

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stauder Schuchter Kempf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Ing. Etzel Straße 17/3, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 27. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2021, den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2022 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Hasenöhl zu Recht:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Der Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 betreffend Umsatzsteuer 2022 wird dahingehend abgeändert, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Gemeinde ***Gemeinde1*** (im Folgenden auch „Beschwerdeführerin“) ist Erhalter der Volksschule ***Gemeinde1*** und führt diese seit dem Schuljahr 2021/22 als Ganztagesesschule, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird. Strittig ist, ob die Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und der Beschwerdeführerin somit insoweit auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 zukommt.

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 1/2022 bis 7/2022 und 9/2022 bis 1/2023 wurden vom Prüfungsorgan ua von der Beschwerdeführerin in Abzug gebrachte Vorsteuerbeträge aus einem Zubau zum Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** nicht anerkannt. Der Zubau sollte den Feststellungen des Prüfungsorgans zufolge der Nachmittagsbetreuung der Schüler dienen. Es handle sich um eine getrennte Form der Nachmittagsbetreuung (Trennung von Unterrichts- und Betreuungsteil), die nach dem Abschluss des Unterrichtes angeboten werde. Die zu betreuenden Schülergruppen könnten aus Schülern verschiedener Klassen, Schulstufen und auch verschiedenen Schulen zusammengesetzt sein. Zuständig für die Errichtung ganztägiger Schulformen, auf die ab 15 Anmeldungen ein Rechtsanspruch bestehe, sei der jeweilige Schulerhalter, bei Pflichtschulen in der Regel die Gemeinde. Die Nachmittagsbetreuung habe auf Basis von detailliert geregelten gesetzlichen Vorschriften zu erfolgen, sodass die Verpflegung und die Nachmittagsbetreuung von Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule im Rahmen der Hoheitsverwaltung erfolge und damit keinen Betrieb gewerblicher Art begründe. Entscheidend für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts Tätigkeiten im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübt, was bei gesetzlich geregelter Verpflegung und Nachmittagsbetreuung im Rahmen von ganztägig geführten Schulen nach den jeweiligen Schulorganisations- oder Pflichtschulgesetzen der Fall sei.

In der Folge wurde der Umsatzsteuerbescheid 2021 vom 5. Juli 2022 mit Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 gemäß § 299 BAO aufgehoben und wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 mit weiterem Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 mit -266.694,60 Euro neu festgesetzt. Begründend wurde dabei auf die Niederschrift vom 22. März 2023 über die Schlussbesprechung anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung verwiesen.

Mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2022 mit -681.406,25 Euro festgesetzt. Begründend wurde in dem Bescheid wie folgt ausgeführt: *„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO*

vorläufig durchgeführt. Auf die Niederschrift zur USt-Prüfung vom 22.03.2023 wird verwiesen.“
 In der Niederschrift vom 22. März 2023 über die Schlussbesprechung anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung wurde betreffend die Vorläufigkeit ausgeführt, dass für das Jahr 2022 „eine vorläufige USt-Jahreserklärung auf Basis der eingereichten UVAs erstellt“ werde.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 wurde die Umsatzsteuer für den Monat Jänner 2023 festgesetzt mit -119.509,72 Euro. Begründend wurde dabei auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 27. April 2023 erhob die Beschwerdeführerin gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses angeführten Bescheide Beschwerde und beantragte sie, die Umsatzsteuer jeweils unter Berücksichtigung des „uneingeschränkten Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit den Investitionen und Ausgaben zur Nachmittagsbetreuung festzusetzen (Vorsteuern 2021 € 1.020,00; Vorsteuern 2022 € 333.662,72; Vorsteuern 1/2023 € 4.887,19)“. Zudem stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der Begründung wurde einleitend ausgeführt, es sei unstrittig, dass die gegenständlichen Investitionen außerhalb des Schulgebäudes lägen (Aufstockung eines bestehenden Sportheimes), ausschließlich mit der Nachmittagsbetreuung von Kindern der Volksschulen ***Gemeinde1*** und ***Ort2*** in der Gemeinde ***Gemeinde1*** in Zusammenhang stünden und diese Nachmittagsbetreuung schulrechtlich in getrennter Abfolge und nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** durchgeführt werde. Daran anschließend wurden betreffend die rechtliche Würdigung des Sachverhalts zunächst ausgewählte gesetzliche Regelungen des Schulorganisationsrechts, die ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung) betreffen, wiedergegeben (insbesondere §§ 8 lit j und 8d Schulorganisationsgesetz; § 14 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995). Diese gesetzlichen Regelungen könnten den Ausführungen in der Beschwerde zufolge zwar zum verpflichtenden Angebot einer ganztägigen Schulform führen. Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, wonach ab 15 Anmeldungen ein Rechtsanspruch der Eltern auf die Errichtung einer ganztägigen Schulform bestehe, lasse sich dabei allerdings kein durchsetzbarer Rechtsanspruch der Bürgerinnen und Bürgern ableiten. Zudem liege auch bei Annahme eines verpflichtenden Leistungsangebotes keine Hoheitsverwaltung vor. So werde in § 2 Abs 5 KStG als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt das Merkmal des Annahmezwinges angeführt. An einem solchen Annahmezwang fehle es im gegenständlichen Fall, da zum Besuch der Nachmittagsbetreuung eine Anmeldung erforderlich sei. Zudem liege keine Tätigkeit vor, welche der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, da die Nachmittagsbetreuung gegenständlich nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** durchgeführt werde. Darüber hinaus würde der Umstand, dass sich die Bewilligung der

Festlegung einer Schule als ganztägige Schulform gem § 14 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 an anderen regionalen Betreuungsangeboten orientiere, ohne dass dabei eine Einschränkung auf öffentlich-rechtliche alternative Betreuungsangebote vorgenommen werde, den privatwirtschaftlichen Charakter der Betreuungsleistung belegen. Auch die Aussagen in Rz 272 der UStR 2000 würden auf eine unternehmerische Tätigkeit hindeuten, da nach der dort vertretenen Ansicht bei Erbringung einer Tagesbetreuungsleistung iSd § 8 lit j Schulorganisationsgesetz durch einen Unternehmer an eine öffentliche Schule regelmäßig eine einheitliche komplexe Leistung vorliege, bei der insgesamt der Betreuungs- und Aufsichtscharakter und nicht die Vermittlung von Kenntnissen bzw Unterrichtserteilung iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 im Vordergrund stünden. In solch einem Fall könne weder die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a noch nach lit b UStG 1994 zur Anwendung gelangen. Abschließend wurde in der Beschwerde auf Art 13 MwStSystRL und die dazu ergangene Judikatur verwiesen. So handle es sich bei den in dieser Bestimmung genannten Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies sei der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Somit würden aber angesichts der dargelegten Ausübungsmodalitäten bei der gegenständlichen Nachmittagsbetreuung keine Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ vorliegen. Zudem seien nach Art 13 MwStSystRL öffentliche Einrichtungen auch bei Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt als Unternehmer anzusehen, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nachdem die hier streitgegenständliche Nachmittagsbetreuung nicht durch LehrerInnen, sondern vom ***Verein1*** besorgt werde, liege keine tätigkeitsbezogene Vorbehaltsaufgabe vor; die Gemeinde befinde sich insoweit in einem Wettbewerb.

Am 9. August 2023 wurde von der Beschwerdeführerin bei der belangten Behörde auf deren Verlangen hin eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2022 eingereicht.

Mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 11. September 2023 wurden die Beschwerden gegen den Umsatzsteuerbescheid 2021 vom 28. März 2023 und gegen den Bescheid vom 28. März 2023 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2023 jeweils als unbegründet abgewiesen. Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 11. September 2023 wurde der vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2022 vom 28. März 2023 abgeändert und die Umsatzsteuer für das Jahr 2022 festgesetzt mit -691.984,75 Euro. In der zu den vorgenannten Beschwerdevorentscheidungen gesondert ergangenen Begründung vom 12. September 2023 wurde nach einer Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens und des Beschwerdevorbringens festgehalten, dass der Sachverhalt unstrittig sei und demnach die Beschwerdeführerin das bestehende Sportheim aufgestockt habe, um ausschließlich die Nachmittagsbetreuung für Kinder der Volksschulen ***Gemeinde1*** und ***Ort2*** in getrennter Abfolge iSd § 8 lit j Schulorganisationsgesetz, nicht durch Lehrerinnen und Lehrer,

sondern vom ***Verein1*** zu besorgen. Daran anschließend wurde der Inhalt ausgewählter schulrechtlicher Bestimmungen betreffend die Ganztageschule – insbesondere betreffend den zeitlichen Rahmen und die Inhalte der Betreuungsleistungen – zusammengefasst wiedergegeben (insbesondere §§ 6 Abs 4a und 8d SchOG, § 5 Abs 6 SchZG und die VO BGBl II 174/2015). In der darauf aufbauenden rechtlichen Würdigung wurde nach einer einleitenden Wiedergabe der einschlägigen steuergesetzlichen Bestimmungen zunächst zum in der Beschwerde ins Treffen geführten Kriterium des Annahmewangs unter Verweis auf Rsp des VwGH ausgeführt, dass der in § 2 Abs 5 KStG 1988 erwähnte Annahmewang keine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei. Es bestehe in vielen unzweifelhaft der Hoheitsverwaltung zuzuordnenden Bereichen kein Annahmewang. So gelte etwa in Österreich zwar eine allgemeine Schulpflicht, die Eltern hätten jedoch die Wahl, ihre Kinder entweder an einer öffentlichen Schule oder an einer Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht anzumelden oder ihre Kinder zu Hause, im sogenannten Heimunterricht, zu unterrichten. Trotz des somit nicht gegebenen Annahmewangs werde nicht in Abrede gestellt, dass öffentliche Schulen dem Bereich der Hoheitsverwaltung der die Schule erhaltenden Gebietskörperschaften zuzuordnen seien. Auch impliziere die gesetzliche Verpflichtung eines öffentlich-rechtlichen Schulerhalters zum Anbieten einer Nachmittagsbetreuung, sobald 15 Kinder zur Gründung einer Gruppe angemeldet sind, per se einen Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist. Darüber hinaus übersehe die Beschwerdeführerin, dass die Rechtsprechung bei der Frage, ob Hoheitsverwaltung vorliegt, danach unterscheide, wer die Leistung erbringt: Wird die Tätigkeit von einer gesetzlich normierten Körperschaft des öffentlichen Rechts erbracht, handle es sich um einen „Hoheitsbetrieb“; sollte die Tätigkeit jedoch von einem Privaten oder gar „freiwillig“ erbracht werden, sei von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen. Entsprechendes gelte für Universitäten: Bei diesen unterscheide der VwGH zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts (= Universitäten nach dem UG 2002), die gesetzlich dazu verpflichtet sind, einen wissenschaftlichen Lehr- und Forschungsbetrieb zu betreiben, einerseits und andererseits den privaten Rechtsträgern und auch den Körperschaften öffentlichen Rechts, welche freiwillig – ohne gesetzliche Verpflichtung – eine Privatuniversität iSd Universitäts-Akkreditierungsgesetzes 1999 führen. Nur bei Universitäten iSd UG 2002 sei der Rsp zufolge von Hoheitsverwaltung auszugehen. Aus Sicht der Abgabenbehörde seien diese Grundsätze aus der referierten höchstgerichtlichen Judikatur auch auf die gegenständliche Nachmittagsbetreuung anzuwenden: Die Beschwerdeführerin sei nach dem Schulorganisationsgesetz dazu verpflichtet, ab einer gewissen Anzahl an Anmeldungen eine Nachmittagsbetreuung einzurichten, somit handle es sich aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung um einen Hoheitsbetrieb. Wenn beispielsweise eine Gebietskörperschaft freiwillig, ohne gesetzlichen Zwang, oder ein privater Verein eine Nachmittagsbetreuung für die VolksschülerInnen anbieten würde, läge demgegenüber zweifelsfrei eine privatwirtschaftliche Betätigung vor, und würde die Gebietskörperschaft in diesem Beispiel einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Aus den genannten Gründen komme die

Abgabenbehörde zu dem Ergebnis, dass die Nachmittagsbetreuung von Schülerinnen und Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach den jeweiligen bundes- bzw landesgesetzlichen Regelungen keinen Betrieb gewerblicher Art begründe. Entscheidend für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit sei, dass die Beschwerdeführerin die Tätigkeiten im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen gesetzlichen Regelung ausübe. Daher spiele es keine Rolle, ob die Betreuung durch die Schule selbst oder durch Erfüllungsgehilfen – in diesem Fall durch den ***Verein1*** – erfolgt. Betreffend die Vorläufigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2022 wurde abschließend ausgeführt, dass gemäß § 200 Abs 2 BAO die vorläufige Festsetzung als endgültig zu erklären sei, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei die Umsatzsteuerjahreserklärung des Jahres 2022 eingereicht worden, somit sei die Umsatzsteuer 2022 antragsgemäß – mit der Ausnahme der nach der Ansicht des Finanzamtes nicht zulässigen Vorsteuerabzuges – veranlagt und endgültig erklärt worden.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 6. Oktober 2023 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein. Darin stellte die Beschwerdeführerin erneut einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und wies darauf hin, dass von der Abgabenbehörde übersehen worden sei, dass von ihr in den Jahren 2021, 2022 und 2023 Umsätze (Elternbeiträge) im Bereich der schulischen Nachmittagsbetreuung umsatzsteuerpflichtig behandelt worden seien und verwies die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf eine dem Vorlageantrag beiliegende Aufstellung der auf den Streitzeitraum entfallenden Umsatzsteuerbeträge.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die Akten mit Vorlagebericht vom 7. November 2023 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte eine teilweise Stattgabe der Beschwerde dahingehend, dass die von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Vorlageantrag bekannt gegebenen Einnahmen (Elternbeiträge) als nicht steuerbar behandelt werden sollen.

Mit Beschluss des BFG vom 19. Dezember 2023 wurde die Beschwerdeführerin um Übermittlung der im Streitzeitraum 2021 bis 01/2023 für die streitgegenständliche schulische Nachmittagsbetreuung geltenden Betreuungspläne iSd § 6 Abs 4a SchOG und des mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossenen Vertrages (in Kopie) ersucht.

Mit E-Mail vom 23. Jänner 2014 wurden dem Bundesfinanzgericht von der Beschwerdeführerin zwei von der Beschwerdeführerin mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossene Verträge, das von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (BMBWF) übermittelte Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1*** und die das

Schuljahr 2021/22 betreffende Bewertung des Ganztageschulkonzepts der Volksschule ***Gemeinde1*** durch die Schulaufsicht übermittelt.

Mit Beschluss des BFG vom 9. Februar 2024 wurden der belangten Behörde das E-Mail der beschwerdeführenden Partei vom 23. Jänner 2024 sowie die dieser E-Mail als Anlagen beigefügten Dokumente zur Kenntnis gebracht.

Mit Beschluss des BFG vom 5. März 2024 wurde die beschwerdeführende Partei im Hinblick auf die in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 19. März 2024 anberaumte mündliche Verhandlung ersucht, unter anderem folgende Fragen im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu beantworten:

- Die beschwerdeführende Partei wurde zunächst darauf hingewiesen, dass in der Beschwerde vorgebracht wurde, dass für die Tagesbetreuung im Rahmen der Ganztageschule Investitionen getätigt wurden, die „*außerhalb des Schulgebäudes liegen (Aufstockung des eines bestehenden Sportheimes)*“. Demgegenüber geht aus den dem BFG vorliegenden Einreichplänen hervor, dass die ergriffenen Baumaßnahmen das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** betreffen. Die beschwerdeführende Partei wurde um Aufklärung dieses nach der derzeitigen Aktenlage bestehenden Widerspruchs ersucht.
- Vor dem Hintergrund, dass in der Beschwerde neben der Volksschule ***Gemeinde1*** auch die Volksschule ***Ort2*** genannt wurde, wurde die beschwerdeführende Partei um Darlegung der Relevanz der für Schüler der Volksschule ***Ort2*** angebotenen Tagesbetreuung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ersucht.
- Zudem wurde die beschwerdeführende Partei darauf hingewiesen, dass im Falle des Vorliegens Betriebe gewerblicher Art gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 eine unechte Befreiung von der Umsatzsteuer in Betracht kommt und wurde die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang um Mitteilung ersucht, ob von ihr eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), eingereicht wurde.

