

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache Marktgemeinde ***3***, ***4***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Hauptstraße 13, 9871 Seeboden, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Berufung (nunmehr als Beschwerde zu werten) vom 30.12.2013 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich), betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 07/2013 und 12/2012, jeweils vom 14. November 2013, sowie gemäß § 253 BAO jeweils gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2013 vom 9. August 2017 und gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2012 vom 17. August 2017 gerichtet, 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (im Folgenden Bf) ist als Gemeinde eine Gebietskörperschaft und damit eine Körperschaft öffentlichen Rechts (im Folgenden: KÖR).

Im Jahr 2013 fand bei der Bf eine Außenprüfung (im Folgenden AP) ua betreffend USt 2009 bis 2011 sowie Nachschau betreffend 1/2012 bis 7/2013 statt. Unter Tz 2 des **AP-Berichtes** vom **8.11.2013** führte die belangte Behörde – auf das Wesentliche zusammengefasst – aus, dass die Bf durch die bei ihr angestellten Dienstnehmer für den Schulgemeindeverband (im Folgenden SGV) ***1*** Reinigungsarbeiten im Schulzentrum ***2*** (im Folgenden Schulzentrum) durchführe. Die anteiligen Personalkosten für diese Tätigkeit würden durch die Bf an den SGV verrechnet und von diesem der Bf erstattet. Bei diesen Reinigungsarbeiten handle es sich um Leistungen, die weder einer Gebietskörperschaft eigentümlich seien, noch nur durch diese erbracht werden dürften. Sobald Leistungen erbracht würden, die auch von privatwirtschaftlich organisierten Gewerbetreibenden erbracht werden könnten, liege ein

steuerbarer und in weiterer Folge steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor. Eine USt-Pflicht liege nach den zwingenden Vorgaben des Unionsrechts auch grundsätzlich immer dann vor, wenn eine Nichtbesteuerung zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber anderen Unternehmern führen würde, die ihre vergleichbaren Leistungen mit USt verrechnen müssten. Das Finanzamt wies idZ auf einen Informationsfolder des BMF „*Fragen & Antworten Gemeindeverbände und Gemeindekooperationen*“ (vgl insb Seite 3) hin, welcher seine Grundlage in der Stellungnahme des BMF, GZ BMF-010219/VI/4/2013, habe. Diese Rechtsauslegung sei ab 1.4.2012 anzuwenden, da auch der Ausschluss der Liebhaberei bei KöR ab diesem Zeitpunkt wirksam geworden sei. Dadurch würden ab diesem Zeitpunkt die verrechneten Kostenersätze an den SGV der USt zum Normalsteuersatz unterworfen.

Als Reaktion auf den erwähnten AP-Bericht vom 8.11.2013 erließ die belangte Behörde jeweils am 14.11.2013 einen Bescheid über die Festsetzung von USt für 12/2012 sowie für 07/2013 und schrieb der Bf zusätzlich USt vor.

In ihrer (nunmehr als **Beschwerde** zu wertenden) Berufung vom **30.12.2013** führte die Bf – auf das Wesentliche zusammengefasst – aus, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass das Reinigungspersonal in der Haushaltsstelle „VS“ laut Finanzamt (das auf VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101, betreffend die Personalgestellung für das WIFI eines Bundeslandes verweise) einen eigenen BgA darstelle. Die Auslegung als BgA werde bzgl der Schärfe wohl auch vom Volumen abhängig sein. Es gebe zudem keinen eigenen Rechnungskreis Reinigungspersonal in der Haushaltsstelle „VS“ bei der Bf. Die Reinigung für den SGV beruhe auf einem Gemeinderatsbeschluss. Für die Bf sei die wirtschaftliche Selbstständigkeit des Reinigungspersonals im Hoheitsbetrieb VS nicht ersichtlich. Folge man der Meinung der belangten Behörde sei das Reinigungspersonal ein eigener BgA in der Haushaltsstelle „VS“. Dass die Putzfrauen der VS auch die Räumlichkeiten der HS reinigten, ergebe sich aus dem Faktum, dass die HS und die VS in einem Gebäude seien und die Räume teilweise von beiden Seiten gemeinsam genutzt würden. Bis auf den Jahresumsatz von netto 2.900,- Euro erfüllten die Putzfrauen kein von der belangten Behörde gefordertes Kriterium eines BgA. Im vorliegenden Fall liege auch keine reale Wettbewerbsverzerrung vor, da es für die Schulreinigung keinen Wettbewerb gebe. Weder könne die Bf die VS-Reinigung aufgrund der gemeinsamen Nutzung mit dem SGV alleine auf einen Dritten übertragen noch der SGV eine Drittvergabe durchführen. Der SGV dürfe für die HS kein eigenes Personal anstellen. Außerdem mache es bei der Schule in ***2*** aufgrund der gemeinsamen Nutzung nur Sinn, dass ein Rechtsträger die Reinigungsarbeiten übernehme. Würde eine Körperschaft die Reinigung einem Dritten übertragen, würde sie Mehrkosten haben und gegen den in der öffentlichen Verwaltung für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben geltenden Grundsatz der „Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit“ verstoßen, sodass sich die Organe der jeweiligen Körperschaft strafbar machen würden. Faktisch sei es so, dass die Bf mit der Weiterverrechnung der reinen Personalkosten jährlich einen Verlust mache, da die Verrechnung von Gemeinkosten wie zB für die Administration ausgeschlossen sei. Vielmehr

liege in casu zwischen der Bf und dem SGV bzgl der Reinigung eine Kostengemeinschaft ohne Unternehmereigenschaft, somit eine reine Innengesellschaft vor. Die Weiterverrechnung der reinen Personalkosten bewirkten nämlich im konkreten Fall mangels Einnahmenerzielungsabsicht keine Unternehmereigenschaft der GesbR (Verweis auf Salzburger Steuerdialog 2013 zu einer Rübenerntemaschine, die von Bauern gemeinsam angeschafft werde und bei der es nur zu einer reinen Kostenverrechnung komme). Die Bf und der SGV bildeten aufgrund des gemeinsamen Gebäudes eine reine Kostengemeinschaft, die nach außen nicht auftrete, sondern die Waren und Dienstleistungen im Namen und für Rechnung der Mitglieder beziehe und die daraus resultierenden Kosten lediglich intern aufteile. Somit sei diese Kostengemeinschaft nur eine Innengesellschaft und ergo nicht Unternehmerin iSd UStG. Die belangte Behörde habe nicht gewürdigt, dass der SGV die anteiligen Gesamtkosten ersetze, unabhängig von tatsächlichen Arbeitsleistung der Reinigungskräfte, so auch im Nichtleistungsfall (Urlaub, Krankenstand). Die Mitglieder der Kostengemeinschaft – jedes für seinen Teil – trügen das wirtschaftliche Risiko. Mangels Rechtsfähigkeit der Kostengemeinschaft sei das Reinigungspersonal bei der Bf angestellt. Die zivilrechtliche Anstellung habe lediglich zur Folge, dass die Auslagen ersetzt würden.

Die Bf beantragte, den Bescheid über die USt-Festsetzung für 07/2013 ersatzlos aufzuheben und den Bescheid über die USt-Festsetzung für 12/2012 insoweit abzuändern, sodass sich nur mehr eine Nachzahlung von 62,20 Euro anstatt der Nachzahlung von gesamt 10.645,74 Euro aus der Versteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe ergebe und die Weiterverrechnung der Personalleistungen nicht der USt unterworfen werde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **5.2.2014** wurde die Beschwerde vom 30.12.2013 abgewiesen. Ergänzend zur Begründung im AP-Bericht vom 8.11.2013 führte die belangte Behörde aus, dass die Reinigungsleistungen auf privatrechtlicher Basis erfolgten. Die Voraussetzungen des § 2 Abs 1 KStG für das Vorliegen eines BgA lägen vor, sodass auch von einem BgA iSd § 2 Abs 3 UStG und somit von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei.

1. privatwirtschaftliche Tätigkeit (da nicht auf öffentlich-rechtlicher Grundlage)
2. nachhaltige Tätigkeit
3. Tätigkeit, die zur Erzielung von Einnahmen diene
4. wirtschaftliches Gewicht (jährliche Einnahmen aus dieser Tätigkeit lägen über der nach der Verwaltungspraxis und st VwGH-Rsp erforderlichen Einnahmengrenze von 2.900 Euro)

Art 13 Abs 1 MwStSystRL, 2006/112/EG, mache die Behandlung der Einrichtungen der KÖR als nichtsteuerpflichtig davon abhängig, dass diese „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ tätig

würden. Da die Leistungserbringung zweifelsfrei als Rechtssubjekt des Privatrechts ausgeübt werde, ein Betrieb gewerblicher Art vorliege, sei von einer steuerpflichtigen unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

Mit Schriftsatz vom **26.2.2014** beantragte die Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das BFG, ohne neues Vorbringen zu erstatten.

Am **9.8.2017** erließ die belangte Behörde einen **USt-Jahresbescheid** für das Jahr **2013** sowie am **17.8.2017** einen **USt-Jahresbescheid** für das Jahr 2012.

