



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Dr. Wolfgang Hilbe und Dr. Klaus Holbach über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Allgäuer & Sturm Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, vom 17. August 2007 bzw. 17. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 nach der am 24. Februar 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungsführenden Gemeinde fand im Jahr 2007 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt. Im Zuge dieser Prüfung wurde ua. die steuerliche Behandlung der von der Gemeinde geführten Musikschule und der Loipen und Spazierwege strittig.

Die Musikschule wurde von der Gemeinde als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art behandelt. Dementsprechend wurden die auf Gebäudeinvestitionen lastenden Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend gemacht und die Musikschulgebühren mit 10% USt versteuert.

Dazu stellte der Prüfer fest, die Förderungsrichtlinien des Landes Vorarlberg schrieben den Musikschulen den Musikunterricht nach den gültigen Lehrplänen der Konferenz der Österreichischen Musikschulwerke vor. Sie erfüllten somit, soweit sie keine öffentlichen

Schulen seien, die Voraussetzungen der unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994. Für die Musikschule stehe daher kein Vorsteuerabzug zu.

Auch die Spazierwege, Radwege und Loipen wurden von der Berufungswerberin als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art behandelt.

Nach Meinung des Prüfers lag insoweit aber kein Betrieb gewerblicher Art vor, da die Spazierwege, Radwege und Loipen der Gemeinde der Allgemeinheit kostenlos zur Verfügung stünden. Vorsteuern im Zusammenhang mit Maßnahmen der Ortsgestaltung oder Infrastrukturmaßnahmen seien, soweit sie keinem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen seien, nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte diesen Prüferfeststellungen und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006 mit Bescheiden vom 10. Juli 2007 (für die Jahre 2001 bis 2003 im wiederaufgenommenen Verfahren) ohne Berücksichtigung der von der Gemeinde für die Betriebe „Musikschule“ und „Spazierwege, Radwege und Loipen“ geltend gemachten Vorsteuern und erklärten Umsätze fest.

Dagegen erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 17. August 2007 bzw. 17. September 2007 mit folgender Begründung Berufung:

Bei der von der Gemeinde betriebenen Musikschule handle es sich um eine typische „kleine“ Musikschule, in welcher vorwiegend im Einzelunterricht Kenntnisse zur Bespielung eines Musikinstrumentes vermittelt würden. Unabhängig davon, ob dabei die Lehrpläne der Konferenz der österreichischen Musikschulwerke angewendet würden, handle es sich keinesfalls um einen dem Musikunterricht in allgemeinbildenden bzw. berufsbildenden Schulen vergleichbaren Unterricht, weil nahezu ausschließlich die Beherrschung eines Instrumentes und allenfalls damit direkt zusammenhängende musiktheoretische Kenntnisse vermittelt würden. Dem gegenüber sei der Musikunterricht in allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen geprägt durch völlig andere Lehrinhalte, nämlich insbesondere durch die Vermittlung von Kenntnissen der Musikgeschichte, der Verschaffung eines Überblickes über Werkgattungen und deren Charakteristika, Komponisten sowie deren Werke und insbesondere die historische, soziologische, psychologische, gesellschaftliche, kulturelle und unterhaltende Bedeutung der Musik. Nur ausnahmsweise umfasse der Musikunterricht die Vermittlung von Kenntnissen zur Beherrschung eines Musikinstrumentes bzw. sei letzteres geradezu typischerweise in den Bereich von freiwilligen Übungen bzw. Freifächern verlagert, die erfahrungsgemäß nur von wenigen oder gar nur einzelnen Schülern in Anspruch genommen würden. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.11.1984, 83/15/0133, dürfe sich die Übereinstimmung mit dem in öffentlichen Schulen vorgetragenen Lehrstoff nicht

nur auf einen untergeordneten Teil oder auf einzelne Gegenstände beziehen. Eine vergleichbare Tätigkeit, wie sie § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 verlange, sei daher nicht gegeben.

Wesentliches Tatbestandselement des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sei auch das Erfordernis des Nachweises, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde. Der Gesetzgeber verlange also eine aktive Nachweisführung, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu gelangen. Nach herrschender Meinung in der Literatur (Ruppe³, § 6 Tz 304; Achatz/Leitner, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts², 149) sei dieser Nachweis vom Abgabepflichtigen zu führen. Nur eine solche Interpretation lasse die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 nicht mit Gemeinschaftsrecht kollidieren. Auch die Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz 874 ff.) legten keine andere Interpretation nahe. Obwohl zum UStG 1972 ergangen, schienen die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 29.11.1984, 83/15/0133, bedeutend, wonach der Nachweis, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde, nach Gesetz und Rechtsprechung der Steuerpflichtige zu führen habe. Diesen vom Gesetz geforderten Nachweis habe die Berufungswerberin nicht geführt, weshalb der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 nicht erfüllt sei.

