

TE Vwgh Erkenntnis 2016/9/15 Ra 2014/15/0003

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.09.2016

Index

E3L E09301000;
E3R E09301000;
E6j;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

32005R1777 MehrwertsteuerDV Art14;
32005R1777 MehrwertsteuerDV;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art132 Abs1 liti;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art133;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art168;
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL;
32011R0282 MehrwertsteuerDV Art44;
32011R0282 MehrwertsteuerDV;
62012CJ0319 MDDP VORAB;
UStG 1994 §6 Abs1 Z11 lita;
1. UStG 1994 § 6 heute
2. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
4. UStG 1994 § 6 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
5. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
6. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
9. UStG 1994 § 6 gültig von 22.07.2023 bis 31.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
15. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
16. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

17. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
18. UStG 1994 § 6 gültig von 27.07.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
19. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
20. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
21. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. UStG 1994 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. UStG 1994 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
24. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
25. UStG 1994 § 6 gültig von 20.07.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
26. UStG 1994 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
27. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. UStG 1994 § 6 gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
29. UStG 1994 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
30. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
31. UStG 1994 § 6 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
32. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
33. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
34. UStG 1994 § 6 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
35. UStG 1994 § 6 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
36. UStG 1994 § 6 gültig von 19.12.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
37. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
38. UStG 1994 § 6 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
39. UStG 1994 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
40. UStG 1994 § 6 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. UStG 1994 § 6 gültig von 19.06.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
42. UStG 1994 § 6 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
43. UStG 1994 § 6 gültig von 01.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/1997
44. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 31.10.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
45. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
46. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
47. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
48. UStG 1994 § 6 gültig von 06.01.1995 bis 31.07.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
49. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. März 2014, Zl. RV/5100572/2012, betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 (mitbeteiligte Partei: Mag. E A in L, vertreten durch Mag. Dr. Josef Schlager, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4020 Linz, Freistädter Straße 307), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei organisiert berufsbegleitende Fortbildungslehrgänge im Bereich der Hotellerie und Gastronomie. Die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze wurden in den Streitjahren 2010 und 2011 gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 umsatzsteuerfrei behandelt. Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Prüfer zur Feststellung, dass die mitbeteiligte Partei "eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit", wie es die angeführte Befreiungsbestimmung voraussetze, nicht ausübe. Das Finanzamt schloss sich dieser Beurteilung an und erließ Umsatzsteuerbescheide für 2010 und 2011, in denen es die strittigen Umsätze

umsatzsteuerpflichtig behandelte. 1 Die mitbeteiligte Partei organisiert berufsbegleitende Fortbildungslehrgänge im Bereich der Hotellerie und Gastronomie. Die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze wurden in den Streitjahren 2010 und 2011 gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 11, Litera a, UStG 1994 umsatzsteuerfrei behandelt. Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Prüfer zur Feststellung, dass die mitbeteiligte Partei "eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit", wie es die angeführte Befreiungsbestimmung voraussetze, nicht ausübe. Das Finanzamt schloss sich dieser Beurteilung an und erließ Umsatzsteuerbescheide für 2010 und 2011, in denen es die strittigen Umsätze umsatzsteuerpflichtig behandelte.

2 In der dagegen erhobenen Berufung vertrat die mitbeteiligte Partei die Ansicht, dass eine Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen sehr wohl gegeben sei. Es handle sich um eine zweisemestrige Ausbildung, welche 400 Unterrichtseinheiten (inklusive Projektarbeit) umfasse; der vergleichbare Universitätslehrgang weise lediglich 50 Unterrichtseinheiten mehr auf. Die beiden Lehrgänge seien hinsichtlich Umfang, Lehrziel, Dauer und Niveau gleichwertig.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Umsatzsteuerbescheide im Sinne des Berufungsvorbringens ab.

