

GZ. RV/0957-W/02
und RV/2373-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 vom 26. 7. 1999, Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 vom 11. 4. 2001 entschieden:

Den Berufungen zur Umsatzsteuer 1997 und 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Der Berufung zur Körperschaftsteuer 1999 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1997 und 1999 sowie Körperschaftsteuer 1999 werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind den am Ende der Entscheidungsgründe ange- schlossenen Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Umsatzsteuer 1997 beträgt € 10.542,87 (145.073,00 ÖS).

Die Umsatzsteuer 1999 beträgt € 21.036,53 (289.469,00 ÖS).

Die Körperschaftsteuer 1999 beträgt € 1.688,55 (23.235,00 ÖS).

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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19.12.1996 mit dem Zweck gegründet, die wirtschaftliche Abwicklung und Durchführung verschiedener Lehrgänge, die bisher durch den "Verein" erfolgt waren, zu übernehmen. Der "Verein" ist zu 10% an der Bw. beteiligt. Der Gegenstand des Unternehmens umfasst lt. Gesellschaftsvertrag u. a. Ausbildungs-, Fortbildungs- und Forschungstätigkeit auf den Gebieten der Theorie und Praxis der Psychotherapie, Psychoanalyse sowie der angewandten Sozialpädagogik.

Ab dem Sommersemester 1997 wurden durch die Bw. die folgenden Lehrgänge durchgeführt: "Psychotherapeutisches Propädeutikum" (im weiteren Propädeutikum genannt), "Supervision & Organisationsentwicklung" (im weiteren Supervision genannt) sowie "Mediation und Konfliktregelung" (im weiteren Mediation genannt).

Die aus der Durchführung dieser Kurse erzielten Erlöse wurden seitens der Bw. sämtlich steuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 behandelt. Da diese Befreiungsbestimmung jedoch nach Ansicht des Finanzamtes nicht auf sämtliche Erlöse anzuwenden sei, wurde für den Zeitraum 1997 eine Betriebsprüfung hinsichtlich u. a. der Umsatzsteuer durchgeführt. Im Zuge dieser wurde festgestellt, dass die Umsätze aus dem Propädeutikum als unecht steuerbefreit zu beurteilen seien, da die Bw. (konkret ihr Rechtsvorgänger, der "Verein") mit Bescheid vom 28.6.1993 des zuständigen Bundesministeriums für Arbeit, Gesundheit und Soziales als propädeutische Ausbildungseinrichtung im Sinne des Psychotherapiegesetzes anerkannt sei und damit als Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 anzusehen sei. Wie die Betriebsprüfung in ihrem Bericht weiter ausführte, seien die Umsätze aus den Lehrgängen Supervision bzw. Mediation jedoch nicht im Zusammenhang mit der propädeutischen Ausbildung zu sehen und daher nicht unter die Steuerbefreiung zu subsumieren. Diese Umsätze seien daher mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und setzte die Umsatzsteuer dementsprechend für das Jahr 1997 fest. Die Nachforderung daraus betrug ÖS 206.673,--.

Da sich die Tätigkeit hinsichtlich der angebotenen Kurse weder in den Inhalten noch in den Bereichen in den **Folgejahren 1998 und 1999** veränderten, würdigte das Finanzamt den

Sachverhalt dieser Jahre in gleicher Weise. D. h. die Umsätze aus dem Propädeutikum seien steuerfrei zu behandeln. Die Erträge aus den Bereichen Supervision bzw. Mediation seien jedoch der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bzw. 1999 wurden in der Folge dementsprechend erlassen. Die Nachforderung für 1999 betrug ÖS 542.323,--.

Die Bw. erhab am 27.8.1999 gegen den in Folge der Betriebsprüfung zur **Umsatzsteuer 1997** ergangenen Bescheid **rechtzeitig Berufung** und beantragte die Anerkennung als Erwachsenenbildungseinrichtung, die eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt, sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1997 gem. § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 mit Null.

Des Weiteren erhab die Bw. am 11.5.2001 gegen den zur **Umsatzsteuer 1999 sowie zur Körperschaftsteuer 1999** aufgrund Veranlagung erlassenen Bescheid **rechtzeitig Berufung**. Darin beantragte sie die Anerkennung als Erwachsenenbildungseinrichtung, die eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt, sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1999 gem. § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 mit Null. Sie beantragte aber im Falle der rechtmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer die Reduktion der Umsatzsteuer-Basis um den in den Erlösen bisher enthaltenen Steuerbetrag auf netto ÖS 2.259.678,38 sowie die Anerkennung von damit in Zusammenhang stehenden und bisher nicht geltend gemachten Vorsteuerbeträgen. Weiters beantragte sie die Reduktion der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die Umsatzsteuerzahllast und Berücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1999.

In der **Berufsbegründung** führte die Bw. sowohl gegen den Bescheid des Jahres 1997 als auch die Bescheide des Jahres 1999 wie folgt gleich aus.