Im Zuge der am 19. März 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von der beschwerdeführenden Partei dargelegt, dass es sich bei den betreffenden Baumaßnahmen um eine Aufstockung des an das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** unmittelbar angrenzenden Sportheimes handle. Weiters erklärte die beschwerdeführende Partei, dass die für Schüler der Volksschule ***Ort2*** angebotene Tagesbetreuung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ohne Relevanz sei. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), sei bereits im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen

der ***Bf1*** eingereicht worden. In Ergänzung des bisherigen Beschwerdevorbringens führte die Beschwerdeführerin zudem unter anderem aus, dass es sich beim Betrieb eines Kindergartens unstrittig um eine unternehmerische Tätigkeit handle, gleichwohl die Gemeinden auch insoweit eine landesgesetzliche Verpflichtung treffe. Zudem verwies die Beschwerdeführerin nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2014, 2010/13/0006, dem zufolge es iZm der Frage nach dem Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art ausschließlich auf die Ausübungsmodalitäten (und nicht auf das Vorliegen einer gesetzlichen Verpflichtung zur Leistungserbringung) ankomme. Die beschwerdeführende Partei beantragte die Stattgabe der Beschwerde, während die Amtspartei die teilweise Stattgabe der Beschwerde dahingehend, dass die von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Vorlageantrag bekannt gegebenen Einnahmen (Elternbeiträge) als nicht steuerbar behandelt werden sollen, beantragte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die ***Bf1*** führt die öffentliche Volksschule ***Gemeinde1*** seit dem Schuljahr 2021/22 als Ganztageschule (GTS) iSd § 8 lit j SchOG, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird.

1.2. Der Betreuungsteil wird dabei als vom Unterricht getrennt, dh ab dem Mittagessen als Nachmittagsbetreuung bzw als getrennt geführte GTS organisiert. Die Öffnungszeiten der GTS sind an Schultagen von Montag bis Freitag jeweils von 11:45 Uhr bis 17:00 Uhr.

1.3. Im Rahmen der Tagesbetreuung sind insgesamt 5 Stunden pro Woche gegenstandsbezogene Lernzeiten iSd § 8 lit j sublit aa SchOG vorgesehen, wobei die Schülergruppen so gebildet werden, dass jeder Schüler an jedem Tag seiner Tagesbetreuung eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit erhält. Individuelle Lernzeiten (§ 8 lit j sublit bb SchOG) sind nicht vorgesehen. Die restliche Tagesbetreuung besteht aus Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG, in deren Rahmen auch die Einnahme des Mittagessens durch die Schüler erfolgt.

1.4. Die Betreuung der Schüler in der gegenstandsbezogenen Lernzeit erfolgt durch Lehrer; die Betreuung der Schüler im Freizeitteil erfolgt durch Erzieher, die in einem Dienstverhältnis zum ***Verein1***, ***Verein1-Adr***, stehen. Die Tätigkeit der Erzieher erfolgt dabei auf der Grundlage einer von der ***Bf1*** mit dem ***Verein1*** getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der VS

Gemeinde1 durch den ***Verein1***“ gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten zum Gegenstand hat.

1.5. Für die Betreuung der Schüler im Freizeitteil einschließlich Verpflegung (Mittagessen) hebt die ***Bf1*** von den Personen, die für den Unterhalt der Schüler aufzukommen haben, höchstens kostendeckende pauschale Beiträge ein. Art und Umfang der Verpflegungsleistung sind dabei im Wesentlichen vorgegeben. Die Betreuungsleistung einerseits und die Verpflegungsleistung andererseits können nicht unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden, sondern geht mit der Anmeldung des Kindes zum Besuch des Betreuungsteiles zwingend eine Inanspruchnahme der Verpflegung des Kindes einher.

1.6. Die für die Betreuung der Schüler im Freizeitteil einschließlich Verpflegung eingehobenen Beiträge wurden von der ***Bf1*** im Streitzeitraum als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art XIV BGBl 1995/21), war im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen der ***Bf1*** eingereicht worden.

1.7. Die betreffenden Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Beträge an Umsatzsteuer stellen sich im Streitzeitraum wie folgt dar:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer	Summe
2021	12.227,15 Euro	1.589,53 Euro	13.816,68 Euro
2022	34.284,46 Euro	3.428,45 Euro	37.712,91 Euro
01/2023	3.810,99 Euro	381,10 Euro	4.192,09 Euro

1.8. Im Streitzeitraum hat die ***Bf1*** auf die Ganztagesesschule bezogene Aufwendungen getätigt und wurden ihr diese mit Ausweis der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt. Insbesondere hat die ***Bf1*** im Jahr 2022 zur Deckung des für die Tagesbetreuung benötigten räumlichen Bedarfs eine Aufstockung bei dem an das Gebäude der Volksschule ***Gemeinde1*** angrenzenden Sportlerheim vorgenommen.

1.9. Von der ***Bf1*** wurden in Zusammenhang mit der Ganztagesesschule im Streitzeitraum Vorsteuerbeträge in folgender Höhe geltend gemacht:

Zeitraum	2021	2022	01/2023
Vorsteuerbeträge	1.020,00 Euro	333.662,72 Euro	4.887,19 Euro

2. Beweiswürdigung

Die bei den Punkten 1.1. bis 1.3. angeführten Feststellungen beruhen auf dem aktenkundigen von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (BMBWF) übermittelten Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1***.

Die bei Punkt 1.4. angeführten Feststellungen beruhen auf dem aktenkundigen von der Beschwerdeführerin betreffend das Schuljahr 2022/23 an das BMBWF übermittelten Ganztageschulkonzept der Volksschule ***Gemeinde1*** und auf den aktenkundigen von der Beschwerdeführerin mit dem ***Verein1*** betreffend die Nachmittagsbetreuung abgeschlossene Verträgen.

Die bei Punkt 1.5. angeführten Feststellungen beruhen auf der Annahme, dass sich die Beschwerdeführerin insoweit an die einschlägigen gesetzlichen Vorgaben gehalten hat (siehe betreffend das Mittagessen Punkt 12.3. der Anlage A zur Verordnung des BMBWF über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963; siehe zur Einhebung der Elternbeiträge die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1.6.). Anhaltspunkte für ein von den gesetzlichen Vorgaben abweichendes tatsächliches Verhalten der Beschwerdeführerin sind nicht erkennbar und wurde derartiges von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auch nicht behauptet.

Die bei den Punkten 1.6. bis 1.9. angeführten Feststellungen beruhen auf dem glaubhaften, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Im Übrigen wurden sämtliche oa Feststellungen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 19. März 2024 vorgehalten bzw mit diesen erörtert und sind diese zwischen den Parteien unstrittig.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Einschlägige schulrechtliche Vorschriften

3.1.1. Führung einer Schule als ganztägige Schulform

Gemäß Art 14 Abs 6 B-VG sind Schulen Einrichtungen, in denen Schüler gemeinsam nach einem umfassenden, festen Lehrplan unterrichtet werden und im Zusammenhang mit der Vermittlung von allgemeinen oder allgemeinen und beruflichen Kenntnissen und Fertigkeiten ein umfassendes erzieherisches Ziel angestrebt wird. Öffentliche Schulen sind jene Schulen, die vom gesetzlichen Schulerhalter errichtet und erhalten werden.

Die öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen (Volksschule, Hauptschule, Sonderschule, Polytechnische Schule; vgl Art 14 Abs 6 B-VG) und die Unterstufe einer allgemeinbildenden höheren Schule können als ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird; vgl § 8 lit j SchOG) geführt werden (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12).

