



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., xxxx N., K-Straße, vertreten durch Kommunalconsult Steuerberatungsgesellschaft Günter Toth KG, 7432 Oberschützen, Sonnleitenweg 2, vom 9. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 4. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine burgenländische Gemeinde, wo im Untergeschoß der Volksschule N. die Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule N. erfolgt. Diese Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder wurde von der Bw. als Betrieb gewerblicher Art behandelt und die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz (10%) unterzogen. Die Vorsteuer wurde aufgrund der EuGH-Rechtsprechung zu "Seeling" von den gesamten Sanierungskosten in Abzug gebracht – der Abzug sämtlicher Vorsteuern (100%) in Zusammenhang mit "Seeling" wurde mittlerweile außer Streit gestellt.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2002 bis 2006 wurde in Tz 9 des BP-Berichtes u.a. festgestellt, dass die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung an öffentlichen

Schulen gegen Einhebung von Unkostenbeiträgen von den Eltern nach den jeweiligen Schulorganisationsgesetzen der Länder keinen Betrieb gewerblicher Art begründe. Aus diesem Grund werden die erklärten Horteinnahmen 2002 bis 2006 nicht der Umsatzsteuer unterzogen und können die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern aus der Errichtung und dem Betrieb des Hortes nicht zum Abzug zugelassen werden.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei der Schülerhort von der Bw. unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG als Betrieb gewerblicher Art geführt worden. Aus dem Betrieb des Schülerhortes erklärte die Bw. in den Jahren 2002 bis 2006 die nachstehenden Umsätze, die dem ermäßigten Steuersatz à 10% USt unterzogen wurden:

Umsätze à 10% USt aus Schülerhort 2002 bis 2006:

Bezeichnung:	Betrag:
Umsätze 2002:	7.015,27 €
Umsätze 2003:	3.867,64 €
Umsätze 2004:	3.756,37 €
Umsätze 2005:	3.064,72 €
Umsätze 2006:	2.489,45 €

Die nicht zum Abzug zugelassenen Vorsteuern in Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb sowie von den Sanierungskosten seien von der Betriebsprüfung aufgrund der anteiligen Nutzung des Volksschulgebäudes iHv 8,4% wie folgt ermittelt worden:

Vorsteuern aus Schülerhort 2002 bis 2006:

Bezeichnung:	2002	2003	2004	2005	2006
Vorst. 8,4% (Sanierung/Errichtung):	1.678,56	2.448,47	4.955,82	1.556,97	609,51
anteilige Vorsteuern lfd. Betrieb:	310,63	400,13	742,34	553,83	1.159,04
Vorsteuern - Hortbetrieb:	1.989,19	2.848,60	5.698,16	2.110,80	1.768,55

Die Nichtanerkennung des Schülerhortes als Betrieb gewerblicher Art wurde von der Betriebsprüfung weiters damit begründet, gemäß den §§ 2 und 9 Bgld Kindergartengesetz 1995 könne eine Tagesbetreuungseinrichtung oder ein Hort entweder als öffentliche Einrichtung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder als private Einrichtung von einem anderen Rechtsträger errichtet und erhalten werden. Im ersteren Fall sei der Hort allgemein zugänglich. Nach § 10 Abs 1 Bgld Kindergartengesetz 1995 habe die Bw. die in diesem Gesetz geregelten Aufgaben im *eigenen Wirkungsbereich* zu besorgen. Damit übernehme die Bw. eine Aufgabe, die ihr per Gesetz zugewiesen sei. Die Bw. sei hinsichtlich der Führung des Schülerhortes *hoheitlich* tätig.

Die Einnahmen des Jahres 2006 würden überdies nicht die Geringfügigkeitsgrenze in Höhe von € 2.900,-- zur Anerkennung eines Betriebes gewerblicher Art erreichen.

Der Bw. wurde mit Bescheid der Burgenländischen Landesregierung vom xx.xxxx.19xx, Abteilung 2 – Gemeinden und Schulen, die Führung der Volksschule N. als *ganztägige Schulform* mit getrennter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteils ab dem Schuljahr 1999/2000 im Ausmaß von einer Gruppe bewilligt.

Diese Bewilligung zur Führung der Volksschule N. als ganztägige Schulform gemäß den §§ 7 und 31 Burgenländisches Pflichtschulgesetz 1995, LGBl 36 idgF, wurde auf unbestimmte Zeit erteilt und ist an die nach § 7 Abs 3 leg.cit. für die Eröffnung einer Betreuungsgruppe erforderliche Mindestzahl von 10 angemeldeten Schülern geknüpft. Hierbei sind nur jene Schüler zu berücksichtigen, die für mindestens drei Tage in der Woche zum Betreuungsteil angemeldet sind. Die Schülerzahl in einer Gruppe darf 30 nicht übersteigen. Diese Kinderbetreuung in Form einer bewilligten ganztägigen Schulform erfolgte bis Ende des Schuljahres 2002/2003.

