erkenntnis des VwGH vom 15. September 2016 (Ra 2014/15/0003)** wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. März 2014 (RV/5100572/2012) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im nunmehr fortzusetzenden Verfahren hat das Bundesfinanzgericht erneut zu erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in diesem Erkenntnis im Wesentlichen aus, dass der in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 normierte Vergleich privater Bildungseinrichtungen mit öffentlichen Schulen durch die unionsrechtlichen Vorgaben eine Änderung erfahren hätte.

Schon bei Vorliegen vergleichbarer Zielsetzungen sei die Steuerbefreiung auch privater Bildungseinrichtungen zu gewähren.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei es Aufgabe des nationalen Gerichts, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungseinrichtungen betraut seien, im Einzelfall zu untersuchen (vgl. Urteil vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 54). Dieses hätte das Bundesfinanzgericht verkannt, indem es das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ohne jegliche Prüfung unterstellt hätte.

Mit **Schreiben vom 14. November 2016** wurde der Beschwerdeführer seitens des zuständigen Richters auf die Darstellungen des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen. Der Beschwerdeführer wurde weiters aufgefordert, die vergleichbaren Zielsetzungen und Bedingungen aus seiner Sicht darzustellen.

Im **Antwortschreiben vom 24. November 2016** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

„Unter Bezugnahme auf Ihr Schreiben vom 14.11.2016 (zum ergangenen VwGH-Erkenntnis Ra 2014/15/0003-5; GZ. RV/5101609/2016) erlaube ich mir höflich, – in aufrechtem Auftrags- und Vollmachtsverhältnis – innerhalb offener Frist Stellung zu nehmen, sowie ergänzenden Anmerkungen und Unterlagen zu übermitteln.“

Die nach Ihrem Erkenntnis zu ähnlichen Fällen ergangenen BFG-Erkenntnisse:

< RV/7103514/2012 vom 27.10.2014

< RV/7102367/2012 vom 11.2.2015

< RV/7102646/2014 vom 15.5.2015 (mit Markierungen auf S. 13 und 14)

< RV/5100870/2015 vom 21.12.2015 (mit Markierungen auf S. 17 und 20)

befinden sich im Anhang.

Zur Prüfung der Vergleichbarkeit des Lehrinhaltes bzw. der Zielsetzung werde ich Ihnen noch ergänzende Unterlagen der F&B A bzw. der vergleichbaren Lehrgänge zukommen lassen.

Für mich ist die Aussage des VwGH nicht nachvollziehbar, dass das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ohne jegliche Prüfung unterstellt wurde. Im BFG-Erkenntnis vom 21.12.2015 (RV/5100870/2015) wird diesbezüglich jedenfalls ausgeführt, dass auf die vergleichbare Zielsetzung durch einen Vergleich der Lehrgangsinhalte geschlossen werden kann (so auch BFG vom 15.5.2015, RV/7102646/2014).

Die Stellungnahme betreffend die Steuerbefreiung der F&B Management-Lehrgänge war Inhalt Ihres BFG-Erkenntnisses. In dieser und den der Stellungnahme beigefügten Beilagen wurden sowohl der Lehrinhalt des F&B-Management-Lehrganges als auch der Lehrgänge des WIFI und der Universität Klagenfurt beschrieben. Das Erkenntnis hat sich ausführlich mit diesen Unterlagen beschäftigt. Die Vergleichbarkeit mit dem WIFI-Lehrgang wurde weitgehend als gegeben erachtet, die Vergleichbarkeit mit dem Universitätslehrgang wurde insbesondere hinsichtlich des zeitlichen Umfanges als nicht gegeben erachtet, wobei hinsichtlich des Lehrinhaltes eine Vergleichbarkeit festgestellt wurde. Jedenfalls geht aus dem Erkenntnis klar und eindeutig hervor, dass

eine Prüfung der Vergleichbarkeit der Lehrgänge hinsichtlich Inhalt und Umfang erfolgt ist; an verschiedenen Stellen des Erkenntnisses wird eine konkrete Aussage über die Vergleichbarkeit der Kursangebote getroffen. Damit ist eine Prüfung der Vergleichbarkeit der Zielsetzung im Sinne einer Vergleichbarkeit der Lehrinhalte eindeutig erfolgt.

Die Zielsetzung ist mE im vorliegenden Fall die Erbringung von Unterrichtsleistungen zur Aus- bzw. Fortbildung. Dass diese Zielsetzung durch die F&B A nicht verfolgt wurde bzw. die Zielsetzung mit jener des WIFI bzw. der Universität Klagenfurt nicht vergleichbar ist, ist mE durch den erfolgten Vergleich auszuschließen. Falls für den VwGH offen ist, inwiefern die Vergleichbarkeit der Zielsetzung zu prüfen ist bzw. falls der VwGH sich den oben zitierten Erkenntnissen des BFG nicht anschließt (wonach die vergleichbare Zielsetzung anhand der Lehrinhalte festgestellt werden kann), so müsste eine Vorlage an den EuGH erfolgen, um eine Präzisierung des Begriffes „vergleichbare Zielsetzung“ zu erhalten.

