



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Robert Hofians, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden vertreten durch Hofrat Dr. Christian Sommer, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 1 – 6 für das Jahr 2002 sowie für den Monat 7 für das Jahr 2002 nach in Baden durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 1 – 7 für das Jahr 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Abgabebetrages sind dem der Ende der Berufungsentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheid-spruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Wirtschaftsprüfungsunternehmen. Der Gewinn bzw. der Verlust wird gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Im Zuge einer im Jahr 2002 gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum Jänner bis Juli 2002 wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

▪ ***Tz 1 "Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer"***

a) Die Ausgangsrechnungen der Bw an die FHW GmbH wurden bisher mit dem Hinweis auf § 6 Abs 1 Z 11 UStG ohne Umsatzsteuer fakturiert und als unecht steuerbefreit behandelt.

Laut Verwaltungspraxis ist § 6 Abs. 1 Z 11 lit b so zu verstehen, dass die unterrichtende Tätigkeit von Privatlehrern eine höchstpersönliche Wissensvermittlung von natürlichen Personen ist, und daher die unechte Befreiung nur für natürliche Personen greift. Die GmbH kann nur durch ihre Vertreter nach außen tätig werden und ist im gegenständlichen Fall auch nur zwischen dem Privatlehrer und der FHW GmbH zwischengeschaltet. Die Ausgangsrechnungen der Bw an die FHW GmbH sind daher zu verusten.

HN	vom 29.01.2002	€ 16.220,58
HN	vom 30.05.2002	€ 12.975,84

b) Für Juli 2002 wurde keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben bzw. Umsatzsteuer entrichtet.

Bankeingang	15.07.2002	€ 523,25
Bankeingang	25.07.2002	€ 21,79
Bankeingang	25.07.2002	€ 189,07
Bankeingang	25.07.2002	€ 3.878,33
Summe brutto		€ 4.612,44
BMGL USt		€ 3.843,70

Darstellung:

			lt. UVA	lt. Bp
BMGL USt	1 – 6/2002	lt. UVA	€ 64.545,61	€ 35.349,19

<i>BMGL USt</i>		<i>lt. Tz 1 a</i>		€ 24.330,35
<i>BMGL USt</i>	<i>7/2002</i>	<i>lt. Tz 1 b</i>		€ 3.843,70
<i>- § 6 Abs. 1 Z 11 lit b</i>		<i>lt. UVA</i>	€ -29.196,42	
<i>BMGL USt 20%</i>			€ 35.349,19	€ 63.523,24

▪ **Tz 2 Vorsteuer:**

Die bisher nicht geltend gemachte Vorsteuer für Juli 2002 wird zum Ansatz gebracht.

<i>VSt 1 – 6</i>	<i>lt. UVA</i>	€ 7.438,39
<i>VSt 7</i>		€ 33,39
<i>VSt</i>	<i>lt. Bp</i>	€ 7.471,78

Mit Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2002 vom 9. Dezember 2002 bzw. für den Monat Juli 2002 vom 6. Dezember 2002 folgte das Finanzamt den oa Feststellungen. Begründend wurde ausgeführt, dass auf die Feststellungen unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen werde.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2003 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen die oa Bescheide Berufung und stellte den Antrag die Honorare aus Vortragstätigkeiten bei der FHW GmbH (der Betreiberin einer Fachhochschule) in der Höhe von € 29.196,42 als umsatzsteuerbefreit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG zu behandeln. Begründend wurde ausgeführt:

"In der zweiten Jahreshälfte 2002 fand laut Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 27. September 2002 eine Umsatzsteuernachschau bei der Bw statt. Bei dieser Nachschau wurden Honorare der FHW GmbH in Höhe von € 16.220,58 (Honorarnote 29.01.2002) bzw € 12.975,84 (Honorarnote 30.05. 2002), die in den Umsatzsteuervoranmeldungen als steuerbefreit im Sinne des § 6 Z 11 UStG behandelt waren, als steuerpflichtig behandelt. Es wurden daher unter Herausrechnung der Umsatzsteuer eine Bemessungsgrundlage von € 24.330,35 als Umsatzsteuer Bemessungsgrundlage angesetzt. Dies führte unter Anwendung des Normalsteuersatzes von 20% zu einer Umsatzsteuernachzahlung hinsichtlich dieser Honorarnoten von € 4.866,07.

Als Begründung wurde in den Bescheiden auf die Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 4. Dezember 2002 verwiesen. In dieser

Niederschrift wird als Begründung für die Nichtanerkennung der Befreiung auf die Verwaltungspraxis verwiesen: "Denn laut Verwaltungspraxis ist § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG so zu verstehen, dass die unterrichtende Tätigkeit von Privatlehrern eine höchstpersönliche Wissensvermittlung von natürlichen Personen ist und daher die unechte Befreiung nur für natürliche Personen greift. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung kann nur durch ihre Vertreter nach außen tätig werden und ist im gegenständlichen Fall auch nur zwischen den Privatlehrern und der FHW GmbH zwischengeschaltet. Die Ausgangsrechnungen der Bw an die FHW GmbH sind daher zu verusten."