Soferne **private Schulen und andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtungen** Tätigkeiten ausübten, die einer öffentlichen Schule vergleichbar seien, werden sie diesen gem. § 6 Abs 1 Z 11a UStG 1994 an die Seite gestellt. Das Gesetz differenziere nicht zwischen Berufsausbildung und Berufsförderung. Es gehe somit nicht um die Unterscheidung zwischen einer beruflichen Aus- oder Weiterbildung. Die Bw. (konkret ihr Rechtsvorgänger, der "Verein") sei vom BM für Gesundheit, Sport und Konsumentenschutz durch Bescheid vom 28.6.1993 als **propädeutische Ausbildungseinrichtung** anerkannt worden. Die Erlöse aus diesem Bereich seien durch das Finanzamt als steuerfrei beurteilt worden. Allerdings sei danach die Auffassung vertreten worden, dass alle anderen Umsätze der Bw., wie z. B. Ausbildungskurse zum Mediator unter den Begriff der Berufsförderung fielen und somit nicht der Umsatzsteuerbefreiung unterlagen. Die Bw. sei allerdings der Meinung, dass keine

Weiterbildungskurse angeboten würden, da sämtliche Kurse der Vorbereitung auf die jeweilige Abschlussprüfung für das Berufsbild des z. B. Mediators, Sozialberaters oder Psychotherapeuten dienten. Die Bw. biete die Ausbildung zum Lebens- und Sozialberater sowie zum Mediator an und hielte sich dabei streng an die diesbezüglichen Vorschriften der Gewerbeordnung bzw. die Richtlinien des Österreichischen Berufsverbandes der Mediatoren (ÖBM). Der Abschluss des Lehrganges berechtige zur Eintragung in die MediatorInnenliste des ÖBM und zur Ausübung des Gewerbes "Lebens- und Sozialberatung eingeschränkt auf Mediation". Diese Erfordernisse seien jedoch nicht für die Anerkennung als "vergleichbare allgemein- oder berufsbildende Einrichtung" gem. § 6 Abs. 1 Z 11a UStG nötig, sondern es gehe um die "schulische Tätigkeit" nach anerkannten Ausbildungskriterien.

Ausbildungslehrgänge gleicher Art würden zurzeit in Österreich von diversen Sozialakademien sowie der Universität Klagenfurt angeboten. Die Erlöse dieser Institutionen daraus seien von der Umsatzsteuer befreit. Die Bedingung der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen werde durch die Bw. erfüllt, da der angebotene Lehrstoff mit dem der anderen genannten Einrichtungen übereinstimme. Die Vorgaben für den Inhalt der Kurse sei für alle Ausbildungseinrichtungen (Uni, Sozialakademie etc.) gleich und es würden nur Zeugnisse / Diplome von jenen Einrichtungen anerkannt, die sich an diese Vorgaben hielten. Des Weiteren führt die Bw. an, dass sie vom BM für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten eine Bestätigung bezüglich der Anerkennung als Erwachsenenbildungseinrichtung iSd § 1 Abs. 2 des BG über die Förderung der Erwachsenenbildung erhalten habe. Ergänzend verwies sie auf die zum Thema Umsatzsteuerbefreiung bereits ergangene positive Judikatur des VwGH hinsichtlich des Angebots von Rechtskursen, Vorbereitungskursen für die Gewerbeprüfung sowie der Anerkennung der Wiener Schule für Körperpflege.

Die Bw. brachte weiters vor, dass aufgrund eines Erlasses des BM für Finanzen die Tätigkeit der Vortragenden am BFI unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11b UStG 1994 subsumiert worden sei. Da sich die Ziffer 11b auf Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen sowie Schulen iSd Ziffer 11a beziehe, könne dies nur bedeuten, dass das BFI unter die Steuerbefreiung der Ziffer 11a falle. Damit stelle sich die Frage, warum eine Institution wie das BFI, das sich schwerpunktmäßig sogar mit der Berufsweiterbildung befasst, unter § 6 Abs. 1 Z 11a UStG falle und die Bw. nicht. Dabei ginge es der Bw. allein um die Tatsache, dass sie als berufsbildende Einrichtung nicht anerkannt sei, andere Institutionen, die nicht nur Berufsausbildung sondern auch andere Kurse am Markt anbieten, diese Ausnahmegenehmigung erhielten. Dies widerspräche einerseits dem **Gleichheitsgrundsatz**. Andererseits wäre die Bw. damit am Markt nicht mehr konkurrenzfähig, da sie ihre Preise um

20% Umsatzsteuer erhöhen müsste.