Die LZT habe mit diversen internationalen Firmen (zB Mercedes, Siemens) Kooperationsverträge im Bereich Werbung und PR abgeschlossen. Diese Kooperationsverträge hätten in der Regel eine Laufzeit von 3 bis 5 Jahren. Während der jeweiligen Laufzeit dieser Verträge zahlten die Firmen für ein definiertes Leistungspaket ein gleich bleibendes Entgelt. Teil des mit diesen Kooperationsverträgen verbundenen Leistungspaketes sei auch das Anbringen von Werbehinweisen auf Informationstafeln an Loipen und Spazierwegen. Da die LZT diese Leistung nicht selbst erbringen könne, weil sie über die Loipen und Spazierwege nicht verfüge, erbringe die Berufungswerberin diese Leistungen als Subunternehmerin für die LZT. Dafür erhalte die Berufungswerberin von der LZT ein Honorar in Form eines Anteiles am Kooperationsentgelt. Dieses Honorar werde seitens der Berufungswerberin zuzüglich Umsatzsteuer an die LZT fakturiert und von der Berufungswerberin der Umsatzsteuer unterworfen. In den prüfungsgegenständlichen Jahren seien aus diesen Titeln Entgelte von je 15.000 € verrechnet worden. Um solche Entgelte erhalten zu können, müsse die Berufungswerberin eine Leistung erbringen, nämlich die Loipen und Spazierwege in sehr gutem Zustand erhalten, um die versuchten Imagepositionierungen der Auftraggeber nicht durch suboptimale Rahmenbedingungen zu gefährden oder gar zu verhindern. Die Benutzer der Loipen und Spazierwege sollten in einen für die Werbebotschaften aufnahmefähigen Zustand versetzt werden, was bei allenfalls aufkeimendem Ärger über schlecht gepflegte Wege nicht gelingen würde. Es liege somit ein Betrieb gewerblicher Art vor und stehe der

Berufungswerberin der Vorsteuerabzug zu. Die Betriebsprüfung habe den Vorsteuerabzug nicht anerkannt, allerdings die von der Berufungswerberin umsatzsteuerpflichtig gestellten Entgelte nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen. Diese Vorgangsweise sei jedenfalls inkonsequent.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2008 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus:

Musikschule:

Gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 seien die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen steuerfrei, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten handle und nachgewiesen werden könne, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werde. Nach der Rechtsprechung des VwGH (25.2.1997, 95/14/0126; siehe Ruppe, UStG 1994, Tz 308 ff zu § 6 mit weiteren Nachweisen) sei zunächst ein schulähnlicher Betrieb gefordert, der über die organisatorischen Voraussetzungen verfüge, um gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten diese begünstigte Tätigkeit ausüben zu können. Darüber hinaus sei erforderlich, dass es sich um eine Einrichtung allgemein- oder berufsbildender Art handle, deren Tätigkeit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule vergleichbar sei. Nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch sei den Entscheidungen des VwGH (29.11.1984, 83/15/0133; 17.3.1986, 84/15/0001; 25.2.1997, 95/14/0126) zu folgen, in denen als Maßstab für diese Vergleichbarkeit auf den Inhalt des Lehrstoffes abzustellen sei. Dieser müsse dem Umfang und Lehrziel nach dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen und dies nicht nur in einem untergeordneten Teil. Nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch liege bei der Musikschule Lech eine vergleichbare Tätigkeit, wie sie der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 verlange, vor. Die Vergleichbarkeit ergebe sich sowohl durch den schulähnlichen Betrieb als auch durch die Vergleichbarkeit des Inhaltes des Lehrstoffes. Die Musikschule Lech sei in dem Gebäude Dorf 164 untergebracht und verfüge über die für einen Schulbetrieb erforderlichen Räumlichkeiten (Klassenzimmer, Direktion, Sekretariat, etc.). Sie werde von einem Direktor geleitet und beschäftige acht Lehrer. Sechs Lehrer seien hauptberuflich, zwei seien nebenberuflich tätig. Der Unterricht werde sowohl als Einzelunterricht als auch als Gruppenunterricht abgehalten. Der Unterricht erfolge nach dem Lehrplan der Konferenz der österreichischen Musikschulwerke. Folgende Unterrichtsgegenstände würden von der Musikschule Lech angeboten:

