

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R
in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom
29.03.2012, betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung wurden folgende hier streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz. 4 Steuerbefreiung § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994:

Bei diesen Umsätzen würde es sich um „X Management“ Lehrgänge (Seminare) für die Gastronomie und Hotellerie (Kettenhotellerie) handeln, die im Rahmen des Einzelunternehmens neben anderen Tätigkeiten durchgeführt worden seien. Die Zielgruppe seien motivierte Führungskräfte wie Küchenchefs, Sous Chefs, Chefs de Ranges, UnternehmerInnen sowie JungunternehmerInnen als auch Direktoren und Direktorinnen der Gastronomie und Hotellerie. Die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze seien im geprüften Zeitraum umsatzsteuerfrei behandelt worden.

Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sei primär der Lehrstoff.

Weitere Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung seien insbesondere

- dass diese gesetzlich/per Verordnung geregelt sei
- dass eine Zertifizierung durch das Land vorliege
- dass es sich um eine mehrsemestrigie Ausbildung handeln müsse
- die Ausbildungsverordnung vollständig umgesetzt werde

- dass ein Heimstudium nur in jenen Fällen durchgeföhrte werde, in denen dies gesetzlich vorgesehen sei.

Die Prüfung der vorgelegten Unterlagen und die Unterlagen der ursprünglichen Anfrage würden Folgendes ergeben:

- weder aus der ursprünglichen Anfrage (22. November 2010) noch aus den Prüfungsunterlagen sei die gesetzliche Grundlage/Verordnungsgrundlage für die Ausbildung zum „X Manager“ ersichtlich.
- die gesetzliche Bestimmung/Verordnung aus welcher sich die Bezeichnung „X Manager“ ableite, sei nicht bekannt (der Hinweis auf Kollektivvertrag sei nicht zielführend, da daraus die Ausbildungsgrundlagen nicht ersichtlich seien).
- die Vergleichbarkeit mit Lehrgängen universitären Charakters, insbesondere die Ausbildung zum „Akademischen Tourismusmanager“ an der Universität Klagenfurt sei nicht gegeben.

< Ak. Tourismusmanager (ECTS-Anrechnungspunkte 60-120); X Manager (?)

< Ak. Tourismusmanager (705 Unterrichtseinheiten; X Manager (5x3Tage)

< Ak. Tourismusmanager (4 Semester, 47 Semesterstunden; X Manager (5x3 Tage)

- Aus der Website des BMWFJ würde hervorgehen, dass es sich beim „X Manager“ um eine Weiterbildung und Zusatzqualifikation in Tourismusberufen handeln würde:

< der beruflichen Fort- oder Weiterbildung dienende Lehrgänge von Ausbildungseinrichtungen des privaten Rechtes seien der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 nicht zugänglich.

< Nach der Rechtsprechung des VwGH seien Managementkurse (Vermittlung von Fähigkeiten, die für die Übernahme von Führungsaufgaben erforderlich seien) nicht umsatzsteuerbefreit.

Abschließend werde angemerkt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Unternehmer den Nachweis der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen zu führen hätte (VwGH 83/15/0133; 95/14/0126). Da ein solcher Nachweis für die vorhin angeführten Punkte nicht vorliege, sei die Steuerbefreiung mangels Vorliegens der Voraussetzung nicht anwendbar.

X Lehrgänge	2010	2011
Bruttoumsätze lt. Saldenliste	127.937,00	68.477,00
Nettoumsatz lt. BP	106.614,17	57.064,17
Davon 20% USt	21.322,83	11.412,83

Mit **Umsatzsteuerbescheiden vom 29. März 2012** (für 2010 und 2011) wurden die Umsatzsteuern entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung zunächst vorläufig festgesetzt.

Mit Eingabe vom 25. April 2012 wurde **Berufung** gegen die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 eingereicht.

Die Berufung würde sich gegen die Nichtanerkennung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG für den Lehrgang für „X Management“ richten.

Es werde beantragt, die mit dem genannten Lehrgang im Zusammenhang stehenden Umsätze entsprechend den Umsatzsteuererklärungen als steuerfrei zu behandeln.