Die Novelle zum Schulorganisationsgesetz (SchOG; BGBl 512/1993) hatte – gemeinsam mit Novellen zum Schulunterrichtsgesetz (SchUG; BGBl 514/1993), zum Pflichtschulerhaltungs-Grundsatzgesetz (BGBl 515/1993) und zum Schulzeitgesetz 1985 (BGBl 516/1993) – die bis dahin als Schulversuche erprobten Formen von Nachmittagsbetreuungen in das Regelschulwesen übergeführt. Dabei wurde den beiden Schulversuchsmodellen der Ganztagsschule einerseits und der Tagesheimschule andererseits durch die neue Form der ganztägigen Schulform mit verschränkter oder mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil Rechnung getragen (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 11 f).

Mit der Novelle zum SchOG BGBl I 91/2005 wurde das zum damaligen Zeitpunkt bestehende Angebot an ganztägigen Schulformen als „Schule mit Tagesbetreuung“ ausgebaut und wurde in der Grundsatzbestimmung des § 8d Abs 3 SchOG verankert, dass die Festlegung der Standorte von ganztägigen Schulformen nunmehr nach dem Bedarf der Erziehungsberechtigten zu erfolgen hat, wobei jedenfalls ab einer Zahl von 15 zur Tagesbetreuung angemeldeten Schülern das Angebot der ganztägigen Schulform nach Maßgabe der räumlichen Gegebenheiten verpflichtend bestand (vgl dazu ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 13).

Gemäß § 8d Abs 3 SchOG idGF (Grundsatzbestimmung) dürfen die Schüler auch klassen-, schulstufen- und sogar schulübergreifend zusammengefasst werden, wobei der Systematik des Gesetzes folgend zunächst eine klassen-, dann eine schulstufen-, dann eine schul- und erst dann eine schulartenübergreifende Führung anzustreben ist (vgl ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 6). Wenngleich dabei nach wie vor ab einer Mindestanzahl von 15 Anmeldungen jedenfalls eine Tagesbetreuung zu führen ist, ist dies nach der aktuell geltenden Rechtslage auch bereits

ab 12 angemeldeten Schülern verpflichtend, wenn bei Ausnützen aller gesetzlich vorgesehenen Möglichkeiten der übergreifenden Führung eine Betreuungsgruppe sonst nicht zustande käme (vgl dazu ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 6 f).

3.1.2. Konzept der schulischen Tagesbetreuung

Gemäß § 8d Abs 1 SchOG sind ganztägige Schulformen in einen Unterrichtsteil und einen Betreuungsteil gegliedert. Diese können in getrennter oder verschränkter Abfolge geführt werden. Für die Führung einer Klasse mit verschränkter Abfolge des Unterrichts- und des Betreuungsteiles ist erforderlich, dass alle Schüler einer Klasse am Betreuungsteil während der ganzen Woche angemeldet sind sowie dass die Erziehungsberechtigten von mindestens zwei Dritteln der betroffenen Schüler und mindestens zwei Drittel der betroffenen Lehrer zustimmen; in allen übrigen Fällen sind der Unterrichts- und Betreuungsteil getrennt zu führen. Bei getrennter Abfolge dürfen die Schüler für den Betreuungsteil in klassen-, schulstufen- oder schulübergreifenden Gruppen zusammengefasst werden; der Betreuungsteil darf auch an einzelnen Nachmittagen der Woche in Anspruch genommen werden.

Gemäß § 8 lit j SchOG besteht die Tagesbetreuung (Betreuungsteil) aus folgenden Bereichen:

- aa) gegenstandsbezogene Lernzeit, die sich auf bestimmte Pflichtgegenstände bezieht und durch Lehrer zu besorgen ist,
- bb) individuelle Lernzeit, die durch Lehrer, Erzieher oder Erzieher für die Lernhilfe zu besorgen ist, sowie
- cc) jedenfalls Freizeit (einschließlich Verpflegung), die durch Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation zu besorgen ist.

Bei ganztägigen Schulformen bildet der Betreuungsplan einen Teil des Lehrplanes. Die mengen- bzw stundenmäßige Festlegung der Bereiche der Tagesbetreuung erfolgt daher gemäß § 6 Abs 4a SchOG durch den jeweiligen Lehrplan der betreffenden Schulart und ist durch schulautonome Lehrplanbestimmungen abänderbar (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2). Dabei können – wie im gegenständlichen Beschwerdefall – auch ausschließlich gegenstandsbezogene oder ausschließlich individuelle Lernzeiten vorgesehen werden (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Gemäß § 6 Abs 4a SchOG ist in den für die Lernzeiten sowie für den Freizeitteil ganztägiger Schulformen festzusetzenden Betreuungsplänen festzulegen, dass die Lernzeiten jedenfalls der Bearbeitung von Hausübungen, der Festigung und Förderung der Unterrichtsarbeit im Unterrichtsteil und der individuellen Förderung der Kinder dienen, nicht jedoch der Erarbeitung neuer Lehrinhalte. Im Freizeitteil sind jedenfalls kreative, künstlerische, musische und sportliche Begabungen sowie die Aneignung von sozialen Kompetenzen und die

Persönlichkeitsentfaltung zu fördern. Die gegenstandsbezogene Lernzeit hat grds wöchentlich zwei bis vier Stunden zu umfassen. Die Festlegung der Zeiteinheiten für Lernzeiten und Freizeit hat so zu erfolgen, dass in der Freizeit unter Hinzuziehung der im Unterrichtsteil vorgesehenen Wochenstunden im Pflichtgegenstand „Bewegung und Sport“ fünf Bewegungseinheiten, die nach Möglichkeit gleichmäßig auf die Woche zu verteilen sind, gewährleistet sind.

Der Betreuungsplan für ganztägige Schulformen betreffend Volksschulen ist in der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen (StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963) unter Punkt 12 festgelegt. Betreffend Konzept und Planung der GTS (Punkt 12.1. *leg cit*) wird dort unter anderem ausgeführt, dass das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen und in einem standortspezifischen Konzept der GTS festzuhalten sind. Betreffend die Abstimmung zwischen Unterrichts- und Betreuungsteil wird dort zunächst in zeitlicher Hinsicht ausgeführt, dass zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung besteht. Betreffend die inhaltliche Abstimmung zwischen Unterrichts- und Betreuungsteil wird ausgeführt, dass bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schülerinnen und Schüler sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils erfolgt. Aufgabenstellungen aus dem Unterrichtsteil (Hausübungen) sind in Absprache zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und des Betreuungsteils (Lernzeit) grundsätzlich so zu stellen, dass sie nach Möglichkeit während der Lernzeit erledigt werden können.

Gemäß § 1 Schulunterrichtsgesetz (SchUG) gilt das SchUG für die öffentlichen und die mit dem Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Schulen der im Schulorganisationsgesetz geregelten Schularten (mit Ausnahme deren in Semester gegliederte Sonderformen) und gilt dieses somit grundsätzlich auch für die ganztägigen Schulformen iSd § 8 lit j SchOG (zu den – im Beschwerdefall nicht anwendbaren – Ausnahmen siehe *Hofstätter/Spreitzhofer/Taschner*, Schulgesetze § 1 SchUG [Stand 29.12.2022, rdb.at] Anm 4).

3.1.3. Betreuungsorgane und deren Aufgaben

Während die gegenstandsbezogene Lernzeit, die vornehmlich dem Wiederholen des durchgenommenen Lehrstoffes dient, dem Lehrpersonal vorbehalten ist (vgl § 8 lit j sublit aa SchOG; ErläutRV 1209 BlgNR XXIV. GP 3), kann die individuelle Lernzeit sowohl durch Lehrer als auch durch Erzieher oder Erzieher für die Lernhilfe besorgt werden (vgl § 8 lit j sublit bb SchOG).

