

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X., vertreten durch Klement & Partner Steuerberatung KG, Hofsteigstraße 11, 6971 Hard, über die Beschwerde vom 15.05.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27.04.2015 betreffend Umsatzsteuer 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid ergeht endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben an das Finanzamt vom 03.11.2014 legte der steuerliche Vertreter die umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze der Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt: Bf.) ab dem Jahr 2014 offen.

In diesem Schreiben wird zusammengefasst ausgeführt, die Bf. unterrichte als selbständige Unternehmerin Schüler aller Altersstufen. Beim Unterricht handle es sich um Förderunterricht bei Legasthenie und/oder Dyskalkulie, Lernschwächen bzw. Lernstörungen.

Die Tätigkeit und der Inhalt der erbrachten Leistungen entsprächen den Leistungen einer Privatlehrerin im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112 /EG, wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht von der Umsatzsteuer befreit sei. Die Umsatzsteuererklärungen würden daher unter Anwendung des Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112 /EG erstellt, die Umsätze würden steuerfrei belassen.

Die Tätigkeit der Bf. wäre zwar nach innerstaatlichem Umsatzsteuerrecht nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Leistung gegenüber öffentlichen Schulen erbracht würde (§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994). Da aber der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie der Vorzug zu gewähren sei, stehe die Steuerbefreiung zu.

Bei der anschließenden Umsatzsteuer-Sonderprüfung über die Monate Jänner 2014 bis November 2014 wurden folgende Feststellungen getroffen (Betriebsprüfungsbericht vom 24.04.2015):

## **"Tz. 1.1 Sachverhalt**

Frau X. unterrichtet als selbständige Unternehmerin Schüler aller Altersstufen. Es handelt sich um Förderunterricht bei Legasthenie und/oder Dyskalkulie. Der Unterricht findet einerseits in den Schulen und andererseits in der privaten Praxis in A. statt. Die Leistungen werden den Eltern bzw. Erziehungsberechtigten in Rechnung gestellt.

## **1.2 steuerliche Würdigung**

Mehrwertsteuer-System-Richtlinie:

Die Befreiung bezieht sich generell auf von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht.

Nationales Recht:

Die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen sind gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG befreit. Die nationale Regelung sieht daher vor, dass der Unterricht nur befreit ist, wenn Leistungsempfänger eine öffentliche Schule oder eine einer öffentlichen Schule gleichgestellte Einrichtung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 lit. b UStG ist.

Nicht begünstigt ist daher der Unterricht von Privatlehrern, wenn die Umsätze nicht einer Schule verrechnet werden. Die Umsätze sind daher steuerpflichtig.“

In Tz 1.3 wurde die Bemessungsgrundlage der Umsätze laut der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, in Tz 2 wurde die Höhe der ermittelten Vorsteuerbeträge angeführt.

Das Finanzamt hat sich der Rechtsansicht des Prüfers angeschlossen und erließ den angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheid vom 27.4.2015 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

In der vom steuerlichen Vertreter fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 15.05.2015 wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Hinsichtlich der Beschwerdebegründung wird auf das Schreiben vom 03.11.2014 verwiesen und im Wesentlichen unter Wiederholung der dort getroffenen Anmerkungen und Schlussfolgerungen ausgeführt, die Bf. unterrichte als selbständige Unternehmerin Schüler aller Altersstufen. Die Aufträge zur Erteilung des Unterrichts würden durch die Erziehungsberechtigten (Eltern, Kinderdorf) oder durch diverse Institutionen (Lehrpersonen, Direktionen verschiedener Schulen, AMS, Schulpsychologen) erteilt. Beim Unterricht handle es sich um Förderunterricht bei Legasthenie und/oder Dyskalkulie, Lernschwächen beziehungsweise Lernstörungen. Der Unterricht finde einerseits in den Schulen und andererseits in der Praxis in A. statt. Der Unterricht in den Schulen finde immer während der Unterrichtszeit parallel zu den Unterrichtsstunden statt, somit nicht in der Freizeit. Die Förderung der Kinder sowohl in der eigenen Praxis als auch in den Schulen würde immer in Kooperation und nach Rücksprache mit dem Lehrerteam durchgeführt. Diesbezüglich würden regelmäßige Besprechungen mit dem Lehrerteam abgehalten.

