

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Richter

in der Beschwerdesache Bf., Adresse, 2xxx H. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. März 2009, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist eine NÖ-Gemeinde, die im Jahre 2003 ein Gebäude für den Betrieb eines Schülerhortes errichtete. In den Jahren 2003 bis 2006 wurden in diesem Gebäude nur Volksschulkinder betreut, ab dem Jahre 2007 wird dieses Gebäude zusätzlich vormittags und nachmittags für den Kindergarten der Bf. benutzt.

Zur Vorgeschichte dieses Falles wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Juni 2009, GZ. RV/1845-W/09, sowie auf das aufhebende VwGH-Erkenntnis vom 29. Jänner 2014, ZI. 2009/13/0139, verwiesen. Mit VwGH-Erkenntnis vom

29. Jänner 2014 wurde die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Dies insbesondere, als mit der angefochtenen Entscheidung die zwingende (unechte) Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 außer Acht gelassen wurde, da eine Optionserklärung nach dem Bundesgesetz über Begleitmaßnahmen zum UStG 1994 nicht vorliege.

Die Kinderbetreuung in diesem Schülerhort wird von der VN. im Auftrag der Bf. durchgeführt. Für die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung der Volksschüler werden von den Eltern (Erziehungsberechtigten) Beiträge eingehoben. Aus der Errichtung des Gebäudes zur Unterbringung der Hortkinder sowie aus dem laufenden Betrieb des Schülerhortes machte die Bf. in den Jahren 2003 bis 2007 die nachstehenden Vorsteuern geltend:

Vorsteuern aus Errichtung und laufenden Betriebskosten 2003 bis 2007:

Vorsteuern:	Errichtung:	laufend. Betrieb:	SUMME Vorsteuern:
Jahr 2003:	61.312,29 €	1.092,53 €	62.404,82 €
Jahr 2004:		1.863,99 €	1.863,99 €
Jahr 2005:		1.530,08 €	1.530,08 €
Jahr 2006:		1.205,85 €	1.205,85 €
Jahr 2007:		378,03 €	378,03 €
SUMME:			67.382,77

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2007 wurde in Tz 1 des BP-Berichtes festgestellt, dass es sich bei dem von der Bf. errichteten und betriebenen Schülerhort um keinen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts handle.

Aus diesem Grund werden die in den Jahren 2003 bis 2007 geltend gemachten Vorsteuern aus den Errichtungskosten des Gebäudes sowie aus dem laufenden Betrieb nicht zum Abzug zugelassen und die bis dato der Besteuerung unterzogenen Elternbeiträge wiederum neutralisiert. In den Jahren 2003 bis 2007 seien die nachstehenden Elternbeiträge der Umsatzsteuer unterzogen worden:

Elternbeiträge 2003 bis 2007:

Bezeichnung:	Betrag:

Elternbeiträge 2003:	6.488,00 €
Elternbeiträge 2004:	7.181,82 €
Elternbeiträge 2005:	5.816,73 €
Elternbeiträge 2006:	6.335,27 €
Elternbeiträge 2007:	6.618,35 €

Die bisher der Umsatzsteuer unterzogenen Elternbeiträge würden nicht nach § 11 Abs 14 UStG kraft Rechnungslegung geschuldet, da diese Umsatzsteuerbeträge nicht in einer Rechnung ausgewiesen worden seien.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung begründe die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an ganztägigen öffentlichen Schulen gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach dem jeweiligen Schulorganisationsgesetz der Länder keinen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts (s. sinngemäß Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Aus diesem Grund seien die geltend gemachten Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes sowie aus dem laufenden Betrieb des Hortes der Jahre 2003 bis 2007 nicht anzuerkennen.