Dass der VwGH unter Bezugnahme auf Rz. 54 des EuGH-Urteils C-319/12 MDDP zusätzlich zum Vergleich der Zielsetzungen einen Vergleich der Bedingungen der Tätigkeit fordert, ist auch für mich nicht nachvollziehbar. Soweit für mich ersichtlich, kann sich der im konkreten EuGH-Fall zusätzlich zum Vergleich der Zielsetzung geforderte Vergleich der Bedingungen lediglich auf Artikel 133 MwStSystRL beziehen, wo die konkret eingeräumten Bedingungen, welche ein Mitgliedstaat zur Gewährung einer Befreiung von Unterrichtsleistungen normieren kann, taxativ angeführt sind. Da keine der Bedingungen der lit. a bis d im österreichischen UStG umgesetzt wurden, erübrigt sich mE die Untersuchung der Vergleichbarkeit dieser Bedingungen. Sollte der EuGH mit seiner Aussage zu den Bedingungen etwas anderes gemeint haben, erschließt sich dies mir leider nicht.

Zur Frage der Zertifizierung ist anzumerken, dass neben dem EBQ-Zertifikat (seit 16.9.2009) mittlerweile auch ein Zertifikat einer deutschen Akkreditierungsstelle (seit 11.12.2013) und des Zertifikat ÖCERT Qualitätsrahmen für die Erwachsenenbildung in Österreich (seit 22.4.2016) vorliegt (siehe Anhang).“

Beilagen:

< ÖCERT: FB A:

Die Organisation erfüllt die Grundvoraussetzungen für Erwachsenenbildungsorganisationen und verfügt über ein im Qualitätsrahmen für die Erwachsenenbildung in Österreich anerkanntes Qualitätsmanagement-System/Verfahren (Wien, 22.4.2016).

< DeuZert: FB A ist mit Wirkung vom 11.12.2013 ein zugelassener Träger nach dem Recht der Arbeitsförderung (Wildau, 11.12.2013).

< EBQ: Die Einrichtung FB A erfüllt die Anforderungen des Qualitätssiegels der oberösterreichischen Erwachsenen- und Weiterbildungseinrichtungen (Linz, 29.9.2015).

Mit **Eingabe vom 29. November 2016** wurde obiges Schreiben wie folgt ergänzt:
„Im Anhang erlaube ich mir höflich, Ihnen – wie besprochen – weitere Unterlagen zur Prüfung der Vergleichbarkeit des Lehrinhaltes bzw. der Zielsetzung zukommen zu lassen.“

Der Beschwerdeführer *hat dazu ergänzend ausgeführt:*

„Wie vereinbart sende ich Ihnen meine Stellungnahme bezüglich Vergleich der Lehrinhalte des F&B Management Lehrgangs und dem Tourismus Management Lehrgang. Auf den Punkt gebracht, wird inhaltlich fast das gleiche gemacht wie beim F&B Management Lehrgang nur mit einigen Unterrichtsstunden mehr. Ich habe Ihnen daher das Curriculum des Tourismusmanagement Lehrgangs und das der F&B A mitgesendet. Weiters habe ich Ihnen die meisten Inhaltsverzeichnisse unserer Skripten mitgesendet, um zu sehen, dass die Inhalte gleich sind. Unser Lehrgang ist nur etwas kürzer, da wir die Teilnehmer mehr zu Hause arbeiten lassen.“

Sollten noch ergänzende Unterlagen zur Prüfung der Vergleichbarkeit nötig sein, bitte ich höflich um Mitteilung. Zur Akademie selbst finden sich noch ergänzende Informationen auf der Homepage der F&B A (xxxx).“

Anmerkung Richter:

Die Beilagen beziehen sich hier im Wesentlichen auf die inhaltlichen Darstellungen der einzelnen angebotenen Seminare. Da der Umfang bzw. die grundsätzlichen Inhalte der Seminare nicht in Zweifel stehen, wird hier auf die Wiedergabe verzichtet; wesentlich sind die Zielsetzung bzw. die Bedingungen (VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0003).

In **Wahrung des Parteiengehörs** wurden diese Eingaben auch dem zuständigen Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt (6. Dezember 2016).

Im **Antwortschreiben vom 6. Dezember 2016** wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass gegenständlich bereits bekannte Unterlagen übermittelt worden seien, sowie auf die Inhalte bzw. Lehrstoffe abgestellt wurde. Dies sei aber nicht relevant.

