

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 21.06.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 21.05.2012, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Bf. war in den Jahren 2008 bis 2010 unter anderem - neben seiner Vortragstätigkeit an der Uni und für eine GmbH - auch an einer Volkshochschule als Vortragender in der Erwachsenenbildung und als ECDL-Tester auf eigene Rechnung tätig.

Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass die für die Volkshochschule getätigten Umsätze bisher als steuerfrei belassen worden seien. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 seien die Umsätze der Volkshochschule befreit, nicht aber - und daher im Gegensatz zu Z 11 b stehend - die Umsätze der Privatlehrer bzw. der sonstigen unterrichtenden Personen an der Volkshochschule.

In weiterer Folge nahm die Abgabenbehörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wieder auf und erließ die entsprechenden Umsatzsteuerbescheide.

Rechtzeitig brachte der Bf. gegen die betreffenden Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte unter Angabe der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen des Bundesverfassungsgesetzes aus, dass die steuerliche Behandlung als Privatlehrer an Bildungseinrichtungen, die unter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 fallen würden, im Gegensatz zu den Einrichtungen gemäß Z 11 lit. a gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößen würde.

Privatlehrer seien mit den Umsätzen aus ihrer Unterrichtstätigkeit im Rahmen des regulären Lehrplanes an öffentlichen Schulen und Hochschulen oder damit vergleichbaren privaten Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit. In diesem Sinne sei der Bf. als Privatlehrer der Uni für die Unterrichtstätigkeit unecht umsatzsteuerbefreit. Der Unterricht werde dort also anders behandelt als der Unterricht, den der Bf. absolut gleich für Aufträge der VHS gestalte. Der Begriff "Privatlehrer" bezeichne grundsätzlich nicht angestelltes Lehrpersonal. Für die Umsatzsteuerbefreiung des Privatlehrers sei Voraussetzung, dass dieser im Auftrag einer öffentlichen Schule oder einer damit vergleichbaren privaten Einrichtung Kenntnisse allgemein- oder berufsbildender Art vermitte.

Die Wiener Volksbildung (Dachverband der Wiener Volkshochschulen) verfüge über alle Eigenschaften einer Schule. Für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sei außerdem Voraussetzung, dass die private Einrichtung inhaltlich ein Lehrziel verfolge, welches jenem der öffentlichen Schule annähernd entsprechen würde.

In diesem Sinne werbe auch etwa die Gemeinde Wien mit einem Weiterkommen im Beruf über Volkshochschulen und den Wiener Arbeitnehmerinnen Förderungsfonds. Die in der Beschwerde aufgezählten Lehrgänge mit Diplom und Zertifikat der Volkshochschulen würden auch in den Programmen des WIFI und BFI angeboten und durchgeführt.

Der Bf. sei an der Volkshochschule W seit 1999 als ECDL-Tester und seit 1986 als Privatlehrer tätig.

Aus der Sicht des Bf. sei die Unterscheidung in Z 11 a und b im Vergleich mit der Z 12 und somit die Ungleichbehandlung der Privatlehrer, die absolut das gleiche Programm nach vorgeschriebenem Lehplan, im Falle des Bf. den ECDL-Syllabus unterrichten würden, nicht begründbar und scheinbar politische Willkür. Der einzige Unterschied sei, dass der Bf. vor 26 Jahren zur Wiener Volksbildung gegangen sei, um dort als Privatlehrer zu unterrichten und FachkollegInnen eben beim WIFI oder BFI unterrichten würden.

Weiters würden dem Bf. Lehrpläne aller Schultypen vorliegen, aus denen eindeutig hervorgehe, dass der gesellschaftlichen Entwicklung Rechnung getragen worden sei und deshalb Persönlichkeitsentwicklung, Präsentationstechnik, Kommunikationskompetenz und Wissen um moderne Kommunikationstechnik in den letzten 12 Jahren in die Lehrpläne dieser Schultypen aufgenommen worden seien.

Der ECDL sei ein europaweit anerkanntes Zertifikat für Informatik. Als Prüfer müsse der Bf. alle 3 Jahre seine Prüfer-Lizenz bei der ÖCG erneuern. Da manche Schulen kein Testcenter seien bzw. keine Lehrer mit Lizenz vorweisen könnten, würden sie die Schüler in die Volkshochschule W schicken, wo der Bf. dann die Prüfungen durchführe.

