



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P., K., vertreten durch Peter Wohlfarth, Wirtschaftsprüfer, 5020 Salzburg, Roseggerstraße 23, vom 16. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 14. November 2001 betreffend Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Jahre 1997 und 1998 sowie Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 wird als zurückgenommen erklärt.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 1999 wird Folge gegeben. Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bzw. die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden Kommandit Erwerbsgesellschaft (Bw.) handelt es sich um einen Zusammenschluss mehrerer Personen (Privatlehrer) zum Zwecke der "Gesangs- und Stimmbildung".

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) über den Zeitraum 1997 bis 1999 wurden die in Rechnung gestellten Honorare an die Schauspielschule Kraus der Umsatzsteuerpflicht unterzogen, da lt. Ansicht der BP die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z. 1 lit. b UStG 1994, wonach die von Privatlehrern an öffentlichen Schulen erbrachten Leistungen der Steuerfreiheit unterliegen, nicht zur Anwendung kommen würde.

Der Begriff Privatlehrer umfasse Lehrpersonal ohne Angestelltenverhältnis (im vorliegenden Fall K.O.), wenn Unterricht an öffentlichen Schulen erteilt und von dieser beauftragt werden würde. Die Vorschrift nach § 6 Abs. 1 Z. 1 lit. b UStG 1994 würde aber nicht im Zusammenhang mit der Beauftragung von Personenzusammenschlüssen zum Tragen kommen. Nach Angaben der Direktorin der Schauspielschule K., Fr. M.Ks.s, wäre der Auftrag an die Bw. erteilt worden, und die Honorarnoten von der Bw. ausgestellt und die Zahlungen auf das Konto der Bw. geleistet worden.

Die Honorarerlöse wären daher von der BP dem Normalsteuersatz von 20 % unterworfen und die Vorsteuern entsprechend anteilmäßig in Höhe von S 9.792,06, S 5.313,72 und S 4.328,27 nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden. Die steuerpflichtigen Umsätze lt. BP wurden wie folgt ermittelt.

	Summe der Zahlungen	netto	20 % UStG
1997	201.720,00	168.100,00	33.620,00
1998	114.840,00	95.700,00	19.140,00
1999	47.420,00	39.516,67	7.903,33
		303.316,67	60.663,33

Auf Grund der Nachversteuerung der Honorarerlöse wären diese mit den Nettobeträgen weiters als Betriebseinnahmen berücksichtigt und die bisher nicht abzugsfähigen Vorsteuern von S 5.313,72 und S 4.328,07 für 1998 und 1999 als Betriebsausgaben neutralisiert worden.

Mit Eingabe vom 6. Dezember 2001 wurde form- und fristgerecht Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme und Feststellung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 1999 erhoben und eingewendet, dass die BP die sachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 6 Z. 11a UStG betreffend die Schauspielschule Kraus nicht angezweifelt hätte, sodass die Steuerbefreiung gem. § 6 Z. 11b leg. cit. unstrittig gewesen wäre, wenn z.B. der Gesellschafter K.O. die unterrichtende Tätigkeit persönlich abgerechnet hätte.

Von der BP wäre somit keine Sachverhaltsbeurteilung vorgenommen, sondern ohne Begründung lediglich die Auffassung der Finanzverwaltung lt. Umsatzsteuerrichtlinien 2000, RZ 879 übernommen worden.

Die Umsatzsteuerrichtlinien würden jedoch nur einen Auslegungsbehelf zum Umsatzsteuergesetz 1994 darstellen, und über die gesetzlichen Bestimmungen

hinausgehende Rechte und Pflichten daraus nicht abgeleitet werden können. Auch würde die enge Auslegung des Wortbegriffes einer teleologischen Interpretation der Begünstigungsvorschrift widersprechen.

In diesem Zusammenhang verweise der steuerliche Vertreter weiters auf die ursprüngliche Auslegung der Befreiungsvorschrift bei ärztlichen Praxisgemeinschaften. Die Finanzverwaltung hätte in diesem Zusammenhang ursprünglich ebenso eine ablehnende Haltung eingenommen und nun die Umsatzsteuerrichtlinien eine Steuerbefreiung auch für Gruppenpraxen in der Rechtsform einer Erwerbsgesellschaft anerkannt.