Mit **Schreiben** vom **20.5.2020** übermittelte die Bf diverse Abrechnungen ua betreffend die Jahre 2011 und 2012, die enthalten, wie viel sie dem SGV an Personalkosten im Bildungszentrum *****2***** (Schulwart und Reinigungspersonal) verrechnete, sowie deren detaillierte Lohnkonten. Gem der Vereinbarung zwischen Bf und SGV vom 20.11.1986 über die gemeinsame Kostentragung von Erhaltungsarbeiten und Betriebsaufwendungen für VS und HS mit Wirksamkeit 1.1.1987 sei hier ausnahmslos nur von Kostenweitergabe die Rede und diese Kostenweitergabe sei auch tatsächlich erfolgt (reine Kostenverrechnung). Diese Vereinbarung sei im Rahmen der Gemeinderatssitzung vom 28.11.1986 beschlossen worden. 1996 wurde der Nutzflächenaufteilungsschlüssel geändert. Im Jahr 2018 sei dann auch eine Putzfrau direkt beim SGV angestellt worden, um die „*rechtswidrige Umsatzsteuerbelastung zu vermeiden*“. Die Änderung sei 2018 erfolgt, da eine Reinigungskraft der Bf in Pension gegangen sei. Seither würde die Bf nur mehr 2,5 VBÄ und den Schulwart der Kostenaufteilung unterziehen.

In ihrer **Eingabe** vom **9.8.2022** führte die Bf insb aus, dass davon auszugehen sei, dass mit der Personalüberlassung der Bf an den SGV bei der Bf kein BgA vorliege und in der Sache zwei Hoheitsbetriebe kooperierten. Es liege auch keinerlei Wettbewerbssituation vor, da die VS und die HS aufgrund der gemeinsamen Flächen nur von denselben Reinigungskräften gereinigt werden könnten. Eine Teilreinigung durch den SGV alleine für seine Flächen sei technisch und organisatorisch nicht möglich. Wenn aber in der Tätigkeit aufgrund der konkreten Umstände keine „Wettbewerbstätigkeit“ möglich sei, könne zwischen zwei Hoheitsbetrieben auch keine unternehmerische Tätigkeit, die USt-pflichtig sei, stattfinden.

Den **Vorhalt** des BFG vom **17.8.2022 beantwortete** die Bf mit Schriftsatz vom **15.9.2022**. Darin führte sie insb aus, dass der SGV gem VO der Kärntner LReg, LGBI 1958/31, seit dem 1.8.1958 bestehe. Die Bf als Gemeinde sei seit der Gründung des SGV bei diesem Mitglied. Seit 1.1.1987 würden die Reinigungsleistungen anteilig weiterverrechnet. Seitdem erfolge die Abrechnung nach dem Nutzflächenaufteilungsschlüssel unter Berücksichtigung gemeinsam genutzter Flächen wie Schulverwaltungsräume, Verkehrsflächen, Turnsaal und Multifunktionsräume. Die Reinigung erfolge durch das Personal der Bf ohne Vorgaben. Vor Ort werde die Reinigung nach den Vorgaben des jeweiligen Schulwartes besorgt. Die Reinigung der Flächen der VS und der HS seien immer zur selben Zeit erfolgt, da an beiden Schulen die Unterrichtstage ident gewesen seien.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ist – wie im Verfahrensgang beschrieben – aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

Die Bf betreibt ihre Volksschule (im Folgenden VS) im selben Gebäude, in welchem der SGV seine Hauptschule (später Neue Mittelschule, nunmehr Mittelschule, im Folgenden HS genannt) betreibt. Der Altbau (das VS-Gebäude) ist im Eigentum der Bf als Gemeinde, der Neubau (HS-Zubau aus dem Jahr 1985) ist im Eigentum des SGV. In concreto werden Räume und allgemeine Flächen sowohl von der VS als auch von der HS genutzt. Die Reinigung des gesamten Gebäudes erfolgt durch bei der Bf angestellte Personen, die in der „Haushaltsstelle VS“ geführt werden. Die anteiligen Kosten (ohne jedwede Aufschläge bzw. Administrationsaufwendungen) der Reinigungskräfte werden nach dem Nutzflächenaufteilungsschlüssel nach m² an den SGV weiterverrechnet. Das Reinigungspersonal für die HS ist im Haushalt „VS ***2***“ tätig.

Gem § 5 Abs 1 K-SchG bilden die Gemeinden jedes politischen Bezirkes je einen Schulgemeinerverband (SGV). Dieser besitzt Rechtspersönlichkeit (Abs 2 leg cit). Der SGV ***1*** besteht gem der Verordnung der Kärntner LReg vom 21.7.1958, ZI Verf – 1821/1/1958, seit dem 1.8.1958. Die Bf ist seit der Institutionalisierung durch die erwähnte VO Mitglied im SGV, da damals laut VO alle Gemeinden im Bezirk automatisch verpflichtend Mitglieder wurden.

Seit dem Gemeinderatsbeschluss vom 28.11.1986 (TO-Punkt 14 „Beratung und Beschlussfassung einer Vereinbarung zwischen Gemeinde und SGV über die gemeinsame Kostentragung von Erhaltungsarbeiten und Betriebsaufwendungen für Volks- und Hauptschule ***2*** mit Wirksamkeit 1.1.1987“) besteht die Vereinbarung zwischen der Bf und dem SGV über die gemeinsame Kostentragung von Erhaltungsarbeiten und Betriebsaufwendungen für die VS und die (damalige) HS ***2*** mit Wirksamkeit 1.1.1987. Seit diesem Datum wird auch die HS in ***2*** am selben Standort wie die VS betrieben.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15.9.2022 erfolgt die Abrechnung seit 1987 nach dem Nutzflächenaufteilungsschlüssel unter Berücksichtigung gemeinsam genutzter Flächen, wie Schulverwaltungsräume, Verkehrsflächen, Turnsaal und Multifunktionsräume. Die Reinigung erfolgt durch das Personal der Bf ohne Vorgaben. Organisatorisch wird die Reinigung vom jeweiligen Schulwart nach seinen Vorgaben besorgt, wobei dieser bei dieser Tätigkeit an keine Weisungen durch die Bf gebunden ist und die verschiedenen Schulwarte dies auch nicht immer

en detail gleich gemacht haben. Die Reinigung der Flächen der VS und der HS erfolgte immer zur gleichen Zeit, da die Unterrichtstage der VS mit jenen der HS ident waren.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt gründet auf die genannten Beweismittel, sowie nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Nutzung als Schulgebäude, nämlich als VS (Altbau) bzw als HS (Neubau), ist nicht strittig. Die Feststellungen zur Aufteilung der Erhaltungs- und Betriebskosten zwischen der Bf und dem SGV betreffend die Reinigung der streitggst Flächen und Räume fußen auf den von der Bf vorgelegten Vereinbarungen bzw Gemeinderatsbeschlüssen. Dass – zumindest in den beiden Streitjahren – die Reinigung aller Räumlichkeiten des Schulzentrums *****2***** (Altbau und Neubau) durch Bedienstete der Bf durchgeführt wurde, ist zwischen den Streitteilen unstrittig und spiegelt sich auch in den vorgelegten Vereinbarungen wider.

Die Feststellungen zur Rechtspersönlichkeit des SGV bzw zum Zeitpunkt von dessen Gründung beruhen auf § 5 Abs 1 K-SchG sowie auf der Verordnung der Kärntner LReg vom 21.7.1958, Verf – 1821/1/1958.

Die festgestellten Zahlungen (Kostenersätze für das Reinigungspersonal in der Haushaltsstelle „VS“) resultieren aus den im Akt erliegenden periodisch (quartalsmäßig) wiederkehrenden „Teil- bzw Endabrechnungen“ der Bf an den SGV; die Jahresabrechnungen in Bezug auf die Reinigungsdienstleistungen der Bf gehen unstrittig aus den vorliegenden zitierten Rechnungen hervor.

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (**Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994**), idF BGBl 1996/201 lautet auszugsweise:

„Unternehmer, Unternehmen

§ 2

[...]

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,*
- Schlachthöfe,*
- Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.“*

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (**Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988**) idF BGBl I 2011/112 lautet auszugsweise:

„Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

§ 2

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

- wirtschaftlich selbständig ist und*
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und*
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und*
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)*

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

[...]

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

Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.“

Das Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (**Bundesabgabenordnung – BAO**) idF BGBl I 2013/14 lautet auszugsweise:

„§ 253

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.“

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl L 347 vom 11.12.2006, S 1; **MwStSystRL**) lautet auszugsweise:

„Steuerpflichtiger

Artikel 9

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

[...]

Artikel 13

(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390c von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten

Artikel 132

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

[...]

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

[...]

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

I.) Verfahrensrechtliches

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gem **§ 253 BAO** auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende

Bescheid umfasst (vgl auch VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Im Beschwerdefall ist der USt-Jahresbescheid 2013 an die Stelle des USt-Festsetzungsbescheides für Juli 2013 vom 14.11.2013 sowie der USt-Jahresbescheid 2012 an die Stelle des USt-Festsetzungsbescheides für Dezember 2012 vom 14.11.2013 getreten, weshalb gem § 253 BAO die gegen die Festsetzungsbescheide vom 14.11.2013 erhobene Beschwerde vom 30.12.2013 **auch** als **gegen** die 9. bzw 17.8.2017 erlassenen USt-Jahresbescheide für 2013 bzw 2012 **gerichtet** gilt.

II.) Nationales Recht

Gem § 2 Abs 1 UStG ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Gem § 2 Abs 3 UStG sind **KÖR** nur im Rahmen ihrer **BgA** (§ 2 KStG), ausgenommen solche, die gem § 5 Z 12 KStG von der KöSt befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (Unternehmereigenschaft).

Die Übertragung von Aufgaben an **Gemeindeverbände** führt nach der Praxis zu **keiner geänderten ustl Beurteilung**: Ist die Tätigkeit der Gemeinde als BgA iSd § 2 Abs 3 UStG zu qualifizieren, liegt auch bei Aufgabenerfüllung durch den Verband (in casu der SGV) eine unternehmerische Tätigkeit vor. Hoheitliche Aufgaben der Gemeinden sind auch bei Erfüllung durch Verbände als hoheitlich zu qualifizieren (*Ruppe/Achatz*, UStG⁶, 2024, Tz 214/1).