Nach § 93 Abs.3 BAO ist ein unabdingbares Bescheidmerkmal die Begründung. Unter anderem hat diese nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ua auch in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung zu bestehen, nach welcher die Behörde die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den in der Begründung angeführten Sachverhalt für gegeben erachtet (vgl. VwGH 28.05. 1977, 94/13/0200; 27.05. 1998, 97/13/0013; Ritz, Bundesabgabenordnung 2. Auflage., Wien 1999 § 93 Rz 12). Es ist im gegenständlichen Fall nicht erkennbar, auf welcher Rechtsgrundlage die Aberkennung der Befreiung beruht, der Hinweis auf die "Verwaltungspraxis" entspricht nicht den Bescheiderfordernissen des § 93 Abs. 3 BAO, zumal nicht erkennbar ist, auf welcher Rechtsgrundlage oder welchen rechtlichen Überlegungen die Anerkennung der Befreiung beruht. Es ist daher festzuhalten, dass ein Begründungsmangel vorliegt.

Die Finanzbehörde stützt sich bei der Aberkennung der Befreiung wohl – ohne sie zu zitieren – auf die Umsatzsteuer-Richtlinien, die in Rz 879 unter Punkt 6.1.11.2. "Privatlehrer" unter anderem ausführt, dass die Vorschrift (der Befreiung) nicht angewendet werden kann, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden.

Dieser engen Auslegung des Begriffes "Privatlehrer" im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG kann nicht gefolgt werden. Denn der Gesetzgeber beabsichtigte mit der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG (bzw hatte zu beabsichtigen) offenbar eine Umsetzung von Art 13 Teil A Abs. 1 lit. j aus der 6. EG-Richtlinie. Gemäß dieser Richtlinie haben die Mitgliedstaaten "den von Privatlehrern erteilten Schul- Hochschulunterricht" von der Umsatzsteuer zu befreien. Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. j der 6. EG-RL ergänzt damit Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-RL. Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 lit i der 6. EG-RL ist ua Unterrichtserteilung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung zu befreien. (vgl. auch Ruppe, UStG 1994, 2. Aufl., Rz 315).

Die Erteilung von Schul- oder Hochschulunterricht ist somit laut EG-Richtlinie unabhängig davon zu befreien, ob sie durch öffentliche Einrichtungen, andere vergleichbare Einrichtungen oder Privatlehrer erfolgt. Befreit werden soll offenbar die Unterrichtserteilung als solche, unabhängig davon, von wem der Unterricht erteilt wird (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 6 Rz 317). Wesentlich für die Befreiung ist somit die Tätigkeit und nicht, wer diese ausführt. Wenn aber die unterrichtende Tätigkeit als solche befreit werden soll, ist die Unterrichtserteilung durch "Privatlehrer" als jede Form der Unterrichtserteilung zu verstehen, die nicht durch eine schulische Einrichtung erfolgt (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 6 Rz 317; Siart/Temm, Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen?, SWK 2003, 308).

Abgesehen davon, dass im österreichischen UStG die Unterrichtserteilung durch Privatlehrer nur befreit ist, wenn diese ihre Umsätze an befreite Schulen erbringen, womit die durch Art. 13 Teil A Abs. 1 lit j der 6. EG-RL vorgesehene Befreiung gesetzlich zu eng umgesetzt wurde, gebietet die europarechtliche Vorgabe durch die 6. EG-Richtlinie eine weit gefasste Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG; auf diese Weise kann sich der Steuerpflichtige direkt berufen (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 6 Rz 317).

Da die unterrichtende Tätigkeit den Anknüpfungspunkt für die Befreiung bildet, muss es für die Anwendbarkeit der Befreiung auch unerheblich sein, in welcher Rechtsform der "Privatlehrer" auftritt. Die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG muss daher auch zur Anwendung kommen, wenn es sich bei dem den maßgeblichen Umsatz ausführenden Unternehmen um keine Einzelperson, sondern um einen Personenzusammenschluss oder eine juristische Person handelt (Siart/Temm, Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen? SWK 2003, 308). Diese Interpretation entspricht auch der Rechtsform- und Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts (vgl. dazu auch Ruppe; UStG 1994, 2. Aufl., Einf Rz 46ff).

Eine weite Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG ergibt sich auch aus dem erkennbaren Gesetzeszweck. Erkennbarer Zweck der Befreiung ist, die Unterrichtsleistung für den Letztverbraucher steuerfrei zu halten. Daher wird nicht nur der Umsatz der Schule, sondern auch der vorgelagerte Umsatz befreit. Dieser Gesetzeszweck wird nur erreicht, wenn der Begriff des Privatlehrers entsprechend weit ausgelegt wird (Siart/Temm, Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen? SWK 2003, 309).

Zu einer weiten Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG kommt man auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen. Der verfassungsrechtlich verankerte

Gleichheitsgrundsatz verbietet laut ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes unsachliche Differenzierungen durch den Gesetzgeber.

Eine enge Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" wie etwa jene des BMF in Rz 879 der UStR 2000, die unter Privatlehrer nur natürliche Personen versteht, führt etwa zu folgendem Ergebnis: Die Umsätze eines Privatlehrers, der als Einzelunternehmer auftritt, sind steuerfrei; die Umsätze eines Privatlehrers, der dieselbe Tätigkeit in der Rechtsform einer Ein- Personen-GmbH ausführt, sind steuerpflichtig. Andererseits wird zur vergleichbaren Regelung des § 6 Abs. 1 Rz 13 hinsichtlich Umsätze von Bausparkassenvertretern und Versicherungsvertretern in Rz 881 UStR 2000 ua ausgeführt, dass die Befreiung an keine bestimmte Rechtsform gebunden ist.

