

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2***, die fachkundige Laienrichterin ***R3*** und den fachkundigen Laienrichter ***R4*** in der Beschwerdesache ***Mag. S***, Rechtsanwalt, ***Adresse Mag. S***, als Masseverwalter im Konkursverfahren von ***Dr. Y*** (als Inhaberin des Einzelunternehmens ***Einzelunternehmen e.U.***), diese als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, über die Beschwerde vom 10.1.2020 gegen den an ***Dr. Y*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH*** ergangenen Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7.11.2019 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 in Anwesenheit des Schriftführers ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei ***Dr. Y***, die ab Ende August 2013 das protokollierte Einzelunternehmen ***Einzelunternehmen e.U.*** betrieb, fand im Jahr 2019 eine Außenprüfung statt. Gegenstand dieser Außenprüfung war auch die im August 2013 im Gefolge einer Umwandlung ohne Liquidation erloschene, bis dahin ua im Bereich der schulischen Nachmittagsbetreuung tätig gewesene ***X GmbH***, deren Gesamtrechtsnachfolgerin ***Dr. Y*** ist. Der Prüfer kam betreffend das Jahr 2013 zum Ergebnis, dass die von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungen nicht von der Umsatzsteuer befreit seien, sondern umsatzsteuerpflichtige, dem Normalsteuersatz von 20% unterliegende Umsätze darstellten (siehe Beilage zum Außenprüfungsbericht ***Dr. Y*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, Tz 1, BFG-Akt OZ 5). Zum selben Ergebnis kam er für die Folgezeiträume, in denen dieselben Leistungen von ***Dr. Y*** im Rahmen ihres protokollierten

Einzelunternehmens ***Einzelunternehmen e.U.*** erbracht wurden. Er begründete dies wie folgt:

„Erbringt ein Unternehmer eine Tagesbetreuungsleistung iSd § 8 lit j Schulorganisationsgesetz, die aus Leistungen iZm gegenstandsbezogener Lernzeit, iZm individueller Lernzeit und iZm Freizeit (inklusive Verpflegung) bestehen, an eine Schule mit Tagesbetreuung im Sinne dieser Bestimmung, handelt es sich hierbei regelmäßig um eine einheitliche komplexe Leistung, bei der insgesamt der Betreuungs- und Aufsichtscharakter im Vordergrund steht und nicht die Vermittlung von Kenntnissen bzw Unterrichtserteilung iSd § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994. In solch einem Fall kann weder die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a noch nach lit b UStG 1994 zur Anwendung gelangen.“ (siehe Beilage zum Außenprüfungsbericht ***Dr. Y***, Tz 1, BFG-Akt OZ 70)

Mit an ***Dr. Y*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH*** gerichtetem Bescheid vom 7.11.2019 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 entsprechend dieser Prüfungsfeststellung fest. Mit weiteren Bescheiden vom selben Tag, die allesamt an ***Dr. Y*** in ihrer Eigenschaft als (Einzel-)Unternehmerin (dh ohne „Rechtsnachfolger-Zusatz“) ergingen, setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Folgezeiträume entsprechend dieser Prüfungsfeststellung fest.

In der innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist erhobenen Beschwerde vom 10.1.2020 wurden einleitend die rechtlichen Rahmenbedingungen der schulischen Tagesbetreuung zusammengefasst wie folgt dargestellt (ergänzender Hinweis des Bundesfinanzgerichtes: das gegenständliche verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren betrifft [nur] den an ***Dr. Y*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH*** gerichteten Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 7.11.2019, und nicht auch die übrigen im Beschwerdeschreiben angeführten, an ***Dr. Y*** in ihrer Eigenschaft als [Einzel-]Unternehmerin [dh ohne „Rechtsnachfolger-Zusatz“] gerichteten Umsatzsteuerbescheide für die Folgezeiträume; die Beschwerde gegen die letztgenannten Bescheide ist beim Bundesfinanzgericht zu einer anderen Geschäftszahl [***GZ***] und in einer anderen Gerichtsabteilung anhängig):

Als ganztägige Schulform bzw Ganztageseschulen würden Schulen bezeichnet, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten werde (Hinweis auf § 8 lit j SchOG). Die Abfolge von hoheitlichem Unterrichtsteil und schulischer Tagesbetreuung könne entweder in getrennter oder in verschränkter Form erfolgen (Hinweis auf § 8d SchOG; § 12a SchUG). Gemäß § 8 lit j SchOG bestehe die schulische Tagesbetreuung zum einen aus einem Lernteil, der wiederum in gegenstandsbezogene Lernzeit und individuelle Lernzeit zu unterteilen sei, sowie zum anderen aus einem – zumindest gesetzlich als solchen bezeichneten – „Freizeitteil“. Diese Teilbereiche der schulischen Tagesbetreuung seien insbesondere durch die folgenden Merkmale gekennzeichnet:

- Die gegenstandsbezogene Lernzeit diene der Festigung und Förderung des in einzelnen Pflichtgegenständen vermittelten Lehrstoffes und umfasse auch schriftliche Arbeiten. Sie müsse gemäß § 8 lit j SchOG von Lehrern betreut werden.
- Im Mittelpunkt der individuellen Lernzeit stünden zweckmäßige und zeitökonomische Verfahrensweisen des selbständigen Lernens (zB Erledigung der Hausübungen, Aneignung des Lernstoffes und Vorbereitung auf Leistungsfeststellungen). Die Schüler seien durch individuelle Lernunterstützung zu fördern und bei der Lernarbeit fachlich zu unterstützen. Die individuelle Lernzeit müsse gemäß § 8 lit j SchOG von Lehrern, Erziehern oder Erziehern für die Lernhilfe betreut werden.
- Im Freizeitteil seien jedenfalls kreative, künstlerische, musische und sportliche Begabungen sowie die Aneignung von sozialen Kompetenzen und die Persönlichkeitsentfaltung zu fördern. Dabei sei verstärkt auf die individuelle Förderung der Interessen und Begabungen der Schüler einzugehen und solle dadurch insgesamt die Entwicklung der Kinder gefördert werden. Der Freizeitteil (inklusive Verpflegung) müsse gemäß § 8 lit j SchOG von Lehrern, Erziehern, Erziehern für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen oder anderen dazu befähigten Personen betreut werden.

Bei der ganztägigen Schulform gälten für den Unterrichtsteil und den Betreuungsteil dieselben Regeln hinsichtlich Aufgabenerfüllung und Überwachung. Insbesondere habe der Lehrer auch im Betreuungsteil in eigenständiger und verantwortlicher Erziehungsarbeit die im SchOG festgelegten Aufgaben der hoheitlichen Schule zu fördern bzw zu erfüllen (Hinweis auf § 17 Abs 1 SchUG iVm § 2 SchOG). Zu den Pflichten der Schüler gehöre es, den Unterrichtsteil und den Betreuungsteil bei einer ganztägigen Schulform, zu der sie angemeldet seien, regelmäßig und pünktlich zu besuchen. Das Fernbleiben vom Betreuungsteil sei – wie beim Unterrichtsteil – ua nur zulässig bei gerechtfertigter Verhinderung, wie etwa Krankheit (Hinweis auf § 45 Abs 7 SchUG).

Hinsichtlich der Beaufsichtigung der Schüler im Rahmen der schulischen Tagesbetreuung gälten sinngemäß die allgemeinen Regelungen des Bundes-Schulaufsichtsgesetzes, welches mit Wirkung zum 1.1.2019 durch das Bundesgesetz über die Einrichtung von Bildungsdirektionen in den Ländern (BD-EG) ersetzt worden sei. In diesem Zusammenhang sei auf die einschlägigen Gesetzesmaterialien zu verweisen, wonach *„bei Schulen mit ganztägiger Schulform (...) auch der Betreuungsteil der Schulaufsicht unterliegt. Dieser umfasst neben den Lernzeiten jedenfalls einen Freizeitteil (inklusive Verpflegung). Alle Teile der Nachmittagsbetreuung, egal ob sie mit dem Unterrichtsteil in verschränkter oder in getrennter Form geführt werden, sind vom Geltungsbereich des Bundes-Schulaufsichtsgesetzes umfasst und unterliegen dessen Qualitätsmanagement“* (Hinweis auf ErlRV 448 BlgNR 25. GP 1). Der Schulleiter sei dabei auch im Rahmen des Betreuungsteiles unmittelbarer Vorgesetzter aller an der Schule tätigen Personen (Hinweis auf § 13 Abs 2a SchOG iVm § 56 Abs 2 SchUG).

Die – die schulische Nachmittagsbetreuung betreffende – Tätigkeit der ***X GmbH*** bis zu ihrem Erlöschen infolge der Umwandlung im Jahr 2013 und von ***Dr. Y*** im Rahmen ihres protokollierten Einzelunternehmens ***Einzelunternehmen e.U.*** in den Folgezeiträumen wurde in der Beschwerde einheitlich wie folgt beschrieben (ergänzender Hinweis des Bundesfinanzgerichtes: da das gegenständliche verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren [nur] den an ***Dr. Y*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH*** gerichteten Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 7.11.2019 – und damit die Tätigkeit der ***X GmbH*** im Jahr 2013 – betrifft [dazu bereits oben], wird in der Folge aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit nur noch die Bezeichnung „***X GmbH***“ verwendet):

Die ***X GmbH*** sei von mehreren Schulerhaltern/Gemeinden in der Region ***Region*** mit der Durchführung und Organisation der schulischen Tagesbetreuung an ausgewählten Pflichtschulen beauftragt worden. Sie erbringe die entsprechenden Leistungen unter Weisungsgebundenheit der jeweiligen Schulleitungen, die auch die Verantwortung über alle Bereiche der schulischen Tagesbetreuung trügen. Die Erbringung der Leistungen im Rahmen der schulischen Tagesbetreuung erfolge seitens der ***X GmbH*** unter Einbeziehung eines Mitarbeiterteams, das zu etwa 80% aus ausgebildeten Pädagogen bestehe. Die von der ***X GmbH*** erbrachten Leistungen zeichneten sich vor allem durch eine intensive interdisziplinäre Arbeitsweise aus, die erst durch die Kombination unterschiedlicher persönlicher Kompetenzen mit jahrzehntelanger pädagogischer Erfahrung und der praktischen Umsetzung von Erkenntnissen aus Linguistik, Kognitions- und Lernforschung erzielt werden könne. Im Konsens mit den übrigen Beteiligten (Gemeinden, Schulleitungen) habe die ***X GmbH*** speziell zu diesem Zweck ein ganzheitliches Förderkonzept namens „***XY*** – ganzheitliches Betreuungskonzept für Schulkinder“ entwickelt, bei dem die Förderung der Heranwachsenden in kognitiver, kreativer und sozialer Hinsicht im Fokus stehe. Das Betreuungskonzept sei speziell nach den gesetzlichen Vorgaben, Leitlinien und Empfehlungen zur schulischen Tagesbetreuung erstellt worden. Ziel des Betreuungskonzeptes sei es, den Auftrag der Schule in höchstmöglichem Maße abzudecken. Es bestehe aus den folgenden, eng miteinander verbundenen Elementen:

- Jedes Kind erhalte, wie vom SchOG gefordert, eine individuelle Betreuung und Förderung im schulischen Bereich in enger Zusammenarbeit mit den Schulleitungen, den Lehrern und der Schulaufsicht sowie im Bedarfsfall eine spezielle tägliche Einzelförderung (zB Sprachförderung für Kinder mit Migrationshintergrund, Förderung für Kinder mit Lernschwierigkeiten oder Beeinträchtigungen). Zum Angebot gehörten nicht nur die Erledigung der Hausaufgaben, individuelles Training und die Vorbereitung auf Tests und Schularbeiten, sondern auch das Erlernen von Zeitmanagement und Lerntechniken.
- Das ganzheitliche ***XY***-Konzept umfasse daneben ein abwechslungsreiches, alle Sinne und Kompetenzen schulendes, Stärken förderndes und Talente entdeckendes Angebot an kreativen, intellektuellen, fremd-/muttersprachlichen und sportlichen

Workshops. Im Rahmen des – fehltitulierten – „Freizeitteil“ gehe es darum, soziale, musische und kreative Kompetenzen sowie die regionale und kulturelle Identität der Heranwachsenden zu stärken. Im Sinne eines europäischen Portfolio-Prinzips erfolge darüber hinaus eine Schulung fremdsprachlicher Kompetenzen durch Native-Speaker im Freizeit- und Kursprogramm.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde in der Beschwerde zunächst auf das Unionsrecht eingegangen. Nach wörtlicher Wiedergabe der in Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL normierten, den Bildungssektor betreffenden Steuerbefreiungen erfolgte eine Darstellung der Entscheidungen des EuGH vom 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie GmbH*, und vom 7.10.2019, C-47/19, *HA*, welche die genannten Steuerbefreiungen zum Gegenstand hatten. Es wurde auf folgende darin enthaltene Aussagen des EuGH verwiesen:

- Mit den in Art 132 MwStSystRL enthaltenen Steuerbefreiungen solle – wie die Überschrift des Kapitels zeige – eine Förderung bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten bezweckt werden.
- Eine Definition des Begriffes „Schul- und Hochschulunterricht“ sei in Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL nicht enthalten.
- Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden sei ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit.
- Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL sei nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führe oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermitteln. Er umfasse auch andere Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hätten.
- Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL umfasse Tätigkeiten, die sowohl durch ihre spezifische Art als auch durch den Rahmen, in dem sie ausgeübt würden, charakterisiert seien.
- Dem Unionsgesetzgeber sei es hinsichtlich der beiden gegenständlichen Steuerbefreiungen darum gegangen, auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abzustellen, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam sei.
- Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweise der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.