In der Stellungnahme betreffend die Steuerbefreiung der X Management-Lehrgänge (s. Beilage) sei bereits ausführlich dargelegt worden, dass eine Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen gegeben sei. Wie aus den Unterlagen hervorgehe, handle es sich um eine zweisemestrige Ausbildung, welche 400 Unterrichtseinheiten (inklusive der Projektarbeit) umfassen würde. Der in der genannten Stellungnahme angeführte vergleichbare Universitätslehrgang Tourismusmanagement der Alpen Adria Universität Klagenfurt würde 450 Unterrichtseinheiten (wobei auch hier die Verfassung einer Projektarbeit bereits enthalten sei) umfassen. In der Mitteilung des Finanzamtes vom 29. November 2010 werde ebenso ein Lehrgang mit 450 Unterrichtseinheiten als Maßstab für die Vergleichbarkeit angeführt (School of Management). Die Vergleichbarkeit mit dem Universitätslehrgang Tourismusmanagement hinsichtlich des Lehrstoffes (Umfang und Lehrziel), der Dauer und des Niveaus sei anhand der übermittelten Stellungnahme belegt worden.

Auf welcher Rechtsgrundlage bzw. Rechtsprechung die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. März 2012 angeführten Voraussetzungen der Steuerbefreiung beruhen würden, sei nicht ersichtlich. Soweit diese auf der in oben erwähnter Mitteilung des Finanzamtes zitierten und Großteils noch zum UStG 1972 ergangene Rechtsprechung des VwGH beruhe, müsse darauf hingewiesen werden, dass diese im Lichte des Unionsrechts zu hinterfragen und auf Aktualität zu prüfen sei. Unionsrechtlich würde die Befreiung auf Art. 132 Abs. 1 lit. i und j der MWSt-RL beruhen. Nach lit. i zu befreien sei auch die Ausbildung, Fortbildung oder die berufliche Umschulung durch Einrichtungen mit einer Zielsetzung welche vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannt und mit der Zielsetzung einer Einrichtung öffentlichen Rechts vergleichbar sei. Sei eine solche Zielsetzung gegeben, müsse jede Art der Aus- oder Fortbildung durch solche Einrichtungen befreit werden; dies sei bei der Interpretation des UStG 1994 zu beachten (vgl. Ruppe/Achaz, UStG, § 6 Tz. 301).

Den Zweck der unionsrechtlichen Befreiungsbestimmung würde der EuGH (Urteil 20.6.2001, Rs C-287/00 "Kommission/BRD") darin erblicken, dass der Zugang zum Unterricht nicht durch die höheren Kosten versperrt werden solle, die im Fall der Steuerpflicht entstünden.

Dieser Zweck würde es rechtfertigen, die Befreiungsvorschrift nicht eng auszulegen (Rn 47; vgl. Ruppe/Achaz, UStG, § 6 Tz. 302). Innerstaatlich bestehe der Zweck des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis von öffentlichen zu privaten Schulen und Bildungseinrichtungen (vgl. Berger et. al., USt-ON, § 6 Tz. 374).

Nach Art. 44 EU-DfV würden 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 diene, umfassen. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung sei danach unerheblich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz. 301, 312).

Die in der Niederschrift aus Rz. 876 UStR übernommene Differenzierung zwischen Berufsausbildung und Berufsförderung sei nicht durch das Gesetz gedeckt. Es sei nicht ersichtlich, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Auffassung beruhe, dass der beruflichen Fort- oder Weiterbildung dienende Leistungen von der Steuerbefreiung ausgenommen seien (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz. 310; Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Z. 414). Die EuGH-Rechtsprechung hätte klargestellt, dass die Befreiung sich nicht auf jenen Unterricht beschränke, der eine Berufsausbildung vermitteln würde. 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 hätten (EuGH 14.6.2007, Rs C-445/05 "Haderer"; vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Tz. 312). Unionsrechtlich sei also auch die Fortbildung von der Befreiung umfasst, wobei sich der Abgabepflichtige auf das günstigere Unionsrecht berufen könne (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 6 Z 419).

Zum Nachweis der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sei zudem auf das Umsatzsteuerprotokoll 2004 (GZ 01 0219/38-IV/9/04) hingewiesen, wonach EU-rechtlich die Steuerbefreiung bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend anzuwenden sei und ein Nachweis durch den Steuerpflichtigen daher nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei (vgl. Berger et. al. , USt-ON, § 6 Tz. 375). Nach Melhardt/Tumpel könne bei dieser Auffassung dem Steuerpflichtigen keine Beweislast aufgebürdet werden (UStG, § 6, Tz. 416). Die Erfüllung der Kriterien der Vergleichbarkeit seien sachverhaltsmäßig zu prüfen (vgl. Berger et. al., USt-ON, § 6 Tz. 376).

