

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 (Arbeiterkammer Wien) und R4 (Wirtschaftskammer Wien) im Beisein der Schriftführerin Sf in der Beschwerdesache Bf., Wien, vertreten durch Stb., Wirtschaftstreuhänder, E gegen die Bescheide des FA vom 24. März 2010 betreffend Umsatzsteuer 2009, vom 20. April 2012 betreffend Umsatzsteuer 2010 und vom 3. Mai 2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 am 25. Juni 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgaben betragen:

	2009	2010	2011
Zahllast	102.232,75	93.961,88	99.120,86

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. (idF: Bf.) wurde im Jahr 2001 gegründet. Sie führt ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum Bilanzstichtag 31. Jänner, welches auch für die Umsatzsteuer maßgeblich ist.

Die Bf. bietet englischsprachigen Unterricht für Kinder zwischen 3 und 10 Jahren mit „native speakers“ in Volksschulen (Unterricht, den sie über Auftrag der Schulleitung durchführt, nennt die Bf. „Teamteaching“), in Kindergärten und im eigenen Sprachcenter an. Strittig ist, ob bzw. inwieweit die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a oder lit. b UStG 1994 anwendbar ist.

Aufgrund einer im Jahr 2001 erteilten Auskunft des Finanzamtes für den 5., 6. und 7. Bezirk konnte die Bf. zunächst davon ausgehen, dass sämtliche Umsätze im Zusammenhang mit ihrer Lehrtätigkeit als umsatzsteuerfrei zu behandeln sind.

Mit **Schreiben vom 4. April 2008** wurde der Bf. vom Finanzamt jedoch - entsprechend einer Beurteilung durch den bundesweiten Fachbereich - mitgeteilt, dass in ihrem Fall das Merkmal der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen fehle und somit die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 nicht mehr zur Anwendung komme. Die am 5. November 2001 erteilte Rechtsauskunft werde daher widerrufen. Aus Billigkeitsgründen erfolge die Wirkung des Widerrufs erst ab 1. September 2008 (= Beginn des nächsten Schuljahres).

Der Beurteilung des bundesweiten Fachbereichs lag folgende Sachverhaltsannahme zugrunde:

„Eine Sprachschule erteilt an Kinder in Kleingruppen Englischunterricht in Kindergärten, Horten und Schulen. Das Programm sieht mehrere aufeinander aufbauende Kurse vor, die quasi wie Schulklassen hintereinander absolviert werden können.

Das Kursprogramm umfasst acht Kursjahre:

Je vier Kindergarten- und Volksschulprogramme. Jeder Kurs besteht aus 30 Englisch-Einheiten (2 Semester mit je 15 Einheiten von je 30 Minuten) und findet daher einmal wöchentlich (30 Minuten) in den entsprechenden Kindergärten und Schulen statt. Die Räumlichkeiten werden hierzu jeweils für die Kursstunden angemietet.

Die Einheiten werden von einem speziell ausgebildeten „native Speaker“ gehalten. Die Unterrichtsgestaltung erfolgt anhand von sechs verschiedenen Techniken: Singen, Tanzen, mit Arbeitsblättern und kleinen Basteleien, Geschichtenbücher, mit Spielen und mit einem selbst entwickelten Kursbuch. Für jeden Kurs werden auch umfangreiche Kursmaterialien angeboten.

Die Beauftragung der Sprachschule erfolgt durch die Eltern, nicht durch den Kindergarten oder die Volksschule.“

Der bundesweite Fachbereich vertrat dazu folgende Rechtsansicht:

Wenn auch eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem festen Lehrplan unterrichtet wird und - abgesehen von eigenen Unterrichtsräumen - wohl von einem schulähnlichen Betrieb ausgegangen werden kann (feststehendes Lehrkonzept; Lehrpersonal etc.), so fehlt es nach Ansicht des FB-USt dennoch am wesentlichen Merkmal der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen.

Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist primär der Lehrstoff, der dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen muss. Nach der vom BMF geteilten Judikaturmeinung darf sich die Übereinstimmung im Lehrstoff jedoch nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände (im vorliegenden Fall nur auf Englisch) beschränken.

Die gg. Sprachbetreuungskurse sind nicht zwingender Teil der Kindergartenbetreuung bzw. der Volksschulausbildung, sondern eine auf freiwilliger Basis erfolgende Ergänzung bzw. Vertiefung der von diesen Einrichtungen gebotenen Sprachausbildung.

Nach Auffassung des BMF ist die gg. Steuerbefreiung im Übrigen bei Sprachschulen nur anwendbar, wenn der vorgetragene Lehrstoff dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd einer Übersetzer- oder Dolmetscherausbildung einer Universität entspricht.

Da die Sprachschule nicht mit der Unterrichtserteilung im Rahmen der Volksschulausbildung beauftragt wurde, kommt im vorliegenden Fall auch nicht die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zur Anwendung.

Die Bf. behandelte in der Folge in den Umsatzsteuererklärungen 2009 bis 2011 ihre Unterrichtsleistungen grundsätzlich als steuerpflichtig. Für Umsätze aus Unterrichtsleistungen, welche sie über Auftrag von Schulen erbrachte, wurde jedoch weiterhin die Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 geltend gemacht.

Lediglich in der Umsatzsteuererklärung 2009 vom 9. März 2010 (diese umfasst den Veranlagungszeitraum 1.2.2008 bis 31.1.2009) wurden entsprechend der Rechtsauskunft des Finanzamtes vom 4. April 2008, wonach der Widerruf der Rechtsauskunft aus 2001 erst zum 1. September 2008 erfolge, sämtliche bis zum 31. August 2008 getätigten Umsätze, das sind € 276.844,96, als steuerfrei erklärt.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2009 und 2010 erfolgte erklärungsgemäß.

Bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 2011 wurden vom Finanzamt sämtliche Unterrichtsleistungen als steuerpflichtig erfasst.

Die entsprechenden Bescheide ergingen mit Datum vom 24.3.2010 (Umsatzsteuer 2009), 20.4.2012 (Umsatzsteuer 2010) und 3.5.2013 (Umsatzsteuer 2011).