Die Beschwerde stellte in einem weiteren Schritt die im österreichischen Recht für den Bildungssektor vorgesehenen Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 11 lit a und lit b UStG 1994 dar und führte dazu im Wesentlichen aus, seit 1.1.2019 setze die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 voraus, dass der Leistungserbringer „eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung verfolgt“. Bis zum 31.12.2018 habe die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 eine „den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit“ des Leistungserbringers vorausgesetzt. Da die Neuregelung auf eine zuvor nicht unionsrechtskonforme Umsetzung der Steuerbefreiung des Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL im österreichischen Recht zurückzuführen sei (Hinweis auf ErlRV 190 BlgNR 26. GP 31), sei das Kriterium der „vergleichbaren Zielsetzung“ im Hinblick auf die Anwendung der Steuerbefreiung auch für vor dem 1.1.2019 verwirklichte Sachverhalte zu beachten. Dies insbesondere auch deshalb, weil sich der Steuerpflichtige vor der korrekten Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben im nationalen Recht (dh für Sachverhalte bis zum 31.12.2018) unmittelbar auf Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL berufen könne (Hinweis auf ua VwGH 14.9.2017, Ro 2017/15/0017). Hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung verfolgt werde, bestehe für die einzelnen Mitgliedstaaten ein gewisser Ermessensspielraum. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger gewerbliche Ziele verfolge, genüge jedoch alleine betrachtet nicht, um auszuschließen, dass die Zielsetzung des Steuerpflichtigen mit jener von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar sei (Hinweis auf EuGH 28.11.2013, C-319/12, *MDDP*). In Österreich werde das Vorhandensein einer den öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung seit dem 1.1.2019 explizit in § 1 Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV) geregelt. Danach liege eine vergleichbare Zielsetzung ua bei Einrichtungen mit einem aufrechten Ö-Cert-Zertifikat vor.

Ausgehend davon kam die Beschwerde zum Ergebnis, dass es sich bei dem von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungsbündel um eine einheitliche Leistung handle, die aus den nachfolgend genannten Gründen als „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Rechtsprechung des EuGH zu qualifizieren sei:

- Im Mittelpunkt der individuellen Lernzeit stünden insbesondere zweckmäßige und zeitökonomische Verfahrensweisen des selbständigen Lernens (zB Erledigung der Hausübungen, Aneignung des Lernstoffes, Vorbereitung auf Leistungsfeststellungen). Die Schüler seien dabei durch individuelle Lernunterstützung zu fördern und bei der Lernarbeit fachlich zu unterstützen. Bei diesen Tätigkeiten handle es sich unzweifelhaft um „Schulunterricht“ iSd Rechtsprechung des EuGH, weil sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der hoheitlichen Unterrichtstätigkeit in der Schule stünden und sich auf die Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen bezögen.

- Im „Freizeitteil“ seien jedenfalls kreative, künstlerische, musische und sportliche Begabungen sowie die Aneignung von sozialen Kompetenzen und die Persönlichkeitsentfaltung zu fördern. Es stehe auch im „Freizeitteil“ die individuelle Förderung sowie der vertiefende Unterricht der Schüler entsprechend deren Interessen und Begabungen im Vordergrund und wurde hierfür eigens das ***XY***-Konzept entwickelt. Das Angebot umfasse etwa Englischsprachkurse für sprachinteressierte Kinder oder Workshops in den Bereichen Technik, Umwelt und Geschichte.
- Ein wesentliches Ziel der Tätigkeit der ***X GmbH*** im Rahmen des „Freizeitteils“ sei die Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten der Schüler, was zum Schul- und Hochschulunterricht iSd Rechtsprechung des EuGH zähle. Zudem handle es sich beim ***XY***-Konzept um ein „integriertes“ System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten iSd Rechtsprechung des EuGH.
- Hinsichtlich mancher der im „Freizeitteil“ im Rahmen von Workshops angebotenen Leistungen (zB Tanzen, Kochen etc) könne zwar isoliert betrachtet in Frage gestellt werden, ob insoweit eine unterrichtende Tätigkeit vorliege. Es sei jedoch zu beachten, dass diese Workshops im Zuge des ***XY***-Gesamtkonzeptes erbracht würden und somit unmittelbarer Bestandteil der – insgesamt als Unterrichtsleistung zu qualifizierenden – Tätigkeit der ***X GmbH*** seien. Die Vermittlung derartiger Inhalte sei auch in den schulischen Lehrplänen vorgesehen.
- Die gesetzliche Bezeichnung als „Freizeitteil“ ändere nichts an der Qualifikation als Schulunterricht, weil es für umsatzsteuerliche Zwecke nicht auf die formale Bezeichnung einer Leistung, sondern im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die tatsächlich dahinterstehenden Inhalte ankomme. Der pädagogische bzw unterrichtende Hintergrund zeige sich auch darin, dass die im Rahmen des „Freizeitteils“ erbrachten Tätigkeiten faktisch zu etwa 80% durch qualifizierte Pädagogen vorgenommen würden.
- Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Rechtsprechung des EuGH umfasse jegliche Art von Unterweisung, die in Schulen und Hochschulen erteilt werde, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler und Studenten zu entwickeln. Da die Leistungen der ***X GmbH*** grundsätzlich in den Räumlichkeiten der betreffenden Schulen erbracht würden, sei dieses Kriterium erfüllt.
- Die hoheitliche Schule und die schulische Tagesbetreuung erfüllten nicht nur gemäß § 2 Abs 1 und Abs 3 SchOG dieselben Aufgaben, sondern gälten darüber hinaus für die schulische Tagesbetreuung im Wesentlichen auch die gleichen Rahmenbedingungen wie für den hoheitlichen Unterrichtsteil. Sämtliche Teile der schulischen Tagesbetreuung unterlägen etwa der Schulaufsicht und sei der Schulleiter kraft Gesetzes Vorgesetzter aller im Rahmen der Ganztageschule tätigen Personen.
- Im Rahmen des von den gesetzlichen Schulerhaltern erteilten Auftrags sei die ***X GmbH*** nicht nur für die Bereitstellung bzw Überlassung von Personal, sondern darüber hinaus für die inhaltliche Gestaltung und Organisation sowohl der individuellen

Lernzeit als auch des – zumindest gesetzlich so bezeichneten – „Freizeitteils“ verantwortlich.

- Der Umstand, dass es sich bei den von der ***X GmbH*** erbrachten Leistungen nicht um Leistungen mit bloßem Betreuungs- und Aufsichtscharakter, sondern um Unterrichtsleistungen handle, werde insbesondere auch dadurch sichtbar, dass die ***X GmbH*** die gegenständlichen Leistungen ausschließlich während der Schulzeit, nicht aber auch in der schulfreien Ferienzeit erbringe.
- Der Zweck der Steuerbefreiungen des Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL liege darin, den Zugang zu Bildungsdienstleistungen durch eine umsatzsteuerlich begünstigte Behandlung zu erleichtern. Würde man die Leistungen im Rahmen der schulischen Tagesbetreuung mit Umsatzsteuer belasten, würde dies zu höheren Kosten für die betroffenen Eltern führen und dem Ziel einer Verbesserung der Chancengerechtigkeit sowie dem Normzweck eines erleichterten Zugangs zu Bildungsdienstleistungen entgegenstehen.
- Anders als in den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *A & G Fahrschul-Akademie* und *HA* handle es gegenständlich nicht um einen Spezialunterricht, sondern stehe die Vermittlung von allgemeinen Kenntnissen und Fähigkeiten im Vordergrund.

Zusammenfassend kam die Beschwerde zum Ergebnis, dass es sich bei dem von der ***X GmbH*** im Rahmen der individuellen Lernzeit und im Rahmen des Freizeitteils erbrachten Leistungsbündel um eine einheitlich als „Schul- und Hochschulunterricht“ iSd Befreiungsbestimmungen der MwStSystRL und des nationalen Rechts zu qualifizierende Leistung bzw zumindest als eine damit eng verbundene Leistung, für welche die Steuerbefreiung ebenfalls gelte, handle. Hinsichtlich des zusätzlichen Erfordernisses einer mit den öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung sei auf die gesetzliche Regelung des § 2 Abs 1 iVm Abs 3 SchOG zu verweisen, wonach sowohl die hoheitliche Schule als auch die schulische Tagesbetreuung darauf abzielten, die Heranwachsenden umfassend und in allen Bereichen zu wertvollen Mitgliedern der Gesellschaft zu erziehen bzw auszubilden. Die von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Tagesbetreuung erbrachten Leistungen erfüllten daher bereits auf gesetzlicher Basis dieselben Aufgaben wie die hoheitliche Schule. Schon deshalb sei von einer mit den öffentlichen Schulen vergleichbaren Zielsetzung auszugehen. Hinzu komme, dass seit dem Jahr 2013 ein Ö-Cert-Zertifikat iSd § 1 Z 7 UStBLV bestehe. Es werde mit einem feststehenden Bildungsangebot und fixem Personal über eine längere Zeit hindurch das Bildungskonzept ***XY*** in einem schulähnlich organisierten Betrieb verfolgt.

Selbst wenn man zur Auffassung gelange, dass es sich bei der ***X GmbH*** um keine gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 begünstigte Einrichtung handle, wären die von ihr im Rahmen der schulischen Tagesbetreuung erbrachten Leistungen dennoch, diesfalls nach § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994, von der Umsatzsteuer befreit, weil sie die Leistungen auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung erbringe und der Begriff des „Privatlehrers“ rechtsformneutral zu verstehen sei.

Für den Fall der Verneinung der Anwendbarkeit der Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit a und lit b UStG 1994 wäre die Festsetzung von Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von 20% rechtswidrig, weil in diesem Fall der ermäßigte Steuersatz von 13% gemäß § 10 Abs 3 Z 10 UStG 1994 bzw für den Zeitraum vor dem 1.1.2016 der ermäßigte Steuersatz von 10% gemäß § 10 Abs 2 Z 14 UStG 1994 idF vor dem StRefG 2015/2016 (Hinweis auf § 28 Abs 42 Z 1 UStG 1994) anwendbar wäre.

Abschließend wurde in der Beschwerde das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs 2 BAO beantragt.

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 27.2.2020, in dem es die Abweisung der Beschwerde beantragte, verwies es nach Wiedergabe der einschlägigen unionsrechtlichen und nationalen Rechtsgrundlagen auf die Entscheidung des EuGH vom 7.10.2019, C-47/19, *HA*. In besagter Entscheidung habe der EuGH die Steuerbefreiung des Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL für die Abhaltung von Surf- und Segelunterricht verneint. Dem Umstand, dass die Unterrichtserteilung im Rahmen des Sportprogrammes von öffentlichen Schulen oder als Teil der Sportlehrerausbildung an Universitäten erfolgt sei, habe der EuGH keine Bedeutung beigemessen, obwohl öffentliche Schulen und Universitäten unter die gegenständliche Steuerbefreiung fielen (sofern sie überhaupt unternehmerisch tätig seien). Die Argumentation in der Beschwerde bzw der dortige Verweis auf das SchOG, das SchUG oder das StPOG gingen daher ins Leere. Die Unterrichtserteilung in der öffentlichen Schule färbe nicht auf die ***X GmbH*** ab bzw sei diese für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung der ***X GmbH*** irrelevant. Die Leistung der ***X GmbH*** bestehe in der Betreuung der Kinder nach den eigentlichen Unterrichtseinheiten. Sie umfasse die Verabreichung des Mittagessens bzw die Aufsicht während des Mittagessens, die Unterstützung bei der Erledigung der Hausaufgaben sowie insbesondere die Freizeitgestaltung (sportliche Aktivitäten, Förderung der Kreativität etc). Während der gegenstandsbezogenen Lernzeit und der individuellen Lernzeit unterrichteten von der jeweiligen Schule bereitgestellte Lehrer. Laut den Ausführungen in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens (Ergänzungspunkt 3) unterstützten Mitarbeiter der ***X GmbH*** das Lehrpersonal der Schule im Rahmen der individuellen Lernzeit (Erledigung der Hausübungen), die gegenstandsbezogene Lernzeit werde ausschließlich durch das Lehrpersonal der Schule (Lehrer aus dem Landesdienst) betreut. Die ***X GmbH*** erteile daher keinen Unterricht nach einem fixen Lehrplan, sondern sei für den Freizeitteil der Ganztageschule zuständig. Dies ergebe sich auch aus den entsprechenden Abrechnungen bzw Vereinbarungen mit den Gemeinden, in denen der Freizeitteil bzw Freizeitpersonal verrechnet bzw vereinbart worden seien. Die Stärkung der sozialen Kompetenz im Rahmen der Freizeitgestaltung werde nicht bestritten, doch beinhalte letztlich jegliche Gruppenaktivität von Kindern immer auch eine soziale Komponente. Würde die Stärkung der sozialen Kompetenz ausreichen, um in den Genuss der Steuerbefreiungen des Art 132 Abs 1 lit i und lit j

MwStSystRL zu kommen, hätten diese einen äußerst weiten Anwendungsbereich, was dem Grundsatz der engen Auslegung der Steuerbefreiungen widersprechen würde. Bei der gegenständlichen Leistung handle es sich um eine einheitliche komplexe Leistung, bei der insgesamt der Betreuungs- und Aufsichtscharakter im Vordergrund stehe. In solch einem Fall könne weder die Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 noch jene nach lit b leg cit zur Anwendung gelangen.

