



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0621-G/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Sonderschullehrerin, S., vertreten durch Pucher und Schachner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & CoKG, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 9. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Juni, Juli, Oktober und Dezember 2002 und Februar bis Juli 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat im Jahr 2000 einen Gewerbebetrieb, der die Organisation und Durchführung von Seminaren, Schulungen und Veranstaltungen zum Inhalt habe, gegründet. Im Rahmen dieses Gewerbebetriebes sei sie hauptsächlich für den von ihr und ihrem Ehegatten gleichzeitig gegründeten Verein „X.“ als Funktionärin, Pädagogische Leiterin und „Geschäftsführerin“ gegen Bezug eines monatlichen Fixhonorars tätig gewesen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. November 2003). Da es sich beim Verein „X.“ um keine private Schule oder keine einer Privatschule vergleichbare Einrichtung handle (siehe Bericht vom 17. November 2003 zur gleichzeitig durchgeföhrten Betriebsprüfung) seien die Umsätze, die für die pädagogische Leitung und Lehrtätigkeit für diesen Verein getätigt

worden seien, nicht als unecht steuerfrei zu behandeln. Im Jahr 2001 seien insgesamt ATS 522.000,00 für die Tätigkeit als Pädagogische Leiterin des Vereins unecht steuerbefreit verrechnet worden. Der daraus ermittelte Nettobetrag in Höhe von ATS 435.000,00 ist dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen worden. Für den Nachschauzeitraum seien die vorgelegten Buchungsunterlagen zur Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen herangezogen worden (vgl. Tz 13 des Berichtes vom 18. November 2003 über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen).

Gegen die unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Umsatzsteuerbescheide hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da sämtliche Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 erzielt worden seien, erweise sich die Versteuerung zum Normalsteuersatz als rechtswidrig. Gegen die auf Grund einer Betriebsprüfung beim Verein „X.“ erfolgte Versteuerung sei im Wege der Berufung vom 12. Jänner 2004 der Antrag gestellt worden, die Umsätze unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 zu subsumieren. Im Falle der Stattgabe seien die Umsätze der Bw. unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zu subsumieren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a steuerfrei.

Der unabhängige Finanzsenat (Senat 3 der Außenstelle Graz) hat die Berufungen des Vereines „X.“ gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Februar bis Dezember 2002 und Jänner bis Juli 2003 nach der am 6. März 2007 durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„In den Jahren 2000-2003 wurden entsprechend Punkt 5 der Vorhaltsbeantwortung folgende Veranstaltungen und Kurse angeboten:

2000: Projekttage VS DL, Feriencamps, Projektwochen HS, PC-Kurse

2001: Projektwochen Schulen, PC-Kurse, Feriencamps, EULE-Startseminare- und –Ausbildung

2002: EULE-Startseminare und –Ausbildung, Projektwochen Schulen, Feriencamp

2003: EULE-Startseminare- und –Ausbildung, Feriencamp

Entsprechend der veröffentlichten Leistungsinformation wird eine vierstufige Ausbildung bis zum EULE-Seniorentrainer (EULE= Eigenständigkeit und Lebensfreude erhalten) angeboten. Es sollen dabei folgende Betreuungsleistungen vermittelt werden: Pflege der Geselligkeit und Gemeinschaft, Tagesgestaltung, Organisation von Beratung und Information in Gesundheitsfragen, kulturellen Veranstaltungen, Feiern, Ausflügen, Exkursionen, Anbahnung von Kontakten mit Vereinen und Schulen des Ortes und ehrenamtlichen Besuchsdiensten, Erstellung von Jahresprogrammen, Veranstaltungsplanung und musischer Anregung, weiters fördern und entwickeln EULE-Seniorentrainer vorhandene Ressourcen von Menschen, um deren Eigenständigkeit sowie geistige und körperliche Mobilität zu erhalten.

In Abgrenzung zum Pflege- und Altenhelfer leisten Seniorenbetreuer, Seniorenanimateure und EULE- Trainer keinerlei Pflegedienste, einzel- oder gruppentherapeutische Arbeit, ärztliche Behandlung oder Beratung. Daraus ergibt sich, dass sie in medizinischen, physio- und psychotherapeutischen Bereichen ausreichend geschult sein müssen, um die Grenzen ihrer eigenen Tätigkeit und die Notwendigkeit der Beratung und Betreuung durch andere Professionisten eindeutig erkennen zu können. Ihre Dienstleistung ist die Begleitung, Aktivierung und Förderung älterer Menschen mit dem Ziel der Verbesserung von Lebensqualität.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind 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 Fähigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, befreit.