Begründend wird ausgeführt, der streitgegenständliche Lehrgang berechne zwar nicht wie der Universitätslehrgang zur Vergabe von ECTS Punkten, umfasse aber ähnliche Inhalte. Der Umfang sei nicht exakt feststellbar, dürfe aber erheblich geringer sein, weil für die Projektarbeit wesentlich mehr Einheiten angeführt seien. Vom Umfang und Inhalt beinahe exakt gleich sei der gegenständliche Lehrgang mit einem vom WIFI angebotenen Lehrgang. Der streitgegenständliche Lehrgang sei auch von sämtlichen österreichischen Bundesländern zertifiziert und dürfe das "Erwachsenenbildungsinstitut Siegel" führen. Insgesamt sei festzustellen, dass eine unmittelbare Vergleichbarkeit mit dem vom WIFI angebotenen Lehrgang bestehe und auch weitgehende Überschneidungen mit dem Universitätslehrgang vorhanden seien, der Umfang des vorliegenden Lehrganges aber hinter diesem zurückbleibe.

Unstrittig handle es sich um eine berufliche Fortbildung im Bereich der Hotellerie und Gastronomie durch einen privaten Anbieter. Es sei ein schulähnlicher Betrieb gegeben, der über die organisatorischen Voraussetzungen einer "Einrichtung" verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine unterrichtende Tätigkeit auszuüben. Das gesamte Seminarangebot werde vom Büro der mitbeteiligten Partei aus abgewickelt. Die Seminarorte würden entsprechend den Erfordernissen ausgewählt. Der Abschluss erfolge durch Prüfung und Projektarbeit. Die angebotenen Fachbereiche seien spezifisch auf die beruflichen und betrieblichen Interessen der Teilnehmer abgestellt. Ein "Freizeitbezug" werde auch vom Finanzamt nicht unterstellt. Ein weiteres Eingehen auf die "Vergleichbarkeit der Tätigkeit" erübrige sich im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109. Aus den dort angeführten unionsrechtlichen Bestimmungen ergebe sich nämlich, dass die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren sei, wenn ein direkter Bezug zu einem Gewerbe bestehe und die Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse diene. Die Dauer der Bildungsmaßnahme sei hingegen ebenso unerheblich wie der Vergleich mit einer öffentlichen Schule. Im Beschwerdefall seien die gesetzlichen Bestimmungen der begehrten Steuerbefreiung erfüllt, weil die mitbeteiligte Partei als "andere Einrichtung" Aus- und Fortbildungen mit von dem Mitgliedstaat Österreich anerkannter vergleichbarer Zielsetzung iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Folgenden MwStSystRL) anbiete und ausführe. Im Hinblick auf die klaren Aussagen im angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei "einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen". Unstrittig handle es sich um eine berufliche Fortbildung im Bereich der Hotellerie und Gastronomie durch einen privaten Anbieter. Es sei ein schulähnlicher Betrieb gegeben, der über die organisatorischen Voraussetzungen einer "Einrichtung" verfüge, um laufend gegenüber einer größeren Anzahl von Interessenten eine unterrichtende Tätigkeit auszuüben. Das gesamte Seminarangebot werde vom Büro der mitbeteiligten Partei aus abgewickelt. Die Seminarorte würden entsprechend den Erfordernissen ausgewählt. Der Abschluss erfolge durch Prüfung und Projektarbeit. Die angebotenen Fachbereiche seien spezifisch auf die beruflichen und betrieblichen Interessen der Teilnehmer abgestellt. Ein "Freizeitbezug" werde auch vom Finanzamt nicht unterstellt. Ein weiteres Eingehen auf die "Vergleichbarkeit der Tätigkeit" erübrige sich im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom

21. November 2013, 2011/15/0109. Aus den dort angeführten unionsrechtlichen Bestimmungen ergebe sich nämlich, dass die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren sei, wenn ein direkter Bezug zu einem Gewerbe bestehe und die Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse diene. Die Dauer der Bildungsmaßnahme sei hingegen ebenso unerheblich wie der Vergleich mit einer öffentlichen Schule. Im Beschwerdefall seien die gesetzlichen Bestimmungen der begehrten Steuerbefreiung erfüllt, weil die mitbeteiligte Partei als "andere Einrichtung" Aus- und Fortbildungen mit von dem Mitgliedstaat Österreich anerkannter vergleichbarer Zielsetzung iSd Artikel 132, Absatz eins, Litera i, Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Folgenden MwStSystRL) anbiete und ausführe. Im Hinblick auf die klaren Aussagen im angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei "einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen".