Die Förderung der Kinder erfolge auf Grund eines Gutachtens durch die Kinder- und Jugendpsychiatrische Praxis, Schulpsychologen oder durch die A-Diagnostik. Die begutachtenden Stellen würden Art und Umfang der Förderung bei der Bf. empfehlen. Die Schulen würden die Förderung durch die Bf. empfehlen, wenn die Schulen keine ausreichenden Kapazitäten für den Unterricht durch die eigenen Lehrer bereitstellen könnten. Die Erziehungsberechtigten würden den Auftrag an die Bf. erteilen. Die Rechnung würde an die Erziehungsberechtigten gestellt. Der Förderunterricht finde an den Schulen in Einzel-, Zweier- oder Kleingruppen statt. Die Honorarverrechnung erfolge ausschließlich nach geleisteten Stunden, das Ausfallsrisiko trage die Bf.

Die Bf. vermittele anhand der vorliegenden Diagnose die schulisch relevanten Inhalte unter Berücksichtigung der Schwierigkeiten des einzelnen Kindes. Die „Fehlerschwerpunkte“ des Kindes würden mittels der bisher geleisteten schulischen Arbeiten des Kindes analysiert. Auf Grund dessen würde ein individuelles Förderprogramm erstellt. Auf Basis des Förderprogramms würde der aktuelle Unterrichtsstoff so vermittelt, dass das Kind seine Defizite ausgleichen könne. Ziel der Förderung sei immer, dass das Kind dem Regelunterricht wieder folgen könne. Ob der Unterricht in den eigenen Praxisräumen oder an der Schule stattfinde, habe für den Inhalt der Förderung keine Relevanz.

Auf Grund der Art und insbesondere auf Grund des Inhalts des Unterrichts handle es sich bei der Tätigkeit der Bf. um die einer Privatlehrerin, da ausschließlich die Inhalte des Lehrplans vermittelt würden. Lediglich die Methoden würden sich vom klassischen schulischen Unterricht unterscheiden.

Die Bf. habe folgende Ausbildungen absolviert:

- Dipl. Legasthetietrainerin (Institut für angewandte Pädagogik in B.)
- Dipl. Dyskalkulietrainerin (Institut für angewandte Pädagogik in B.)
- Dipl. Rhythmikerin; Musiklehrerin für Elementarpädagogik (Konservatorium C.)
- Kinesiologin (IKC)

Die Tätigkeit und der Inhalt der erbrachten Leistungen entsprächen den Leistungen einer Privatlehrerin im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG, wonach der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht von der Umsatzsteuer befreit sei.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 21.07.2015 führte das Finanzamt begründend aus, die Bf. verrechne ihre Leistungen an die Erziehungsberechtigten und erbringe damit keine Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 (Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a leg. cit.). Nach der österreichischen Gesetzesfassung beziehe sich die Befreiung auf Leistungen von nicht in Arbeitnehmerschaft tätigem Lehrpersonal an (öffentlichen und steuerbefreiten) Schulen. Leistungsempfänger seien nach dieser Regelung die Schulen. Die von der Bf. erbrachten Leistungen seien daher umsatzsteuerpflichtig.

Darüber hinaus liege nach Ansicht des Finanzamtes kein Schulunterricht vor, da es sich um einen individuellen Förderunterricht in Einzel-, Zweier- oder Kleingruppen bei Legasthenie und/oder Dyskalkulie, Lernschwächen bzw. Lernstörungen handle.

Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 27.04.2015 wurde im Zuge der Beschwerdevorentscheidung durch einen endgültigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 ersetzt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 12.08.2015 wird unter neuerlicher Beantragung einer mündlichen Verhandlung unter Verweis auf die Beschwerde vom 15.5.2015 und das Schreiben vom 03.11.2018 unverändert die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG beansprucht. Ergänzend dazu wird seitens des steuerlichen Vertreters das EuGH-Urteil vom 14.06.2007, C-445/05, *Haderer*, angeführt.

