

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.06.2010

Geschäftszahl

2007/13/0019

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der F. KEG in W, vertreten durch Dr. Manfred C. Müllauer, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Wohllebengasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. Jänner 2007, Zl. RV/1015- W/04, betreffend u.a. Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für Schulen oder Privatlehrer nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 strittig.

Nach dem zwischen Friederike R. als persönlich haftender Gesellschafterin und Michael S. als Kommanditisten im Jahr 1997 abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag hat die beschwerdeführende KEG die Ausübung der Trainertätigkeit im sozial- und berufspädagogischen Bereich zum Unternehmensgegenstand.

Im Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung vom 24. September 2003 traf der Prüfer unter Tz. 13 die Feststellung, dass von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1999 und 2000 vom Arbeitsmarktservice (im Folgenden: AMS) im Rahmen der Durchführung eines "Vermittlungspools" erhaltene Beträge als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln seien. Die in Erfüllung des Auftrages erbrachten Leistungen stellten Maßnahmen im Bereich der Erwachsenenfortbildung und Persönlichkeitsbildung dar. "Mancher Lehrinhalt (Verfassen von Bewerbungsschreiben)" werde auch an öffentlichen Schulen angeboten. Einen weiteren Grund für die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der Einnahmen stelle die Durchführung der Bildungsmaßnahmen im Rahmen eines Personenzusammenschlusses dar. Die Einnahmen (1999 rd. 4,9 Mio. S und 2000 rd. 500.000 S) unterlägen daher entgegen der bisherigen Behandlung durch die Beschwerdeführerin der Umsatzsteuer.

In der u.a. gegen die auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 eingebrachten Berufung vertrat die Beschwerdeführerin den Standpunkt, dass es sich bei den strittigen Umsätzen um solche aus einer Tätigkeit als Privatlehrer handle. Es sei unerheblich, in welcher Rechtsform ein Unternehmen betrieben werde. Eine Einschränkung der Umsatzsteuerfreiheit auf Einzelunternehmen entspreche nicht der Rechtsprechung des EuGH. Es sei nicht einzusehen, weshalb bei den Kursen des AMS die Umsatzsteuerbefreiung für Privatlehrer ausgeschlossen sein sollte. Ein Ausdruck aus dem Internet über die Organisation des AMS und eine Kopie der Praxismappe über die Kursorganisation, welche jeder Kursteilnehmer am Kursbeginn von der Beschwerdeführerin erhalten habe, seien angeschlossen.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, dass das AMS Wien der Beschwerdeführerin die Durchführung eines "Vermittlungspool" von 5 Serien zu 100 Personen übertragen habe. Die betreuten Personen seien zum Zeitpunkt der Aufnahme in den Vermittlungspool drei bis sechs Monate arbeitslos gewesen. Der Zeitraum, in dem die Beschwerdeführerin die Betreuung der fünf Serien abzuschließen gehabt habe, sei vom AMS mit 3. Mai bis 27. November 1999 festgelegt gewesen. Die Tätigkeit sei in den Räumlichkeiten des AMS ausgeübt worden. Ziel der Betreuung der Personen sei es gewesen, diese wieder rascher in den Arbeitsmarkt einzugliedern als dies ohne Betreuung der Fall gewesen wäre. Laut Auskunft der

Gesellschafter Friederike R. und Michael S. sowie des Steuerberaters sei die beschwerdeführende KEG nur deswegen gegründet worden, weil das AMS nur an Unternehmen in Gesellschaftsform Aufträge zur Durchführung von Vermittlungspools erteilt habe. Die angebotenen Lehrinhalte kämen nach Ansicht des Betriebsprüfers weder jenen von öffentlichen Schulen noch jenen von anderen Erwachsenenbildungseinrichtungen gleich. Der überwiegende Teil des angebotenen Lehrstoffes bestehe in Persönlichkeitsbildung sowie Kommunikations- und Rhetorikausbildung. Deshalb sei im Rahmen der Betriebsprüfung die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 verneint worden. Ein weiterer Grund für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sei die Aussage in den Umsatzsteuerrichtlinien gewesen, wonach die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 nicht angewendet werden könne, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt seien.

Nachdem die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme der Betriebsprüfung eine Gegenäußerung abgegeben hatte, wies die belangte Behörde die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab.