Mit Ladungsschreiben vom 21.3.2025 wurden die Verfahrensparteien zur beantragten mündlichen Verhandlung geladen.

Mit Schreiben des Masseverwalters vom 22.4.2025 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Festgestellter Sachverhalt

1.1. Gesellschaftsrechtliche Verhältnisse, Umwandlung und Konkurs

Die ***X GmbH*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***tt.mm.2005*** errichtet und am ***tt.mm.2005*** unter der Firmenbuchnummer ***FN*** im Firmenbuch eingetragen.

In der aktualisierten Version des Gesellschaftsvertrages vom ***tt.mm.jjjj*** ist der Geschäftsgegenstand der ***X GmbH*** wie folgt beschrieben:

„Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines Sprachinstitutes, sowie eines Trainingszentrums für Didaktik, Kommunikation und Coaching auf dem Gebiet der Lernstrategien, Entwicklung und Weitergabe von Lernkonzepten, die Förderung der deutschen Sprache, Organisation von Sprachreisen, Organisation von Sprachveranstaltungen und die Ausübung aller damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängenden Tätigkeiten sowie der Handel mit Waren aller Art.“

Die ***X GmbH*** war eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete – und nicht etwa eine begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgende – Gesellschaft.

Am ***tt.mm.2013*** wurde zwischen der ***X GmbH*** und deren Alleingesellschafterin ***Dr. Y*** ein Umwandlungsvertrag abgeschlossen, dessen Punkt II. wörtlich wie folgt lautet:

*„Die übertragende Gesellschaft ***X GmbH*** wird durch die Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten und unter Verzicht auf die Liquidation im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf die Alleingesellschafterin, somit auf das gleichzeitig gegründete*

*protokollierte Einzelunternehmen ***Einzelunternehmen e.U.*** gemäß den Bestimmungen des UmwG mit Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art II UmgrStG zum Stichtag 31.12.2012, 24.00 h, zugleich 1.1.2013, 0.00 h, umgewandelt.“*

Am ***tt.mm.2013*** wurde die ***X GmbH*** im Firmenbuch gelöscht.

Dr. Y führte das Unternehmen in der Folge als protokolliertes Einzelunternehmen ***Einzelunternehmen e.U.*** fort.

Am ***tt.mm.2024*** wurde über das Vermögen von ***Dr. Y*** als Inhaberin des protokollierten Einzelunternehmens ***Einzelunternehmen e.U.*** das Konkursverfahren eröffnet. Masseverwalter ist ***Mag. S***, Rechtsanwalt.

1.2. Tätigkeit der *X GmbH*****

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der ***X GmbH*** bestand in der Vermittlung sprachlicher und schriftlicher Kompetenzen. Sie bot ua Deutschkurse und -trainings für Menschen mit nichtdeutscher Muttersprache, spezielle Trainings für Menschen mit Legasthenie und Lese-Rechtschreib-Schwäche sowie Kommunikationstrainings und Deutschkurse für Führungskräfte und Mitarbeiter von Unternehmen an.

Ein Ö-Cert-Zertifikat mit dem Hinweis „Die Organisation erfüllt die Grundvoraussetzungen für Erwachsenenbildungsorganisationen und verfügt über ein im Qualitätsrahmen für die Erwachsenenbildung in Österreich anerkanntes Qualitätsmanagement-System/Verfahren“ lag ab dem ***tt.12.2013*** vor. Dieses Ö-Cert-Zertifikat lautete auf die ***X GmbH***, obwohl die ***X GmbH*** zu diesem Zeitpunkt infolge der Umwandlung rechtlich nicht mehr existent war (dazu bereits oben unter Punkt II.1.1.).

Darüber hinaus war die ***X GmbH*** im Bereich der – hier streitgegenständlichen – schulischen Nachmittagsbetreuung tätig. Sie wurde von mehreren ***Bundesland*** Gemeinden (gesetzliche Schulerhalter) mit der Organisation und Durchführung der schulischen Nachmittagsbetreuung an ausgewählten Pflichtschulen (dazu zählten die Volksschule ***VS***, die Neue Mittelschule ***NMS***, die Volksschule ***VS***, die Volksschule ***VS*** und die Volksschule ***VS***) beauftragt.

Das von der ***X GmbH*** in der schulischen Nachmittagsbetreuung eingesetzte Personal bestand zu etwa 80% aus ausgebildeten Pädagogen.

Eine auf kinder- und jugendspezifische Qualitätsnormen abstellende Zertifizierung für Kinder- und Jugendbildungseinrichtungen lag nicht vor.

Die Leistungen der ***X GmbH*** betrafen die „individuelle Lernzeit“ und die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ im Rahmen der Ganztagesesshule in getrennter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteiles iSd einschlägigen schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen (wenn im Folgenden von „individueller Lernzeit“ und „Freizeit [einschließlich Verpflegung]“ die Rede ist, so sind damit die Begriffe iSd einschlägigen schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen gemeint).

Die zwischen der ***X GmbH*** (als leistender Einrichtung) und den Gemeinden (als gesetzlichen Schulerhaltern und Leistungsempfängern) abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung lauten im Hinblick auf die Leistungsbeschreibung grundsätzlich wie folgt:

„Durchführung der Nachmittagsbetreuung als Ganztagesesshule in getrennter Abfolge für die Volksschule (...).

Unsere Leistungen umfassen:

- *die Arbeit in der Gruppe durch pädagogisches Personal,*
- *die Betreuung und Weiterbildung des pädagogischen Personals zur Sicherung der Qualität der angebotenen Leistung,*
- *Listen- und Protokollführung,*
- *Kommunikation mit Lehrpersonen, Schulleitung und Eltern.*

Verpflegung:

- *Betreuung der Kinder beim Mittagessen durch das pädagogische Personal. (...)*

Aufgabenzeit:

- *Unterstützung des schulischen Personals in der Aufgaben- und Lernbetreuung.*

Freizeit:

- *Gestaltung und Organisation des Freizeitprogrammes. Vorzugsweise werden die vorhandene Infrastruktur der Schule (Pausenhof, Bibliothek usw) genutzt sowie Einrichtungen im Raum (...) genutzt.*

IT:

- *Digitalisierung der Verwaltung mit Google Docs*
- *Verbessertes Controlling der Dokumentation und Listenführung*
- *Standorteigene E-Mail Adresse für eine effizientere Kommunikation*

Öffentlichkeitsarbeit:

- *Schnuppertag im Herbst für alle interessierten Eltern und Kinder – Einblicke in den ***XY*** Alltag und Beantwortung aller Fragen*
- *Tag der offenen Türe zu Schulende (Juni) mit speziellem Nachmittagsprogramm für alle Interessierten*

Durchführungszeit:

- (...)
- *In den Ferienzeiten, an gesetzlichen Feiertagen und an schulautonom freien Tagen findet keine Betreuung statt*

Durchführungsort:

- VS (...)
- *Für die Infrastruktur zeichnet der Schulerhalter verantwortlich. Dies beinhaltet die Bereitstellung und Einrichtung bzw Ausstattung der Räumlichkeiten sowie die Reinigung und Instandhaltung*

Durchführungsdauer:

- *Schuljahr (...)“*

Vereinzelt sind die von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung zu erbringenden Leistungen in den vertraglichen Vereinbarungen wie folgt beschrieben:

„Leistung:

- *Zusammenstellung und Leitung des Personals*
- *Organisation und Koordination der Freizeit*
- *Erstellung Freizeitprogramm*
- *Betreuung und Aufsicht beim Mittagessen sowie auf dem Weg vom und zum Mittagessen*
- *Aufgabenbetreuung*
- *Freizeitbetreuung“*

Die ***X GmbH*** rechnete diese Leistungen gegenüber den Gemeinden ab. Umsatzsteuer wurde dabei nicht in Rechnung gestellt. Die Rechnungen enthalten stets den Hinweis „USt befreit, da Veranstaltung schulischen Charakters“. Der Leistungsgegenstand ist meist mit „***XY*** Nachmittagsbetreuung“, häufig mit dem Zusatz „Freizeitpersonal“ oder „zusätzliches Personal für Freizeit“ beschrieben.

Die Eltern der an der schulischen Nachmittagsbetreuung teilnehmenden Schüler hatten einen Kostenbeitrag an die jeweilige Gemeinde zu leisten.

Auf der Homepage *****Homepage X GmbH***** war der Ablauf der Nachmittagsbetreuung wie folgt beschrieben:

*„*****XY***-Tagesablauf***

Die Nachmittagsbetreuung hat je nach Standort vom Ende des Schulunterrichts bis 17:00 Uhr geöffnet. Die Öffnungszeiten richten sich nach dem Bedarf und den Anmeldungen. Der genaue Tagesablauf wird immer individuell mit der Schule abgestimmt.

Unser Programm

Aufgaben- und Lernbetreuung, Mittagessen und Freizeitprogramm – an jeden Standort angepasst.

*Das Programm der *****XY***-Nachmittagsbetreuung** geht vom Mittagessen über die Aufgaben- und Lernbetreuung bis zu einem abwechslungsreichen Freizeitangebot und wird an jeden Standort individuell angepasst. Das Rahmenprogramm setzt sich aus folgenden Punkten zusammen:*

- *Unterrichtsende/Beginn Nachmittagsbetreuung*
- *Erholungszeit/Spielpause*
- *Mittagessen*
- *Erholungszeit/Spielpause*
- *Aufgaben- und Lernbetreuung*
- *Freizeitprogramm*
- *Ende Nachmittagsbetreuung*

Mit dem Unterrichtsende beginnt die Nachmittagsbetreuung und die Kinder werden von den Betreuerinnen empfangen oder in ihrer Klasse abgeholt.

Erholungs- oder Spielpausen geben den Kindern auch vor und nach dem Mittagessen die Möglichkeit sich vom Vormittagsunterricht zu erholen oder noch ein bisschen auszutoben, bevor die Lernzeit beginnt.

Das gemeinsame Mittagessen ist wichtig für die gesunde körperliche und soziale Entwicklung der Kinder. Wir achten dabei auf eine frische Ernährung, einen abwechslungsreichen Speiseplan, aber auch auf die Tischmanieren.

Bei der Aufgaben- und Lernbetreuung werden die Kinder von Lehrerinnen und Lehrern der Schule sowie den qualifizierten Nachmittagsbetreuerinnen professionell betreut. Sie werden dabei unterstützt, ihre Aufgaben, Lern- und Leseübungen auch selbständig erledigen zu können.

Im anschließenden Freizeitprogramm können die Kinder spielen, sich erholen und richtig austoben. In den verschiedensten Freizeitangeboten sammeln sie wichtige Erfahrungen und entdecken dabei ihre Talente und Stärken.

*Die folgenden Schwerpunkte des ***XY***-Freizeitprogrammes sorgen für die ganzheitliche Förderung der Kinder:*

- *Sport und Bewegung*
- *Sprachen lernen mit Native-Speakern*
- *Musik und Rhythmus*
- *Kreativität*
- *Natur und Umwelt*
- *Ausflüge und Exkursionen in der Region“*

In einem aktenkundigen Schreiben, das mit „Didaktisches Konzept – ***XY*** Nachmittagsbetreuung“ titulierte ist, heißt es wörtlich wie folgt:

„Gemeinsames Mittagessen

- *Rituale*
- *Tischsitten*
- *Übernehmen von verschiedenen Küchenaufgaben*

Schulische Aufgaben

- *Aufgabenbetreuung*
 - *Selbständiges Erledigen der Hausaufgaben*
 - *Hilfestellung bei Problemen*
 - *Ruhige Arbeitsatmosphäre*
 - *Möglichkeiten zum offenen Lernen innerhalb der 4 Schulstufen (Voneinander Lernen)*
- *Informationsaustausch mit Lehrpersonen und Eltern*
- *Individuelle Lernbetreuung*
 - *Fördermaterialien*
 - *Individuelle Betreuung durch zusätzliche Pädagoginnen*

Freizeit

- *Freie Spielzeit*
 - *Eigener Klassenraum für die Nachmittagsbetreuung mit unterschiedlichen Lern- und Freizeitmaterialien*
 - *Für jedes Kind gibt es eine Ablage, in welcher individuelle Arbeitsblätter und persönliche Zeichnungen sowie Materialien abgelegt werden können*

- *Unterschiedliche Spielmaterialien für den Hof*
- *Nutzen aller Ressourcen der Schule (Informatikraum, Bibliothek, Werkraum, ...)*

XY

- *Abwechslungsreiches Programm*
- *Interessen werden geweckt*
- *Talente werden entdeckt*
- *Fördern sozialer Intelligenz*
- *Kreativität leben*
- *Persönlichkeitsentwicklung*
- *Aufgabe der Pädagogen (Trainer) während der ***XY-Zeit*** von 15.00-17:00:*
 - *Förderung der Arbeitshaltung, der Teamfähigkeit*
 - *Gruppeneinteilung, Disziplin*
 - *Beobachten, Motivation*
 - *Alternativprogramm – bei Ausfall eines externen Trainers“*

Die schulische Nachmittagsbetreuung fand nur an Schultagen – üblicherweise in der Zeit von 11:30 Uhr bis 17:00 Uhr – statt.