Der Feststellung in der Niederschrift, dass Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen primär der Lehrstoff sei, sei zuzustimmen. Wenn aber danach "weitere Voraussetzungen" für die Anwendung der Steuerbefreiung angeführt würden, sei dazu anzumerken, dass diese Voraussetzungen in Rz. 876 UStR grundsätzlich für jene Fälle angeführt würden, wo eine entsprechende Ausbildung von einer öffentlichen Schule nicht angeboten werde und bei Zutreffen der genannten Voraussetzungen auch ohne dieses Angebot eine Steuerbefreiung zustehe. Da allerdings eine Vergleichbarkeit mit dem oben genannten öffentlichen Lehrgang gegeben sei, bedürfe es keiner Prüfung der angeführten Voraussetzungen. Diese Voraussetzungen zusätzlich zu verlangen, wenn bereits eine Vergleichbarkeit mit dem Lehrangebot einer öffentlichen Einrichtung belegt worden sei, seien weder durch das Gesetz, noch durch die Rechtsprechung gedeckt; es würde sich auch keine Literaturstelle finden, welche eine derartige Interpretation zulassen würde.

< Folder X Management Lehrgang:

„Der X Management Lehrgang ist eine berufsbegleitende Ausbildung, die sich vor allem durch ihren starken Praxisbezug auszeichnet. Die Teilnehmer/innen erwerben Grundlagen des Gastronomie- und Hotelmanagements, fachspezifisches Wissen und verbessern ihre Sozial- & Selbstkompetenz als Führungskraft. Der X 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 X Manager/in.

- Für wen ist dieser Lehrgang gedacht:

Der X Management Lehrgang richtet sich an Unternehmer/innen und Führungskräfte aus der Gastronomie und Hotellerie – wie Küchenchefs, Sous Chefs, Chefs de Range 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, 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.

- Wie werden sie von diesem Lehrgang profitieren?

Sie werden lernen, wie sie unternehmerisch erfolgreicher und gleichzeitig menschlich sein können, wie sie ihre Mitarbeiter/innen zu einem top-motivierten Team formen und somit ihre Firma noch besser positionieren.

- Lehrinhalte im Überblick:

< < Führung

< < Finanzierung & Controlling

< < Marketing, Trends, Neue Medien & Betriebskonzepte

< < Qualitätsmanagement

< < Expertengespräche

- Abschluss und Titel:

Die Abschlussprüfung besteht aus einer schriftlichen Prüfung sowie der Präsentation des persönlichen Unternehmenskonzeptes.

Nach dem erfolgreichen Abschluss des Lehrganges und der Diplomprüfung sind die Teilnehmerinnen und Teilnehmer berechtigt, den Titel „X Manager/Managerin“ zu führen. Nach positivem Abschluss der schriftlichen und mündlichen Prüfung wird das X Diplom verliehen und somit der erste Schritt in eine erfolgreiche Zukunft gesetzt.

- Kosten:

Beitrag pro Lehrgang und Person ab 3.490,00 €.“

Im Folgenden erfolgt die auszugsweise Wiedergabe der **Stellungnahme** des **Beschwerdeführers** betreffend der Steuerbefreiung der X Management Lehrgänge.

1. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Anbietern – Dauer und Lehrstoff:

Der X Management Lehrgang ist mit allen vom WIFI angebotenen Tourismus Management Lehrgängen und X Management Lehrgängen vergleichbar.

Weiters ist er auch mit dem Universitätslehrgang für Tourismusmanagement an der Universität Klagenfurt vergleichbar.

1.1. WIFI Angebote (Diplomlehrgang X Management):

15 Tage (5 Blöcke á 3 Tage + Prüfungstag; 164 Trainingseinheiten.

1.2. Universitätslehrgang Tourismusmanagement:

- Konzeption:

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 Teilnehmern ein Einblick in aktuelle tourismus-wirtschaftliche Zusammenhänge geboten werden.