Die Freizeitbetreuung kann gem § 8 lit j sublit cc SchOG durch Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation (siehe Schulische-Freizeit-Betreuungsverordnung 2017, BGBl II 2017/374), besorgt werden. Diese Personen müssen nicht in einem Dienstverhältnis zum Schulerhalter stehen, um in der Freizeitbetreuung eingesetzt werden zu können. Sie können somit – wie im vorliegenden Beschwerdefall – auch in einem Dienst- oder sonstigen Rechtsverhältnis zu einer anderen physischen oder juristischen Person stehen (zB auch als Mitglied eines Vereins), welche sich dem Schulerhalter gegenüber zur Besorgung der Erziehungs- und Betreuungsaufgaben im Freizeitteil an ganztägigen Schulformen verpflichtet (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2 f). Die betreffenden Personen unterstehen allerdings bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben (siehe dazu sogleich im Folgenden) – ebenso wie jene im Betreuungsteil eingesetzten Betreuungspersonen, die Bedienstete einer Gebietskörperschaft oder eines Gemeindeverbandes sind – dem Weisungsrecht des Schulleiters gem § 56 SchUG (vgl § 13 Abs 2a und § 42 Abs 2a iVm § 56 Abs 2 SchOG; vgl auch ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 2 f).

Die in § 51 Abs 3 SchUG normierte Aufsichtspflicht des Lehrers trifft auch im Betreuungsteil tätige Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation; dies insoweit, als § 51 Abs 3 SchUG den Betreuungsteil betrifft (vgl §§ 55a Abs 2 letzter Satz und 55b Abs 2 letzter Satz SchUG).

Lehrer haben im Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen in eigenständiger und verantwortlicher Erziehungsarbeit die in § 2 Abs 3 SchOG grundgelegte Aufgabe (Erziehungsarbeit) zu erfüllen (§ 17 Abs 1 SchUG).

Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation haben an ganztägigen Schulformen das Recht und die Pflicht, an der Gestaltung des Betreuungsteiles unter Bedachtnahme auf freizeitpädagogische Erfordernisse mitzuwirken. Ihre Hauptaufgabe ist die dem § 2 Abs 3 SchOG entsprechende Erziehungsarbeit. Darüber hinaus haben sie außer den erzieherischen Aufgaben insbesondere auch die mit ihrer Erzieherstätigkeit verbundenen administrativen Aufgaben zu übernehmen (vgl §§ 55a und 55b SchUG).

Gemäß § 2 Abs 3 SchOG ist durch die Erziehung im Betreuungsteil ganztägiger Schulformen zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen.

Gemäß § 2 Abs 1 SchOG hat die österreichische Schule die Aufgabe, an der Entwicklung der Anlagen der Jugend nach den sittlichen, religiösen und sozialen Werten sowie nach den

Werten des Wahren, Guten und Schönen durch einen ihrer Entwicklungsstufe und ihrem Bildungsweg entsprechenden Unterricht mitzuwirken. Sie hat die Jugend mit dem für das Leben und den künftigen Beruf erforderlichen Wissen und Können auszustatten und zum selbsttätigen Bildungserwerb zu erziehen. Die jungen Menschen sollen zu gesunden und gesundheitsbewussten, arbeitstüchtigen, pflichttreuen und verantwortungsbewussten Gliedern der Gesellschaft und Bürgern der demokratischen und bundesstaatlichen Republik Österreich herangebildet werden. Sie sollen zu selbständigem Urteil, sozialem Verständnis und sportlich aktiver Lebensweise geführt, dem politischen und weltanschaulichen Denken anderer aufgeschlossen sein sowie befähigt werden, am Wirtschafts- und Kulturleben Österreichs, Europas und der Welt Anteil zu nehmen und in Freiheits- und Friedensliebe an den gemeinsamen Aufgaben der Menschheit mitzuwirken.

Gemäß § 47 Abs 1 erster Satz SchUG hat der Lehrer im Rahmen der Mitwirkung der Schule an der Erziehung der Schüler (§ 2 SchOG) in seiner Unterrichts- und Erziehungsarbeit die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein können. Gemäß § 47 Abs 1 letzter Satz SchUG gilt dies auch für Erzieher und Freizeitpädagogen im Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen.

Gemäß § 8 Abs 1 der Schulordnung (Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst vom 24. Juni 1974 betreffend die Schulordnung, BGBl 1974/373 in der zuletzt durch BGBl II 2020/256 geänderten Fassung) sind im Rahmen des § 47 Abs 1 SchUG folgende Erziehungsmittel anzuwenden:

- a) bei positivem Verhalten des Schülers: Ermutigung, Anerkennung, Lob, Dank;
- b) bei einem Fehlverhalten des Schülers: Aufforderung, Zurechtweisung, Erteilung von Aufträgen zur nachträglichen Erfüllung versäumter Pflichten, beratendes bzw belehrendes Gespräch mit dem Schüler, beratendes bzw belehrendes Gespräch unter Beiziehung der Erziehungsberechtigten, Verwarnung.

3.1.4. Pflichten der Schüler

Schüler, die zum Betreuungsteil angemeldet sind (siehe dazu Punkt 3.1.5), haben diesen gem § 43 Abs 1 SchUG – ebenso wie den Unterricht – regelmäßig und pünktlich zu besuchen (siehe auch § 2 Abs 2 Z 4a der Schulordnung). Dabei sind die Schüler gemäß § 43 Abs 1 SchUG auch verpflichtet, durch ihre Mitarbeit und ihre Einordnung in die Gemeinschaft der Klasse und der Schule an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule (§ 2 SchOG; siehe dazu oben unter Punkt 3.1.3) mitzuwirken und haben sie die Schulordnung bzw die Hausordnung einzuhalten.

Das Fernbleiben vom Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen ist gemäß § 45 Abs 7 SchUG nur zulässig bei gerechtfertigter Verhinderung iSd § 45 Abs 2 und Abs 3 leg cit, bei Erlaubnis zum Fernbleiben, die aus vertretbaren Gründen vom Schulleiter oder Leiter des Betreuungsteiles zu erteilen ist, und auf Verlangen der Erziehungsberechtigten, wenn es sich um Randstunden handelt, die Freizeiteinheiten sind.

3.1.5. An- und Abmeldung vom Betreuungsteil

Der Besuch des Betreuungsteiles ganztägiger Schulformen bedarf einer Anmeldung. Diese kann anlässlich der Anmeldung zur Aufnahme in die Schule, bei schul- und schulartenübergreifendem Besuch des Betreuungsteiles jedoch zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Aufnahme in die Schule, sowie innerhalb einer vom Schulleiter einzuräumenden Frist von mindestens drei Tagen und längstens einer Woche (wobei diese Frist einen Sonntag einzuschließen hat) erfolgen; nach dieser Frist ist eine Anmeldung zulässig, wenn dadurch keine zusätzliche Gruppe erforderlich ist (§ 12a Abs 1 Z 1 lit a SchUG). Bei verschränkter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteiles kann sich die Anmeldung dabei nur auf alle Schultage erstrecken und gilt die Anmeldung für die Dauer des Besuches der betreffenden Schule (§ 12a Abs 1 Z 2 lit b und lit c SchUG). Bei getrennter Abfolge des Unterrichts- und des Betreuungsteiles kann sich die Anmeldung auf alle Schultage oder auf einzelne Tage einer Woche beziehen und gilt nur für das betreffende Unterrichtsjahr (§ 12a Abs 1 Z 1 lit b und lit c SchUG).

Eine Abmeldung vom Betreuungsteil kann während des Unterrichtsjahres – abgesehen vom Vorliegen besonders berücksichtigungswürdiger Gründe – nur zum Ende des ersten Semesters erfolgen (§ 12a Abs 2 SchUG).

3.1.6. Beiträge

Bei den Lernzeiten erfolgt eine Finanzierung durch den Bund im Ausmaß von fünf vollwertigen Lehrerstunden und unterliegen die Lernzeiten der allgemeinen Schulgeldfreiheit im Sinne des § 5 SchOG sowie des § 14 Pflichtschülerhaltungs-Grundsatzgesetz (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) wird vom Schulerhalter ein (höchstens kostendeckender) Beitrag eingehoben. Die Höhe dieses Beitrages richtet sich je nach gewählter Form bzw gewählten Tagen der Betreuung gemäß den Vorschriften der Verordnung über Beiträge für Schülerheime und ganztägige Schulformen, BGBl 428/1994, für Bundesschulen und gemäß den jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften für die Pflichtschulen (vgl ErläutRV 975 BlgNR XXII. GP 12 f).

Gemäß § 45 Abs 1 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 ist der Besuch der Schulen mit Ausnahme der Inanspruchnahme eines Schülerheimes sowie des Freizeitteiles ganztägiger Schulformen (§ 1 Abs 3 lit f sublit cc leg cit) für alle Schüler unentgeltlich.