Die Bf. beantragte in den **Berufungen** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 mit folgender Begründung, für sämtliche Unterrichtsleistungen die Steuerfreistellung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 zu gewähren:

Aus organisatorischer Sicht liege jedenfalls eine „Einrichtung“ iSd § 6 Abs. 1 Z 11 (lit. a) UStG, dh. ein schulähnlicher Betrieb, vor, der über die organisatorischen Voraussetzungen (Schulräume, Personal nach Art eines Lehrkörpers, Sekretariat, über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot - Lehrpläne) verfüge, mit dem laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine Tätigkeit iSd Z 11 im Semesterbetrieb ausgeführt wird.

Der Hinweis des bundesweiten Fachbereichs, dass bei Sprachschulen die Befreiung nur anwendbar sei, wenn der vorgetragene Lehrstoff dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd einer Übersetzer- oder Dolmetscherausbildung einer Universität entspricht, negiere, dass bei nicht berufsbildenden Einrichtungen, dh. bei Einrichtungen allgemeinbildender Art bzw. bei Privatschulen, sehr wohl der Sprachunterricht unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a zu subsumieren sei.

Den Schulen seien andere allgemeinbildende Einrichtungen zur Seite gestellt, sofern sie eine Tätigkeit ausüben, die einer öffentlichen Schule vergleichbar ist.

Nach „Ruppe, UStG, Kommentar“, würden Kenntnisse allgemeinbildender Art etwa in Maturaschulen, Sprachschulen und Musikschulen vermittelt.

Der Verwaltungsgerichtshof werte höchst unterschiedlich nach Inhalt des Lehrstoffes bis hin zur Unterrichtsmethode und zu organisatorischen Voraussetzungen bzw. der Technik der Wissensvermittlung, ob die Tätigkeit einer Privatschule oder anderer allgemeinbildender Einrichtungen mit der Tätigkeit der öffentlichen Schulen vergleichbar ist.

Die Gesetzesmaterialien (382 Blg.NR 13.GP, 3) würden jedenfalls Maturaschulen, Sprachschulen und Musikschulen als vergleichbare Einrichtungen nennen.

Bei Maturaschulen sei die Vergleichbarkeit unstrittig, da der Stoff gelehrt werde, der notwendig ist, um eine Matura abzulegen.

Nahezu jede Musikschule falle unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG. In Musikschulen werde weder Mathematik, Leibesübungen, Religion, eine Sprache etc. bzw. andere Techniken unterrichtet.

Folglich müsse es aus Gründen einer sachlichen Besteuerung – ebenso wie bei Musikschulen, in denen nur Musik unterrichtet wird - vollkommen genügen, wenn nur EIN Gegenstand aus dem allgemeinen Schulunterricht in solchen Rechtsträgern unterrichtet wird.

Es sei daher EIN Fach, das auch an öffentlichen Schulen gelehrt wird, völlig ausreichend, um eine Vergleichbarkeit herzustellen. Wäre das nicht so, wären sämtliche Musikschulen Österreichs ebenso aus der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG herauszunehmen.

Der Hinweis des Fachbereichs Umsatzsteuer, dass Sprachbetreuungskurse nicht zwingender Bestandteil der Kindergartenbetreuung bzw. der Volksschulausbildung seien, sondern eine auf freiwilliger Basis erfolgende Ergänzung bzw. Vertiefung der von dieser Einrichtung gebotenen Sprachenausbildung darstellen, trage nichts zur Lösung des Problems bei, da auch bei Musikschulen die völlige Freiwilligkeit des Besuchs, kein Zwang etc. gegeben sei.

Genauso wie bei Musikschulen sehe die Bf. auch bei Sprachschulen das Alter der Kinder nicht als ein Kriterium an, das an der Einordnung der Umsätze in die unechte Befreiung etwas ändern würde. Denn genauso wie in Musikschulen würden am Sprachunterricht auch bereits Kindergartenkindergruppen teilnehmen. Aus Sachlichkeits- und aus Verfassungsgründen müsse man den Sprachunterricht gleich behandeln wie den anderen Unterricht.

Betreffend 2009 und 2011 wurden die Berufungen vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der **Berufungsvorentscheidung** betreffend Umsatzsteuer 2010 wurden abweichend vom Erstbescheid sämtliche Unterrichtsleistungen als steuerpflichtig behandelt. Die Berufungsvorentscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Als Maßstab für die „Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule“ sei auf den Lehrstoff abzustellen. Dieser müsse nach Umfang und Lehrziel annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen. Eine Mehrheit von Lehrern und ein eigenes Sekretariat seien keine unabdingbare Voraussetzung. Eine Einrichtung, die die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (ansich) erfüllt, unterliege (dennoch) der Steuerpflicht hinsichtlich jener Kurse, die (k)eine annähernde Entsprechung zu dem an einer öffentlichen Schule Gebotenen aufweisen. Damit sei sichergestellt, dass eine solche Einrichtung keinen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Anbietern bei der Abhaltung derartiger Kurse hat. Die Vergleichbarkeit müsse nicht nur hinsichtlich Dauer und Vortragsgegenstände, sondern auch hinsichtlich des Niveaus zu einer öffentlichen Schule gegeben sein. Die Vergleichbarkeit dürfe nicht nur auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränkt sein.

Die Beauftragung der Bf. erfolge durch die Eltern der unterrichteten Kinder und nicht durch den Kindergarten bzw. die jeweilige Volksschule. Da die Bf. also nicht mit der Unterrichtserteilung im Rahmen der Volksschulausbildung beauftragt worden sei, komme auch nicht die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG zur Anwendung.

Die Bf. führte im **Vorlageantrag** aus, der Sachverhalt sei von der Behörde nicht richtig eingeschätzt worden. Insbesondere würden für die sogenannten Team-Teachings sehr wohl direkt von den Schulen Aufträge an die Bf. erteilt - der Unterricht finde in diesen Fällen im regulären Schulunterricht statt.