Da sich die vom Abgabepflichtigen vorgelegten Unterlagen offenbar zu einem großen Teil damit beschäftigen, wäre seitens des Amtsvertreters derzeit lediglich zu ergänzen, dass es ohnehin kein Erfordernis der lehrgangsbezogenen Vergleichbarkeit des Lehrstoffes hinsichtlich Inhalt und Umfang geben würde – dieses sei im Geltungsbereich der VO (1.7.2006) nicht unionrechtskonform.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der gegebene Sachverhalt ist umfassend sowohl dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (RV/5100572/2012) als auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (Ra 2014/15/0003) zu entnehmen.

Es handelt sich demnach um Umsätze aus einer beruflichen Fortbildung bzw. Ausbildung im Bereich des Gastronomie- bzw. Hotelmanagements durch einen privaten Anbieter – also Vermittlung von Kenntnissen berufsbezogener Art.

Dass gegenständlich vom Beschwerdeführer allenfalls auch freizeitorientierte Bildungsmaßnahmen angeboten worden wären, wurde selbst vom Finanzamt nicht behauptet bzw. dargestellt.

B) Rechtliche Würdigung

Der Verwaltungsgerichtshof verweist im gegenständlich zu beurteilendem Sachverhalt auf folgende zu beachtenden Rechtsgrundlagen:

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind steuerfrei:

"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;"

Art. 132 MwStSystRL 2006/112/EG lautet auszugsweise:

"(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) ...

i) 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;

j) ..."

Nach Art. 133 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung für private Einrichtungen davon abhängig machen, dass keine systematische Gewinnerzielungsabsicht besteht, die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen durch ehrenamtliche Personen erfolgt, behördlich genehmigte bzw. unter den Marktpreisen liegende Preise verlangt werden und keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

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."

Die genannte Verordnung wurde in der Folge mit Wirksamkeit ab Juli 2011 durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur

Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG ersetzt (siehe deren Art. 64 f).

Ihr Art. 44 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."

Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass seit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1777/205 mit 1. Juli 2006 bzw. deren Nachfolgeverordnung (EU) Nr. 282/2011 für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL erfasst wird, ein Mindestumfang verbindlich festgelegt ist. Es sind dies "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 angeführten Schulungsmaßnahmen sind daher - unbeschadet der Regelung des Art. 133 MwStSystRL - in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen (Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 310).

Das revisionswerbende Finanzamt stellt außer Streit, dass im vorliegenden Fall die organisatorischen Voraussetzungen für das Vorliegen eines schulähnlichen Betriebes vorliegen. Auch handle es sich bei der mitbeteiligten Partei zweifelsfrei um eine berufsbildende Einrichtung, die Kenntnisse berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermitte. Jedoch erfülle sie keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung. Es gebe näher ausgeführte wesentliche Unterschiede hinsichtlich der Konzeption, der Zulassungsvoraussetzungen sowie hinsichtlich der Abschlussmodalitäten. Das Bundesfinanzgericht habe auf jegliche Feststellungen und Ausführungen zum Vorliegen einer Einrichtung von mit den öffentlichen Schulen vergleichbarer Zielsetzung verzichtet. Im Erkenntnis vom 21. November 2013 sei der Verwaltungsgerichtshof offenbar vom Vorliegen einer derartigen Einrichtung ausgegangen, sodass er auf das Vorliegen hier strittiger Kriterien nicht weiter habe eingehen müssen. In dem seinerzeit entschiedenen Fall sei überdies im Gegensatz zum nunmehrigen Revisionsfall eine Anerkennung der Einrichtung durch eine für den Bildungsbereich zuständige Bundesbehörde vorgelegen. Der EuGH untersage es ausdrücklich, Bildungseinrichtungen sämtlicher privaten Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Um dieser Forderung des EuGH im Urteil vom 28. November 2013, C-319/12, nachzukommen, hätte das Bundesfinanzgericht den Nachweis einer auf gesetzlicher Grundlage oder auf der Grundlage einer Verordnung erfolgten Anerkennung der Fortbildungseinrichtung verlangen müssen, um vom Vorliegen einer "andere(n)

Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung" iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL ausgehen zu können.

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL sind die dort genannten Bildungsdienstleistungen nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter **vergleichbarer Zielsetzung** erbracht werden. Diese anderen Einrichtungen, d.h. private Einrichtungen, müssen somit die Voraussetzung erfüllen, dass sie eine vergleichbare Zielsetzung wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL geht eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss von Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 35 f, 46).