Im Sinne einer einheitlichen Vorgangsweise bzgl. Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit des Steuerrechtes sei daher lt. Ansicht des steuerlichen Vertreters diese Auslegung auch auf die gleich lautende Befreiung für Umsätze von Privatlehrern anzuwenden.

Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung sei darüber hinaus wie folgend dargelegt rechtswidrig und zu eng ausgelegt worden:

Das Umsatzsteuergesetz hätte die bisher geltende Steuerbefreiung für Privatschulen ab dem 1.1.1995 ergänzt, und damit eine unechte Steuerbefreiung für Privatlehrer an öffentlichen und steuerbefreiten Schulen zugestanden. Der Begriff Privatlehrer wäre im Gesetz nicht definiert worden und der Privatlehrer daher als Gegenstück zum angestellten Lehrer zu definieren. Damit sei jede Art von Unterrichtserteilung durch selbständig tätiges Lehrpersonal betroffen und eine Einschränkung dieser Bestimmung auf Einzelpersonen weder aus dem Gesetz noch den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen.

Die Befreiung nach Z. 11 a leg.cit. sei daher in Analogie zur Befreiung nach Z. 19 leg.cit. zu sehen, und da kein Bezug auf Personenzusammenschlüsse genommen werden würde, die enge Auslegung auf die Leistungserbringung durch eine Person daher nicht gesetzeskonform. Lt. Erkenntnis des VwGH vom 24. Mai 1984, Zl. 83/15/0018 sei die Befreiung auch dann anzuwenden, wenn sich Angehörige freier Berufe zu einem Unternehmen zusammengeschlossen hätten. Voraussetzung sei jedoch weiterhin die persönliche Leistungserbringung.

Der Unterricht an der Schauspielschule K.. würde von Herrn K.O. persönlich erteilt, und somit entsprechend das durch den Zusammenschluss gebildete Unternehmen als solches eine freiberufliche (privater Unterricht) Tätigkeit entfalten. Die persönliche Leistungserbringung wäre auch von der BP nicht bezweifelt worden.

Auf Basis dieser Rechtsprechung des VwGH sei daher die Bestimmung nach Z. 11 leg.cit. auch auf Zusammenschlüsse von Privatlehrern in der Rechtsform von Personengesellschaften, die als solche nach außen auftreten und unterrichtende Leistungen erbringen, anzuwenden (auch Kommentar zum UStG 1994, Ruppe, Rz 417/17).

Die Rechtsauffassung würde darüber hinaus auch durch eine richtlinienkonforme Auslegung des Art 13 Abs. 1 lit.j der 6. EG-RL gestützt. Danach würde sich die Befreiung auf "den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht" beziehen, und sei die Form des Unternehmens für die Anwendung der Befreiungsvorschrift nicht von Bedeutung.

Mit Schreiben vom 3 Juni 2005 wurde betreffend die Berufung gegen die Wiederaufnahme der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 und 1998 ein Mängelvorhalteverfahren gemäß § 250 Abs. 1 BAO durchgeführt und in der Folge von der Bw. wie folgt beantwortet:

Die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der bisher steuerfreien Umsätze hätte zweierlei (im folgenden dargestellte) Auswirkungen auf die Gewinnermittlung. Einerseits seien die Honorarerlöse mit den Nettobeträgen als Betriebseinnahmen anzusetzen und würden sich somit um die geforderte Umsatzsteuer wie folgend dargestellt reduzieren, andererseits würden durch den Wegfall der umsatzsteuerfreien Einnahmen die nichtabzugsfähigen Vorsteuern als Betriebsausgaben reduziert.