- Musikalische Früherziehung ab der 1. Volksschulkasse
- Holzblasinstrumente: Blockflöte, Querflöte, Klarinette, Saxofon, Okarina
- Blechblasinstrumente: Trompete, Flügelhorn, Horn, Tenorhorn, Jagdhorn, Posaune, Tuba

- Schlaginstrumente: Xylophon, Vibraphon, Glockenspiel, Pauke, Schlagzeug
- Tasteninstrumente: Klavier, Kirchenorgel, Keyboard, Akkordeon, Steirische
- Saiteninstrumente: Gitarre, Hackbrett, Kontrabass, E-Bass
- Chor: Kinderchor (ab 3. Klasse VS), Musikschulchor, Vokales Jazz-Ensemble
- Jazz und Populärmusik: Jazztheorie - Jazzimprovisation, Jazzensemble, Vokales Jazzensemble
- Musiktheorie

Diese Unterrichtsgegenstände würden auch an öffentlichen Schulen wie den Musikhauptschulen und Musikgymnasien gelehrt. Laut Lehrplan der Musikhauptschulen erfolge in diesen Schulen der Unterricht an Instrumenten wie in der Musikschule Lech als Gruppen- und Einzelunterricht. Lehrziel sei bei der Musikschule Lech wie bei den öffentlich geführten Schulen jeweils das Erlernen des Musikinstrumentes und auch der Musiktheorie. Es liege somit eine den öffentlichen Schulen *vergleichbare* Tätigkeit vor. Die Steuerfreiheit gem. § 6 Abs. 1 Z 11 Iit. a UStG 1994 sei zwingend anzuwenden. Eine Option zur Steuerpflicht sei nicht möglich (zB etwa durch bewusstes Nichterbringen des Nachweises der Vergleichbarkeit mit einer öffentlichen Schule, USt Protokoll 2004).

Spazierwege, Loipen und Radwege:

Spazierwege, Radwege und Loipen stünden in Lech für die Benützung durch die Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung. Für den Unterhalt dieser öffentlichen Einrichtungen seien durch die Gemeinde Lech folgende Vorsteuern in Abzug gebracht worden (2001: 16.197,86 €; 2002: 15.956,27 €; 2003: 29.946,30 €; 2004: 30.645,26 €; 2005: 37.321,04 €; 2006: 14.907,76 €):

Die Gemeinde Lech sei an der LZT zu 100% beteiligt. Die Gemeinde habe der LZT im oben angeführten Zeitraum jährlich eine Honorarnote über € 15.000,00 Netto gestellt. Als Umfang und Art der Leistung sei jeweils in der Rechnung angeführt worden:

"Anerkennung der Aktiv Inklusiv Karte/Gästekarte als Eintrittsnachweis gemäß Vereinbarung"
 Damit werde offensichtlich der LZT das Recht eingeräumt, dass Personen, die die Aktiv Inklusiv Karte/Gästekarte von der LZT erhalten, Wanderwege und Loipen gratis benützen können. Nachdem die Berufungswerberin Spazierwege, Radwege und Loipen der Allgemeinheit zur Benützung ohnehin unentgeltlich zur Verfügung stelle, sei hinter dieser Vorgangsweise kein anderer Grund zu erkennen als der, für Aufwendungen, die eigentlich dem Hoheitsbereich zuzuordnen wären, Vorsteuern geltend zu machen. Die Verrechnung dieser Kosten sei nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch auch nur aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses der Gemeinde zu ihrer eigenen (100% Beteiligung) Touristik GmbH möglich gewesen. Ein Fremder Dritter hätte für Leistungen, die ohnehin unentgeltlich zur Verfügung gestellt würden, kein Entgelt bezahlt. Auch wenn, wie in der Berufung nun angeführt werde,