Ab dem Schuljahr 2003/2004 wurde die nach § 7 Abs 4 Bgld Pflichtschulgesetz 1995, LGBl 36/1995 idgF, für die Bewilligung einer ganztägigen Schulform erforderliche Schülerzahl von 10 Kindern in der Nachmittagsbetreuung, die mindestens an drei Tagen in der Woche zum Betreuungsteil angemeldet sind, nicht (mehr) erreicht.

Aus diesem Grund suchte die Bw. mit Schreiben vom 8. Mai 2003 im Wege des Bezirksschulrates I. am See um Weiterführung der ganztägigen Schulform für das Schuljahr 2003/2004 an. Dieser Antrag sei aber lt. dem Schreiben des Amtes der Burgenländischen

Landesregierung – Abteilung 2 – Gemeinden und Schulen, vom 13. August 2009 keiner Bewilligung (mehr) zugeführt worden, da die erforderliche Mindestanzahl an 10 Schülerinnen und Schülern nicht erreicht worden sei. Somit sei ab dem Schuljahr 2003/2004 keine ganztägige Schulform zustande gekommen. Weitere Ansuchen der Bw. betreffend die Weiterführung der ganztägigen Schulform an der Volksschule N. seien für die folgenden Schuljahre nicht gestellt worden. Auch sei nie ein Ansuchen für eine Bewilligung eines Hortes gemäß den Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995, LGBI 63/1995, bzw. für eine Bewilligung einer Tagesheimstätte nach dem Tagesheimstättengesetz, LGBI 53/1999, eingebracht worden.

Solange nach der telephonischen Auskunft der Direktorin der Volksschule N., M.H., vom 14. September 2009 eine Bewilligung für eine ganztägig geführte Volksschule bestanden habe, sei diese Nachmittagsbetreuung auch im Verantwortungsbereich der Direktion der Volksschule N. erfolgt.

Ab dem Schuljahre 2003/2004 erfolgte die Betreuung der Volksschüler im Kellergeschoß der Volksschule N. durch eine von der Bw. angestellte Lehrerin sowie durch eine weitere von der Bw. angestellte Betreuungsperson in der Zeit von 11:45 Uhr bis 17:00 Uhr. Externe Schüler, die nicht gleichzeitig auch Schüler der Volksschule N. gewesen seien, seien lt. der telephonischen Auskunft von Dir. M.H. niemals im Rahmen der Nachmittagsbetreuung am Nachmittag betreut worden. Die Essensbeiträge für die Verpflegung der Volksschulkinder werden mit den Gastwirten direkt in der Weise abgerechnet, dass die Hortbetreuer die Essensbeiträge von den Kindern einkassieren und direkt an den Gastwirt bezahlen. Die Abrechnung der Essensbeiträge erfolgt somit nicht über die Bw.. Für die Nachmittagsbetreuung ab dem Schuljahr 2003/2004 wurde keine Bewilligung nach dem Bgld Kindergartengesetz 1995, LGBI 63/1995, bzw. nach dem Tagesheimstättengesetz 1999, LGBI 53/1999, eingeholt.

Im Zeitraum 2006 bis einschließlich 20. November 2009 wurden in Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder die nachstehenden Umsätze erzielt bzw. erklärt:

Schülerhort:	Betrag:
Einnahmen 2006 (lt. Erkl.):	2.489,45 €
Einnahmen 2007 (lt. Erkl.):	2.544,00 €
Einnahmen 2008 (lt. Auskunft Stb):	3.033,91 €
Einnahmen 2009 (lt. Auskunft Stb):	4.171,82 €

Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß Art XIV Z 1 lit a, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 21/1995, ist mit 1. August 2002 datiert und wurde bis zur Rechtskraft der angefochtenen Bescheide bei der Abgabenbehörde eingereicht.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 9. April 2009 wird seitens des steuerlichen Vertreters vorerst davon ausgegangen, dass *keine Bewilligung* gemäß § 7 Bgld Pflichtschulgesetz

für eine ganztägig geführte Volksschule und für die Nachmittagsbetreuung der Kinder erteilt und die Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995 maßgeblich seien. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Mit dem Betrieb eines Schülerhortes sei nicht die Erfüllung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben gegeben, da der Betrieb eines Schülerhortes der Bw. nicht eigentümlich und vorbehalten sei. Da die Absicht, Gewinn zu erzielen, für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art nicht erforderlich und eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht gegeben sei, seien die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art für den Hortbetrieb somit erfüllt.