Der Begriff Schulunterricht sei (nach diesem EuGH-Urteil) grundsätzlich sehr weit gefasst. Bei der Tätigkeit der Bf. handle es sich um eine Tätigkeit, die als ausschließliches Ziel den Schulabschluss der Schüler/-innen habe und sogar in einer engen Auslegung des Begriffs Schulunterricht Platz finde. Die Bf. unterrichte immer den aktuellen Lehrstoff. Lediglich die Methoden würden sich von denjenigen der Lehrer/-innen im alltäglichen Schulunterricht unterscheiden.

Ziel der Regelung sei, dass der Letztverbraucher hinsichtlich Unterrichtsleistung nicht mit Umsatzsteuer belastet werde. Dass ausgerechnet der Unterricht für Schüler/innen mit erhöhtem Förderbedarf mit Umsatzsteuer belastet würde, widerspräche dem Regelungszweck der Richtlinie 2006/112/EG.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes (Schreiben vom 25.05.2018) wurden seitens der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 17.06.2018 weitergehende Angaben über die näheren Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit der Bf. gemacht und diesbezüglich Unterlagen übermittelt.

Unter Pkt. 3. "Darstellung der Tätigkeit" und Pkt. 4 "Lehrplan und Unterrichtsfächer" werden angegeben:

### 3. Darstellung der Tätigkeit

#### - „Methodik

Methoden gibt es sehr, sehr viele – das Förderprogramm wird jedoch ganz individuell auf den betroffenen Schüler abgestimmt und im Laufe der Therapie stets dem Unterrichtsstoff angepasst (je nach Klassenstufe, Stoffgebiet und Defizit)

#### - Arbeitsmittel

- Die jeweiligen Schul- und Arbeitsbücher des Schülers
- Arbeitsblätter (je nach Diagnostik schwerpunktbezogen; z.B. Satzgrammatik, Satzglieder, Wortarten, Rechtschreibthemen, 1x1, Textrechnungen usw.....)
- Rechtschreibtraining (Dr. Schulte-Körne)
- Lautgetreue Rechtschreibförderung (Reuter-Liehr)
- Rechenschwäche – Förderprogramme (Dr. Armin Born)
- Numerisches Lernen (Korbinian Möller)
- LRS und Fremdsprachen (Stukenkemper)
- Förderprogramme für die Volksschule (VS-material Wegerer)
- u.v.a.

- selbst hergestellte, gebastelte Materialien (z.B. Wort-Bild-Memory, Synonyme-Memory, Aufsatzspiele, Karteikarten, Zahlenstrahl, Spiele zu div. Themen,.....)
- Beispiele Online-Übungen
  - [www.legasthenie-software.de](http://www.legasthenie-software.de)
  - [www.maret.at](http://www.maret.at)
  - [schulen.eduhi.at](http://schulen.eduhi.at)
  - [englisch-hilfen.de](http://englisch-hilfen.de)
  - [ego4u.de](http://ego4u.de)
  - VS\_Material-Wegerer
  - QUIZLET (Online-Übungen zum Schulbuch MORE)
  - BABEL
  - [Mittelschulvorbereitung.de](http://Mittelschulvorbereitung.de) oder [ch](http://Mittelschulvorbereitung.ch)
  - o u.a.“

#### 4. Lehrplan und Unterrichtsfächer

- „Fächerschwerpunkte
- Vor allem sind die Fächer Deutsch, Mathematik, Englisch betroffen. Legasthenie betrifft jedoch alle Fächer. Für einen legasthenen Schüler spielt es keine Rolle, ob er ein Deutschbuch oder einen Text in Biologie oder eine Textrechnung lesen muss.
- Lehrvorgaben
- Es finden immer Gespräche mit den betreffenden Lehrpersonen statt. Das Förderprogramm wird ausschließlich mit dem aktuellen Schulstoff verknüpft und die Lehrinhalte an den jeweiligen Unterrichtsstoff und die aktuelle Klassenstufe angepasst.
- Lehrplan
- Es handelt sich immer um den Lehrplan der jeweiligen Klassenstufe (z.B.: Volksschule, Mittelschule - vertieft oder grundlegend, Gymnasium, Berufsschule).“