Strittig sei - so die belangte Behörde eingangs ihrer Entscheidungsgründe - die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 auf die von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Durchführung eines Vermittlungspools für das AMS erbrachten Leistungen. Unstrittig sei die Leistungserbringung durch die Beschwerdeführerin in der Rechtsform einer KEG. Dem der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung beigelegten Konzept für den Vermittlungspool sei folgender struktureller Aufbau zu entnehmen:

"Tag 1: Informationen über Ablauf der Maßnahme (wie z. B. Inhalte)

Organisatorisches - Zeitstruktur (wie z.B. Dauer der Einheiten) Regeln aufstellen (wie z.B. Pünktlichkeit, kein Alkohol usw.) Vorstellungsrunde und Behandlung individueller Fragen Erfahrungsaustausch über erfolgreiche Bewerbungen 'aktive Bewerbungen (in Kleingruppen und im Plenum sammeln) Methoden der Entspannung

Feedback

Aufgabe bis zum nächsten Mal: Quellen für offene Stellen sammeln und persönliche Bewerbungsunterlagen mitbringen

Tag 2: Quellen für offene Stellen gemeinsam erarbeiten Bewerbungsunterlagen gemeinsam auf den neuesten Stand bringen ebenso

Blindbewerbungen

Stärken/Schwächenprofil

Anforderungen des Marktes/Qualifizierungsdefizit

Tag 3: Selbstbewusstsein

Mögliche Fragen beim Vorstellungsgespräch

Vorstellungsgespräch

Erfahrungsaustausch 'Anwendung neuer Kenntnisse'

Rollenspiel, Videotraining

Körperarbeit

Feedback

Tag 4: Erfolgserlebnisse, Enttäuschungen, Motivation

Motivationstechniken

Telefonmarketing (nach Bedarf)

Flexibilität was heißt das in der heutigen Zeit und Arbeitswelt

Feedback

Tag 5: Neue Ideen - Eigeninitiative entwickeln

Anpassung an die Anforderungen des Arbeitsmarktes

Persönliche Karriereplanung

Hereinholen von Experten

Feedback

Tag 6: Motivieren der noch verbliebenen Arbeitssuchenden Selbstbewusstsein stärken, Techniken und Methoden Arbeitsgruppenbildung auf freiwilliger, privater Basis

Maßnahmenrückblick

Feedback"

Nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - seien die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a

leg. cit. befreit. Da im Beschwerdefall keine Leistung an eine öffentliche Schule vorliege, sei zu prüfen, ob eine begünstigte Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 gegeben sei. Nicht bezweckt mit der Steuerfreistellung sei grundsätzlich die Begünstigung von Lehrinhalten, die von keiner öffentlichen Schule in vergleichbarer Weise angeboten würden. Diese Leistungen stünden nämlich auch in Konkurrenz mit den steuerpflichtigen Leistungen anderer Anbieter. Das UStG lege innerhalb des von der 6. EG-Richtlinie, 77/388/EWG, aufgestellten Rahmens fest, welche Zielsetzung eine Einrichtung verfolgen müsse, um unter die Befreiung zu fallen. Dazu sei zunächst ein schulähnlicher Betrieb erforderlich, der über die organisatorischen Voraussetzungen verfüge, um gegenüber einer größeren Zahl von Interessenten die begünstigte Tätigkeit auszuüben. Weiters müsse der Lehrstoff dem Umfang und Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen und dürfe sich nicht nur auf einen untergeordneten Teil oder auf einzelne Gegenstände beschränken. Auch sei zu beachten, dass die Unterrichtsleistung von Privatlehrern an nichtöffentlichen Schulen nur insoweit befreit sei, als es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeiner Art, berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fähigkeiten handle, wozu nach der Rechtsprechung etwa persönlichkeitsbildende Kurse oder Kurse auf dem Gebiet der Rhetorik und Kommunikation nicht zählten. Mit dem in der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 verwendeten Begriff "Privatlehrer" sei im Allgemeinen die Unterrichtserteilung durch nicht angestelltes Lehrpersonal zu verstehen. Im Sinne der Rechtsprechung des EuGH (Hinweis auf das Urteil vom 7. September 1999, C-216/97, Gregg) könnte grundsätzlich auch die Beschwerdeführerin in ihrer Rechtsform als KEG als "Privatlehrer" im Sinne der Befreiungsbestimmung anerkannt werden.

Bei der Durchführung eines "Vermittlungspool", bei dem der Inhalt unbestritten überwiegend in Persönlichkeitsbildung, Kommunikations- und Rhetorikausbildung bestehe, entspreche der Lehrstoff nach Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen. Abgesehen davon, dass jede "persönlichkeitsfördernde oder bereichernde Maßnahme natürlich auch der beruflichen Tätigkeit zu Gute kommt", dienen derartige Inhalte nicht primär der Vermittlung von Kenntnissen allgemein- oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten. Eine derartige Tätigkeit könne daher auch nicht unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 fallen. Damit gebe es auch keinen Grund, die als Vorleistungen an diese Einrichtungen erbrachten Tätigkeiten der konkreten Seminarleiter oder Vortragenden ("Privatlehrer") zu befreien. Diese Rechtslage werde durch § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 sichergestellt, "in dem eben nur jene Umsätze von Privatlehrern befreit werden, die an Schulen erbracht werden, soweit diese eben dem begünstigten Zweck dienen".