Die Bw. brachte weiters vor, dass in den für 1997 bzw. 1999 ergangenen und beeinspruchten Umsatzsteuerbescheiden lediglich geringe bzw. gar keine **Vorsteuern** berücksichtigt worden seien. Es seien jedoch seitens der Bw. an Vortragende im Jahr 1997 rund 3,1 Mio ÖS und 1999 rund 2,8 Mio ÖS an Honoraren bezahlt worden. Sollte deren Umsatzsteuer noch nicht veranlagt sein, hätte für den Vorsteuerabzug eine Rechnungsberichtigung zu erfolgen und es wären zusätzlich Vorsteuern aus diesen und allen anderen Ausgaben zu berücksichtigen. Der Verwaltungsmehraufwand wäre nicht nur für 1997 und 1999 sondern auch für die Folgejahre beachtlich.

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen ersucht die Bw. daher, ihre Tätigkeit als die einer öffentlichen Schule vergleichbaren Tätigkeit anzuerkennen und bei der Entscheidung vor allem auf die Marktsituation besonderes Augenmerk zu legen.

Infolge mehrerer, zwischen der Bw., deren steuerlichen Vertreterin und der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland geführter Telefonate und Besprechungen wurden seitens der Bw. zu den Fragen Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule hinsichtlich fester Lehrplan, Lehrstoff und organisatorischer Voraussetzungen wie Schulräume, Personal etc. ergänzende Unterlagen beigebracht.

Als Beilage zum Schreiben vom 15.10.2001 legte die Bw. das jeweilige Curriculum sowie Auszüge aus den Semesterprogrammen zu den **Lehrgängen Propädeutikum, Supervision und Mediation** vor. Die genannten Unterlagen betrafen die Jahre 1997 - 1999 bzw. für Mediation die Jahre 1997 und 1998. Die Bw. stellte dar, dass die angebotenen Veranstaltungen den festgelegten Lehrplänen und Ausbildungskriterien der einzelnen Berufsverbände entsprachen. Sie führte aus, dass es hinsichtlich der Psychotherapieausbildung bereits ein Gesetz gäbe, welches die Ausbildung regle. Im Bereich der Mediation existiere zurzeit ein Gesetzesentwurf über die gerichtsnahe Mediation. Dieser sei am 10.9.2002 im Ministerrat behandelt und dem Nationalrat zugeleitet worden.

Im Bezug auf den schulähnlichen Betrieb und dessen organisatorischen Rahmen wies die Bw. durch Vorlage eines schon zur Zeit des "Vereines" bestehenden Kooperationsvertrages mit der Stadt Wien nach, dass sie ständig über Schulräume verfügt habe und verfüge. Ein zentrales Sekretariat wickle alle An- und Abmeldungen ab. Hinsichtlich des Lehrkörpers sei die Vorgangsweise jene, dass zwischen der Bw. und den Lehrpersonen Werkverträge abgeschlossen werden. Damit verpflichten sich diese für die Dauer der jeweiligen Lehrveranstaltungen. Die Bw. verfüge über einen Pool von Lehrenden wovon ein Teil laufend und ein

Teil nach Bedarf eingesetzt werde.

Da die Bw., so wie Universitäten, Sozialakademien und Volkshochschulen, Mitglied bei den jeweiligen Berufsverbänden sei und sich damit verpflichtet habe nach den anerkannten Richtlinien zu unterrichten, sei ihre Tätigkeit durchaus mit einer Tätigkeit einer öffentlichen Schule bzw. berufsbildenden Einrichtung gleichzustellen. Es wäre für die Bw. ein erheblicher Wettbewerbsnachteil, wenn sie die Ausbildungskosten um jene 20% USt erhöhen müsste, von der andere Anbieter befreit sind.

Einlangend am 16.1.2003 und 18.2.2003 brachte die Bw. h. o. weitere Unterlagen bei.

Es wurde ein Schreiben des Bundesministeriums für Soziale Sicherheit und Generationen vom 15.11.2002 vorgelegt, welches nochmals bestätige, dass die Bw. als Rechtsnachfolgerin des "Vereines", aufgrund der dinglichen Wirkung des Bescheides vom 28.6.1993, von Beginn an als propädeutische Ausbildungseinrichtung anerkannt sei.

Des Weiteren informierte die Bw., dass sie nunmehr berechtigt sei den Lehrgang

Supervision als "Lehrgang universitären Charakters" zu bezeichnen sowie den Absolventen dieses Master-Lehrganges den akademischen Grad "Master of Advanced Studies (Supervision)" zu verleihen. Diese Verordnung BGBl II Nr. 153/2003 tritt mit 1.3.2003 in Kraft. Zusätzlich wurden zur Supervisionausbildung Lehrplanvergleiche und diverse Gutachten vorgelegt.