Im Hinblick auf den Umstand, dass ab dem Jahre 2007 auch der Kindergarten im Hortgebäude untergebracht sei, wurde im BP-Bericht ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Errichtung dieses Hort-Gebäudes eine Mitbenützung durch den Kindergarten lt. Auskunft des Amtsleiters bereits angedacht, aber nicht schriftlich zB durch Gemeinderatssitzungsprotokolle belegbar sei. Soweit ab dem Jahre 2007 dieses Gebäude auch durch den Kindergarten benutzt werde, liege eine gemischte Nutzung dieses Gebäudes vor. Betreffend das Jahr 2007 und die Folgejahre seien die Vorsteuern anteilmäßig anhand des nunmehr ermittelten Auslastungsgrades wie folgt zu kürzen:

Ausmaß der hoheitlichen Nutzung ab 2007 lt. BP:

Bezeichnung:	Anzahl:	in %:	Bezeichnung:	Stunden:
Betreuung VS-Kinder:	20	66,67%	Nutzung Hort (nachmittag):	5
Betreuung KiGa-Kinder:	10	33,33%	Nutzung KiGa (vormittag):	6
SUMME:	30	100%	SUMME:	11

Berechnungsgrundlage für die Vorsteuer-Kürzung 2007: € 1.247,50 x 20/30 x 5/11 = € 378,03

Für die Vormittagsstunden würden nach den Feststellungen der Betriebsprüfung die beantragten Vorsteuern zur Gänze zustehen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit 27. März 2009 endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2007. Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern wurden wie folgt ermittelt:

Besteuerungsgrundlagen - Umsatzsteuer 2003 bis 2007:

Bezeichnung:	2003	2004	2005	2006	2007
Gesamtbetrag der Entgelte:	535.176,06	572.970,77	574.789,91	586.961,38	654.450,51
Umsätze à 10% USt:	509.595,75	541.810,35	549.950,18	560.649,02	609.920,79
Vorsteuern:	-155.648,60	-68.644,06	-67.604,19	-71.362,28	-107.456,74
Zahllast/Gutschrift:	-	- 8.230,94	- 7.641,22	-	- 37.558,72
	99.546,59			10.034,91	

Gegen die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2007 wurde mit Eingabe vom 29. April 2009 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) erhoben und beantragt, die Vorsteuern in Höhe von € 67.382,77 in Zusammenhang mit dem Betrieb gewerblicher Art "Kinderhort" zu gewähren. Begründend wurde ausgeführt, die unternehmerische Tätigkeit der Bf. bestehe in der Betreuung und Beaufsichtigung von Kindern der Volksschule, wo für deren Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von den Eltern ein Entgelt eingehoben werde. Die eingehobenen Elternbeiträge seien mit einer Rechnung vorgeschrieben und in den Jahren 2003 bis 2007 der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Wenn seitens der Betriebsprüfung ins Treffen geführt werde, dass die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an ganztägigen öffentlichen Schulen keinen Betrieb gewerblicher Art bilde, sei auszuführen, dass die in Rede stehende Verpflegung und Nachmittagsbetreuung nicht in einer ganztägigen öffentlichen Schule, sondern in einem eigenen Gebäude erfolge. Die Betreuung der Kinder im Hort werde von der VN. durchgeführt. Nach Auffassung der Bf. würden alle Voraussetzungen vorliegen, die der Gesetzgeber an den Betrieb gewerblicher Art knüpfe. Aus diesem Grund sei die Bf. zum Vorsteuerabzug berechtigt und werde eine Direktvorlage dieser Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelsenator beantragt.

Diese Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Mit Eingabe vom 2. Juni

2009 hat die Bf. den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat zurückgenommen.

Gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates erhebt das Finanzamt Amtsbeschwerde, die sich sowohl gegen die "Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer KÖR iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 und daraus resultierend die Zuerkennung der Unternehmereigenschaft iZm der Errichtung und des Betriebes des für Volksschulkinder eingerichteten Schülerhortes" als auch – alternativ – gegen die "Zuerkennung des Vorsteuerabzuges unter Außerachtlassung der zwingenden (unechten) Steuerbefreiung iSd § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 bzw. Nichtberücksichtigung der Vorsteuerausschlussbestimmung iSd § 12 Abs. 3 UStG 1994" richtet.

Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 29. Jänner 2014, ZI. 2009/13/0139, sei der Unabhängige Finanzsenat als belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass der hier in Rede stehende Schülerhort einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 darstellt, weshalb sich die Amtsbeschwerde des Finanzamtes in diesem Punkt als unberechtigt erweist.