Nach europarechtlichen Bestimmungen seien Einrichtungen des öffentlichen Rechts grundsätzlich als nicht steuerpflichtig anzusehen. Dies gelte jedoch nur dann, wenn die Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden. Werden jedoch Tätigkeiten nach den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt, wie sie für private Wirtschaftsteilnehmer gelten, so gelte nach Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie eine Steuerbefreiung nicht. Eine Steuerbefreiung im Rahmen der öffentlichen Gewalt gelte nach Art 4 Abs 5 der 6. MWSt-RL auch dann nicht, wenn diese zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Eine Besteuerung der öffentlichen Hand sei in europarechtskonformer Auslegung immer dann notwendig, wenn Wettbewerb mit Privatrechtssubjekten bestehe, um zu verhindern, dass die öffentliche Hand durch die Nichteinbeziehung in die Steuerpflicht Wettbewerbsvorteile gegenüber von Privatrechtssubjekten erlange. Die Literatur halte in diesem Zusammenhang fest, dass nach europarechtlichen Bestimmungen ein *Kindergarten* schon alleine deshalb unter die Umsatzsteuerpflicht falle, da diese Tätigkeit nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werde.

Des Weiteren sei darauf zu verweisen, dass das Bgld Kindergartengesetz 1995 nur die allgemeinen Voraussetzungen und Rahmenbedingungen für den Betrieb eines Kindergartens oder Hortes in der Form eines öffentlichen Hortes oder eines privaten Hortes festhalte. Aus diesem Gesetz sei jedoch keine Verpflichtung der Bw. zum Betrieb eines solchen Hortes zu erkennen. Das Gesetz halte vielmehr nur die Möglichkeit des Betriebes fest und regle die damit in Zusammenhang stehenden Voraussetzungen. In konsequenter Verfolgung der Argumentation der Betriebsprüfung müsste jeder Betrieb eines Kindergartens als hoheitliche Tätigkeit gewertet werden. Da der Kindergarten in den Unternehmensbereich der Bw. falle, müsse dies auch für die im Bgld Kindergartengesetz 1995 geregelten Hortbetriebe gelten.

Eine grundsätzliche Steuerbarkeit der Umsätze von Kindergärten und Hortbetrieben ergebe sich auch aus § 6 Abs 1 Z 23 UStG, welcher die unechte Steuerbefreiung für Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime durch Körperschaften

öffentlichen Rechts vorsehe. Durch die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs 2 UStG sei eine Umsatzsteuerpflicht bzw. eine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben.

Einzig und allein § 7 Burgenländisches Pflichtschulgesetz sehe vor, das eine Gemeinde auch *ganztägige Schulen* führen könne. Dabei handle es sich um ganztägige Schulformen mit Tagesbetreuung, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten werde. In solchen Fälle sei es nach Auffassung der Bw. durchaus gerechtfertigt, das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zu versagen, da im Falle des Betreibens von Schulen die Bw. als Gemeinde jedenfalls in ihrem Hoheitsbereich tätig werde. Denn aufgrund der Grundsatzgesetzgebung des Bundes und den hierzu ergangenen Ausführungsgesetzes der Länder seien die Gemeinden vielfach als Schulerhalter für die Errichtung und Erhaltung der benötigten Schulen verantwortlich. In einem solchen Falle liege jedoch eine spezielle Form der Pflichtschule, welche zudem einer eigenen Errichtungsbewilligung im Sinne des § 31 leg.cit. bedarf, vor. Eine derartige Bewilligung sei hier jedoch nicht vorhanden, da es auch nicht die Intention des Betreibers des Hortes gewesen sei, eine spezielle Form der Ganztagespflichtschule zu schaffen, als vielmehr die Nachmittagsbetreuung von Kindern zu ermöglichen.

Gegen das Argument des Vorliegens einer *Ganztagesesschule* spreche die Tatsache, dass es den Kindern im betreffenden Hort freigestellt werde, ob der Hort nachmittags von ihnen besucht werde oder nicht. Die Schüler können sich zur Nachmittagsbetreuung täglich an- oder abmelden. Die Nachmittagsbetreuung stelle nicht Teil des Unterrichts dar. Zudem werde der Hort von einer Lehrkraft betreut, welche nicht in jener Schule unterrichtet, in deren Räumlichkeiten die Hortbetreuung stattfinde. Der Betrieb des Hortes und der Schule seien daher hier unzweifelhaft getrennt zu sehen. Der Betrieb des Hortes falle unter die privatwirtschaftliche Tätigkeit der Bw.. Aus diesem Grund seien Vorsteuern in Höhe von € 14.405,31 für die Jahre 2002 bis 2006 anzuerkennen und die Umsatzsteuerpflicht für die erhobenen Unkostenbeiträge anzuerkennen.