4 Die dagegen erhobene außerordentliche Revision des Finanzamtes legte das Bundesfinanzgericht unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.

Der Verwaltungsgerichtshof leitete gemäß § 36 VwGG das Vorverfahren ein; der Mitbeteiligte brachte eine Revisionsbeantwortung ein. Der Verwaltungsgerichtshof leitete gemäß Paragraph 36, VwGG das Vorverfahren ein; der Mitbeteiligte brachte eine Revisionsbeantwortung ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

5 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. 5 Gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

6 Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 6 Gemäß Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

7 Das revisionswerbende Finanzamt bringt vor, die außerordentliche Revision sei zulässig, weil das Bundesfinanzgericht unter Missachtung des den Mitgliedstaaten in Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL 2006/112/EG eingeräumten Ermessensspielraums die Umsätze der mitbeteiligten Partei aus Berufsfortbildungskursen gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 als steuerfrei beurteilt habe, obwohl die mitbeteiligte Partei nicht habe nachweisen können, dass sie eine Einrichtung mit einer vom Mitgliedstaat Österreich anerkannten, den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, vergleichbaren Zielsetzung sei. Das Bundesfinanzgericht habe sich im Wesentlichen auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109, gestützt. In diesem Erkenntnis sei die nunmehr strittige Frage nicht thematisiert worden, weil die seinerzeitigen Parteien offenbar vom Vorliegen einer Einrichtung iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL ausgegangen seien. Zudem sei ungeklärt, ob der Verwaltungsgerichtshof bei Berücksichtigung des später ergangenen Urteils des EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre. Aus diesem Urteil ergebe sich nämlich eindeutig, dass eine generelle Befreiung der in Art. 44 der DVO (EU) Nr. 282/2011 (zuvor Art. 14 DVO (EG) Nr. 1777/2005) beispielhaft aufgezählten Schulungsmaßnahmen - unabhängig davon, ob sie von einer Einrichtung erbracht werden, die vom Mitgliedstaat als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt ist - unionsrechtswidrig sei. Nur wenn eine solche Einrichtung vorliege, seien die in der zitierten VO genannten Veranstaltungen - unabhängig von ihrer Dauer - befreit. 7 Das revisionswerbende Finanzamt

bringt vor, die außerordentliche Revision sei zulässig, weil das Bundesfinanzgericht unter Missachtung des den Mitgliedstaaten in Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL 2006/112/EG eingeräumten Ermessensspielraums die Umsätze der mitbeteiligten Partei aus Berufsfortbildungskursen gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 11, Litera a, UStG 1994 als steuerfrei beurteilt habe, obwohl die mitbeteiligte Partei nicht habe nachweisen können, dass sie eine Einrichtung mit einer vom Mitgliedstaat Österreich anerkannten, den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, vergleichbaren Zielsetzung sei. Das Bundesfinanzgericht habe sich im Wesentlichen auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109, gestützt. In diesem Erkenntnis sei die nunmehr strittige Frage nicht thematisiert worden, weil die seinerzeitigen Parteien offenbar vom Vorliegen einer Einrichtung iSd Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL ausgegangen seien. Zudem sei ungeklärt, ob der Verwaltungsgerichtshof bei Berücksichtigung des später ergangenen Urteils des EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre. Aus diesem Urteil ergebe sich nämlich eindeutig, dass eine generelle Befreiung der in Artikel 44, der DVO (EU) Nr. 282 aus 2011, (zuvor Artikel 14, DVO (EG) Nr. 1777 aus 2005,) beispielhaft aufgezählten Schulungsmaßnahmen - unabhängig davon, ob sie von einer Einrichtung erbracht werden, die vom Mitgliedstaat als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt ist - unionsrechtswidrig sei. Nur wenn eine solche Einrichtung vorliege, seien die in der zitierten VO genannten Veranstaltungen - unabhängig von ihrer Dauer - befreit.