Soweit sich die Amtsbeschwerde des Finanzamtes gegen die "Zuerkennung des Vorsteuerabzuges unter Außerachtlassung der zwingenden (unechten) Steuerbefreiung iSd § 6 Abs. 1 UStG 1994 bzw. gegen die Nichtberücksichtigung der Vorsteuerausschlussbestimmung iSd § 12 Abs. 3 UStG 1994 wende, zeige sie einen Begründungsmangel auf. Dies insbesondere, als der angefochtene Bescheid keine Ausführungen zur Steuerbefreiung zur korrespondierenden Vorsteuerausschlussbestimmung oder zum Vorliegen einer Optionserklärung enthalte. Aus diesem Grund weise sich der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weswegen er aufzuheben gewesen sei.

Mit Eingabe vom 29. Juni 2009 - und somit nach Ergehen der mit VwGH-Erkenntnis vom 29. Jänner 2014, ZI. 2009/13/0139, aufgehobenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Juni 2009, GZ. RV/1845-W/09, erklärte die Bf. gemäß Art. XIV Z 1 lit. a BGBI 21/1995, dass die Betätigung des Kinderhortes in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet sei und die Steuerbefreiung dieser Einrichtung daher zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Die Bf. gebe diese Erklärung für den "Hortbetrieb" ab und möchte daher zur Steuerpflicht optieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts 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.

Nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts 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.

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 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.

Nach § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen 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, steuerfrei.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, ausgeschlossen.

Nach Art. 13 Teil A lit. h der Sechsten Richtlinie, 77/388/EG, sind die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden

Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen von der Steuer befreit.

Nach Art. 13 Teil a lit. i der Sechsten Richtlinie, 77/388/EG, ist die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit dem von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Steuer befreit.

Gegenstand des NÖ Kinderbetreuungsgesetzes 1996, LGBI 5065-1, ist nach § 1 Abs. 1 dieser Vorschrift die Regelung der Tagesbetreuung von Kindern und Jugendlichen außerhalb der Familie und von Nachbarschaftshilfe, soweit sie u.a. nicht unter das NÖ Kindergartengesetz 1996 bzw. 2006 fällt und es sich nicht um Angelegenheiten der öffentlichen Pflichtschulen, der berufsbildenden öffentlichen Pflichtschulen oder Schülerheime, handelt.

Tagesbetreuung ist nach § 1 Abs. 2 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 (NÖ KBG 1996) die nicht in Kindergärten, Schulen, der Nachbarschaftshilfe oder der Familie stattfindende regelmäßige, entgeltliche Betreuung und Erziehung von Kindern und Jugendlichen bis zum vollendeten 16. Lebensjahr für einen Teil des Tages. Diese Betreuung und Erziehung kann erfolgen:

1. als individuelle Betreuung im eigenen Haushalt von geeigneten Personen (Tagesmütter/-väter),
2. in Tagesbetreuungseinrichtungen (z.B. von Elterninitiativen selbst organisierte Kindergruppen, Krabbelstuben für Kleinkinder bis zum vollendeten 3. Lebensjahr),
3. in einem Hort als Einrichtung, in der schulpflichtige Minderjährige außerhalb des Schulunterrichts betreut werden.

Als Rechtsträger von Tagesmüttern/-vätern, Tagesbetreuungseinrichtungen und Horten kommen nach Abs. 3 leg.cit. natürliche und juristische Personen in Betracht.

Eine Tagesbetreuungseinrichtung oder ein Hort kann nach Abs. 4 leg.cit. entweder als

- öffentliche Einrichtung, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtet und erhalten wird und allgemein zugänglich ist oder als
- private Einrichtung, die von einem anderen Rechtsträger errichtet und betrieben wird.

Die Tagesbetreuung hat nach § 2 Abs. 1 NÖ KBG 1996 die Familienerziehung zu unterstützen und ergänzend zu fördern. Sie hat mit den Eltern zusammenzuarbeiten. Die Bedürfnisse des Kindes und des Jugendlichen haben im Mittelpunkt zu stehen, wobei die erzieherische Wirkung der Gemeinschaft zu fördern ist. In Horten sind nach Abs. 2 leg.cit. die Kinder und Jugendlichen außerdem zur Erfüllung ihrer schulischen Pflichten und zu einer sinnvollen Freizeitgestaltung anzuleiten.

