

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, Anschrift StNr StNr, vertreten durch Dr. Scheinecker und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide des Finanzamt Grieskirchen Wels vom 15.12.2014, betreffend die Monate Februar bis August 2014 sowie vom 19.12.2014 für den Monat September 2014 zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Vorgelegt sind die Beschwerden gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide 2-8/2014 vom 15.12.2014 und 9/2014 vom 19.12.2014. In den Festsetzungsbescheiden wird begründend auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, welche sich aus der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfbericht ergeben würden, verwiesen. Strittig ist, ob die unterrichtenden Leistungen der Bf steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 sind.

1. Verwaltungsbehördliches und verwaltungsgerichtliches Geschehen.

Zuvor hatte die Bf (in der Folge: Bf) in einem Schreiben vom 6.3.2014 mitgeteilt, dass sie gemeinsam mit der UniD (in der Folge: UniD) Universitätslehrgänge mitsamt Prüfungen durchführe. Die daraus resultierenden Umsätze seien irrtümlich mit 20% versteuert worden, obwohl diese gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 steuerfrei zu behandeln gewesen wären. Nach dem Kooperationsvertrag vereinbarte die UniD die Studiengebühren und leiste davon 80% an die Bf weiter. Die Gesamtumsätze hätten im Jahr 2012 € €1 und im Jahr 2013 € €2 (bisher netto plus 20% USt fakturiert: 2012: € €3 und 2013: € €4). Es sei nach Rz 1533f der UStRI 2000 vorgegangen und die Rechnungen seien im Februar 2014 korrigiert worden (korrigierte Rechnungen vom 17.2.2014 wurden in der Beilage vorgelegt) und die korrigierten Rechnungen seien der UniD nachweislich zugestellt worden. Ein diesbezüglicher Nachweis wurde beigelegt. Zum Nachweis der Anwendbarkeit der genannten Befreiung wurde der Kooperationsvertrag mit der UniD und

ein Beispiel eines Kursprogrammes beigelegt. Es liege nicht nur eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit vor, vielmehr werde die Lehrtätigkeit gemeinsam mit der UniD erbracht. Neben der Steuerfreistellung der vereinnahmten Erlöse seien die in den Jahren 2012 und 2013 geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren (2012: iHv € 46.098,31; 2013: iHv € 50.632,53; Anm. des Richters: diese Korrektur soll im Einvernehmen zwischen den Parteien im Rahmen der Jahresveranlagung erfolgen, siehe dazu unten). In der Folge werden die in Kooperation mit der UniD angebotenen Universitätslehrgänge (Lehrgänge zum Bereich Wirtschafts-Management, Dauer jeweils zwischen 1 – 4 Semester; viersemestrige postgraduale Master-Studien mit vollem Abschluss als MBA oder MFP; die anderen Lehrgänge schließen mit einer akademischen Bezeichnung bzw mit einem Zertifikat ab) dargestellt. Die Durchführung der Universitätslehrgänge basiere auf § 56 Universitätsgesetz 2002, dem UniD-Gesetz 2004 sowie auf den vom Senat der UniD genehmigten und als Verordnung veröffentlichten Lehrgangs-Curricula, welche auch für die Bf verbindliche Durchführungsbestimmungen hinsichtlich Zulassung der Studenten, Inhalte, Prüfungsordnung und Abschluss enthalten würden. Auch diese Unterlagen wurden dem Schreiben beigelegt.

Im beigelegten **Kooperationsvertrag** zwischen der Bf und der UniD werden zunächst die in Fernlehre geplanten gemeinsam durchzuführenden Lehrgänge und Master-Programme angeführt. Festgehalten wird auch hier, dass Voraussetzung für die Durchführung von Universitätslehrgängen ein gültiges vom Senat der UniD genehmigtes und veröffentlichtes Curriculum sowie die Einrichtung des Studiums durch das Rektorat der UniD sei. Die Bf ist jedenfalls bei der Erfüllung ihrer vertraglichen Pflichten an das „UniD-Gesetz“, die Satzung der UniD und das Universitätsgesetz 2002 gebunden. Dem Vertrag kann zusammengefasst folgende Aufgabenteilung entnommen werden:

Aufgaben der Bf:

Entwicklung, Produktion und Bereitstellung der Lehrgangsinhalte nach Vorgabe des Curriculums

Zugänglichmachung der Inhalte über die Internet-Plattform der UniD

Erstellung der erforderlichen Lehrgangs- und Prüfungsunterlagen nach den Vorgaben der UniD

Organisatorische Unterstützung bei Prüfungen inklusive schriftlichem Notenvorschlag und Übermittlung des Prüfungsprotokolles

Akquisition von Vertriebspartnern bzw Vermittlern von InteressentInnen

Beratung und Betreuung von Interessentinnen und Studentinnen

Bewerbung der Lehrgänge

Aufgaben der UniD:

Zulassung der TeilnehmerInnen

Festsetzung der Teilnahmegebühr unter Berücksichtigung der Kalkulation der Bf

Administration der TeilnehmerInnen (Zulassung, Anrechnungen , Abhaltung von Prüfungen, Studentenausweisausstellung, Verleihung von Zeugnissen und akademischen Graden)

Marketing der Lehrgänge im Studienführer und der Homepage der UniD

Verlinkungen

Erstellung eines Produktfolders für die Lehrgänge

Finanzielle Abwicklung mit den Studierenden

Betreuung von Masterthesen

Organisation und Durchführung der Graduierungsfeier an der UniD

Während einer dreijährigen Einführungsphase soll die Bf für ihre Leistungen 80% der Teilnahmegebühren erhalten, wobei eine allenfalls seitens der Bf zu tragende USt inkludiert ist und von der Bf abzuführen ist.

Beigelegt war auch ein Informationsfalter betreffend die Fernlehre-Programme. Aus diesem ergibt sich mehrmals, dass die Studien in Kooperation zwischen der UniD und der Bf angeboten werden. Um noch besser auf die Weiterbildungsbedürfnisse von Berufstätigen (insbesondere durch ein berufsbegleitendes Studium ohne Anwesenheitspflichten) eingehen zu können, seien die Fernlehrgänge installiert worden. Auch in den weiteren im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers abgelegten Prospekten für die Lehrgänge wird immer darauf hingewiesen, dass diese Lehrgänge zwar iRd UniD organisiert aber in Kooperation mit der Bf erbracht werden. Allerdings ergibt sich aus dem Bewerbungs- bzw Anmeldebogen, der ebenfalls dem Schreiben vom 6.3.2014 beigelegt war, dass der Student sich verbindlich zu einem Lehrgang der UniD anmeldet und dafür an diese die Teilnahmegebühr zu entrichten hat. Aus den Formulierungen der auf der Rückseite des Anmeldeformulars abgedruckten VO über die näheren Bedingungen der Anmeldung und Durchführung der Lehrgänge an der UniD ergibt sich dann, dass der Bewerber sich mit seiner Unterschrift verbindlich um einen Studienplatz an der UniD bewirbt und im Fall der Auswahl durch die UniD einen Studienplatz zugewiesen bekommt und sodann an die UniD den Lehrgangsbeitrag zu leisten hat. Vertragspartner des Studenten ist nach diesen Unterlagen die UniD.

Eine interne rechtliche Beurteilung des Fachbereiches des Finanzamtes an das Veranlagungsteam verneint die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994, da eine bloße Kooperation mit einer anerkannten Bildungseinrichtung nicht ausreiche um als Einrichtung iSd Art. 132 MwStSystRI angesehen werden zu können. Dies erfordere vielmehr eine allumfassende Erbringung von Aus- oder Fortbildungsleistungen (und nicht nur Teile davon) sowie eine Leistungsvereinbarung zwischen der Organisation und den Studierenden (hier komme diese aber zwischen den Studierenden und der UniD zustande). Weiters wurden Fragen angeführt, die mit der Bf zu klären seien.

Diese Fragen wurden sodann an die Bf weiter geleitet und mit Schreiben vom 1.7.2014 wie folgt beantwortet (Anm. des Richters: zur Vermeidung von unnötigen Wiederholungen werden hier im Wesentlichen nur zusätzliche Informationen angeführt). Es sei zwar richtig, dass der Ausbildungsvertrag zwischen den Studenten und der UniD geschlossen wird, da nur bei einer Immatrikulation an einer staatlichen Universität ein akademischer Grad vergeben werden könne. Die Leistungserbringung erfolge dann aber aufgrund des Kooperationsvertrages unmittelbar an die Studenten. Es gäbe (zur damaligen Zeit)

auch keinerlei von der Bf betreute Präsenzzeiten, da es sich zu 100% um Fernlehrgänge handeln würde. Die Lehrgangs-Curricula (Aufbau der Lehrgänge, Lehrveranstaltungen, Lehrinhalte, Prüfungsmodi) seien nicht nur unter Mitwirkung der Bf erstellt worden, vielmehr hätte die Bf diese hauptsächlich alleine erstellt und die UniD hätte diese nach eingehender Qualitätsprüfung genehmigt. Ebenso seien die Lehrbeauftragten sowie deren Curricula ausgewählt, geprüft und dann von der UniD angenommen worden. Die Werkverträge mit den Lehrbeauftragten wurden seitens der Bf geschlossen und diese seien auch von der Bf bezahlt worden. Hinsichtlich der Organisation der Bf stünden für die Administration und Beratung zwei Standorte zur Verfügung, es gäbe zwei Vollzeitkräfte, zwei Teilzeitkräfte, einen Geschäftsführer und die Lehrbeauftragten. Aufgrund der Vereinbarung der Durchleitung von 80% der Studiengebühren an die Bf und der gegebenen Kostenstruktur erhöhe sich mit jedem zusätzlichen Studienteilnehmer der Deckungsbeitrag bzw. verbessere sich die Gewinnsituation. Die Umsatzsteuer sei nicht Teil der Grundlage für die Festlegung der Lehrgangsgebühren gewesen.

In einer abschließenden rechtlichen Beurteilung hält das Finanzamt fest, dass als Einrichtung, welche die Lehrgänge in Gesamtverantwortung an die Studenten erbringe, die UniD anzusehen sei, welche sich für bestimmte Aufgaben der Bf bediene. Die Bf sei gar nicht zur Abhaltung von Lehrgängen berechtigt, diese erbringe die UniD den Studierenden und die Bf sei „**Leistungserbringer gegenüber der UniD**“, aber keine Einrichtung, welche nach Außen selbständig Universitätslehrgänge anbiete. Die von der Bf an die UniD erbrachten Leistungen würden nicht unter die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 fallen und diese seien daher steuerpflichtig.