8 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet. 9 Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 sind steuerfrei: 8 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet. 9 Nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 11, Litera a, UStG 1994 sind steuerfrei:

"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;"

Art. 132 MwStSystRL 2006/112/EG lautet auszugsweise: Artikel 132, MwStSystRL 2006/112/EG lautet auszugsweise:

1. "(1) Absatz eins, Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

1. a) Litera a

...

2. i) Litera 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) ..."

Nach Art. 133 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung für private Einrichtungen davon abhängig machen, dass keine systematische Gewinnerzielungsabsicht besteht, die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen durch ehrenamtliche Personen erfolgt, behördlich genehmigte bzw. unter den Marktpreisen liegende Preise verlangt werden und keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt. Nach Artikel 133, MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung für private Einrichtungen davon abhängig machen, dass keine systematische Gewinnerzielungsabsicht besteht, die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen durch ehrenamtliche Personen erfolgt, behördlich genehmigte bzw. unter den Marktpreisen liegende Preise verlangt werden und keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

Art. 14 der mit 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 ist zu der in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG enthaltenen (inhaltlich deckungsgleichen) Vorgängerbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL ergangen und lautete: Artikel 14, der mit 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Verordnung (EG) Nr. 1777 aus 2005, des Rates vom 17. Oktober 2005 ist zu der in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG enthaltenen (inhaltlich deckungsgleichen) Vorgängerbestimmung des Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL ergangen

und lautete:

"Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG 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."

Die genannte Verordnung wurde in der Folge mit Wirksamkeit ab Juli 2011 durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG ersetzt (siehe deren Art. 64 f). Ihr Art. 44 lautet: Die genannte Verordnung wurde in der Folge mit Wirksamkeit ab Juli 2011 durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282 aus 2011, des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG ersetzt (siehe deren Artikel 64, f). Ihr Artikel 44, lautet:

"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."

10 Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass seit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1777/205 mit 1. Juli 2006 bzw. deren Nachfolgeverordnung (EU) Nr. 282/2011 für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL erfasst wird, ein Mindestumfang verbindlich festgelegt ist. Es sind dies "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." Die angeführten Schulungsmaßnahmen sind daher - unbeschadet der Regelung des Art. 133 MwStSystRL - in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen (Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 310). 10 Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2011/15/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass seit Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1777/205 mit 1. Juli 2006 bzw. deren Nachfolgeverordnung (EU) Nr. 282 aus 2011, für den Tätigkeitsbereich, der von der Befreiungsbestimmung des Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL erfasst wird, ein Mindestumfang verbindlich festgelegt ist. Es sind dies "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." Die angeführten Schulungsmaßnahmen sind daher - unbeschadet der Regelung des Artikel 133, MwStSystRL - in jedem Fall von der Befreiungsbestimmung erfasst, unabhängig davon, ob sie sich in einem Mitgliedstaat als eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit darstellen (Hinweis auf Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 6, Tz 310).

11 Das revisionswerbende Finanzamt stellt außer Streit, dass im vorliegenden Fall die organisatorischen Voraussetzungen für das Vorliegen eines schulähnlichen Betriebes vorliegen. Auch handle es sich bei der mitbeteiligten Partei zweifelsfrei um eine berufsbildende Einrichtung, die Kenntnisse berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittele. Jedoch erfülle sie keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung. Es gebe näher ausgeführte wesentliche Unterschiede hinsichtlich der Konzeption, der Zulassungsvoraussetzungen sowie hinsichtlich der Abschlussmodalitäten. Das Bundesfinanzgericht habe auf jegliche Feststellungen und Ausführungen zum Vorliegen einer Einrichtung von mit den öffentlichen Schulen vergleichbarer Zielsetzung verzichtet. Im Erkenntnis vom 21. November 2013 sei der Verwaltungsgerichtshof offenbar vom Vorliegen einer derartigen Einrichtung ausgegangen, sodass er auf das Vorliegen hier strittiger Kriterien nicht weiter habe eingehen müssen. In dem seinerzeit entschiedenen Fall sei überdies im Gegensatz zum nunmehrigen Revisionsfall eine Anerkennung der Einrichtung durch eine für den Bildungsbereich zuständige Bundesbehörde vorgelegen.