Gemeinschaftsrechtlich beruht die Befreiung auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i und j der 6. MWSt-RL. Nach lit. i sind zu befreien, der Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Die Richtlinienregelung gibt dem Mitgliedstaat somit eine gewisse Freiheit bei der Auswahl der Einrichtungen. Ist aber eine anerkannte vergleichbare Zielsetzung gegeben, müsste jede Art der Aus- oder Fortbildung gegeben sein (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 6, Tz. 301*). Der Zweck der Befreiung der Schulen ist nach den Materialien zum UStG 1972 (383 BlgNR 13. GP, 3) die Förderung der Allgemeinbildung. Zugleich sollen durch die weite Fassung Wettbewerbsverzerrungen zwischen mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschulen und anderen Privatschulen vermieden werden. Den Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Befreiungsbestimmung erblickt

der EuGH im Urteil 20.6.2002, Rs C-287/00 – im Zusammenhang mit dem Hochschulunterricht – darin, dass der Zugang zum Hochschulunterricht nicht durch die höheren Kosten versperrt werden soll, die im Fall der Steuerpflicht entstünden (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 6, Tz. 302*).

Befreit sind nur die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen. Privatschulen sind solche, deren Erhaltung und Errichtung nicht einen gesetzlichen Schulerhalter trifft und eine Mehrzahl von Schülern, gemeinsam, nach einem festen Lehrplan unterrichtet werden und im Zusammenhang mit der Vermittlung allgemeinbildender oder berufsbildender Kenntnisse oder Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel angestrebt wird (vgl. § 2 PrivSchG). Erforderlich ist aber, dass es sich um eine Einrichtung allgemein- oder berufsbildender Art handelt wie etwa Maturaschulen, Sprachschulen und Musikschulen, Kenntnisse berufsbildender Art etwa in Handels- und Gewerbeschulen, Wirtschaftsförderungsinstituten, Fachhochschulen. Einrichtungen, die sportliche oder technische Fertigkeiten vermitteln oder Fertigkeiten, die im gesellschaftlichen Umgang nützlich sind, fallen nicht darunter (zB Schischulen, VwGH 22.4.1998, 95/13/0129, Tanz- und Fahrschulen).

Die Tätigkeit von Privatschulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen muss der Tätigkeit der öffentlichen Schulen vergleichbar sein. Als Maßstab für diesen Vergleich ist der Inhalt des Lehrstoffes heranzuziehen, wobei dieser dabei auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (VwGH 20.3.1980, 246/79, 29.11.1984, 83/15/0133, 25.2.1997, 95/15/0126). Der Nachweis, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, hat nach dem Gesetz der Steuerpflichtige zu führen (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139). Der Bw. bringt sinngemäß vor, hinsichtlich der EDV-Kurse eine Tätigkeit auszuüben, die auch in öffentlichen Schulen im Gegenstand Informatik unterrichtet wird, wo auch die Möglichkeit bestehe, eine externe Zertifizierung (ECDL) zu erlangen. In diesem Zusammenhang übersieht er allerdings, dass es keine öffentliche Schule gibt, die ausschließlich das Fach Informatik anbietet, daher ist keine Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule gegeben, da bloß ein einzelnes Fach angeboten wurde, denn die Übereinstimmung im Lehrstoff darf sich aber nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken (VwGH 5.3.1981, 1762/80, 4.12.1989, 87/15/0139, 25.2.1997, 95/14/0126). Eine Steuerbefreiung in Sachgebieten, die in öffentlichen Schulen nicht oder nur am Rand angeboten werden, ist im Interesse einer Wettbewerbsneutralität nicht zu gewähren.

Nach der Rechtsprechung nicht anwendbar ist die Befreiungsvorschrift auf persönlichkeitsfördernde Kurse (VwGH 15.9.1976, 519/75), Eurhythmieschulen (VwGH 23.1.1978, 1851/76), weil eine Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes

einer allgemeinbildenden Schule vorliege. Ebenso liege beim Betrieb einer Kurzschule (4-wöchige Kurse über allgemeinbildende oder berufsbildende Themen, keine Vergleichbarkeit hinsichtlich Umfang und Lehrziel vor (VwGH 20.3.1980, 246/79) vor, ähnlich die Privatschule für Sprache und Kommunikation (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139). Selbst Maschinschreibkurse in der Dauer von ein oder zwei (!) Jahren entfalten keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (VwGH 5.3.1990, 88/15/0042), die im Hinblick auf die geänderte Bürotechnik mit Computerkursen durchaus vergleichbar erscheinen.