Mit **Vorhalt vom 27. Februar 2014** wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, darzulegen, an welchen Schulen im Beschwerdezeitraum Englisch-Unterricht erteilt wurde, und ob der Leistungsempfänger die Schule war. Die entsprechenden Umsätze waren

betragsmäßig zu konkretisieren. Da Umsätze als Privatlehrer gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 uneecht befreit sind, war anzuführen, ob dies bei den Vorsteuern laut Erklärung bereits berücksichtigt wurde bzw. sei dies nachzuholen und zahlenmäßig darzustellen.

Der Vorhalt wurde mit **email vom 11. März 2014** beantwortet. Die Bf. legte Bestätigungen mehrerer Wiener Volksschulen vor und führte aus, in Fällen des Teamteaching beauftrage die jeweilige Schuldirektion die Bf. in Abstimmung mit den Klassenlehrern. Der Unterricht werde in der Regel gemeinsam mit dem jeweiligen Klassenlehrer durchgeführt.

Bestätigungen wurden von folgenden Einrichtungen vorgelegt:

Volksschule1:

„Seit vielen Jahren gibt es in unseren Volksschulklassen (nach Schulforums- und Klassenforumsbeschlüssen) eine Kooperation mit der Firma "Bf." als zusätzlichem Förderprogramm in Englisch der VS-Kinder ergänzend zum österreichischen Lehrplan in Form eines Teamteachings mit dem Klassenlehrer/der Klassenlehrerin.“

Volksschule2.

„Seit vielen Jahren gibt es an der Schule in unseren Volksschulklassen (nach Schulforums- und Klassenforumsbeschlüssen) eine Kooperation mit der Firma "Bf." als zusätzliches Förderprogramm in Englisch. Die Kinder werden ergänzend zum österreichischen Lehrplan in Form von Teamteaching gemeinsam mit dem Klassenlehrer bzw. der Klassenlehrerin und durch kompetente Trainer unterrichtet.“

Volksschule3:

„Seit vielen Jahren unterrichten Lehrer von "Bf." an der Schule3 Englisch. Vorerst war es ein Angebot für den Nachmittag.

Um die Qualität des Englischunterrichts weiter zu steigern, wurde im Schulforum beschlossen, ab dem Schuljahr 2008/09 diesen Unterricht am Vormittag im Stundenplan integriert als Teamteaching mit der Klassenlehrerin anzubieten.“

Volksschule4:

„Wir arbeiten seit Jahren mit der Fa. BF. im Teamteaching erfolgreich zusammen. Die Zusammenarbeit erfolgt am Vormittag während des Englischunterrichts, in welchem unsere Lehrer im Team gemeinsam mit den Lehrern der Sprachschule unterrichten.“

Volksschule5:

„Hiermit bestätigen wird, dass die BF Sprachschule GmbH XX seit vielen Jahren erfolgreich an unserer Schule tätig ist. Im Rahmen unseres eigens an und für unseren Standort entwickelten „X English +“-Konzepts werden unsere KlassenlehrerInnen durch Native Speakers im schulischen Englischunterricht an den Vormittagen optimal unterstützt.“

Volksschule6:

An unserer Schule läuft nun schon seit 6 Jahren äußerst erfolgreich das klassenübergreifende Schulprojekt des Native-speaker unterstützten Englischunterrichts mit KollegInnen aus Ihrem Team.

Dabei hält jeweils ein Native-speaker mit dem Klassenlehrer, der Klassenlehrerin gemeinsam im Teamteaching eine Englischeinheit. Die Lehrplaninhalte erfahren dabei eine deutliche Erweiterung und Festigung und die fremdsprachlichen Kompetenzen unserer Abgänger sind damit deutlich angestiegen.

An unserer Schule ist diese Teamteachingstunde organisatorisch in den Vormittagsunterricht eingebunden und umfasst bei den Kindern der Grundstufe I 30 Minuten und bei den Kindern der Grundstufe II 40 Minuten Teamteaching.“

Die steuerfreien Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG aus dem Teamteaching betragen laut Vorhaltsbeantwortung:

2009	43.894,00	(bis 31.8.2008 befreit: 276.844,96°)
2010	82.172,20	
2011	94.088,90	

°Umsätze, die vor dem 1.9.2008 erzielt wurden, wurden entsprechend dem Schreiben des FA vom 4.4.2008 (Widerruf erst ab 1.9.2008) als gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 steuerfrei behandelt.

Vorsteuerkürzungen seien wie folgt zu berücksichtigen:

	lt. Erklärung	Kürzung	Vorsteuer neu
2009	10.242,40	4.864,12	5.378,28
2010	17.133,98	2.239,49	14.894,49
2011	18.086,62	2.549,91	15.536,71

Die Bf. wurde mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Mai 2014 zur mündlichen Senatsverhandlung geladen.

Mit **email vom 20. Juni 2014** brachte die Bf. ergänzend vor, dass das Merkmal der „Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen“ nicht überstrapaziert werden dürfe, ergebe sich auch aus Art. 44 der EU-DfV zur Mehrwertsteuerrichtlinie, und aus der Rechtsprechung des VwGH zur Art 44 EU-DfV (Entscheidung ZI. 2011/15/0109 vom 21.11.2013), bei der auf Basis von Art 44 EU-DfV die Notwendigkeit der Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen überhaupt verneint worden sei.

Die enge Auslegung des Begriffes „Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen“ führe auch zu Diskriminierungen in wettbewerbsrechtlicher Sicht und damit zu schwerwiegenden wirtschaftlichen Nachteilen:

- die öffentliche Hand erbringe im Kindergartenwesen sowie in Volksschulen die völlig idente Leistung (Englischunterricht in Kindergärten; Projekt „G“ des Stadtschulrates Wien

in Wiener öffentlichen Volksschulen; Englischunterricht im Rahmen von Freigegegenständen und der Nachmittagsbetreuung in öffentlichen Schulen).

- am Markt für Sprachschulen seien auch andere private Unternehmen tätig, die für dieselbe Tätigkeit (Sprachunterricht in Kindergärten und Volksschulen) die unechte Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen (zB. F, H).