Gem § 2 Abs 1 KStG ist ein BgA einer **KÖR** jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbstständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) dient.

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

Primäres Ziel der Besteuerung von BgA ist Gewährleistung von **Wettbewerbsneutralität**. Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität ist daher in Zweifelsfragen teleologische Auslegungsrichtlinie für die in § 2 KStG verwendeten Begriffe (vgl. *Sutter* in WU-KStG³, 2022, § 2, Rz 8).

Der Begriff „**Einrichtung**“ ist **weit** auszulegen und als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt. Ein BgA muss keine Betriebsstätte im Sinne einer festen örtlichen Anlage sein. Ebenso wenig ist erforderlich, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbstständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann **auch innerhalb des allgemeinen Betriebes miterledigt** werden. Aufgrund der oben erwähnten wettbewerbsschützenden Teleologie der Besteuerung von BgA werden in der Lehre heute überhaupt eigenständige organisatorische Anforderungen an den Begriff „Einrichtung“ abgelehnt. **Jede wettbewerbsrelevante Tätigkeit** soll bei Erfüllen der übrigen Kriterien als wirtschaftliche Einrichtung der Trägerkörperschaft verstanden werden (vgl. dazu *Sutter* in WU-KStG³, 2022, § 2, Rz 28).

A.) Kriterium der wirtschaftlichen Selbstständigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG

Ob das Merkmal einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen und wird in § 2 Abs 1 KStG nicht definiert. Die Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich herausheben bzw eindeutig von ihr abgrenzen. Nach der VwGH-Rsp sind Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbstständigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG geschlossen werden kann, insb eine **besondere Leitung**, ein **geschlossener Geschäftskreis**, eine Buchführung oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal. **Völlige Selbstständigkeit** verlangt dieses Tatbestandsmerkmal aber **nicht**.

Beim Kriterium der wirtschaftlichen Selbstständigkeit handelt es sich um ein „**qualitatives Merkmal**“, wobei dies losgelöst vom quantitativen Merkmal der Erzielung von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht zu prüfen ist. Ebenso kann auch die **haushaltsmäßige Behandlung im Rechenwerk** der KÖR (Voranschlags- oder Verrechnungsstelle, Haushaltsansatz) nur **Indiz** für oder gegen das Vorliegen wirtschaftlicher Selbstständigkeit sein (VwGH 29.1.1981, 1282/79; *Oberhuber* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG, 2017, § 2, Rz 62 f).

Schon in dem zur Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 6 KStG 1934 ergangenen Erkenntnis vom 18.9.1956, Slg 1481/F, hat der VwGH ausgesprochen, dass es im Falle einer Anforderung einer völligen Selbstständigkeit des Betriebs so gut wie keinen BgA geben würde, sodass es genügen müsse, wenn Merkmale vorlägen, die darauf hinwiesen, dass es sich bei der geschaffenen Einrichtung um eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbstständigkeit handle; auch

eine besondere Leitung und eine in sich geschlossene Buchführung muss es nicht zwingend geben (vgl dazu VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009; bereits 28.9.1956, 2416/52).

Dabei ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von BgA einer KÖR Bedacht zu nehmen. Dieser Gesetzeszweck besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von **Wettbewerbsverzerrungen** zu privaten Wirtschaftseinheiten, in dem durch die Besteuerung von KÖR geführte Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl VwGH 1.9.2015, 2012/15/0089; 25.11.2010, 2007/15/0101; 22.12.2004, 2001/15/0141 und 0145; 17.10.2001, 99/13/0002).

B.) Kriterium der nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht iSd § 2 Abs 1 KStG

Leistungserbringung auf privatrechtlicher Basis

Erfolgt die Leistungserbringung auf privatrechtlicher Basis und sind die Voraussetzungen des § 2 Abs 1 KStG für das Vorliegen eines BgA gegeben, ist von einem BgA iSd § 2 Abs 3 UStG, somit von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen (zB entgeltliche Erbringung von EDV-Dienstleistungen oder Reinigungsleistungen). IdZ ist anzumerken, dass der VwGH bei der Beurteilung des Merkmals der **wirtschaftlich selbstständigen** Einrichtung **keinen strengen Auslegungsmaßstab** anlegt (vgl VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101, zur Personalgestellung).

Leistungserbringung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage

Erbringt eine KÖR aufgrund einer in einem Gesetz oder in einer Verordnung festgeschriebenen speziellen Ermächtigung, also auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, Tätigkeiten bzw Dienstleistungen für den Hoheitsbereich einer anderen KÖR, kann nach den Grundsätzen des Unionsrechts **nur dann** eine **nicht steuerbare** hoheitliche Tätigkeit vorliegen, wenn größere **Wettbewerbsverzerrungen** gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern **auszuschließen** sind. Gleiches gilt, wenn diese Tätigkeiten bzw Dienstleistungen auf einem Organbeschluss der KÖR (zB Gemeinderatsbeschluss oder gesetzlich vorgesehene Anordnung eines Einzelorgans) beruhen und in Ausübung hoheitlicher Befugnisse erbracht werden.

Eine größere Wettbewerbsverzerrung wird insb dann auszuschließen sein, wenn die erbrachten Leistungen entsprechend ihren **Ausübungsmodalitäten** derart **spezifisch** und **typisch** für die Ausübung **hoheitlicher** Befugnisse sind (zB **Abgabenerhebung**), dass private Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter dieser Leistungen bzw

aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen „real“ und faktisch keine Möglichkeit haben, gleichartige Leistungen zu gleichen Bedingungen zu erbringen.

Die obigen Ausführungen gelten auch für **Zusammenschlüsse** von Gemeinden (zB Verwaltungsgemeinschaften/Gemeindeverbände), soweit es sich hierbei um KÖR handelt.

Leistungserbringung von wirtschaftlichem Gewicht

§ 2 Abs 1 2. Teilstrich KStG verlangt ferner, dass die von der Einrichtung ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit „von wirtschaftlichem Gewicht“ sein muss. Erklärtes Ziel der Festschreibung dieses Kriteriums im Gesetz war das Ausblenden von Bagatellfällen aus der persönlichen Steuerpflicht (so die ErläutRV 622 BlgNR 17. GP 14). Unionsrechtlich ist dieses Merkmal nicht vorgesehen. Der VwGH sieht dennoch keine Veranlassung, von der noch aus dem UStG 1972 stammenden **Bagatellgrenze iHv 2.900 Euro** abzugehen (vgl VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006).

C.) Kriterium der Erzielung von Einnahmen oder von anderen wirtschaftlichen Vorteilen iSd § 2 Abs 1 KStG

Nach § 2 Abs 1 3. Teilstrich KStG muss eine Einrichtung „zur Einnahmenerzielung dienen“, um ein BgA zu sein. Die Einnahmenerzielung muss zwar nicht Hauptziel der Einrichtung sein, es muss aber eine „Einnahmenorientierung“ vorliegen (VfGH 15.6.1985, B 474/80, VfSlg 10.454). Fallen Einnahmen nur zufällig und außerplanmäßig an, liegt kein BgA vor (VwGH 28.11.1980, 1709/77, zu Mahngebühren einer an sich unentgeltlichen Stadtbücherei).

Gewinnerzielungsabsicht ist für das Bestehen eines BgA **nicht erforderlich** (§ 2 Abs 1 KStG, Sutter in WU-KStG³, 2022, § 2, Rz 67), weswegen ein BgA auch dann vorliegt, wenn Leistungen **unter den Selbstkosten** erbracht werden (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002). Dem Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben kommt dabei keine Bedeutung zu (VwGH 14.1.1982, 81/15/0037).

D.) Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG?

Gem § 2 Abs 5 KStG liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd Abs 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insb anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund **gesetzlicher** oder **behördlicher Anordnung** verpflichtet ist.

Die Rsp des VwGH versteht unter einer hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand eine, durch die die KöR Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der **öffentlichen Gewalt** eigentümlich und vorbehalten sind (vgl VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009).

III.) Unionsrecht

Der **Begriff** der **KöR** wird vom Unionsrecht nicht ausdrücklich bezeichnet. Bei der USt-lichen Behandlung von KöR ist generell die Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (**MwStSystRL**) als unionsrechtliche Grundlage zu beachten. KöR werden somit generell von den Vorschriften des **Art 9** bzw **Art 2** MwStSystRL mitumfasst. In Art 2 Abs 1 MwStSystRL sind die der MwSt unterliegenden Umsätze angeführt, worunter (in beschwerdeggst relevanter Hinsicht) gem lit c auch Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, fallen.

Die MwStSystRL kennt auch den **Unternehmensbegriff nicht**, sie verwendet stattdessen den Begriff des Steuerpflichtigen. Die Unternehmereigenschaft von KöR richtet sich unionsrechtlich somit primär nach den allgemeinen Regeln des Art 9 MwStSystRL. Als Steuerpflichtiger gilt gem Art 9 Abs 1 MwStSystRL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Entscheidend ist dabei das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit, für dessen Vorliegen nach der Rsp des EuGH in erster Linie darauf abgestellt wird, ob die **erzielten Einnahmen Entgelte** für die **erbrachten Leistungen** sind (vgl EuGH 2.6.2016, C-263/15, *Lajvér*; 12.5.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*). **Unerheblich** ist hingegen, ob die Tätigkeit zu einem Preis unter oder **über** den **Selbstkosten** ausgeübt wird, wenn der Betrag im Voraus, zu festgelegten Kriterien, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung stehen, bestimmt wird (vgl EuGH 30.3.2023, C-612/21, *Gmina O.*).