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

- Teilnehmer/innen:

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

- Ausbildungskonzept:

Der Universitätslehrgang Tourismusmanagement erstreckt sich über die Dauer von insgesamt drei Semestern. Der Lehrgang besteht aus 5 Fächern mit insgesamt 60 ECTS und 450 Unterrichtseinheiten (inklusive der Verfassung der Projekt-/Fallstudienarbeit).

- Gliederung:

Strategisches Management und Marketing im Tourismus (11 ECTS)

Operatives Management in Hotellerie und Gastronomie (11 ECTS)

Führung in Hotellerie und Gastronomie (11 ECTS)

Operatives Controlling in Hotellerie und Gastronomie (11 ECTS)

Investition und Finanzierung (11 ECTS)

Fallstudien/Projektarbeit (5 ECTS)

GESAMT: 60 ECTS

< Titel: Akademische(r) Tourismusmanager/Tourismusmanagerin; Certified Tourism Manager

- Zulassung:

Entsprechend den Ausbildungszielen des Universitätslehrganges Tourismusmanagement sind teilnahmeberechtigt:

< 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.

< MaturantInnen allergemeiner oder berufsbildender höherer Schulen sowie Studierende von Universitäten oder Fachhochschulen, die über eine zumindest mehrjährige Berufserfahrung verfügen und mit der Teilnahme am Lehrgang vertiefen möchten, um eine Karriere im Tourismusmanagement anzustreben.

< AbsolventInnen von Universitäten oder Fachhochschulen sowohl aus wirtschaftswissenschaftlichen, als auch technischen Studien, die ihre Studien durch die Teilnahme am Lehrgang ergänzen wollen.

- Abschluss:

Der Universitätslehrgang wird mit der bestandenen kommissionellen Gesamtprüfung abgeschlossen. Von den zuständigen Universitätsorganen wird ein Abschlusszeugnis ausgestellt, das alle Fächer, deren zugeordnete ECTS-Credits und Beurteilung, Thema und Beurteilung der Projektarbeit sowie die Gesamtbeurteilung der kommissionellen Abschlussprüfung enthält. Mit dem erfolgreichen Abschluss des Lehrgangs wird den AbsolventInnen Bezeichnung „Akademische(r) Tourismusmanager/Tourismusmanagerin“ „Certified Tourism Manager“ verliehen.

- Lehrgangsgebühr:

6.000,00 € gesamt.“

Seitens des Beschwerdeführers wurden nochmals die **Lehrinhalte des Lehrganges** der X Academy wiedergegeben.

Ergänzend zum oben angeführten Folder wurde angegeben, dass sich der X Management Lehrgang über 2 Semester erstrecke. Der Lehrgang würde aus 5 Fächern mit insgesamt 400 Unterrichtseinheiten (inkl. der Erarbeitung und des Verfassens der Projekt-/ Fallstudienarbeit) erstrecken.

Dauer:

Themenschwerpunkt	Tage	Unterrichtseinheiten
Controlling & Finanzierung	5 Tage á 10 UE	50 UE
Marketing & Trends	5 Tage á 10 UE	50 UE
Führung	3 Tage á 10 UE	30 UE
Qualitätsmanagement	2 Tage á 10 UE	20 UE
Power Point & Präsentation	2 Tage á 10 UE	20 UE
Expertengespräche	5 Tage á 10 UE	50 UE
Projektarbeit Coaching/ Erstellung	18 Tage á 10 UE	180 UE
GESAMT	40 Tage á 10 UE	400 UE

- Ausbildungsziele:

Mit der Übernahme einer Führungsposition verändern sich die Anforderungen. Die Teilnehmer/innen des X Management Lehrganges erarbeiten für ihren eigenen Betrieb, für den Betrieb in dem sie tätig sind oder für ihr visionäres Unternehmen der Zukunft ein Betriebskonzept, das gleichzeitig verpflichtender Teil der Abschlussprüfung ist.

- Was ist das Einzigartige an diesem Lehrgang:

Das entscheidende für eine langfristige Erfolgssicherung in der Gastronomie und Hotellerie ist das Motto „Lernen von den Besten“. Die Teilnehmer/innen sammeln daher abends durch Gespräche mit Expertinnen/Experten in deren Betrieben umfassende praktische Erfahrungen.