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber eine solche Unterscheidung als sachlich gerechtfertigt ansieht und dem Begriff "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG einen derartig geringeren Begriffsumfang beimessen wollte (Siam/Temm, Können nur Einzelunternehmer befreite Umsätze als Privatlehrer erzielen? SWK 2003, 309).

Es ergibt sich aus europarechtlichen (Art 13 Teil A Abs. 1 lit i und j der 6. EG-RL) und aus verfassungsrechtlichen (Gleichheitsgrundsatz) Überlegungen ebenso wie aus dem Gesetzeszweck, dass der Begriff "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG weit gefasst zu verstehen ist. Die Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG ist daher anzuwenden, wenn die Unterrichtsleistungen durch Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen erbracht werden. Die entsprechenden Umsätze sind daher nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG befreit, sie sind nicht umsatzsteuerpflichtig.

Für den Fall der Ablehnung der Berufung beantragte der steuerliche Vertreter der Bw eine Entscheidung durch einen Berufungssenat in mündlicher Verhandlung."

Dem ArbG. Nr. 1 S 23 ff sind nachfolgende Verträge und Vereinbarungen zu entnehmen:

Personengesellschaftsvertrag

Vertragspartn er

Auftraggeber: FHW GmbH

Auftragnehme Bw - im folgenden kurz "Auftragnehmer" genannt
r:

Vertragsinhalt:

Planung und Durchführung von **Lektorentätigkeiten** für das Sommersemester 2002

Zeitraumen:

Vertragsdauer vom 11. Februar 2002 bis 30. Juni 2002

Vertragsgegenständliche Tätigkeit:

Die vertragsgegenständliche Tätigkeit umfasst alle zu erbringenden Leistungen der didaktischen Planung, Vorbereitung und Durchführung der Lehrveranstaltung mit dem Titel

"Steuerrecht 2" im Ausmaß von 36 LE pro Semester

- sowie die zugehörigen Prüfungstätigkeiten am Fachhochschul-Studiengang

"Finanz-, Rechnungs- & Steuerwesen (Abendvariante)".

Die Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers des Fachhochschul-Studienganges erfolgt nach den Erfordernissen gem. FHStG in der jeweils geltenden Fassung.

Rechte des Auftragnehmers:

- Autonomie bei der Gestaltung der Lehrveranstaltungen gemäß FHStG.
- Nominierung von Lektoren aus der Gesellschaft des Auftragnehmers und freies Vertretungsrecht der Lektoren des Auftragnehmers unter besonderer Berücksichtigung der Qualitätsanforderungen an Lehrveranstaltungen.
- Eigenverantwortliche didaktische Planung, Vorbereitung und Durchführung der Lehrveranstaltungen durch den Auftragnehmer:

Pflichten der durch die Gesellschaft des Auftragnehmers zu entsendenden**Lektoren:**

- Inhaltliche und didaktische Gestaltung der Lehrveranstaltungen und Prüfungen entsprechend dem Qualitätsanspruch des Fachhochschul-Studienganges.
- Beachtung der übergebenen "Grundsätze der Gestaltung von Lehrveranstaltungen" in Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers.
- Zuverlässige Einhaltung aller Termine der Lehrveranstaltungen und Prüfungen. Das Vertretungsrecht gilt als zugesichert.
- Der Auftragnehmer verpflichtet sich, im eigenen Verantwortungsbereich inhaltliche und didaktische Weiterbildung (Gruppen- oder Individualmaßnahmen), für die von ihm zu entsendenden Lektoren sicherzustellen (nach Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers).
- Bereitschaft zur Teilnahme an der Betreuung von Diplomarbeiten und der Mitarbeit an Forschungs- und Entwicklungsarbeiten.
- Falls Lektoren (Lektorinnen) des Auftragnehmers Skripten oder andere Lehr- oder Lernmaterialien erstellen oder beistellen, sind vom Vertragsnehmer in Folge seines Unterneh-

merrisikos alle urheberrechtlichen Bestimmungen von sich aus zu beachten. Von der FHW wird für urheberrechtliche Verletzungen somit keine Haftung übernommen.

- Im Rahmen der Lehrveranstaltungen darf nur Original-Software bzw. nur installierte Software eingesetzt werden. Im Rahmen des Studien- oder Übungsbetriebes dürfen keine Kopien für gewerbliche oder private Zwecke angefertigt werden. Sollte die FHW aus obigen Titeln in gewerbliche oder private Zwecke angefertigt werden. Sollte die FHW aus obigen Titeln in Anspruch genommen werden, hat der Auftragnehmer die FHW schad- und klaglos zu halten.

Honorar:

Der Honorarsatz für Lektorentätigkeit durch den Auftragnehmer beträgt derzeit **€ 90,11 je Lehreinheit**.

Die Verrechnung des Honorars erfolgt spätestens zum Ende des Semesters aufgrund der tatsächlich gehaltenen Lehreinheiten sowie einer entsprechend zu übermittelnden Honorarnote des Auftragnehmers. Das Honorar versteht sich einschließlich einer vom Auftragnehmer allenfalls zu entrichtenden Umsatzsteuer. Alle steuerlichen bzw. sozialversicherungsrechtlichen Veranlassungen und Verpflichtungen obliegen dem Auftragnehmer selbst.

Sonstiges:

Der Auftragnehmer teilt der FHW mit, welche Lektoren im Rahmen der Gesellschaft des Auftragnehmers grundsätzlich für Lektorentätigkeiten vorgesehen sind.