Auch der **Begriff** des **BgA** ist dem Unionsrecht **fremd** (vgl dazu auch zB VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; 27.7.2016, 2013/13/0083). In gebotener richtlinienkonformer Auslegung ist der nationale BgA-Begriff somit iSd Erfordernisses auszulegen, dass von einer KöR eine **wirtschaftliche Tätigkeit** iSd Art 9 MwStSystRL erbracht wird, von ihr also (in beschwerdeggst relevanter Hinsicht) insb Gegenstände zur **nachhaltigen Erzielung** von **Einnahmen** genutzt werden und die jeweiligen Dienstleistungen der KöR (als Steuerpflichtige) gem Art 2 MwStSystRL gegen Entgelt erbracht werden.

Wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art 9 MwStSystRL begründen allerdings dann keine Unternehmereigenschaft, soweit KöR eine Tätigkeit ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Darunter werden solche Tätigkeiten subsumiert, durch die **spezifische Aufgaben** im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** wahrgenommen werden (EuGH

11.7.1985, C-107/84, *Kommission/Bundesrepublik Deutschland*; 26.3.1987, C-235/85, *Kommission/Niederlande*) oder die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben. Zur öffentlichen Gewalt zählen somit Tätigkeiten, die durch das öffentliche Recht geregelt sind und die unter anderen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden als jene, die durch private Wirtschaftstreibende bestehen.

Nicht dazu gehören jedoch Tätigkeiten, die öffentliche Einrichtungen unter den **gleichen rechtlichen Bedingungen** ausüben **wie private Wirtschaftsteilnehmer** (EuGH 17.10.1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino I*; 15.5.1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino II*; 6.2.1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*; 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Pública*; zuletzt EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*). Gegenstand oder Zweck der Tätigkeit sind insoweit unerheblich und die Tatsache, dass die Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst, erlaubt die Feststellung, dass diese Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegt (EuGH 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*). Die **Unterscheidung** zwischen den beiden Arten von Tätigkeiten hat **anhand des nationalen Rechts** zu erfolgen und es Sache des nationalen Gerichts ist, die Regelung anhand dieser Vorgaben zu beurteilen (EuGH 17.10.1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino I*; 15.5.1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino II*; zuletzt EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*; VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163; 29.1.2014, 2010/13/0006; 20.1.2005, 2000/14/0203).

KÖR gelten gem **Art 13** Abs 1 Unterabs 2 MwStSystRL **dennoch** als **Steuerpflichtige**, wenn die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde. Zweck dieser Vorschrift ist die Vermeidung einer Ungleichbehandlung von Einrichtungen öffentlichen Rechts und privaten Unternehmern sowie von Einrichtungen öffentlichen Rechts untereinander. Die Vorschrift darf daher im Verhältnis zu Art 13 Abs 1 Unterabs 1 **nicht eng ausgelegt** werden. Nach der Rsp des EuGH ist diese Frage in Bezug auf die spezifische Tätigkeit zu beurteilen, **ohne** dass sich diese Beurteilung auf einen **lokalen Markt** im Besonderen bezieht. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nach der EuGH-Jud bereits dann vor, wenn die Wettbewerbsverzerrungen nicht nur unbedeutend sind. Es ist daher für die Behandlung einer auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätigen KÖR nicht erforderlich, dass „erhebliche“ oder „außergewöhnliche“ Wettbewerbsverzerrungen vorliegen (vgl nur EuGH 16.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council*). Relevant ist nicht nur der gegenwärtige, sondern **auch der potenzielle Wettbewerb**, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wettbewerbsteilnehmer, in den Markt einzutreten, real und nicht nur hypothetisch ist (vgl EuGH 19.1.2017, C-344/15, *National Roads Authority*; 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*; 16.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council*).

IV.) Verhältnis nationales Recht zum Unionsrecht

Wie oben dargelegt, liegt der USt-lichen Beurteilung nach § 2 Abs 3 UStG eine einrichtungsbezogene Betrachtungsweise zugrunde, während die unionsrechtlichen Vorgaben des Art 9 Abs 1 MwStSystRL (bei Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit als Steuerpflichtiger) den Grundsatz der generellen USt-Pflicht einer KÖR normieren, erst mit Art 13 Ausnahmen für den Hoheitsbereich vorsehen und somit einer tätigkeitsbezogenen Beurteilung folgen.

Das österreichische UStG verwendet bei KÖR eine grundsätzlich **andere Rechtstechnik** als die **MwStSystRL**, indem es nicht den nichtunternehmerischen, sondern den unternehmerischen Bereich genau umschreibt und dabei nicht an Tätigkeiten, sondern an den Begriff des BgA anknüpft und diesen modifiziert. Das österreichische **UStG** nimmt KÖR zunächst generell von der Steuerpflicht aus (§ 2 Abs 3 UStG); diese werden erst bei Vorliegen eines BgA (§ 2 KStG) steuerpflichtig (**einrichtungsbezogene Betrachtungsweise**). Das Prüfschema beschränkt sich daher auf die verschiedenen Tatbestandsmerkmale des § 2 KStG. Die Frage, ob **Wettbewerbsverzerrungen** vorliegen, prüft der **VwGH bereits** iZm dem Vorliegen einer „**wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung**“.

Eine solche Rechtsetzungstechnik ist unionsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden, weil die Mitgliedstaaten nach Ansicht des EuGH nicht verpflichtet sind, die Richtlinie wörtlich umzusetzen, sondern die ihnen am geeignetsten erscheinende Technik wählen können (EuGH 4.6.2009, C-102/08, *Salix*).

Die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der **richtlinienkonformen Auslegung**; zB EuGH 10.4.1984, C-14/83, *von Colson und Kamann/Land Nordrhein-Westfalen*; *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, 2024, Einf Tz 27). Aus der VwGH-Jud ergibt sich somit, dass dieser im Spannungsfeld zwischen den unionsrechtlichen und nationalen Regelungen das **Unionsrecht** gleichsam in das **nationale Recht** „**hineinliest**“ und damit die nationale Bestimmung richtlinienkonform interpretiert (*Fuchs*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer, ÖStZ 10/2020; unter Hinweis auf VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006).

Die richtlinienkonforme Interpretation darf den normativen Gehalt der **nationalen Regelung** daher **nicht** grundlegend **neu bestimmen** (s nur VwGH 29.1.2025, Ra 2022/04/0112; 27.6.2002, 99/10/0159; vgl auch *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189), weshalb für eine unionsrechtskonforme Auslegung einzelner **BgA-Merkmale** sowie des Merkmals der **wirtschaftlichen Selbstständigkeit kein Raum** besteht (vgl *Ehrke-Rabel*, Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts in Österreich, taxlex 2010, 188).

V.) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

Deutschland hatte bis 2015 eine mit der österreichischen Rechtslage **vergleichbare** Regelung (§ 2 Abs 3 dt **UStG**, unter Verweis auf § 4 dt KStG). Erst mit dem Steueränderungsgesetz 2015 erfolgte in sprachlicher Anlehnung an Art 13 der MwStSystRL eine legistische Neuregelung der Besteuerung der öffentlichen Hand in der USt.

Um einen Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben herzustellen, entwickelte der BFH in seiner Rsp für die Jahre vor Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes eine eigenständige bereichsspezifische und unionsrechtskonforme Auslegung des § 2 Abs 3 dt UStG.

IdS führte auch der BFH in seinem Urteil vom 15.4.2010, VR 10/09, aus, dass sich die Frage, ob und in welchem Umfang eine juristische Person des öffentlichen Rechts (in Österreich KÖR genannt) Unternehmer ist, sich ausgehend vom Wortlaut des § 2 Abs 3 Satz 1 dt UStG iVm § 4 dt **KStG nach USt-lichen Grundsätzen** bestimmt. Aufgrund der Verweisung in § 2 Abs 3 Satz 1 dt UStG gilt der Grundsatz USt-licher und damit richtlinienkonformer Auslegung **auch für § 4 dt KStG**. Daher wird § 4 dt KStG im Rahmen der durch § 2 Abs 3 Satz 1 dt UStG angeordneten Verweisung zum Bestandteil des USt-Rechts, sodass die von § 4 dt KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft KÖR USt-lich und damit ggf anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.

Der BFH hat sogar betreffend eine Überlassung von Räumlichkeiten einer Sport- und Freizeithalle, die einer deutschen Gemeinde gehört, vertreten, dass diese Überlassung bereits nach der Art der Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern erfolgt. Auf die Verhältnisse auf dem **lokalen Markt** im Gebiet der Gemeinde kommt es dabei **nicht** an. Im Übrigen ging der Gerichtshof **nicht** davon aus, dass eine Nichtbesteuerung zu lediglich **unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen** führen würde (BFH 10.11.2011, V R 41/10).

In seinem Urteil vom 24.2.1994 (VR 25/92) vertrat der BFH die Auffassung, dass eine **Personalgestellung** durch eine KÖR an eine Person des privaten Rechts keine spezifische hoheitliche Tätigkeit darstellt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, selbst wenn der Empfänger im öffentlichen Interesse tätig wird.

Der BFH sprach aus, dass die entgeltliche Personalgestellung durch die KÖR nicht im Rahmen ihres Hoheitsbetriebes erfolgt ist und nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt gedient hat. Der Gerichtshof wies ausdrücklich darauf hin, dass **Arbeitnehmerüberlassung** und Personalgestellung **wirtschaftliche Tätigkeiten** sind, die auch sonst der USt unterliegen. Darauf, ob die KÖR mit der strittigen Personalgestellung **tatsächlich** zu einem privaten Unternehmer in **Wettbewerb** getreten sei, kommt es idZ **nicht** an. Entscheidend ist, dass sie

Tätigkeiten ausführt, **wie** sie **auch** von einem **privaten Unternehmer** ausgeführt werden können.