- Von Profis lernen:

Bei der Auswahl der Referentinnen/Referenten legt die X Academy größten Wert auf eine Gastronomie- und Hotelerfahrung. Als Referentinnen/Referenten und Trainer/innen arbeiten ausschließlich Personen mit fundiertem theoretischen Wissen und erprobten Kenntnissen in der praktischen Umsetzung.

- Chefgespräche:

Im Rahmen des X Management Lehrganges finden an den Abenden Chefgespräche und Betriebsbesichtigungen bei den erfolgreichsten Unternehmen der jeweiligen Stadt statt.

In dieser Stellungnahme wurde weites angeführt, dass die Einrichtung „A e.U. – X Academy das EBQ „Erwachsenen Bildungsinstitut“ Siegel führen darf.

Weiters wurde nochmals auf die mehrsemestige Ausbildung hingewiesen (grundsätzlich 2 Semester; der Start ist immer im Herbst oder Frühjahr)

Die fixen Schulungsräume würden einen schulähnlichen Betrieb gewährleisten.

Das Schulungsprogramm sei für das Jahr 2012/2013 bereits veröffentlicht; es würde also ein feststehendes Schulungsangebot vorliegen.

Es würde ein Sekretariat geben, sowie einen fixen Lehrkörper (externe Trainer sowie den Beschwerdeführer als Lehrgangsleiter).

Hingewiesen wurde weiters darauf, dass der X Manager im Kollektivvertrag für Arbeiter im Gastgewerbe angeführt sei.

- Resümee:

„Der X Management Lehrgang der X Academy ist sowohl von der Konzeption, den Lehrgangs-inhalten, der Dauer und der Abschlussprüfung mit dem Universitätslehrgang Tourismusmanagement der School of Management der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt vergleichbar. Der Abschluss „Akademische(r) Tourismusmanager/in“ (Certified Tourism Manager) findet sich allerdings weder in der Gehaltsordnung der Gastronomie und Hotellerie Österreichs noch in der Definition der Berufsbezeichnungen. Der/die X Manager(in) ist jedoch explizit angeführt.

Der 2 Semester und 400 Unterrichtseinheiten umfassende X Management Lehrgang der X Academy wurde von allen 9 Bundesländern zertifiziert, damit kommen die Teilnehmer/innen in den Genuss der jeweiligen Landesförderung. Die X Academy ist offiziell zertifiziert

und darf das EBQ „Erwachsenen Bildungsinstitut“ Siegel führen. Wir sind damit offizielles „Touristisches Erwachsenen Bildungsinstitut in Österreich“.

Beim X Management Lehrgang der X Academy handelt es sich nicht um einen Management-Kurs, sondern um eine 2 Semester dauernde Ausbildung, die auf universitärem Niveau aufgebaut ist und mit internationalen Experten im Lehrkörper punkten kann. Einer der Referenten ist ProfessorS, bekannter Fachbuchautor, Präsident des Instituts für Hotel & Restaurant Administration in Europa, Associate Professor an der International University of Applied Sciences Bad Honnef, Professor an der University of Applied Sciences Worms oder an der Fernhochschule Riedlingen.

Der Titel X Manager, der nach erfolgreichem Absolvieren des X Management Lehrganges verliehen wird, ist international anerkannt.

Aufgrund all der in diesem Papier aufgelisteten Tatsachen ist daher eine Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht folgerichtig. Die X Academy als offiziell anerkanntes „Touristisches Erwachsenen Bildungsinstitut in Österreich“ darf keinen Wettbewerbsnachteil gegenüber beispielsweise einer School of Management der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt haben.“

Mit **Vorlagebericht vom 18. Mai 2012** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

In einem **E-Mail vom 4. Februar 2014** übermittelte der nunmehr zuständige Richter dem Amtsvertreter seine Ansichten:

Im Zusammenhang mit dem hier streitgegenständlichen Sachverhalt sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/15/0109 hinzuweisen. In diesem Fall sei eine Amtsbeschwerde abgewiesen worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte hier auf die MwStRL (Art. 132) verwiesen; Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu Gewerbe; jegliche Schulungsmaßnahme zum Erwerb bzw. Erhalt beruflicher Kenntnisse; Dauer der Fortbildung ist unerheblich
... in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedsstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeiten darstellen.