- „fächerübergreifende“ Wettbewerbsverzerrung im Bereich privater Musikschulen im Vergleich zur Bf., da private Musikschulen Unterricht für Kinder im Vor- und Volksschulalter als gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a befreite Umsätze behandeln.

Die Bf. regte daher die Befassung des EuGH mit Fragen der Zulässigkeit von sachlichen bzw. unsachlichen Diskriminierungen von öffentlichen und privaten Wettbewerbern im gleichen Geschäftsbereich (Sprachunterricht an öffentlichen Einrichtungen wie Schulen und Kindergärten und privaten Einrichtungen) oder in komplementären Geschäftsbereichen (Sprachunterricht im Verhältnis zu Musikunterricht sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich) an.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht teilte die Bf. in der email vom 20. Juni 2014 sowie mit Schreiben vom 18. Juni 2014, eingelangt am 24. Juni 2014, mit, dass sie auf „die mündliche Verhandlung vor dem Senat“ verzichte, die mündliche Verhandlung zum vorgegebenen Termin ohne Senat aber wahrgenommen werde.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2014 (Rückschein vom 20. Juni 2014) teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. unter Beilage einer neuerlichen Ladung vom gleichen Tag mit, dass über Verlangen der Richterin gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 iVm § 274 BAO am 25. Juni 2014 (dennoch) eine mündliche Senatsverhandlung stattfindet.

An der mündlichen **Senatsverhandlung am 25. Juni 2014** nahmen für die Bf. deren steuerlicher Vertreter Stb., A als Gesellschafter der Bf., sowie die Geschäftsführer B und C teil.

In der Niederschrift zur Verhandlung wurde u.a. festgehalten, dass der steuerliche Vertreter zum Vortrag der Richterin bestätigte, dass der Sachverhalt korrekt wiedergegeben wurde.

Die Bf. machte ausdrücklich nochmals die Steuerbefreiung als Schule oder andere allgemeinbildende Einrichtung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG geltend. Der bereits per email vom 20. Juni vorgelegte Schriftsatz (siehe oben) wurde nochmals vorgelegt.

Den Schulen werden in § 6 Abs. 1 Z 11 andere allgemeinbildende Einrichtungen gleichgestellt, sofern sie eine Tätigkeit ausüben, die der einer öffentlichen Schule vergleichbar ist. Die Rechtsprechung des VwGH versteht unter einer Einrichtung iSd Z 11 einen schulähnlichen Betrieb, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie Schulräume, Personal nach Art eines Lehrkörpers, Sekretariat, über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine Tätigkeit iSd Z 11 auszuüben (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 4. Aufl., § 6

Tz 308). Zum Nachweis des Vorliegens dieser Voraussetzungen wurden von der Bf. dem Senat folgende Unterlagen vorgelegt:

- Faktenzusammenstellung (Vorgeschichte/ Konkurrenz, welche steuerbefreit ist/ Übersicht "Bf." Unterrichtserteilung)

- Tätigkeitsgebiete und Tätigkeitsbeschreibung

- Nachweis, dass eine einer öffentlichen Schule vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird:

„School English Teachers Book and training guide“ samt Lehrplan der Volksschule, BGBl. Nr. 134/1963 idF BGBl. II Nr. 303/2012

„Book“ Level 1 bis 4 (Schulbücher für die erste bis vierte Schulstufe der Volksschule),

- organisatorische Voraussetzungen, wie

Sekretariat, Unterrichtsräume etc. (Fotos Lehrerzimmer, Sekretariat, eigene Unterrichtsräume, Bibliothek),

Über einen längeren Zeitraum feststehendes Lehrpersonal (namentliche Auflistung von Lehrern, die mehrere Jahre bei der Bf. angestellt waren)

Unterricht einer Mehrzahl gleichzeitig anwesender Schüler, Unterricht über ein ganzes Schuljahr (Anwesenheitsliste für eine Kindergartengruppe und eine Volksschulgruppe)

- Fortlaufender Unterricht über Jahre, wie in einer Volksschule (namentliche Auflistung von Kindern, die mindestens 4 Jahre nacheinander bei der Bf. Englisch gelernt haben: im Schuljahr 2013/14 ungefähr 450 Kinder)

- Teamteaching Stundenplan für Volksschulen

- Schreiben Volksschuldirektorinnen (wie Vorhaltsbeantwortung 11. März 2014)

- Beispiele Musikschulen in Wien (xy.at; Musikschule Wien mit Standorten in den einzelnen Bezirken/ Musikschulen und Singschulen)

- Konkurrenz mit USt-Befreiung (Kopien Sprachkursangebot F; Projekt G des Wiener Stadtschulrates, VHS-English-Kurse für die Unterstufe, Sommersprachkurse in Deutsch/ wien.gv.at).

Die Bf. verwies in der mündlichen Verhandlung darauf, dass sie einen Lehrplan erfülle, der dem Lehrplan einer Volksschule entspreche. Die ausführenden Lehrer seien mit dem Lehrplan der Volksschulen vor Beauftragung der Schulen bereits befasst (gemeint: das Lehrpersonal der Bf. muss mit dem Inhalt des österreichischen Volksschullehrplans vertraut sein).

Der Unterricht an Volksschulen umfasse nicht nur den Gegenstand Englisch, sondern begleite unter Verwendung der englischen Sprache auch andere Teile des Lehrplans – beispielsweise Rechnen im Zahlenraum bis 100, die Uhr, verschiedene Gebiete des Sachunterrichts (siehe „Faktenzusammenstellung“/Übersicht "Bf." Unterrichtserteilung).

Die Bf. verwies weiters darauf, dass die anderen Anbieter (anderen Sprachschulen) nicht mit fix angestelltem Personal, sondern mit Personal auf Honorarbasis arbeiten. Die Bf. verfüge hingegen über einen „Lehrkörper“ (eine Anzahl von mehreren, bereits seit Jahren fix angestellten Lehrern), was ebenfalls ein Merkmal eines schulähnlichen Betriebs sei.