Der BFH konnte auch keinen Widerspruch zu Art 13 Abs 1 Unterabs 1 MwStSystRL erkennen. Nach der EuGH-Jud greift diese Vorschrift nur ein, wenn die Leistungen dieser Einrichtungen den eigens für sie geltenden Rechtsregeln und nicht den allgemeingültigen Regelungen des Zivilrechts unterliegen.

VI.) Personalgestellung

Bei Personalgestellungen durch eine KÖR (zB Gemeinde) wird im Regelfall **unabhängig** davon, ob das Personal ihrem **Hoheitsbetrieb** oder einem **BgA** zuzuordnen ist, von einer **unternehmerischen Tätigkeit** auszugehen sein (s VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101; *Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02}, 2021, § 2, Rz 283, mwN).

Die vom EuGH verwendete Formulierung „*unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer*“ **räumt** den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen **nicht** die Befugnis ein, ihre Leistungen, die der Art nach **zivilrechtlicher Natur** sind und demgemäß in Gestalt eines zivilrechtlichen Vertrages ausgeführt werden, als auf der Grundlage einer von ihr **als** solche bezeichneten **öffentlich-rechtlichen Regelung** erbrachte Leistungen zu **behandeln**. So werden insb Personalgestellungen nach den Regeln des **Zivilrechts** ausgetauscht (BFG 3.1.2022, RV/4100377/2019; *Stadie in Rau/Dürnwächter*, Kommentar dt UStG, 2025, § 2b, Anm 89).

Im Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0089, stellte der VwGH fest, dass die **Gestellung** von Personal zur Ausübung der Krankenpflege den KÖR **weder eigentümlich** noch **vorbehalten** ist.

VII.) Zwischenresümee

Das erkennende Gericht schließt sich diesen Rechtsmeinungen an. Durch den in § 2 Abs 3 UStG enthaltenen Verweis werden auch die in § 2 KStG enthaltenen Tatbestandsmerkmale **zum Bestandteil** des **USt-Rechts**, welche – solange nicht contra legem – richtlinienkonform auszulegen sind.

Aufgrund der Richtlinienbestimmung und der Jud des EuGH kann daher § 2 Abs 3 UStG iVm § 2 KStG nur dahingehend interpretiert werden, dass KÖR insoweit Unternehmereigenschaft

zukommt, als sie wirtschaftliche Betätigungen entfalten, also Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen und diese Tätigkeit eine **gewisse wirtschaftliche Selbstständigkeit** aufweist bzw sich von der **hoheitlichen Tätigkeit abgrenzt**.

Erwägungen

VIII.) Zum Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung

Die erste Tatbestandsvoraussetzung für einen BgA iSd § 2 KStG ist das Vorliegen einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung.

Im Beschwerdefall ergibt sich die wirtschaftliche Selbstständigkeit schon alleine daraus, dass sich die Reinigungsleistungen der Reinigungspersonen der Bf für den SGV von den sonstigen (hoheitlichen) Tätigkeiten der Bf abhebt und **eigens** mit dem SGV durch periodisch (quartalsmäßig) wiederkehrende „**Teil- bzw Endabrechnungen**“ **verrechnet** wird. Die Kosten für das für den SGV arbeitende Personal der Bf werden unter Anwendung der in den Vereinbarungen zwischen Bf und SGV festgelegten **Nutzflächenaufteilungsschlüssel** exakt ermittelt und dem SGV kontinuierlich, nämlich quartalsweise in Rechnung gestellt. Damit ist eine sachgerechte Zuordnung von Einnahmen und den dazugehörigen Aufwendungen gewährleistet. Der Abschluss **langfristiger** – auch wenn sie vom Gemeinderat „bewilligt“ wurden – Vereinbarungen, die regelmäßig ein bestimmtes Leistungsbündel zum Inhalt haben, der dafür erforderliche eigene Abrechnungsmodus sowie die Höhe der verrechneten Entgelte sprechen – iVm der Zielsetzung der MwStSystRL, grundsätzlich jede Tätigkeit wirtschaftlicher Natur zu erfassen – für die Eigenständigkeit der Erfüllung der Reinigungsleistungen und die **Trennung** von der **hoheitlichen Tätigkeit** der Bf.

Somit ist dieser Tätigkeit auch eine Beständigkeit eigen, die einen **längerfristigen Einsatz** von **Personal-** und **Sachmitteln** für die Erbringung dieser Leistungen mit sich bringt.

Zudem wurden die Kostenersätze des SGV für das Reinigungspersonal in der Haushaltsstelle „VS“ in der Weise verbucht, dass eine **genaue Nachverfolgung** der **Zusammensetzung** dieser **Ersätze** möglich ist. Somit liegt auch ein eigener Verrechnungskreis vor, der den Personalaufwand für die Putzleistungen von den anderen Tätigkeiten der Bf abhebt. In seinen Erkenntnissen vom 1.9.2015, 2012/15/0089; vom 22.12.2011, 2010/15/0192, sowie vom 25.11.2010, 2007/15/0101, hat der **VwGH** ausgesprochen, dass der Umstand, dass eine KÖR die Kosten für das überlassene Personal aus einem auf einen längeren Zeitraum hin angelegten Vertrag laufend exakt ermittelt und dem Vertragspartner diese Kosten eigens, in im

Wesentlichen **monatlichen Abrechnungen** kontinuierlich in Rechnung gestellt hat und somit **eigene Verrechnungskreise** für die Abrechnung des Vertrages bestanden haben, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaft sprechen. Bereits mit diesen Umständen habe die Berufungsentscheidung das Vorliegen wirtschaftlicher Selbstständigkeit der Personalgestellung aufgezeigt.

Es ist nicht einzusehen, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdefall nicht **übertragbar** sein sollte. Der Umstand, dass im Beschwerdefall lediglich **pauschale Kostenersätze** nach m² (Nutzflächenaufteilungsschlüssel) verrechnet wurden, spricht nicht gegen die wirtschaftliche Selbstständigkeit, weil sich die Bf (gemeinsam mit dem SGV) eben für pauschale Kostenersätze entschieden hat und es **nicht** von der **Verrechnungsart** einer Leistung **abhängen** kann, ob eine wirtschaftliche Selbstständigkeit vorliegt oder nicht. Zudem wurde der Aufwand, der der Bf durch die Erbringung der Reinigungsleistungen an den SGV entstanden ist, kalkulatorisch in die Festlegung der Höhe der pauschalen Kostenersätze einbezogen.

Selbst der Umstand, dass die Putzfrauen der Bf, die auch die HS des SGV mitreinigen, **keine** von der gesamten Personalabteilung abgegrenzte **eigene Abteilung** unter eigener Leitung bilden, dass also die für den SGV tätigen Bediensteten der Bf auch noch andere (Reinigungs-) Tätigkeiten im Rahmen der übrigen Personalverwaltung der Bf ausüben, schadet der Annahme einer Einrichtung nach dem oben Gesagten nicht (so auch BFG 28.4.2025, RV/1100196/2022).

Die Erbringung von **Reinigungsleistungen** ist **keine** Tätigkeit, die einer **KÖR eigentümlich** und vorbehalten wäre. Sie ist somit **nicht hoheitlich** iSd § 2 Abs 5 KStG. Am privatwirtschaftlichen Charakter dieser Tätigkeit würde selbst dann nichts ändern, wenn diese von Gemeindebediensteten ausgeübt würden, die auch hoheitliche Aufgaben erfüllen. Ebenso wenig sind Motiv oder Zweck der Mitreinigung von Flächen des SGV für deren USt-liche Behandlung entscheidend. Das **BFG zweifelt** nicht an der Sinnhaftigkeit der Zusammenarbeit von Kommunen, insb in Form von Gemeindeverbänden. Selbstverständlich ist es auch aus Sicht der **Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit** und **Zweckmäßigkeit** der Verwaltung sinnvoll, wenn Gemeinden, die über die entsprechenden Ressourcen für diese Aufgaben verfügen, Teile ihres Personals einem Gemeindeverband zur Verfügung stellen, damit dieser nicht zusätzliches Personal eigens einstellen muss. Für die USt-liche Beurteilung der in Rede stehenden Leistungen ist die unbestreitbare Zweckmäßigkeit einer **Verwaltungskonzentration** aber **nicht** von **ausschlaggebender** Bedeutung. IdS judiziert auch das EuG, dass sowohl der Umstand, dass die im dortigen Verfahren in Rede stehenden Verwaltungsaufgaben übertragen wurden, als auch der Umstand, dass die dortige juristische Person des öffentlichen Rechts diese Tätigkeit anstelle der (dortig belgischen) Städte und Gemeinden ausüben sollte, um letzteren größenbedingte **Kostenvorteile** zu verschaffen und die dort verfahrensggst Tätigkeiten in

persönlicher und funktioneller Hinsicht zu optimieren, für die Beurteilung einer USt-Pflicht **unerheblich** sind (EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*).

Daraus folgt, dass die Bf mit dem Reinigungspersonal in der **Haushaltsstelle „VS“** einen **BgA** bildet und daher nach § 2 Abs 3 UStG im Rahmen dieses Betriebes Unternehmerin ist, ohne dass es dazu des Unionsrechts, das den BgA nicht kennt und nur auf Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt, bedürfte. Von einer contra legem nur unter Zuhilfenahme des Unionsrechts bejahten Unternehmereigenschaft der Bf durch den Einsatz ihres Reinigungspersonals auch für Schulputzarbeiten für den SGV kann daher keine Rede sein.

Aber auch das **Unionsrecht** führt zu **keinem anderen Ergebnis** als zur Steuerpflicht der von der Bf an den SGV verrechneten und vereinnahmten Kostenersätze.