Der Niederschrift und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.11.2014 können zusammengefasst folgende Ausführungen entnommen werden:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine in der UVA für 2/2014 erfolgte Berichtigung der Rechnungen iSd § 11 Abs. 12 UStG 1994 (in den Jahren 2012 und 2013 steuerpflichtig behandelte Umsätze wurden nun steuerfrei gestellt) zu Unrecht erfolgt, da die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 nicht anwendbar sei. Begründet wurde dies damit, dass die Bf nach dem Kooperationsvertrag mit der UniD nur für spezifisch definierte Leistungen zuständig sei und dies nicht ausreiche um eine Einrichtung nach Art. 132 Abs. 1 lit. j der MwStSystRI bzw. des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 darzustellen. Eine derartige Einrichtung müsse vielmehr umfassend mit sämtlichen für die Schulung erforderlichen Leistungen (Zusammenstellung des Curriculums, Zurverfügungstellung der Lehrmittel und des Lehrkörpers, Akkreditierung der Studierenden, Verleihung der Titel und Diplome) betraut sein. Dies erfordere auch eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Einrichtung und den Studierenden. Eine bloße Kooperation zwischen der Bf und der UniD unter Erbringung von in einem Kooperationsvertrag genau definierter Leistungen reiche nicht aus, um als Einrichtung iSd Art. 132 der MwStSystRI zu gelten.

In weiterer Folge wurden die konkreten Aufgaben der UniD und der Bf laut Vertrag aufgezählt.

In einer Gesamtbetrachtung sei jedenfalls die UniD als die Einrichtung zu betrachten, welche die Lehrgänge erbringe und sich dabei für bestimmte Vorleistungen der Bf bediene. Die Bf wäre nicht berechtigt, derartige Lehrgänge anzubieten, sie erbringe daher ihre Leistung nicht den Teilnehmern sondern der UniD. Die innerstaatlich gesetzlich geforderte Gesamtverantwortung liege daher auch bei der UniD. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sei daher nicht anwendbar.

Es wurde dann die UVA 2/2014 durch eine Umsatzsteuerfestsetzung für 2/2014 vom 15.12.2014 in der Weise korrigiert, dass

- Bei Kz 000 die steuerbaren Umsätze wieder um € €5 gekürzt wurden (diese waren ja bereits in 2012 und 2013 als steuerpflichtig erklärt und veranlagt).
- Bei Kz 062 die jetzt als nichtabzugsfähigen VSt (557,08) wieder gegeben wurden
- Bei Kz 090 sonstige Berichtigungen der erklärte Betrag von € – €6 wieder storniert wurde (die in 2012 und 2013 abgeführte Ust aus den gegenständlichen Leistungen, siehe oben)
- In den weiteren Umsatzsteuer-Festsetzungen erfolgte dann die Verarbeitung der BP-Feststellungen in den Festsetzungen insofern, als erklärte nichtabzugsfähige Vst als abzugsfähig behandelt und erklärte steuerfreie Umsätze storniert und in Höhe des Nettobetrages (unter Herausrechnung der Ust) als steuerbar und stpfl behandelt wurden.

Im Schreiben vom 7.1.2015 ersucht die Bf um Verlängerung der Beschwerdefrist und um eine Begründung, warum die von Amts wegen zu beachtende Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nicht anwendbar sei, wenn das Finanzamt die Leistungen als gegenüber der UniD erbracht ansieht. Eine diesbezügliche Beantwortung erfolgte nicht. Das Finanzamt teilte der Bf mit Schreiben vom 12.1.2015 mit, dass die Niederschrift, auf die im Bescheid verwiesen werde, eine ausreichende Begründung enthalte.

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrachten Beschwerde verwies die Bf auf ihr bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass in der Nichtbeachtung des von Amts wegen zu beachtenden § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 bzw der unbegründeten Nichtanwendung der Bestimmung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften zu sehen sei. Wenn die Behörde zum Ergebnis komme, dass die Bf ihre Leistungen der UniD erbringe, müsse die Behörde begründen, warum dann nicht befreite Umsätze von Privatlehrern an öffentliche Schulen iSd lit. b vorliegen würden. Die Bf erbringe –wie in § 56 Universitätsgesetz vorgesehen- die Unterrichtserteilung und Prüfungsabnahme an die UniD. Die Bf führe diese Aufgaben eigenverantwortlich und auf eigenes finanzielles Risiko durch. Wie das Finanzamt selbst ausgeführt habe, reduziere sich die Tätigkeit der UniD in diesem Zusammenhang im Wesentlichen auf die Verwaltungstätigkeit, während die Planung und Durchführung des Lehrbetriebes wie auch die Prüfungsabnahme ausschließlich durch die Bf erfolgt sei. Die Steuerbefreiung nach lit.b leg.cit. sei daher anwendbar. Die Bf beruft sich hinsichtlich der Anwendbarkeit der Befreiung auch auf die Bestimmungen der MwStSystRI in Art.132 Abs. 1 lit i und j. Die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde ebenso beantragt.

In der **abweisenden Beschwerdeentscheidung** vom 7.4.2015 verweist das Finanzamt bezüglich der Befreiungsbestimmung der lit. a des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 auf die Ausführungen in den Festsetzungsbescheiden bzw dem Prüfbericht. Hinsichtlich der Befreiung nach lit. b dieser Bestimmung sei lediglich die **Unterrichtserteilung** von Privatlehrern (evtl. auch in der Rechtsform einer GmbH) befreit, nicht aber die Entwicklung eines Lehrganges, die Erstellung und Bereitstellung von Lehrgangsunterlagen, die Erstellung von Prüfungsunterlagen, die Bewerbung der Lehrgänge, die Akquisition von Vertriebspartnern bzw Vermittlern von Interessenten sowie die Beratung von Interessenten und Studenten. In weiterer Folge werden die Aufgaben der Bf laut Punkt 2.1. des Kooperationsvertrages aufgezählt und darauf hingewiesen, dass aufgrund der bei weitem überwiegenden steuerpflichtigen Leistungen (befreit könnte allenfalls die Prüfungsabnahme sein) und der pauschalen Abrechnung die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nicht anwendbar sei.

Im Vorlageantrag vom 29.4.2015 weist die Bf auf den Zweck der Befreiung für Unterrichtsleistungen hin und bestreitet die Zulässigkeit der Einengung des Begriffes „Umsätze von Privatlehrern“ auf die im engsten Sinn des Wortes verstandene „Unterrichtserteilung“, wie dies das Finanzamt in der BVE vorgenommen hätte. Das Finanzamt bleibe auch schuldig, warum nur die Abnahme von Prüfungen unter diesen engen Begriff falle, die vorgelagerte eigentliche Unterrichtserteilung aber nicht unter den Begriff Unterrichtserteilung fallen sollte. Selbst bei Einengung des Begriffes „Umsätze“ auf den Begriff „Unterrichtserteilung“ würden selbstverständlich auch vorgelagerte Planungs- und Vorbereitungsleistungen unter diesen Begriff fallen müssen.

Nach Vorlage der Beschwerden und dem Ersuchen um vorrangige Erledigung (aufgrund der relativ hohen Beträge und der monatlich erforderlichen Festsetzungen sowie Beschwerdeerhebung) teilte der Richter dem Amtsvertreter mit, dass sich der Richter in Anlehnung an den Beitrag von Tumpel/Mooshammer in taxlex 2010, 191 nach derzeitigem Kenntnisstand der Ansicht der Beschwerde anschließe. Da des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nach derzeitigem Kenntnisstand jedenfalls anzuwenden sei, müsse man sich auch nicht weiter mit den vielfältigen offenen juristischen Fragen zur lit. a leg. cit. befassen. Lediglich wenn die Ausführungen des Richters zur lit. b stichhaltig widerlegt werden könnten (also nach Ansicht des Finanzamtes lit. b nicht anwendbar sei), solle man auch auf folgende zu klärende Fragen iZm lit. a eingehen. So wäre nach Ansicht des Richters nach der jüngsten EuGH- und VwGH-Judikatur nicht die Tätigkeit der Einrichtung sondern allenfalls die Zielsetzung mit jener der öffentlichen Schulde zu vergleichen. Dann stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob der österreichische Gesetzgeber das ihm von der Richtlinie eingeräumte Ermessen iRd Vorgaben ausgeübt hat, wenn normiert wird, dass die vergleichbare Zielsetzung durch eine vergleichbare Tätigkeit nachzuweisen sei. Nach Ansicht des Richters würde diese Ansicht gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßen, da Tätigkeiten, die der gleichen Zielsetzung dienen, durchaus unterschiedlich sein könnten. Diese könnte zu dem dann wettbewerbsverzerrenden Ergebnis führen, dass zwei Tätigkeiten mit gleicher Zielsetzung einmal steuerpflichtig und einmal befreit sein

könnten. Zu klären sei dann auch, wie die vergleichbare Zielsetzung festzustellen wäre, müsste diese der Mitgliedstaat formal anerkennen oder müsste dies der Richter beurteilen.