Nach § 4 NÖ KBG 1996 hat die Landesregierung durch Verordnung Richtlinien für die Durchführung der Tagesbetreuung zu erlassen. Diese haben Bestimmungen zu enthalten,

die sicherstellen, dass die Tagesbetreuung nach den anerkannten Erkenntnissen der Pädagogik erfolgt und Gewähr für eine bestmögliche Betreuung und Erziehung der Kinder und Jugendlichen bietet. Neben einem angemessenen **Kostenbeitrag** der Eltern und Bestimmungen über das Bewilligungsverfahren haben die Richtlinien für Tagesbetreuungseinrichtung und Horte insbesondere Bestimmungen über

- Lage, Raumbedarf und Ausstattung der Räumlichkeiten,
- zulässige Größe und Anzahl der Gruppen,
- Verhältnis von Minderjährigen und Betreuerzahl,
- persönliche Eignung und fachliche Anforderungen an das Betreuungspersonal
- pädagogische Grundsätze

zu enthalten.

In § 7 NÖ KBG 1996 wird bestimmt, dass Gemeinden ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben im eigenen Wirkungsbereich zu besorgen haben.

Nach Art 118 Abs. 1 B-VG ist der Wirkungsbereich der Gemeinde ein eigener und ein vom Bund oder vom Land übertragener.

Gemäß Art 118 Abs. 2 B-VG umfasst der eigene Wirkungsbereich neben den im Art 116 Abs. 2 angeführten Angelegenheiten alle Angelegenheiten, die im ausschließlichen oder überwiegenden Interesse der in der Gemeinde verkörperten örtlichen Gemeinschaft gelegen und geeignet sind, durch die Gemeinschaft innerhalb ihrer örtlichen Grenzen besorgt zu werden. Die Gesetze haben derartige Angelegenheiten ausdrücklich als solche des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde zu bezeichnen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Betrieb eines öffentlichen Schülerhortes durch die Bf. eine hoheitliche Tätigkeit darstellt. Nach Auffassung des Finanzamtes begründet - unter Verweis auf Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 - die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an ganztägigen öffentlichen Schulen gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach den jeweiligen Schulorganisationsgesetzen der Länder keinen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Die entgeltliche Nachmittagsbetreuung von schulpflichtigen Volksschulkindern ist für das Bundesland Niederösterreich, je nach deren organisatorischer Einbindung in eine ganztätig geführte öffentliche Schule (Schule mit Tagesbetreuung), in einen Kindergarten oder mangels Einbindung in eine Schule bzw. Kindergarten in drei Landesgesetzen jeweils unterschiedlich geregelt:

Soweit es sich um Angelegenheiten einer ganztätig geführten öffentlichen Pflichtschule (Schulen mit Tagesbetreuung) mit getrennter oder verschränkter Abfolge des Unterrichts und der Tagesbetreuung handelt, ist die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung im **NÖ Pflichtschulgesetz 2003**, LGBI 5000 und in dessen Novellen, geregelt. Dies betrifft die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an öffentlichen Schulen unter der Verantwortung der Schule und somit durch Lehrkräfte und Erzieher, die im Auftrag der

Schulleitung die Schüler während der Erziehungs- und Betreuungszeit beaufsichtigen. Werden für die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung der Schüler an öffentlichen Schulen durch Lehrkräfte und Erzieher dieser Schule Unkostenbeiträge eingehoben, wird damit dennoch kein Betrieb gewerblicher Art begründet, da die Schülerbetreuung und -verpflegung als Ausfluss der Unterrichtstätigkeit zu sehen ist und somit eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt. Nur dieser Fall der Schülerbetreuung im Rahmen einer ganztägig geführten öffentlichen Pflichtschule unter der Verantwortung der Schule ist in Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 angesprochen (s. sinngemäß Rz 272 Umsatzsteuer-Richtlinien 2000).

Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung von Volksschulkindern sind die Bestimmungen des **NÖ Kindergartengesetzes 1996** bzw. 2006, LGBI 5060-1, maßgeblich, wenn die Betreuung durch das Kindergartenpersonal während der Erziehungs- und Betreuungszeit (im Kindergarten) erfolgt. Nach § 23 Abs. 3 NÖ Kindergartengesetz 1996 bzw. 2006 dürfen Volksschulkinder nur dann aufgenommen werden, wenn keine andere geeignete Betreuungsmöglichkeit gegeben ist. Pro Gemeinde (Gemeindeverband) dürfen höchstens 10 Volksschulkinder aufgenommen werden. Sollten in einer Gemeinde 11 bis 14 Kinder für den Nachmittag zu betreuen sein, so hat die Gemeinde eine andere Form der Nachmittagsbetreuung (zB mit Tagesmutter etc.) zu finden.

In allen anderen Fällen ist die entgeltliche Tagesbetreuung von Kindern und Jugendlichen außerhalb der Familie und von Nachbarschaftshilfe durch das **NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 (NÖ KBG)**, geregelt. Dies insoweit, als nach § 1 Abs. 1 NÖ KBG 1996 die entgeltliche Tagesbetreuung von Kindern und Jugendlichen nicht u.a. unter das NÖ Kindergartengesetz 1996 fällt und es sich nicht um Angelegenheiten der öffentlichen Pflichtschulen handelt.

Im vorliegenden Fall erfolgt die Nachmittagsbetreuung der Volksschüler im Schülerhort durch das von der Bf. beauftragte Personal der VN. und somit nicht unter der Verantwortung der öffentlichen Volksschule. Die in der Nachmittagsbetreuung tätigen Erzieher sind der Schulleitung der öffentlichen Volksschule weder unterstellt, noch dieser dienstrechtlich verantwortlich. Die Volksschulkinder werden überdies auch nicht im Gebäude der öffentlichen Volksschule, sondern in einem Gebäude betreut, in dem sich ab dem Jahre 2007 auch der öffentliche Landeskindergarten befindet.

Die hier vorliegende Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder ist für den Beschwerdezeitraum somit nicht durch das in Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 angesprochene NÖ Pflichtschulgesetz 2003, LGBI 5000 und dessen Novellen geregelt (vgl. Rz 272 Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Vielmehr ist für die hier in Rede stehende Kinderbetreuung durch das Personal der VN. das NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996, LGBI 5065-1, maßgeblich.

Die Bestimmungen des § 1 Abs. 1 und 2 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 (NÖ KBG 1996) regeln die regelmäßige, entgeltliche Tagesbetreuung von Kindern und Jugendlichen außerhalb der Familie und der Nachbarschaftshilfe, soweit sie nicht unter das NÖ

Kindergartengesetz 1996 bzw. 2006 fällt und es sich nicht um Angelegenheiten der öffentlichen Pflichtschulen (zB Ganztagesschule bzw. Schule mit Ganztagesbetreuung) handelt. Diese Tagesbetreuung kann nach § 1 Abs. 2 Z 3 NÖ KBG 1996 auch in einem Hort als Einrichtung erfolgen, in der Kinder und Jugendliche außerhalb des Schulunterrichts betreut werden.

Dabei handelt es sich um eine Tätigkeit, welche durch den Abschluss eines privatrechtlichen Betreuungsvertrages begründet wird, der zwischen der Bf. als Hortbetreiberin und den Eltern (Erziehungsberechtigten) abgeschlossen wird.

Die Führung einer Tagesbetreuungseinrichtung oder eines Hortes ist nach § 1 Abs. 3 NÖ KBG 1996 iVm Abs. 4 leg.cit. auch nicht der Bf. als juristische Person des öffentlichen Rechts vorbehalten, da auch natürliche oder andere juristische Personen des Privatrechts einen Schülerhort oder eine Tagesbetreuungseinrichtung betreiben bzw. führen können. Soweit die Tagesbetreuungseinrichtung bzw. der Schülerhort als öffentliche Einrichtung betrieben wird, ist ein allgemein zugänglicher Schülerhort gegeben. Als öffentlicher, von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts errichteter und erhaltener Schülerhort ist dieser allgemein zugänglich, d.h. ohne Unterschied des Geschlechts, der Sprache, der Staatsbürgerschaft und des Bekennnisses etc. (vgl. § 2 Z 2 NÖ Kindergartengesetz 2006).