Nach Art 9 Abs 1 MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Der Begriff der **wirtschaftlichen Tätigkeit** erstreckt sich auf einen **weiten Bereich** (EuGH 12.9.2000, C-260/98, *Kommission/Griechenland*; 20.6.2013, C-219/12, *Thomas Fuchs*; s auch VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 27.7.2016, 2013/13/0083). Die Möglichkeit, eine Dienstleistung als Umsatz gegen Entgelt einzustufen, setzt nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solch **unmittelbarer Zusammenhang** besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (EuGH 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*). Auch **reine Kostenersätze ohne Gewinnaufschlag** sind umsatzsteuerbar, solange ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt (EuGH 11.3.2020, C-94/19, *San Domenico Vetraria SpA*). Nach der jüngeren Rsp des EuGH wird daher das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit primär an der Frage festgemacht, **ob** die erzielten **Einnahmen Entgelte** für die erbrachte **Leistung** sind (EuGH 2.6.2016, C-263/15, *Lajvér*; 12.5.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*).

Ebenso kann das Argument, wonach der SGV die **anteiligen Gesamtkosten** laut Abrechnung nach dem Nutzflächenaufteilungsschlüssel, **unabhängig** von einer **tatsächlichen Arbeitsleistung** der Reinigungskräfte, so auch im Nichtleistungsfall (Urlaub, Krankenstand, etc der Putzfrauen) ersetze, der Bf auch im Lichte der rezenten Jud des EuG vom 25.2.2026,

T- 575/24, *Digipolis*, nicht zum Erfolg verhelfen. Nach dieser Entscheidung ändert der Umstand, dass eine Ausgleichszahlung nicht nach Maßgabe individueller Leistungen, sondern pauschal und auf jährlicher Basis festgesetzt wird, für sich allein nichts am unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung (Verweis auf EuGH 21.12.2023, C- 288/22, *Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA*, mwN).

Nach dieser Entscheidung stehen weder der Umstand, dass die **Zahlungen** nur der **Deckung** der **Betriebskosten** (im hier ggst Verfahren der Bf) dienen und es ihr nicht ermöglichen, Gewinne zu erzielen, noch der Umstand, dass die Reinigungskosten **im Voraus** nach Aufteilungsschlüsseln und pauschal festgesetzt werden, dem entgegen, dass die bewirkten Umsätze als gegen **Entgelt** iSd Art 2 Abs 1 lit a und c MwStSystRL ausgeführt angesehen werden.

Indem die Bf mit dem SGV Vereinbarungen abgeschlossen hat, aufgrund welcher sie bestimmte Leistungen gegen Entgelt zu erbringen hat, ist sie wirtschaftlich tätig geworden. Dass mit diesem Entgelt nur ein **pauschaler Kostenersatz** als **Gegenleistung** vereinbart wurde, spricht **ebenso wenig** gegen die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie der Umstand, dass die Leistungsübernahme durch die Bf etwaig im öffentlichen Interesse stehen könnte.

Auch vermag das Beschwerdevorbringen, wonach die Vereinbarung zwischen der Bf und dem SGV betreffend die Reinigungsleistungen auf einem **Gemeinderatsbeschluss** beruhe, der somit keine privatrechtliche Grundlage bilden könne, nicht zu überzeugen. Zum einen wird weiter unten beim Punkt XI.) „*Zum Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer **hoheitlichen Tätigkeit***“ ausführlich dargestellt, dass die streitggst **Reinigungstätigkeiten nicht** im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** der Bf ausgeübt werden, es bei diesen Putzarbeiten um Leistungen handelt, die weder einer Gebietskörperschaft eigentümlich sind, noch ausschließlich (durch Gesetz, Statut odgl) durch diese erbracht werden dürfen bzw es **ohne Belang** ist, wenn die Bf als KÖR das Rechtsverhältnis (die **Vereinbarung**) als **öffentlich-rechtlich** bezeichnet, da es nur auf den Inhalt des Rechtsverhältnisses ankommt. Dass eine KÖR, auch wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage handelt, ggf öffentlich-rechtlichen Bindungen unterworfen bleibt, macht ihr Handeln nach den Regeln des Privatrechtes nicht zur Ausübung öffentlicher Gewalt. Somit ist es auch unerheblich, wenn die KÖR zugleich Allgemeininteressen (öffentliche Interessen), dh öffentliche Aufgaben wahrnimmt.

Selbst wenn man davon ausginge, dass durch die vom **Gemeinderat** verabschiedeten Vereinbarungen die Reinigungsleistungen auf **öffentlich-rechtlicher** Grundlage erbracht würden, wäre die Bf nur Unternehmerin, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmerin zu

größeren **Wettbewerbsverzerrungen** zu Lasten ihrer privaten Mitbewerber führen würde (vgl nur BFH 3.3.2011, V R 23/10; EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*; 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*).

IX.) Zum Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen

Die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen wird **weder** in § 2 Abs 3 **UStG** noch in § 2 **KStG** tatbestandsmäßig angeführt.

Demgegenüber normiert **Art 13 MwStSystRL** ausdrücklich eine Behandlung als Steuerpflichtige, wenn feststeht, dass die Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübt wird und eine Behandlung der Einrichtung öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

In Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben müsste daher im Beschwerdefall auf eventuelle Wettbewerbsverzerrungen erst dann eingegangen werden, wenn feststeht, dass die ggst Erbringung von **Reinigungsleistungen** für den SGV durch das Personal der Bf auf **öffentlich-rechtlicher Grundlage** erfolgt ist. Da dies vom erkennenden Gericht **verneint** wird, weil eine privatwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, sind die Einschränkungen des Art 13 MwStSystRL nicht tatbestandsmäßig. Es kommt somit **nicht mehr darauf an**, ob die Bf tatsächlich zu einem anderen Unternehmer in Wettbewerb getreten ist oder nicht. Entscheidend ist vielmehr, dass sie gegen Entgelt wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeführt hat, wie sie auch von anderen Unternehmern (steuerpflichtig) ausgeführt werden können, was bei den beschwerdeggst Reinigungsleistungen jedenfalls der Fall ist.

Da aber der VwGH – wie bereits oben unter VIII.) ausführlich dargestellt – in seiner zum KommStG und zum KStG ergangenen Rsp bereits iZm der Frage, ob eine **wirtschaftlich selbstständige** Einrichtung vorliegt, auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen hingewiesen hat, wird an dieser Stelle – ungeachtet der unionsrechtlichen Vorgaben als **Alternativbegründung** – geprüft, ob grundsätzlich eine Wettbewerbsverzerrung vorläge.

Der VwGH verweist idZ auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von BgA, der darin besteht, eine **Gleichbehandlung** solcher Betriebe **mit privaten Unternehmen** herbeizuführen und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. In seinem Erkenntnis vom 17.11.1966, 0125/66, sprach er bereits aus, dass die von einem Unternehmer für die Überlassung von Arbeitskräften an einen anderen Unternehmer vergüteten Löhne der USt unterliegen und der Ersatz dieser Kosten nicht zu den durchlaufenden Posten zählen. Wenn also entgeltliche

Personalgestellungen privater Unternehmer an andere Unternehmer USt-pflichtig sind, liegt jedenfalls eine Wettbewerbsverzerrung vor, wenn KÖR derartige Personalgestellungen nicht der USt unterwerfen.

Im ggst Fall verfügen die Bediensteten der Bf, die für den SGV auch die Räumlichkeiten der HS, die vom SGV betrieben wird, reinigen, über ein spezifisches **Aufgabenprofil**, welches für die Ausübung der Tätigkeit sowohl für die Bf als auch für den SGV erforderlich war, und auch **am freien Markt rekrutiert** werden kann. Die Bf hat lediglich pauschal behauptet, dass der SGV für die HS kein eigenes Personal anstellen dürfe, weswegen es als erwiesen anzusehen ist, dass er in seiner weiteren Disposition nicht gehindert war und daher **weitere Personalaufnahmen** selbstständig bzw **autonom** vornehmen konnte. Dies untermauert auch die Aussage der Bf in ihrem Schriftsatz vom 20.5.2020, dass **seit 2018** eine Putzfrau sehr wohl direkt beim SGV angestellt ist, als eine Reinigungskraft der Bf in Pension gegangen ist, und somit das **Reinigungspersonal mittlerweile vom SGV** kommt. Es sind auch **keine Beschränkungen** dahingehend aktenkundig, dass **private** Reinigungsunternehmer nicht in Anspruch genommen hätten werden können. Die Bf behauptet nur **pauschal**, dass aufgrund der **gemeinsamen Flächen** von VS und HS eine Teilreinigung durch den SGV alleine für seine Flächen „*technisch und organisatorisch*“ nicht möglich sei, weswegen ein privates Unternehmen die in Rede stehenden Reinigungsflächen bzw -räumlichkeiten niemals als Auftrag übernehmen würde. Wie von der belangten Behörde zu Recht festgestellt, liegt hier eine **Konkurrenzierung** zu privaten Reinigungsunternehmen und damit eine Wettbewerbsverzerrung vor (idS auch BFG 5.5.2021, RV/5100431/2016).