Die Bf. brachte vor, sie sei wettbewerbsmäßig gegenüber anderen Sprachschulen (F, H), welchen die Steuerfreiheit zuerkannt werde und die deshalb ihre Leistungen um 20% billiger anbieten könnten, benachteiligt. Das betreffe vor allem Aufträge von Kindergärten in Niederösterreich, wo im Gegensatz von öffentlichen Kindergärten in Wien der Englischunterricht verpflichtend vorgesehen sei. Die Bf. habe aufgrund ihrer steuerlichen Schlechterstellung seit 2008 bereits 4 Aufträge von Kindergärten an diese Sprachschulen verloren. Ebenso verwies die Bf. auf das Angebot der steuerlich begünstigten Volkshochschulen in Wien, welche ebenfalls Sprachkurse für Kinder anbieten.

Die Bf. verwies nochmals auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/0208-F/08 vom 1.3.2011. Auch Musikschulen würden demnach als Schule iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG beurteilt, obwohl sie ebenso wie die Bf. Unterricht für Volksschul- und Kindergartenkinder anbieten. Dementsprechend müsste auch der Bf. diese Steuerbefreiung zustehen.

Zur alternativen Steuerbefreiung als Privatlehrer (§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG) legte die Bf. dar, sie unterscheide folgende Unterrichtsbereiche (siehe Faktenzusammenstellung/Übersicht "Bf." Unterrichtserteilung und Tätigkeitsbereiche/Tätigkeitsbeschreibung):

- Englischunterricht in Volksschulen: Teamteaching und Nachmittagsunterricht in Ganz- und Halbtagschulen
- Unterricht in Kindergärten
- Unterricht im eigenen Sprachcenter.

Zu den einzelnen Unterrichtsbereichen führte die Bf. aus:

a. Das Teamteaching erfolge als Pflichtgegenstand, die ganze Schulklasse nehme am Unterricht teil, die Auftragserteilung und Zahlungsabwicklung erfolge durch die Schuldirektion.

b. Der Nachmittagsunterricht in Ganz- oder Halbtagschulen sei quasi ein „Freigegegenstand“. Die Auftragserteilung erfolge schriftlich durch die Schulleitung, die Bezahlung durch die Eltern. Auch für den Nachmittagsunterricht lägen schriftliche Beauftragungen durch die Schulen vor. Über Vorhalt der Senatsvorsitzenden, dass derartige Nachweise bis dato nicht beigebracht worden seien, übermittelte die Bf. dem Senat in der mündlichen Verhandlung per Telefax für den Beschwerdezeitraum beispielsweise die Schreiben der MA 56, Städtische Schulgebäude, 22, Viktor Wittner Gasse 50, vom 2010,2011,2012. Darin wird jeweils auf Grund des Ansuchens der Bf. die „Mitbenützung von Räumen“ für definierte Zeiträume gegen Entgelt gestattet.

Weiters übermittelte die Bf. per Telefax die entsprechenden Ansuchen an die MA 56, und zwar wortwörtlich die „Ansuchen um Raumnutzung für außerschulisches Kursangebot“ für Englischkurse in den betreffenden Volksschulen. Diese Ansuchen sind von der Bf. und der betreffenden Volksschule gezeichnet. Unter der Unterschrift des Schulleiters ist im Vordruck vermerkt:

„Die Raumnutzung wird befürwortet und entspricht Erl. 702 GZ: 100.031/37-kanzl./2004, insbesondere ist der Kurs/die Veranstaltung nicht zur Erfüllung des schulischen Lehrplans und Erreichung der Lernziele erforderlich. Das Einvernehmen des Obmannes/Obfrau des Elternvereines wurde hergestellt“.

Auf die Frage, ob die Beauftragung für die Nachmittagskurse schriftlich durch die Schulleitung und/oder das Schulforum erfolgt, antwortete die Bf., dass alles nur mündlich erfolge und es keinen schriftlichen Auftrag gebe. Es gebe seitens des Elternvereins eine schriftliche Zustimmung zu den Kursen. Die Bezahlung dieser Nachmittagskurse erfolge für das einzelne Kind durch die Erziehungsbeauftragten.

c. Die Kurse, die in Kindergärten durchgeführt werden, werden laut Bf. durch mündliche Beauftragung der Kindergartenleitung abgehalten. Die Kurse in Kindergärten betreffen fast nur private Kindergärten (keine Kindergärten der öffentlichen Hand).

d. Die Volksschulkurse finden laut Bf. nicht nur in den Schulen, sondern auch in den Räumlichkeiten der Bf. (Anmerkung: „Sprachcenter“ laut Übersicht "Bf." Unterrichtserteilung) statt. Betreffend die in den Räumlichkeiten der Bf. durchgeführten Kurse würden die Eltern die Bf. beauftragen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG geht die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die Bf. hat mit Schreiben vom 18. Juni 2014, eingelangt am 24. Juni 2014, somit rechtzeitig vor Beginn der mündlichen Senatsverhandlung, den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch den Senat zurückgezogen. Die Entscheidung oblag dennoch dem Senat, da dies gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO von der Berichterstatterin verlangt wurde. Das Verlangen war zulässig. Der Entscheidung kommt grundsätzliche Bedeutung zu, insbesondere weil zur Rechtsfrage, ob Unterricht durch private Einrichtungen, der sich auf eine einzelne Fremdspache auf Kindergarten- bzw. Volksschulniveau beschränkt, mit dem Bildungsangebot einer öffentlichen Schule vergleichbar ist und deshalb als umsatzsteuerbefreit zu behandeln wäre, eine Rechtssprechung fehlt. Die mündliche Verhandlung hatte gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO antragsgemäß stattzufinden.

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die von der Bf. angebotenen Unterrichtsleistungen unter die (unechte) Befreiungsbestimmung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 a (für Privatschulen und ähnliche Einrichtungen) bzw. § 6 Abs. 1 Z 11 b UStG 1994 (für Privatlehrer) zu subsumieren sind.