Zu lit. b wurde insbesondere auch darauf hingewiesen, dass die einschlägige UStG-Bestimmung aufgrund des Wortlautes des UStG 1994 „Umsätze an öffentlichen Schulen“ auch nicht richtlinienkonform iSd EuGH-Urteiles „Eulitz“ als „Umsätze unmittelbar an Teilnehmer“ interpretiert werden könne. Auch die Rechtsform des Privatlehrers sei laut VwGH ohne Bedeutung. Entscheidend sei somit lediglich, dass dieser auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung handle, wogegen bisher nichts Gegenteiliges vorgebracht worden sei. Das BFG könne sich auch der Ansicht des Finanzamtes, dass weitaus überwiegend keine Unterrichtsleistungen vorliegen würden, nicht anschließen, da nach dem Kooperationsvertrag genau das Gegenteil der Fall sei. Die Bf sei demnach für die Lehrtätigkeit und die UniD für die organisatorischen Belange zuständig. Dem Wort „Umsätze“ sei auch keine Beschränkung iSd Finanzamtsausführung zu unterstellen. Allenfalls ließe sich die Wortfolge „Umsätze von Privatlehrern an öffentliche Schulen“ richtlinienkonform inhaltlich als „Unterrichtseinheiten, die sich auf Unterricht an öffentlichen Schulen beziehen“ auslegen. Davon wären dann aber nach der EuGH Judikatur alle Tätigkeiten an Schulen zur Entwicklung von Fertigkeiten und Kenntnissen, sofern diese nicht nur der Freizeitgestaltung dienen würden, erfasst. Umfasst wären aber auch damit im Zusammenhang stehende organisatorische Tätigkeiten und alle sonstigen Leistungen, die sich auf einen derartigen Unterricht beziehen (mit Hinweis auf weitere Nachweise im oben bezeichneten Aufsatz). Die Befreiungsbestimmung nach lit. b wäre somit jedenfalls anzuwenden, da die von der Bf erbrachten Leistungen genau dieser Definition entsprechen würden.

Hinsichtlich des Argumentes des Finanzamtes, dass der Zweck der Befreiung nicht erreicht werde, da das Studium für die Teilnehmer durch die Anwendung der Befreiung nicht günstiger werden würde und die Rechnungsberichtigungen zu keiner Gebührenverringerung geführt hätte, teilte der Richter dem Amtsvertreter mit, dass der Zweck der Befreiung unbestritten sei, aber weder die MwStSystRI noch das öUStG verlangen würden, dass die Erreichung dieses Zweckes im Einzelfall vorliegen muss. Übrigens würde sich eine steuerpflichtige Behandlung der Leistungen der Bf an die unecht befreite UniD sehr wohl auf künftige Vereinbarungen (nach einer dreijährigen Eingangsphase mit der „Bruttovereinbarung“) auswirken.

Der Amtsvertreter nahm in seinem Schreiben vom 18.9.2015 zu den Ausführungen des Richters wie folgt Stellung: § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 entspreche nicht Art. 132 Abs. 1 lit. j der MwStSystRI, sei aber jedenfalls eng auszulegen. Es könnten naturgemäß nur natürliche Personen Unterricht erteilen. Würde diese Person ein Gesellschafter einer leistungserbringenden Gesellschaft sein, würde die Befreiung noch anwendbar sein. Dies würde aber nicht gelten, wenn eine GesmbH mit Nichtgesellschaftern, die durch einen Werkvertrag zur Leistung verpflichtet sind, die Leistung erbringt. Überdies ergäbe sich aus der anzuwendenden engen Auslegung, dass nur jene Leistungen von der Befreiung mitumfasst sein könnten, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der

Unterrichtserteilung stehen und in untergeordnetem Ausmaß anfallen würden. Nicht umfasst wären aber jedenfalls Vorbereitung, Planung, Organisation und Durchführung der Lehrgänge, Entwicklung, Produktion und Bereitstellung der Lehrgangsinhalte, Akquisition von Vertriebspartnern bzw Vermittlern von Interessenten, Beratung und Betreuung von Interessenten sowie Bewerbung von Lehrgängen. Zumindest teilweise (wenn diese angeführten Leistungen als selbständige Hauptleistungen gesehen werden) würden steuerpflichtige Leistungen vorliegen.

Hinsichtlich des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sei anzuführen, dass schon keine Einrichtung im Sinn der genannten Bestimmung vorliege, weshalb sich auch die Frage hinsichtlich des Vergleiches der Tätigkeit bzw. der Ziele nicht stelle.

Nach einer seitens des BFG angeforderten Information, welche mit Mail vom 15.12.2015 einlangte, sei unter „Akquisition von Vertriebspartnern bzw Vermittlern von Interessenten“ (eine Aufgabe, die nach dem Kooperationsvertrag der Bf oblag) ursprünglich zu verstehen gewesen, dass die Anwerbung und Beratung von Interessenten (künftigen Studenten) ausgelagert werden sollte, um sich auf die Kerntätigkeit der Lehre und des Prüfens konzentrieren zu können. Zu diesem Zweck sei beabsichtigt gewesen, Vertriebspartner zu akquirieren, die diese Aufgabe übernehmen sollten. Nachdem sich aber schon ab Beginn der Tätigkeit herausgestellt habe, dass mit der AC ein verlässlicher und funktionierender Partner für diese Aufgabe gefunden worden sei, sei keine weitere Akquisition von Vertriebspartnern oder Vermittlern mehr erfolgt, sodass diese Tätigkeit gar nicht mehr ausgeführt werde.

Im Schreiben vom 17.12.2015 zog der steuerliche Vertreter der Bf die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Weiters erklärte die Bf in diesem Schreiben Ihr Einverständnis die für das rechtskräftig veranlagte Jahr 2012 erforderlichen Vorsteuerkorrekturen in den noch nicht veranlagten Jahren 2013 und 2014 vorzunehmen.

2. Festgestellter Sachverhalt

Die Bf berichtete im Februar 2014 ihre in den Jahren 2012 und 2013 an die UniD ausgestellten Rechnungen, in denen sie ihre der UniD erbrachten Leistungen steuerpflichtig behandelt hatte. Die korrigierten Rechnungen sind der UniD nachweislich übermittelt worden. Nach Ansicht der Bf erfolgte die ursprünglich steuerpflichtige Fakturierung irrtümlich. Tatsächlich seien ihre Leistungen nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 steuerfrei. Da nach der Vereinbarung zwischen der Bf und der UniD im Fall einer Steuerpflicht die Bf die Umsatzsteuer aus ihrem vereinbarten Honorar (eben ein Brutto- oder Nettobetrag, je nach Anfall einer Umsatzsteuer) tragen sollte, wurden die bisher brutto (also inklusive Umsatzsteuer) fakturierten Beträge nunmehr als steuerfreie Nettobeträge fakturiert. Die in den weiteren hier strittigen Veranlagungszeiträumen erbrachten Leistungen wurden steuerfrei behandelt. Die Betriebsprüfung hatte die sich aus der Rechtsansicht der Bf und der dargestellten Rechnungsberichtigung ergebenden Konsequenzen in den nun anhängigen Umsatzsteuerfestsetzungen wieder rückgängig

gemacht, da ihrer Ansicht nach die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 (weder lit. a noch lit. b) nicht vorliegen würden.

Nach dem oben wieder gegebenen Inhalt des Kooperationsvertrages zwischen der Bf und der UniD war die UniD für die organisatorischen Aufgaben (Genehmigung des von der Bf vorgelegten Lehrgangsdesigns, Akkreditierung der Studierenden, Verrechnung der Studiengebühren, Administration der Teilnehmer, Titelverleihung, Bewerbung, Finanzgebarung,...) zuständig, während die Bf für die inhaltliche Lehrtätigkeit iRd Fernstudien (Lehrgangsentwicklung, Erstellung der Lehrgangsunterlagen, Lehrgangsdurchführung, Prüfungsvorbereitung, Prüfungsdurchführung, teilweise auch die Bewerbung der Lehrgänge und Studienberatung...) zuständig sein sollte. Inhaltlich war die Lehrgangsentwicklung, die Erstellung der Unterlagen und die eigentliche Erbringung des Fernunterrichtes sowie die Prüfungsabnahme die Hauptaufgabe der Bf. Nahezu sämtliche administrativen Aufgaben lagen dagegen bei der UniD. In geringfügigem Umfang war die Bf nach den Vereinbarungen auch für Tätigkeiten zuständig, die sich nicht unmittelbar auf die Lehrtätigkeit bezog (Bewerbung der Lehrgänge oder Akquisition von Vertriebspartnern). Bei Durchsicht der Lehrgangsunterlagen sowie der Eingaben der Bf und auch der Feststellungen der Betriebsprüfung sowie des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung ergibt sich, dass diesen zuletzt angeführten Tätigkeiten keine weitere Bedeutung zugekommen ist. Nach den vielen vertraglichen Vereinbarungen in Zusammenhang mit der Planung, Gestaltung und Durchführung der Lehrgänge, der Erstellung der Lehrgangsunterlagen, der Prüfungstätigkeit sowie der Auswahl der Lehrbeauftragten und den Hinweisen dazu auf Vorgaben in Satzungen, Gesetzen und dergleichen muss eindeutig davon ausgegangen werden, dass diese lehrenden Tätigkeiten weitaus im Vordergrund standen und eventuell fallweise andere Tätigkeiten als bloße Nebenleistungen bzw. als mit den Schulungsleistungen eng verbundene Dienstleistungen anzusehen sind. Trotz diverser vertraglicher Verpflichtungen, insbesondere auch hinsichtlich der Qualität der zu erbringenden Unterrichtsleistungen, erbrachte die Bf ihre Leistungen selbständig und auf eigenes wirtschaftliches Risiko. Inhaltlich ging es um berufsbegleitende Aus- und Fortbildungen (teilweise mit dem Erwerb eines akademischen Titels verbunden) im Bereich der Finanzdienstleistungen und des Managements. Würden die von der Bf erbrachten Leistungen in Summe von der UniD erbracht werden, würde niemand an deren Nichtsteuerbarkeit bzw. Steuerfreiheit zweifeln. Sämtliche von der Bf erbrachten Leistungen sind letztlich für das Erreichen des Lehrgangszieles unverzichtbar. Die zur Erreichung des beruflichen Fortbildungszieles im Bereich der wirtschaftlichen Fernstudien erforderlichen Aufgaben wurden lediglich zwischen der UniD und der Bf geteilt, wobei grob gesprochen der Bf die inhaltliche Gestaltung und Durchführung der Lehrgänge und der UniD die organisatorischen Aufgaben oblagen. ES sind auch keine Leistungen erkennbar, die die Bf im Wesentlichen zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen erbracht hätte und mit denen sie dann im Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen stehen würde. Vielmehr dienten auch sämtliche eng mit der Unterrichtsleistung verbundenen weiteren Leistungen der Bf dem Ziel, die Teilnehmer für ihre weitere Berufsausübung auszubilden. Sämtliche für dieses

Ziel unerlässlichen Aufgaben wurden zwischen der UniD und der Bf aufgeteilt. Zusätzliche Einnahmen sollten dadurch nicht erzielt werden

In rechtlicher Hinsicht wird somit in weiterer Folge zu untersuchen sein, ob die Abspaltung der Lehrtätigkeit für Fernstudien mitsamt deren Planung, Entwicklung, Erstellung von Lehrgangsunterlagen und Prüfungstätigkeit sowie der damit eng verbundenen in geringem Ausmaß angefallenen organisatorischen Aufgaben (während die rein administrativen Aufgaben bei der UniD verbleiben) zu einem Wegfall der Befreiung für diese Kerntätigkeit der grundsätzlich befreiten Leistung führen muss.