Überschreitet ein Mitgliedstaat sein Ermessen, indem er Leistungen oder Steuerpflichtige befreit, für die nach der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Befreiung objektiv nicht gewährt werden kann, kann sich der Betroffene unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL berufen, und damit erreichen, dass die Befreiung nicht auf ihn angewandt wird (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 52). Hingegen erlaubt es Art. 168 MwStSystRL dem Steuerpflichtigen nicht, sowohl von der im nationalen Recht vorgesehenen Befreiung Gebrauch zu machen, als auch das Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch zu nehmen (vgl. Rn. 45 des soeben angeführten Urteils).

Wie aus Erwägungsgrund 3 zur Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 bzw. Erwägungsgrund 5 zur Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hervorgeht, enthalten die Verordnungen spezifische Regelungen zu einzelnen Anwendungsfragen, gegenständlich zur Frage, welche konkreten Schulungsmaßnahmen als "Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung zu verstehen sind. An der Voraussetzung, dass diese Schulungsmaßnahmen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden müssen, tritt dadurch keine Änderung ein. Eine gegenteilige Aussage findet sich auch nicht in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109.

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfordert, dass die private Einrichtung eine mit den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt. Als Maßstab für die Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule war nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wortgleichen (Vorgänger)Bestimmung des § 6 Z 11 UStG 1972 grundsätzlich auf den Inhalt des Lehrstoffes abzustellen; dieser musste nach Umfang und Lehrziel annähernd dem von öffentlichen Schulen entsprechen (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG2, § 6 Rz 415, sowie Ruppe, UStG3, § 6 Tz 309 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Das Erfordernis des (insbesondere

dem Umfang nach) vergleichbaren Lehrstoffes widerspricht - wie aufgezeigt - den angeführten Verordnungen. In unionskonformer Auslegung der nationalen Steuerbefreiung hat eine derartige Prüfung im Geltungsbereich der Verordnungen nicht stattzufinden. Der in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 normierte Vergleich privater Bildungseinrichtungen mit öffentlichen Schulen hat durch die unionsrechtlichen Vorgaben eine Änderung erfahren, sodass davon auszugehen ist, dass **schon** bei Vorliegen vergleichbarer Zielsetzungen die Steuerbefreiung auch privaten Bildungseinrichtungen zu gewähren ist (vgl. Ruppe/Achaz, UStG4, § 6 Tz 310).

Wie bereits oben ausgeführt, betreibt der Beschwerdeführer eine berufsbildende Einrichtung in Form eines schulähnlichen Betriebes. In diesem Betrieb werden Kenntnisse berufsbildender Art bzw. Fertigkeiten der Berufsausübung vermittelt (im Bereich der Gastronomie und Hotellerie).

Im aufhebenden Erkenntnis (Ra 2014/15/0003) betont der Verwaltungsgerichtshof, dass die entsprechende Befreiungsbestimmung in der MwStSystRL darauf abstellt, ob die Aus- bzw. Fortbildungsleistung durch (private) Einrichtungen erbracht wird, die eine „**vergleichbare Zielsetzung**“ aufweisen wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind.

Auch der EuGH stellt in seinem Urteil MDDP – dem Text der Befreiungsbestimmung in der MwStSystRL entsprechend – darauf ab, dass private Einrichtungen eine vergleichbare Zielsetzung wie die einschlägigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben.

Bereits im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die Konkretisierung der Richtlinienbestimmung durch die Durchführungsverordnung (Art. 291 Abs. 2 AEUV) Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen würden, jedenfalls begünstigte Tätigkeiten sind.

In Anlehnung an die MwStSystRL ist also eine Betätigung einer Einrichtung ohne vergleichbare Zielsetzung nicht befreit, eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung jedoch schon.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist im streitgegenständlichen Erkenntnis darauf, dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP) es Aufgabe des nationalen Gerichtes ist, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungseinrichtungen betraut sind, im Einzelfall zu untersuchen.

Unklar ist hierbei allerdings, warum der Verwaltungsgerichtshof hier auch die „**Bedingungen**“ angeführt hat; diese sind in der Rechtsprechung des EuGH nicht angeführt.

Das nunmehr erkennende Gericht, kann allerdings auch in den Bedingungen keine erheblichen Unterschiede zu Einrichtungen des öffentlichen Rechts erkennen.

Die Art der unterrichtenden Tätigkeit und die Bedingungen des Unterrichts sind jedenfalls in beiden Bildungseinrichtungen **vergleichbar**.