Gegenständlich würde es sich jedenfalls um eine Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu Gewerbe (Gastronomie, Hotellerie) handeln; Vergleichbarkeit mit UNI Klagenfurt (Tourismusmanagement) nur eingeschränkt gegeben (erheblich geringerer zeitlicher Umfang);

allerdings sei nicht zwingend auf eine öffentliche Schule abzustellen; der vom Beschwerdeführer angeführte WIFI Lehrgang sei beinahe ident mit dem hier vorliegenden Lehrgang.

Würde man die rechtlichen Ausführungen im oben genannten VwGH Erkenntnis befolgen, so wäre der Berufung statzugeben.

- direkter Bezug zu Gewerbe
- Dauer unerheblich

- laufend größere Anzahl von Interessenten
- Vergleichbarkeit mit WIFI
- Schulungsmaßnahme – für berufliche Kenntnisse

Es werde um Stellungnahme bzw. Vergleichbarkeit/Einwendungen ersucht, warum diese Darstellungen gegenständlich nicht zu berücksichtigen sein sollten.

Im **Antwortmail vom 5. Februar 2014** übermittelte der Amtsvertreter hierzu folgende Ausführungen:

Der Aussage, dass nicht unbedingt auf die Steuerbefreiung ähnlicher WIFI-Kurse abzustellen sei, werde zugestimmt.

Die bloße Tatsache alleine, dass das WIFI möglicherweise einen ähnlichen Kurs unecht steuerbefreit anbietet, sei als Maßstab für Anwendung der Steuerbefreiung problematisch: Die Rz 877 der UStR würde die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 lit. a UStG auf die dort genannten Institutionen (wie das WIFI) wie eine Art persönliche Steuerbefreiung, somit für nahezu alle von diesen Institutionen angebotenen Kurse, anwenden. Es sei fraglich, ob dies dem Gesetz entspricht.

Der EuGH hätte in seinem Urteil EuGH 28.11.2013, C-319/12 MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. Komandytowa, ausgesprochen, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Bildungsleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut seien, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung nach Art. 132 Abs. 1 lit i der MwSt-RL befreien können.

Der EuGH hätte zunächst ausgeführt, dass die Gewerblichkeit bzw. Gewinnerzielungsabsicht einer privaten Bildungseinrichtung der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen würde. Es sei jedoch auch nicht zulässig, dass ein Mitgliedstaat eine Steuerbefreiung vorsieht, die allgemein für sämtliche Bildungsdienstleistungen unabhängig davon gelte, welches Ziel die privaten Einrichtungen verfolgen, die diese Leistungen erbringen.

Zitat aus dem Urteil: „*Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sind aber 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 Buchst. i geht mithin eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss der Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist.*“

Im vom Finanzgericht angeführten VwGH-Erk 2011/15/0109 hätte der VwGH unter Hinweis auf die Durchführungsverordnung zur MwSt-RL 2006/112/EG festgehalten, dass

die von der GmbH durchgeführten Umsätze inhaltlich als Bildungsmaßnahmen iSd. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 anzusehen seien.

Keine Aussage hätte der VwGH dazu getroffen, was unter den von Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwSt-RL angesprochenen anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung zu verstehen sei (siehe diesbezüglich das weiter oben wiedergegebene (spätere) EuGH-Urteil, wonach eine Anwendung der gegenständlichen Steuerbefreiung ohne Berücksichtigung der Zielsetzung der jeweiligen Bildungseinrichtung nicht unionsrechtskonform sei).

Es werde noch einmal darauf hingewiesen, dass nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Unternehmer und nicht das Finanzamt den Nachweis der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen zu führen hätte.

Mit **Eingabe vom 4. März 2014** zog der Beschwerdeführer seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer organisiert im Rahmen seiner X academy alljährlich 2 Mal (Frühjahr und Herbst) den "X Management Lehrgang". Dabei handelt es sich um eine sechs Monate dauernde berufsbegleitende Fortbildung in wesentlichen Bereichen der Hotellerie und Gastronomie.

Der Beschwerdeführer führt hierzu weiter aus, dass dieser Lehrgang durchaus vergleichbar ist zum Beispiel mit dem Universitätslehrgang "Tourismusmanagement" der Universität Klagenfurt.

Weiters ist dieser Lehrgang beinahe ident mit dem Diplomlehrgang X Management zum Beispiel am WIFI Innsbruck.