Da die UniD ihre Leistungen hoheitlich und somit nicht unternehmerisch erbringt, hat sie für die zugekauften Unterrichtsleistungen keinen Vorsteuerabzug. Zumindest bei abstrakter Betrachtung und der Annahme, dass die Bf für ihre Leistungen einen Preis kalkuliert, der neben den angefallenen Kosten auch eine Gewinnmarge beinhaltet, würde eine Versteuerung dieser Leistungen eine Kostenerhöhung für die UniD für die zugekauften Leistungen bedeuten. Konkret war es allerdings so, dass sich in der Anfangsphase, unabhängig vom Vorliegen einer Umsatzsteuerpflicht, für die UniD Kosten in Höhe von 80% der Studiengebühren ergaben.

Wie auch das Finanzamt wiederholt festhielt, erbrachte die Bf ihre Leistungen gegenüber der UniD. Dafür bekam die Bf als Gegenleistung 80% der Teilnahmegebühren. Sollten die Leistungen der Bf umsatzsteuerpflichtig sein, muss die Bf die Umsatzsteuer aus diesem Betrag abführen. Durch diese Vereinbarung im Kooperationsvertrag kommt es zu der eher seltenen Situation, dass der leistende Unternehmer eine allenfalls anfallende Umsatzsteuer wirtschaftlich zu tragen hatte. Diese Art der Verrechnung sollte für eine Übergangsphase von drei Jahren gelten, für die Zeit danach war vereinbart, dass ein Schlüssel für die Aufteilung der Teilnahmegebühren im Verhältnis 70 : 30 gefunden werden sollte. Spätestens nach der Übergangsphase wirkt sich somit eine eventuell gegebene Umsatzsteuerpflicht auf die Kosten des Studiums aus.

Überdies war laut Kooperationsvertrag vereinbart, dass die UniD bei der Festsetzung der Höhe der Teilnahmegebühr die Kalkulation der Bf beachtet. Auch daraus ergibt sich, dass letztlich ein für die UniD nicht abzugsfähiger 20%iger Aufschlag auf die kalkulierten Kosten und die Marge der Bf die Lehrgänge –zumindest nach der Eingangsphase- doch beträchtlich verteuert.

Die vertraglichen Beziehungen der Studierenden bestanden mit der UniD, wie sich insbesondere aus dem Bewerbungs- und Anmeldebogen sowie der oben angeführten diesbezüglichen VO der UniD ergibt.

3. Beweiswürdigung

Dieser festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in der Darstellung des bisherigen verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahrens angeführten Verträgen und Unterlagen, insbesondere aus dem Kooperationsvertrag und den vorgelegten Lehrgangsunterlagen. Dieser der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird auch seitens der Amtspartei in seinen wesentlichen Punkten nicht bestritten. Anerkannt

wurde auch ausdrücklich, dass die Erbringung der Leistungen durch eine GesmbH unschädlich ist. Allerdings zieht die Amtspartei aus diesem Sachverhalt den Schluss, dass die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nicht anwendbar sei, da die pauschal abgerechnete Gesamtleistung überwiegend steuerpflichtige Umsätze (Entwicklung der Lehrgänge, Leistungen iZm den Lehrgangs- und Prüfungsunterlagen, Leistungen zur Bewerbung der Lehrgänge, Akquisition von Vertriebspartnern, Vermittlung von Interessenten, Beratung von Interessenten und Studenten) beinhalte und allenfalls die Prüfungsabnahme und (etwas missverständlich formuliert, aber wohl auch) die reine Unterrichtserteilung befreit sein könnten. Diese evtl. befreiten Leistungen würden aber nach Ansicht des Finanzamtes offensichtlich in der insgesamt steuerpflichtigen Gesamtleistung aufgehen. Unbestritten blieb aber jedenfalls, dass die Bf (unschädlich in der Rechtsform einer GesmbH) einer öffentlichen Schule selbständig und auf eigene Rechnung Leistungen iZm der Erteilung von Unterricht erbrachte und letztlich gemeinsam mit dieser öffentlichen Schule den Studenten Schul- bzw Hochschulunterricht erteilte. Nach Ansicht der Amtspartei würde allerdings aufgrund des Überwiegens der steuerpflichtigen Komponenten eine steuerpflichtige Gesamtleistung vorliegen bzw. müssten zumindest die nicht befreiten Leistungsteile der Umsatzsteuer unterzogen werden..

4. Rechtslage

Da sich die Bf auch auf die einschlägigen Befreiungsbestimmungen der MwStSystRI beruft und die österreichische Richtlinienumsetzung von der Richtlinienvorgabe abweicht, ist zunächst auf die Richtlinienbestimmungen näher einzugehen und zu prüfen, in wie weit sich die Bf eventuell unmittelbar auf diese Bestimmungen berufen kann bzw. in welchem Umfang eine richtlinienkonforme Interpretation der österreichischen Bestimmungen geboten ist.

4.1. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994

4.1.1. Europarechtliche Grundlagen

Art. 132 Abs. 1 lit i MwStSystRI lautet: Die Mitgliedstaaten befreien die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

Nach Art. 133 MwStSystRI dürften die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit i von dort aufgezählten Bedingungen abhängig machen (zB. Verbot einer systematischen Gewinnerzielung). Österreich hat von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht. Diese Befreiung ist aber gemäß Art. 134 MwStSystRI für Lieferungen und Dienstleistungen ausgeschlossen, wenn sie für die befreiten Umsätze nicht unerlässlich sind oder diese im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb

mit Umsätzen stehen, die von der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 DES RATES vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, welche nach Punkt 4. der Erwägungsgründe in allen Mitgliedstaaten verbindlich und unmittelbar gilt, legt fest:

Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Absatz 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 Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.

Auch wenn in dieser DVO-Bestimmung der Schul- und Hochschulunterricht nicht explizit angeführt wird, fällt die Lehrtätigkeit der Bf jedenfalls auch unter den Begriff „Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient“. Somit ist die Dauer der Maßnahmen unerheblich.

4.1.1.1. Schul- und Hochschulunterricht

Hinsichtlich des Begriffes „Schul- und Hochschulunterricht“ führt der EuGH in Rn 26 des Urteiles des EuGH 14.06.2007, Rs C-445/05, Werner Haderer, aus, dass dieser nicht nach nationalen Gesichtspunkten zu definieren ist, sondern gemeinschaftsrechtlich so zu verstehen ist, dass er sich 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.

Befreit wäre demnach jeder Unterricht, bei dem 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 und dieser Unterricht durch eine Einrichtung erfolgt, die eine Zielsetzung hat, die mit der Zielsetzung von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter öffentlicher Einrichtungen vergleichbar ist.

4.1.1.2. Eng damit verbundene Dienstleistungen

Von der Befreiung sind ausdrücklich auch die mit der Kerntätigkeit der Unterrichtserbringung „**eng verbundenen Dienstleistungen**“ erfasst. Auch nach der Rechtsprechung des EuGH sind auch andere mit der Unterweisung von Schülern verbundene Tätigkeiten eingeschlossen. Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten ist zwar ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit. Diese Tätigkeit

besteht aber aus einer Gesamtheit von Elementen, zu denen auch diejenigen gehören, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der Unterricht erteilt wird (EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, Ingenieurbüro Eulitz).

Der EuGH hat dazu in seinem Urteil vom 20.06.2002, Rs C-287/00, Komm/Deutschland, dezidiert ausgeführt (Rn 47), dass der Begriff „eng verbundene Dienstleistungen“ keiner engen Auslegung bedarf, da durch die Befreiung der mit dem Unterricht eng verbundenen Dienstleistungen gewährleistet werden soll, dass der Zugang zum Unterricht nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden wenn diese Leistungen mit Mehrwertsteuer belastet werden würden. Nur wenn die Erbringung der jeweiligen Leistung den Zugang zur Ausbildung nicht verteuert und zudem für die Ausbildung nicht unverzichtbar ist, würde eine solche mit der Unterrichtserbringung verbundene Leistung der Mehrwertsteuer unterliegen können (im EuGH-Fall: die einem Dritten erbrachte Forschungstätigkeit).

4.1.1.3. Unmittelbarkeit des Unterrichts

Der Bestimmung nach lit. i leg.cit. kann zwar nicht zwingend entnommen werden, dass der Unterricht unmittelbar den Studenten erbracht werden muss, sodass die Befreiung unabhängig davon befreit sein müsste, wem gegenüber die befreiten Unterrichtsleistungen erbracht werden. Gleichzeitig sind dann auch die eng damit verbundenen Dienstleistungen befreit. Selbst wenn man der Ansicht ist, dass nach EuGH 28.01.2010, Rs C-473/08, Ingenieurbüro Eulitz, die befreiten Leistungen immer (also nicht nur im Fall des Vorliegens eines Privatlehrers nach der lit. j leg.cit., zu diesem Sachverhalt ist das EuGH Urteil ergangen) unmittelbar an die Teilnehmer erbracht werden müssen, wird sich zeigen, dass der Wortlaut der Bestimmung des öUStG eine derartige richtlinienkonforme Interpretation zu Lasten des Abgabepflichtigen nicht zulässt.