Mit VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2014, Zi. 2009/14/0139, wurde in dem dieser Beschwerde vorangegangenen Verfahren und gleichlautend zum weiteren Erkenntnis vom 29.1.2014, Zi. 2010/13/0006, ausgesprochen, dass der Unabhängige Finanzsenat zu Recht davon ausgegangen war, dass der hier in Rede stehende **Schülerhort** einen **Betrieb gewerblicher Art** einer KÖR begründet, weshalb sich die Amtsbeschwerden des Finanzamtes in diesem Punkt als unberechtigt erweisen (vgl. VwGH 29.1.2014, Zi. 2009/13/0139; 29.1.2014, Zi. 2010/13/0006).

Nach Art. XIV des Bundesgesetzes über Begleitmaßnahmen zum UStG 1994, BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996, ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 nicht anzuwenden, wenn a) der Rechtsträger bzw. KÖR bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte oder b) das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne der lit. a vorliegen (vgl. VwGH 29.1.2014, Zi. 2009/13/0139).

Die **Erklärung** durch den Rechtsträger kann **bis zur Rechtskraft** des Bescheides für das Kalenderjahr abgegeben werden, für das die **Befreiung erstmals nicht angewendet** werden soll. Da nach dem Gesetzeswortlaut bloß eine Erklärung durch den Rechtsträger verlangt wird, spricht einiges dafür, diese Erklärung als reine **Option** aufzufassen. Diese Option kann auf einzelne Betriebe beschränkt werden. Praktisch wird damit eine Option für Steuerpflicht eingeräumt, die allerdings nur widerrufen werden kann, wenn nachgewiesen

wird, dass sich die maßgebenden Verhältnisse geändert haben (vgl. Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, § 6, Rz. 422).

Nach AÖF 87/1995 erfüllen KÖR mit ihrem Betrieb gewerblicher Art jedenfalls die materiellen Voraussetzungen wie dass die Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet ist und die Befreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Andere Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen erfüllen nach diesem Erlass die genannten Voraussetzungen, wenn für die jeweilige Tätigkeit (zB Kindergarten, Studentenheim) die Umsätze jährlich regelmäßig € 2.900,-- übersteigen (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O., § 6, Rz. 422).

In die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 wurden nach der Verwaltungspraxis nicht nur Heime einbezogen, die auch Beherbergungsleistungen erbringen, sondern auch Einrichtungen, die nur der Betreuung über Tag dienen bzw. bei denen ein dauernder Wechsel stattfindet. Daher wurden auch Kindergärten, Kinderhorte, Jugendherbergen und Studentenheime in die Begünstigung miteinbezogen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, § 6 Abs. 1 Z 23, Rz. 5). Diese weite Interpretation ist gemeinschaftsrechtlich geboten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 6 Rz. 424).

Die Befreiung kommt allerdings nur für Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Betracht. Werden Leistungen auch an Personen erbracht, die das 27. Lebensjahr vollendet haben, so scheiden diese Leistungen aus der Steuerbefreiung aus (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 6 Abs. 1 Z. 23, Rz. 6).

Zu den befreiten Leistungen gehören sowohl die Beherbergung und Verköstigung von Jugendlichen (samt den hierbei üblichen Nebenleistungen) als auch die Betreuungsleistungen, die in der Beaufsichtigung, Erziehung, Ausbildung und Fortbildung bestehen können. Allerdings kann auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 gemäß Art. XIV Z 1, BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996 auch verzichtet werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, a.a.O., § 6 Abs. 1 Z 23, Rz. 7 und 12).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts ist somit hinsichtlich des von der Bf. betriebenen Schülerhortes eine unternehmerische Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht und damit ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts gegeben. Die in Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes sowie mit dem laufenden Betrieb des Schülerhortes zusammenhängenden Vorsteuern werden daher zum Abzug zugelassen:

Vorsteuern aus Errichtung und laufenden Betriebskosten 2003 bis 2007:

Vorsteuern:	Errichtung:	laufender Betrieb:	SUMME Vorsteuern:
Jahr 2003:	61.312,29 €	1.092,53 €	62.404,82 €
Jahr 2004:		1.863,99 €	1.863,99 €
Jahr 2005:		1.530,08 €	1.530,08 €