Nicht anders als an der VHS W würde nach strengen Regeln am WIFI und BFI dasselbe getan, unterrichtet und abgeprüft. Gleichzeitig seien aber die BerufskollegInnen an den beiden Institutionen ebenso unecht umsatzsteuerbefreit wie das BFI und WIFI selbst.

Warum werde Gleiches ungleich behandelt. Es seien zwar das WIFI, das BFI und die VHS unecht steuerbefreit, aber nur in zwei von den drei Bildungsinstituten die Privatlehrer.

Ungleicher könne man Menschen für dieselbe Tätigkeit für die Dienstleistungen im Bereich "Weiterbildung und Bildung" nicht behandeln. Dadurch komme es zu Wettbewerbsverzerrungen am Markt der Bildungsinstitute für die Arbeitnehmer, die Privatlehrer. Nicht nur, dass die WIFI-Honorare für die gleiche Leistung teilweise höher seien als bei der Volksbildung, seien die Kolleginnen auch noch von der Umsatzsteuer unecht befreit. Auch sei dem Bf. in Telefongesprächen mit Vertretern aus der Wirtschaft und Politik Recht gegeben worden.

Auf Grund der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklung in der heutigen Zeit seien in den Lehrplänen der Schulen die Persönlichkeitsentwicklung und Kommunikationskompetenz in vielen Fächern integriert, ebenso Sprachen sowie Informatik und Wissen um moderne Kommunikationstechniken. Dieselben Themen würden dann wieder von einer unechten Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, außer für Privatlehrer des WIFI und BFI. Der Bf. sei als Privatlehrer an der Uni unecht steuerbefreit. Am WIFI und am BFI seien alle Privatlehrer unecht befreit, hingegen seien die Privatlehrer der Volksbildung nicht steuerbefreit. Obwohl der Bf. keine Möglichkeit auf die freie Preisbildung im Falle der Volksbildung habe, wo danach getrachtet werde, dass Bildung für alle Menschen möglich sei und der Bf. deshalb für geringste Honorare auf Werkvertragsbasis arbeite, ohne eine Rechnung zu stellen, werde davon auch noch Umsatzsteuer abgezogen ohne diese real ausbezahlt zu bekommen. Bei einer Unterrichtszeit von 15 Wochenstunden würde nach Abzug der unternehmerischen Kosten oft nur ein persönliches Nettoeinkommen unter der Mindestsicherung bleiben.

Als der Bf. sich entschlossen habe, Privatlehrer für die Themen Kommunikation, Arbeitsorganisation und Kommunikationstechnologien zu werden, habe es keine Ausbildung dafür gegeben. Deshalb habe der Bf. völlig autodidakt und auf eigene Kostendurch durch Seminarbesuche und Literaturstudium die Ausbildung finanziert.

Auf Grund neuer Gesetze habe dann der Bf. von der WGKK zur SVA mit Selbstbehalt wechseln müssen und habe zudem noch Gewerbescheine lösen müssen, um überhaupt noch Aufträge von der Volksbildung bekommen zu können.

Der Bf. sei das, was er immer gewesen sei, ein Privatlehrer, der auch anderen Privatlehrern bei guter Auftragslage Bildungsaufträge vermitteln könne. Das sei aber für den Bf. selbst kein gutes Geschäft. Er mache es aber, da es seine tiefste Überzeugung sei, dass alle Menschen ein Recht auf Bildung hätten, unabhängig von deren Einkommen. Wie lange sich der Bf. diese Einstellung und diesen Beruf noch leisten werde können, wisse er nicht. Der Bf. habe aber durch seine Tätigkeit vielen KollegInnen geholfen, den Beruf des selbständigen Lehrers auszuüben und ihren Beitrag für die Volkswirtschaft zu leisten.

Es werde daher beantragt, dass die Tätigkeit des Bf. unter § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 subsumiert werde.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 25.10.2012 wurde gegenständliches Rechtsmittel seitens der Abgabenbehörde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde

dazu ausgeführt, dass Volkshochschulen zu den Volksbildungsvereinen zählen würden. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 seien die Umsätze aus den von Körperschaften öffentlichen Rechts oder Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher, unterrichtender oder belehrender Art, wenn die Einnahmen vorwiegend zu Deckung der Kosten verwendet würden, steuerfrei.