In der „gegenstandsbezogenen Lernzeit“ iSd einschlägigen schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen, die der Festigung und Förderung des Unterrichtsertrages, nicht jedoch der Erarbeitung neuer Lehrstoffe dient (dazu näher unten unter Punkt II.3.1.1.; wenn im Folgenden von „gegenstandsbezogener Lernzeit“ die Rede ist, so ist damit der Begriff iSd einschlägigen schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen gemeint), wurden ausschließlich Lehrer der jeweiligen Schule tätig. Die ***X GmbH*** war in diesen Teil der Lernzeit nicht eingebunden.

In der „individuellen Lernzeit“ wurden ebenfalls stets Lehrer der jeweiligen Schule und – diese unterstützend – das Personal der ***X GmbH*** tätig. Der Schwerpunkt dieses Teils der Lernzeit bestand in der individuellen Aufgaben- und Lernbetreuung, dh die Schüler erledigten ihre Hausaufgaben selbständig bzw lernten selbständig und wurden dabei im Bedarfsfall, dh bei Fragen und Problemen, von den Lehrern der jeweiligen Schule und ergänzend vom Personal der ***X GmbH*** unterstützt und betreut. Im Bedarfsfall erhielten die Schüler eine spezielle Einzelförderung, wie zB Sprachförderung für Kinder mit Migrationshintergrund oder Förderung für Kinder mit Lernschwierigkeiten oder mit Beeinträchtigungen. Gegenstand dieses Teils der Lernzeit war überdies das Erlernen von Zeitmanagement und Lerntechniken.

Den in zeitlicher Hinsicht weitaus überwiegenden Teil der Leistungen der ***X GmbH*** machte die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ aus. Das Personal der ***X GmbH*** betreute und beaufsichtigte die Schüler während des Mittagessens, in den Erholungs- und Spielpausen vor und nach dem Mittagessen sowie generell in der „freien Spielzeit“. Darüber hinaus organisierte und gestaltete die ***X GmbH*** – angepasst an den jeweiligen

Schulstandort – ein breites und vielfältiges Freizeitprogramm, in dessen Fokus die ganzheitliche Förderung der Schüler stand. Dieses Freizeitprogramm bot den Schülern die Möglichkeit, ihren (Freizeit-)Interessen nachzugehen und sich spielerisch zu entfalten (zB Ballspiele und andere sportliche Betätigungen, Schach, Yoga-Übungen in spielerischer Form, Malen, Basteln, Singen, Tanzen, Kennenlernen von Musikinstrumenten). In das Freizeitprogramm wurden auch Workshops – zum Teil unter Einbeziehung externer Trainer – integriert, wie etwa Tanzworkshops, Theaterworkshops oder Sprachworkshops mit Native-Speakern. Darüber hinaus wurden im Freizeitprogramm punktuell „Projekte“ durchgeführt, die zB wie folgt titulierte waren: Spielenachmittage, Detektive, Altes Handwerk, Wintersport & Schitage, Wald & Holz, Naturapotheke, Wasser, Outdoor Erlebnis. Gelegentlich wurden Ausflüge und Exkursionen in der Region unternommen.

Der Aufgabenbereich des Personals der ***X GmbH*** im Rahmen des Freizeitprogrammes umfasste im Wesentlichen folgende Punkte:

- Förderung der Arbeitshaltung und der Teamfähigkeit
- Gruppeneinteilung und Disziplin
- Beobachten und Motivation

Zum Aufgabenbereich des Personals der ***X GmbH*** zählten damit in erster Linie Erziehungs-, Betreuungs-, Aufsichts- sowie Organisationskomponenten. Es ging darum, einen strukturierten Rahmen zu schaffen, in dem sich die Schüler im Sinne einer sinnvollen Freizeitgestaltung spielerisch entfalten und dabei ihre Talente und Stärken in sozialer, sportlicher, kreativer, künstlerischer und musischer Hinsicht entdecken und ausleben konnten.

Es bestand ein auf den jeweiligen Schulstandort abgestimmtes, allgemein gehaltenes, pädagogisches Betreuungskonzept, das im Falle der Neuen Mittelschule ***NMS*** und der Volksschule ***VS*** etwa wie folgt lautete:

„Inhaltliches und pädagogisches Konzept

*In der ***XY*** Nachmittagsbetreuung werden die SchülerInnen nach dem Unterricht von unseren TrainerInnen übernommen. Das gemeinsame Mittagessen ist der erste, wichtige Teil unseres vielfältigen Angebotes. Anschließend wird die professionelle Hausübungsbetreuung durch Lehrerinnen der jeweiligen Schule gesichert und durch die PädagogInnen der Nachmittagsbetreuung unterstützt.*

Die Freizeit wird durch unsere PädagogInnen abwechslungsreich und spannend gestaltet. Durch die Betreuung der Kinder in der Schulischen Tagesbetreuung werden das soziale Miteinander und das Erleben in der Gruppe durch gemeinsame Aktivitäten gefördert. Einen besonderen Stellenwert nimmt die abwechslungsreiche Freizeitgestaltung ein: Aktivitäten im Freien,

Bewegung, Musik, bildnerisches Gestalten, Werken, Jahresfeste und Geburtstagsfeiern werden in den täglichen Tagesablauf integriert.

Unsere pädagogischen Ziele

- *Förderung der Eigenverantwortung und Selbstständigkeit des Kindes*
- *Berücksichtigung der persönlichen Interessen der Kinder*
- *Schaffung der Möglichkeit für das Kind, seine eigene soziale Rolle innerhalb der Gruppe zu erfahren*
- *Förderung ihrer Entwicklung als Mädchen und Jungen sowie die Förderung der Gleichberechtigung*
- *Erlernen eines partnerschaftlichen, gewaltfreien und gleichberechtigten Miteinander*
- *Entwicklung von Verständnis gegenüber anderen Kulturen und Weltanschauungen*
- *Förderung von Toleranz, Akzeptanz und Integration von Kindern mit besonderen Bedürfnissen*

Bewegung und Sport

Bewegung und Sport sind unverzichtbare Bestandteile um der natürlichen Lebensfreude des Kindes Raum zu geben. Dadurch werden die motorischen Fähigkeiten verbessert und eine gesunde emotionale, geistige und soziale Entwicklung gewährleistet. Kinder müssen so früh wie möglich Gelegenheit erhalten, vielfältige Bewegungserfahrungen in unterschiedlichen Bewegungsräumen zu sammeln.

Bei allen Bewegungsangeboten sollen die Eigenaktivität der Kinder und das weitgehend freie und kreative Erproben neuer Bewegungsmöglichkeiten im Vordergrund stehen. Es muss gewährleistet sein, dass die Kinder ausreichend Gelegenheit erhalten, ihre motorischen Möglichkeiten selbständig zu erproben und zu vertiefen.

Alle Übungen finden in spielerischer Form statt und basieren aufbauend auf der natürlichen Bewegungsfreude des Kindes.

Musik und Tanz

Die musikalische Förderung der Kinder jedes Alters ist besonders wichtig für die persönliche und auch kognitive Entwicklung. Ein Schwerpunkt der schulischen Nachmittagsbetreuung ist daher ein vielfältiges Angebot an musikalischen Impulsen wie Gesang, Rhythmus und Bodypercussion, Bewegung und Tanz in verschiedensten Stilrichtungen. Weiters ist das Kennenlernen und Ausprobieren von Musikinstrumenten ein wichtiges Ziel in der Heranführung der Kinder zum Erlernen eines Instrumentes.

Soziales

Eine wichtige Aufgabe unserer Einrichtungen ist die pädagogische Gestaltung in Form von Einzel- und Gruppenaktivitäten. Die Angebote werden nach den Bedürfnissen und Erfordernissen der Gesamtgruppe und der einzelnen Kinder individuell gestaltet.

Durch Interaktion entdecken die Kinder im Spiel ihre Grenzen und erproben Kräfte und Fähigkeiten in ihrem sozialen Umfeld. Akzeptanz und Rücksichtnahme werden gefördert. Die Kinder lernen miteinander zu kommunizieren (z.B. andere ausreden zu lassen), Kompromisse einzugehen und gemeinsame Lösungen zu entwickeln.

Kreativität

Die Kreativitätsförderung ist ebenfalls ein wichtiger Teil der pädagogischen Arbeit, mit dem Ziel, den Kindern eine Basis für Fantasie und Träume zu schaffen. Durch einzelne Angebote im musisch bildnerischen und darstellenden Bereich können die Kinder ihre Kreativität ausleben und individuell in ihrer Entwicklung gefördert werden.

Sprache/n

Die sprachliche Kompetenz ist ein bedeutender Schlüssel zur Entdeckung und zum Verständnis der Welt. Die Entwicklung des Wortschatzes und des Leseverständnisses sind Schwerpunkte in der täglichen pädagogischen Arbeit mit den Kindern - besonders durch die Nutzung der Schulbibliothek/en.

Neben der deutschen Sprache sollen die Kinder ihre Fremdsprachenkenntnisse in Workshops mit Native-Speakern in spielerischer Weise ausbauen.

Workshops für Darstellendes Spiel und Theater bieten weitere Möglichkeiten, die sprachliche und persönliche Entwicklung der Kinder in der schulischen Tagesbetreuung zu unterstützen, ihr Selbstwertgefühl positiv zu beeinflussen und ihre Talente zu entdecken.

Natur erleben

Die Auseinandersetzung mit der Natur wird in der digitalisierten Welt unserer Kinder immer wichtiger. Die natürlichen Bewegungsmöglichkeiten im Freien stärken die Persönlichkeit und die Koordinationsfähigkeit der Kinder. Sie lernen mit offenen Augen ihre Umwelt zu erleben und zu beobachten. Sie haben die Gelegenheit die Welt zu erkunden und zu verstehen. Sie können Abenteuer erleben, spielen und entdecken, die Freiheit spüren und Grenzen erfahren - die Natur ist dabei ihre Lehrerin.

Inklusion

Mit Kindern aus verschiedenen Kulturen wollen wir Brücken bauen, unterschiedliche Lebensauffassungen, Werte und Bräuche in den pädagogischen Alltag einarbeiten. Jeder kann

vom anderen lernen, wodurch ein offener, vorurteilsfreier Umgang mit anderen Kulturen geübt wird.

Behinderung und Anderssein soll nicht Ausgrenzung bedeuten, sondern ein waches Interesse und ein Miteinander. Altersspezifische und inklusive Freizeitangebote bieten den Kindern von Volksschule und NMS, beziehungsweise allen Kindern von 6-14 Jahren, Raum zur optimalen persönlichen, kognitiven und kreativen Entwicklung.“

Die Schulleitung der jeweiligen öffentlichen Schule trug die Verantwortung über sämtliche Bereiche der Nachmittagsbetreuung, die ***X GmbH*** unterstand dieser Verantwortlichkeit.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen, zur Umwandlung und zum Konkurs beruhen auf den Daten des Firmenbuches (samt den dort hinterlegten Urkunden) und der Insolvenzdatei (BFG-Akt OZ 73-78). Weder in den vorliegenden Akten noch sonst finden sich Hinweise darauf, dass die tatsächlichen Verhältnisse mit diesen Daten nicht übereingestimmt hätten.

Dass die ***X GmbH*** eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete – und nicht etwa eine begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgende – Gesellschaft war, ergibt sich unzweifelhaft aus dem aktenkundigen Gesellschaftsvertrag (BFG-Akt OZ 77), dessen § 9 die Gewinnverteilung zum Gegenstand hat.

Die Feststellungen zur Tätigkeit der ***X GmbH*** betreffend die Vermittlung sprachlicher und schriftlicher Kompetenzen beruhen auf den diesbezüglichen Ausführungen auf der Homepage ***Homepage X GmbH*** (Reiter „Über uns“, Screenshot vom 22.11.2013, abrufbar unter <https://web.archive.org/> [BFG-Akt OZ 80]).

Die Feststellungen zum Ö-Cert-Zertifikat gründen sich auf die im Akt einliegende Kopie dieses Zertifikates (BFG-Akt OZ 13).

Dass es darüber hinaus noch weitere Zertifizierungen für die ***X GmbH***, etwa eine auf kinder- und jugendspezifische Qualitätsnormen abstellende Zertifizierung für Kinder- und Jugendbildungseinrichtungen, gegeben hätte, ist den aktenkundigen Unterlagen nicht zu entnehmen.

An welchen Schulen die Nachmittagsbetreuung durchgeführt wurde, ergibt sich aus der diesbezüglichen aktenkundigen Aufstellung, die dem Finanzamt im Zuge der am 13.2.2020 erfolgten Beantwortung eines Ergänzungsersuchens übermittelt wurde (BFG-Akt OZ 51 S 1).

Dass das von der ***X GmbH*** in der schulischen Nachmittagsbetreuung eingesetzte Personal zu etwa 80% aus ausgebildeten Pädagogen bestand, ergibt sich aus den Beschwerdeausführungen (Seite 6 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 2 S 6). Anderslautendes wurde vom Finanzamt nicht vorgebracht.

Der wiedergegebene Inhalt der zwischen der ***X GmbH*** und den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung entstammt den diesbezüglichen im Akt einliegenden Kopien dieser Verträge (BFG-Akt OZ 15 S 2-14).

Die Feststellungen zu den Verrechnungsmodalitäten beruhen auf den im Akt einliegenden Rechnungen (BFG-Akt OZ 52). Dazu ist Folgendes zu bemerken: Die aktenkundigen Rechnungen betreffen nicht das hier streitgegenständliche Jahr 2013, sondern die Jahre 2014 und 2015. Das Bundesfinanzgericht geht jedoch mangels gegenteiliger Hinweise im Akt davon aus, dass die Verrechnung im hier streitgegenständlichen Jahr 2013 nicht anders als in den Jahren 2014 und 2015 gehandhabt wurde.