Zur Ausbildung in **Mediation** legte die Bw. ebenfalls einen Lehrplanvergleich mit der Universität Klagenfurt (deren Lehrgang "Soziale Kompetenz für Mediation und Konfliktmanagement in Familie, Wirtschaft, Verwaltung und Umwelt" seit 1.7.2000 mit dem Akademischen Grad Master of Advanced Studies (Mediation) abgeschlossen wird) sowie mit Schulen und öffentlichen Bildungseinrichtungen vor. Aus dem beigefügten Schreiben des Österreichischen Bundesverbandes für MediatorInnen (ÖBM) gehe hervor, dass die durchgeführten Lehrgänge der Bw. im Vergleich mit anderen Ausbildungsträgern, gemessen an Stundenzahl und Qualität, gleichwertig einzustufen seien.

Mit **Schriftsatz vom 31.3.2003** brachte die Bw. zum Bereich der Lehrgänge Mediation nochmals eine Stellungnahme ein. Als Beilage wurde eine Übersicht des Geschäftsführers der Bw. zur Entstehung und Weiterentwicklung des Ausbildungscurriculums "Mediation und Konfliktregelung" beigefügt. Nach Ansicht der Bw. könne eine Vergleichbarkeit des Lehrganges mit öffentlichen Schulen nur dann verlangt werden, wenn diese auch möglich sei. Da die Uni Klagenfurt erst ab dem Jahr 2000 einen derartigen Lehrgang angeboten habe, sei eine Vergleichbarkeit erst ab diesem Zeitraum möglich und nicht für den relevanten Zeitraum 1997 - 1999. Es könne jedoch vom Steuerpflichtigen zur Durchsetzung eines

Rechtsanspruches nichts Unmögliches verlangt werden. Des weiteren verwies die Bw. auf die 6. EU-Richtlinie, Abschnitt X, Artikel 13 worin eine Befreiung des Schul- oder Hochschulunterrichtes festgeschrieben sei. Da eine Vergleichbarkeit mangels Vorhandensein eines universitären Angebotes im relevanten Zeitraum nicht möglich sei, müsse zur Vermeidung der Wettbewerbsverzerrung ein Vergleich mit anderen EU-Staaten möglich sein. In Deutschland würde die Mediationsausbildung nach den gleichen Kriterien wie in Österreich vom Bundesverband Mediation vorgeschrieben. Die Bw. habe vergleichbare 2 Ausbildungen für Mediation in öffentlichen Schulen / Universitäten in Deutschland recherchiert und diese Ausbildungen seien dUSt-befreit.

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit des Inhaltes, sei es nach Ansicht der Bw. nicht zulässig sich allein auf Universitätslehrgänge, die mit "MAS" abschließen zu berufen. Viele Interessierte könnten mangels Erfüllung der Zugangsvoraussetzungen an der Uni diese Ausbildungen nicht absolvieren. Diese Bindung an eine universitäre Basis sei auch seitens des ÖBM (Fachverband) nicht erwünscht. Die Bw. verwies nochmals auf Deutschland, wo Hochschulen auch Lehrgänge ohne MAS-Abschluss anbieten, aber ebenso wie die Bw. 220 Stunden Ausbildungszeit verlangten.

Des Weiteren führte die Bw. aus, dass man bei Absehen von der Tatsache, dass der Universitätslehrgang in Klagenfurt vom Umfang her auch Praxisstunden enthalte, der Lehrstoffinhalt jedenfalls durch den Kurs der Bw. erfüllt werde. Zertifikate der Bw. würden durch den ÖBM den Zertifikaten der Uni Klagenfurt gleichgesetzt.

Die Bw. habe auf dem Gebiet der Mediation Pionierarbeit geleistet. Die Reduzierung der Lehrgangsstunden seit 1997 habe sich aufgrund der Konkurrenzsituation und den geänderten Mindeststundenanforderungen des ÖBM ergeben. Die Bw. werde den Lehrgang "Mediation und Konfliktregelung" demnächst als Masterlehrgang beim BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur einreichen. Die Vorbereitungsarbeiten dazu seien weitgehend abgeschlossen.

Die Bw. verwies nochmals auf die Wettbewerbsverzerrung im Falle der USt-Pflicht für die Umsätze aus dem in Frage stehenden Mediationslehrgang. Es sei ihr unverständlich, dass Universitären Bildungseinrichtungen, dem WIFI, BFI etc. die Steuerbefreiung zugebilligt würde, ihr aber nicht. Im Erkenntnis des VwGH vom 28.4.1976, ZI. 559/75 seien die Protokolle des Finanz- und Budgetausschusses zur Gesetzeswerdung zitiert. Darin werde als Hintergrund für diese Gesetzesstelle die Absicht zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten und den übrigen Privatschulen dargelegt.

Für die Bw. wäre durch die Belastung mit Umsatzsteuer eine solche Verzerrung gegeben.

Sie erfülle sämtliche Erfordernisse (organisatorisch, personell, Lehrplan etc.) für das Vorliegen einer Einrichtung iSd § 6 (1) Z 11a UStG. Es könne ihrer Ansicht nach nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, dass jemand, der als erster einen Ausbildungsbereich gründet, damit bestraft werde, dass er nicht "vergleichbar" sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994** sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen **allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen** insoweit steuerfrei, als es sich um die Vermittlung von **Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art** oder von der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt **und** nachgewiesen werden kann, dass **eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit** ausgeübt wird. Der Begriff der öffentlichen Schule umfasst auch die Hochschulen und Universitäten.

