

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Margit Mayr, KR Michael Fiala und KR Ing. Josef Bitzinger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Minarik Wirtschaftstreuhand Steuerberatung GmbH, Parkstrasse 7/4/3, 2340 Mödling, gegen die Bescheide des FA betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2008 bis 2010, Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2011 und für 01/2012 bis 05/2012,

### **1. zu Recht erkannt:**

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 werden abgeändert.

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

### **2. beschlossen:**

2.1. Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 bis 2010 richtet, wird sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO idF BGBl. 2013/14 als gegenstandslos erklärt.

2.2. Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2011 sowie für 01/2012 bis 05/2012 richtet, wird sie gemäß § 261 Abs. 1 lit. a BAO idF BGBl. 2013/2014 als gegenstandslos erklärt.

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

## Entscheidungsgründe

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Unternehmensgegenstand F. . Laut Punkt III des Gesellschaftsvertrages handelt es sich dabei um die Unterrichtung und Ausbildung von Trainern auf dem Gebiet der Intuitionswissenschaft und des Mentaltrainings auf der Basis von Lehrplänen und Seminaren; die Entwicklung, Darstellung und Veröffentlichung sowie Unterrichtung von Einzelpersonen und Gruppen von Methoden und Darstellung wissenschaftlicher Erkenntnissen zu den Formelkreisen mentaler Kräfte und Intuition; Erstellung und Lieferung entsprechender Lehrpläne, Lehrmittel in schriftlicher, akustischer und digitaler Form...

Für die Jahre 2008 bis 2010 sowie den Zeitraum 1/2011 und 1-5/2012 fand eine Außenprüfung (AP) bzw. eine Nachschau statt. Folgende Feststellung der AP ist strittig:

*„Tz 18 Steuerbefreiung der Umsätze:*

*Bisher wurden sämtliche Umsätze als Umsätze einer Privatschule gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit a steuerfrei behandelt.*

*Die Umsätze von privaten Schulen sind, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art handelt, gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG von der Umsatzsteuer befreit, wenn nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.*

*Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist primär der Lehrstoff.*

*Der in der Privatschule vorgetragene Lehrstoff muss auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139).*

*Im Zuge der Bp wurde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorerst damit begründet, dass die angebotene Ausbildung mit jener am WIFI und BFI vergleichbar ist.*

*Dieser Vergleich geht allerdings ins Leere, da Bildungseinrichtungen wie WIFI und BFI, die der Umsetzung der den dahinter stehenden öffentlich-rechtlichen Trägerorganisationen gesetzlich aufgetragenen besonderen Aus- und Weiterbildungsaufgaben dienen, nicht als Vergleichsmaßstab für die Lehrstoffübereinstimmung herangezogen werden können, da sie keine öffentlichen Schulen sind. (UFSG 16.08.2011, RV/0621-G/05).*

*Im weiteren Verfahren wurde das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung damit begründet, dass die von der GmbH angebotene Ausbildung mit jener einer*

*öffentlichen Schule und zwar dem Lehrgang Mentalcoaching am Mentalkollege in Bregenz vergleichbar sei.*

*Wie bereits oben angeführt, ist Maßstab für die Vergleichbarkeit primär der Lehrstoff, wobei dieser auch dem Umfang nach vergleichbar sein muss.*

*Auf Grund der diesbzgl. vorgelegten Unterlagen wurde festgestellt, dass der Lehrgang Mentalcoaching des Mentalkollege Bregenz 852 Lehreinheiten umfasst. Der von der GmbH angebotene Lehrgang dauert hingegen lediglich 196 Lehreinheiten. Ein Vergleich mit einer öffentlichen Schule geht daher schon alleine aus diesem Grund ins Leere.*

*Unabhängig davon, ob eine entsprechende Ausbildung tatsächlich von einer öffentlichen Schule angeboten wird, kann auch dann von einer Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ausgegangen werden, wenn eine aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigung behördlich anerkannte und öffentlich kundgemachte Ausbildungseinrichtung privaten Rechts eine gesetzlich oder mittels Verordnung geregelte mehrsemestrige Berufsausbildung in vollem Umfang anbietet (zB Ausbildungseinrichtungen iSd § 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz, BGBl. I Nr. 29/2003 idgF, mit der Ausbildung zum eingetragenen Mediator (vgl. § 3 der Zivilrechts-Mediations-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 47/2004 idgF) oder Ausbildungen nach der Medizinischer Masseur- und Heilmasseur-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 250/2003).*