Dass die Eltern der an der schulischen Nachmittagsbetreuung teilnehmenden Schüler einen Kostenbeitrag an die jeweilige Gemeinde zu leisten hatten, ist ua den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht zur Geschäftszahl ***GZ*** (BFG-Akt OZ 59 S 10) sowie der aktenkundigen E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Finanzamt und der ***Stadtgemeinde*** (BFG-Akt OZ 56) zu entnehmen.

Der wiedergegebene Inhalt der Homepage ***Homepage X GmbH*** entstammt dem diesbezüglichen aktenkundigen Homepage-Ausdruck, den das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelte (BFG-Akt OZ 54 S 1-3).

Der wiedergegebene Inhalt des „Didaktischen Konzeptes – ***XY*** Nachmittagsbetreuung“ entstammt dem diesbezüglichen im Akt einliegenden Schreiben (BFG-Akt OZ 7 S 11).

Dass die schulische Nachmittagsbetreuung nur an Schultagen – üblicherweise in der Zeit von 11:30 Uhr bis 17:00 Uhr – stattfand, ergibt sich aus den zwischen der ***X GmbH*** und den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung (BFG-Akt OZ 15 S 2-14).

Dass sich die Leistungen der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung auf die „individuelle Lernzeit“ und die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ beschränkten, ergibt sich aus den Beschwerdeausführungen (Seite 12 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 2 S 12). In der mit „Ergänzungspunkt 3“ titulierten Beantwortung eines abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens wird überdies darauf hingewiesen, dass in der „gegenstandsbezogenen Lernzeit“ von der jeweiligen Schule bereitgestellte Lehrer tätig geworden seien (BFG-Akt OZ 19 S 1).

Dass die Leistung der ***X GmbH*** in der „individuellen Lernzeit“ in erster Linie in der Unterstützung der Lehrer der jeweiligen Schule bei der individuellen Aufgaben- und Lernbetreuung bestand, ergibt sich aus den zwischen der ***X GmbH*** und den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung („*Unterstützung des schulischen Personals in der Lern- und Aufgabenbetreuung*“) (BFG-Akt OZ 15 S 2-14), sowie zB auch aus dem pädagogischen Betreuungskonzept betreffend die Neue Mittelschule ***NMS*** und die Volksschule ***VS***, wo es auszugsweise wie folgt heißt (BFG-Akt OZ 40 S 12):

*„In der ***XY*** Nachmittagsbetreuung werden die SchülerInnen nach dem Unterricht von unseren TrainerInnen übernommen. Das gemeinsame Mittagessen ist der erste, wichtige Teil unseres vielfältigen Angebotes. Anschließend wird die professionelle Hausübungsbetreuung durch Lehrerinnen der jeweiligen Schule gesichert und durch die PädagogInnen der Nachmittagsbetreuung unterstützt.“*

Wenn schon Lehrer der jeweiligen Schule, die unmittelbar in den vormittägigen Schulunterricht involviert sind, in der „individuellen Lernzeit“ tätig werden, ist es im Übrigen nur die logische Folge, dass eben diese Lehrer diesen Teil der Lernzeit auch federführend gestalten.

Vor diesem Hintergrund schenkt das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdevorbringen, die ***X GmbH*** sei „für die inhaltliche Gestaltung und Organisation“ der individuellen Lernzeit verantwortlich gewesen (Seite 16 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 2 S 16), keinen Glauben. Das Bundesfinanzgericht nimmt es stattdessen als erwiesen an, dass die Schüler im Rahmen der individuellen Aufgaben- und Lernbetreuung von den Lehrern der jeweiligen Schule und ergänzend vom Personal der ***X GmbH*** im Bedarfsfall unterstützt und betreut wurden.

Die Feststellung, dass die „individuelle Lernzeit“ schwerpunktmäßig derart ablief, dass die Schüler ihre Hausaufgaben selbständig erledigten bzw selbständig lernten und dabei im Bedarfsfall, dh bei Fragen und Problemen, unterstützt und betreut wurden, gründet sich auf die Ausführungen im „Didaktischen Konzept – ***XY*** Nachmittagsbetreuung“ (BFG-Akt OZ 7 S 11), wo es unter dem Punkt „Aufgabenbetreuung“ wie folgt heißt:

„Selbständiges Erledigen der Hausaufgaben

Hilfestellung bei Problemen

Ruhige Arbeitsatmosphäre

Möglichkeiten zum offenen Lernen innerhalb der 4 Schulstufen (Voneinander Lernen)“

Dass die Schüler im Bedarfsfall eine spezielle Einzelförderung erhielten, ist zum einen den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen (Seite 6 f des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt

OZ 2 S 6 f) und zum anderen dem im Akt einliegenden, mit „***XY*** Nachmittagsbetreuung – Ganzheitliches Betreuungskonzept für Schulkinder“ titulierten Schreiben, das dem Finanzamt im Zuge der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens übermittelt wurde (BFG-Akt OZ 7 S 6), zu entnehmen.

Die Leistungen der ***X GmbH*** in Zusammenhang mit dem Freizeitprogramm sind dem vom Finanzamt im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelten Ausdruck der Homepage ***Homepage X GmbH*** (BFG-Akt OZ 54 S 1-3), den standortspezifischen pädagogischen Betreuungskonzepten (BFG-Akt OZ 39-44) und dem „Didaktischen Konzept – ***XY*** Nachmittagsbetreuung“ (BFG-Akt OZ 7 S 11) zu entnehmen.

Die Feststellung zum Aufgabenbereich des Personals der ***X GmbH*** im Rahmen des Freizeitprogrammes (Förderung der Arbeitshaltung und der Teamfähigkeit, Gruppeneinteilung und Disziplin, Beobachten und Motivation) beruht auf den diesbezüglichen Ausführungen im „Didaktischen Konzept – ***XY*** Nachmittagsbetreuung“ (BFG-Akt OZ 7 S 11).

Dass der in zeitlicher Hinsicht weitaus überwiegende Teil der Leistungen der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ betraf, ergibt sich schon daraus, dass die „Lernzeit“, bestehend aus „gegenstandsbezogener Lernzeit“, in welche die ***X GmbH*** nicht involviert war, und „individueller Lernzeit“, nach den unter Punkt II.3.1.1. dargestellten Betreuungsplänen im Hinblick auf das zeitliche Ausmaß stark begrenzt war.

Der wiedergegebene Inhalt des pädagogischen Betreuungskonzeptes betreffend die Nachmittagsbetreuung an der Neuen Mittelschule ***NMS*** und der Volksschule ***VS*** entstammt dem diesbezüglichen aktenkundigen Schreiben (BFG-Akt OZ 40 S 12-14). Dazu ist Folgendes zu bemerken: Dieses verschriftlichte Betreuungskonzept betrifft das Schuljahr 2016/2017 und nicht das hier streitgegenständliche Jahr 2013. Für das hier streitgegenständliche Jahr 2013 liegt kein standortspezifisches pädagogisches Betreuungskonzept im Akt ein. Das Bundesfinanzgericht geht jedoch mangels gegenteiliger Anhaltspunkte im Akt davon aus, dass hinsichtlich des Ablaufes und der inhaltlichen Ausgestaltung der schulischen Nachmittagsbetreuung keine ins Gewicht fallenden Unterschiede zwischen den angeführten Zeiträumen bestanden, sodass dem genannten Betreuungskonzept, das auch stellvertretend für die anderen im Akt einliegenden standortspezifischen Betreuungskonzepte (BFG-Akt OZ 39-44), die bloß punktuelle Abweichungen aufweisen, wörtlich wiedergegeben wurde, seitens des Bundesfinanzgerichtes Relevanz auch für das hier streitgegenständliche Jahr 2013 beigemessen wird.

Dass die Schulleitung der jeweiligen öffentlichen Schule die Verantwortung über sämtliche Bereiche der Nachmittagsbetreuung trug und die ***X GmbH*** dieser Verantwortlichkeit unterstand, ist ua dem im Akt einliegenden, mit „***XY*** Nachmittagsbetreuung – Ganzheitliches Betreuungskonzept für Schulkinder“ titulierten Schreiben, das dem Finanzamt

im Zuge der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens übermittelt wurde (BFG-Akt OZ 7 S 6), zu entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen ganztägiger Schulformen

Vorab ist festzuhalten, dass die in der Beschwerde angeführten schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen zum Teil erst nach dem hier streitgegenständlichen Jahr 2013 erlassen wurden. Im Folgenden werden die für das streitgegenständliche Jahr 2013 maßgeblichen (wesentlichen) Bestimmungen wiedergegeben.

Gemäß § 8 lit j SchOG idF vor BGBl I 38/2015 sind unter ganztägigen Schulformen Schulen mit Tagesbetreuung zu verstehen, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird, wobei zum Besuch der Tagesbetreuung eine Anmeldung erforderlich ist und die Tagesbetreuung aus folgenden Bereichen besteht:

aa) gegenstandsbezogene Lernzeit, die sich auf bestimmte Pflichtgegenstände bezieht, und/oder

bb) individuelle Lernzeit sowie

cc) jedenfalls Freizeit (einschließlich Verpflegung).

Gemäß § 8d 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 § 12a Abs 1 Satz 1 SchUG bedarf der Besuch des Betreuungsteiles ganztägiger Schulformen 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 des 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 die Anmeldung nur für das betreffende Unterrichtsjahr (§ 12a Abs 1 Z 1 lit b und lit c SchUG).

Gemäß § 13 Abs 2a SchOG idF vor BGBl I 38/2015 – diese Bestimmung betrifft die Volksschule – kann an ganztägigen Schulformen für die Leitung des Betreuungsteiles ein Lehrer oder Erzieher vorgesehen werden. Für die gegenstandsbezogene Lernzeit sind die erforderlichen Lehrer, für die individuelle Lernzeit die erforderlichen Lehrer oder Erzieher und für die Freizeit die erforderlichen Lehrer, Erzieher oder Freizeitpädagogen zu bestellen.

Gemäß § 21g Abs 3 SchOG idF vor BGBl I 67/2015 ist § 13 Abs 2a SchOG auf die Neue Mittelschule (mittlerweile durch die Mittelschule abgelöst) anzuwenden.

Gemäß § 8 lit l SchOG sind unter Erziehern Personen zu verstehen, die die Reife- und Diplomprüfung bzw die Diplomprüfung einer Bildungsanstalt für Sozialpädagogik oder einer Bildungsanstalt für Kindergartenpädagogik (Zusatzausbildung Hortpädagogik) erfolgreich abgelegt haben.

Gemäß § 8 lit m SchOG sind unter Freizeitpädagogen (Erziehern für die Freizeit an ganztägigen Schulformen) Personen mit erfolgreichem Abschluss des Hochschullehrganges für Freizeitpädagogik gemäß dem Hochschulgesetz 2005, BGBl I 30/2006 zu verstehen.

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 idF vor BGBl I 38/2015 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, arbeitstüchtigen, pflichttreuen und verantwortungsbewussten Gliedern der Gesellschaft und Bürgern der demokratischen und bundesstaatlichen Republik Österreich herangebildet werden. Sie sollen zu selbständigem Urteil und sozialem Verständnis geführt, dem politischen und weltanschaulichen Denken anderer aufgeschlossen 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 § 6 Abs 4a SchOG idF vor BGBl I 38/2015 sind Betreuungspläne für die gegenstandsbezogene und individuelle Lernzeit ganztägiger Schulformen festzusetzen. Hiebei ist festzulegen, daß die Lernzeit der Festigung und Förderung der Unterrichtsarbeit im Unterrichtsteil, nicht jedoch der Erarbeitung neuer Lehrinhalte zu dienen hat. Die gegenstandsbezogene Lernzeit hat wöchentlich zwei bis vier Stunden zu umfassen. Die Bestimmungen über schulautonome Lehrplanbestimmungen finden Anwendung.

In der Anlage A, Zweiter Teil, I. Abschnitt, Z 14 (Schulautonome Lehrplanbestimmungen) zur Verordnung des zuständigen Bundesministers, mit welcher die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen erlassen werden, BGBl 134/1963 idF BGBl II 368/2005, heißt es wörtlich auszugsweise wie folgt:

„(...)

Durch schulautonome Lehrplanbestimmungen kann das Ausmaß der gegenstandsbezogenen und der individuellen Lernzeit (Z 15) unter Bedachtnahme auf pädagogische, räumliche und ausstattungsmäßige Gegebenheiten entsprechend der nachfolgenden Tabelle festgesetzt werden:

Lernzeiten	Wochenstunde(n)					
Gegenstandsbezogene Lernzeit	0	1	2	3	4	5
Individuelle Lernzeit	10	8	6	4	2	0

(...)“

In der Anlage A, Zweiter Teil, I. Abschnitt, Z 15 (Betreuungsplan für ganztägige Schulformen) zur Verordnung des zuständigen Bundesministers, mit welcher die Lehrpläne der Volksschule und der Sonderschulen erlassen werden, BGBl 134/1963 idF BGBl II 368/2005, heißt es wörtlich auszugsweise wie folgt:

„(...)

b) Grundstufe I (einschließlich gemeinsamer Führung) und Grundstufe II

An ganztägigen Schulformen (§ 8d des Schulorganisationsgesetzes) hat der Betreuungsteil wie der Unterrichtsteil zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 des Schulorganisationsgesetzes beizutragen. Er umfasst die Bereiche gegenstandsbezogene Lernzeit, individuelle Lernzeit sowie Freizeit (einschließlich Verpflegung).