Im Ergebnis sei somit festzuhalten, dass zwar unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGH unter "Umsätzen von Privatlehrern" die Unterrichtserteilung schlechthin gemeint und es dabei gleichgültig sei, in welcher Rechtsform diese erbracht werde. Die Befreiungsbestimmung komme aber dennoch nicht zur Anwendung, weil nach der "richtlinienkonform umgesetzten österreichischen Befreiungsbestimmung im gegenständlichen Zusammenhang gefordert ist, dass der 'Privatlehrer' letztlich einer Einrichtung eine unterrichtende Leistung erbringt, die der Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Vermittlung der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten dient und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Nur 'soweit' liegt nämlich eine Schule oder Einrichtung im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 vor". Das Vorliegen dieser Voraussetzungen sei im Beschwerdefall nicht nachgewiesen worden.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde sieht sich die Beschwerdeführerin in ihrem "Recht auf Anerkennung einer Steuerbefreiung hinsichtlich der erklärten Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Z. 11a UStG und gem. § 6 Abs. 1 Z. 11b UStG verletzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen sind nach § 6 Abs. 1 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);

...

In der Beschwerde wird im Rahmen einer Verfahrensrüge vorgebracht, hätte sich die belangte Behörde "die Mühe gemacht", die Lehrpläne von berufsbildenden Schulen mit den angebotenen Lehrinhalten des AMS, welche die Beschwerdeführerin vermittelt habe, zu überprüfen, hätte die belangte Behörde feststellen müssen, dass "identische Sachverhalte vorliegen". Dass Lehrinhalte mit identem Stoffgebiet durch die Beschwerdeführerin angeboten und vorgetragen worden seien, hätte sich aus den vorgelegten Urkunden "unschwer ersehen lassen".

Auch der Umstand, dass die Lehrinhalte letztlich durch das AMS, "sohin konkret arbeitslosen Personen, welchen der Wiedereinstieg in das Berufsleben schwerfällt", angeboten worden seien, hätte der belangten Behörde zeigen müssen, dass die Kenntnisse im engeren Sinne der Berufsausübung gedient hätten. Es stehe in diesem Zusammenhang wohl außer Frage, dass das AMS öffentliche Mittel nicht zum "privaten Vergnügen der Langzeitarbeitslosen" verwende, sondern ausschließlich Fertigkeiten zu vermitteln versuche, welche die "Wiedereingliederung bzw. Berufsausübung" förderten. Alle vom AMS ("vermittelt durch die (Beschwerdeführerin)") angebotenen Lehrinhalte hätten nicht nur bei der Erlangung eines Arbeitsplatzes (z.B. bei Bewerbungsschreiben) geholfen, sondern auch im Berufsleben. Die belangte Behörde habe außer Acht gelassen, dass die Allgemeinbildung beim Gebrauch der deutschen Sprache in schriftlicher oder gesprochener Form in fast allen Berufen "vom einfachen Handwerker bis zum Akademiker wichtig und berufsförderlich" sei. Genauso verhalte es sich bei den durch die Beschwerdeführerin vermittelten "Lehrinhalten" des AMS betreffend "Kommunikation, deutsche Rechtschreibung und Grammatik". Auf Grund der mangelhaften Sachverhaltsfeststellungen sei die belangte Behörde "fälschlich zu der Ansicht gelangt, dass es sich gegenständlich um keine steuerbegünstigten Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 11a UStG bzw. gem. § 6 Abs. 1 Z. 11b UStG handelt". Hätte die belangte Behörde die Tätigkeiten "umfassend erforscht", wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, dass die getätigten Umsätze durch Leistungen erfolgt seien, "die den Umsätzen einer sonstigen Privatschule oder Einrichtung gleichzusetzen sind". Hätte die belangte Behörde die Rechtslage bei der Beurteilung des Sachverhalts, ob die Beschwerdeführerin "als Privatlehrer an einer Privatschule mit allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, zur Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt", richtig angewendet, wäre die belangte Behörde zur Überzeugung gekommen, dass die Voraussetzungen des "§ 6 Abs. 1 Z. 11a UStG und gem. § 6 Abs. 1 Z. 11b UStG im Falle der Umsatzsteuerberechnung 1999 und 2000" der Beschwerdeführerin anzuwenden gewesen wären. Auch habe die belangte Behörde keine "Würdigung der Privatschuleeigenschaft des AMS durch Lehrinhalten vergleichbarer anderer öffentlicher Schulen" vorgenommen. Die belangte Behörde habe keine Feststellungen getroffen, "welche Eigenschaft dem AMS zukommt". So sei diesbezüglich nicht geprüft worden, "ob eine begünstigte Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Zif. 11 lit. a) UStG 1994 vorliegt". Weiters seien von der belangten Behörde hinsichtlich des Umstandes, ob die beschwerdeführende KEG "als Privatlehrer anzusehen ist", keinerlei "Untersuchungen gepflogen worden".