Dem Antwortschreiben vom 17.06.2018 wurden angeschlossen:

- Beispiele für (schul-)psychologische Gutachten, die im Jahr 2014 erstellt wurden
- Abschluszeugnis des Sonderlehrganges für Lehrer musikalischer Elementarerziehung des Landeskonservatoriums C. vom TT.MM.1981
- Diplom des Wirtschaftsförderungsinstituts E. über die Ausbildung zur Legasthietrainerin (40 Lehreinheiten) vom TT.MM.2002
- Diplom des Wirtschaftsförderungsinstituts E. über die Ausbildung zur Legasthietrainerin II (26 Lehreinheiten) vom TT.MM.2002
- Zertifikat des Instituts für angewandte Pädagogik über den Abschluss des Lehrgangs "Dyskalkulietrainerin" (24 Trainingseinheiten) vom TT.MM.2003
- Zertifikat des Instituts für Bildungscoaching über die Weiterbildung zum Lerncoach in der Zeit vom 08.12. bis 11.12.2014.
- Sonderdienstvertrag mit E. als Begleit- und Stützlehrerin für das Schuljahr 2016/2017 (befristet mit TT.MM.2017) vom TT.MM.2016

- Broschüre zum E. Schulpreis 2017

Die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung wurde am 27.07.2018 durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Die Bf. ist als Legasthenie- und Dyskalkulietrainerin selbständig tätig und "unterrichtet bzw. betreut" Schüler aller Altersstufen, denen Legasthenie und/oder Dyskalkulie diagnostiziert wurde. Die Aufträge werden durch die Erziehungsberechtigten (Eltern, Kinderdorf) erteilt. Die Rechnungen werden an die Erziehungsberechtigten gestellt, wobei die Honorarverrechnung ausschließlich nach geleisteten Stunden erfolgt. Das Ausfallsrisiko trägt die Bf.

Bei der Tätigkeit handelt es sich um die Förderung von Schülern bei Vorliegen von Legasthenie und/oder Dyskalkulie, Lernschwächen bzw. Lernstörungen. Die Förderung der Schüler findet einerseits in den Schulen und andererseits in der Praxis in A. statt. Die Förderung der Schüler sowohl in der eigenen Praxis als auch in den Schulen wird in Kooperation und nach Rücksprache mit dem Lehrerteam durchgeführt. Diesbezüglich werden regelmäßige Besprechungen mit dem Lehrerteam abgehalten.

Die Förderung der Kinder erfolgt (für das Jahr 2014 in allen Fällen) auf Grund eines Gutachtens durch die Kinder- und Jugendpsychiatrische Praxis, Schulpsychologen oder durch die A-Diagnostik. Die Förderung der Schüler findet in Einzel-, Zweier- oder Kleingruppen statt. Die „Fehlerschwerpunkte“ des Kindes werden auf Basis der bisher geleisteten schulischen Arbeiten des Kindes analysiert. Auf Grund dessen wird ein individuelles Förderprogramm erstellt.

Bei der von der Bf. ausgeübten Tätigkeit werden u.a. auch die im Antwortschreiben vom 17.06.2018 unter Pkt. 3 (Darstellung der Tätigkeit) angeführten Arbeitsmittel und Online-Übungen verwendet.

Die Bf. hat folgende Ausbildungen absolviert:

- Dipl. Rhythmikerin; Musiklehrerin für Elementarpädagogik (Konservatorium C.)  
[ Abschußzeugnis des Sonderlehrganges für Lehrer musikalischer Elementarerziehung des Landeskonservatoriums C. vom TT.MM.1981]
- Dipl. Legasthenietrainerin  
[Diplom des Wirtschaftsförderungsinstituts E. über die Ausbildung zur Legasthenietrainerin (40 Lehreinheiten) vom TT.MM.2002;  
Diplom des Wirtschaftsförderungsinstituts E. über die Ausbildung zur Legasthenietrainerin II (26 Lehreinheiten) vom TT.MM.2002]
- Dipl. Dyskalkulietrainerin (Institut für angewandte Pädagogik in B.)  
[ Zertifikat des Instituts für angewandte Pädagogik über den Abschluss des Lehrgangs "Dyskalkulietrainerin" (24 Trainingseinheiten) vom TT.MM.2003]