	Brutto	Netto	MWSt	Nachforderung
1997	201.720,00	168.100,00	33.620,00	MWSt =
1998	114.840,00	95.700,00	19.140,00	Mindereinnahme
1999	47.420,40	39.517,00	7.903,40	
			60.663,40	
		VSt		
1997	Nicht als Aufwand geltend gemacht		9.792,06	
1998	Gewinnerhöhend	5.313,72		
1999	Gewinnerhöhend	4.328,07		
		9.641,79		
Änderung des Anteils der Gesellschafter an Einkünfte	W.S.	Of.K.	Of.R.	Gesamt
1997	-11.206,67	-11.206,67	-11.206,67	-33.610,00
1998	3.583,41	-8.649,69	-8.760,00	-13.826,28
1999	3.671,45	-3.623,39	-3.623,39	-3.575,33
	-3.951,81	-23.479,75	-23.590,05	-51.021,61

Im Rahmen einer Ergänzung vom 9. August 2005 wurde die Tätigkeit des Herrn K.O. durch die Schule K.. als persönliche Unterrichtserteilung beschrieben, entsprechend der ständigen Rechtsprechung vom 24. Mai 1984, 83/15/0018. Die Schauspielschule K.. sei eine berufsbildende Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht, und würden Schüler im Alter zwischen 18 und 25 Jahren eine umfassende dreijährige Ausbildung erhalten. Herr K.O. wäre für die Fächer Stimmbildung im 1. Jahrgang, Gruppenunterricht und Gesang im 2. und 3. Jahrgang, Einzelunterricht engagiert worden. Im Fach Stimmbildung würde zu Beginn Musiktheorie und in der Folge richtige Atemführung, Stimmsitz sowie Phonetik unterrichtet. An Hand verschiedener Stimmübungen würden die jungen Stimmen geschult, und die Schüler je nach individuellen Fähigkeiten bzgl. Sprechgesang, Couplets über Musical bis zu klassischen Liedern und Opernarien unterrichtet. Die einstudierten Lieder würden am Ende des jeweiligen Schuljahres im Rahmen eines Liederabends zur Aufführung gebracht. Das Ziel am Ende des

dritten Ausbildungsjahres sei eine Diplomprüfung in Form eines Vortrages eines Liedes frei nach Wahl. Die Abrechnung wäre auf Wunsch über die Bw. erfolgt.

Die Befreiungsbestimmung der Zi 11 leg.cit. sei daher auch auf Zusammenschlüsse von Privatlehrern in der Rechtsform einer Personengesellschaft, die nach außen auftreten und unterrichtende Leistungen erbringen anwendbar.

Mit Schreiben vom 9. August 2005 wurde weiters der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw (in der Rechtsform einer Kommandit Erwerbsgesellschaft) hat an die Schauspielschule K.. - eine Lehranstalt mit Öffentlichkeitsrecht nach Erlass des BMfUKuS Zl.24.375/2-4/77- Honorarrechnungen ohne Umsatzsteuer für durch ihren Mitarbeiter K.O. namens der Bw. vorgenommene Lehrtätigkeit gelegt und in den Umsatzsteuererklärungen als unecht steuerbefreit ausgewiesen.

Von der Betriebsprüfung wurden diese als unecht steuerbefreit ausgewiesenen Umsätze der Umsatzsteuer (20%) unterzogen, da laut Verwaltungspraxis die Bestimmung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG nur die unterrichtende Tätigkeit von Privatlehrern eine höchstpersönliche Wissensvermittlung von natürlichen Personen beinhalten, und daher die unechte Befreiung nur für natürliche Personen zutreffen würde. Die Schauspielschule K.. wurde unstrittig als eine Einrichtung iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 beurteilt.

Vom steuerlichen Vertreter wird diesbezüglich auf die ursprüngliche Auslegung der Befreiungsvorschrift bei ärztlichen Praxisgemeinschaften verwiesen. Die Finanzverwaltung hätte in diesem Zusammenhang ebenso eine ablehnende Haltung eingenommen und würden nun die Umsatzsteuerrichtlinien entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Steuerbefreiung auch für Gruppenpraxen in der Rechtsform einer Erwerbsgesellschaft anerkennen. Diese Rechtsauffassung würde auch durch eine richtlinienkonforme Auslegung des Art 13 Abs. 1 lit j der 6. EG-RL gestützt.