Nach der EuGH-Judikatur sind Begriffe, mit denen Steuerbefreiungen (nach Art. 13 der 6. EG-RL bzw. Art. 132 der MwStSystRL) umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede entgeltliche Leistung der Umsatzsteuer unterliegt (Achatz/Ruppe, UStG 1994, § 6 Tz 10/1, UFS RV/1175-W/03).

A. Privatschulen:

Gemäß Art. 132 Abs. 1 lit. i der MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten den Schul- und Hochschulunterricht, die 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 von der Steuer.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen steuerfrei, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender Art oder der Berufsausbildung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Privatschulen sind nach § 2 PrivSchG Einrichtungen, in denen

- 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.

Den Schulen werden andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen gleichgestellt, sofern sie eine Tätigkeit ausüben, die der einer öffentlichen Schule vergleichbar ist. Eine „Einrichtung“ ist bei jeder dauerhaften Organisation (Zusammenfassung von sachlichen und personellen Ressourcen) anzunehmen. Das Verfügen über eigene Schulräume ist nicht erforderlich (vgl. Ruppe/Achatz, § 6 Tz 308).

Eine Einrichtung ist bei der Bf. insofern gegeben, als sie über fixes Lehrpersonal und ein Sekretariat verfügt und die Unterrichtserteilung in gemeinschaftlicher Weise nach einem vorgegebenen Lehrplan erfolgt. Da der von der Bf. angebotene Englischunterricht nicht die Vermittlung beruflicher Kenntnisse beinhaltet, sondern (betreffend Unterricht an Volksschulen) dem Volksschullehrplan entspricht, handelt es sich um eine allgemeinbildende Einrichtung.

Zu prüfen ist jedoch, ob die Bf. eine einer öffentlichen Schule vergleichbare Tätigkeit ausübt.

Art 44 VO (EU) Nr. 282/2011 lautet: Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Abs. 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 Erkenntnisse dient.

Entgegen der Ansicht der Bf. ist die Aussage in dem Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/15/0109, dass die in Art. 44 der Verordnung (EU) Nr. 282/2011 angeführten Schulungsmaßnahmen in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst sind, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen, auf den Fall einer allgemeinbildenden Einrichtung nicht anwendbar, da Art 44 der Verordnung (EU) Nr. 282/2011 lediglich für „Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient“, einen Mindestumfang festlegt.

Zweck der Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ist die Förderung der Allgemeinbildung. Zugleich sollten Wettbewerbsverzerrungen zwischen den mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschulen und anderen Privatschulen vermieden werden (Ruppe/Achatz, § 6 Tz 302).

Daher war als grundlegender Maßstab davon auszugehen, ob ein Wettbewerbsnachteil gegenüber einer öffentlichen Einrichtung gegeben ist, die einen vergleichbaren Unterricht anbietet, ohne damit der Umsatzsteuer zu unterliegen:

Öffentliche Schulen im engeren Sinn (Schulen bis zur Maturareife) bieten nicht nur einen einzelnen Unterrichtsgegenstand, sondern eine Vielzahl von Unterrichtsfächern an. Der Vergleich der Bf. mit diesen Schulen scheitert also daran, dass die Bf. nur ein einziges Unterrichtsfach anbietet (vgl. VwGH 29.11.1984, 83/15/0133).

Unter öffentlichen Schulen iSd § 6 UStG 1994 sind aber auch Universitäten und Hochschulen zu verstehen.

So bieten öffentliche Musikhochschulen zwar „nur“ das Fach Musik, jedoch in umfassender Weise (Musiktheorie etc.) an. Ebenso bieten Universitäten und Hochschulen bezüglich Fremdsprachen qualifizierte Ausbildungen zB. als Übersetzer oder Dolmetsch, aber auch als Sprach- oder Literaturwissenschaftler oder das Lehramtsstudium in Fremdsprachen an.

Deshalb werden private Musikschulen, wenn sie eine qualifizierte Ausbildung im Musikfach ähnlich einer Musikhochschule anbieten, als „ähnliche Einrichtung“ gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 befreit. So führte zB. der UFS in der von der Bf. zitierten Entscheidung RV/02030-F/08 vom 1.3.2011 aus:

"Öffentliche Schulen, die ausschließlich eine musikalische Ausbildung bieten, sind hingegen die Universitäten für Musik und darstellende Kunst (in Wien und Graz) oder auch die als Hochschulen zu wertenden Landeskonservatorien. Dass auch Hochschulen und Universitäten unter den Begriff "öffentliche Schulen" fallen, gebietet schon Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-Richtlinie, der den Hochschulunterricht neben den Schulunterricht stellt und von der Steuer befreit (vgl. auch Ruppe, UStG³, § 6 Tz 305). Eine Vergleichbarkeit des Lehrstoffes der Musikschulen mit jenem der Universitäten für Musik und darstellende Kunst und der Landeskonservatorien ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates gegeben. Obwohl auf unterschiedlichem Niveau, dienen doch sowohl die Ausbildung an Musikhochschulen als auch an Musikschulen gleichermaßen in spezieller Weise dazu, Schüler und Studenten eine umfassende musikalische Ausbildung zuteil werden zu lassen. Auch der VwGH führt im Erkenntnis vom 17. März 1986, 84/15/0001, aus, die privaten Musikschulen vermittelten vielfach einen gleichen Lehrstoff wie die öffentlichen Hochschulen für Musik und darstellende Kunst, möge auch insbesondere die Lehrstoffvermittlung differieren, und hält die Tätigkeit von Musikschulen für vergleichbar mit der Tätigkeit von öffentlichen Musikhochschulen.

Diese Interpretation entspricht auch dem Willen des historischen Gesetzgebers. Laut Bericht des Finanz- und Budgetausschusses des Nationalrates über die Regierungsvorlage des Umsatzsteuergesetzes 1972 fallen unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Z 11 UStG 1972 (die unverändert in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a Umsatzsteuergesetz 1994 übernommen worden ist) insbesondere auch die Maturaschulen und die Musikschulen, nicht jedoch Fahrschulen, Tanzschulen, Kosmetikschulen und dgl. (vgl. das Zitat dieses Berichts im Erkenntnis des VwGH vom 17. März 1986, 84/15/0001). Es war daher die Absicht des Gesetzgebers bei der Einführung der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung mit dem Umsatzsteuergesetz 1972, die Umsätze von Musikschulen von der Umsatzsteuer zu befreien."