*Das Vorliegen einer solchen gesetzlichen oder mittels Verordnung geregelten Ausbildung wurde nicht behauptet.*

*Da eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit nicht vorliegt und auch keine gesetzlich oder mittels Verordnung geregelte Ausbildung gegeben ist, kommt die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG nicht zum Tragen. Die Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer.“*

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren – entsprechende Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2010 bzw. setzte die Umsatzsteuer für 12/2011 und 1-5/2012 fest.

Die Bf. erhob die als Beschwerde zu behandelnde Berufung gegen die im Gefolge der Prüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide. Bei der von der Bf. betriebenen A. handle es sich um eine Schule, die Ausbildungen zum Mental-, Intuitions- und Bewusstseinstrainer durchführe. Lernziel der Ausbildung sei die fachliche, unternehmerische und persönliche Kompetenz zur selbständigen Durchführung von Mental-, Intuitions- und Bewusstseinscoaching im Sinne der Lebensberatung und Persönlichkeitsentwicklung mit Einzelpersonen und Gruppen (sowohl als Unterstützung von Privatpersonen sowie Unternehmen).

Die Ausbildung ermöglicht dem Trainer

- mentale Probleme seiner Kunden zu erkennen, passende Interventionsmethoden oder Coachingprozesse wirksam auszuwählen und anzuwenden
- seine Beratungspraxis als Dienstleistungsbetrieb aufzubauen und nach wirtschaftlichen Grundlagen zu führen

- seine Führungskompetenz durch Herausarbeiten seiner Beratungspersönlichkeit und dazu passenden Präsentationstechniken zu erweitern
- theoretische Kenntnisse zu erwerben, deren Grundlagen wissenschaftliche Erkenntnisse aus der Erforschung der mentalen Gesundheit des Menschen sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (z. B. Erk. v. 25.2.1997, 95/14/0126; 16.5.2002, 96/13/0141) werde 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) verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne der genannten Bestimmung auszuüben.

Aufgrund der gegebenen organisatorischen Voraussetzungen:

- Vortragsräume
  - fester Lehrplan
  - eindeutige Zulassungsvoraussetzungen
  - Anmeldestelle bzw. Sekretariat vorhanden
  - große Zahl an Interessenten (pro Ausbildungslehrgang ca. 20-30 Teilnehmer)
  - ausführliche Ausbildungsunterlagen, Lehr- und Übungsmaterial
  - unabhängiger Prüfungsbeirat gewährleistet Unabhängigkeit und Qualität bei den Prüfungen
  - abgeschlossenes Lehrziel: Selbständigkeit der Schüler und Vermittlung der Fertigkeit zur Ausübung des Berufes des Mentaltrainers nach Abschluss der Ausbildung (mittels vor dem Prüfungsbeirat abzulegender Prüfung und Ausarbeitung einer Diplomarbeit); der Gewerbeschein kann gelöst werden
  - es handelt sich um eine zertifizierte Bildungseinrichtung:
    - Anerkennungsverfahren als „Bildungsveranstalter mit Qualitätsgarantie“ im Auftrag des Institutes für Berufs- und Erwachsenenbildungsforschung an der Johannes Kepler Universität Linz
    - Zertifizierter Aus- und Weiterbildungsanbieter des Landes Niederösterreich, zertifiziert durch die Donau-Universität Krems
    - Anerkennung als förderbarer Bildungsträger des Landes Salzburg
- könne die vorliegende Schule als berufsbildende Einrichtung angesehen werden.

Auf das Judikat zur Wiener Schule für Körperpflege (vom 2.12.1987, 87/13/0015 ÖStZB 1988,349), bei dem verstärktes Gewicht auf die organisatorischen Voraussetzungen gelegt wird, werde verwiesen.

Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sei des Weiteren nötig, dass die Tätigkeit der Schule mit jener einer öffentlichen Schule vergleichbar sei.

Wie bereits anlässlich der Betriebsprüfung erläutert wurde, gebe es zwei vergleichbare Ausbildungen:

1. Der Lehrstoff sei mit jenem, der am BFI und WFI vorgetragen werde fast ident. Auszugsweise lägen der Bf. folgende Programme vor

- o Diplomierter Mentaltrainer am BFI Wels
- o Mentaltrainerausbildung am BFI Salzburg
- o Mental- und Bewusstseinstrainer Diplomlehrgang BFI Wien
- o Dipl. Mentaltrainer am WIFI Wien.

Vergleicht man die Lehreinheiten so ergebe sich folgendes Bild:

Die Unterrichtsstunden am

- o BFI Wien umfassen 112 Lehreinheiten, der Zeitaufwand für das Selbststudium wird mit einer Peergruppensitzung einmal im Monat veranschlagt, eine 20 seitige Diplomarbeit und ein Fachgespräch runden die Ausbildung ab.
- o BFI Salzburg umfassen 120 Lehreinheiten, der Zeitaufwand für das Selbststudium umschließt hier auch noch drei Stunden Selbsterfahrung, die Bearbeitung eines Praxisfalles in einer schriftlichen Arbeit und ein Fachgespräch runden die Ausbildung ab.
- o BFI Wels umfassen 72 Unterrichteinheiten, mit einer Prüfung wird die Ausbildung zum diplomierten Mentaltrainer abgeschlossen.
- o WIFI Wien umfassen 128 Lehreinheiten, der Zeitaufwand für das Selbststudium wird mit ca. acht Peergruppensitzungen veranschlagt, eine 30 seitige Diplomarbeit und eine Abschlussprüfung mit 20 Fragen runden die Ausbildung ab.

Die Unterrichtszeit für die Trainerausbildung an der Akademie der Bf. umfasse 196 Lehreinheiten vor Ort. Für das Selbststudium werden ca. 330 Einheiten veranschlagt. Die damit zusammenhängende Diplomarbeit sei zu verfassen. U.a. sei das Abhalten eines 4-stündigen Seminars schriftlich und mündlich (didaktisch und methodisch) darzulegen. Die Abschlussprüfung werde nach Vorlage der Diplomarbeit vor der Prüfungskommission abgenommen.

Hervorzuheben sei des Weiteren, dass Vortragsinhalte, die anlässlich der Ausbildung zum Mental-, Intuitions- und Bewusstseinstrainer der Bf. konzipiert wurden, wortwörtlich in die Schulungsunterlagen des WIFI Wien übernommen worden seien. Ein Hinweis auf die Quelle sei sogar vermerkt.

Die Ausbildung sei entsprechend Umfang und Art jedenfalls mit jener des WIFI und BFI vergleichbar. Es werde sogar mehr Unterrichtszeit zum Zwecke der Wissensvermittlung investiert und der Abschluss der Ausbildung sei absolut an das Vorweisen des „facheinschlägigen Wissens“ vor der Prüfungskommission gebunden.

Betrachte man die unterschiedlichen Ausbildungen zum Mentaltrainer bei WIFI und BFI, so scheine hier kein einheitliches Schema vorzuliegen, das garantiere, dass die Ausbildung umfassend erfolgt sei. Trotzdem bleibe die beim WIFI und BFI erlangte Ausbildung steuerlich begünstigt.

Eine Ungleichbehandlung im Bereich der umsatzsteuerlichen Beurteilung gegenüber der Bf. führe unweigerlich zu einer ungerechtfertigten und massiven Wettbewerbsverzerrung. Eine derartige Wettbewerbsverzerrung sei unionsrechtlich nicht gewollt.

2. Der Lehrstoff sei des Weiteren mit der ebenfalls unecht steuerfrei angebotenen Ausbildung am Mentalcollege Bregenz fast ident. Die Unterlagen dazu, sowie eine Gegenüberstellung der Lehrinhalte inkl. Lehrzeit habe man anlässlich der Außenprüfung übergeben.