4.1.1.4. Vorliegen einer Einrichtung mit einer vom Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung .

Warum nach Ansicht der Amtspartei die Bf keine „**Einrichtung**“ iSd Richtlinienbestimmung sein soll, erläutert die Amtspartei nicht. Aus dem Urteil des EuGH vom 07.09.1999, Rs C-216/97, Gregg, ergibt sich, dass unter den Begriff „Einrichtungen“ in Befreiungsbestimmungen im Interesse der Neutralität der MwSt (also hier zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen) sogar auch natürliche Personen subsummiert werden können. Nach Ansicht des Richters gibt es keinen Zweifel, dass eine GesmbH eine Einrichtung iSd Richtlinienbestimmung sein kann, deren Leistungen bei Erfüllung der Voraussetzungen befreit sind.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 21.11.2013, 2011/15/0109, wären die gegenständlichen Leistungen der Bf somit jedenfalls befreit, unabhängig davon, ob sie sich als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen. Nach dem nur wenige Tage nach der VwGH-Entscheidung ergangenen Urteil des EuGH vom 28.11.2013, MDDP, C-319/12, wird dies aber insofern relativiert, als demnach die Befreiung nur zur Anwendung gelangt, wenn die private Einrichtung eine **Zielsetzung hat, die mit jener einer öffentlichen Einrichtung vergleichbar ist**. Im Detail führte der EuGH aus:

26 Zum Ziel der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie geht aus dieser Bestimmung hervor, dass die Befreiung durch die Gewährleistung einer günstigeren mehrwertsteuerlichen Behandlung von Bildungsdienstleistungen den Zugang zu diesen Leistungen erleichtern soll, indem die höheren Kosten vermieden werden, die sich aus ihrer Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer ergeben würden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland, C#287/00, Slg. 2002, I#5811, Randnr. 47).

27 Angesichts dieses Ziels ist darauf hinzuweisen, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausschließt, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt (vgl. Urteile vom 3. April 2003, Hoffmann, C#144/00, Slg. 2003, I#2921, Randnr. 38, und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C#498/03, Slg. 2005, I#4427, Randnr. 31).

35 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sind aber die dort genannten Bildungsdienstleistungen nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Diese anderen Einrichtungen, d. h. private Einrichtungen, müssen somit die **Voraussetzung erfüllen, dass sie eine vergleichbare Zielsetzung wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben**. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i geht mithin eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss der Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist.

36 Eine Mehrwertsteuerbefreiung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die allgemein für sämtliche Bildungsdienstleistungen unabhängig davon gilt, welches Ziel die privaten Einrichtungen verfolgen, die diese Leistungen erbringen, ist daher mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie, so wie der Unionsgesetzgeber ihn konzipiert hat, unvereinbar.

37 Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht festlegt, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, ist es grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen dabei über ein **Ermessen** (vgl. in diesem Sinne Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnrn. 49 und 51, sowie Zimmermann, Randnr. 26).

38 Darüber hinaus haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei der Aufstellung solcher Bedingungen **die Grenzen ihres Ermessens nicht überschritten haben** und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere den **Grundsatz der**

Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, beachtet haben (vgl. in diesem Sinne Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 52, sowie L. u. P., Randnr. 48).

39 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegenstehen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie untersagt jedoch, allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistungen erbringen, berücksichtigt wird.

Wenn iRd Befreiungsbestimmung von „vergleichbarer Zielsetzung „ gesprochen wird, muss geprüft werden, welche Zielsetzung die Befreiungsbestimmung überhaupt verfolgt. Unstrittig soll der Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten, die für eine Tätigkeit, die über die bloße Freizeitgestaltung hinausgehen, gefördert werden. Nach EuGH vom 20.06.2002, Rs C-287/00, Komm/Deutschland, ist das **Ziel der Befreiung, Personen im Hinblick auf eine berufliche Tätigkeit auszubilden**. Die Zielvorgaben der Einrichtung hinsichtlich einer nach den Wertungen des Unionsrechtes dem Gemeinwohl dienenden Ausbildungstätigkeit sind mit den Zielvorgaben der mit derartigen Leistungen betrauten öffentlich-rechtlichen Einrichtung zu vergleichen. Einrichtungen mit vergleichbaren Zielen für eine Unterrichtserteilung, die über die Vermittlung von Fertigkeiten zur Freizeitgestaltung hinausgeht, müssen gleich behandelt werden.

Ganz allgemein muss eine Auslegung von Befreiungsbestimmungen mit den Zielen dieser Bestimmung im Einklang stehen und den Erfordernissen der Neutralität der MwSt entsprechen. Dies gilt unabhängig von der gebotenen engen Auslegung von Ausnahmeregelungen, die auch nicht dazu führen darf, dass einer Befreiung ihre Wirkung genommen wird.

4.1.1.5. Zusammenfassung der europarechtlichen Vorgaben für die gegenständliche Fallbeurteilung:

Zusammengefasst ergeben sich iZm den hier strittigen Fragen folgende Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinienbefreiung:

Es muss eine Unterweisung durch eine Einrichtung (öffentlichrechtliche oder auch jede privatrechtliche Person) in Schulen oder Hochschulen stattfinden, bei denen Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden und die vermittelten Fertigkeiten nicht nur der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Erfasst sind jedenfalls alle Schulungsmaßnahmen, unabhängig von deren Dauer, mit direktem Bezug zu einem Beruf. Auch die mit derartigen Tätigkeiten eng verbundenen Tätigkeiten, die für die Ausbildung unverzichtbar sind und deren Besteuerung die Ausbildung verteuern würde (zB. organisatorische Tätigkeiten) sind von der Befreiung umfasst. Ausgeschlossen von der Befreiung sind nur Leistungen, die entweder für die angeführten Umsätze verzichtbar sind oder im Wesentlichen erbracht

werden, um der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen und die Einrichtung damit im Wettbewerb zu steuerpflichtigen Unternehmen steht.

Liegen derartige begünstigte Umsätze einer privatrechtlichen Person vor, muss diese eine Zielsetzung haben, die mit jener einer befreiten öffentlichrechtlichen Einrichtung vergleichbar ist. Ziel der Befreiung ist, die Ausbildung zu einer beruflichen Tätigkeit möglichst günstig zu halten. Einrichtungen, die dieses Ziel durch ihre Unterrichtstätigkeit anstreben, sind umsatzsteuerlich gleich zu behandeln.

Fraglich ist nur, ob nach Ansicht des EuGH, so wie bei einem Unterricht durch Privatlehrer nach Art. 132 Abs. 1 lit.j MwStSystRI der Unterricht nach der Richtlinie nur befreit sein kann, wenn er unmittelbar den Teilnehmern erbracht wird und eine Leistungserbringung an eine Bildungseinrichtung nicht begünstigt ist.

4.1.1.6. Unmittelbare Anwendbarkeit, falls die nationale Norm nicht anwendbar sein sollte.

Nach dem EuGH-Urteil vom 28.11.2013, Rs C-319/12, MDDP, wäre auch möglich, dass sich die Bf unmittelbar auf diese Richtlinienbestimmung beruft.

Nach Ansicht des Richters erfüllt die Tätigkeit der Bf, berufsbegleitend Unterricht zur Erlangung von beruflichen Fähigkeiten(somit nicht bloß der Freizeitgestaltung dienenden Fähigkeiten) zu erteilen, die inhaltlichen Anforderungen der Richtlinienbestimmung.

Hier übernahm die UniD im Wesentlichen die organisatorischen Aufgaben. Die geringfügigen restlichen bei der Bf verbliebenen Tätigkeiten, die nicht die reine Lehrtätigkeit betreffen, können jedenfalls als eng mit der befreiten Lehrtätigkeit verbundene Dienstleistungen angesehen und somit ebenfalls als befreit angesehen werden.

Da hier aber die Leistung an einen hoheitlich handelnden Rechtsträger erbracht wird, der keinen Vorsteuerabzug hat, würde zunächst einmal jede Besteuerung einer Leistungskomponente die Ausbildung verteuern. Von den angeführten Leistungen ist begonnen von der Studienbewerbung, Studienberatung, über Planung, Organisation, Entwicklung der Lehrgangsinhalte, Erstellung der Lehrgangsunterlagen bis deren Durchführung und Prüfung der Teilnehmer jede einzelne Leistung letztlich auch unverzichtbar zur Erreichung des Zieles, die Studenten im Hinblick auf die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit auszubilden.

Wenn die UniD als öffentlichrechtliche Einrichtung mit der Zielsetzung diese dem Gemeinwohl dienende Unterrichtsleistung (Studenten im Hinblick auf die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit auszubilden) zu erbringen, anerkannt ist, kann es eigentlich keinen Zweifel daran geben, dass auch die mit der tatsächlichen Umsetzung der Unterrichtsleistungen betraute Einrichtung nicht nur eine vergleichbare Zielsetzung sondern die idente anerkannte Zielsetzung wie jene der UniD hat, sodass die Befreiung angewandt werden müsste.

Nach dem festgestellten Sachverhalt, erbringt die UniD den Studenten eine nicht steuerbare hoheitliche Unterrichtsleistung. Bei genauer Betrachtung besteht ein Teil dieser einheitlich zu beurteilenden Leistung in der Besorgung der eigentlichen Lehrtätigkeit, die durch die Bf erbracht wird. Würde man diese besorgten Leistungen mit Umsatzsteuer belegen, würden sich diese mangels Vorsteuerabzugs der hoheitlichen UniD um die darauf entfallende Umsatzsteuer verteuern. Schon dies widerspricht dem Ziel des günstigen Zuganges zu Bildungsmaßnahmen, würde aber auch aufgrund der Schlechterstellung gegenüber einem öffentlich-rechtlichen Anbieter, der die Lehrtätigkeit nicht zukaft, letztlich aber die gleiche Leistung erbringt, gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßen.

Nach dem Erkenntnis des BFG vom 11.2.2015, RV/7102367/2012 kann auf die vergleichbare Zielsetzung durch einen Vergleich der Lehrgangsinhalte geschlossen werden. Nun erbringt aber im gegenständlichen Fall die Bf genau jene Leistungen, damit die Lehrgangsinhalte der anerkannten öffentlichrechtlichen Einrichtung UniD erfüllt werden können. Somit muss bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation zwangsweise die Zielsetzung der Bf mit jener anerkannten Zielsetzung der UniD zumindest vergleichbar wenn nicht gar ident sein. Dass auch kommerzielle Ziele verfolgt werden, ist nach der Rechtsprechung des EuGH unschädlich.

Scheitern könnte eine unmittelbare Anwendbarkeit der für den Abgabepflichtigen günstigen Richtlinienbefreiung alleine an der fehlenden –aber möglicherweise erforderlichen- Unmittelbarkeit der Unterrichtserbringung, falls man der Ansicht ist, dass die Aussagen des EuGH in der Rs Eulitz zur Unterrichtserteilung durch einen Privatlehrer auch für die Unterrichtserteilung durch eine Einrichtung gilt.