Strittig ist im vorliegenden Fall somit, ob die Umsatzsteuerbefreiung (gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994) auch für Privatlehrer in der Rechtsform einer Kommandit Erwerbsgesellschaft zur Anwendung kommt.

Rechtslage: § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994)

"Von den unter § 1 Abs.1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei...

"a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemein bildenden oder Berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemein bildender oder Berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und

nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird;

b) die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a;"

In den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 wird ausgeführt:

"Rz 879: Der Begriff Privatlehrer umfasst nicht angestelltes Lehrpersonal, das Unterricht an öffentlichen Schulen oder umsatzsteuerbefreiten Schulen erteilt und von diesen Einrichtungen beauftragt wird. Die Vorschrift kann nicht angewendet werden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden".

Im vorliegenden Fall ist weiters auf die Auslegung des Art 13 Abs. 1 lit j der 6.EG-RL zu verweisen:

Art. 13 Teil A der 6. EG -Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (7/388/EWG) - ABl. 1977 Nr. L 145/1 in der Fassung der Richtlinie 98/80/EG vom 17.10.1998, ABl. Nr. L 281/31 f.:

"A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:.....

i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung:

j) den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht;..."

Die englische Version der lit. j lautet:

(j) tuition given privately by teachers and covering school or university education;

Die französische Version der lit. j lautet:

(j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

Hinsichtlich der Rechtsformenneutralität des unterrichtenden Unternehmens iSd § 6 Abs. 1 Z

11 lit b UStG 1994 bzw. Art 13 Teil A Abs. 1 lit j 6. MWSt-Richtlinie (77/388/EWG) folgt der

Senat 11 des Bereiches Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien der

Berufungsentscheidung des Senates 5 (Referent) der Außenstelle Linz des UFS vom 16. April

2004, RV/1409-L/02 sowie der Berufungsentscheidung des Senates 7 der Außenstelle Wien

des UFS vom 5. November 2004, RV/1175-W/03.

In diesen Entscheidungen wird wie folgt ausgeführt:

Mit dem UStG 1994 wurde weiters die schon bisher geltende Steuerbefreiung für

Privatschulen und andere allgemein bildende oder Berufsbildende Einrichtungen ab dem

1.1.1995 ergänzt worden. § 6 Abs. 1 Z 11 lit b leg cit sieht nunmehr eine unechte Steuerbefreiung auch für die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen bzw. an den in Z 11 lit a genannten Privatschulen und Einrichtungen vor. Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage handelt es sich dabei um eine Steuerbefreiung der Tätigkeit von "selbständigen Lehrern". Sie wurden in das UStG aufgenommen, um der Vorschrift des Art 13 Teil A Abs. 1 lit j der 6. EG Richtlinie zu entsprechen, wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht – wie der Schul- oder Hochschulunterricht überhaupt (lit i) – als dem "Gemeinwohl dienende Tätigkeit" steuerfrei zu stellen ist.

Die hier maßgeblichen Befreiungsbestimmungen sollen private Anbieter den öffentlichen Einrichtungen gleichstellen, sofern diese Anbieter auch vergleichbare Organisationsstrukturen und Lehrinhalte aufweisen.

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

Universitäten erfüllen andere Aufgaben als "öffentliche Schulen" (vgl. § 1 UOG sowie § 1 AHStG). Sie werden verwaltungsrechtlich nicht durchwegs zu diesen gezählt.

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG wird sich aber - richtlinienkonform verstanden - dennoch auch auf die Tätigkeit von selbständig tätigen "Privatlehrern an Hochschulen" (oder ähnlichen Ausbildungsstätten) erstrecken.

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 Einwendungen betreffend lit b) würden in logischer Fortsetzung dieses Grundgedankens die Unterrichtserteilung von "Privatlehrern" an öffentlichen Schulen und an den nach lit a) begünstigten privaten Einrichtungen gleichstellen.