Da der Gesetzeswortlaut unverändert in das UStG 1994 übernommen wurde, gelten diese Überlegungen weiterhin auch im Geltungsbereich des UStG 1994.

In gleicher Weise werden daher auch Sprachschulen als allgemeinbildende Einrichtungen anerkannt, wenn eine umfassende Sprachausbildung ähnlich einem Übersetzer- oder Dolmetschstudium angeboten wird. Wenngleich an diesen Einrichtungen auch Unterricht für Kinder im Vor- und Volksschulalter angeboten wird, so ist doch zu berücksichtigen, dass dies als Vorstufe für eine mögliche qualifizierte Ausbildung in späteren Jahren an derselben Einrichtung angesehen werden kann.

Auch ist in Betracht zu ziehen, dass Musikschulen Unterricht in verschiedenen Instrumenten und Musikstilen anbieten und die von der Bf. angeführten Sprachschulen Unterricht in verschiedenen Fremdsprachen anbieten.

Im Beschwerdefall werden jedoch lediglich Grundkenntnisse einer Sprache (Englisch) bis zur vierten Klasse der Volksschule vermittelt.

Die Aussage der Bf., ihr Unterricht an Volksschulen umfasse nicht nur den Gegenstand Englisch, sondern begleite unter Verwendung der englischen Sprache auch andere Teile des Volksschul-Lehrplans – beispielsweise Rechnen im Zahlenraum bis 100, die Uhr, verschiedene Gebiete des Sachunterrichts – ist weder aus den vorgelegten Unterlagen (xy-books und School English Teachers Book) nachvollziehbar noch aufgrund der tatsächlichen Vortragsform festzustellen, findet der Vortrag der Mitarbeiter der Bf. doch lediglich im Rahmen des Teamteachings während des regulären Englischunterrichts statt.

Der gegenständliche Sprachunterricht kann daher nicht als eine mit einer Hochschule bzw. einer öffentlichen Schule vergleichbare Tätigkeit angesehen werden.

Die Umsatzsteuerbefreiung für allgemeinbildende Einrichtungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 ist somit nicht anwendbar.

Betreffend die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2009 (Veranlagungszeitraum 1.2.2008 bis 31.1.2009) billigte das Finanzamt im Schreiben vom 4. April 2008 - offenbar in Anbetracht des Abgehens von der im Jahr 2001 erteilten Rechtsauskunft – der Bf. „aus Billigkeitsgründen“ zu, dass bereits vereinnahmte Entgelte (im Betrag von € 276.844,96) steuerfrei zu belassen und erst die ab 1. September 2008 anfallenden Umsätze steuerpflichtig zu behandeln seien.

Eine Nachsicht aus Billigkeitsgründen (§ 236 BAO iVm § 3 Zif. 2 der VO BGBl. II 2005/435) ist jedoch eine Maßnahme der Einhebung, die nicht bei der Festsetzung von Abgaben berücksichtigt werden kann. Rechtlich ist es nicht vertretbar, in Anwendung von Billigkeitsüberlegungen bei der Festsetzung von Abgaben denselben Sachverhalt in einem einheitlichen Veranlagungszeitraum unterschiedlich zu behandeln.

Ein Anwendungsfall des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nicht vor:

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Dieser Grundsatz kann nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. VwGH 2011/15/0111 vom 30.1.2014; VwGH 2011/15/0126 vom 15.09.2011). Ein solcher Vollzugsspielraum bestand im Beschwerdefall bei der Prüfung, ob die strittigen Umsätze unter § 6 Abs. 1 Zif. 11 lit. a UStG 1994 zu subsumieren sind, nicht.

Die vom Finanzamt als steuerfrei behandelten Umsätze „vor Beginn des Schuljahres 2008“ sind somit als steuerpflichtig zu behandeln, soweit nicht die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Zif. 11 lit. b UStG 1994 greift (siehe im Folgenden).

B. Privatlehrer:

Gemäß Art 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht von der Steuer.

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

Voraussetzung für die Anwendung der nationalen Steuerbefreiung ist nach der Textierung dieser Bestimmung die Beauftragung des Privatlehrers durch eine öffentliche Schule oder eine gemäß 11 lit. a befreite Schule. Leistungsempfänger muss die den Auftrag erteilende Schule sein.

Der Privatlehrer ist nach hA. als Gegenstück zum angestellten Lehrer zu sehen und bezeichnet nicht angestelltes Lehrpersonal, das Unterricht an öffentlichen Schulen oder umsatzsteuerbefreiten Schulen iSd Z 11 lit. a erteilt und von diesen Einrichtungen beauftragt wird.

Der Begriff Privatlehrer umfasst unabhängig von der Rechtsform Unternehmer, die mit der Unterrichtserteilung an den genannten Institutionen beauftragt sind. Die Steuerbefreiung ist auf natürliche Personen wie auch auf Personenzusammenschlüsse und juristische Personen anzuwenden, sofern die Unterrichtserteilung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen persönlichen und beruflichen Befähigungen für die Ausübung der unterrichtenden Tätigkeit verfügen (vgl. Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON § 6 Rz 383-385).

Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2010, die Beauftragung der Bf. erfolge durch die Eltern der unterrichteten Kinder und nicht durch den Kindergarten bzw. die jeweilige Volksschule, ist betreffend den Bereich Teamteaching unzutreffend:

Mit Schreiben vom 11. März 2014 legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht Bestätigungen mehrerer Wiener Volksschulen vor, woraus ersichtlich ist, dass das Teamteaching im Rahmen des regulären Schulunterrichts zusammen mit dem Klassenlehrer stattfand und die Beauftragung in sog. Klassen- bzw. Schulforumsbeschlüssen beschlossen wurde.