Nach der Rechtssprechung des VwGH (z. B. Erk. v. 25.2.1997, 95/14/0126; 16.5.2002, 96/13/0141) wird als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung ein schulähnlicher Betrieb angesehen, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot, Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne der genannten Bestimmung auszuüben.

Aufgrund der gegebenen organisatorischen Voraussetzungen kann die Bw. als berufsbildende Einrichtung angesehen werden. Sie verfügt sowohl über Schulräume und ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot als auch einen Pool an Lehrenden und Verwaltungspersonal. Dies stellt jedoch nur einen Teil der für die Anwendung der Befreiungsbestimmung nötigen Voraussetzungen dar. Weiters nötig ist der Nachweis, dass die Tätigkeit der Bw. der Tätigkeit einer öffentlichen Schule entspricht.

Die Frage, ob es sich bei der Bw. um eine Bildungseinrichtung handelt, die eine einer öffentlichen Schule vergleichbare Tätigkeit ausübt, ist anhand des Lehrstoffes zu beurteilen. Dazu ist es erforderlich, dass der Lehrstoff in den unterrichteten Gegenständen auch dem Umfang und dem Lehrziel nach wenigstens annähernd dem von öffentlichen Schulen/Universitäten Gebotenen entspricht.

Im Fall der Bw. handelt es sich im in Frage stehenden Zeitraum 1997 - 1999 um 3 verschiedene Bereiche, d. h. Lehrgänge, die hinsichtlich dieses Kriteriums zu beurteilen sind. Dies sind die Lehrgänge Propädeutikum, Supervision und Mediation.

Die Bw. bietet den Lehrgang "**Psychotherapeutisches Propädeutikum**" nach den Ausbil-

dungsinhalten des Psychotherapiegesetzes an. Sie ist mit rechtsgültigem Bescheid des zuständigen Bundesministeriums als propädeutische Ausbildungseinrichtung im Sinne des Psychotherapiegesetzes anerkannt. Der genannte Kurs dient der Berufsausbildung und deckt den Allgemeinen Teil der Ausbildung in Psychotherapie ab. Damit kann sie als Schule bzw. Einrichtung iSd § 6 Z11 UStG angesehen werden. Die **Steuerbefreiung** wurde daher **zu Recht** auf die Erlöse aus dieser Tätigkeit angewendet. Auf andere Leistungen der Bw., wie z. B. Lehrgänge oder Veranstaltungen die, auch wenn sie mit dem Beruf des Psychotherapeuten in Zusammenhang stehen, aber lediglich der Berufsfortbildung dienten oder Zusatzausbildungen sind, ist die Befreiungsbestimmung nicht anzuwenden.

Zu den beiden weiteren Lehrgängen **Supervision bzw. Mediation** bringt die Bw. insbesonders vor, dass derartige Kurse auch an Universitäten (z. B. Klagenfurt, Salzburg, Wien) abgehalten würden. Die von ihr durchgeführten Kurse seien jedenfalls mit diesen vergleichbar und fielen damit unter die Befreiungsbestimmung.

Grundsätzlich wird ein einzelner Lehrgang an der Universität nicht als Vergleichsmaßstab für einen von einer privaten Schule oder einer anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung abgehaltenen Lehrgang herangezogen werden können, da es sich bei dem Lehrgang an der Universität nur um einen Ausschnitt des an der Universität Gebotenen handelt. Anders kann jedoch ein mehrsemestriger Universitätslehrgang gesehen werden, der mit einem akademischen Grad abschließt. Dieser kann gesondert für die Beurteilung der Vergleichbarkeit herangezogen werden; es ist allerdings ein strenger Maßstab anzulegen. Dies bedeutet, dass der von der privaten Schule durchgeführte Lehrgang nicht nur hinsichtlich der Vortragsgegenstände und der Dauer, sondern auch hinsichtlich des Niveaus, der Qualifikation des Lehrgangsverantwortlichen, der Eingangsvoraussetzungen und des Lehrgangsabschlusses dem Lehrgang an der Universität entsprechen muss. Diese Voraussetzungen werden bei von privaten Einrichtungen durchgeführten Lehrgängen insbesondere dann erfüllt sein, wenn es sich um Lehrgänge universitären Charakters gemäß § 27 Universitäts-Studiengesetz (UniStG) handelt, die mit dem akademischen Grad "Master of Advanced Studies" abschließen.