Gemeinschaftsrechtlich beruht die in Frage stehende Befreiung 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.

Die Richtlinienregelung gibt dem Mitgliedstaat somit eine gewisse Freiheit bei der Auswahl der befreiten Einrichtung zu.

Nach der EuGH-Judikatur sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen (nach Art 13 der 6. EG-RL) umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede entgeltliche Leistung der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 6 Tz 10). Daneben ist aber auch der Grundsatz, dass die Besteuerung der Umsätze nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen darf, zu beachten, denn die Befreiung kann wettbewerbsverzerrend wirken, sofern Umsätze in erster Linie an zum Vorsteuerabzug berechnete Abnehmer erbracht werden und eine Konkurrenz zu Bildungseinrichtungen besteht, welche die Befreiungsvoraussetzungen nicht erfüllen.

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. Es wird damit - innerhalb des von der 6. MwSt-Richtlinie aufgestellten Rahmens - festgelegt, welche Zielsetzungen eine Einrichtung verfolgen muss, um unter die Befreiungsbestimmung fallen zu können.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Unterrichtsleistung von Privatlehrern an nicht öffentlichen Schulen nur insoweit befreit, als es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeiner Art, Berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt.

Nach der österreichischen Gesetzesfassung bezieht sich die Befreiung auf Leistungen, die von "Privatlehrern" an (öffentlichen und steuerbefreiten) Schulen erbracht werden. Es geht also um Leistungen von nicht in Arbeitnehmereigenschaft tätigem Lehrpersonal an den fraglichen Schulen. Leistungsempfänger sind nach dieser Regelung die Schulen (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 6 Tz 316).

In der EuGH Entscheidung Rs. C-453/93, Bulthuis-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, dass im Interesse der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Zwecks der Befreiung die Befreiungsbestimmungen unabhängig von der Bezeichnung oder der Rechtsform des Wirtschaftsteilnehmers zugunsten der genannten Tätigkeiten anzuwenden sind.

Diese Judikaturlinie und die Rechtsformneutralität der Leistungsverfügung hat den EuGH am 6.11.2003, C-45/01 in der Rechtssache Christoph-Dornier-Stiftung erneut beschäftigt; ärztliche und ärztähnliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin sind unabhängig davon befreiungsfähig, in welcher Rechtsform die jeweiligen Leistungen erbracht werden.

Die Befreiung eines Umsatzes nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Lieferungen oder sonstige Leistungen) führt dazu, dass das Entgelt für eine steuerbare Leistung nicht der Umsatzsteuer unterworfen ist. Das bedeutet, dass der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer abzuführen hat, bzw dass der Leistungsempfänger seinerseits eine Leistung ohne

Umsatzsteuerbelastung erhält, die im Gegenzug den selbigen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die unechten Befreiungen führen, soweit sie innerhalb der Unternehmerkette gewährt werden, zu einer Kumulativwirkung, weil die nichtabzugsfähige Vorsteuer in den Preis der Leistung des befreiten Unternehmers eingeht und damit auf der nächsten Stufe zum Kostenfaktor wird. Steuerbefreiungen innerhalb der Unternehmerkette führen daher idR im Vergleich zur Steuerpflicht nicht zu einer Entlastung, sondern, sofern die nicht abziehbare Vorsteuer im Preis weitergegeben wird, zu einer Mehrbelastung, die sich für den Fiskus in einem Mehraufkommen, für den Letztverbraucher in einem höheren Preis niederschlägt. Der Gesetzgeber zieht daraus den Schluss, dass unechte Steuerbefreiungen nur für Leistungen sinnvoll sind, die an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger erbracht werden.