4.1.2. Umsetzung in nationales Recht: § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994

Nach dieser Bestimmung sind die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen befreit, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

4.1.2.1. Andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung

Die Amtspartei verweist in ihrer Stellungnahme zur mitgeteilten Rechtsansicht des Richters darauf, dass gar keine allgemeinbildende oder berufsbildende **Einrichtung iSd gegenständlichen Gesetzesbestimmung** vorliege. Es kann nur vermutet werden, dass damit gemeint ist, dass die Kriterien der VwGH-Judikatur, wie das Vorhandensein eines schulähnlichen Betriebes, der über die organisatorischen Voraussetzungen verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine unterrichtende Tätigkeit ausüben zu können, fehlen würden. Nach Ansicht des Richters stammen die oben angeführten Kriterien des VwGH zum größten Teil aus der Rechtsprechung zum UStG 1972 und können im Geltungsbereich des UStG 1994 nicht so übernommen werden. Die MwSt-Richtlinien stellten immer darauf ab, dass eine Einrichtung vorliegt, die eine

Zielsetzung hat, die der einer öffentlichen anerkannten Einrichtung entspricht. Abgestellt wird seitens der Richtlinien auf die Zielsetzung und nicht auf die Organisationsform. Auch das UStG 1994 stellt hinsichtlich der Einrichtungen lediglich darauf ab, dass diese allgemeinbildend oder berufsbildend sind und bestimmte Kenntnisse oder Fertigkeiten vermittelt werden. Wie auch die Finanzverwaltung selbst in ihren UStRI 2000 (Rz 875 für den Online-Unterricht) festgestellt hat, kann bei den bestehenden modernen Kommunikationsmitteln und digitalen Möglichkeiten bei einem vorgegebenen Kriterium der vergleichbaren Zielsetzung nicht mehr alleine auf das Vorhandensein von Räumen, eines festen Lehrkörpers oder eines Sekretariats abgestellt werden. So hat auch der UFS am 29.3.2011, RV/0463-L/09, festgehalten, dass auch der Gesetzgeber den ständigen Veränderungen der Kommunikationsmöglichkeiten zur Vermittlung von Kenntnissen Rechnung getragen hat und durch das Universitätsgesetz 2002 auch Fernstudieneinheiten zugelassen hat.

Wenn der Richtliniensetzer neben Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch „andere Einrichtungen“ unter bestimmten Voraussetzungen befreit, will er gerade eben nicht Schulen sondern andere Bildungseinrichtungen erfassen, die nach der Organisationsform nicht als Schule angesehen werden können (siehe auch UFS vom 18.4.2011, RV/0404-I/08 mit Verweis auf Tehler in Rau/Dürrwächter UStG, § 4 Nr. 21, Anm 126). Auch der nationale Gesetzgeber unterscheidet in private Schulen und andere Einrichtungen. Somit kann für die anderen Einrichtungen nicht wieder eine schulmäßige Organisation gefordert werden. So fordern für den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z 11 lit.a UStG 1994 Ruppe/Achatz in UStG⁴, Tz 308 zu § 6, dass eine „Einrichtung“ bei jeder dauerhaften Organisation mit einer Zusammenfassung von sachlichen und personellen Ressourcen angenommen werden müsste. Zweifellos stellt die Bf eine Einrichtung in diesem Sinn dar. Sie verfügt über ausreichend Räume, eine entsprechende technische Ausstattung sowie über Personal und Werkvertragsnehmer.

Dass die Bf grundsätzlich eine Einrichtung ist, welche auf dem Gebiet der Berufsbildung tätig ist und somit eine berufsbildende Einrichtung darstellt, kann wohl nicht bezweifelt werden.

4.1.2.2. Umsätze, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissenberufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten handelt

Nach Ansicht des Richters erfüllt die Tätigkeit der Bf, berufsbegleitend Unterricht zur Erlangung von beruflichen Fähigkeiten(somit nicht bloß der Freizeitgestaltung dienenden Fähigkeiten) zu erteilen, die inhaltlichen Anforderungen der Richtlinienbestimmung und der nationalen Befreiungsbestimmung.

Diese nationale Bestimmung verlangt zunächst, dass Umsätze von privaten Einrichtungen vorliegen, bei denen es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten handeln muss. Diese Voraussetzungen sind richtlinienkonform, wie oben dargestellt wurde, so

zu verstehen, dass es sich nicht nur um Leistungen handeln darf, die dem Ausbau von Fertigkeiten für die Freizeitgestaltung dienen, und, dass auch die eng damit verbundenen Dienstleistungen, die über die Kerntätigkeit der Unterrichtserteilung hinausgehen, davon erfasst sind. Diese Voraussetzungen sind, wie bereits dargestellt, nach Ansicht des Richters erfüllt.

Auch nach Rupp/Achatz, UStG⁴, Tz 313 zu § 6, müssten alle Leistungen, die nicht in der unmittelbaren Unterrichtserteilung bestehen, aber in einem logischen Zusammenhang mit dieser stehen, befreit werden.

Diese Befreiung ist aber gemäß Art. 134 MwStSystRI für Lieferungen und Dienstleistungen ausgeschlossen, wenn sie für die befreiten Umsätze nicht unerlässlich sind oder diese im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen stehen, die von der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Sollte in richtlinienkonformer Interpretation der Ausschluss von der Befreiung nach Art. 134 MwStSystRI in der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 berücksichtigt werden müssen, ist festzuhalten, dass nach den getroffenen Feststellungen alle von der UniD und der Bf iRd Fernlehre erbrachten Tätigkeiten zur Ausübung der Fortbildungsmaßnahmen unverzichtbar sind und lediglich zwischen den beiden Einrichtungen aufgeteilt wurden. ES sind auch keine Leistungen erkennbar, die zusätzlich und im Wesentlichen zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen erbracht worden wären.

4.1.2.3. Unmittelbarkeit der Tätigkeit

Es ist dabei zu bedenken, dass die Richtlinienbestimmung nach den verglichenen Sprachfassungen eventuell tatsächlich immer auf (unmittelbare) Unterrichtserteilung abstellt, wogegen sich die nationale Befreiungsbestimmung auf „**Umsätze**,....., **soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen.....handelt**“ bezieht. Der Richtlinienbestimmung kann vielleicht die Bedeutung beigelegt werden, dass eine Unterrichtserteilung immer nur an die Teilnehmer möglich ist, wobei sich dann allerdings die Frage stellt, welche Leistung man der Bildungseinrichtung erbringt, welche ja die Unterrichtsleistung bestellt hat. Tatsächlich erbringt das unterrichtende Unternehmen die Unterrichtsleistung und die Bildungseinrichtung würde diese für die Studenten besorgen. Wenn aber das öUStG generell und umfassend auf Umsätze abstellt, bei denen es um die Vermittlung von Kenntnissen geht, kann dieser Bestimmung keinesfalls die Bedeutung beigegeben werden, dass nur eine unmittelbar an die Teilnehmer erbrachte Leistung erfasst sein soll. Die UStG-Bestimmung kann somit aufgrund ihres Wortlautes nicht zu Lasten der Bf richtlinienkonform interpretiert werden.

Mag das öUStG auch die EU-Richtlinien zur MwSt nicht exakt umsetzen, so muss doch betont werden, dass durch das öUStG und der hier vorgenommenen Auslegung der Zweck der Bestimmung, den Zugang zur Bildung günstig zu halten, wesentlich mehr erreicht wird als bei einer Auslegung, nach der etwa nur Leistungen, die unmittelbar den Studenten erbracht werden steuerfrei sein können.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist diese Befreiungsbestimmung nicht eng auszulegen, weil das Erreichen des Zwecks der Befreiung, die Schaffung eines günstigen Zuganges zur beruflichen Fortbildung, im Vordergrund steht und eine Auslegung dieses Ziel nicht vereiteln darf.

4.1.2.4. Ausübung einer den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit.

Die **Amtspartei** vertritt die Ansicht, dass Österreich seinen von der Richtlinie eingeräumten Ermessensspielraum insofern richtlinienkonform ausgenützt hat, dass die vergleichbare Zielsetzung eben in einer vergleichbaren Tätigkeit ihren Niederschlag finden muss und somit offenbar eine unmittelbare Berufung auf das Gemeinschaftsrecht hier mangels unbedingter Bestimmtheit der Befreiungsbestimmung nicht möglich sei. Vielmehr müssten die Tatbestandsvoraussetzungen der innerstaatlichen Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfüllt sein.

Das öUStG setzt voraus, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Wenn auch das Finanzamt gar nicht näher ausführt, warum diese Bedingung nicht erfüllt sein sollte, ist der Richter überdies der Meinung, dass das Verständnis, welches die Amtspartei dieser Bestimmung offensichtlich beilegt, richtlinienwidrig ist. Aus den bereits oben angeführten Rn 35 – 38 des Urteiles des EuGH vom 28.11.2013 in der Rs C-319/12, MDDP, ergibt sich, dass das BFG zu prüfen hat, ob Österreich bei der Aufstellung dieser Bedingung das von der Richtlinie eingeräumte Ermessen überschritten und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität iSv Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen beachtet hat. Einrichtungen mit gleicher Zielsetzung müssen steuerlich gleich behandelt werden. Stellt man dabei alleine auf die Vergleichbarkeit der Tätigkeiten ab und schließt eine Einrichtung mit vergleichbarer anerkannter Zielsetzung -aber einer Zielerreichung mit anders geformten Tätigkeiten- von der Befreiung aus, verstößt dies gegen den angeführten Neutralitätsgrundsatz.

Auch Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel, Unechte Steuerbefreiungen, S 183: Sämtliche Tätigkeiten iSd Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRI sind zu befreien. Wenn die anerkannten Einrichtungen einen so engen Kreis umfassen, dass es auch Einrichtungen gibt, die diese Tätigkeiten ausüben ohne befreit zu sein, dann hat Ö sein Ermessen in Hinblick auf die Definition der anzuerkennenden Einrichtungen überschritten, weil es den Grundsatz der Neutralität missachtet hat.

Ebenso muss nach Ruppe/Achatz, UStG ⁴, Tz 301 zu § 6 muss jede Art der der Aus- und Fortbildung befreit werden, wenn diese durch eine Einrichtung erbracht wird, die eine anerkannte vergleichbare Zielsetzung hat.