Ein Stammdatenblatt dieses Personenkreises wird der FHW pro Semester übermittelt. Änderungen hiezu sind innerhalb von 8 Tagen per FAX oder Brief mitzuteilen.

Personengesellschaftsvertrag

Vertragspartner

Auftraggeber: FHW GmbH

Auftragnehmer: Bw - im folgenden kurz "Auftragnehmer" genannt.

Vertragsinhalt:

Planung und Durchführung von **Lektorentätigkeiten** für das Sommersemester 2002.

Zeitraum:

Vertragsdauer von 11. Februar 2002 bis 30. Juni 2002

Vertragsgegenständliche Tätigkeit:

Die vertragsgegenständliche Tätigkeit umfasst alle zu erbringenden Leistungen der didaktischen Planung, Vorbereitung und Durchführung der Lehrveranstaltung mit dem Titel

"Steuerrecht 2" im Ausmaß von 36 LE pro Semester

- sowie der zugehörigen Prüfungstätigkeiten am Fachhochschul-Studiengang

"Finanz-, Rechnungs- & Steuerwesen (Tagesvariante)".

Die Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers des Fachhochschul-Studienganges erfolgt nach den Erfordernissen gem. FHStG in der jeweils geltenden Fassung.

Rechte des Auftragnehmers:

- Autonomie bei der Gestaltung der Lehrveranstaltungen gemäß FHStG.
- Nominierung von Lektoren aus der Gesellschaft des Auftragnehmers und freies Vertretungsrecht der Lektoren des Auftragnehmers unter besonderer Berücksichtigung der Qualitätsanforderungen an Lehrveranstaltungen.
- Eigenverantwortliche didaktische Planung, Vorbereitung und Durchführung der Lehrveranstaltungen durch den Auftragnehmer.

Pflichten der durch die Gesellschaft des Auftragnehmers zu entsendenden Lektoren:

- Inhaltliche und didaktische Gestaltung der Lehrveranstaltungen und Prüfungen entsprechend dem Qualitätsanspruch des Fachhochschul-Studienganges.
- Beachtung der übergebenen "Grundsätze der Gestaltung von Lehrveranstaltungen" in Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers.
- Zuverlässige Einhaltung aller Termine der Lehrveranstaltungen und Prüfungen. Das Vertretungsrecht gilt als zugesichert.
- Der Auftragnehmer verpflichtet sich, im eigenen Verantwortungsbereich inhaltliche und didaktische Weiterbildung (Gruppen- oder Individualmaßnahmen), für die von ihm zu entsendenden Lektoren sicherzustellen (nach Abstimmung mit dem Leiter des Lehrkörpers).
- Bereitschaft zur Teilnahme an der Betreuung von Diplomarbeiten und der Mitarbeit an Forschungs- und Entwicklungsarbeiten.
- Falls Lektoren (Lektorinnen) des Auftragnehmers Skripten oder andere Lehr- oder Lernmaterialien erstellen oder beistellen, sind vom Vertragsnehmer in Folge seines Unternehmerrisikos alle urheberrechtlichen Bestimmungen von sich aus zu beachten. Von der FHW wird für urheberrechtliche Verletzungen somit keine Haftung übernommen.

- Im Rahmen der Lehrveranstaltungen darf nur Original-Software bzw. nur installierte Software eingesetzt werden. Im Rahmen des Studien- oder Übungsbetriebes dürfen keine Kopien für gewerbliche oder private Zwecke angefertigt werden. Sollte die FHW aus obigen Titeln in Anspruch genommen werden, hat der Auftragnehmer die FHW schad- und klaglos zu halten.

Honorar:

Der Honorarsatz für Lektorentätigkeit durch den Auftragnehmer beträgt derzeit **€ 90,11 je Lehreinheit**.

Lehreinheit:

Die Verrechnung des Honorars erfolgt spätestens zum Ende des Semesters aufgrund der tatsächlich gehaltenen Lehreinheiten sowie einer entsprechend zu übermittelnden Honorarnote des Auftragnehmer. Das Honorar versteht sich einschließlich einer vom Auftragnehmer allenfalls zu entrichtenden Umsatzsteuer. Alle steuerlichen bzw. sozialversicherungsrechtlichen Veranlassungen und Verpflichtungen obliegen dem Auftragnehmer selbst.

Sonstiges:

Der Auftragnehmer teilt der FHW mit, welche Lektoren im Rahmen der Gesellschaft des Auftragnehmers grundsätzlich für Lektorentätigkeiten vorgesehen sind.

Ein Stammdatenblatt dieses Personenkreises wird der FHW pro Semester übermittelt. Änderungen hiezu sind innerhalb von 8 Tagen per FAX oder Brief mitzuteilen.

Lehrauftrag an FHW für Wirtschaftsberatende Berufe – 'berufsbegleitend' für das Sommersemester 2002

Name der/des Lehrbeauftragten:	Bw
Anschrift:	
Kto. Nr. Bankleitzahl:	
Tel.Nr./Fax Nr.	

1. Vertragspartner der vorliegenden Vereinbarung, mit der kein Dienstverhältnis im arbeitsrechtlichen Sinne begründet wird, sind die **Bw** im folgenden "Lehrbeauftragter" genannt, und die FHW GmbH, im folgenden Erhalter genannt, vertreten durch W. J.