Die vom Verein ins Treffen geführte Feststellung des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur zur Verordnung der BMAG, BGBl. II 1999, 248, wonach er eine Einrichtung sei, die Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung betreibt, kann keineswegs einer schulähnlichen Einrichtung im Sinne der oben referierten Gesetzesbestimmung erblickt werden, weil diese Verordnung ausschließlich beitragsfreie pauschalierte Aufwandsentschädigungen für Lehrende an Erwachsenenbildungseinrichtungen betrifft. Gegenstand der Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln (BGBl. Nr. 171/1973) sind Einrichtungen und Tätigkeiten, die im Sinne einer ständigen Weiterbildung die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben, wobei in § 2 Abs. 1 bezeichneten als förderungswürdigen Aufgaben wie politische und sozial- und wirtschaftskundliche Bildung, berufliche Weiterbildung, Vermittlung der Erkenntnisse der Wissenschaften, Bildung als Hilfe zur Lebensbewältigung, sittliche und religiöse Bildung, musiche Bildung, Nachholung und Fortführung und Erweiterung der Schulbildung, Führung von Volksbüchereien, Aus- und Fortbildung von Erwachsenenbildnern und von Volksbibliothekaren, Bildungsinformation, Bildungsberatung und Bildungswerbung, Veröffentlichungen über die Erwachsenenbildung und das Volksbüchereiwesen weit über die in der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 genannten Bereiche der Kenntnisse allgemein- und berufsbildender Art hinausgehen. Im Übrigen ist zu bemerken, dass es sich bei den angebotenen Computerkursen und Sommersportwochen für Kinder um keine Erwachsenenbildung handeln kann, sodass eine Rekurrenz auf Erwachsenenbildung bereits vom Ansatz her verfehlt erscheint.

Ebenso ist der Hinweis des Bw., die von ihm veranstalteten Kurse würden auch beim Wirtschaftsförderungsinstitut (WIFI) und beim Berufsförderungsinstitut (BFI) angeboten werden, nicht geeignet, die gegenständliche Einrichtung zu einer allgemein- und berufsbildenden Art zu machen, zumal er nur einen sektoralen Abschnitt von Kursen und kein durchgehendes Bildungsangebot durchführt. Im Übrigen wurde die Sparte der EDV-Kurse bereits wieder aufgegeben und bei der Ausbildung zum Senioreentrainer wurde nicht näher

aufgezeigt, dass der Lehrstoff und das Lehrziel dem von öffentlichen berufsbildenden Schulen Gebotenen entsprechen, wobei es nicht genügt, dass bloß eine Teilübereinstimmung des Lehrstoffes in den Lehrplänen an öffentlichen Schulen übereinstimmt (*Kolacny/Caganek, UStG 1994<sup>3</sup>, § 6, Anm. 43, S 328*). Was die Senioreentrainerausbildung anlangt, wird lediglich auf das nicht weiter ausgeführte Bildungsangebot des BFI verwiesen, welches zwar nach Rz. 877 UStR nach Rechtsmeinung die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen könne. Bei dieser Einrichtung handelt es sich allerdings keineswegs um eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (vgl. *Kolacny/Caganek, UStG 1994<sup>3</sup>, Anm. 43*, die diese Ansicht als bedenklich einstufen). Bildungseinrichtungen, die der Umsetzung der den dahinter stehenden öffentlich-rechtlichen Trägerorganisationen gesetzlich aufgetragenen besonderen Aus- und Weiterbildungsaufgaben dienen, können grundsätzlich nicht als Vergleichsmaßstab für die Lehrstoffübereinstimmung herangezogen werden, da sie keine öffentlichen Schulen sind. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang auf Art. 13 Teil A Abs. 2 lit. a der 6. MWSt-RL (RL 77/388/EWG) zu verweisen, wonach die Mitgliedstaaten die Zuerkennung der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. MWSt-RL (entspricht § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994) an Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig machen können (z.B. fehlende Gewinnerzielungs- bzw. Gewinnausschüttungsabsicht etc.). Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht haben die Mitgliedsstaaten daher bei der Auswahl der Einrichtungen, für die die Steuerbefreiung gelten soll, einen gewissen Spielraum.