Gemäß § 63a Abs. 2 Schulunterrichtsgesetz obliegt dem Schulforum die Beschlussfassung „jedenfalls in den Angelegenheiten der Z 1 lit. c, e, h, i und n, ferner in den folgenden Angelegenheiten, soweit sie mehr als eine Klasse berühren:

lit. h) „die Erlassung schulautonomer Lehrplanbestimmungen (§ 6 Abs. 1 und 3 des Schulorganisationsgesetzes)“

lit. n) „Kooperationen mit Schulen oder außerschulischen Einrichtungen“.

Auch gemäß § 6 Abs. 3 Schulorganisationsgesetz obliegt die Erlassung schulautonomer Lehrplanbestimmungen dem Schulforum (bzw. dem Schulgemeinschaftsausschuss).

Dem Schulforum gehören gemäß § 63a Abs. 8 Schulunterrichtsgesetz der Schulleiter, alle Klassenlehrer oder Klassenvorstände und alle Klassenelternvertreter aller Klassen der betreffenden Schule an. Den Vorsitz im Schulforum führt der Schulleiter.

Somit liegt im Ergebnis auch bei Schulforumsbeschlüssen eine Beauftragung durch die Schule vor, da einerseits ein derartiger Schulforumsbeschluss, im Englischunterricht Team-Teaching mit muttersprachlichen Lehrern durchzuführen, den Unterricht der betreffenden Schule betrifft und andererseits im Schulforum - neben den Klassenelternvertretern - die Schulleitung und die Klassenlehrer vertreten sind.

Daher sind im Beschwerdefall gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 die Umsätze aus Unterrichtsleistungen, welche die Bf. über Auftrag von Volksschulen erbrachte (laut Bf.: „Team-Teaching“), als Umsätze von Privatlehrern steuerfrei zu stellen.

Betreffend den Nachmittagsunterricht in Volksschulen ist, entgegen der Behauptung der Bf., aus den im Zuge der Verhandlung vorgelegten Unterlagen (Telefaxen) eindeutig erkennbar, dass KEINE Beauftragung durch die Schulleitung erfolgte. Vielmehr wurde seitens der Magistratsabteilung 56 lediglich die Erlaubnis der Raumbenutzung für außerschulische Veranstaltungen erteilt. Dies ist nach Ansicht des Senates vergleichbar mit anderen Fällen außerschulischer Veranstaltungen, wie zB. Sport- und Freizeitkursen in Räumen einer Schule.

Auch ist aufgrund der Aussage der Bf., die Bezahlung erfolgte durch die Eltern oder den Elternverein, eine Beauftragung durch die Schulleitung unglaublich.

Der Unterricht in Kindergärten kann - unabhängig davon, dass eine „mündliche Beauftragung“ durch die Kindergartenleitung nicht bewiesen werden konnte und im Zusammenhang mit der Aussage, die Bezahlung erfolgte durch die Eltern oder den Elternverein, auch nicht glaubhaft erscheint - nicht im Sinne der Bestimmung für Privatlehrer befreit sein, da Kindergärten nicht unter den Begriff Schulen zu subsumieren sind.

Ebensowenig fallen die Englisch-Sprachkurse, welche über Auftrag von Erziehungsberechtigten im Sprachcenter der Bf. durchgeführt werden, unter die Befreiung als Privatlehrer.

Daraus ergibt sich, dass lediglich die Umsätze des Bereichs Teamteaching unter die Befreiung für Privatlehrer fallen.

Die in den Umsatzsteuererklärungen ausgewiesenen Vorsteuern sind, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. März 2014 dargestellt, zu kürzen.

Die Bemessungsgrundlagen sind wie folgt zu ändern:

	Gesamtbetrag der Umsätze	gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b steuerfrei	mit 20 % zu versteuernde Umsätze
2009	582.897,31	43.894,00	537.106,95
2010	627.510,49	82.172,20	543.225,56
2011	667.376,76	94.088,90	573.287,86

Vorsteuern	lt. Erklärung	Kürzung	Vorsteuer neu
2009	10.242,40	4.864,12	5.378,28
2010	17.133,98	2.239,49	14.894,49

2011	18.086,62	2.549,91	15.536,71
------	-----------	----------	-----------

Die Umsatzsteuer war wie folgt zu berechnen:

Umsatzsteuer 2009:

Gesamtbetrag der Umsätze	582.897,31	
steuerfrei § 6 Abs. 1 Z 11 lit b	43.894,00	
Umsätze 20%	537.106,95	107.421,39
Umsätze 10%	1.896,36	189,64
Umsatzsteuer		107.611,03
ig Erwerbe 20%	92,48	
Erwerbsteuer		18,50
Vorsteuern		- 5.378,28
Vorsteuern ig. Erwerbe		- 18,50
Zahllast		102.232,75

Umsatzsteuer 2010:

Gesamtbetrag der Umsätze	627.510,49	
steuerfrei § 6 Abs. 1 Z 11 lit b	82.172,20	
Umsätze 20%	543.225,56	108.645,11
Umsätze 10%	2.112,73	211,27
Umsatzsteuer		108.856,38
ig Erwerbe 20%	1.270,31	
Erwerbsteuer		254,06
Vorsteuern		- 14.894,49
Vorsteuern ig. Erwerbe		- 254,07
Zahllast		93.961,88

Umsatzsteuer 2011:

Gesamtbetrag der Umsätze	667.376,76	
steuerfrei § 6 Abs. 1 Z 11 lit b	94.088,90	
Umsätze 20%	573.287,86	114.657,57

Umsätze 10%	---	---
Umsatzsteuer		114.657,57
ig Erwerbe 20%	240,12	
Erwerbsteuer		48,02
Vorsteuern		- 15.536,71
Vorsteuern ig. Erwerbe		- 48,02
Zahllast		99.120,86

Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, da zu der zu beurteilenden Frage, ob einer privaten Einrichtung, die Unterricht nur in einer Fremdsprache und ausschließlich für Kinder im Vor- und Volksschulalter anbietet, die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 zusteht, eine Rechtsprechung fehlt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juli 2014