Folgende Ziele sind im Rahmen der ganztägigen Schulform anzustreben:

- *Lernmotivation und Lernunterstützung,*
- *Soziales Lernen,*
- *Kreativität,*
- *Anregung zu sinnvoller Freizeitgestaltung und*
- *Rekreation.*

Lernmotivation und Lernunterstützung:

Die Lernbereitschaft und Lernmotivation der Schülerinnen und Schüler soll sowohl durch gezielte individuelle Förderung als auch durch partnerschaftliche Lernformen erhöht werden. Dabei ist auf ihre jeweiligen Interessen und Möglichkeiten Bedacht zu nehmen. Lern- und Arbeitstechniken sind situationsbezogen einzuüben bzw. anzuwenden.

Soziales Lernen:

Die ganztägige Schulform soll durch ihr vielgestaltiges Schulleben mehr Gelegenheit für soziales Lernen bieten und die Kontakte zwischen den Schülerinnen und Schülern (verschiedener Gesellschaftsschichten, Religionen, Kulturen uÄ) intensivieren. Kontaktfähigkeit, Toleranz und sozial angemessene Begegnungsformen sollen weiterentwickelt und gefördert werden. Dabei sind die vor- und außerschulischen Erfahrungen der Schülerinnen und Schüler zu berücksichtigen.

Kreativität:

Die ganztägige Schulform soll zusätzliche Möglichkeiten zur Entfaltung der Kreativität bieten.

Anregung zu sinnvoller Freizeitgestaltung:

Die ganztägige Schulform soll zu einem sinnvollen Freizeitverhalten (zB spielerische und sportliche Aktivitäten, Umgang mit den Medien) führen. Dabei sollen vermehrt Haltungen und Einstellungen, aber auch Fähigkeiten und Fertigkeiten erworben und gefördert werden, die über die Schulzeit hinaus positive Wirkung haben sollen.

Rekreation:

Die Schülerinnen und Schüler sollen ihre elementaren Bedürfnisse nach Bewegung, Sich-zurückziehen-Können und Erholung erfüllen können. Dies setzt allerdings ein Mindestmaß an Raum und Ausstattung voraus. Wo die Möglichkeit besteht, sollte auch für Aufenthalt im Freien gesorgt werden.

Zur Verwirklichung dieser Ziele sind folgende Grundsätze zu beachten:

Auf die unterschiedlichen Interessen und Fähigkeiten aller Schülerinnen und Schüler ist durch Differenzierung und individuelle Zuwendung einzugehen. Sowohl lernschwache als auch überdurchschnittlich lernbefähigte Kinder sollten möglichst gezielt gefördert werden.

Die biologische Leistungskurve ist bei der Abfolge der Lern- und Freizeiteinheiten zu berücksichtigen.

Der Zusammenarbeit der Lehrerinnen und Lehrer sowie der Erzieherinnen und Erzieher des Betreuungsteiles mit den Erziehungsberechtigten sowie bezüglich der Lernzeiten mit den Lehrerinnen und Lehrern des Unterrichtsteiles kommt in ganztägigen Schulformen besondere Bedeutung zu.

Die gegenstandsbezogene Lernzeit umfasst drei Wochenstunden (sofern gemäß Z 14 letzter Absatz schulautonom keine andere Festlegung erfolgt), wobei nicht mehrere Stunden an einem Tag vorgesehen werden sollten. Im Sinne eines zeitgemäßen Grundschulunterrichtes bezieht sich die gegenstandsbezogene Lernzeit primär auf Pflichtgegenstände. Sie dient der Festigung und Förderung des Unterrichtsertrages, nicht jedoch der Erarbeitung neuer Lehrstoffe. Hierbei ist auf vollständiges und möglichst eigenständiges Arbeiten Wert zu legen. Arbeitsaufträge an einzelne Schülerinnen und Schüler sind unerlässlich und sollen zu einer ökonomischen Nutzung der Lernzeit führen.

Die individuelle Lernzeit umfasst vier Wochenstunden (sofern gemäß Z 14 letzter Absatz schulautonom keine andere Festlegung erfolgt). Im Mittelpunkt der individuellen Lernzeit stehen zweckmäßige und zeitökonomische Verfahrensweisen des selbstständigen Lernens (Erledigung der Hausübungen, Aneignung des Lernstoffes, Vorbereitung auf Leistungsfeststellungen usw.). Jede Schülerin bzw. jeder Schüler ist in der individuellen Lernzeit von den betreuenden Lehrerinnen bzw. Lehrern oder Erzieherinnen bzw. Erziehern durch individuelle Lernunterstützung zu fördern.

Bei der Erstellung des Betreuungsplans ist die Abfolge von gegenstandsbezogener bzw. individueller Lernzeit so zu wählen, dass den Schülerinnen und Schülern täglich Freizeitphasen in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen.

(...)“

In der Anlage 1, Dritter Teil, Z 8 (Betreuungsplan für ganztägige Schulformen) zur Verordnung der zuständigen Bundesministerin, mit der (ua) die Lehrpläne der Neuen Mittelschulen erlassen werden, BGBl II 185/2012, heißt es wörtlich wie folgt:

„Der Betreuungsteil an ganztägigen Schulformen umfasst die Bereiche gegenstandsbezogene Lernzeit, individuelle Lernzeit sowie Freizeit (einschließlich Verpflegung).

Die Schülerinnen und Schüler sollen

- *durch gezielte individuelle Förderung, durch partnerschaftliche Lernformen sowie durch die Vermittlung von Lerntechniken in ihrer Lernbereitschaft und Lernmotivation gefördert werden,*
- *mehr Gelegenheit für soziales Lernen erhalten und die Kontakte untereinander intensivieren können - über die Zugehörigkeit zu Gesellschaftsschichten, Religionen, Kulturen u.ä. hinweg,*
- *zusätzliche Möglichkeiten zur Entfaltung ihrer Kreativität erhalten,*
- *ohne Leistungs- und Konkurrenzdruck zu einem sinnvollen Freizeitverhalten (zB spielerische und sportliche Aktivitäten, Umgang mit den Medien) geführt werden,*
- *ihre elementaren Bedürfnisse nach Bewegung, Sich-zurückziehen-Können und Erholung erfüllen können. Dies setzt allerdings ein Mindestmaß an Raum und Ausstattung voraus. Wo die Möglichkeit besteht, sollte auch für Aufenthalt im Freien gesorgt werden.*

Zur Verwirklichung dieser Ziele sind folgende Grundsätze zu beachten:

Die individuelle Betreuung wird am besten durch innere Differenzierung und häufiges Arbeiten in kleinen Gruppen erreicht, vor allem dann, wenn die Gruppe aus Schülerinnen und Schülern verschiedener Klassen besteht. Auf die unterschiedlichen Interessen und Fähigkeiten der Schülerinnen und Schüler ist so einzugehen, sodass alle Schülerinnen und Schüler möglichst wirkungsvoll gefördert werden. Eine abwechslungsreiche Zeitgestaltung mit ausgeglichenen Lern- und Freizeiteinheiten ist zu berücksichtigen.

Der Zusammenarbeit der für den Betreuungsteil Zuständigen mit den Erziehungsberechtigten und den Lehrerinnen und Lehrern des Unterrichtsteiles kommt besondere Bedeutung zu.

Die gegenstandsbezogene Lernzeit umfasst drei Wochenstunden (sofern schulautonom keine andere Festlegung erfolgt), wobei nicht mehrere Stunden an einem Tag vorgesehen werden sollten. Sie ist jeweils einem bestimmten Pflichtgegenstand, in der Regel einem, für den schriftliche Arbeiten vorgesehen sind, zuzuordnen. In der gegenstandsbezogenen Lernzeit ist der Ertrag der Unterrichtsarbeit zu sichern und durch entsprechende Übungen zu festigen. Neue Lehrstoffe dürfen nicht erarbeitet werden. Bei schriftlichen Arbeiten ist der vollständigen sowie möglichst richtigen und eigenständigen Ausarbeitung Augenmerk zu schenken. Die Unterstützung durch die Lehrerin bzw. den Lehrer darf nur so weit gehen, dass die Erledigung der gestellten Aufgabe selbstständige Leistung der Schülerin bzw. des Schülers bleibt.

Die individuelle Lernzeit umfasst vier Wochenstunden (sofern sich aus schulautonomen Regelungen nicht anderes ergibt). Im Mittelpunkt der individuellen Lernzeit stehen zweckmäßige und zeitökonomische Verfahrensweisen des selbstständigen Lernens (Erledigung der Hausübungen, Aneignung des Lernstoffes, Vorbereitung auf Leistungsfeststellungen usw.). Jede Schülerin bzw. jeder Schüler ist in der individuellen Lernzeit von den betreuenden Lehrerinnen bzw. Lehrern oder Erzieherinnen bzw. Erziehern durch individuelle Lernunterstützung zu fördern.

Durch schulautonome Lehrplanbestimmungen kann das Ausmaß der gegenstandsbezogenen Lernzeit und der individuellen Lernzeit unter Bedachtnahme auf pädagogische, räumliche und ausstattungsmäßige Gegebenheiten entsprechend der nachfolgenden Tabelle festgesetzt werden:

<i>Lernzeiten</i>	<i>Wochenstunde(n)</i>					
<i>Gegenstandsbezogene Lernzeit</i>	0	1	2	3	4	5
<i>Individuelle Lernzeit</i>	10	8	6	4	2	0

Bei der Erstellung des Betreuungsplans ist die Abfolge von gegenstandsbezogener bzw. individueller Lernzeit so zu wählen, dass den Schülerinnen und Schülern täglich Freizeitphasen in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen.“

3.1.2. Einheitliche Leistung

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst. Eine Leistung ist als einheitlich anzusehen, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Eine einheitliche Leistung kann aber auch bei mehreren gleichrangigen Leistungen vorliegen (vgl etwa VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0003; VwGH 22.3.2023, Ra 2022/13/0084, mwN).

Im vorliegenden Fall sind die von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungen – worauf auch die Verfahrensparteien übereinstimmend hinweisen – so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Sie sind daher umsatzsteuerlich – insbesondere im Hinblick auf die Frage der Anwendbarkeit einer Steuerbefreiung – einheitlich zu beurteilen.

3.1.3. Zur Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994

3.1.3.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 62/2018, sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen steuerfrei:

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

Diese Bestimmung hat ihre unionsrechtliche Grundlage in Art 132 Abs 1 lit i Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL), der wie folgt lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) (...)

i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;“

Art 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

„Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG erbracht werden, umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.“

Art 134 MwStSystRL lautet:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

- a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;*
- b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“*

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung (siehe oben) insofern nicht unionsrechtskonform ausgestaltet war, als das darin vorgesehene Kriterium „einer den öffentlichen Schulen vergleichbaren Tätigkeit“ keine Deckung in Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL, wo von Einrichtungen mit „vergleichbarer Zielsetzung“ die Rede ist, fand. Der VwGH weist in seiner Rechtsprechung diesbezüglich darauf hin, dass eine vergleichbare Tätigkeit etwas anderes sei als eine vergleichbare Zielsetzung (vgl VwGH 14.9.2017, Ro 2017/15/0017; VwGH 31.3.2017, Ro 2015/13/0014; siehe auch VwGH 6.9.2023, Ro 2021/15/0021). Vor diesem Hintergrund änderte der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 62/2018, die Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 dahingehend ab, dass nunmehr – dem Unionsrecht entsprechend – auf „eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung“ abgestellt wird. Zu dieser Bestimmung hat der Bundesminister für Finanzen die darin angekündigte Verordnung über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen (Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, UStBLV), BGBl II 214/2018, erlassen, in der er die „vergleichbare Zielsetzung“ entsprechend präzisiert. § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2018 ist gemäß § 28 Abs 46 UStG 1994 erstmals auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden und damit für den hier gegenständlichen Beschwerdefall, der das Jahr 2013 betrifft, nicht maßgeblich. Auch die UStBLV ist nach deren § 3 Z 1 erstmals auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden und damit für den hier gegenständlichen Beschwerdefall nicht maßgeblich.

3.1.3.2. Keine befreite Unterrichtsleistung

In sachlicher Hinsicht knüpft die nationale Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 an „die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten“ an.

Im vorliegenden Fall ist daher zunächst die Frage zu klären, ob es sich bei dem von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungsbündel um die „Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender Art“ iSd zitierten Bestimmung handelt.

Der zitierte gesetzliche Passus ist richtlinienkonform iSd Rechtsprechung des EuGH zu dem in Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL verwendeten Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ auszulegen.