2. Der Lehrbeauftragte übernimmt im Rahmen des Fachhochschul-Studienganges "Wirtschaftsberatende Berufe" die gemäß genehmigten Studienplan vorgesehene Lehrveran-

staltung **"Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft (Ü) / 6. Semester"** zu den festgesetzten Terminen und erklärt ausdrücklich, die mit dem Lehrauftrag verbundenen allgemeinen Grundsätze und Pflichten gemäß beigelegten Richtlinien für Lektoren einzuhalten.

Der Leistungszeitraum beginnt am 15. Februar 2002 und endet am 31. Juli 2002.

3. Für die im Rahmen dieser Vereinbarung erbrachten Leistungen gebührt dem Lehrbeauftragten ein Honorar in Höhe von **€ 3.088,56** (Lehre und E-mail Betreuung für Lehrveranstaltungen mit Fernstudienelementen) zuzüglich Prüfungsabgeltung, Abgeltung für die Korrektur von Fernstudienelementen und Fahrtspesen.

4. Für die mit dem Lehrauftrag verbundene Prüfungstätigkeit (Erstellung der Klausure(n), Prüfungsaufsicht, -korrektur, -einsicht, Abhaltung von zwei Wiederholungsprüfungen, Durchführung von Anrechnungsprüfungen) gebührt eine Prüfungsabgeltung in Höhe von € 9,08 pro Student und Endnote, wobei Wiederholungsprüfungen separat zum gleichen Satz entgolten werden.

5. Für Lehrveranstaltungen mit Fernstudienelementen (FE) ist als Abgeltung für die E-mail Betreuung eine Pauschale in Höhe von € 145,35 pro Lehrauftrag vorgesehen. Für die Korrektur der FE gebührt eine Abgeltung in Höhe von € 3,63 pro Stunde und FE, wobei ein FE in der Regel mehrere Übungsaufgaben umfasst und am Ende der Lehrveranstaltung eine diesbezügliche Dokumentation an die Studiengangsadministration zu übergeben ist.

6. Fahrtspesen werden im Ausmaß des dzt. geltend amtlichen Kilometergeldes von € 0,356/km vom jeweiligen Dienstort des Lehrbeauftragten zum Veranstaltungsort Wiener Neustadt abgegolten. Kommt es während der Dauer dieser Vereinbarung zu einer Änderung des amtlichen Kilometergeldes oder des Dienstortes, so erfolgt keine Änderung der Vereinbarung. Für Fahrten von Wien nach Wiener Neustadt und zurück werden unabhängig vom gewählten Transportmittel pauschal € 35,61 vergütet. Fahrtspesen im obigen Sinne dürfen für Fahrten zu Lehrveranstaltungen, zu Prüfungs- und Einsichtsterminen sowie zu maximal zwei Referentensitzungen in Rechnung gestellt werden.

7. Der Lehrbeauftragte ist verpflichtet, am Ende der Lehrveranstaltung (nach Prüfungsabwicklung, Übergabe der Endnoten und der LV-Dokumentation an die Studiengangsadministration) spätestens bis zum 14. Juli 2002 eine "Gesamthonorarnote" über die tatsächlich gehaltenen Stunden, die Prüfungstaxen und die Fahrtentschädigungen zu legen.

8. Diese Vereinbarung gilt für das Sommersemester 2002, sofern die übernommene Lehrveranstaltung zustande kommt.

Zusatzvereinbarung

Für den zwischen dem Unternehmen **der Bw**, im folgenden "Lehrbeauftragter" genannt, und FHW GmbH., im folgenden "Erhalter" genannt, vertreten durch W.J., für das Sommersemester 2002 abgeschlossenen Lehrauftrag werden folgende zusätzlichen Vereinbarungen getroffen:

1. Die Lehrveranstaltung *Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft (Ü)* / 6.

Semester wird für den Zeitraum der Vereinbarung ausschließlich durch den vom Lehrbeauftragten bereitgestellten Mitarbeiter **Dr. R. H.** abgehalten.

2. Der Lehrbeauftragte trägt dafür Sorge, dass alle im Lehrauftrag vereinbarten Vertragspunkte vom bereitgestellten Mitarbeiter zur Kenntnis genommen und eingehalten werden.

3. Jede Änderung des Lehrauftrages und dieser Zusatzvereinbarung bedarf der Schriftform.

4. Die Unterzeichnenden erklären sich durch ihre Unterschrift mit der Vereinbarung vollinhaltlich einverstanden.

Weiters sind dem ArbG.1 nachstehende Honorarnoten zu entnehmen:

Honorarnote vom 29. Jänner 2002

"Für die Abhaltung der Lehrveranstaltungen "Finanz- und Steuerrecht 1" und "Finanz- und Steuerrecht 3" (jeweils Tages- und Abendvariante) und "Treuhandwesen 3" im Umfang der Vereinbarungen stellen wir für diese Vortragstätigkeiten für 180 Einheiten laut Vertrag von á S 1.240,00 ein Honorar von

€ 16.220,58

in Rechnung (der Ausweis von Umsatzsteuer unterbleibt gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG) (S 223.200,00).

Wir bitten um Überweisung des entsprechenden Betrages auf unser Kto 1 bei der A-Bank mittels beiliegenden Zahlscheins.