die LZT durch das Anbringen von Werbehinweisen auf Informationstafeln an Loipen und Spazierwegen Werbeeinnahmen erhalte und die Berufungswerberin als Subunternehmerin angehalten sei, die Spazierwege und Loipen in einem sehr guten Zustand zu halten, rechtfertige dieser Umstand nicht die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges von sämtlichen Aufwendungen für die öffentlichen Loipen, Spazierwege und Radwege. Denn als hervorragende Touristikgemeinde sei die Berufungswerberin ohnehin daran interessiert, den Gästen gut präparierte Loipen, Spazierwege und Radwege zu präsentieren. Es sei davon auszugehen, dass Touristikgemeinden diese und andere Maßnahmen zur Ortsverschönerung auch ohne die Erzielung von Werbeeinahmen von Dritten äußerst gewissenhaft vornähmen. Nach Ansicht des Finanzamtes Feldkirch seien die Loipen, Spazierwege und Radwege nicht zur Vornahme von Werbetätigkeiten errichtet worden. Die Errichtung der Loipen, Spazierwege und Radwege sei in Ausübung der Hoheitsgewalt erfolgt. Diese Funktion werde durch die getätigten Werbemaßnahmen der LZT nicht beeinträchtigt. Die im Bereich der Loipen, Spazierwege und Radwege zu setzenden Werbemaßnahmen durch Anbringen von Plakaten oder anderen Einrichtungen seien daher von der hoheitlichen Tätigkeit der Errichtung und Erhaltung der öffentlichen Wege eindeutig zu trennen. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen für Loipen, Spazierwege und Radwege zählten daher nicht zu der dem privatwirtschaftlichen Bereich zuzuordnenden indirekten Werbetätigkeit, sodass der Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für die Loipen, Spazierwege und Radwege auch nicht wegen der erzielten Werbeeinnahmen der LZT anerkannt werden könne. Die von der Berufungswerberin in Rechnungen an die LZT umsatzsteuerpflichtig gestellten Entgelte seien aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auszuscheiden. Auf Grund der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer liege jedoch eine Steuerschuld im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1994 vor. Es ergäben sich dadurch keine Änderungen der Umsatzsteuerzahllasten für die Jahre 2001 bis 2006.

Mit Schreiben vom 11. März 2008 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dabei wurde das Berufungsbegehren hinsichtlich der Musikschule vollumfänglich aufrecht erhalten, hinsichtlich des Berufungspunktes Spazierwege, Radwege und Loipen dahingehend modifiziert, dass die sich aus § 11 Abs. 12 UStG 1994 ergebende Steuerschuld zufolge der Berichtigung der bezughabenden Rechnungen nicht bestehe und somit die Steuerschuld eine entsprechende Reduktion erfahre.

Was den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung betrifft, wird auf die diesbezügliche Niederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Musikschule

Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-Richtlinie (77/388/EWG), nunmehr Art. 132 Abs. 1 lit. i der Richtlinie 2006/112/EG, sieht eine Steuerbefreiung für

die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die eng damit verbundenen 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 vor.

Dieser Bestimmung wird im österreichischen Umsatzsteuerrecht mit

§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 entsprochen. Danach sind

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

Die Befreiung setzt somit voraus, dass

1. Umsätze von einer privaten Schule oder einer anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung erzielt werden,
2. die Tätigkeit dieser Schule (Einrichtung) der Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten dient und
3. nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird.

Schulen sind nach § 2 Privatschulgesetz (PrivSchG) Einrichtungen, in denen

- eine Mehrzahl von Schülern
- gemeinsam
- nach einem festen Lehrplan unterrichtet werden und
- im Zusammenhang mit der Vermittlung allgemeinbildender oder berufsbildender Kenntnisse und Fertigkeiten
- ein erzieherisches Ziel angestrebt wird.

Den Schulen gleichgestellt werden auch andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen. Unter einer Einrichtung im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a leg. cit. versteht der VwGH einen schulähnlichen Betrieb, der über die organisatorischen Voraussetzungen (wie

Schulräume, Personal nach Art eines Lehrkörpers, Sekretariat, über längere Zeit ein feststehendes Bildungsangebot) verfügt, um laufend gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten eine Tätigkeit im Sinne des § 11 auszuüben, wobei eine Mehrheit von Lehrern und ein eigenes Sekretariat keine unabdingbaren Voraussetzungen sind (vgl. VwGH 24.4.1980, 2482/77). Nach *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 308, ist unter einer „Einrichtung“ bereits jede dauerhafte Organisation (Zusammenfassung von sachlichen und personellen Ressourcen) anzusehen.