- < UNI-Lehrgang: Exkursionen; F&B A: Betriebsbesichtigungen
 - < UNI-Lehrgang: Praktikergespräche in Gastunternehmen; F&B A: Praktikergespräche in Gastunternehmen
 - < UNI-Lehrgang: im Wesentlichen an der UNI Klagenfurt; F&B A: in verschiedenen Städten
 - < UNI-Lehrgang: berufsbegleitend; F&B A: berufsbegleitend.
- Selbst der Abschluss findet bei beiden Einrichtungen unter ähnlichen Bedingungen statt:
- < UNI-Lehrgang: schriftliches Projekt/Studienarbeit; F&B A: schriftliche Prüfung
 - < UNI-Lehrgang: kommissionelle mündliche Prüfung; F&B A: Präsentation eines Projektes

Im Folgenden werden nochmals gezielt und detailliert die einzelnen Ziele bzw. Zielsetzungen und Bedingungen der beiden Bildungsanbieter dargestellt und dahingehend überprüft, ob zumindest eine vergleichbare Zielsetzung gegeben ist.

Vergleich der Ziele, Inhalte und Zielsetzungen:

< Einrichtung öffentlichen Rechts:

M/O/T School of Management, Organizational Development and Technology
 Alpen-Adria-Universität Klagenfurt (im Folgenden "UNI")
 Universitätslehrgang "Tourismusmanagement"
 Auszug aus www.uni-klu.ac.at (siehe Beilage 1; auf homepage der Uni nicht (mehr) in dieser Form abrufbar; vgl. auch Beilage 1a).

3.1. Zielsetzungen:

Unter Berücksichtigung

- < der hohen Bedeutung des Tourismus für die österreichische, insbesondere die Kärntner Wirtschaft,
- < der Wichtigkeit einer entsprechenden Ausbildungseinrichtung für die Tourismuswirtschaft insbesondere im Raum Kärnten,
- < der beabsichtigten Öffnung der Universität über den Kreis der TeilnehmerInnen ordentlicher Studien hinaus,
- < der bildungspolitischen Bedeutung von Kurzstudien sowie des Fort- und Weiterbildungsangebotes universitärer Einrichtungen
- < und des Angebots einer Trägerschaft/Zusammenarbeit von seitens des Landes Kärnten und der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Kärnten

wird an der AAU (UNI) als Fortführung des seit dem Sommersemester 1993 bestehenden Universitätslehrganges der neu gestaltete ULG Tourismusmanagement ab dem Studienjahr 2009/10 gem. § 41 Teil B der Satzung eingerichtet.

Der besondere Unterrichtszweck dieses Universitätslehrganges liegt in der Vermittlung jenes Managementwissens, das man zur Führung von Hotels und Restaurants, von Betrieben des Reisebürogewerbes sowie von überbetrieblichen und überregionalen, touristischen Einrichtungen benötigt. Darüber hinaus soll das betriebswirtschaftliche Grundwissen der LehrgangsteilnehmerInnen geschult und den TeilnehmerInnen ein Einblick in aktuelle tourismuswirtschaftliche Zusammenhänge geboten werden.

Der Schwerpunkt des Lehrganges liegt in der theoretischen fundierten Vermittlung praktischer Kenntnisse aus dem Bereich des Tourismusmanagement.

3.2. Zielgruppen:

Entsprechend den Ausbildungszielen des Universitätslehrgangs wendet sich dieser an Personen, die sich derzeit oder künftig mit Fragen des Tourismusmanagements auf betrieblicher oder überbetrieblicher Ebene beschäftigen. Die TeilnehmerInnen sollen über eine entsprechende einschlägige Grundausbildung in einem Tourismusberuf und über Praxiserfahrung verfügen.

3.3. Ausbildungsstandort:

Der ULG wird an der AAU (UNI) in Klagenfurt durchgeführt. Angereichert werden die Lehrveranstaltungen durch Exkursionen, Praktikergespräche in Gastunternehmen und extern abgehaltenen Kamingespräche.

3.4. Qualitätsstandard:

Um sich gegenüber dem ständig zunehmenden Angebot in der akademischen Managementaus- und -weiterbildung auch im Tourismus profilieren zu können, wird von Beginn an ein hoher Qualitätsstandard sichergestellt. Dies passiert zum einen durch die Aktualität und wissenschaftlich Fundiertheit der Lehrinhalte, durch die hohe fachliche wie didaktische Qualität des Lehrpersonals und zum anderen durch die satzungskonforme Auswahl der Studierenden, die eine essentielle Einwirkung auf die Qualität von Universitätslehrgängen haben.

Die Vortragenden sind in der Forschung und Lehre ausgewiesene HochschullehrerInnen, TrainerInnen, Top-Führungskräfte aus der Wirtschaft, Fachexperten aus dem Consulting-Bereich und erfolgreiche Unternehmer/innen oder hochqualifizierte MitarbeiterInnen der Tourismuswirtschaft, die über eine mehrjährige Praxis- und Lehrerfahrung in der Internationalen Managementaus- und -weiterbildung verfügen.

Die Vermittlung der Lehrinhalte erfolgt in deutscher Sprache in Form von Seminaren, Trainings, Workshops, Fernstudienmodulen, Kolloquien, Fallstudien, Simulationen, moderierten Diskussionsrunden und Managementforen.