Die Unterrichtsstunden am Institut in Bregenz umfassen zwar 852 Lehreinheiten, der Zeitaufwand für das Selbststudium sei mit ca. 34 Einheiten von untergeordneter Bedeutung. Die Unterrichtszeit für die Trainerausbildung betrage an der Akademie der Bf. zwar nur 196 Lehreinheiten vor Ort, die Zeit für das Selbststudium sei jedoch wesentlich höher, sie betrage ca. 330 Stunden.

Es werde nochmals auf das Judikat zur Wiener Schule für Körperpflege (VwGH vom 2.12.1987, 87/13/0015) verwiesen. Bei diesem Judikat sei verstärktes Gewicht auf die organisatorischen Voraussetzungen und geringeres Augenmerk auf die Vergleichbarkeit gelegt worden: *„Wenn im angefochtenen Bescheid die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 11 UStG im wesentlichen damit verneint wird, es gäbe im Streitfall keinen zum Vergleich heranzuziehenden Lehrplan einer öffentlichen Schule, weil eine solche, die der Wiener Schule für Körperpflege entspreche, nicht vorhanden sei, so gehen diese Ausführungen schon deshalb ins Leere, weil, worauf der VwGH bereits hingewiesen hat, von privaten Schulen keine mit einer jener öffentlicher Schulen idente, sondern nur eine vergleichbare Tätigkeit fordert. Vergleichbar aber erscheint im Streitfall die Tätigkeit in der Schule der Beschwerdeführerin durchaus mit der öffentlich berufsbildender mittlerer Schulen.“*

Dem Einwand des Finanzamtes, wonach lediglich die Erteilung von Unterricht vor Ort (und nicht das begleitete Selbststudium) als Maßstab für die Vergleichbarkeit gelte und deshalb nicht unter die Steuerbefreiung zu subsumieren sei, sei entgegenzuhalten, dass diese Rechtsansicht weder den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben noch der innerstaatlichen Bestimmung zu entnehmen sei. Diese enthielten nämlich keinerlei Hinweise auf den Ort des Unterrichts (siehe dazu auch Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Köln, § 4 Nr. 21, Anm. 162).

Insgesamt könne gesagt werden, dass der Lehrstoff absolut vergleichbar sei. Der Weg der Wissensvermittlung sich jedoch unterscheide. Wesentlich sei, dass das Ausbildungsziel – nämlich die Vermittlung des Lehrstoffes – erreicht werden müsse. Die unabhängige Prüfungskommission entscheide, ob die Voraussetzungen dafür gegeben seien. Ohne Selbststudium sei das Bestehen der Prüfung nicht möglich.

Abschließend werde noch auf die unionsrechtlichen Grundlagen iZ mit der Steuerbefreiung von Schulen verwiesen:

Unter Geltung des UStG 1994 sei im Hinblick auf die unionsrechtlichen Grundlagen der Befreiung davon auszugehen, dass jegliche Art der Unterrichtserteilung, bei der es nicht bloß um Freizeitgestaltung gehe, von der Befreiung erfasst sei. Es sei daher aus unionsrechtlicher Sicht nicht erforderlich, dass die strittige Ausbildung tatsächlich von

einer öffentlichen Schule angeboten werde (Art. 13 der Sechsten Richtlinie). Die Richtlinie 2006/112/E4 regle dies im Abs. 1 lit i und j wortgleich.

Nach der Judikatur des EuGH könne der Einzelne sich in der Regel unmittelbar auf die in der MWSt-RI vorgesehenen Steuerbefreiung berufen (unmittelbare Anwendbarkeit) (vgl. dazu RZ11/1 zu § 6 Ruppe/Achatz). Der Umstand, dass in Befreiungsbestimmungen ein Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten zum Ausdruck komme, könne diese Auslegung nicht in Frage stellen, wenn die fragliche Leistung nach objektiven Anhaltspunkten den Kriterien entspricht, auf die diese Befreiung abstelle (EuGH 16.9.2002, Rs C-141/00, 6.11.2003, Rs C-45/01, 28.6.2007, Rs C-363-05, BFH 1.12.10).