- Zertifikat des Instituts für Bildungscoaching über die Weiterbildung zum Lerncoach in der Zeit vom 08.12. bis 11.12.2014.
- Kinesiologin (IKC)

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben des steuerlichen Vertreters und der Bf. im Beschwerdeverfahren (Schreiben vom 03.11.2014, Beschwerde, Vorlageantrag, Schreiben vom 17.06.2018, mündliche Verhandlung bzw. darüber aufgenommene Niederschrift) und den vorliegenden Unterlagen betreffend (schul-)psychologische Gutachten und Ausbildungsnachweise.

Dieser Sachverhalt ist auch unstrittig.

Im Beschwerdeverfahren ist die unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts, konkret ob unter Berufung auf das Unionsrecht Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG unmittelbar anwendbar ist, strittig.

### **Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:**

#### *Nationales Recht*

Die gesetzlichen Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 lauten:

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

...

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

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

..."

#### *Unionsrecht*

Die Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 lit. i und j der Richtlinie 2006/112/EG lauten:

"Art. 132 (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

i) 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;

j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;

..."

Nach der österreichischen Gesetzesfassung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 bezieht sich die Befreiung auf Leistungen, die von „Privatlehrern“ an (öffentlichen und steuerbefreiten) Schulen erbracht werden. Die Regelung betrifft Fälle, in denen der Leistungsaustausch zwischen Privatlehrer und der öffentlichen Schule oder einer gem. Z 11 lit. a befreiten Schule stattfindet. Leistungsempfänger ist danach die den Auftrag erteilende Schule (vgl. *Kanduth-Kristen, Tschiderer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.00 § 6 Rz 403).

Nach Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG ist der "von Privatlehrern erteilte(r) Schul- und Hochschulunterricht" steuerfrei gestellt. Nach *Ruppe/Achatz*, UStG 1994, 5. Aufl., § 6 Tz 315, sollte offenbar neben den Leistungen der Schulen (bzw. Einrichtungen) auch der Unterricht durch selbständig tätige Lehrer befreit werden, und zwar auf dem Niveau sowohl von (normalen) Schulen als auch von Hochschulen oder Universitäten. Da es sich um eine hinreichend bestimmte Richtlinienvorschrift handelt, kann der Steuerpflichtige, sofern dies für ihn günstig ist, sich direkt darauf berufen (vgl. *Ruppe/Achatz*, aaO).

Da die Bf. ihre Umsätze (ausschließlich) im Auftrag der Erziehungsberechtigten (gesetzliche Vertreter) der Schüler diesen gegenüber erbringt, ist § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nicht anwendbar. Dies ist zwischen dem Finanzamt und dem steuerlichen Vertreter der Bf. auch unstrittig.

Strittig ist hingegen, ob die Bf. unter Berufung auf das Unionsrecht die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG für sich beanspruchen kann.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bf. wird dies in der Beschwerde (Pkt. 1.3. der Beschwerde) bejaht und im Wesentlichen damit begründet, auf Grund der Art und insbesondere auf Grund des Inhalts des Unterrichts handle es sich bei der Tätigkeit der Bf. um die einer Privatlehrerin, da ausschließlich die Inhalte des Lehrplans vermittelt würden. Lediglich die Methoden würden sich vom klassischen schulischen Unterricht unterscheiden.

Demgegenüber liege nach den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung kein Schulunterricht vor, da es sich um einen individuellen Förderunterricht in Einzel-, Zweier- oder Kleingruppen bei Legasthenie und/oder Dyskalkulie, Lernschwächen bzw. Lernstörungen handle. Zudem wurde seitens des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung unter Hinweis auf die Ausführungen der WHO (Anm.: Einstufung von Legasthenie/Dyskalkulie als Erkrankung) eingewendet, dass insgesamt keine unterrichtende Tätigkeit vorläge.