Die Bw. führt seit 1997 den Lehrgang "**Supervision und Organisationsentwicklung**" durch. Der Lehrgang vermittelt Grundlagen in Theorie und Praxiserfahrungen in der Methode Supervision/Organisationsentwicklung. Er dauert 5 Semester und umfasst mindestens 450 Unterrichtsstunden. Den Abschluss des Kurses bildete bisher eine Diplomarbeit mit

Kolloquium.

Mit Verordnung BGBl II 153/2003 vom 21.2.2003 erging die Berechtigung diesen Lehrgang als "Lehrgang universitären Charakters" zu bezeichnen. Der Lehrgang schließt mit dem akademischen Grad "Master of Advanced Studies (Supervision)" ab. Die Verordnung tritt mit 1.3.2003 in Kraft. Durch die Anerkennung als Masterlehrgang ist ab dem Jahr 2003 für den Zeitraum der Berechtigung die Gleichwertigkeit dieses Lehrganges mit den an Universitäten durchgeführten Masterlehrgängen als gegeben zu sehen. Da die Bw. in Kooperation mit dem "Verein" den wirtschaftlichen Ausbildungsbetrieb durchführt und daraus sämtliche Einnahmen tätigt, kann ab 2003 jedenfalls für diesen Lehrgang die Befreiungsbestimmung angewendet werden.

Ob diese den Universitäten gleichwertige Tätigkeit auch für den berufungsrelevanten Zeitraum 1997 - 1999 vorgelegen ist, ist jedoch separat zu beurteilen. Die Bw. hat im Berufungsverfahren das entsprechende Lehrgangs-Curriculum "Supervision" vorgelegt. Aus den vorgelegten Lehrplanvergleichen sowie einem Mitteilungsblatt der Universität Wien aus dem Studienjahr 1997/98 zum mehrsemestrigen "Universitätslehrgang Psychosoziale Supervision und Coaching" ist abzuleiten, dass der Lehrgang den die Bw. 1997 - 1999 abgehalten hat, als weitgehend mit diesem Universitätslehrgang ident zu beurteilen ist. Der Vergleich ergibt weiters, dass dieser Lehrgang auch bereits damals hinsichtlich der Dauer, den Vortragsgegenständen, dem Niveau, der Qualifikation des Lehrgangsverantwortlichen, den Zulassungsvoraussetzungen und dem Lehrgangsabschluss in gleicher Art und Weise durchgeführt worden ist.

Es ist daher aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates der Schluss zulässig, dass schon der in den Jahren 1997 - 1999 vorgetragene Lehrstoff, sowohl dem Umfang als auch dem Lehrziel nach, dem Lehrstoff der mehrsemestrigen Universitätslehrgänge entsprochen hat. Die Tätigkeit der Bw. im Bezug auf den Lehrgang "Supervision" kann daher schon für den fraglichen Zeitraum 1997 - 1999 als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit eingestuft werden. Hinsichtlich der Erlöse aus dem Lehrgang "Supervision und Organisationsentwicklung" ist die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 11 UStG somit anwendbar.

Den Berufungen ist in diesem Punkt statzugeben.

Die nachstehenden Beträge **Erlöse Supervision** sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einzubeziehen:

1997: ÖS 369.600,-

1999: ÖS 794.800,--

Zuletzt sind die Berufungen der Bw. dahingehend zu beurteilen, ob bei den ebenfalls im berufungsrelevanten Zeitraum durchgeführten Lehrgängen "**Mediation und Konfliktregelung**" hinsichtlich des Lehrstoffes und Umfangs die Vergleichbarkeit mit dem an öffentlichen Schulen/Universitäten Gebotenen vorliegt und damit die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 11 UStG auf die Erlöse aus dieser Tätigkeit anzuwenden ist.

Dazu ist grundsätzlich anzumerken, dass es im berufungsrelevanten Zeitraum 1997 - 1999 keine universitären oder an anderen öffentlichen Schulen durchgeführte Ausbildungen für Mediation gab, die zu einem Vergleich im Sinne der Befreiungsbestimmung heranzuziehen wären. Selbst wenn, wie bei der Bw. ein schulähnlicher Betrieb gegeben war, kann allein dadurch die Befreiungsbestimmung auf die Erträge aus den Lehrgängen für Mediation nicht angewendet werden. Bisher hat der Gesetzgeber keine Regelungen getroffen, eine derartige Berufsausbildung auch an öffentlichen Schulen durchzuführen, Lehrpläne vorzugeben oder z. B. aufgrund eines Berufsgesetzes dementsprechende Ausbildungseinrichtungen als Schulen bescheidmäßig anzuerkennen.

Es liegt für den Zeitraum 1997 - 1999 keine gesetzliche Grundlage vor die Bw. für ihre Tätigkeit auf dem Gebiet der Mediationsausbildung durch die Anwendung der Befreiungsbestimmung zu fördern oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden (VwGH vom 28.4.1976, Zl. 559/75), da es keinen Wettbewerb mit öffentlichen Schulen in diesem Bereich gab. Es ist somit für diesen Zeitraum auch kein Rechtsanspruch der Bw. auf Anwendung dieser Bestimmung abzuleiten.