< Zum Vergleich mit dem Universitätslehrgang ist anzumerken, dass es dafür sog. ECTS Punkte gibt und vom Umfang her 450 UE umfasst.

Der streitgegenständliche Lehrgang berechtigt nicht zur Vergabe von ECTS Punkten, umfasst allerdings ähnliche Inhalte und Voraussetzungen wie der UNI-Lehrgang. Vom Umfang her wurden für den streitgegenständlichen Lehrgang wesentlich mehr UE für die Projektarbeit angeführt. Nur dadurch wurde die angeführte Anzahl von 400 UE erreicht. Eine genaue Überprüfung dieses Umfanges war nicht möglich (Projektarbeit fand zwischen den Seminarterminen statt).

Festzustellen ist also insgesamt, dass zwar der Inhalt vergleichbar, der Umfang allerdings doch erheblich geringer ist.

< Der Umfang und Inhalt des angeführten WIFI Lehrganges ist beinahe exakt gleich dem hier streitgegenständlichen Lehrgang ohne die Projektarbeit (5x3Tage).

< Der streitgegenständliche Lehrgang wurde von sämtlichen österreichischen Bundesländern zertifiziert und darf das EBQ "Erwachsenbildungsinstitut" Siegel führen (offizielles "Touristisches Erwachsenenbildungsinstitut in Österreich").

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass hier jedenfalls eine unmittelbare Vergleichbarkeit mit dem vom WIFI angebotenen Lehrgang besteht.

Grundsätzlich bestehen auch weitgehende Überschneidungen mit dem Universitätslehrgang, allerdings ist hier vom Umfang her beim Bildungsangebot des Beschwerdeführers doch ein wesentlich geringeres Angebot gegeben.

Der Vergleich mit dem WIFI wird auch seitens des Finanzamtes nicht in Abrede gestellt, allerdings würde dabei nicht der Vergleich mit einer öffentlichen Schule erfüllt sein.

B) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1988 sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen steuerfrei, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fähigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Gemäß Art. 132 MwStSystRL 2006/112/EG befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

lit. 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.

Hinsichtlich dieser gesetzlichen Grundlagen ist anzuführen, dass auch die hier angeführte MwStSystRL unmittelbar zur Anwendung kommen kann.

Der Beschwerdeführer kann sich auf das allenfalls günstigere Unionsrecht berufen (vgl. Melhatdt/Tumpel, UStG, § 6 Z 419).

Den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen sind im Wesentlichen folgende Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu entnehmen:

UStG:

- Umsätze privater Schulen
- allgemeinbildende und berufsbildende Einrichtungen
- Vermittlung allgemeinbildender und berufsbildender Art
- Fortbildung

EU-Recht (MwStSystRL):

- Aus- und Fortbildung und Umschulung

Unstrittig handelt es sich gegenständlich um eine berufliche Fortbildung im Bereich der Hotellerie und Gastronomie durch einen privaten Anbieter.

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist mit Einschränkungen der Lehrgang an der Universität Klagenfurt anzuführen.

Grundsätzlich auch der Lehrgang am WIFI; das WIFI stellt allerdings keine öffentlich rechtliche Schule dar; allenfalls aber eine "andere Einrichtung" mit von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannten vergleichbaren Zielsetzung.

Und genau hier ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/15/0109 zu verweisen.

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 lautet:

"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."

Erfüllt ist gegenständlich auch, dass hier ein schulähnlicher Betrieb gegeben ist, der über die organisatorischen Voraussetzungen verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine unterrichtende Tätigkeit auszuüben, und dass Kenntnisse allgemein bildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden.

- Das gesamte Seminarangebot wird in organisatorischer Weise vom Büro des Beschwerdeführers abgewickelt:
- Die Seminarorte werden entsprechend den Erfordernissen vom Beschwerdeführer ausgewählt und organisiert. Auch unter dem Aspekt der unterschiedlichen Angebote in der jeweiligen Bundesländern.
- Der Beschwerdeführer verfügt über die organisatorischen Voraussetzungen, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine unterrichtende Tätigkeit auszuüben (es besteht zum Beispiel eine eigene Office Ansprechstelle; es finden in regelmäßigen Abständen derartige Seminare statt (größere Anzahl von Interessenten ist ebenfalls erfüllt).
- Der Abschluss erfolgt durch Prüfung und Projektarbeit.