Weiters ist festzuhalten, dass sich die Verfahrensbehauptung der Bf, wonach aufgrund der besonders eingeschränkten und spezifisch zu **reinigenden Flächen** und Räume private Reinigungsdienstleister nicht zur Verfügung gestanden wären, als unrichtig herausgestellt hat: Es bestand der **Usus**, die Räumlichkeiten des SGV **mitzureinigen** bereits von Anfang an, seit dem der HS-Zubau besteht (s Vereinbarung zwischen Bf und SGV vom 20.11.1986 über die gemeinsame Kostentragung von Erhaltungsarbeiten und Betriebsaufwendungen für VS und HS mit Wirksamkeit 1.1.1987), sodass hier offensichtlich **kein Versuch** unternommen wurde, einen am **freien Markt** verfügbaren Dienstleister zu **engagieren** (idS auch BFG 3.1.2022, RV/4100377/2019). Dass – wie die Bf vermeinte – eine Übertragung der Reinigung auf einen **Dritten** gegen die Grundsätze der Bundesverfassung (gemeint wohl Art 116a Abs 1 sowie Art 119a Abs 2 B-VG) verstöße, da sie Mehrkosten verursachen würde, überzeugt nicht, zumal – unabhängig vom Abschluss privatrechtlicher Verträge – auch **weder** aus dem verfassungsmäßigen Gebot der **Sparsamkeit** oder Wirtschaftlichkeit noch der Zweckmäßigkeit *uno actu* auf eine **hoheitliche Tätigkeit geschlossen** werden kann und es – wie bereits ausführlich dargelegt – für die Beurteilung einer USt-Pflicht auch gar nicht darauf ankommt, ob private Reinigungsunternehmen die streitggst Leistungen kostengünstiger anbieten/durchführen könnten. Diese Vorgaben gelten nicht nur im Rahmen der Hoheits-, sondern auch der Privatwirtschaftsverwaltung (so etwa VfGH 12.10.2007, B 968/07), sodass

auch daraus für den Standpunkt der Bf nichts zu gewinnen ist (so auch BFG 3.1.2022, RV/4100377/2019).

Wie bereits oben erwähnt, judiziert auch das EuG, dass sowohl der Umstand, dass die im dortigen Verfahren in Rede stehenden Verwaltungsaufgaben übertragen wurden, als auch der Umstand, dass die dortige juristische Person des öffentlichen Rechts diese Tätigkeit anstelle der (dortig belgischen) Städte und Gemeinden ausüben sollte, um letzteren größenbedingte **Kostenvorteile** zu verschaffen und die dort verfahrensggst Tätigkeiten in persönlicher und funktioneller Hinsicht zu optimieren, für die Beurteilung einer **USt-Pflicht unerheblich** sind (EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*).

Auch aus einem anderen Grund kann der (pauschalen) Argumentation der Bf, wonach es für die Schulreinigung keinen Wettbewerb gebe, da weder die Bf noch der SGV die VS- bzw die HS-Reinigung aufgrund der gemeinsamen Nutzung einiger Flächen von VS und HS an einen Dritten vergeben könnten, nicht gefolgt werden: Im Gegensatz etwa zur Tagesbetreuung bei **öffentlichen Ganztageseschulen**, die im **SchOG** bzw im SchUG **gesetzlich verankert** sind, erweist sich die **Wettbewerbssituation** der Bf – anders als etwa beim gesetzlichen Schulerhalter mit privaten Wirtschaftsteilnehmern (hiezue BFG 20.3.2024, RV/6100329/2023) – nicht als rein theoretisch, da es für die **Reinigung** von Schulen **keine** einschlägigen (**schul-)rechtlichen Vorschriften** gibt, die eine tatsächliche Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer verunmöglichen würden. Eine behauptete **Unmöglichkeit der Drittvergabe** lediglich aus „*technischen oder organisatorischen Gründen*“ steht weder im Einklang mit der nationalen – soeben erwähnten – Rsp noch mit jener des EuGH (es genügt bereits die Möglichkeit für einen privaten Wettbewerbsteilnehmer, **potenziell** in den Markt einzutreten; vgl wie bereits oben ausführlich dargestellt EuGH 19.1.2017, C-344/15, *National Roads Authority*, mwN uva).

Die in Rede stehende Tätigkeit der Reinigung der HS ist somit sehr wohl von **wettbewerbsrelevanter Bedeutung**. Ohne Zweifel können solche Leistungen **auch** von **privaten Unternehmen** erbracht werden. Tatsächlich gibt es in Österreich bzw in Kärnten zahlreiche Unternehmen, die die Reinigung von Schulen in ihrem Angebotsportfolio haben. So etwa www.laveco.at/unterhaltsreinigung/schul-und-kindergartenreinigung, www.agil.at/dienstleistungen/gebaeudereinigung/unterhaltsreinigung, www.akkord.at/leistungen/unterhaltsreinigung-haus-buero-boden-flaechen-sanitaer-reinigung-muellentsorgung, www.maschinenring.at/maschinenring-kaernten/leistung/unterhaltsreinigung, die laut ihren Websites seit Jahren ein verantwortungsvoller und kompetenter Partner im Bereich von Schulen sind und deren Angebot sich an Gemeinden, kommunale Betriebe, Gemeindeverbände aber auch an regionale Klein- und Mittelbetriebe richtet.

Dass es (in Kärnten) für die Schulreinigung – wie in der Beschwerde ausgeführt – keinen Wettbewerb und es keine privaten Unternehmen gäbe, die derartige Leistungen anbieten, ist für sich noch kein Grund, eine **Wettbewerbsverzerrung** zu verneinen, ist für eine solche Beurteilung doch auf die Tätigkeit als solche und **nicht nur** auf den **lokalen Markt** abzustellen. Zudem ist für die Beurteilung, ob die Steuerfreiheit einer Tätigkeit zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde oder nicht, nicht nur der aktuelle, sondern – wie bereits erwähnt – auch der **potenzielle Wettbewerb** relevant. Nur dann, wenn der Markteintritt eines Privaten völlig unwahrscheinlich und nur mehr hypothetisch wäre, läge keine relevante Wettbewerbsverzerrung vor. Dass die Übernahme von Aufgaben, wie sie im Beschwerdefall die Bf übernommen hat, nur hypothetisch sein soll, ist schon angesichts der Tatsache, dass die verfahrensggst Reinigungsarbeiten in ganz Kärnten von privaten Unternehmen angeboten und ausgeübt werden, von der Hand zu weisen.

Ein potenzieller Wettbewerb kann auch darin erblickt werden, wenn private Wirtschaftsteilnehmer sich zunächst für den ggst Reinigungsauftrag bewerben, lediglich einen Teil des Schulgebäudes zu reinigen, um in weiterer Folge ihre Leistungsfähigkeit unter Beweis zu stellen, dass sie von der Bf oder dem SGV bei zufriedenstellender Auftragserledigung einen **größeren Reinigungsauftrag** erhalten (zB Reinigung aller Gebäude der Bf).

Ebenso entspricht es der allgemeinen **Lebenserfahrung**, dass es durchaus einen „Markt“ an (jüngeren, meist weiblichen) **Ein-Personen-Putzunternehmen** gibt, die zB aus familiären Gründen lediglich eine sehr begrenzte Fläche an zu reinigende Räumlichkeiten übernehmen möchten.

Selbst bei **zwei zu reinigenden Räumen** – wobei im Beschwerdefall wesentlich mehr und größere Flächen bzw Räume (Klassenzimmer, Schulverwaltungsräume, Verkehrsflächen, Turnsaal und Multifunktionsräume, etc) zu putzen waren – kann die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftstreibenden, in den relevanten „Markt“ einzutreten real nicht ausgeschlossen werden.

Es darf an dieser Stelle auch nochmals auf die BFH-Jud hingewiesen werden, wonach dieser sogar betreffend eine Überlassung von Räumlichkeiten einer **Sport- und Freizeithalle**, die einer deutschen Gemeinde gehört, vertreten hat, dass diese Überlassung bereits nach der **Art der Tätigkeit** im Wettbewerb zu privaten Anbietern erfolgt. Auf die Verhältnisse auf dem **lokalen Markt** im Gebiet der Gemeinde kommt es dabei nicht an. Im Übrigen ging der Gerichtshof **nicht** davon aus, dass eine Nichtbesteuerung zu lediglich **unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen** führen würde (BFH 10.11.2011, V R 41/10).

Somit ist für private Wettbewerbsteilnehmer die Möglichkeit, in den ggst **Markt einzutreten**, **real** und **nicht** nur **hypothetisch** (EuGH 19.1.2017, C-344/15, *National Roads Authority*; 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*; 16.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council*).

X.) Zum Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Wie bereits oben ausgeführt, besorgten Bedienstete der Bf auf Grundlage diverser **Vereinbarungen**, die allesamt vom **Gemeinderat** verabschiedet wurden, die Reinigung der vom SGV betriebenen HS. Diese strittigen Arbeitsleistungen erfolgten nicht gelegentlich, sondern waren auf eine **länger dauernde Verwendung** beim SGV als Leistungsempfänger und somit auf eine nachhaltige Einnahmenserzielung gerichtet. Es bestand ein **Rechtsverhältnis** zwischen den Parteien, auf Grundlage dessen die Leistungen ausgetauscht wurden, wobei die empfangenen Kostenersätze für die Weiterverrechnung der Personalkosten den Gegenwert für die erbrachte Leistung darstellen. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung war zweifelsfrei gegeben. Dass ein **Gewinnstreben** – wie bereits oben unter II.) C.) dargestellt – **nicht erforderlich** ist, ergibt sich nicht nur aus dem Unionsrecht, sondern auch aus § 2 Abs 1 UStG und § 2 Abs 1 KStG. Ebenso kommt es nicht darauf an, ob der Bf bei Übertragung der Reinigung an einen Dritten **Mehrkosten** entstehen würden. Ob die wirtschaftliche Tätigkeit von einem gewerblichen Arbeitskräfteüberlassungsunternehmer oder von einem anderen Unternehmer ausgeübt wird, ist dabei ohne Relevanz. Auch dass es bei einem **Ausfall** einer Putzfrau für die Bf **keine** Verpflichtung gibt, **personellen Ersatz** zu beschaffen, und der SGV die anteiligen Gesamtreinigungskosten ersetzt, unabhängig von einer tatsächlichen Arbeitsleistung, so auch im Nichtleistungsfall, spielt idZ keine Rolle.

Der ggst **Einsatz von Reinigungspersonal** der Bf für den SGV erfüllt somit die Tatbestandsmerkmale einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

§ 2 Abs 1 2. Teilstrich KStG verlangt zur Qualifikation als BgA eine privatwirtschaftliche Tätigkeit von **wirtschaftlichem Gewicht**.