Nach Ansicht des BFG ist durch das tatsächliche Abstellen auf eine vergleichbare Tätigkeit das Ermessen nicht im oben geforderten Sinn geübt worden. Zweck der Bestimmung ist der preiswerte Zugang zur Bildung. Wenn die RI dabei ausdrücklich auf die Zielsetzung einer öffentlichen Einrichtung, welche derartige Bildungsleistungen un versteuert erbringt, abstellt, müssen alle privaten Einrichtungen, die ebenfalls derartige Bildungsleistungen mit einer vergleichbaren Zielsetzung erbringen, im Interesse der

Gleichbehandlung und der Neutralität der MwSt Zugang zur Steuerbefreiung haben und dürfen von dieser nicht ausgeschlossen werden, weil deren Vorgangsweise zur Zielerreichung (deren konkrete Tätigkeit) eventuell nicht mit derjenigen der öffentlichrechtlich anerkannten Einrichtung vergleichbar ist. Bei einem Abstellen auf die vergleichbare Tätigkeit könnten Bildungseinrichtungen mit gleicher dem Gemeinwohl dienender Zielsetzung steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Die MS müssen aber bei der Festlegung der Kriterien für die Anerkennung der vergleichbaren Zielsetzung im Rahmen ihres Ermessens die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Neutralität der MwSt beachten. Bei einem Abstellen auf eine vergleichbare Tätigkeit werden diese Grundsätze aber nicht beachtet. Ist das Ziel etwa die Erteilung einer bestmöglichen Ausbildung im Bereich des Europarechtes, darf mE eine Einrichtung, die diesbezügliche exzellente Wissensvermittlung im Wege des Fernstudiums und teilweise über das Internet erbringt, nicht von der Befreiung ausgeschlossen werden, weil es vielleicht keine öffentlichrechtliche Universität gibt, die eine vergleichbare Wissensvermittlung anbietet, sondern dies dort nur herkömmlich in räumlichen Lehrsälen mit einem anwesenden Vortragenden erfolgt.

Allerdings lässt der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 („wenn eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird“) eine richtlinienkonforme Interpretation zu, nach der diese Bedingung so zu verstehen ist, dass **eine Tätigkeit vorliegen muss, die der vergleichbaren anerkannten Zielsetzung einer öffentlichen Schule dient**. Diese weite richtlinienkonforme Interpretation scheint auch deshalb geboten, da nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2011/15/0109, die entsprechenden Schulungsmaßnahmen unabhängig von der Vergleichbarkeit der Tätigkeiten zu befreien sind.

4.1.2.5. Ist eine nachweisbare Kostenminderung erforderlich ?

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes kommt es auch nicht darauf an, dass im konkret zu beurteilenden Fall eine Kostenminderung für die Studenten durch die Nichtbesteuerung nicht eingetreten ist. Entscheidend ist, dass durch eine Nichtanwendung einer Befreiung bei deren engen Auslegung deren Zweck vereitelt wird. Dass im Einzelfall der Zweck nicht erreicht wird, spielt dagegen keine Rolle. Weder die Richtlinie noch das öUStG verlangen im Einzelfall den Nachweis einer Kostenreduktion für die Teilnehmer (siehe dazu auch VwGH 29.02.2012, 2009/13/0016). Sind die Tatbestandsmerkmale erfüllt, geht man davon aus, dass die Steuerfreistellung dazu führt, den Zugang zur Bildung günstiger gestalten zu können. Im gegenständlichen Fall ist überdies zu bedenken, dass nach dem Kooperationsvertrag ohnehin nach einer dreijährigen Übergangsphase das Entgelt für die Leistung der Bf neu ermittelt werden sollte. Die bis dahin getroffene Vereinbarung, dass die Bf eine eventuell anfallende Umsatzsteuer aus ihrem Honorar tragen muss und sich in diesem Zeitraum die Kosten aufgrund einer Besteuerung für die UniD nicht ändern würden, wird ihren Grund wohl in der damit verbundenen Rechtsunsicherheit, die auch in diesem Verfahren ihren Niederschlag gefunden hat, haben.

4.1.2.6. Zusammenfassung

Nach dem festgestellten Sachverhalt und den getroffenen Erwägungen ist die Befreiungsbestimmung des **§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 richtlinienkonform** anzuwenden. Die Bf erbrachte als eine berufsbildende Einrichtung, die eben keine private Schule im herkömmlichen Sinn ist, Umsätze (unterrichtende Leistungen und damit eng verbundene Umsätze), die unter die begünstigten Leistungen fallen und über die bloße Vermittlung von Fertigkeiten für den Freizeitbedarf hinausgehen. Um die Bedingung, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werden muss, weiterhin anwenden zu können (ohne gegen das Neutralitätsgebot zu verstoßen) ist diese richtlinienkonform so auszulegen, dass die erbrachten Tätigkeiten, der vergleichbaren anerkannten Zielsetzung einer öffentlichen Schule dienen müssen. In diesem Fall hat die Einrichtung nicht nur einer vergleichbaren Zielsetzung sondern verfolgt diese die selbe Zielsetzung wie die öffentliche Schule. Das Abstellen auf eine unmittelbare Leistungserbringung an die Teilnehmer erlaubt der Wortlaut der UStG-Bestimmung sowie die gebotene teleologische Auslegung aber nicht, sodass auch die Erbringung der begünstigten Leistungen an eine Bildungseinrichtung im Interesse der Zweckerreichung der Befreiungsbestimmung befreit sein muss.

4.2. § 6 Abs 1 Z 11 lit. b UStG 1994

4.2.1. Zur Anwendbarkeit von Art. 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRI

Art. 132 Abs. 1 lit. j MwStSystRI, nach dem die Mitgliedstaaten den von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht befreien, setzt nach dem Urteil des EuGH vom 28.01.2010, Rs C-473/08, Ingenieurbüro Eulitz, voraus, dass der Unterricht unmittelbar den Lehrgangsteilnehmern und nicht einer anderen Einrichtung erbracht wird. Dies ergäbe sich nach dieser Entscheidung aus dem Begriff „von Privatlehrern erteilter Unterricht“ bzw. und vor allem aus den unterschiedlichen Sprachfassungen dieser Befreiungsbestimmung.

Da die Bf nach dem gegenständlichen Sachverhalt den Unterricht nicht direkt an die Teilnehmer erbrachte ist eine unmittelbare Berufung auf diese Befreiungsbestimmung nicht möglich.

4.2.2. Nationale Richtlinienumsetzung in § 6 Abs 1 Z 11 lit. b UStG 1994

Zu prüfen ist aber, ob sich die Bf auf eine günstigere nationale Bestimmung berufen kann. Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sind die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen befreit.

4.2.2.1. Befreite Tätigkeit

Der EuGH forderte für die Befreiung des „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ die Erfüllung mehrerer Voraussetzungen. Diese Aussagen müssen, sofern sie in der Sprachfassung des öUStG Deckung finden, in einer richtlinienkonformen Interpretation ihren Niederschlag finden.

Die Bedeutung der Auslegung der Wortfolge „erteilter Schul- und Hochschulunterricht“ durch den EuGH ist für das öUStG fraglich. Während die Richtlinie ausdrücklich auf die

Unterrichtserteilung abstellt und der EuGH dies als die „Erteilung von Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“ auslegt, stellt das öUStG lediglich auf „Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen“ ab. Nach Ansicht des Richters ist hier aber nach dem Wortlaut des gesamten Satzes eine richtlinienkonforme Interpretation iSd EuGH-Rechtsprechung möglich. Demnach umfasst der Begriff alle Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeit nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung aufweist. Es werden davon auch jene Elemente umfasst, die den organisatorischen Rahmen der Unterrichtserteilung ausmachen.

Auch hier müssen nach dem Zweck der Bestimmung wieder alle mit der eigentlichen Unterrichtsleistung eng verbundenen und für das Erreichen des Zieles der Ausbildung unverzichtbaren Leistungen mitumfasst sein, wenn deren Besteuerung den Zugang zur Ausbildung verteuern würde.

4.2.2.2. Unmittelbarkeit der Unterrichtserteilung

Tumpel/Moshammer weisen in taxlex 2010, 191 darauf hin, dass die Bestimmung des UStG die Richtlinienbestimmung nicht richtig umgesetzt hat. Während die Richtlinienbestimmung nach ihren Sprachfassungen auf eine selbständige unmittelbare Unterrichtserteilung an die Teilnehmer abstellt, verlangt die Befreiungsbestimmung des UStG, dass die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen befreit sein müssen. Das BFG kann den Autoren zwar nicht zustimmen, dass damit nur die Umsätze an einen Leistungsempfänger „öffentliche Schule“ befreit sind, stimmt aber insofern mit den Autoren überein, dass auch diese Umsätze jedenfalls von der Befreiung umfasst sind. Befreit sind nämlich nicht Umsätze an öffentlichen Schulen, sondern seltsamerweise Umsätze an öffentlichen Schulen. Aus dem Wortlaut der öst. Bestimmung kann aber jedenfalls keine Einschränkung auf einen unmittelbar den Teilnehmern erteilten Unterricht abgeleitet werden. Wenn ein Privatlehrer an öffentlichen Schulen unterrichtet, wird er immer im Auftrag einer Bildungseinrichtung (idR wohl wirklich die öffentliche Schule) handeln und die Leistung nicht unmittelbar an auftraggebende Teilnehmer erbringen. Ruppe/Achatz, UStG⁴, Tz 318 zu § 6 setzen sich überhaupt dafür ein, dieses Kriterium nur bei jenen Fällen heranzuziehen (wie eben in der Rs Eulitz nach den Umständen des Ausgangsverfahrens), bei denen der Lehrer nicht selbständig ist und nur ein geringes Honorarrisiko trägt. In anderen Fällen sollte aus teleologischen Gründen die Befreiung auch bei Zwischenschaltung einer Bildungseinrichtung anwendbar sein, da sich andernfalls entgegen der Zielsetzung der Befreiung der Zugang zur Bildung verteuern würde. Nach Ansicht des Richters verbietet neben dem Gebot der weiten teleologischen Interpretation (siehe oben) schon der Wortlaut des öUStG eine richtlinienkonforme Interpretation oder auch eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu Lasten der Bf.