Als Volksbildungsverein gelte ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbiete, welche allgemein bildendes Wissen, technische und handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermitteln würden. Es komme nicht darauf an, was unterrichtet werde. Es würden ua Kurse für Maschineschreiben, EDV, Fremdsprachen, Esoterik, Kochen und Gymnastikkurse angeboten. Die Befreiung erstrecke sich nicht auf die unterrichtenden Personen.

Rechtzeitig brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein. Darin führte der Bf. nochmals aus, dass Gleiches gleich zu behandeln sei. Er beziehe sich auf seine Tätigkeit, die absolut gleich sei mit jener von BerufskollegInnen am WIFI und BFI. Es könne doch nicht sein, dass der Bf. nur den falschen Kunden habe (Wiener VolksbildungsGmbH) und als einer der wenigen aus seiner privaten Brieftasche Umsatzsteuer abführen solle, die nie weiterverrechnet worden sei und die andere nicht bezahlen müssten. Dies führe zu einer ungerechtfertigten Wettbewerbsverzerrung.

Darüber hinaus entspräche diese Gesetzeslage nicht den gesellschaftspolitischen Entwicklungen. Auch an allen öffentlichen Schulen werde heute IKT und EDV Unterricht angeboten. Gerade der ECDL werde in ganz Europa auch an Schulen und überall nach dem gleichen Syllabus mit den gleichen Methoden unterrichtet.

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO, idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Bf. war im Streitzeitraum 2008 bis 2010 unter anderem - neben seiner Vortragstätigkeit an der Uni und für eine GmbH - auch an einer Volkshochschule (W) als Vortragender in der Erwachsenenbildung und für Schüler auf eigene Rechnung tätig.

Laut Ausführungen des Bf. unterrichtet er die Fächer Kommunikation, Arbeitsorganisation und Kommunikationstechnologien. Zudem ist der Bf. an der VHS als ECDL-Tester tätig.

Laut eigenen Angaben wird die Vortragstätigkeit an der Volkshochschule auf eigene Rechnung ausgeübt.

Gegenständliches steht nicht in Streit.

Der Bf. erzielt aus dieser Vortragstätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen einer die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden die seitens des Bf. aus der Vortragstätigkeit an der Volkshochschule erzielten und gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG 1994 als steuerfrei behandelte Umsätze der Umsatzsteuerpflicht unterworfen.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen und den Beschwerdeausführungen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Bf. mit seinen im Rahmen der Vortagsstätigkeit an der Volkshochschule erzielten Umsätzen unecht steuerbefreit ist und daher die Vorschreibung der Umsatzsteuer durch die Abgabenbehörde zu Unrecht erfolgt ist.

Gemäß Art 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG) - ABI 2006 Nr. L 347/1 in der Fassung der Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27.06.2016, ABI L 177 befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

...  
j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;

... .  
§ 6 UStG 1994 bestimmt:

"(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...  
11. a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, daß eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird;

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

....  
Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sind die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a unecht steuerbefreit. Mit gegenständlicher gesetzlicher Bestimmung war seitens der

österreichischen Gesetzgebung eine Umsetzung des Art 132 Abs. 1 lit j MwSt-RL beabsichtigt und bezieht sich die österreichische Gesetzesfassung auf die Befreiung von Leistungen, die von Privatlehrern an (öffentlichen und steuerbefreiten) Schulen erbracht werden. Nach der MwSt-RL hat sich die Befreiung hingegen zu beziehen auf "den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht.

Entsprechend der EuGH-Rechtsprechung (EuGH 14.06.2007, C-445/05 "Haderer") ist Privatlehrer eine Person, die Schul- oder Hochschulunterricht auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erteilt. Dass im vorliegenden Beschwerdefall der Bf. auf eigenen Rechnung die in Streit stehenden Umsätze an eine Volkshochschule erbringt, ist nicht strittig. Allerdings stellt sich die Frage, ob es sich bei den seitens des Bf. erbrachten Umsätzen für eine Volkshochschule um eine öffentliche Schule im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des österreichischen Umsatzsteuergesetzes handelt, wonach die erbrachten Umsätze steuerfrei zu behandeln wären. Nach Ruppe/Achaz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar<sup>5</sup>, zu § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994, Rz 317, ist der Begriff der öffentlichen Schulen richtlinienkonform und teleologisch weit auszulegen, er umfasst jedenfalls auch Universitäten und Fachhochschulen. Die Befreiung betrifft damit auch die Entgelte der selbständig tätigen Universitätslektoren, die somit den Dienstnehmern gleichgestellt sind. Gleiches gilt auch für die selbständigen Vortragenden am Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI) und am Berufsförderungsinstitut (BFI) sowie für Vortragende am Ländlichen Fortbildungsinstitut der Landwirtschaftskammer.