Diesbezüglich ist vorab darauf hinzuweisen, dass die in Art 132 MwStSystRL angeführten Steuerbefreiungen nach der Rechtsprechung des EuGH autonome unionsrechtliche Begriffe darstellen, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung verhindern sollen (vgl. EuGH 28.4.2022, C-612/20, *Happy Education*, Rn 27; EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 21). Die Begriffe, mit denen die in Art 132 MwStSystRL genannten Steuerbefreiungen bezeichnet sind, sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen vom allgemeinen, sich aus Art 2 MwStSystRL ergebenden Grundsatz darstellen, dass jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art 132 MwStSystRL verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. EuGH 28.4.2022, C-612/20, *Happy Education*, Rn 28; EuGH 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, Rn 23).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Schüler ein besonders wichtiger Bestandteil der Unterrichtstätigkeit (vgl. etwa EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 24; EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*, Rn 21; EuGH 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, Rn 18). Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ beschränkt sich nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Er schließt auch andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. etwa EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 25; EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*, Rn 22 und 23; EuGH 28.1.2010, C-473/08, *Eulitz*, Rn 29). Er umfasst Tätigkeiten, die sowohl durch ihre spezifische Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, gekennzeichnet sind (vgl. EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 26; EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*, Rn 24; EuGH 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, Rn 20). Der Unionsgesetzgeber wollte mit dem Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist (vgl. EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 27; EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*, Rn 25). Für Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweist der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ daher allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen (vgl. EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics*, Rn 28; EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*, Rn 26). Nicht als Schul- und Hochschulunterricht ist

Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL gilt ein spezialisierter, punktuell erteilter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt (zum Schwimmunterricht vgl EuGH 21.10.2021, C-373/19, *Dubrovín & Tröger GbR – Aquatics*; zum Fahrschulunterricht vgl EuGH 14.3.2019, C-449/17, *A & G Fahrschul-Akademie*).

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich daraus Folgendes:

Eine Unterrichtsleistung im Sinne einer strukturierten Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen wurde im vormittägigen hoheitlichen Schulunterricht von der jeweiligen öffentlichen Schule durch deren Lehrer erbracht. In diesem Bereich wurde die ***X GmbH*** nicht tätig. Auch in die nachmittägige „gegenstandsbezogene Lernzeit“, die der Festigung und Förderung des Unterrichtsertrages dient, war die ***X GmbH*** nicht eingebunden.

Das Leistungsbündel der ***X GmbH***, das umsatzsteuerlich als eine einheitliche Leistung zu werten ist, beschränkte sich auf die „individuelle Lernzeit“ und die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“.

Der Schwerpunkt der „individuellen Lernzeit“, in welcher stets Lehrer der jeweiligen Schule und unterstützend das Personal der ***X GmbH*** tätig wurden, bestand schwerpunktmäßig in der individuellen Aufgaben- und Lernbetreuung, dh die Schüler erledigten ihre Hausaufgaben selbständig bzw lernten selbständig und wurden dabei im Bedarfsfall, dh bei Fragen und Problemen, von den Lehrern der jeweiligen Schule und ergänzend vom Personal der ***X GmbH*** unterstützt und betreut. In dieser Unterstützung und Betreuung der Schüler bei der selbständigen Erledigung der Hausaufgaben und beim selbständigen Lernen ist keine Unterrichtsleistung der ***X GmbH*** iSd oben zitierten Rechtsprechung des EuGH zu erblicken. Es überwiegt dabei der Betreuungscharakter und nehmen Unterrichtselemente lediglich eine untergeordnete Rolle ein.

Zu den Leistungen der ***X GmbH*** im Betreuungsteil „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ ist Folgendes zu bemerken:

Die Beaufsichtigung und Betreuung der Schüler während des Mittagessens, in den Spiel- und Erholungspausen vor und nach dem Mittagessen sowie generell in der „freien Spielzeit“ stellen keine Unterrichtsleistung iSd oben zitierten Rechtsprechung des EuGH dar. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Schüler zur Einhaltung von Tischsitten und Ritualen angeleitet wurden, handelt es sich dabei doch vielmehr um eine (notwendige) erzieherische Maßnahme.

Eine Unterrichtsleistung iSd oben zitierten Rechtsprechung des EuGH ist auch nicht in dem von der ***X GmbH*** organisierten und gestalteten Freizeitprogramm, das den Schülern die

Möglichkeit bot, ihren (Freizeit-)Interessen nachzugehen und sich spielerisch zu entfalten (zB Ballspiele und andere sportliche Betätigungen, Schach, Yoga-Übungen in spielerischer Form, Malen, Basteln, Singen, Tanzen, Kennenlernen von Musikinstrumenten), zu erblicken.

Dafür spricht schon der Aufgabenbereich des Personals der ***X GmbH*** in diesem Teil der Nachmittagsbetreuung, der sich im Wesentlichen auf folgende Punkte beschränkte:

- Förderung der Arbeitshaltung und der Teamfähigkeit
- Gruppeneinteilung und Disziplin
- Beobachten und Motivation

Der Aufgabenbereich umfasste damit in erster Linie Erziehungs-, Betreuungs-, Aufsichts- sowie Organisationskomponenten und eben nicht die strukturierte Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen iSd oben zitierten Rechtsprechung des EuGH. Im Ergebnis ging es darum, einen strukturierten Rahmen zu schaffen, in dem sich die Schüler im Sinne einer sinnvollen Freizeitgestaltung spielerisch entfalten und dabei ihre Talente und Stärken in sozialer, sportlicher, kreativer, künstlerischer und musischer Hinsicht entdecken und ausleben konnten.

Dies findet seine Bestätigung in den Ausführungen auf der Homepage ***Homepage X GmbH***, wo es betreffend das Freizeitprogramm auszugsweise wie folgt hieß:

„Im anschließenden Freizeitprogramm können die Kinder spielen, sich erholen und richtig austoben. In den verschiedensten Freizeitangeboten sammeln sie wichtige Erfahrungen und entdecken dabei ihre Talente und Stärken.“

Auch die zwischen der ***X GmbH*** und den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung enthalten keine Anhaltspunkte dahingehend, dass die Leistung der ***X GmbH*** im Rahmen des Freizeitprogrammes Unterrichtscharakter gehabt hätte. Vielmehr heißt es darin auszugsweise nur:

„Freizeit

Gestaltung und Organisation des Freizeitprogrammes. Vorzugsweise werden die vorhandene Infrastruktur der Schule (Pausenhof, Bibliothek usw) genutzt sowie Einrichtungen im Raum (...) genutzt.“

Auch die verschriftlichten standortspezifischen Betreuungskonzepte lassen nicht den Schluss zu, dass die Schüler im Freizeitprogramm laufend mit Unterricht konfrontiert gewesen wären.

Der Umstand, dass Projekte und Workshops, zum Teil unter Einbeziehung externer Trainer, in das Freizeitprogramm integriert wurden, wie zB Tanzworkshops, Theaterworkshops oder

Sprachworkshops mit Native-Speakern, verleiht dem Freizeitprogramm in seiner Gesamtheit keinen Unterrichtscharakter.

Dass mit dem Freizeitprogramm, wie in der Beschwerde wiederholt ins Treffen geführt wird, eine ganzheitliche Stärkung und Förderung sozialer, sportlicher, künstlerischer, musischer und kreativer Kompetenzen der Schüler einherging, wird vom Bundesfinanzgericht nicht in Abrede gestellt, ändert aber nichts am fehlenden Unterrichtscharakter. Denn eine Stärkung und Förderung dieser Kompetenzen ist letztlich das Ergebnis jeder sinnvollen Freizeitgestaltung im Sinne von strukturierten Gruppenaktivitäten von Kindern in den genannten Bereichen.

Wenn in der Beschwerde überdies wiederholt darauf hingewiesen wird, dass der in den schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen verwendete Begriff „Freizeit“ eine Fehl titulierung darstelle, so ist dies nicht nachvollziehbar. Der Gesetzgeber schafft mit der Verwendung dieses Begriffes eine klare terminologische Abgrenzung gegenüber dem „Unterricht“ und der „Lernzeit“. Dementsprechend heißt es auch in dem an obiger Stelle wiedergegebenen Betreuungsplan für ganztägige Schulformen in Zusammenhang mit Volksschulen, dass die ganztägige Schulform zu einem sinnvollen Freizeitverhalten (zB spielerische und sportliche Aktivitäten, Umgang mit den Medien) führen soll und die Schüler ihre elementaren Bedürfnisse nach Bewegung, Sich-zurückziehen-Können und Erholung erfüllen können sollen. Wäre es die Intention des Gesetzgebers gewesen, dass auch im Freizeitteil eine laufende Unterrichtstätigkeit stattfinden soll, hätte er sich gewiss einer anderen Terminologie bedient. Ergänzend wird seitens des Bundesfinanzgerichtes darauf hingewiesen, dass auch in den aktenkundigen Unterlagen der ***X GmbH*** selbst (vertragliche Vereinbarungen, Homepage-Auszüge, didaktisches Konzept etc) durchgehend von „Freizeit“ oder „Freizeitprogramm“ die Rede ist.

In Übereinstimmung mit dem vom EuGH in ständiger Rechtsprechung postulierten Gebot der engen Auslegung der Steuerbefreiungen ist somit zusammenfassend festzuhalten, dass es sich bei dem von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungsbündel um eine einheitliche komplexe Leistung handelt, bei der in einer Gesamtbetrachtung sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht der Erziehungs-, Betreuungs-, Aufsichts- sowie Organisationscharakter im Vordergrund steht und nicht die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten bzw Unterrichtserteilung iSd § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 (in diesem Sinne auch *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt Kommentar § 6 Abs 1 Z 11 lit a Anm 64 [60. Lfg 2019]; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 2 Rz 223, wonach eine Tagesbetreuungsleistung iSd § 8 lit j SchOG nicht unter § 6 Abs 1 Z 11 UStG 1994 fällt).

3.1.3.3. Keine befreite „eng mit dem Schulunterricht verbundene Leistung“

In der Beschwerde wird überdies ins Treffen geführt, dass das in Frage stehende Leistungsbündel der *****X GmbH*****, wenn es sich dabei schon nicht um Schul- und Hochschulunterricht handle, zumindest als eine mit dem Schul- und Hochschulunterricht eng verbundene Leistung einzustufen sei, für welche die Steuerbefreiung ebenfalls gelte. Dazu ist Folgendes zu bemerken:

Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL, der die unionsrechtliche Grundlage des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 bildet, befreit nicht nur den Schul- und Hochschulunterricht selbst von der Umsatzsteuer, sondern darüber hinaus auch die „damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen“.

Nach der Rechtsprechung des EuGH enthält Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL keine Definition des dort verwendeten Begriffs der „eng verbundenen Umsätze“. Jedoch geht schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung hervor, dass sie sich auf Leistungen bezieht, die eine enge Verbindung mit dem Schul- und Hochschulunterricht aufweisen. Daher können Leistungen nur dann als mit dem Schul- und Hochschulunterricht „eng verbunden“ angesehen werden, wenn sie tatsächlich als Nebenleistungen zu dem von der betreffenden Einrichtung erteilten Unterricht, der die Hauptleistung ist, erbracht werden (vgl. EuGH 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, Rn 24; EuGH 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, Rn 27 f). Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten (vgl. EuGH 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, Rn 25).

Anders als Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL nimmt die nationale Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 nicht ausdrücklich auf „eng verbundene Umsätze“ Bezug.

In richtlinienkonformer Auslegung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 sind jedoch auch unselbständige Nebenleistungen in Zusammenhang mit der Durchführung begünstigter Bildungsleistungen steuerfrei (vgl. *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt Kommentar § 6 Abs 1 Z 11 lit a Anm 66 [60. Lfg 2019]).

Bezugnehmend auf den gegenständlichen Fall ist zunächst festzuhalten, dass die begünstigte Hauptleistung, nämlich der Schulunterricht, nicht von der *****X GmbH*****, sondern von der jeweiligen öffentlichen Schule durch deren Lehrer erbracht wurde (in der Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen ist nach einhelliger Lehre ein Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch den jeweiligen gesetzlichen Schulerhalter zu erblicken und liegt insoweit aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein Hoheitsbetrieb vor [vgl. zB *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ 2014 Rz 926; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 2 Rz 223]). Jener Fall, in dem ein und derselbe Unternehmer sowohl die begünstigte Hauptleistung (Unterrichtsleistung) als auch eine im Verhältnis dazu als

unselbständig einzustufende Nebenleistung erbringt, die das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt (vgl dazu allgemein etwa *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 1 Rz 45, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH), liegt demnach gegenständlich nicht vor.

Dem Urteil des EuGH vom 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, das den speziellen Fall einer Arbeitskräftegestellung betrifft, ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass es sich bei der die Hauptleistung (Unterrichtsleistung) erbringenden Einrichtung und jener Einrichtung, die die „eng verbundenen Umsätze“ erbringt, nicht zwingend um dieselbe Einrichtung iSd Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL handeln muss. Der diesem Urteil zugrundeliegende Sachverhalt war derart gelagert, dass Lehrpersonal von einer Lehreinrichtung (*Horizon College*) an andere Lehreinrichtungen (Zieleinrichtungen) gestellt wurde. Das Lehrpersonal wurde unter der Verantwortung der Zieleinrichtungen, welche die Aufgaben und Funktionen bestimmten, unterrichtend tätig. Das Gehalt wurde weiterhin von der gestellenden Einrichtung (*Horizon College*) bezahlt, welche es wiederum von den Zieleinrichtungen (ohne Mehrwertsteuer) ersetzt erhielt.

Nach den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, hängt die Steuerbefreiung für mit der Unterrichtsleistung „eng verbundene Umsätze“ von drei Voraussetzungen ab, die in den Art 132 und 134 MwStSystRL genannt sind und wie folgt lauten (vgl EuGH 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, Rn 34, 38 und 42; ebenso EuGH 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, Rn 26):

- Erstens müssen sowohl die Hauptleistung (Unterrichtsleistung) als auch die damit eng verbundenen Dienstleistungen von in Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL genannten Einrichtungen erbracht werden.
- Zweitens müssen diese Dienstleistungen für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich sein.
- Drittens dürfen diese Dienstleistungen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch einen Umsatz zu verschaffen, der in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt wird.