Mit besten Empfehlungen"

Honorarnote vom 30. Mai 2002

"Für die Abhaltung der Lehrveranstaltungen "Finanz- und Steuerrecht 2" und "Finanz- und Steuerrecht 4" (jeweils Tages- und Abendvariante) im Umfang der Vereinbarungen stellen wir für diese Vortragstätigkeiten für 144 Einheiten á € 90,11 ein Honorar von

€ 12.975,84

in Rechnung (der Ausweis von Umsatzsteuer unterbleibt gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit. b UStG).

Wir bitten um Überweisung des entsprechenden Betrages auf unser Kto. 1 bei der A-Bank mittels beiliegenden Zahlscheins.

Mit besten Empfehlungen"

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 27. Oktober 2004 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führten der steuerliche Vertreter der Bw bzw das Finanzamt als Amtspartei ergänzend unter anderem aus:

"Das Finanzamt bringt vor, dass der Gesetzgeber ausdrücklich normiert hätte, dass auch juristische Personen als Privatlehrer anzusehen sind, wenn eine solche Regelung beabsichtigt gewesen wäre. So sind im § 6 Z 19 UStG ausdrücklich auch Gemeinschaften als befreit angeführt, im § 6 Z 11 lit. b nicht. Der Vergleich mit Bausparvertretern (§ 6 Z. 13) ist unzutreffend, da die Tätigkeit eines Lehrers ebenso wie die eines Arztes höchstpersönlich zu erbringen ist.

Die Eigenschaft der FHW GmbH als solche nach § 6 Z. 11 lit.a UStG ist nicht strittig.

Der Vertreter verweist darauf, dass die Verträge mit der FHW GmbH eine Vertretung des Vortragenden zulassen und auch Bausparverträge letztlich durch Menschen geworben werden. Der Begriff "Privatlehrer" ist als Abgrenzung zur nichtselbständigen Leistungserbringung zu verstehen."

Der Senat hat erwogen:

Der erkennende Senat geht von nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bw (in der Rechtsform einer juristischen Person) hat an die FHW GmbH - eine Fachhochschulbetreibende - Ausgangsrechnungen (Honorarnoten vom 29.01.2002 iHv € 16.220,58 und vom 30.05.2002 iHv € 12.975,84) für eine durch ihre Mitarbeiter namens der Bw vorgenommene Lehrtätigkeit ohne Umsatzsteuer - mit dem Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 – gelegt und in den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-06 bzw 07/2002 als unecht steuerbefreit ausgewiesen.

Von der Betriebsprüfung wurden diese als unecht steuerbefreit ausgewiesenen Umsätze der Umsatzsteuer (20%) unterzogen. Im Wesentlichen mit der Begründung, dass laut Verwaltungspraxis § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG so zu verstehen sei, dass die unterrichtende Tätigkeit von Privatlehrern eine höchstpersönliche Wissensvermittlung von natürlichen Personen ist, und daher die unechte Befreiung nur für natürliche Personen greift.

Strittig ist daher im vorliegenden Fall, ob die Umsatzbefreiung (gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994) auch für Privatlehrer in der Rechtsform einer juristischen Person zur Anwendung kommt.

Unstrittig ist, dass die Fachhochschule eine Einrichtung iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 ist.

Auf den vorliegenden Fall sind nachstehende Normen anzuwenden:

Art. 13 Teil A der 6. EG –Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche

steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (7/388/EWG) – ABI. 1977 Nr. L 145/1 in der Fassung der Richtlinie 98/80/EG vom 17.10.1998, ABI. Nr. L 281/31 f.:

"A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:.....

i) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaaten anerkannter vergleichbarer Zielsetzung:

j) den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht;..."

Die englische Version der lit. j lautet:

(j) tuition given privately by teachers and covering school or university education;

Die französische Version der lit. j lautet:

(j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

§ 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 lautet:

"Von den unter § 1 Abs.1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei...

"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;"

Mit dem UStG 1994 wurde die schon bisher geltende Steuerbefreiung für Privatschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen ab dem 1.1.1995 ergänzt.

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit b leg cit sieht nunmehr eine unechte Steuerbefreiung auch für die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen bzw an den in Z 11 lit a genannten Privatschulen und Einrichtungen vor. Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage handelt es sich dabei um eine Steuerbefreiung der Tätigkeit von "selbständigen Lehrern". Sie wurden in das UStG aufgenommen, um der Vorschrift des Art 13 Teil A Abs 1 lit j der 6. EG Richtlinie zu entsprechen, wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht - wie der Schul- oder Hochschulunterricht überhaupt (lit i) – als dem "Gemeinwohl dienende Tätigkeit" steuerfrei zu stellen ist.

Die hier maßgeblichen Befreiungsbestimmungen sollen private Anbieter den öffentlichen Einrichtungen gleichstellen, sofern diese Anbieter auch vergleichbare Organisationsstrukturen und Lehrinhalte aufweisen.

Im vorliegenden Fall ist nach Meinung des UFS zunächst zu prüfen, ob eine begünstigte Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG 1994 (iVm lit b leg cit) vorliegt.

Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit a UStG 1994 sind private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen, soweit diese Kenntnisse allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermitteln, und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Universitäten erfüllen andere Aufgaben als "öffentliche Schulen" (vgl. § 1 UOG sowie § 1 AHStG). Sie werden verwaltungsrechtlich nicht durchwegs zu diesen gezählt.