Diese Anforderungen sind im gegenständlichen Fall erfüllt. Damit ist auch eine wesentliche Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfüllt.

Der Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung kann dieser Bildungsmaßnahme keinesfalls unterstellt werden; darin sind die angebotenen Fachbereiche zu spezifisch auf die beruflichen bzw. betrieblichen Interessen der Teilnehmer abgestimmt. Anzumerken ist hierzu, dass auch seitens des Finanzamtes ein derartiger "Freizeitbezug" nicht unterstellt worden ist.

Das Finanzamt ist allerdings der Ansicht, dass auch eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werden muss. Nach Ansicht des Finanzamtes würde der Universitätslehrgang (und somit eine öffentliche Schule) kein vergleichbares Angebot bieten.

Hierzu ist auch auf das Urteil vom BFH vom 24.1.2008, V R 3/05 hinzuweisen. Damals hatte der Senat V entschieden, dass ein Betreiber einer Ballettschule sich grundsätzlich unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann. Danach hat auch die deutsche Finanzverwaltung in Bezug auf dieses Urteil entschieden, dass Ballett- und Tanzschulen als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden können. Eine steuerfreie Behandlung der Umsätze kommt in Betracht, wenn vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und die Leistungen nicht bloßen Freizeitgestaltungen dienen.

Die gegenständlich erwähnten Angebote der erwähnten Universität bzw. des WIFI im Zusammenhang mit den Tourismusseminaren können sicherlich ebenfalls nicht als bloße Freizeitgestaltungen angesehen werden.

Die streitgegenständlichen Kursangebote weisen zahlreiche inhaltliche Überschneidungen mit diesen Instituten auf. Diese Überschneidungen wurden bereits oben im Vergleich mit der Universität Klagenfurt/WIFI angeführt.

Ein weiteres Eingehen auf diese Vergleichbarkeit erübrigt sich allerdings, wenn man die weiteren Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes beachtet:

Auch der Verwaltungsgerichtshof verweist auf die gesetzlichen Bestimmungen des EU-Rechtes, nämlich der MwStSystRL. Darin werden im Wesentlichen folgende Voraussetzungen bestimmt:

- < direkter Bezug zu einem Gewerbe
- < Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse
- < Dauer der Bildungsmaßnahme ist unerheblich
- < unabhängig vom Vergleich mit öffentlicher Schule

"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, UStG4, § 6 Tz 310).

Mit dem Vorbringen, der Beschwerdeführer, welcher berufsbildende Kenntnisse und Fertigkeiten vermitte, übe keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit aus, zeigt das Finanzamt somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Zum vom Amtsvertreter angeführten Erkenntnis des EuGH (C-319/12) ist anzumerken, dass auch hier der EuGH mit Bezug auf frühere Rechtsprechung entschieden hat, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL nicht ausschließt, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt. Der Begriff der Einrichtung in der Vorschrift ist grundsätzlich weit genug, um auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen.

Art. 134 MwStSystRL schließt nicht aus, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL sich auf private Einrichtungen erstreckt, die Bildungsdienstleistungen zugewerblichen Zwecken erbringen.

Richtig ist die Ansicht des Amtsvertreters, dass hier auch klar geurteilt wurde, dass diese Vorschrift es nicht zulässt, Bildungseinrichtungen sämtlicher privater Einrichtungen zu befreien.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass der Begriff der "öffentlichen Schule" iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 nicht im Sinne des nationalen Rechts, sondern nach richtlinienkonformer Interpretation als "Einrichtung des öffentlichen Rechts" zu verstehen ist (vgl. hierzu UFS 18.4.2011, RV/0404-I/08).

Für den streitgegenständlichen Fall sind demnach jedenfalls die gesetzlichen Bestimmungen erfüllt, um die begehrte Steuerbefreiung anzuerkennen, da der Beschwerdeführer als "andere Einrichtung" Aus- und Fortbildungen mit von dem Mitgliedstaat Österreich anerkannter vergleichbarer Zielsetzung iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL anbietet und ausführt.

Demnach war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Gem. 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 Rechtfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Unter Beachtung der angeführten gesetzlichen Bestimmungen (hier im Wesentlichen auch die Bestimmungen in der MwStSystRL) und auch den klaren Ausführungen im

Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.2013, 2011/15/0109 ist einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen.

Linz, am 10. März 2014