Habe der Gesetzgeber die Bestimmungen des Unionsrechts nicht oder nicht fristgerecht in das nationale Umsatzsteuerrecht umgesetzt, könne sich ein Unternehmer gegenüber einer für ihn nachteiligen Bestimmung des nationalen Umsatzsteuerrechts auf eine für ihn günstigere Bestimmung des Unionsrechts berufen. Eine unmittelbare Anwendung von Bestimmungen der Richtlinie komme deshalb für solche Vorschriften in Betracht, die den Steuerpflichtigen im Vergleich zu der nationalen Vorschrift begünstigen. Das entgegen stehende nationale Recht sei dann nicht anwendbar (EuGH, Urt. v. 19.01.1982 - C-8/81, UR 1982, 70). Eine unmittelbare Berufung auf das Unionsrecht setze allerdings voraus, dass die unionsrechtliche Regelung inhaltlich hinreichend bestimmt und unbedingt sei (EuGH, Urt. v. 19.01.1982, C-8/8, a.a.O.). Stimme das nationale Recht nicht mit den Vorgaben des Unionsrechts überein, komme dem Unionsrecht gegenüber dem nationalen Recht der Anwendungsvorrang zu (BFH-Urt. v. 18.05.1993 - V R 5/91, BFH/ NV 1994, 586; BFH-Urt. v. 11.10.2007 - V R 69/06, BFH/ NV 2008, 322).

Nach Art 44 EU-DfV umfassen die in Art 132 Abs. 1 lit i und j der MWSt-RL verwendeten Begriffe Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung alle Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient, unabhängig von der Dauer. Die EuGH-Rsp habe klargestellt, dass die Befreiung sich nicht auf Unterricht beschränke, der zu einer Abschlussprüfung (Erlangung Qualifikation) führe oder eine Berufsausbildung vermitteln. Auch andere Tätigkeiten seien davon erfasst, wenn sie darauf gerichtet seien, Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln und sie nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (EuGH 14.6.2007, Rs C-445/05 „Haderer“).

Die bloße Freizeitgestaltung sei bei der Ausbildung zum Mentaltrainer jedenfalls zu verneinen. Das VwGH-Erkenntnis vom 29.3.2012 bestärke dies dadurch, dass selbst beruflich einsetzbare „Fortbildungen mit reinen persönlichkeitsbildenden Maßnahmen“, trotzdem eine gewisse Nähe zur privaten Lebensführung gegeben sein könnte, Werbungskosten seien. Selbst hier sei keine Freizeitgestaltung anzunehmen.

Des Weiteren sei erwähnt, dass gemäß unionsrechtlichen Grundlagen, die mit der Tätigkeit „eng verbundenen Umsätze“ ebenfalls von der Befreiung umfasst seien. Dazu müsste auch die Zur-Verfügung-Stellung von Unterrichtsmaterial zählen, aber auch

sonstige Leistungen, die nicht in der Unterrichtserteilung oder Kenntnisvermittlung bestünden, jedoch damit in einem logischen Zusammenhang stehen.

Auch im Nachbarstaat Deutschland werde die Umsetzung der EU-Richtlinie offenbar innerstaatlich nicht so eng ausgelegt. Die Anerkennung der Steuerbefreiung von privaten Schulen werde vom Vorliegen der Bescheinigung der Landesbehörde abhängig gemacht. Diese Bescheinigung werde aufgrund eines formlosen Antrages ausgestellt. Wäre die Akademie der Bf. in Deutschland ansässig und tätig, wäre anzunehmen, dass die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 a dUStG zur Anwendung käme.

Dass die nationale Umsetzung der EU-Richtlinie zwischen den Mitgliedsstaaten derart unterschiedlich streng gehandhabt werde, erscheine unsachgemäß.

Die Befreiungen gem. Art 13 (A) Z 1 lit i und j der sechsten EU-Richtlinie sollen der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dienen und die Allgemeinbildung fördern. Wettbewerbsverzerrungen zwischen dem unecht steuerfrei agierenden WIFI, dem BFI sowie dem Mentalcollege Bregenz versus der Akademie der Bf. seien nicht durch die Anwendung der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Art 13 a - i und j gedeckt.