Gemäß, § 45 Abs 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 hat der gesetzliche Schulerhalter zur Bestreitung der ihm durch den Betrieb einer ganztägigen Schulform erwachsenden Kosten im Freizeitteil von den Personen, die für den Unterhalt der Schüler aufzukommen haben, einen tunlichst kostendeckenden Beitrag einzuheben. Dieser Beitrag stellt ein zivilrechtliches Entgelt dar und ist dieser tarifmäßig festzusetzen, wobei unter Berücksichtigung der Vermögens-, Einkommens- und Familienverhältnisse des Beitragspflichtigen auch Ermäßigungen vorzusehen sind. Ebenso können für die Tagesbetreuung Lern- und Arbeitsmittelbeiträge eingehoben werden. Ein mehr als kostendeckender Beitrag ist nicht zulässig. Die Bildungsdirektion hat durch Verordnung Richtlinien für die Einhebung der Beiträge, deren Höhe und soziale Staffelung zu erlassen.

3.2. Nichtvorliegen eines Betriebs gewerblicher Art

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs 3 UStG 1994. Diese Bestimmung lautet auszugsweise:

„(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. ...“

Der verwiesene § 2 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 2 (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

– wirtschaftlich selbständig ist und

– ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

– zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

– nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

...

(5) Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. ...“

Nach Art 2 Abs 1 Buchstaben a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL), welcher Art 2 Nr 1 der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. RL) entspricht, unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Nach Art 9 Abs 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 1 der 6. RL entspricht) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Unterabsatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Die wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art 9 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 2 der 6. RL entspricht) alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Nach Art 13 Abs 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL (der Art 4 Abs 5 Unterabsatz 1 der 6. RL entspricht) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende (vgl zB VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222, Rn 20 mwN).

Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art 13 Abs 1 der MwStSystRL (entspricht Art 4 Abs 5 der 6. RL) die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl zB VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; 29.1.2014, 2010/13/0006).

Dabei ist zu beachten, dass die nach der Judikatur des EuGH ausschlaggebenden „konkreten Ausübungsmodalitäten“ nicht etwa den Gegenstand und die Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung betreffen (vgl zB EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Pública*, Rn 19, und VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203, mwN). Entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 4.2.2009, 2006/15/0220).

An derartigen hoheitlichen Befugnissen mangelt es der Rsp des VwGH zufolge etwa bei einer Nachmittagsbetreuung von Volksschulkindern in einem von einer Gemeinde betriebenen „Schülerhort“. Durch die allgemeine Zugänglichkeit eines Hortbetriebes allein werde damit eine Gemeinde den Ausführungen des VwGH zufolge noch nicht in Ausübung hoheitlicher Gewalt tätig (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; vgl bspw auch OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s, wonach eine Gemeinde beim Betrieb eines Kindergartens nach dem VlbG KGG [LGBI 2008/52 idF LGBI 2013/44] auch bei der Betreuung der nach § 13b Abs 1 lit a VlbG KGG besuchspflichtigen Kinder nicht in Vollziehung der Gesetze, sondern im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig werde, da es der Gemeinde dabei an hoheitlichen Befugnissen fehle).

Betreffend das im Beschwerdefall bedeutsame öffentliche Schulwesen ist in diesem Zusammenhang zunächst festzuhalten, dass in der Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen nach einhelliger Lehre ein Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch den jeweiligen gesetzlichen Schulerhalter zu erblicken ist und insoweit aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein Hoheitsbetrieb vorliegt (vgl zB *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ [2014] Rz 926; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ [2018] § 2 Rz 223; *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 2 [Stand 1.12.2021, rdb.at] Rz 283 Stichwort „Schule“).

Auch der zum Amtshaftungsrecht (AHG) ergangenen stRsp des OGH zufolge wird die in Vollziehung des Schulunterrichtsgesetzes (SchUG) erfolgende Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen hoheitlich ausgeübt (vgl zB OGH 24.11.2015, 1 Ob 203/15g, mwN). Die Erteilung des Unterrichts bleibt der Rsp des OGH zufolge auch dann hoheitliche Tätigkeit, wenn keine Schulpflicht mehr besteht und eine (höhere) Schule (oder Universität) freiwillig und ohne Androhung von Zwang besucht wird (vgl OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s).

Hoheitlich ausgeübt wird allerdings nicht nur die Unterrichtserteilung; vielmehr werden Lehrer der stRsp des OGH zufolge auch bei der Erziehungsarbeit, zu der auch die Beaufsichtigung der Schüler gehört, hoheitlich tätig (vgl RIS-Justiz RS0049933). Lehrer üben somit auch bei der Beaufsichtigung der Schüler öffentliche Gewalt aus und gehört dazu unter anderem auch die ihnen obliegende Fürsorge bei der Ausspeisung, die in der Schule vorgenommen wird (vgl RIS-Justiz RS0045703).

Wie aus den obigen Ausführungen unter Punkt 3.1 hervorgeht, erfolgt die im Beschwerdefall streitgegenständliche Tagesbetreuung im Rahmen der Ganztageschule („Betreuungsteil“) in Vollziehung des SchUG (vgl insb § 1 leg cit) und ist die Hauptaufgabe der die Tagesbetreuung besorgenden Organe – unabhängig davon, ob es sich um Lehrer, Erzieher, Erzieher für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation handelt – in der dem § 2 Abs 3 SchOG entsprechenden Erziehungsarbeit zu erblicken. Durch diese ist zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen (vgl dazu insbesondere die Ausführungen unter Punkt 3.1.3) und haben die den Betreuungsteil besorgenden Organe dabei die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein können (siehe dazu Punkt 3.1.3). Hinzukommt, dass die Schüler auch beim Besuch des Betreuungsteils der Aufsicht (§ 51 Abs 3 SchUG) der verantwortlichen Betreuungsorgane unterstehen und die zum Betreuungsteil angemeldeten Schüler eine Anwesenheitspflicht und die Verpflichtung zur Mitwirkung an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule trifft (siehe dazu Punkt 3.1.4).

Die gegenständliche Betreuung der Schüler umfasst somit insbesondere im Hinblick auf die dabei erfolgende Erziehungsarbeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass auch der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die in Wahrnehmung der Aufgaben der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen tätigen Personen mit Aufgaben der Hoheitsverwaltung betraut sind (vgl ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 3; siehe dazu weiterführend auch unten in diesem Abschnitt).

Vor diesem Hintergrund begründet entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei aber bei einer Ganztageschule nicht nur der Unterrichtsteil, sondern auch der

streitgegenständliche Betreuungsteil eine hoheitliche Tätigkeit des gesetzlichen Schulerhalters (vgl etwa auch OGH 27.3.2014, 1 Ob 29/14t, wonach ein Unfall eines Schülers in der sog „Freizeit“ in einer Höheren Internatsschule [des Bundes] als dem AHG unterliegend zu qualifizieren sei, *„zumal der Schüler aufsichtsweiser Überwachung durch die Schulleitung mit der von den Erziehern ausgehenden Autorität und dementsprechender Abhängigkeit unterstand, das Verlassen des Internats nur nach Abmeldung möglich war und ein verantwortlicher Erzieher permanent anwesend, jedenfalls aber erreichbar sein musste“*).