4.2.2.3. Rechtsform des "Privatlehrers"

Nach VwGH vom 27.02.2008, 2004/13/0118, ist die Befreiungsbestimmung jedenfalls unabhängig von der Rechtsform des leistenden Unternehmers anzuwenden. Dies verlangt

jedenfalls auch die Neutralität der MwSt, nach der gleiche Tätigkeiten unabhängig von der Person des Leistungserbringers gleich belastet werden sollen. Für den Konsumenten soll es in der Regel gleichgültig sein, in welcher Rechtsform der leistende Unternehmer auftritt (weitere Nachweise siehe bei Tumpel/Mooshammer). Warum dies nach der Ansicht der Amtspartei nur dann der Fall sein sollte, wenn ein Mitunternehmer oder ein Gesellschafter der GesmbH den tatsächlichen Unterricht erteilt, ist nicht einsichtig. Diese Auffassung würde zwingend zu groben und nicht gerechtfertigten Wettbewerbsverletzungen führen. Auch der VwGH sprach in der oben angeführten Entscheidung aus, dass der Behörde nicht zugestimmt werden könne, wenn diese die Ansicht vertritt, dass die unterrichtende Tätigkeit der Dienstnehmer der GmbH nicht auf diese durchschlagen könne. Nach Rn 20 des Urteiles des EuGH vom 07.09.1999, Rs C-216/97, Gregg und Gregg, verbietet der Grundsatz der Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleiche Umsätze bewirken, bei der Besteuerung unterschiedlich behandelt werden (ebenso Rn 25 bis 31 des EuGH Urteiles vom 10.9.2002, Rs C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; auch UFS vom 5.11.2004, RV/1175-W/03).

Obwohl einiges dafür spricht, dass nach der Konzeption der Richtlinie und den Urteilen des EuGH die Richtlinienbestimmung nach Lit. i unterrichtende Einrichtungen in Form von Organisationen, Gesellschaften und dergleichen und nach Lit. j eventuell doch nur natürliche Personen, die Unterricht erteilen, befreit sein sollen, führt das angeführte Urteil des VwGH dazu, dass nach der nationalen Umsetzung beide Befreiungen (lit.a und b) des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 auf die Tätigkeit der Bf anwendbar sind.

4.2.2.4. Lehrer, der auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt

Sehr wohl von Bedeutung für eine richtlinienkonforme Interpretation der lit b leg.cit. sind die weiteren Aussagen des EuGH zum Begriff Privatlehrer. Ein solcher muss auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handeln. Dies war hier unstrittig der Fall.

4.2.2.5. Zusammenfassung

Im Ergebnis wird durch § 6 Abs 1 Zi 11 lit. b UStG 1994 jedenfalls die Unterrichtserteilung samt eng damit verbundenen Nebenleistungen durch selbständige und in eigener Verantwortung handelnde Lehrer, gleichgültig in welcher Rechtsform, an eine beauftragende öffentliche Hochschule befreit. Da diese Voraussetzungen nach dem festgestellten Sachverhalt erfüllt sind, sind die Leistungen der Bf zumindest nach dieser nationalen Bestimmung befreit.

4.3. Rechtliche Erwägungen zur erfolgten Rechnungskorrektur und zum Bereicherungsverbot gemäß § 239a BAO

Zur erfolgten Rechnungsberichtigung ist grundsätzlich festzuhalten: Ein zu hoch ausgewiesener USt-Betrag in einer Rechnung kann gem. § 11 Abs. 12 UStG 1994 korrigiert werden. In diesem Fall gilt § 16 Abs. 1 UStG 1994, der vorschreibt, dass die Berichtigung in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist, sinngemäß. Im Ergebnis wirken sich die Konsequenzen in dem Zeitraum aus, in dem die Rechnungskorrekturen vorgenommen wurden. Die Rechnungen

wurden per 17.2.2014 korrigiert, sodass die Konsequenzen daraus richtigerweise in der UVA 2/2014 dargestellt wurden.

In diesem Fall muss die korrigierte Rechnung (evtl auch in Form einer Sammelrechnung) dem Leistungsempfänger nachweislich zugegangen sein und es gilt gemäß § 239a BAO iVm § 323 Abs. 23 letzter Satz BAO ein Bereicherungsverbot: Wenn der leistende Unternehmer dem Kunden die Umsatzsteuer nicht erstattet, erfolgt keine Gutschrift auf dem Abgabenkonto, welche an sich aufgrund des Wegfalls der Steuerschuld entstehen müsste.

Wenn eine Abgabe wirtschaftlich von einem anderen als dem leistenden Abgabepflichtigen getragen wurde (was insbesondere bei der Umsatzsteuer dann gilt, wenn dieser andere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist), darf eine Korrektur der Rechnung (also auch die Änderung des Umsatzsteuer-Betrages in einen Teil des Entgeltes) zu keiner Bereicherung des Abgabepflichtigen führen. Somit hätte eine Gutschrift der weggefallenen Umsatzsteuer am Abgabenkonto zu unterbleiben, wenn die Umsatzsteuer nicht dem anderen, der sie getragen hat, zurückbezahlt wird.

Gemäß Punkt 4.1. der Kooperationsvereinbarung war vereinbart, dass während der dreijährigen Einführungsphase die Bf 80% der von der UniD vereinnahmten Teilnahmegebühren erhalten sollte. Eine allenfalls von der Bf zu tragende Umsatzsteuer sollte in diesem Betrag inkludiert sein und von der Bf abgeführt werden. Die Umsatzsteuer ist zwar grundsätzlich als indirekte Steuer konzipiert und somit wirtschaftlich in aller Regel vom Leistungsempfänger zu tragen. Wenn aber vereinbart ist, dass der leistende Unternehmer jedenfalls 80% der Teilnehmergebühren bekommt und davon im Fall der Umsatzsteuer-Pflicht die Umsatzsteuer abzuführen hat, trägt die Umsatzsteuer-Last bei gegebener Umsatzsteuer-Pflicht tatsächlich der leistende Unternehmer, andernfalls bliebe ihm ein höheres Entgelt. Das Bereicherungsverbot des § 239a BAO kommt somit hier nicht zur Anwendung.

4.4. Zur Korrektur der Vorsteuerbeträge aus 2012 und 2013, die im Zusammenhang mit den als unecht befreit beurteilten Umsätzen stehen (analoge Anwendung des § 12 Abs. 11 UStG 1994)

Hinsichtlich des durch die Bf vorgenommenen Vorsteuerabzuges aus Eingangsleistungen in den Vorjahren ist anzumerken, dass dieser eigentlich in den Zeiträumen zu korrigieren ist, in denen dieser geltend gemacht wurde, da sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, nicht geändert haben sondern lediglich irrtümlich falsch beurteilt wurden. Nur wenn man aus verfahrensrechtlichen Gründen in diesen Jahren keine Änderungen mehr vornehmen kann, muss auf die BFH und UFS/BFG Rechtsprechung (UFS 8.1.2013, RV/0207-L/10 mit Verweis auf BFH-Judikatur; Renner in SWK 2013, 660; zur unionsrechtlichen Rechtfertigung dieser Auslegung siehe siehe Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 493) zurückgegriffen werden und eine Vorsteuer-Korrektur im ersten verfahrensrechtlich möglichen Jahr vorgenommen werden. Dazu ist anzumerken, dass das Jahr 2012 rechtskräftig

veranlagt ist und hinsichtlich 2013 eine Jahressteuererklärung eingereicht wurde, in der die gegenständlichen Umsätze steuerfrei und die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge korrigiert wurden. Die Parteien sind in diesem Verfahren einvernehmlich der Ansicht, dass die zweifellos erforderliche Vorsteuerkorrektur der Vorsteuern aus 2012 aus verwaltungsökonomischen Gründen im Wege der Jahresveranlagung zur Umsatzsteuer 2014 erfolgen soll. Der steuerliche Vertreter der Bf erklärte im Schreiben vom 17.12.2015 sein Einverständnis zu dieser Vorgangsweise. Auf die tatsächliche Durchführung der Vorsteuerkorrektur wird das Finanzamt zu achten haben.

4.5. Zur ersatzlosen Aufhebung der angefochtenen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide gemäß § 279 BAO

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 hat das Finanzamt unter anderem die Umsatzsteuer dann festzusetzen, wenn sich die Umsatzsteuervoranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als unrichtig erweist. Da die Selbstberechnung nach diesem Erkenntnis aber nicht unrichtig oder unvollständig war, erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuer obwohl die gesetzlichen Voraussetzungen dafür nicht vorlagen. Die angefochtenen Festsetzungsbescheide waren daher ersatzlos aufzuheben, sodass wieder die vorangemeldeten Bemessungsgrundlagen wirksam werden (siehe dazu die Aufstellung im Anhang).

5. Zur Zulässigkeit der 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.

Zu Punkt 4.1.: es gibt zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Richtlinienbefreiung für Einrichtungen und insbesondere zur Frage, ob auch für die Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. i eine unmittelbare Leistungserbringung an die Teilnehmer erforderlich ist keine Judikatur des VwGH (siehe auch 4.1.1.3. und 4.1.1.6.). Ebenso fehlen bisher höchstgerichtliche Aussagen zur teilweise möglichen (siehe oben Punkt 4.1.2.4. zum Verhältnis vergleichbare Tätigkeit – vergleichbare Zielsetzung) bzw. nicht möglichen (siehe oben Punkt 4.1.2.3. zur unmittelbaren Unterrichtserteilung an die Teilnehmer) richtlinienkonformen Interpretation der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994. Auch weicht die Interpretation des Begriffes "allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung" durch das BFG in diesem Erkenntnis (Punkt 4.1.2.1.) von der Interpretation der vorhandenen älteren Rechtsprechung des VwGH ab.

Zu Punkt 4.2. gibt es keine Rechtsprechung des VwGH zur Frage, ob § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nach seinem Wortlaut (entgegen der Ansicht des Richters) richtlinienform so interpretiert werden darf, dass nur unmittelbar an Studierende erteilter Unterricht befreit sein kann.

Die Revision ist somit von der Lösung grundsätzlich bedeutsamer Rechtsfragen und noch nicht höchstgerichtlich geklärter Rechtsfragen abhängig, weshalb die Revision zuzulassen war.

Linz, am 21. Dezember 2015