Mit Schriftsatz vom 29. September 2014 zog die steuerliche Vertretung der Bf. den in der Beschwerde gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### **Es wurde erwogen:**

Die von der Bf. betriebene A. bietet Ausbildungen zum Mental-, Intuitions- und Bewusstseinstrainer an. Diese Ausbildung vermittelt unter anderem die fachliche, unternehmerische und persönliche Kompetenz zur selbständigen Durchführung von Mental-, Intuitions- und Bewusstseinscoaching im Sinne der Lebensberatung und Persönlichkeitsentwicklung mit Einzelpersonen und Gruppen.

Strittig ist, ob die Umsätze aus dieser Ausbildung umsatzsteuerpflichtig oder nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 umsatzsteuerbefreit sind.

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)..."*

Gemäß Art. 133 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Abs. 1 lit. i für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der in diesem Art. angeführten Bedingungen abhängig machen.

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. MwStRL enthaltenen 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.“*

Das Finanzamt geht davon aus, dass die Bf. zwar Schulungsmaßnahmen für berufsbildende Zwecke vornimmt, die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 aber zur Voraussetzung habe, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde, wobei als Vergleichsmaßstab primär der Lehrstoff heranzuziehen sei. Die Bf. übe keine einem gesetzlichen Schulerhalter bzw. einer Universität oder einer anerkannten Privatschule vergleichbare Tätigkeit aus, weshalb sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfülle. Die von der Bf. behauptete Vergleichbarkeit mit dem WIFI und dem BFI gehe ins Leere, da diese Einrichtungen keine öffentlichen Schulen und keine Privatschulen iSd Privatschulgesetzes seien. Die Vergleichbarkeit mit dem von der als öffentliche Schule anerkannten Mentalcollege angebotenen Lehrgang Mentalcoaching sei ebenso nicht gegeben, da dieser Lehrgang 852 Lehreinheiten umfasse, der von der Bf. angebotene Lehrgang lediglich 196 Lehreinheiten.

Der Auffassung des Finanzamtes ist nicht zu folgen: Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL sind u.a. die Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder „andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ von der Umsatzsteuer befreit.

Seit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 mit 1. Juli 2006 bzw. deren Nachfolgeverordnung (EU) Nr. 282/2011 ist allerdings für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL erfasst wird, ein Mindestumfang verbindlich festgelegt („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 in Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 bzw. der Verordnung (EU) Nr. 282/2011 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 (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 6 Tz 310).

Mit dem Vorbringen, die Bf., welche berufsbildende Kenntnisse und Fertigkeiten vermittele, übe keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit aus, zeigt das Finanzamt somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf (vgl. VwGH vom 21. 11. 2013, 2011/15/0109). Die von der Bf. angebotenen Lehrgänge sind nach Ansicht des BFG zweifellos geeignet der Berufsausbildung und -fortbildung zu dienen und die daraus resultierenden Tätigkeiten haben nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung (siehe Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel, Unehnte Steuerbefreiungen, Seite 181).

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Verfahrensrechtlich ist abschließend festzuhalten, dass das Finanzamt am 14. Mai 2013 bzw. am 3. Dezember 2013 den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2011 bzw. 2012 erlassen hat, demzufolge die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2011 bzw. für 1-5/2012 gemäß § 21 Abs. 4 UStG nicht mehr dem Rechtsbestand angehören. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 4. Juni 2008, 2004/13/0124) tritt der Umsatzsteuerjahresbescheid durch den die Festsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden auch im Sinne des § 274 BAO – nunmehr § 253 BAO idF BGBl. I 2013/14 – an ihre Stelle. Somit gilt die gegenständliche Beschwerde auch gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012 gerichtet und war die Beschwerde – soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 12/2011 bzw. für 1-5/2012 richtet – als gegenstandslos zu erklären.

Da weiters mit Schriftsatz des Bf. vom 29. September 2014 die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 bis 2010 zurückgenommen wurde, war diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

## **Zur Zulässigkeit der Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben) bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Wien, am 27. Oktober 2014