Seitens des Bundesfinanzgerichts ist zunächst festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH mit den in Art. 13 Teil A der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (nunmehr Art. 132 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG) aufgeführten Steuerbefreiungen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen von der Mehrwertsteuer befreit werden sollen, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. EuGH 28.01.2010, C-473/08, *Eulitz*, Rn 26, mwN).



Nach dem Wortlaut der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. j der Richtlinie 2006/112/EG bestehen persönliche und sachliche Anwendungsvoraussetzungen.

Hinsichtlich des Begriffs "Schul- und Hochschulunterricht" hat der EuGH im Urteil 14.06.2007, C-445/05, *Haderer*, eine genaue Definition ausdrücklich vermieden, in Rn 26 dieses Urteils aber ausgeführt, dass sich dieser Begriff nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 28.01.2010, C-473/08, *Eulitz*, Rn 29).

Auf dieses EuGH-Urteil vom 14.06.2007 wurde vom steuerlichen Vertreter im Vorlageantrag vom 12.08.2015 hingewiesen und aus den Ausführungen des EuGH der Schluss gezogen, dass der Begriff Schulunterricht somit grundsätzlich sehr weit gefasst sei. Bei der Tätigkeit der Bf. handle es sich um eine Tätigkeit, die als ausschließliches Ziel den Schulabschluss der Schüler/-innen habe und sogar in einer engen Auslegung des Begriffs Schulunterricht Platz finde. Die Bf. unterrichte immer den aktuellen Lehrstoff. Lediglich die Methoden würden sich von denjenigen der Lehrer/-innen im alltäglichen Schulunterricht unterscheiden.

Zu diesen Schlussfolgerungen des steuerlichen Vertreters ist seitens des Bundesfinanzgerichts anzumerken, dass die Bf. als selbständige Unternehmerin nicht als (Privat-)Lehrerin, sondern als Legasthenie- und Dyskalkulietrainerin tätig ist und ausschließlich Schüler/-innen betreut, denen Legasthenie und/oder Dyskalkulie diagnostiziert wurde. In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass die Weltgesundheitsorganisation (WHO) die Lese- und Rechtschreibstörung und die Rechenstörung zu den Erkrankungen (Internationale Klassifikation psychischer und Verhaltensstörungen) zählt (ICD-10-Codes: F81.0 Lese- und Rechtschreibstörung; F81.1 Isolierte Rechtschreibstörung; F81.2 Rechenstörung; F81.3 Kombinierte Störungen schulischer Fertigkeiten). Dies wurde auch seitens des steuerlichen Vertreters der Bf. im Schreiben vom 17.06.2018 angemerkt.

Auf Grund eines (schul-)psychologischen Gutachtens und unter Rücksprache mit den Eltern und dem Lehrpersonals bzw. unter Berücksichtigung der bisher geleisteten schulischen Arbeiten werden die "Fehlerschwerpunkte" analysiert und ein individuelles Förderprogramm erstellt. Die Förderung der Schüler findet in Einzel-, Zweier- oder Kleingruppen statt.

Somit ist festzustellen, dass die Tätigkeit der Bf. primär darauf angelegt ist, die Lese- und Rechtschreibschwäche auf Basis eines individuell erstellten Förderprogrammes unter Anwendung gezielter Methoden zu mindern. Für diese Beurteilung sprechen auch die im Antwortschreiben vom 17.06.2018 unter Pkt. 3 (Darstellung der Tätigkeit) angeführten

Arbeitsmittel und Online-Übungen, die bei der von der Bf. entfalteten Tätigkeit zum Einsatz gelangen.