Der EuGH untersage es ausdrücklich, Bildungseinrichtungen sämtlicher privaten Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Um dieser Forderung des EuGH im Urteil vom 28. November 2013, C-319/12, nachzukommen, hätte das Bundesfinanzgericht den Nachweis einer auf gesetzlicher Grundlage oder auf der Grundlage einer Verordnung erfolgten Anerkennung der Fortbildungseinrichtung verlangen müssen, um vom Vorliegen einer "andere(n) Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung" iSd Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL ausgehen zu können.¹¹ Das revisionswerbende Finanzamt stellt außer Streit, dass im vorliegenden Fall die organisatorischen Voraussetzungen für das Vorliegen eines schulähnlichen Betriebes vorliegen. Auch handle es sich bei der mitbeteiligten Partei zweifelsfrei um eine berufsbildende Einrichtung, die Kenntnisse berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittele. Jedoch erfülle sie keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung. Es gebe näher ausgeführte wesentliche Unterschiede hinsichtlich der Konzeption, der Zulassungsvoraussetzungen sowie hinsichtlich der Abschlussmodalitäten. Das Bundesfinanzgericht habe auf jegliche Feststellungen und Ausführungen zum Vorliegen einer Einrichtung von mit den öffentlichen Schulen vergleichbarer Zielsetzung verzichtet. Im Erkenntnis vom 21. November 2013 sei der Verwaltungsgerichtshof offenbar vom Vorliegen einer derartigen Einrichtung ausgegangen, sodass er auf das Vorliegen hier strittiger Kriterien nicht weiter habe eingehen müssen. In dem seinerzeit entschiedenen Fall sei überdies im Gegensatz zum nunmehrigen Revisionsfall eine Anerkennung der Einrichtung durch eine für den Bildungsbereich zuständige Bundesbehörde vorgelegen. Der EuGH untersage es ausdrücklich, Bildungseinrichtungen sämtlicher privaten Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Um dieser Forderung des EuGH im Urteil vom 28. November 2013, C-319/12, nachzukommen, hätte das Bundesfinanzgericht den Nachweis einer auf gesetzlicher Grundlage oder auf der Grundlage einer Verordnung erfolgten Anerkennung der Fortbildungseinrichtung verlangen müssen, um vom Vorliegen einer "andere(n) Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung" iSd Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL ausgehen zu können.

12 Nach Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL sind 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 lit. i MwStSystRL geht eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss von Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 35 f, 46).¹² Nach Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL sind 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 Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL geht eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss von Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist vergleiche , EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 35 f, 46).

13 Überschreitet ein Mitgliedstaat sein Ermessen, indem er Leistungen oder Steuerpflichtige befreit, für die nach der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Befreiung objektiv nicht gewährt werden kann, kann sich der Betroffene unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL berufen, und damit erreichen, dass die Befreiung nicht auf ihn angewandt wird (vgl. EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 52). Hingegen erlaubt es Art. 168 MwStSystRL dem Steuerpflichtigen nicht, sowohl von der im nationalen Recht vorgesehenen Befreiung Gebrauch zu

machen als auch das Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch zu nehmen (vgl. Rn. 45 des soeben angeführten Urteils).¹³ Überschreitet ein Mitgliedstaat sein Ermessen, indem er Leistungen oder Steuerpflichtige befreit, für die nach der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Befreiung objektiv nicht gewährt werden kann, kann sich der Betroffene unmittelbar auf Artikel 132, Absatz eins, Litera i, MwStSystRL berufen, und damit erreichen, dass die Befreiung nicht auf ihn angewandt wird (vergleiche, EuGH vom 28. November 2013, C-319/12, MDDP, Rn. 52). Hingegen erlaubt es Artikel 168, MwStSystRL dem Steuerpflichtigen nicht, sowohl von der im nationalen Recht vorgesehenen Befreiung Gebrauch zu machen als auch das Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch zu nehmen (vergleiche, Rn. 45 des soeben angeführten Urteils).