....

3.5. Zusammenfassende Leitlinien für die Ausbildung:

Zusammenfassend sind somit folgende Prinzipien für diesen ULG Tourismusmanagement als Leitlinien und somit als Zielsetzungen definiert:

< Berufsbegleitende erfahrungsbasierte Ausbildung auf Basis des „State of the Art“ wirtschaftswissenschaftlicher und technologischer Forschung sowie den Erfahrungen aus der Praxis.

< Kombination von aktuellem betriebswirtschaftlichem Wissen mit umsetzungsrelevanter Praxisorientierung.

< Vermittlung von Sicherheit in komplexen Entscheidungs- und Handlungssituationen im Tourismusmanagement.

< Erweiterung der Fach- und Methodenkompetenz vor allem im Umgang mit Instrumenten des Tourismusmanagements.

< Vermittlung von sozial-kommunikativer Kompetenz zur Bewältigung aktueller Frage- und Problemstellungen im Tourismusmanagement.

4.

hier folgen Inhalte und Lehrgangsgliederungen:

Da der Verwaltungsgerichtshof klar ausgeführt hat, dass Umfang und Gliederung keine entscheidungsrelevanten Punkte sind, werden diese hier nicht nochmals wiedergegeben.

5. Zulassungsvoraussetzungen und Anerkennung:

Entsprechend den Ausbildungszielen des Universitätslehrganges Tourismusmanagement sind teilnahmeberechtigt:

(1) Personen, die sich in Ausübung ihrer selbständigen und/oder unselbständigen Berufstätigkeit mit Fragen des Tourismusmanagements auf betrieblicher und/oder überbetrieblicher Ebene beschäftigen und über eine zumindest fünfjährige einschlägige Berufspraxis verfügen.

...

7. Projekt-/Fallstudienarbeit:

Am Ende des dritten Semesters ist von den LehrgangsteilnehmerInnen eine schriftliche Projekt-/Fallstudienarbeit vorzulegen, die eine praxisorientierte Anwendung der erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten zu beinhalten hat.

...

8. Kommissionelle Abschlussprüfung:

Am Ende des Lehrgangs ist eine mündliche Prüfung vor einem Prüfungssenat anzulegen.

...

10. Lehrgangsabschluss:

Der Universitätslehrgang wird mit der bestandenen kommissionellen Gesamtprüfung abgeschlossen.

...

Mit dem erfolgreichen Abschluss des Lehrgangs wird den AbsolventInnen gemäß § 25 Abs. 2 UG die Bezeichnung

„Akademische(r) Tourismusmanager/Tourismusmanagerin“

„Certified Tourism Manager“

verliehen.

< Einrichtung privaten Rechts (Beschwerdeführer):

FB Management Lehrgang (im folgenden F&B - siehe Beilage 2)

Der Lehrgang für Unternehmerinnen und Führungskräfte in der Gastronomie und Hotellerie

Der F&B Management Lehrgang ist eine berufsbegleitende Ausbildung, die sich vor allem durch ihren starken Praxisbezug auszeichnet. Die TeilnehmerInnen erwerben Grundlagen

des Gastronomie- und Hotelmanagements, fachspezifisches Wissen und verbessern ihre Sozial- & Selbstkompetenz als Führungskraft.

Der F&B Management Lehrgang findet in fünf Modulen zu je drei Tagen statt und schließt mit einer schriftlichen und mündlichen Diplomprüfung ab. Der erfolgreiche Abschluss berechtigt zum Führen des Titels F&B Manager.

Für wen ist der Lehrgang gemacht?

Der F&B Management Lehrgang richtet sich an Unternehmer/innen und Führungskräfte aus der Gastronomie und Hotellerie – wie Küchenchefs, Sous Chefs, Chefs de Ranges und Unternehmer/innen bzw. Jungunternehmer/innen aus der Gastronomie und Hotellerie.

Was ist das Einzigartige an diesem Lehrgang?

Ganzheitlich analysieren sie ihre Ausgangsposition, definieren ihre Ziele und lernen entsprechend des Kursverlaufes das Betriebskonzept für ihren Betrieb zu entwickeln. Am Ende des Lehrganges haben sie viele Betriebe kennengelernt und ihr Betriebskonzept entwickelt, so dass sie es bei der Prüfung nur noch präsentieren müssen. Das Entscheidende für ihre Entwicklung in der Gastronomie und Hotellerie ist das „Lernen von den Besten“. Die Teilnehmer/innen sammeln daher abends durch Gespräche mit Experten/innen in deren Betrieben viele praktische Erfahrungen.