Wie der EuGH in seinem Urteil vom 14.06.2007, C-445/05 "Haderer" unter der Randziffer 26 ausführte "... ist es nicht erforderlich, den gemeinschaftlichen Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ für die Zwecke des Mehrwertsteuersystems genau zu definieren; vielmehr genügt die Feststellung, dass sich dieser Begriff nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben".

Im Lichte gegenständlicher Rechtsprechung des EuGH sind daher auch Volkshochschulen unter dem Begriff einer (öffentlichen) Schule zu subsumieren. In diesem Sinne hat der EuGH mit dem angesprochenen Urteil entschieden, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern für von einem Einzelnen mit dem Status eines freien Mitarbeiters erbrachte Tätigkeiten, die an einer Volkshochschule in der Erteilung von Schularbeitshilfe sowie Keramik- und Töpferkursen in Erwachsenenbildungseinrichtungen bestehen, gewährt werden kann, wenn es sich bei diesen Tätigkeiten um die Erteilung von Schul- oder

Hochschulunterricht durch einen für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelnden Lehrer handelt.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Bf. an einer Volkshochschule auf eigene Rechnung Kurse hält und diese nicht bloß den Charakter einer Freizeitgestaltung haben. Gegenständliches wurde weder seitens der Abgabenbehörde behauptet noch geht solches aus den Beschwerdeausführungen des Bf. hervor. Vielmehr führt der Bf. aus, dass er an der Volkshochschule für Schüler als ECDL-Tester und als Privatlehrer in der Erwachsenenbildung in den Fächern Kommunikation, Arbeitsorganisation und Kommunikationstechnologien tätig sei und diese Fächer auch in die Lehrpläne der Schulen - in Anbetracht der Rechnung tragenden gesellschaftlichen Entwicklung - Eingang gefunden hätten.

Da somit im vorliegenden Fall davon auszugehen war, dass es sich bei einer Volkshochschule auch um eine Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 handelt und es sich bei den vom Bf. in Eigenverantwortung und auf eigene Rechnung erteilten Kursen um Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der Rechtsprechung des EuGH handelt, waren daher die aus dieser Tätigkeit seitens des Bf. erzielten Umsätze - entgegen den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung - steuerfrei im Sinne der genannten gesetzlichen Bestimmung zu belassen.

Die Besteuerungsgrundlagen berechnen sich daher wie folgt:

Steuerbarer Umsatz:

€	2008	2009	2010
Umsätze lt. BP	126.663,27	84.912,78	72.999,77
minus Umsätze VHS lt BP	-14.953,52	-27.010,59	-28.792,93
Umsätze VHS lt Bf.	17.944,22	32.412,71	34.551,51
Umsätze lt. BFG	129.653,97	90.314,90	78.758,35

Übrige unechte Befreiungen:

€	2008	2009	2010
Umsätze lt. BP	0,00	525,35	2.371,19
Umsätze VHS lt Bf.	17.944,22	32.412,71	34.551,51
Umsätze lt. BFG	17.944,22	32.938,06	36.922,70

20% Normalsteuersatz:

€	2008	2009	2010
Umsätze lt. BP	126.663,27	84.142,48	70.628,58
minus Umsätze VHS	-14.953,52	-27.010,59	-28.792,93
Umsätze lt. BFG	111.709,75	57.131,89	41.835,65

Der Beschwerde war daher diesbezüglich statt zu geben.

Die übrigen Feststellungen der BP bleiben davon unberührt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (in €)

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da keine höchstgerichtliche Rechtsprechung hinsichtlich der Rechtsfrage, ob auf eigene Rechnung erzielte Umsätze von Privatlehrern an einer Volkshochschule unecht umsatzsteuerbefreit sind, vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Wien, am 25. Juni 2018