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 Einrichtungen, 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 ist in unmittelbarer Anwendung der 6. MwSt-Richtlinie mit der vom EuGH interpretierten Bedeutung die Bw. (in der Rechtsform einer KommanditErwerbsgesellschaft) durchaus als "Privatlehrer" im Sinn der Befreiungsbestimmung anzuerkennen.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) ist somit die Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht laut EG-Richtlinie unabhängig davon zu befreien, ob sie durch öffentliche Einrichtungen, andere vergleichbare Einrichtungen oder Privatlehrer erfolgt. Befreit werden soll offensichtlich die Unterrichtserteilung als solche unabhängig davon, von wem der Unterricht erteilt wird. Wesentlich für die Befreiung ist somit die Tätigkeit und nicht, wer diese ausführt. Da die unterrichtende Tätigkeit den Anknüpfungspunkt für die Befreiung bildet, muss es für die Anwendbarkeit der Befreiung insbesondere unerheblich sein, in welcher Rechtsform der "Privatlehrer" auftritt.

Nach Ansicht des UFS liegt im gegenständlichen Fall auch eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit vor. Die angebotenen Lehrinhalte der Schauspielschule K.. wie "Gesang, Stimmbildung, Tanz, Körper- und Bewegungstraining, Akrobatik, Literaturgeschichte" sind durchaus mit dem einer öffentlichen Schule bzw. Hochschule (wie M.R.) vergleichbar.

Entgegen der von der Betriebsprüfung bzw. der in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vertretenen Meinung kommt nach Ansicht des UFS die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG daher auch dann zur Anwendung, wenn es sich bei dem den maßgeblichen Umsatz ausführenden

Unternehmen um keine Einzelperson, sondern um einen Personenzusammenschluss oder eine juristische Person handelt.

Eine weite Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 ergibt sich auch aus dem erkennbaren Gesetzeszweck und dem Gemeinschaftsrecht. Erkennbarer Zweck der Befreiung ist, die Unterrichtsleistung für den Letztverbraucher steuerfrei zu halten. Daher wird nicht nur der Umsatz der Schule, sondern auch der vorgelagerte Umsatz befreit. Dieser Gesetzeszweck wird nur erreicht, wenn der Begriff des Privatlehrers entsprechend weit ausgelegt wird. Zudem verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei der Besteuerung unterschiedlich behandelt werden.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Die einheitlichen und gesonderten Einkünfte gemäß § 188 BAO werden wie folgt festgestellt:

1997:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit gesamt	184.344 S
	13.396,80 €
Gewinn/Verlustanteil S.W.	
StNr. 01, Finanzamt 1	-331 S
	-24,05 €
Gewinn/Verlustanteil O.K.	
StNr02, Finanzamt 2	92.338 S
	6.710,46 €
Gewinn/Verlustanteil O.R.	
StNr. 03, Finanzamt 2	92.337 S
	6.710,39 €
1998:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit gesamt	156.524 S
	11.374,04 €
Gewinn/Verlustanteil S.W.	
StNr. 01 , Finanzamt 1	13.662 S
	992,86 €
Gewinn/Verlustanteil O.K.	
StNr02 , Finanzamt 2	70.180 S
	5.100,18 €
Gewinn/Verlustanteil O.R.	
StNr. 03, Finanzamt 2	72.682 S
	5.282,01 €
1999:	

Einkünfte aus selbständiger Arbeit gesamt	82.231 S
	5.975,96 €
Gewinn/Verlustanteil S.W.	
StNr. 01 , Finanzamt 1	65.371 S
	4.750,70 €
Gewinn/Verlustanteil O.K.	
StNr02 , Finanzamt 2	8.430 S
	612,63 €
Gewinn/Verlustanteil O.R.	
StNr. 03 , Finanzamt 2	8.430 S
	612,63 €

Ad Wiederaufnahmebescheid)

Da dem Auftrag vom 3. Juni 2005 die Mängel der Berufung vom 6. Dezember 2001 zu beheben, innerhalb der gesetzten Frist nicht entsprochen wurde, zumal die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung – wie schon in der Berufung – ausschließlich die Sachbescheide, nicht aber die Wiederaufnahmebescheide betreffen, hatte die gesetzlich vorgesehene Rechtsfolge gemäß § 275 BAO einzutreten. Die Berufung war somit als zurückgenommen zu erklären.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 20. September 2005