Kenntnisse allgemeinbildender Art werden zB in Maturaschulen, Sprachschulen oder Musikschulen vermittelt (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 308 mit Hinweis auf die Materialien: 382 BlgNR 13. GP, 3), während Kenntnisse berufsbildender Art etwa in Handels- und Gewerbeschulen, in Fachhochschulen und in Berufs- und Wirtschaftsförderungsinstituten vermittelt werden (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 308, *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Kommentar 2006, § 6 Rz 378).

Die Musikschule L verfügt über eigene Räumlichkeiten (Klassenzimmer, Proberäume) und Personal (Direktion, Sekretariat, angestellte Lehrer) und vermittelt eine Musikausbildung nach dem Lehrplan der Konferenz der österreichischen Musikschulwerke. Im Jahr 2009/2010 wurden 200 Musikschüler und -schülerinnen von acht Lehrern unterrichtet.

Die Musikschule ist daher jedenfalls eine Einrichtung, die Kenntnisse allgemeinbildender Art vermittelt.

Die Frage ist aber, ob diese auch eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Vergleichbarkeit der Tätigkeit in erster Linie anhand des Inhalts des Lehrstoffes zu beurteilen. Nicht entscheidend ist die Methode der Lehrstoffvermittlung, der Schülerbeurteilung, die Prüfungsbefugnis oder ein besonderer erzieherischer Zweck (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 309 mit den dort zitierten Erkenntnissen des VwGH). Der Lehrstoff muss dabei dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (vgl. VwGH 29.11.1984, 83/15/0133; 25.2.1997, 95/14/0126). Es reicht nicht, wenn einzelne Gegenstände den an öffentlichen Schulen unterrichteten Fächern entsprechen und sich die Übereinstimmung damit auf einen untergeordneten Teil des Lehrstoffes beschränkt (vgl. VwGH 29.11.1984, 83/15/0133).

Der Prüfer hat in seinem Prüfbericht die Vergleichbarkeit der Musikschule mit öffentlichen Schulen damit begründet, dass der Musikschulunterricht laut den Förderrichtlinien des Landes Vorarlberg nach den gültigen Lehrplänen der Konferenz der Österreichischen Musikschulwerke erfolge. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2008 erachtet das Finanzamt die Tätigkeit der Musikschule mit der Tätigkeit von Musikgymnasien und

Musikhauptschulen für vergleichbar. Die an der Musikschule angebotenen Unterrichtsgegenstände würden auch an diesen öffentlichen Schulen gelehrt, der Unterricht erfolge an der Musikhauptschule wie an der Musikschule in Form von Einzel- und Gruppenunterricht und das Lehrziel sei bei allen diesen Schulen das Erlernen des Musikinstrumentes und auch der Musiktheorie.

Diese Meinung teilt der Unabhängige Finanzsenat nicht.

Es ist zwar richtig, dass der Unterricht an der Musikschule nach dem Lehrplan der Konferenz der österreichischen Musikschulwerke erfolgt, doch ist damit noch nichts über die Vergleichbarkeit des Inhalts des Lehrstoffes mit jenem an öffentlichen Schulen gesagt. Eine Vergleichbarkeit des Lehrstoffes mit jenem von Musikhauptschulen oder Musikgymnasien ist jedenfalls nicht gegeben. Mag der Musikunterricht zwischen Musikschulen und Musikhauptschulen und -gymnasien auch vergleichbar sein, er ist bei den zuletzt genannten Schulen doch nur ein Unterrichtsgegenstand unter vielen. Neben diesem werden dort aber auch die anderen, für „normale“ Hauptschulen und Gymnasien vorgesehenen, Unterrichtsfächer unterrichtet. Im Gegensatz dazu stellt der Musikunterricht bei Musikschulen den einzigen Unterrichtsgegenstand dar. Nun genügt es für die Vergleichbarkeit der Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 nicht, wenn nur einzelne Unterrichtsgegenstände (der Musikunterricht) vergleichbar sind, die Vergleichbarkeit muss sich vielmehr auf den gesamten Lehrinhalt beziehen. Eine solche Vergleichbarkeit des Lehrstoffes ist zwischen Musikschulen einerseits und Musikhauptschulen und -gymnasien andererseits nicht gegeben.

Öffentliche Schulen, die ausschließlich eine musikalische Ausbildung bieten, sind hingegen die Universitäten für Musik und darstellende Kunst (in Wien und Graz) oder auch die als Hochschulen zu wertenden Landeskonservatorien. Dass auch Hochschulen und Universitäten unter den Begriff „öffentliche Schulen“ fallen, gebietet schon Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. i der 6. EG-Richtlinie, der den Hochschulunterricht neben den Schulunterricht stellt und von der Steuer befreit (vgl. auch *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 305).