Der Verweis der Bw., dass aufgrund der 6. EU-Richtlinie, Abschnitt X, Artikel 13, Absatz 1, Buchstabe i) der Schul- und Hochschulunterricht von der Umsatzsteuer zu befreien sei, führt ebenfalls zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes. Denn auch in der Richtlinie wird auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie andere Einrichtungen mit der vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung abgestellt. Somit richtet sich die Befreiung nach der jeweils nationalen gesetzlichen Bestimmung, also ebenfalls nach dem Vorhandensein öffentlicher Einrichtungen und stellt auf einen Vergleich mit diesen ab. Welche konkreten Bedingungen zu erfüllen sind um z. B. als öffentliche Einrichtung oder eine dieser ähnlichen Einrichtung zu gelten, ist aus der Richtlinie nicht abzuleiten sondern jeweils innerstaatlich zu regeln. Damit ist aber nicht davon auszugehen, dass zwischen den Mitgliedstaaten homogene Verhältnisse vorliegen um "über die Grenze" schlüssige Vergleiche durchführen zu können. Das Argument der Bw. die von ihr durchgeführten Lehrgänge mit in

Deutschland steuerbefreiten Lehrgängen zu vergleichen führt deshalb ins Leere. Dies auch deswegen, da es sich bei den durch die Bw. recherchierten Daten um Angaben zu Ausbildungen aus dem Jahr 2002/2003 handelt. Im Fall der Bw. wären jedoch nur Sachverhalte der Jahre 1997 - 1999 als entscheidungsrelevant zu beurteilen.

Die Bw. führt in ihrer Berufung an, dass an der Universität Klagenfurt der Universitätslehrgang "Soziale Kompetenz für Mediation und Konfliktmanagement in Familie, Wirtschaft, Verwaltung und Umwelt" geführt wird, der mit dem akademischen Grad "Master of Advanced Studies (Mediation)" abschließt. Der von der Bw. angebotene Kurs sei jedenfalls mit diesem als gleichwertig anzusehen und entspräche hinsichtlich Umfang und Lehrziel dem von Universitäten Gebotenen.

Aus den vorliegenden Unterlagen wie Curriculum und Lehrplanvergleich ist ersichtlich, dass der durch die Bw. im Zeitraum 1997 - 1999 durchgeführte Kurs 4 bzw. 3 Semester mit einer Gesamtstundenanzahl von rd. 220 Stunden ohne Praxisstunden umfasst. Die Absolventen erhalten ein Diplomzeugnis, welches die Befähigung zur Ausübung der Methode Mediation dokumentiert und durch den Österr. Bundesverband der MediatorInnen (ÖBM) anerkannt ist. Der seitens der Bw. zum Vergleich genannt Universitätslehrgang an der Universität Klagenfurt wurde erst 1999/2000 ins Leben gerufen und wird aufgrund der Verordnung vom 1.7.2000 mit dem akademische Grad "Master of Advanced Studies (Mediation)" abgeschlossen. Der Kurs dauert 4 Semester und umfasst inkl. Praxis insgesamt 800 Unterrichtsstunden.

Wenn nun auch ab dem Jahr 2000 eine öffentliche Einrichtung die Ausbildung Mediation anbietet und sich damit die Möglichkeit des Vergleichs für die Bw. ergibt, so kann dennoch daraus nicht rückwirkend für die Jahre 1997 - 1999 die Anwendung der Befreiungsbestimmung auf die Bw. abgeleitet werden.

Die Bw. argumentiert weiters, dass auf die Erlöse aus den Mediationslehrgängen die Befreiungsbestimmung deshalb anzuwenden sei, da auch das BFI mit vergleichbaren Kursen der Steuerbefreiung unterliege. Dieses Argument ist insofern zu widerlegen, als aufgrund der Gesetzesbestimmung Vergleiche hinsichtlich der Tätigkeit jeweils nur mit Lehrplänen der öffentlichen Schulen durchzuführen sind und es sich bei dieser Institution um keine öffentliche Schule handelt.

Hinsichtlich des durch die Bw. aufgrund der Versteuerung angeführten vermeintlichen Wettbewerbnnachteils gegenüber dem BFI ist anzumerken, dass daraus keine Begründung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung abgeleitet werden kann. Die Gesetzesbestimmung bezieht sich (wie aus den Materialen hervorgeht) lediglich auf den möglichen Wettbewerb

zwischen Privatschulen und Schulen mit Öffentlichkeitsrecht. Die Bw. aber tritt 1997 - 1999 auf einem Markt auf, wo eine derartige Konkurrenz nicht besteht. Neben dem BFI gibt es noch andere österreichweite Anbieter für derartige Lehrgänge, die jedoch mit ihren Erlösen der Umsatzsteuer unterliegen.