Zertifizierungen (siehe Beilagen 3, 4 und 5):

- < EBQ
- < Cert
- < förderbarer Bildungsträger – Land Salzburg

< Vergleiche:

Im Folgenden folgt (auszugsweise) der Hinweis bzw. die Anmerkung in welchen Bereichen das erkennende Gericht jedenfalls gleiche/gleichartige Zielsetzungen sieht.

- < UNI: Ausbildungseinrichtung für die Tourismuswirtschaft
- < F&B: berufsbegleitende Ausbildung; Grundlagen des Gastronomie- und Hotelmanagements, fachspezifisches Wissen;

Auch wenn F&B nicht spezifisch die Tourismuswirtschaft namhaft macht, so umfassen Gastronomie und Hotelmanagement doch erhebliche Teile der Tourismuswirtschaft; der UNI-Lehrgang ist allenfalls etwas weiter gefasst; allerdings zielen beide Anbieter auf Ausbildung in sehr ähnlichen Bereichen ab.

- < UNI: Vermittlung jenes Managementwissens, das man zur Führung von Hotels und Restaurants, von Betrieben des Reisebürogewerbes,, touristische Einrichtungen,
- < F&B: Lehrgang richtet sich an Unternehmer/innen und Führungskräfte aus der Gastronomie und Hotellerie

Auch hier sprechen beide Anbieter vor allem Führungskräfte (allenfalls angehende Führungskräfte) an; wiederum gleiche Zielsetzungen im Bereich der Führung von Betrieben im Bereich Tourismus bzw. Hotels und Restaurants.

Hier gilt aber ebenso wie bereits oben ausgeführt, dass Hotel und Restaurant jedenfalls wesentliche Teilbereich des Begriffes Tourismus abdecken.

Bei beiden Anbietern sind auch wesentliche Zielsetzungen im Bereich der *betriebswirtschaftlichen Inhalte* gleich (Vergleiche hier die wesentlichen Lehrgangsinhalte); auf welche allerdings bereits im Erkenntnis RV/5100572/2012 ausführlich hingewiesen wurde.

< UNI: Lehrgang wendet sich an Personen, die sich derzeit oder künftig mit Fragen des Tourismusmanagements auf betrieblicher oder überbetrieblicher Ebene beschäftigen; Voraussetzung ist auch einschlägige Grundausbildung in einem Tourismusberuf und Praxiserfahrung;

< F&B: Lehrgang ist für Unternehmerinnen und Führungskräfte in der Gastronomie und Hotellerie.

Wenn man, wie hier dargestellt, doch im Wesentlichen sehr ähnliche Personengruppen anspricht, so ist es ebenfalls nicht abwegig anzunehmen, dass für diese Gruppen auch sehr ähnliche Zielsetzungen wichtig sind.

In beiden Bereichen soll es nach Abschluss des jeweiligen Lehrganges möglich sein, Betriebskonzepte zu entwickeln

UNI: Sicherheit in komplexen Entscheidungs- und Handlungssituationen; Fach- und Methodenkompetenz vor allem im Umgang mit Instrumenten des Tourismusmanagements.
F&B: Betriebskonzept für den Betriebskonzept entwickeln; Wissen und Kompetenz als Führungskraft)

Also auch hier wiederum die gleichen Zielsetzungen: im Wesentlichen sollen Kenntnisse vermittelt werden einerseits allgemein einen Tourismusbetrieb (UNI) zu führen und andererseits Führungsaufgaben im Bereich Gastronomie und Hotellerie zu bewältigen (F&B).

Hier ist wiederum darauf hinzuweisen, dass der Bereich Gastronomie und Hotellerie nach Ansicht des erkennenden Gerichts jedenfalls einen wesentlichen Teilbereich des Begriffes Tourismus abdeckt und somit jedenfalls eine vergleichbare Zielsetzung beinhaltet.

Die Zulassungsvoraussetzungen sind nicht zwingend mit einer vergleichbaren Zielsetzung zu verbinden. Aber selbst hier sind wesentliche Überschneidungen gegeben.

< Personen, die sich in Ausübung ihrer selbständigen und/oder unselbständigen Berufstätigkeit mit Fragen des Tourismusmanagement auf betrieblicher und/oder überbetrieblicher Ebene beschäftigen und über eine zumindest fünfjährige einschlägige Berufspraxis verfügen (UNI).

< Lehrgang für Unternehmerinnen und Führungskräfte in der Gastronomie und Hotellerie (F&B).

Auch wenn im Lehrgang F&B keine klare zeitliche Vorgabe von Praxis angeführt ist, so werden hier im Wesentlichen Führungskräfte angesprochen. Hierbei ist es sicherlich nicht abwegig anzunehmen, dass gerade diese Führungskräfte über auch mehrjährige Berufspraxis verfügen.