Im Übrigen wurde auch zum Beschwerdevorbringen des steuerlichen Vertreters, auf Grund der Art und insbesondere auf Grund des Inhalts des Unterrichts handle es sich bei der Tätigkeit der Bf. um die einer Privatlehrerin, da ausschließlich die Inhalte des Lehrplans vermittelt würden, seitens der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 27.07.2018 über Nachfrage klarstellend angegeben, dass sehr wohl Anwendungen vorgenommen würden, die primär auf eine Beseitigung der Legasthenie oder Dyskalkulie hinzielten. Diesbezüglich würden auch aktuelle wissenschaftliche Entwicklungen beobachtet um diese auch einzusetzen (vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung, Seite 4). Zudem wird im Schreiben vom 17.06.2018 unter Pkt. 4 (Lehrplan und Unterrichtsfächer) angemerkt, dass vor allem die Fächer Deutsch, Mathematik und Englisch betroffen seien. Ergänzend heißt es dann weiter, dass Legasthenie jedoch alle Fächer betreffe. Für einen legasthenen Schüler spiele es keine Rolle, ob er ein Deutschbuch oder einen Text in Biologie oder eine Textrechnung lesen müsse.

Auf Grund dieser Feststellungen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Tätigkeit der Bf. davon auszugehen, dass keine Unterrichtstätigkeit bzw. kein "Schul- und Hochschulunterricht" im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. j Richtlinie 2006/112/EG anzunehmen ist. Die Tätigkeit ist ganz primär darauf ausgerichtet, die bei den Schüler(n)/innen diagnostizierte Lese- und/oder Rechenschwäche zu mindern.

Im Übrigen hat die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. j Richtlinie 2006/112/EG auch zur Voraussetzung, dass der Schul- und Hochschulunterricht „von Privatlehrern“ erteilt wird.

Der Begriff Privatlehrer umfasst unabhängig von der Rechtsform Unternehmer, die mit der Unterrichtserteilung an den genannten Institutionen beauftragt sind. Die Steuerbefreiung ist auf natürliche Personen wie auch auf Personenzusammenschlüsse und juristische Personen anzuwenden, sofern die Unterrichtserteilung durch Personen erfolgt, die über die erforderlichen persönlichen und beruflichen Befähigungen für die Ausübung der unterrichtenden Tätigkeit verfügen (vgl. *Kanduth-Kristen, Tschiderer* in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>3.00</sup> § 6 Rz 405).

Ebenso hat auch der EuGH dazu judiziert, für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie (gleichlautend nunmehr Art. 132 Abs. 1 lit. j Richtlinie 2006/112/EG) genüge im Übrigen nicht, dass es sich bei dem Unterricht um Schul- oder Hochschulunterricht handle; er müsse außerdem „von Privatlehrern erteilt“ werden. Dazu könne z.B. Privatunterricht gehören, bei dem zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen des Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang bestehe (vgl. EuGH 14.06.2007, C-445/05, *Haderer*, Rn 31).

Die Bf. verfügt nun aber nicht über die notwendigen Ausbildungserfordernisse als (Privat-)Lehrerin. Auch das Abschlusszeugnis des Sonderlehrganges für Lehrer

musikalischer Elementarerziehung bzw. die Ausbildung als Legasthenie- und Dyskalkulietrainierin vermögen daran nichts zu ändern. Vielmehr hat die Bf. über das Wirtschaftsförderungsinstitut die Ausbildung als Legasthenie- und Dyskalkulietrainierin absolviert und ist, wie bereits ausgeführt, hinsichtlich der zu beurteilenden Tätigkeit nicht als (Privat-)Lehrerin, sondern als Legasthenie- und Dyskalkulietrainerin tätig. Auch aus diesem Grund ist somit Art. 132 Abs. 1 lit. j Richtlinie 2006/112/EG nicht anwendbar.

Nur der Vollständigkeit sei angemerkt, dass die berufsrechtlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht vorliegen und diesbezüglich somit eine weitergehende Prüfung nicht erforderlich ist. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde diese Regelung im Beschwerdeverfahren auch nicht beansprucht.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der vorläufige Bescheid wurde für endgültig erklärt.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist zulässig, da zur Frage, ob es sich bei der Tätigkeit einer selbständigen Legasthenie- und Dyskalkulietrainerin um eine unterrichtende Tätigkeit handelt oder nicht, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht.

Feldkirch, am 18. September 2018