Inhaltlich führte der Bw. mehrmals ausdrücklich aus, der Senioreentrainer dürfe keine pflegende Tätigkeit wie ein diplomierter Altenbetreuer ausüben. Den Nachweis einer an einer öffentlichen Schule nach Maßgabe einer Berufsausbildung angebotenen Tätigkeit hat er somit nicht geführt, sondern lediglich auf eine im Auslegungsbehelf des BMF genannte Bildungseinrichtung, die ähnliche Kurse anbiete, verwiesen. Abgesehen davon ist festzustellen, bei diesem Vorbringen handelt es sich um einen eher allgemein gehaltenen Hinweis und außerdem sind die Abgabenbehörden nicht weiter gehalten, Beweise über Bildungsangebote von im Gesetz nicht genannten privaten nicht als öffentliche Schulen zu qualifizierende Einrichtungen aufzunehmen. Im Übrigen wurde zur Führung eines Vergleiches mit einer öffentlichen Schule angebotenen Lehrstoffes im bisherigen Verfahren kein substantiiertes Vorbringen erstattet, geschweige denn vergleichbare Einrichtungen benannt, wobei in diesem Zusammenhang wieder auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.12.1989, 87/15/0139 zu verweisen ist, dass der Nachweis, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird, der Steuerpflichtige zu führen hat, zumal ihm größere Sachverhaltsnähe zuzubilligen ist. Daran vermögen auch die ergänzend nach dem Schluss der mündlichen Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen nichts zu ändern. Gemäß § 115

BAO tritt der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117). Die noch im Betriebsprüfungsbericht erwähnte Steuerbefreiung für Umsätze aus den von Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher, unterrichtender oder belehrenden Art, wenn die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, wird in der Berufung nicht mehr releviert, sodass weitere Erörterungen dahingestellt bleiben können. Abgesehen davon sind kommerziell ausgerichtete Einrichtungen von der Bestimmung nicht erfasst (*Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 6, Tz. 326.*) " [vgl. Berufungsentscheidung vom 23. März 2007, RV/0680-G/05]

Diesen Entscheidungserwägungen schließt sich der Senat 1 im gegenständlichen Verfahren vollinhaltlich an.

Da es sich demnach beim Verein "X." um keine Schule bzw. Bildungseinrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 handelt, sind die von der Bw. an diesen Verein erbrachten strittigen Leistungen – ungeachtet des konkreten Leistungsinhaltes – keinesfalls der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zugänglich.

An dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen im Verlauf des Erörterungsgesprächs am 28. April 2011, bei dem im Wesentlichen festgestellt wurde, dass es sich beim Verein "X." um eine Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 handle, da aktuell auch von anderen Bildungseinrichtungen (WIFI Kärnten, BFI) identische Kurse angeboten würden, keine Änderung zu bewirken. Da dieses Argument vom Verein auch bereits im Berufungsverfahren ins Treffen geführt worden ist, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Entscheidungserwägungen in der eingangs zitierten Berufungsentscheidung verwiesen.

Soweit die Bw. in der Berufungsergänzung vom 18. Juli 2011 ausführt, dass der Verein durch seine Tätigkeit zu den Volksbildungsvereinen zähle, bei denen die Art der Vorträge und Kurse Nebensächlich sei, soweit nur allgemein bildendes Wissen zur Ausübung praktischer Berufe vermittelt würde, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze aus den von öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher oder unterrichtender oder belehrender Art steuerfrei, wenn die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

Befreit sind die Einnahmen der KöR bzw. Vereine aus den von ihnen veranstalteten Vorträgen etc., nicht die Honorare der Vortragenden oder Kursleiter. Für diese gilt auch nicht die Befreiung für Privatlehrer nach Z 11, weil keine Tätigkeit an einer Schule vorliegt [vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 6, Tz 323; Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band IV, § 6 Abs. 1 Z 12, Anm. 11 und Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON 2.00, § 6, Rz 394 ([www.rdb.at](http://www.rdb.at))].

Da demnach die Honorare der Vortragenden keinesfalls befreit sind, erübrigts sich eine nähere Auseinandersetzung mit der Problematik, ob der Verein "X." überhaupt als Volksbildungsverein im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 qualifiziert werden kann.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. August 2011