Was die zweite Voraussetzung anbelangt, so ergibt sich aus Rn 39 des Urteils des EuGH vom 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, dass Dienstleistungen dann für steuerbefreite Umsätze unerlässlich sind, wenn sie von solcher Art oder Qualität sind, dass ohne Rückgriff auf diese Dienstleistungen keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der unter Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL fallenden Einrichtung und damit des ihren Schülern erteilten Unterrichts gewährleistet wäre (siehe auch EuGH 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, Rn 28).

Es stellt sich daher zunächst die Frage, ob das von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachte Leistungsbündel von solcher Art oder Qualität

ist, dass ohne Rückgriff darauf keine Gleichwertigkeit des von der jeweiligen öffentlichen Schule durchgeführten hoheitlichen Schulunterrichts gewährleistet wäre.

Dazu ist zu bemerken, dass dieses Leistungsbündel, das umsatzsteuerlich als eine einheitliche komplexe Leistung zu werten und daher in einer Gesamtbetrachtung einheitlich zu würdigen ist, weitaus überwiegend die „Freizeit (einschließlich Verpflegung)“ und nur untergeordnet die „Lernzeit“ betraf (im Rahmen der „Lernzeit“ war die ***X GmbH*** nur im individuellen – und nicht im gegenstandsbezogenen – Teil und dort schwerpunktmäßig zur Unterstützung des schulischen Personals bei der individuellen Aufgaben- und Lernbetreuung tätig [siehe oben unter Punkt II.1.2.]). Das Bundesfinanzgericht stellt zwar nicht in Abrede, dass die von der ***X GmbH*** diesbezüglich erbrachten Leistungen, insb die Organisation und Gestaltung eines breitgefächerten Freizeitprogrammes, für die teilnehmenden Schüler förderlich waren, eine Unerlässlichkeit im Hinblick auf den hoheitlichen Schulunterricht im oben beschriebenen Sinn ist darin jedoch nicht zu erblicken. Hinzu kommt, dass die Inanspruchnahme des Betreuungsteiles im Rahmen der Ganztageschule in getrennter Abfolge von Unterrichts- und Betreuungsteil auf Freiwilligkeit in dem Sinne basiert, dass keine Verpflichtung besteht, das Kind zum Betreuungsteil anzumelden, und sich die Anmeldung auch nur auf einzelne Tage der Woche beziehen kann (§ 12a Abs 1 Z 1 SchUG). Auch aus dieser auf Freiwilligkeit basierenden Konzeption der Ganztageschule in getrennter Abfolge ergibt sich, dass das von der ***X GmbH*** im Rahmen des nachmittägigen Betreuungsteiles erbrachte Leistungsbündel nicht unerlässlich für die Inanspruchnahme des von der jeweiligen öffentlichen Schule durchgeführten hoheitlichen Schulunterrichts im oben beschriebenen Sinn sein kann.

Dieses Ergebnis steht auch nicht in Widerspruch zu den Ausführungen des EuGH im Urteil vom 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, ging es dort doch darum, dass das von *Horizon College* an andere Lehrinrichtungen gestellte Lehrpersonal unterrichtend tätig wurde, was gegenständlich gerade nicht der Fall ist.

Da es an der Unerlässlichkeit im oben beschriebenen Sinn mangelt und die Steuerbefreiung somit schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung gelangt, erübrigt sich ein Eingehen auf die beiden weiteren vom EuGH in den Urteilen vom 14.6.2007, C-434/05, *Horizon College*, und vom 4.5.2017, C-699/15, *Brockenhurst College*, in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Voraussetzungen (siehe oben).

Der Vollständigkeit halber wird jedoch darauf hingewiesen, dass, wie den folgenden Ausführungen zu entnehmen ist, in der ***X GmbH*** entgegen dem Beschwerdevorbringen auch keine in Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL genannte Einrichtung zu erblicken ist.

3.1.3.4. Keine „vergleichbare Zielsetzung“

§ 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor dem Jahressteuergesetz 2018 verlangt „eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit“. Bereits mit Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/15/0109, hat der VwGH geklärt, dass Art 44 der zwingend anzuwendenden Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 in § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994, soweit berufsbezogene Schulungsmaßnahmen betroffen sind, zur Folge hat, dass das Tatbestandsmerkmal der „vergleichbaren Tätigkeit“ nicht zur Anwendung kommt (siehe etwa auch VwGH 14.9.2017, Ro 2017/15/0017). Im vorliegenden Fall handelt es sich aber um Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich des Art 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr 282/2011 fallen (keine berufsbezogenen Schulungsmaßnahmen), sodass das in § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 vorgesehene Tatbestandsmerkmal der „vergleichbaren Tätigkeit“ grundsätzlich zu beachten ist. In der Beschwerde wird diesbezüglich ins Treffen geführt, dass § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 in der Fassung vor dem Jahressteuergesetz 2018 insofern nicht unionsrechtskonform ausgestaltet gewesen sei, als das darin vorgesehene Kriterium der „vergleichbaren Tätigkeit“ keine Deckung in Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL, der auf Einrichtungen mit „vergleichbarer Zielsetzung“ abstelle, finde. Das Kriterium der „vergleichbaren Zielsetzung“ sei jedoch insofern auch für vor dem 1.1.2019 verwirklichte Sachverhalte relevant, als sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL berufen könne (Seite 11 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 2 S 11). Eine „vergleichbare Zielsetzung“ wird in der Beschwerde mit dem Hinweis darauf bejaht, dass die im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungen bereits auf gesetzlicher Basis dieselben Aufgaben wie die hoheitliche Schule erfüllten (Hinweis auf § 2 Abs 1 iVm Abs 3 SchOG) und seit dem Jahr 2013 überdies ein gültiges Ö-Cert-Zertifikat vorliege (Seite 17 des Beschwerdeschreibens, BFG-Akt OZ 2 S 17).

Dazu ist Folgendes zu bemerken:

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Vergleich mit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, im Einzelfall zu untersuchen (vgl EuGH 28.11.2013, C-319/12, *MDDP*, Rn 54; siehe auch VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0003).

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. Der zitierten Bestimmung zufolge beschränkt sich der Beitrag des Betreuungsteiles ganztägiger Schulformen zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule iSd § 2 Abs 1 SchOG somit auf den Teilaspekt der „Erziehung“ und nicht etwa auch auf den in § 2 Abs 1 SchOG genannten Unterricht (dazu bereits oben unter Pkt II.3.1.1.). Das in der Beschwerde vorgetragene Argument, die im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungen erfüllten bereits auf gesetzlicher Basis dieselben Aufgaben wie die hoheitliche Schule,

weswegen von einer „vergleichbaren Zielsetzung“ auszugehen sei, trifft daher nicht zu. Der Beschwerdehinweis auf das Ö-Cert-Zertifikat vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Abgesehen davon, dass das Ö-Cert-Zertifikat erst zu einem Zeitpunkt ausgestellt wurde (***)tt.12.2013**), zu dem die ***X GmbH*** infolge der Umwandlung rechtlich nicht mehr existent war, ist darauf hinzuweisen, dass ein solches Zertifikat Qualitätsstandards betreffend die Erwachsenenbildung zum Gegenstand hat und folglich nichts über die hier gegenständliche schulische Nachmittagsbetreuung, die von Schulkindern besucht wird, aussagt. Eine auf kinder- und jugendspezifische Qualitätsnormen abstellende Zertifizierung für Kinder- und Jugendbildungseinrichtungen lag dagegen nicht vor. Hinzu kommt, dass nicht das gesamte von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung eingesetzte Mitarbeiterteam, sondern nur rund 80% hiervon pädagogisch ausgebildet war. Eine „vergleichbare Zielsetzung“ iSd Art 132 Abs 1 lit i MwStSystRL ist vor diesem Hintergrund zu verneinen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG 1994 gegenständlich nicht eröffnet ist und auch eine Berufung auf die MwStSystRL der Beschwerde nicht zum Erfolg verhilft.

3.1.4. Zur Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994

Gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen steuerfrei:

„die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit a;“

Diese Bestimmung hat ihre unionsrechtliche Grundlage in Art 132 Abs 1 lit j MwStSystRL, die wie folgt lautet:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) (...)

j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;“

In richtlinienkonformer Interpretation sind gemäß § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994 in sachlicher Hinsicht nicht sämtliche Umsätze von Privatlehrern befreit (keine persönliche Befreiung), sondern nur die Unterrichtserteilung samt allfälligen unselbständigen Nebenleistungen (vgl *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt Kommentar § 6 Abs 1 Z 11 lit b Anm 25 [77. Lfg 2024]). Dabei ist der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ unionsrechtlich für die Steuerbefreiungen gemäß Art 132 Abs 1 lit i und lit j MwStSystRL analog auszulegen (so auch *Ecker/Epply/Rößler/Schwab*, MwSt Kommentar § 6 Abs 1 Z 11 lit b Anm 8 [77. Lfg 2024]). Vor

diesem Hintergrund wird auf die oben unter Punkt II.3.1.3.2. dargestellte Rechtsprechung des EuGH zum Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ verwiesen.

Wie bereits oben unter Punkt II.3.1.3.2. ausgeführt wurde, handelt es sich bei dem von der ***X GmbH*** im Rahmen der schulischen Nachmittagsbetreuung erbrachten Leistungsbündel um eine einheitliche komplexe Leistung, bei der in einer Gesamtbetrachtung sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht der Erziehungs-, Betreuungs-, Aufsichts- sowie Organisationscharakter im Vordergrund steht und nicht die Unterrichtserteilung.

Schon aus diesem Grund gelangt die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994 im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

3.1.5. Zu den Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 23 und Z 25 UStG 1994

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall auch nicht die Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 23 und Z 25 UStG 1994 zur Anwendung gelangen.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen steuerfrei:

„die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden;“

Gemäß § 6 Abs 1 Z 25 UStG 1994 sind die in Z 23 leg cit genannten Leistungen auch dann von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), bewirkt werden.

Im vorliegenden Fall sind die Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 23 und Z 25 UStG 1994 schon deshalb nicht anwendbar, weil es sich bei der ***X GmbH*** weder um eine Körperschaft öffentlichen Rechts (Z 23 leg cit) noch um eine begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgende Körperschaft (Z 25 leg cit) handelt.

3.1.6. Zum ermäßigten Steuersatz des § 10 Abs 2 Z 14 UStG 1994 idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016

In der Beschwerde wird die Rechtsansicht vertreten, dass für den Fall der Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 11 lit a und lit b UStG 1994 nicht der Normalsteuersatz von 20%, sondern der ermäßigte Steuersatz von 10% gemäß § 10 Abs 2 Z 14 UStG 1994 in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015, zur Anwendung gelangt.

Nach dieser Bestimmung ermäßigt sich die Steuer auf 10% für *„folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs 1 Z 23 oder Z 25 fallen:*

die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen;“

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist aufgrund des in dieser Bestimmung verwendeten Begriffes „Heim“ davon auszugehen, dass der Gesetzgeber nicht jede Form der Jugendbetreuung begünstigen wollte. Unter der Betreuung im Rahmen eines Heimes wird ein aus verschiedenen Leistungen bestehendes Leistungsbündel verstanden. Dabei setzt das Anbot derartiger Betreuungsleistungen das Vorhandensein entsprechender räumlicher Einrichtungen (Lern-, Spiel-, Aufenthalts- und Schlafräume, Speisesäle etc) voraus. Die Intention des Gesetzgebers kann darin gesehen werden, die Betreuungskosten in Jugendheimen, welche die Aufwendungen eines entsprechend kostenintensiven Raum- und Leistungsangebotes umfassen, durch die Steuersatzermäßigung des § 10 Abs 2 Z 14 UStG 1994 zu entlasten (vgl VwGH 22.11.2018, Ro 2016/15/0014; dazu etwa auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ § 10 Rz 186; *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 10 Rz 770).

In den zwischen der ***X GmbH*** und den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen über die schulische Nachmittagsbetreuung heißt es ua wie folgt:

„Für die Infrastruktur zeichnet der Schulerhalter verantwortlich. Dies beinhaltet die Bereitstellung und Einrichtung bzw Ausstattung der Räumlichkeiten sowie die Reinigung und Instandhaltung.“

Die ***X GmbH*** erbrachte ihre Leistungen in Zusammenhang mit der schulischen Nachmittagsbetreuung somit „mobil“ in den von den Gemeinden als gesetzlichen Schulerhaltern zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten (samt entsprechender Einrichtung und Ausstattung). Ein für Heime übliches kostenintensives Leistungsbündel wurde seitens der ***X GmbH*** folglich nicht erbracht. Vor diesem Hintergrund steht die in der zitierten gesetzlichen Bestimmung normierte Steuersatzbegünstigung nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage, ob in einem Fall wie dem gegenständlichen, in dem eine (gewinnorientiert agierende) Gesellschaft Leistungen in Zusammenhang mit dem Betreuungsteil im Rahmen der Ganztageschule in getrennter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteiles iSd einschlägigen schulorganisationsrechtlichen Bestimmungen erbringt, die Steuerbefreiungen des § 6 Abs 1 Z 11 lit a und lit b UStG 1994 zur Anwendung gelangen, einschlägige Rechtsprechung des VwGH fehlt, war die Revision zuzulassen.

Graz, am 22. Mai 2025