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG wird sich aber – richtlinienkonform verstanden – dennoch auch auf die Tätigkeit von selbständig tätigen "Privatlehrern an Hochschulen" (oder ähnlichen Ausbildungsstätten, wie hier einer Fachhochschule) erstrecken.

Offensichtlicher Zweck der Bestimmung der lit a) ist die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen den nicht steuerbaren Leistungen öffentlicher Schulen und den privaten Einrichtungen, die eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausüben. Der hier strittige lit b) stellt in logischer Fortsetzung dieses Grundgedankens die Unterrichtserteilung von "Privatlehrern" an öffentlichen Schulen und an den nach lit a) begünstigten privaten Einrichtungen gleich.

Gemeinschaftsrechtlich beruht die in Frage stehende Befreiung auf Art 13 Teil A Abs 1 lit j der 6. MwSt-Richtlinie(77/388/EWG vom 17. Mai 1977), wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht von den Mitgliedstaaten befreit werden muss. Zu berücksichtigen ist auch lit i dieser Bestimmung, wonach die Mitgliedstaaten (sinngemäß) die Leistungen im Zusammenhang mit der Erziehung, Ausbildung, Fortbildung, Unterrichtserteilung und die berufliche Umschulung zu befreien haben, sofern derartige Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von Einrichtungen mit vom Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung ausgeführt werden.

Die Richtlinienregelung gibt dem Mitgliedstaat somit eine gewisse Freiheit bei der Auswahl der befreiten Einrichtung zu.

Nach der EuGH-Judikatur sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen (nach Art 13 der 6. EG-RL) umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede entgeltliche Leistung der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 6 Tz 10). Daneben ist aber auch der Grundsatz, dass die Besteuerung der Umsätze nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen darf, zu beachten, denn die Befreiung kann wettbewerbsverzerrend wirken, sofern Umsätze in erster Linie an zum Vorsteuerabzug berechnete Abnehmer erbracht werden und eine Konkurrenz zu Bildungseinrichtungen besteht, welche die Befreiungsvoraussetzungen nicht erfüllen.

Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichen Schulen, Schulen mit Öffentlichkeitsrecht und Privatschulen bestimmt das österreichische UStG 1994, wie bereits dargestellt, dass Privatschulen dann befreit sind, wenn und soweit sie eine den öffentlichen Schulen vergleichbare und vom Gesetzgeber begünstigte Tätigkeit ausüben. Es wird damit – innerhalb des von der 6. MwSt-Richtlinie aufgestellten Rahmens – festgelegt, welche Zielsetzungen eine Einrichtung verfolgen muss, um unter die Befreiungsbestimmung fallen zu können.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist die Unterrichtsleistung von Privatlehrern an nicht öffentlichen Schulen nur insoweit befreit, als es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeiner Art, berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt.

Nach der österreichischen Gesetzesfassung bezieht sich die Befreiung auf Leistungen, die von "Privatlehrern" an (öffentlichen und steuerbefreiten) Schulen erbracht werden. Es geht also um Leistungen von nicht in Arbeitnehmereigenschaft tätigem Lehrpersonal an den fraglichen Schulen. Leistungsempfänger sind nach dieser Regelung die Schulen (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 6 Tz 316).

In den österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 wird ausgeführt:

"Rz 879: Der Begriff Privatlehrer umfasst nicht angestelltes Lehrpersonal, das Unterricht an öffentlichen Schulen oder umsatzsteuerbefreiten Schulen erteilt und von diesen Einrichtungen beauftragt wird. Die Vorschrift kann nicht angewendet werden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden".

In der EuGH Entscheidung Rs. C-453/93, Bulthuis-Griffioen, vom 11.8.1995 hat der EuGH in Rn 20 ausgesprochen, dass im Fall der ausdrücklichen Nennung einer "Einrichtung" in einer Befreiungsbestimmung nur juristische Personen von der Befreiung Gebrauch machen können. In allen anderen Fällen haben auch natürliche Personen diese Möglichkeit.

Ausdrücklich geht der EuGH in der Rechtssache Gregg C-216/97 vom 7.9.1999 noch weiter und sagt, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer verbietet, dass

Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. In diesem Fall wird der Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung trotz Nennung einer "Einrichtung" auch auf natürliche Personen ausgedehnt. Generell wird ausgeführt, dass im Interesse der Neutralität der Mehrwertsteuer und des Zwecks der Befreiung die Befreiungsbestimmungen unabhängig von der Bezeichnung oder der Rechtsform des Wirtschaftsteilnehmers zugunsten der genannten Tätigkeiten anzuwenden sind.

Diese Judikaturlinie und die Rechtsformneutralität der Leistungsverfügung hat den EuGH am 6.11.2003, C-45/01 in der Rechtssache Christoph-Dornier-Stiftung erneut beschäftigt ärztliche und arztähnliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin sind unabhängig davon befreiungsfähig, in welcher Rechtsform die jeweiligen Leistungen erbracht werden.