Zum Vorbringen der Bw., dass es seit 2001 einen Gesetzesentwurf zum "Bundesgesetz über gerichtsnahe Mediation" gibt, darin einerseits das Berufsbild und andererseits die Ausbildung geregelt seien und die angebotenen Mediationslehrgänge den genannten Anforderungen entsprächen, ist festzuhalten. Ein bis dato lediglich als Entwurf vorliegendes Gesetz kann nichts an der Beurteilung der Situation für die Jahre 1997 - 1999 ändern. Selbst wenn darin die Vorgaben für anzuerkennende Ausbildungseinrichtungen/"Schulen" enthalten sind, ist es ungewiss mit welchem Inhalt und wann konkret das Gesetz in Kraft treten wird. Eine Steuerbefreiung für Zeiträume, die lange vor der Gesetzeswerdung liegen, kann daraus jedenfalls nicht abgeleitet werden.

Infolge des für den Zeitraum 1997 - 1999 gegebenen Sachverhaltes und dessen rechtliche Würdigung ist die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 auf die Erlöse der Jahre 1997 und 1999 aus dem Lehrgang "Mediation und Konfliktregelung" nicht anzuwenden.

Die Berufungen sind in diesem Punkt abzuweisen.

Die nachstehenden Nettobeträge sind daher der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer hinzuzurechnen:

1997: ÖS 868.083,33

1999: ÖS 1.547.528,38

Wenn die Bw. vorbringt, dass bei Versteuerung der Erlöse aus dem Titel Mediation in den Jahren 1997 und 1999 auch entsprechende **Vorsteuerbeträge** aus den dazugehörigen Honoraraufwendungen in Anrechnung zu bringen seien, so ist ihr grundsätzlich Recht zu geben. Um jedoch Vorsteuern aus den Honoraren beanspruchen zu können, sind dem § 11 UStG 1994 entsprechende (eventuell berichtigte Rechnungen) beizubringen. Nur eine gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann als Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Zusätzlich ist zu beachten, dass der Vorsteuerabzug erst in jenem Besteuerungszeitraum zulässig ist, in den die Rechnungsausstellung (-berichtigung) fällt. Da die der Bw. für den

berufungsrelevanten Zeitraum vorliegenden Honorarrechnungen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllen, können in den Jahren 1997 und 1999 daraus keine Vorsteuern berücksichtigt werden.

Durch die Bw. wurde weiters vorgebracht, dass im Zuge der Veranlagung des Jahres 1999 aber auch keine Vorsteuern aus den übrigen Aufwendungen in Anrechnung gebracht worden seien.

In diesem Punkt wird als erwiesen angenommen, dass für die mit der steuerpflichtigen Tätigkeit der Bw. im Zusammenhang stehenden Aufwendungen an die Bw. Rechnungen im Sinne des § 11 Abs 1 UStG 1994 ausgestellt und ihr zugeleitet worden sind. Es werden daher entsprechend der Judikatur des VwGH Vorsteuern, in diesem Fall aliquot zu den steuerpflichtigen Erträgen, geschätzt. Ein Vorsteuerbetrag in Höhe von ÖS 30.000,-- wird somit 1999 in Abzug gebracht.

Hinsichtlich der **Körperschaftsteuer 1999** wurde durch die Bw. in der Berufung beantragt, eine sich ergebende Nachzahlung an Umsatzsteuer bei Ermittlung des Betriebsergebnisses als Passivpost zu berücksichtigen.

Im Hinblick auf das Erfordernis einer periodengerechten Ermittlung des Betriebsergebnisses wird dementsprechend die Bemessungsgrundlage neu berechnet.

Der Berufung wird daher stattgegeben.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie der Steuern:

Text	Bemessungsgrundlage	Steuer
Umsatzsteuer 1997	in ÖS	in ÖS
Gesamtumsatz	4.650.543,33	
Umsätze 0%	3.782.460,00	
Umsätze 20%	868.083,33	173.616,67
abzüglich Vorsteuer		-28.544,00
Zahllast gerundet		145.073,00
Zahllast 1997 in Euro		10.542,87

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Umsatzsteuer 1999		
Gesamtumsatz	4.606.334,05	
Umsätze 0%	3.008.989,00	
Umsätze 20%	1.597.345,05	319.469,01
abzüglich Vorsteuer geschätzt		-30.000,00
Zahllast gerundet		289.469,00
Zahllast 1999 in Euro		21.036,53

Körperschaftsteuer 1999		Bemessungsgrundlage
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung		159.148,00
abzüglich Passiv. Umsatzsteuer		-289.469,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsentscheidung		-130.321,00
die Körperschaftsteuer beträgt		0,00
somit Mindestkörperschaftsteuer		24.080,00
abzügl. anrechenbare Steuer		845,00
Abgabenschuld		23.235,00
KSt in Euro		1.688,55

Wien, am 10. April 2003