Also auch hier die klar vergleichbaren Zielsetzungen als Ausbildungsstätten für bereits berufserfahrene (allenfalls angehende) Führungskräfte

Beide Lehrgänge setzen auf „erfahrungsbasierte Ausbildung“ (UNI) bzw. „Lernen von den Besten“ (F&B).

Beide Lehrgänge haben in der Zielsetzung den klaren Bezug zu Praxis und setzen dies auch in ähnlicher Weise um:

< Workshops, Trainings, Kolloquien, Managementforen (UNI)

< Gespräche mit Experten in deren Betrieben (F&B)

Selbst die vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Bedingungen unter denen die Lehrgänge absolviert werden können, sind durchaus vergleichbar:

< berufsbegleitende Ausbildung (UNI; F&B)

< fachspezifisches Wissen in Theorie und Praxis (Ausbildung als herkömmlicher Lehrgang und auch Praxisstunden).

Allein im Abschluss kann allenfalls der privat angebotene Lehrgang nicht vollständig „mithalten“.

Der Abschluss des Lehrganges der UNI basiert auf einer gesetzlichen Bestimmung als „Akademische(r) Tourismusmanager/Tourismusmanagerin“, „Certified Tourism Manager“ (§ 25 Abs. 2 UG).

Der Abschluss des Lehrganges von F&B berechtigt zwar ebenfalls zum Tragen der Bezeichnung „FB Manager“, ist allerdings nicht gesetzlich „abgesichert“.

Allerdings besteht auch hier eine gewisse öffentlichkeitswirksame Bestimmung bzw. Zulassung:

< EBQ (Erwachsenen Bildungsinstitut Siegel darf geführt werden – siehe Beilage 3)

< Liste anerkannter Bildungsträger (cert – siehe Beilage 4).

Nach EuGH 20.6.2002, RS C-287/00 ist das Ziel der hier vorliegenden Befreiung, Personen im Hinblick auf eine berufliche Tätigkeit auszubilden.

Die Zielvorgaben der öffentlichen Einrichtung und der privaten Einrichtung sind zu vergleichen. Dem wurde mit den obigen Ausführungen entsprochen und klare Überschneidungen herausgearbeitet bzw. erkannt.

Diese Befreiungsbestimmung soll auch den Erfordernissen der Neutralität der Mehrwertsteuer zum Durchbruch verhelfen. Da die Leistungen überwiegend an nicht Vorsteuer-Abzug-Berechtigte Teilnehmer erbracht werden, würde eine Ungleichbehandlung der beiden Anbieter diese Neutralität zwischen der öffentlichen und privaten Einrichtung verletzen.

Dass der Verwaltungsgerichtshof bzw. der EuGH allenfalls ganz allgemein die Universität und nicht den tatsächlich strittigen Lehrgang als vergleichbare Zielsetzungsvariable gemeint haben könnte, ist nicht zu unterstellen. Auch im Universitätsbetrieb handelt es sich hier um einen von den übrigen Lehrveranstaltungen losgelösten kostenpflichtigen Lehrgang.

Anzumerken ist hierzu, dass die UNI mit diesem Lehrgang eine Öffnung der Universität über den Kreis der Teilnehmerinnen ordentlicher Studien hinaus beabsichtigt.

Eine abweichende Zielsetzung, dass nur ordentliche Studenten an diesem Kurs teilnehmen können (bzw. dürfen), besteht also auch nicht.

Da beide Veranstalter diesen Lehrgang kostenpflichtig anbieten (angeboten haben), kann auch eine allenfalls vorliegende Gewinnmaximierung bzw. ein Gewinnstreben nicht als vergleichbare Zielsetzung erkannt werden.

Zusammenfassend kommt das erkennende Gericht also zweifelsfrei zu dem Ergebnis, dass gegenständlich jedenfalls eine private Bildungseinrichtung vorliegt, welche eine vergleichbare Zielsetzung mit einer öffentlichen Schule erfüllt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof klar ausgeführt hat, ist **schon** bei Vorliegen vergleichbarer Zielsetzungen die Steuerbefreiung zu gewähren.

Es muss also nicht die **gleiche** Zielsetzung, sondern lediglich eine **vergleichbare** Zielsetzung vorliegen (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0003).

Durch obige Ausführungen hat sich das erkennende Gericht (im Gegensatz zum Erkenntnis RV/5100572/2015) nunmehr auch ausführlich mit dieser Voraussetzung auseinandergesetzt.

C) 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.

Da weder der Verwaltungsgerichtshof noch der EuGH klar definiert haben, was unter Bildungseinrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung zu verstehen ist, scheint hier eine bedeutsame Rechtsfrage vorzuliegen, welche noch nicht höchstgerichtlich beantwortet wurde.

Linz, am 3. Jänner 2017