Die Befreiung eines Umsatzes nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Lieferungen oder sonstige Leistungen) führt dazu, dass das Entgelt für eine steuerbare Leistung nicht der Umsatzsteuer unterworfen ist. Das bedeutet, dass der leistende Unternehmer keine Umsatzsteuer abzuführen hat, bzw dass der Leistungsempfänger seinerseits eine Leistung ohne Umsatzsteuerbelastung erhält, die im Gegenzug den selbigen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die unechten Befreiungen führen, soweit sie innerhalb der Unternehmerkette gewährt werden, zu einer Kumulativwirkung, weil die nichtabzugsfähige Vorsteuer in den Preis der Leistung des befreiten Unternehmers eingeht und damit auf der nächsten Stufe zum Kostenfaktor wird. Steuerbefreiungen innerhalb der Unternehmerkette führen daher idR im Vergleich zur Steuerpflicht nicht zu einer Entlastung, sondern, sofern die nicht abziehbare Vorsteuer im Preis weitergegeben wird, zu einer Mehrbelastung, die sich für den Fiskus in einem Mehraufkommen, für den Letztverbraucher in einem höheren Preis niederschlägt. Der Gesetzgeber zieht daraus den Schluss, dass unechte Steuerbefreiungen nur für Leistungen sinnvoll sind, die an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Leistungsempfänger erbracht werden.

Entscheidend ist somit, dass die begünstigten Tätigkeiten für den Letztverbraucher steuerfrei gehalten werden. Dabei ist es für den Konsumenten gleichgültig, in welcher Rechtsform der leistende Unternehmer auftritt. Zur Herstellung der gebotenen Wettbewerbsneutralität muss im Ergebnis der Umsatz der Privatschule und der sonstigen Einrichtungen, soweit diese (im Wesentlichen) den öffentlichen Schulen vergleichbare Leistungen erbringen, und die vorgelagerte Unterrichtsleistung durch nicht angestellte Lehrer (gleich in welcher Rechtsform) an diese befreit werden.

Somit ist in unmittelbarer Anwendung der 6. MwSt-Richtlinie mit der vom EuGH interpretierten Bedeutung die Bw (in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) durchaus als "Privatlehrer" im Sinn der Befreiungsbestimmung anzuerkennen.

Nach Ansicht des UFS liegt im gegenständlichen Fall auch eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit vor. Dies deswegen, weil die angebotenen Lehrinhalte des Fachhochschul-Studienganges "Finanz-, Rechnungs- und Steuerwesen" durchaus mit dem einer öffentlichen Schule bzw Hochschule vergleichbar sind.

Laut § 3 Abs 1 des Fachhochschulstudiengesetzes (BGBl. Nr 340/1993) sind Fachhochschulstudiengänge Studiengänge auf Hochschulebene, die einer wissenschaftlich fundierten Berufsausbildung dienen. Zudem hat auch die Betriebsprüfung diesbezüglich keine andere Feststellung getroffen. Es ist daher nach Ansicht des UFS davon auszugehen, dass die FHW GmbH eine solche Einrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 a UStG 1994 ist.

Nach Meinung des UFS ist die Erteilung von Schul- oder Hochschul- bzw Fachhochschulunterricht somit laut EG-Richtlinie unabhängig davon zu befreien, ob sie durch öffentliche Einrichtungen, andere vergleichbare Einrichtungen oder Privatlehrer erfolgt. Befreit werden soll offensichtlich die Unterrichtserteilung als solche unabhängig davon, von wem der Unterricht erteilt wird. Wesentlich für die Befreiung ist somit die Tätigkeit und nicht, wer diese ausführt. Da die unterrichtende Tätigkeit den Anknüpfungspunkt für die Befreiung bildet, muss es für die Anwendbarkeit der Befreiung insbesondere unerheblich sein, in welcher Rechtsform der "Privatlehrer" auftritt.

Entgegen der von der Betriebsprüfung bzw. der in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vertretenen Meinung muss nach Ansicht des UFS die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG daher auch dann zur Anwendung kommen, wenn es sich bei dem den maßgeblichen Umsatz ausführenden Unternehmen um keine Einzelperson, sondern um einen Personenzusammenschluss oder eine juristische Person handelt.

Eine weite Auslegung des Begriffs "Privatlehrer" im § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 ergibt sich auch aus dem erkennbaren Gesetzeszweck und dem Gemeinschaftsrecht. Erkennbarer Zweck der Befreiung ist, die Unterrichtsleistung für den Letztverbraucher steuerfrei zu halten. Daher wird nicht nur der Umsatz der Schule, sondern auch der vorgelagerte Umsatz befreit. Dieser Gesetzeszweck wird nur erreicht, wenn der Begriff des Privatlehrers entsprechend weit ausgelegt wird. Zudem verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei der Besteuerung unterschiedlich behandelt werden.

Der Senat 7 des Bereiches Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien folgt hinsichtlich der Rechtsformenneutralität des unterrichtenden Unternehmens iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit b UStG 1994 bzw Art 13 Teil A Abs. 1 lit j 6. MWSt-Richtlinie (77/388/EWG) der Berufungsentscheidung des Senates 5 (Referent) der Außenstelle Linz des UFS vom 16. April 2004, RV/1409-L/02.

Er hält es im Hinblick auf die voranstehende Begründung mangels Vorliegens von Zweifeln an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes für nicht erforderlich, die Rechtsfrage an den EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art 234 EGV heranzutragen.

Berechnung:

Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	Zeitraum Jänner – Juli 2002 (in Euro)	
1. Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch, einschl. Anzahlungen lt. UVA 1-7/2002	€ 64.545,61	
davon Steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit b lt. BE	€ 29.196,42	
	€ 35.349,19	
davon zu versteuern (20%)	€ 35.349,19	€ 7.069,84
abziehbare Vorsteuer lt. BP		€ 7.471,78
Gutschrift		€ 401,94

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 5. November 2004