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die in Wahrnehmung der Aufgaben der Freizeitbetreuung gem § 8 lit j sublit cc SchOG tätigen Personen im gegenständlichen Beschwerdefall nicht in einem Dienstverhältnis zum Schulerhalter stehen, sondern zum ***Verein1***. Wie aus den Ausführungen unter Punkt 3.1.3 hervorgeht, unterstehen diese Personen den dienstlichen und fachlichen Anordnungen der Schulleitung gem § 56 Abs 2 SchUG (Dienst- und Fachaufsicht). Dies wird in den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 448 BlgNR XXV. GP 3) damit begründet, dass bei *„einer Betrauung von Privaten mit Aufgaben der Hoheitsverwaltung [...] sichergestellt sein [muss], dass die staatlichen Verwaltungsorgane deren Verhalten steuern können (etwa durch eine Weisungsbindung). Die Anwendung von § 56 Abs. 2 Schulunterrichtsgesetz soll die notwendige Steuerungsmöglichkeit (der Schulleitung sowie der Schulbehörden des Bundes und der Länder) gewährleisten.“* Das im Betreuungsteil eingesetzte Fachpersonal ist – unabhängig von der dienstrechtlichen Stellung – funktionell als Bundesorgan tätig (vgl Stelzmüller, Schulische Tagesbetreuung, S & R 2/2005, 8 [10]; vgl auch RIS-Justiz RS0022978, wonach allgemein ein Lehrer bei Erfüllung der ihm nach dem Schulunterrichtsgesetz obliegenden Aufgaben – ohne Rücksicht auf seine dienstrechtliche Stellung – funktionell stets für den Bund tätig wird). Auch das im Beschwerdefall vom ***Verein1*** an den Schulerhalter überlassene Fachpersonal wird somit in der Hoheitsverwaltung tätig und ändert die vom Schulerhalter mit dem ***Verein1*** getroffene privatrechtliche Vereinbarung folglich nichts daran, dass auch in der Freizeitbetreuung gem § 8 lit j sublit cc SchOG ein Tätigwerden „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ zu erblicken ist. Ein Unterschied zwischen der im gegenständlichen Beschwerdefall vorliegenden ganztägigen Schulform mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil und jener mit verschränkter Abfolge besteht in diesem Zusammenhang im Übrigen nicht.

Soweit die beschwerdeführende Partei vor dem Hintergrund, dass der Besuch der Tagesbetreuung einer Anmeldung bedarf und die Anmeldung bei der vorliegenden ganztägigen Schulform mit getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil auch auf einzelne Tage einer Woche beziehen kann (siehe dazu Punkt 3.1.5), das Fehlen eines Annahmewanges ins Treffen führt, ist dem zu entgegnen, dass der Annahmewang zwar ein bedeutsames Kennzeichen, aber nicht das einzige Merkmal der hoheitlichen Tätigkeit ist (vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0239); entscheidend ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht, ob die Ausübung dieser Tätigkeit das – im gegenständlichen Beschwerdefall nach der Maßgabe obiger Ausführungen zu bejahende – Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die

Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 4.2.2009, 2006/15/0220). Der Annahmezwang ist aber schon nach der Rsp zum Körperschaftsteuerrecht (bloß) ein wichtiges Indiz, letztlich aber weder eine hinreichende noch eine notwendige Bedingung für das Vorliegen öffentlicher Gewalt (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Rz 182 unter Verweis auf RFH 3.6.1939, RStBl 1186). Der Betrieb einer KÖR kann – wie sich aus dem in § 2 Abs 5 KStG 1988 verwendeten Wort „insbesondere“ ergibt – auch dann überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, wenn kein Annahmezwang gegeben ist (vgl nochmals *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Rz 182; hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auch auf die bereits oben in diesem Abschnitt angeführte Rsp des OGH, der zufolge die Unterrichtserteilung auch dann hoheitliche Tätigkeit bleibt, wenn keine Schulpflicht mehr besteht und eine [höhere] Schule [oder Universität] freiwillig und ohne Androhung von Zwang besucht wird [OGH 22.10.2015, 1 Ob 183/15s]).

Abschließend ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass auch die Ausspeisung der den Betreuungsteil besuchenden Schüler dem Hoheitsbereich zuzurechnen ist und damit im Beschwerdefall auch insoweit kein Betrieb gewerblicher Art begründet wird. Dies aufgrund nachstehender Erwägungen:

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Sollte eine Leistungseinheit anzunehmen sein, so richten sich die umsatzsteuerlichen Folgen dieser einen (einzigen) Leistung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw im Falle von Haupt- und Nebenleistung nach der Hauptleistung (vgl VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei bzw mehrere Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059). Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher – wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist – zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091; 27.2.2014, 2012/15/0044, mwN). Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl VwGH 22.11.2018, Ra 2017/15/0091; 24.3.2009, 2006/13/0150).

Das den den Betreuungsteil besuchenden Schülern zukommende Mittagessen ist laut dem für Volksschulen geltenden Lehrplan Teil der Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG und besteht aus

einem altersgerechten, gesunden, wenn möglich regionalen und biologischen, Speisenangebot. Aspekte der Ernährungspädagogik sind in dieser Betreuungsphase zu berücksichtigen (vgl Punkt 12.3. der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963). Es entspricht dem Konzept der Ganztageschule, dass sich die für den Betreuungsteil angemeldeten Schüler bis zu deren Schließung – die im vorliegenden Fall jeweils um 17:00 Uhr erfolgt – durchgängig unter der Obhut von der Schule zuzurechnendem Fachpersonal befinden und die Schüler dabei durchgängig eine Anwesenheitspflicht trifft. Dies schließt auch die für das Mittagessen vorgesehene Zeit ein, die – wie bereits erwähnt – Teil der Freizeit iSd § 8 lit j sublit cc SchOG ist. Im Unterschied zu anderen Formen der Nachmittags-Kinderbetreuung, bei denen die Kinder bzw deren Erziehungsberechtigte die Möglichkeit haben, zwischen dem Ende des Schulunterrichts und dem Beginn der Nachmittagsbetreuung selbst für eine hinreichende Verpflegung der Kinder Sorge zu tragen, ist bei der Ganztageschule – aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher – die vom gesetzlichen Schulerhalter zu besorgende Verpflegung der Schüler geradezu erforderlich, um die Betreuungsleistung konsumieren zu können. Die Verpflegung der Schüler dient dazu, die Hauptleistung des Leistungserbringers, nämlich die bis zum späten Nachmittag andauernde Betreuungsleistung, überhaupt in Anspruch nehmen zu können. Es ist davon auszugehen, dass – wiederum aus der Sicht der Durchschnittsverbraucher – die Betreuung der Schüler im Vordergrund steht und die Verpflegungsleistungen im Rahmen einer einheitlichen Leistung als Nebenleistungen zur (hoheitlichen) Hauptleistung erbracht werden (vgl zB auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 888, denen zufolge bei von kirchlichen Körperschaften öffentlichen Rechts angebotenen Exerzitienkursen die Unterbringung und Verpflegung als Nebenleistung zur hoheitlichen Hauptleistung betrachtet werden; vgl bspw auch VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044, zur Vollpensionsverpflegung an Bord des Schiffes bei Kreuzfahrten).

3.3. Nichtvorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen

Nach Art 13 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Aus der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Bestimmung ergibt sich ua, dass damit auf den Fall abgestellt wird, dass diese Einrichtungen Tätigkeiten ausüben, die – im Wettbewerb mit ihnen – gleichzeitig auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden können. Damit soll gewährleistet werden, dass Letztere nicht dadurch benachteiligt werden, dass sie besteuert werden, während dies bei den genannten Einrichtungen nicht der Fall ist (vgl EuGH 25.3.2010,

C- 79/09, *Kommission/Niederlande*, Rn 90 mwN). Aber auch Wettbewerbsverzerrungen zulasten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts (insbesondere im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuerabzug) sind zu berücksichtigen (vgl. EuGH 4.6.2009, C-102/08, *SALIX*, Rn 76).

Zudem ist die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen Markt im Besonderen bezieht, und in Bezug nicht nur auf den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein theoretisch ist (vgl. EuGH 19.1. 2017, C-344/15, *National Roads Authority*, Rn 41). Die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, kann dabei nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden (vgl. EuGH 16.9.2008, C- 288/07, *Isle of Wight Council*, Rn 64).

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgt die Betreuung der Schüler im Freizeitteil durch Erzieher, die in einem Dienstverhältnis zum ***Verein1*** stehen, auf der Grundlage einer von der ***Bf1*** als gesetzlichem Schulerhalter mit diesem Verein getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der VS ***Gemeinde1*** durch den ***Verein1***“ gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten zum Gegenstand hat. Wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, werden die vom ***Verein1*** bereitgestellten Erzieher dabei unabhängig von ihrer dienstrechtlichen Stellung funktionell als Bundesorgane tätig und unterstehen sie dabei der Dienst- und Fachaufsicht der Schulleitung (siehe dazu unter Punkt 3.1.3 und unter Punkt 3.2).