Jahr 2006:		1.205,85 €	1.205,85 €
Jahr 2007:		378,03 €	378,03 €

Durch die Einbeziehung des Schülerhortes in den Unternehmensbereich der Bf. sind die nachstehenden Elternbeiträge der Jahre 2003 bis 2007 mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 10% zu versteuern:

Elternbeiträge 2003 bis 2007:

Bezeichnung:	Betrag:
Elternbeiträge 2003:	6.488,00 €
Elternbeiträge 2004:	7.181,82 €
Elternbeiträge 2005:	5.816,73 €
Elternbeiträge 2006:	6.335,27 €
Elternbeiträge 2007:	6.618,35 €

Aus § 7 NÖ KBG 1996, in dem festgehalten wird, dass die Gemeinden ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben im eigenen Wirkungsbereich zu besorgen haben, kann auch nicht abgeleitet werden, dass es sich dabei um eine hoheitliche Tätigkeit der Bf. handelt, die nicht in den Unternehmensbereich der Bf. fällt.

Beim eigenen Wirkungsbereich von Gemeinden handelt es sich um jenen Aufgabenbereich der Gemeinde, der von der Gemeinde in relativer Unabhängigkeit von Organen des Bundes und der Länder zu besorgen ist. Der eigene Wirkungsbereich einer Gemeinde ist im Art 118 Abs. 2 und 3 B-VG bestimmt, wobei auch die von der Gemeinde zu besorgende Privatwirtschaftsverwaltung in den eigenen Wirkungsbereich fällt (vgl. Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Die Selbstverwaltung, 7. Auflage, Rz 879, S. 317).

Mit der Bestimmung des § 7 NÖ KBG 1996 wurde lediglich dem in Art. 118 Abs. 2 letzter Satz B-VG normierten Erfordernis Rechnung getragen, als der zur Regelung einer Materie zuständige Gesetzgeber die Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches gemäß Art 118 Abs. 2 letzter Satz B-VG ausdrücklich als solche zu bezeichnen hat. Diese Bezeichnung hat konstitutive Wirkung: unterbleibt die Bezeichnung, darf das Gesetz nicht im eigenen Wirkungsbereich vollzogen werden (vgl. Walter/Mayer, a.a.O., Rz 882, S. 318).

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass auch § 30 NÖ Kindergartengesetz 1996 bzw. 2006, LGBI 5060-1, die in diesem Landesgesetz geregelten Aufgaben dem eigenen Wirkungsbereich der Gemeinden zuweist und die Führung eines Kindergartens

eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, soferne eine Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht vorliegt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe werden wie folgt ermittelt:

Gesamtbetrag der Entgelte 2003 bis 2007:

Gesamtbetrag der Entgelte:	2003	2004	2005	2006	2007
Entgelte lt. BP:	535.176,06	572.970,77	574.789,91	586.961,38	654.450,51
+ Et HORT:	6.488,00	7.181,82	5.816,73	6.335,27	6.618,35
Entgelte lt. BFG:	541.664,06	580.152,59	580.606,64	593.296,65	661.068,86

Umsätze à 10% USt 2003 bis 2007:

Umsätze à 10% USt:	2003	2004	2005	2006	2007
Umsätze à 10% lt. BP:	509.595,75	541.810,35	549.950,18	560.649,02	609.920,79
zuzügl. Einnahmen HORT:	6.488,00	7.181,82	5.816,73	6.335,27	6.618,35
Umsätze à 10% lt. BFG:	516.083,75	548.992,17	555.766,91	566.984,29	616.539,14

Ermittlung der zum Abzug zugelassenen Vorsteuern 2003 bis 2007:

Vorsteuern (ohne EUSt):	2003	2004	2005	2006	2007
Vorsteuern lt. BP:	155.648,60	68.644,06	67.604,19	71.362,28	107.456,74
Vorst.-Err.Ko.:	61.312,29	-	-	-	-
Vorst.-lfd. Betrieb:	1.092,53	1.863,99	1.530,08	1.205,85	378,03
Vorsteuern lt. BFG:	218.053,42	70.508,05	69.134,27	72.568,13	107.834,77

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das

Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur – insbesondere dem im vorangegangenen Verfahren ergangenen VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2014, ZI. 2009/13/0139, sowie dem Erkenntnis vom gleichen Tag, ZI. 2010/13/0006, folgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.