Im Beschwerdefall war dieses Kriterium nicht näher zu untersuchen, da die Bf alle obigen Tatbestandsmerkmale wie die wirtschaftliche Selbstständigkeit, Wettbewerbsverzerrungen etc bestritten, jedoch explizit in ihren Schriftsätzen außer Streit gestellt hat, dass die vom VwGH judizierte Bagatellgrenze iHv ca **2.900 Euro** jedenfalls **überschritten** ist.

Die Putztätigkeiten von Schulgebäuden werden auch **nicht** im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** der Bf ausgeübt. Nach Rsp des EuGH sind Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ im Sinne von Art 13 Abs 1 MwStSystRL solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird (EuGH 11.7.1985, C-107/84, *Kommission/Bundesrepublik Deutschland*; 26.3.1987, C-235/85, *Kommission/Niederlande*; zuletzt EuG 25.2.2026, T- 575/24, *Digipolis*). Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den **gleichen Bedingungen** ausüben wie private **Wirtschaftstreibende**. Handeln sie in den Formen des Zivilrechts, liegt keine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor (EuGH 29.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*). Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des **Gemeinwohls** durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind (EuGH 12.9.2000, C-260/98, *Kommission/Griechenland*). Ausschlaggebend sind die konkreten **Ausübungsmodalitäten** der Tätigkeiten. Dabei kommt es nicht etwa auf Gegenstand und Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung an, entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser konkreten Tätigkeit (in casu concreto: Reinigung von Schulgebäuden) auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl zB EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Publica*; ferner VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203).

Zudem stellte der VwGH im Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0089, fest, dass die **Gestellung** von Personal zur Ausübung der Krankenpflege den **KÖR weder eigentümlich noch vorbehalten** ist.

Da die streitggst Tätigkeiten **nicht** den **KÖR vorbehaltenen hoheitlichen Befugnissen** ausgeübt wurden, handelt es sich dabei auch um keine Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt iSd Art 13 MwStSystRL.

XI.) Zum Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer hoheitlichen Tätigkeit

Vorweg ist festzuhalten, dass eine **KÖR** eine Rechtsperson ist, deren Organisationsrecht nicht durch privates Recht, sondern durch staatliches Hoheitsrecht festgeschrieben ist. Das hoheitliche Organisationsrecht regelt insb, wer für die Gebietskörperschaft intern entscheidet und wer diese nach außen vertritt. Eine **interne Entscheidung** einer Gebietskörperschaft ist immer ein öffentlich-rechtlicher Akt, egal ob in einer Angelegenheit des privatrechtlichen Handelns oder in einer Angelegenheit des Organisationsrechts (*Trauner*, Öffentliches Recht I, 115f).

An dieser Stelle wird auf die Rsp des EuGH verwiesen (siehe oben unter III.), wonach die Abgrenzung von **privatwirtschaftlichen** und **hoheitlichen** Tätigkeiten nach **innerstaatlichem Recht** zu erfolgen hat (EuGH 17.10.1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino I*; 15.5.1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino II*; VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006; 20.1.2005, 2000/14/0203).

Wenn sich daher die Bf darauf beruft, dass die **Vereinbarungen** über die Erbringung sowie Weiterverrechnung der Personalkosten der Reinigungsleistungen an den SGV **vom Gemeinderat** der Bf beschlossen wurden und vermeint, darin eine öffentlich-rechtliche Grundlage für eine hoheitliche Tätigkeit zu erblicken, ist dem entgegenzuhalten, dass Gemeinderatsbeschlüsse insb aufgrund der jeweiligen **Gemeindeordnungen**, die Landesgesetze sind (in casu die Kärntner Allgemeine Gemeindeordnung – K-AGO) auch bei bestimmten zivilrechtlichen Willensbildungen erforderlich sind, die diese Vereinbarungen deswegen **nicht automatisch** zu einem „öffentlich-rechtlichen“ **Akt** machen. Das von der Bf vorgelegte Dokument vom 8.2.1996 betreffend Erhaltungs- und Betriebskosten, Nutzflächenaufteilungsschlüssel, etc deutet eher auf einen zivilrechtlichen Charakter als auf einen hoheitlichen Akt hin. Noch eindeutiger geht aus der von der Bf vorgelegten Niederschrift über die **Gemeinderatssitzung vom 28.11.1986** hervor, dass es sich um eine „Vereinbarung“ zwischen der Bf und dem SGV handelt. Laut st Rsp des VwGH (vgl etwa VwGH 26.4.1999, 95/17/0119; 12.8.1997, 93/17/0126, mwN), verbietet es sich, einer **Vereinbarung** die Wirkungen eines „öffentlich-rechtlichen Vertrages“ beizumessen, weil ein solcher nur zulässig ist, wenn eine gesetzliche Ermächtigung den Abschluss eines solchen ausdrücklich vorsieht. Das Verfahren und die diesbzgl Rechtsformen hoheitlichen Handelns sind nämlich ausschließlich durch Gesetz geregelt. Eine solche Rechtsform ist insb die Bescheidform.

Darüber hinaus ist es ohne Belang, wenn **die Bf** als KÖR das **Rechtsverhältnis** (die Vereinbarung) als **öffentlich-rechtlich** bezeichnet. Für die abgabenrechtliche Beurteilung einer (wie im Beschwerdefall) Vereinbarung kommt es somit nicht auf die von den „Parteien“ gewählte **Form** oder **Bezeichnung**, sondern auf den **Inhalt** des Rechtsverhältnisses an (zB VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220; 9.10.1953, 1660/51). Für die abgabenrechtliche Beurteilung einer Tätigkeit kommt es bei einer Anknüpfung an einen **wirtschaftlichen Vorgang** ausschließlich auf den Inhalt der zu beurteilenden Tätigkeit an (vgl VwGH 18.12.2008, 2006/15/0199; 24.5.1993, 92/15/0029; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Kommentar dt UStG, 2025, § 2, Rz 1171, mwN). Dass eine KÖR, auch wenn sie auf privatrechtlicher Grundlage handelt, ggf öffentlich-rechtlichen Bindungen unterworfen bleibt, macht ihr Handeln nach den Regeln des Privatrechtes nicht zur Ausübung öffentlicher Gewalt. Somit ist es auch unerheblich, wenn die KÖR zugleich Allgemeininteressen (öffentliche Interessen), dh öffentliche Aufgaben wahrnimmt.

Dass es sich der **SGV nicht aussuchen** konnte, **ob** und welches **Personal** der Bf die HS putzt oder nicht und er die anteiligen Gesamtkosten unabhängig von der tatsächlichen

Arbeitsleistung der Reinigungskräfte, so auch im Nichtleistungsfall, ersetzt, ist nicht als Folge der Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, sondern als Folge der zwischen Bf und SGV geschlossenen nichthoheitlichen Vereinbarungen.

XII.) Zusammenfassung

Die ggst nicht auf hoheitlicher Grundlage durchgeführten Reinigungstätigkeiten für den SGV durch Personal der Bf erfüllen die gesetzlichen Voraussetzungen des § 2 Abs 3 UStG iVm § 2 KStG und **begründen** damit einen **BgA**. Die Bf übt diese Tätigkeit unter den gleichen Bedingungen aus wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer, der eigenes Personal an Dritte gegen Entgelt überlässt. Die Bf handelte im Rahmen ihres BgA USt-lich als Unternehmerin, verrechnete für die für den SGV erbrachten Putzleistungen **Kostenersätze** und erbrachte insoweit umsatzsteuerbare Leistungen. Die aus der Besorgung der Reinigung für den SGV erzielten Einnahmen sind somit als USt-pflichtig zu behandeln.

Im **Ergebnis** ist die Bf daher sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Unionsrecht mit ihrer Reinigungstätigkeit für den SGV unternehmerisch tätig: nach innerstaatlichem Recht aufgrund des § 2 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 UStG, weil das Reinigungspersonal in der **Haushaltsstelle „VS“** einen BgA iSd des § 2 KStG bildet; nach Unionsrecht, weil die Bf als Steuerpflichtige mit den Reinigungsleistungen eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd des Art 9 Abs 1 1. Unterabs MwStSystRL ausübt.

Gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen ua die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der USt. Leistungen sind somit nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Der Leistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen (vgl VwGH 25.11.2015, 2013/13/0017).

Im Beschwerdefall stehen die Leistungen der Putzfrauen der Bf den Kostenersätzen des SGV als Gegenleistungen gegenüber. Weshalb verfahrensggst eine **Kostengemeinschaft** ohne Unternehmereigenschaft (reine **Innengesellschaft**) und kein Leistungsaustausch vorliegen soll, ist für das BFG **nicht nachvollziehbar**.

Gem § 4 Abs 1 **UStG** wird der **Umsatz** nach § 1 Abs 1 Z 1 leg cit nach dem **Entgelt** bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger der Leistung einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Auch Aufwands- bzw **Kostenersätze**, die ein Unternehmer vom Abnehmer einer Leistung erhält, und die Aufwendungen bzw Kosten, die beim Unternehmer iZm der Ausführung dieser

Leistung entstanden sind, ersetzen sollen, sind **Entgelt**. **Wie** diese Beträge **bezeichnet** werden und auf **welchen Konten** die **Verbuchung** erfolgt, ist für die USt-liche Beurteilung nicht maßgeblich. Auch wie der **Ausweis** in der **Rechnung** erfolgt („offene Kalkulation“), ist unmaßgeblich (*Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG³, 2021, § 4, Rz 195*).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

4.2. 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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie von auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Darüber hinaus wird auf die oben zitierte VwGH-Jud verwiesen. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 30. Juni 2026