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Besorgung der Betreuung der Schüler im Betreuungsteil iSd § 8 lit j SchOG obliegt alleine dem die Ganztagesesschule betreibenden gesetzlichen Schulerhalter. Bedient er sich zur Erfüllung der ihm zukommenden Aufgabe der Leistungen eines privaten Wirtschaftsteilnehmers, wobei – wie oben dargelegt wurde – die Letzt- und Gesamtverantwortung beim gesetzlichen Schulerhalter verbleibt, erweist sich die von der beschwerdeführenden Partei behauptete Wettbewerbssituation des gesetzlichen Schulerhalters mit diesen privaten Wirtschaftsteilnehmern aber als rein theoretisch (vgl. zu diesem Aspekt auch sinngemäß EuGH 19.1. 2017, C-344/15, *National Roads Authority*). So gibt es nach der Maßgabe der einschlägigen schulrechtlichen Vorschriften (siehe Punkt 3.1) keine tatsächliche Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den betreffenden Markt einzutreten, indem er selbst (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) und ohne Einbindung des gesetzlichen Schulerhalters eine schulische Tagesbetreuung iSd § 8 lit j SchOG anbietet und insoweit mit den als Ganztagesesschulen geführten öffentlichen allgemein bildenden Pflichtschulen oder den als Ganztagesesschulen geführten Unterstufen

allgemeinbildender höherer Schulen in Wettbewerb treten könnte (siehe in diesem Zusammenhang auch *Treiber in Sölch/Ringleb*, UStG [98. EL Juni 2023] § 2 Rn 416: „Können nur PöR im Rahmen der öffentl. Gewalt die fragl. Leistung erbringen, dürfte ihre Nichtbesteuerung regelmäßig nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen“).

Was die Möglichkeit privater Wirtschaftsteilnehmer betrifft, andere Formen der Kinderbetreuung außerhalb des Anwendungsbereichs der die Ganztagesesschule betreffenden schulrechtlichen Vorschriften anzubieten, ist abschließend festzuhalten, dass auch insoweit eine Wettbewerbssituation iSd der „auf die fragliche Tätigkeit als solche“ abstellende Rsp des EuGH (vgl das Urteil vom 16.9.2008, C- 288/07, *Isle of Wight Council*, Rn 53) zu verneinen ist, da dabei angesichts des der Ganztagesesschule zugrundeliegenden Konzepts aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers in Anbetracht nachstehender Erwägungen keine gleichartigen Leistungen vorliegen:

So liegt der Ganztagesesschule – wie bereits unter Punkt 3.1.2 dargelegt wurde – ein pädagogisches Gesamtkonzept zugrunde, bei dem das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen sind. Dabei besteht zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung und erfolgt bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schülerinnen und Schüler sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagoginnen und Pädagogen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils (vgl zum Ganzen betreffend die als Ganztagesesschulen geführten Volksschulen Punkt 12.1. der Anlage A zur Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Forschung über die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen, StF: BGBl 134/1963 idF BGBl 267/1963).

Zudem ist gemäß § 2 Abs 3 SchOG durch die Erziehung im Betreuungsteil ganztägiger Schulformen zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs 1 SchOG beizutragen, wobei von den Betreuungspersonen bei ihrer Erziehungsarbeit die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden sind (siehe dazu unter Punkt 3.1.3), und trifft die Schüler – neben anderen Pflichten – insbesondere auch eine Anwesenheitspflicht bis zum Ende der festgelegten Dauer des Betreuungsteils (siehe dazu unter Punkt 3.1.4).

Da der Betreuungsteil Teil der Schulzeit ist, wird diese Form der Tagesbetreuung zudem in der schulfeien Zeit (insb Ferien) nicht angeboten. Der Betreuungsteil hat daher sowohl inhaltlich als auch zeitlich gesehen im Wesentlichen eine den Unterrichtsteil ergänzende Funktion.

Demgegenüber kommt anderen Formen der Kinderbetreuung, die auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten werden können, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers im Allgemeinen (nur) eine familienunterstützende Funktion zu, die

im Wesentlichen eine idR flexibel ausgestaltete Unterstützung der Erziehungsberechtigten außerhalb der Schulzeiten bezweckt, ohne dass dabei eine Abstimmung mit den Inhalten des Schulunterrichts und eine zur Erfüllung der in § 2 Abs 1 SchOG definierten Aufgabe der österreichischen Schule mitwirkende Erziehung der Kinder vorgesehen ist.

Vor diesem Hintergrund ist die Beschwerdeführerin auch im Lichte des Art 13 Abs 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL nicht als Unternehmer zu behandeln und kommt ihr somit der von ihr beantragte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den von ihr für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen nicht zu. Andererseits sind aber auch die von ihr für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) vereinnahmten Beiträge (siehe dazu Punkt 3.1.6) als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln und sind die angefochtenen Bescheide daher – wie auch von der belangten Behörde im Vorlagebericht beantragt – insoweit abzuändern.

3.4. Unzulässigkeit der vorläufigen Abgabefestsetzung

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78 BAO) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides für 2022 vom 28. März 2023, der noch vor Ablauf der für die Einreichung der Abgabenerklärung für die Umsatzsteuer gem § 134 BAO vorgesehenen Frist erlassen wurde, wurde von der belangten Behörde im vorliegenden Beschwerdefall damit begründet, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Umsatzsteuererklärung für das betreffende Jahr noch nicht eingereicht worden war und setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer folglich auf der Grundlage der das Jahr 2022 betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen vorläufig fest.

Dabei übersieht die belangte Behörde, dass das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabefestsetzung der stRsp des VwGH zufolge – wie sich schon aus dem Wortlaut des § 200 Abs 1 BAO, insbesondere aus dem Hinweis auf die „Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens“ ergibt – nicht dazu bestimmt ist, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um dem Fiskus vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sofort die Abgabe zu verschaffen; auch bei einer vorläufigen Abgabefestsetzung muss die Behörde daher den Sachverhalt soweit wie möglich ermitteln (vgl VwGH 17.12.1992, 91/16/0137, mwN). Vor diesem Hintergrund war allerdings die von der belangten Behörde

herangezogene Begründung nicht dazu geeignet, eine vorläufige Abgabefestsetzung zu stützen. Auch sind gegenständlich andere Gründe, die eine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO zu begründen vermögen, nicht erkennbar und erweist sich die erfolgte vorläufige Abgabefestsetzung insoweit als rechtswidrig.

Die belangte Behörde hat im vorliegenden Beschwerdefall die für eine Klärung des Umfanges der Abgabepflicht erforderlichen Ermittlungshandlungen im Zuge des Rechtsmittelverfahrens allerdings nachträglich noch gesetzt. Insbesondere hat die belangte Behörde gemäß § 161 BAO eine Prüfung der auf ihr Verlangen hin von der beschwerdeführenden Partei nachgereichten Abgabenerklärung vorgenommen und das Ergebnis dieser Prüfung der Beschwerdevorentscheidung zugrunde gelegt. Diese Ermittlungsergebnisse sind vom Bundesfinanzgericht gemäß § 270 BAO zu berücksichtigen. Das Bundesfinanzgericht ist gemäß § 279 Abs 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Dabei hat das Bundesfinanzgericht im Allgemeinen nach der Sachlage zu entscheiden, welche im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegt (vgl zB VwGH 31.1.2024, Ra 2021/13/0128, Rn 13 mwN).

Vor diesem Hintergrund ist der Spruch des angefochtenen Bescheides, dem zufolge (rechtswidrig) eine vorläufige Abgabefestsetzung erfolgte, dahingehend abzuändern, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt, sodass der im angefochtenen Bescheid enthaltene Hinweis auf die Vorläufigkeit ersatzlos entfällt.

3.5. Zulässigkeit der Revision

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

Zu der Frage, ob bei ganztägigen Schulformen iSd § 8 lit j SchOG die vom gesetzlichen Schulerhalter angebotene Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und dem gesetzlichen Schulerhalter insoweit die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 zukommt, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 20. März 2024