Eine Vergleichbarkeit des Lehrstoffes der Musikschulen mit jenem der Universitäten für Musik und darstellende Kunst und der Landeskonservatorien ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates gegeben. Obwohl auf unterschiedlichem Niveau, dienen doch sowohl die Ausbildung an Musikhochschulen als auch an Musikschulen gleichermaßen in spezieller Weise dazu, Schüler und Studenten eine umfassende musikalische Ausbildung zuteil werden zu lassen. Auch der VwGH führt im Erkenntnis vom 17. März 1986, 84/15/0001, aus, die privaten Musikschulen vermittelten vielfach einen gleichen Lehrstoff wie die öffentlichen Hochschulen für Musik und darstellende Kunst, möge auch insbesondere die Lehrstoffvermittlung differieren und hält die Tätigkeit von Musikschulen vergleichbar mit der Tätigkeit von öffentlichen Musikhochschulen.

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

Eine Option in die Steuerpflicht, wie sie die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin vertritt, besteht nicht. § 6 UStG 1994 ist grundsätzlich zwingendes Recht. Ein Verzicht auf die Anwendung einer Steuerbefreiung ist prinzipiell nicht vorgesehen (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 11; VwGH 4.9.1992, 88/13/0242). Somit ist auch § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend anzuwenden. § 6 UStG 1994 sieht in Abs. 2 und Abs. 3 genau geregelte Optionsmöglichkeiten vor. Hätte der Gesetzgeber auch im Falle der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 eine Optionsmöglichkeit zulassen wollen, so hätte er auch eine entsprechende Regelung getroffen. Da er dies nicht getan hat, kann auch nicht eine weitere Optionsmöglichkeit unterstellt werden. Dass nach der Rechtsprechung des VwGH der Unternehmer den Nachweis der Vergleichbarkeit zu führen hat, ändert daran nichts, wird dadurch doch nicht ausgeschlossen, dass auch die Behörde diesen Nachweis erbringen kann. Vielmehr ist daraus nur abzuleiten, dass die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Nachweispflicht durch den Unternehmer zurücktreten kann, aber nicht muss. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass in Österreich Musikschulen generell steuerbefreit sind und daher auch in der Verwaltungspraxis von einer Vergleichbarkeit der Tätigkeiten ausgegangen wird.

Eine Optionsmöglichkeit wird zwar auch in der Literatur vertreten (zB *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 304 und *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 149). Diese wird aber damit begründet, dass § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 wettbewerbsverzerrend wirken könne, wenn Umsätze in erster Linie an zum Vorsteuerabzug berechtigte Abnehmer erbracht würden und eine Konkurrenz zu Bildungseinrichtungen bestehe, die die Voraussetzungen für die Befreiung nicht erfüllten. Eine derartige wettbewerbsverzerrende Wirkung ist im Berufungsfall aber nicht erkennbar, werden die Leistungen der Musikschule der Berufungswerberin doch ausschließlich an private Abnehmer erbracht.

Im Falle einer Option in die Steuerpflicht würde zudem dem Zweck des Gesetzes, durch die Steuerbefreiung die Allgemeinbildung zu fördern (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz 302 mit dem

Hinweis auf die Materialien zum UStG 1972, 382 BlgNr 13. GP, 3), widersprochen, würde doch das Schulgeld mit Umsatzsteuer belastet und der Musikunterricht für den Schüler verteuert werden.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Loipen, Wander- und Spazierwege

In dieser Berufungsfrage besteht zwischen den Parteien kein Streit mehr, hat doch die Berufungswerberin im Vorlageantrag vom 1. März 2008 ihr Berufungsbegehren auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Musikschule eingeschränkt. Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher in diesem Punkt der Auffassung des Finanzamtes und verweist auf die diesbezügliche Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2008.

Eine Abweichung gegenüber dieser Begründung ergibt sich allerdings dadurch, dass die Berufungswerberin die Rechnungen, die sie an die LZT ausgestellt hat und die einen gesonderten Steuerausweis enthielten, zwischenzeitig berichtigt hat. Damit entfällt die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994. Da die Rechnungsberichtigung aber nur ex-nunc wirkt, ergibt sich für die Umsatzsteuerfestsetzung der Jahre 2001 bis 2006 keine Änderung.

Die Berufung war daher auch diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 1. März 2011