Mit diesen Ausführungen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Soweit mit dem - teilweise nicht leicht verständlichen - Beschwerdevorbringen auch die Ansicht vertreten werden sollte, dass die in Rede stehenden Umsätze der Beschwerdeführerin schon unter dem Titel des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 steuerfrei wären, ist die Beschwerdeführerin daran zu erinnern, dass sie im Verwaltungsverfahren die Steuerbefreiung lediglich im Grunde des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 als gegeben ansah. Da auch aus dem Beschwerdevorbringen nicht hervorgeht, dass die - nach den Ausführungen des Betriebsprüfers in der Stellungnahme zur Berufung nur zur Erlangung des gegenständlichen Auftrages gegründete - beschwerdeführende KEG selbst eine private Schule unterhalten oder über die für eine "Einrichtung" im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 notwendigen organisatorischen Voraussetzungen eines schulähnlichen Betriebes (wie etwa eigene Schulräume, ein über längere Zeit feststehendes Bildungsangebot, idR auch das erforderliche Personal nach Art eines Lehrkörpers und ein Sekretariat) verfügt hätte (vgl. zu den diesbezüglichen Voraussetzungen beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 25. Februar 1997, 95/14/0126, und vom 16. Mai 2002, 96/13/0141, sowie Ruppe, UStG3, § 6 Tz 305 ff), kann außerdem schon deshalb nicht erkannt werden, dass für die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 erfüllt wären.

Das Schwergewicht der Argumentation liegt in der Beschwerde allerdings ohnedies wiederum darauf, dass die Umsätze der Beschwerdeführerin der Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 zu subsumieren seien. Dazu wäre allerdings die Leistungserbringung von Privatlehrern "an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a" erforderlich.

Dafür, dass es sich beim AMS (laut § 1 Abs. 1 AMStG, BGBl Nr. 313/1994, einem Dienstleistungsunternehmen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, dem die Durchführung der Arbeitsmarktpolitik des Bundes obliegt) um eine öffentliche Schule oder eine Privatschule handelte, ergibt sich kein Anhaltspunkt und wird dies auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Es ist aber auch nicht erkennbar, dass mit den vom AMS veranstalteten so genannten "Vermittlungspools" eine einer öffentlichen Schule im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 vergleichbare Tätigkeit in Form der Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten ausgeübt worden wäre.

Nach der dem Berufungsschriftsatz vom 16. Dezember 2003 angeschlossenen "Praxismappe" sollte mit den Kursen die Arbeitssuche "Schritt für Schritt" begleitet werden. Das im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen wiedergegebene, in den Verwaltungsakten einliegende "Konzept für den Vermittlungspool" definiert dessen Ziel damit, so genannte "Job-ready" Personen, jeweils einer bestimmten Berufsgruppe oder Branche, "durch intensivste Vermittlungsaktivitäten rasch in Beschäftigung zu bringen". Als Zielgruppe werden darin "Arbeitssuchende Personen mit einer Verweildauer von 3 bis 6 Monaten" genannt.

In der Beschwerde wird nicht vorgebracht, dass die durch die Beschwerdeführerin vermittelten "Lehrinhalte des AMS" etwa betreffend "Kommunikation, deutsche Rechtschreibung und Grammatik" nicht auf das oben definierte Ziel der Vermittlungspools, nämlich die Unterstützung Arbeitsloser bei der Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt, bezogen gewesen wären. Damit kann aber jedenfalls nicht gesagt werden, dass die in erster Linie ein bestimmtes Ziel der Arbeitsmarktverwaltung zum Ziel habenden Vermittlungspools eine öffentlichen Schulen vergleichbare Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten zum Inhalt gehabt hätten. Infolgedessen hat die Beschwerdeführerin aber auch mit der Durchführung der Vermittlungspools keine Umsätze von Privatlehrern an "Schulen im Sinne der lit.a" erbracht. Dabei kann es auch dahingestellt bleiben, ob die Beschwerdeführerin überhaupt als "Privatlehrer" im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden könnte. Unberechtigt ist in diesem Zusammenhang im Übrigen die in der Beschwerde enthaltene Rechtsrüge, die belangte Behörde habe zu Unrecht die Befreiungsbestimmung auf juristische Personen oder Personenzusammenschlüsse für nicht anwendbar erachtet, weil aus der Begründung des angefochtenen Bescheides eindeutig hervorgeht, dass die belangte Behörde der Rechtsform der Beschwerdeführerin für ihre Beurteilung unter Hinweis auf näher zitierte Judikatur des EuGH keine Bedeutung zumaß (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2004/13/0118).

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 30. Juni 2010