14 Wie aus Erwägungsgrund 3 zur Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 bzw. Erwägungsgrund 5 zur Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hervorgeht, enthalten die Verordnungen spezifische Regelungen zu einzelnen Anwendungsfragen, gegenständlich zur Frage, welche konkreten Schulungsmaßnahmen als "Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung zu verstehen sind. An der Voraussetzung, dass diese Schulungsmaßnahmen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden müssen, tritt dadurch keine Änderung ein. Eine gegenteilige Aussage findet sich auch nicht in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109.¹⁴ Wie aus Erwägungsgrund 3 zur Verordnung (EG) Nr. 1777 aus 2005, bzw. Erwägungsgrund 5 zur Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282 aus 2011, hervorgeht, enthalten die Verordnungen spezifische Regelungen zu einzelnen Anwendungsfragen, gegenständlich zur Frage, welche konkreten Schulungsmaßnahmen als "Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung zu verstehen sind. An der Voraussetzung, dass diese Schulungsmaßnahmen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden müssen, tritt dadurch keine Änderung ein. Eine gegenteilige Aussage findet sich auch nicht in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013, 2011/15/0109.

15 Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfordert, dass die private Einrichtung eine mit den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt. Als Maßstab für die Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule war nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wortgleichen (Vorgänger)Bestimmung des § 6 Z 11 UStG 1972 grundsätzlich auf den Inhalt des Lehrstoffes abzustellen; dieser musste nach Umfang und Lehrziel annähernd dem von öffentlichen Schulen entsprechen (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG2, § 6 Rz 415, sowie Ruppe, UStG3, § 6 Tz 309 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Das Erfordernis des (insbesondere dem Umfang nach) vergleichbaren Lehrstoffes widerspricht - wie aufgezeigt - den angeführten Verordnungen. In unionskonformer Auslegung der nationalen Steuerbefreiung hat eine derartige Prüfung im Geltungsbereich der Verordnungen nicht stattzufinden. Der in § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 normierte Vergleich privater Bildungseinrichtungen mit öffentlichen Schulen hat durch die unionsrechtlichen Vorgaben eine Änderung erfahren, sodass davon auszugehen ist, dass schon bei Vorliegen vergleichbarer Zielsetzungen die Steuerbefreiung auch privaten Bildungseinrichtungen zu gewähren ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 310).¹⁵ Die Steuerbefreiung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 11, Litera a, UStG 1994 erfordert, dass die private Einrichtung eine mit den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausübt. Als Maßstab für die Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit einer öffentlichen Schule war nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wortgleichen (Vorgänger)Bestimmung des Paragraph 6, Ziffer 11, UStG 1972 grundsätzlich auf den Inhalt des Lehrstoffes abzustellen; dieser musste nach Umfang und Lehrziel annähernd dem von öffentlichen Schulen entsprechen (vergleiche, Melhardt/Tumpel, UStG2, Paragraph 6, Rz 415, sowie Ruppe, UStG3, Paragraph 6, Tz 309 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Das Erfordernis des (insbesondere dem Umfang nach) vergleichbaren Lehrstoffes widerspricht - wie aufgezeigt - den angeführten Verordnungen. In unionskonformer Auslegung der nationalen Steuerbefreiung hat eine derartige Prüfung im Geltungsbereich der Verordnungen nicht stattzufinden. Der in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 11, Litera a, UStG 1994 normierte Vergleich privater Bildungseinrichtungen mit öffentlichen

Schulen hat durch die unionsrechtlichen Vorgaben eine Änderung erfahren, sodass davon auszugehen ist, dass schon bei Vorliegen vergleichbarer Zielsetzungen die Steuerbefreiung auch privaten Bildungseinrichtungen zu gewähren ist vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 6, Tz 310).

16 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, im Einzelfall zu untersuchen (vgl. Urteil vom 28. November 2013, C- 319/12, MDDP, Rn. 54). Dies hat das Bundesfinanzgericht verkannt, indem es das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ohne jegliche Prüfung unterstellt hat.16 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, im Einzelfall zu untersuchen vergleiche , Urteil vom 28. November 2013, C- 319/12, MDDP, Rn. 54). Dies hat das Bundesfinanzgericht verkannt, indem es das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ohne jegliche Prüfung unterstellt hat.

17 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.17 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 15. September 2016

Gerichtsentscheidung

EuGH 62012CJ0319 MDDP VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:RA2014150003.L00

Im RIS seit

05.10.2016

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at