Nach der Eingabe vom 15. Juli 2009 gehe aus dem vom UFS vorgelegten Schriftverkehr zwischen der Bw. und der Bgld Landesregierung lediglich die *Absicht* der Bw. hervor, eine nachmittägliche Form der Schülerbetreuung anzubieten. Seitens der Bgld Landesregierung sei jedoch *keine Bewilligung* iSd § 7 iVm § 31 Bgld Pflichtschulgesetz erteilt worden. Insbesondere gehe aus dem Schreiben vom 8. August 2001 nicht hervor, dass ein Vertrag iSd § 10 Abs 6 Bgld Pflichtschulgesetz abgeschlossen worden sei. Vielmehr sei aus dem Schreiben lediglich erkennbar, dass Frau B. mit der Nachmittagsbetreuung beauftragt worden sei. In den Schreiben vom 8. und 21. August 2001 finde sich kein ausdrücklicher Verweis auf die vom UFS verwiesene Norm des § 10 Abs 6 Bgld Pflichtschulgesetz 1995. Die Bezeichnungen "ganztägige Betreuungsform mit getrennter Abfolge" bzw. "ganztägige Schulform" in den vom UFS der Bw. vorgelegten Schreiben würden für die Beurteilung als Betrieb gewerblicher Art

nicht schädlich sein können, da diese Bezeichnungen alleine für die rechtliche Einordnung der von der Bw. angebotenen Tagesbetreuung nicht ausreiche. Auch sei den Verfassern dieser Schriftstücke die Folgen einer solchen Formulierung nicht bewusst und beabsichtigt gewesen. Die Umstände des Einzelfalles und die Absicht der Bw. würden deutlich machen, dass hier keine ganztägige Schulform vorliegt, sondern eine reine Nachmittagsbetreuung.

Als weiteres Indiz dafür, dass *keine* ganztägige Schulform iSd Bgld Pflichtschulgesetzes 1995 vorliege, könne der handschriftliche Aktenvermerk vom 14. November 2003 auf dem Schriftstück vom 7. Juli 2003 herangezogen werden. Aus diesem handschriftlichen Vermerk sei deutlich herauszulesen, dass keine ganztägige Schulform zustande gekommen sei, sondern vielmehr in weiterer Folge eine bloße Nachmittagsbetreuung angeboten worden sei. Auch im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 6. Februar 2009 sei stets davon ausgegangen worden, dass ein Hort im Sinne des Bgld Kindergartengesetzes 1995 vorliege. Die Nachmittagsbetreuung erfolge somit von Anfang an eben nicht als Ganztageschule, sondern werde vielmehr – in jeder Weise – getrennt vom laufenden Unterricht angeboten. Zu dieser Nachmittagsbetreuung können sich Schüler – unabhängig davon, welche Volksschule vormittags besucht werde – täglich an- und abmelden. Die Durchführung der Nachmittagsbetreuung erfolge aus Praktikabilitätsgründen in den Kellerräumlichkeiten der Volksschule, könne jedoch auch in jeder anderen zur Verfügung stehenden Räumlichkeit durchgeführt werden. Da keine Errichtungsbewilligung iSd § 31 Bgld Pflichtschulgesetz vorliege, sei daraus zu schließen, dass ein Hortbetrieb iSd Bgld Kindergartengesetzes 1995 vorliege.

Nach der Eingabe vom 15. Juli 2009 könne die Errichtungsbewilligung gemäß § 7 iVm § 31 Bgld Pflichtschulgesetz 1995 nur als *Indiz* dafür gesehen werden, dass eine Gemeinde in ihrem Hoheitsbereich tätig werde. Somit könne vom Vorliegen einer solchen Errichtungsbewilligung nicht automatisch vom Bestehen eines Hoheitsbetriebes ausgegangen werden. Denn es dürfe dabei nicht unterlassen werden, die Umstände des Einzelfalles genauer zu betrachten. Nur die konkrete Ausgestaltung der jeweils vorliegenden Form der Nachmittagsbetreuung könne für deren umsatzsteuerliche Behandlung ausschlaggebend sein und nicht nur die Tatsache, des Vorliegens einer derartigen Errichtungsbewilligung. Eine derartige Sichtweise sei schon alleine im Hinblick auf europarechtliche Bestimmungen zwingend. Zwei gleich ausgestaltete Sachverhalte dürfen in steuerlicher Hinsicht nicht lediglich aufgrund des Vorliegens einer einzigen Bewilligung unterschiedlich beurteilt werden. Würde gerade doch dies zu, nach europarechtlichen Bestimmungen zu vermeidenden Wettbewerbsverzerrungen führen. Der dem UFS vorliegende Schriftverkehr ändere somit nichts an der rechtlichen Qualifizierung des Hortbetriebes als Betrieb gewerblicher Art. In diesem Zusammenhang

werde auf die jüngst ergangene Entscheidung des UFS Wien vom 5.5.2009, RV/0467-W/09, verwiesen.

In der Eingabe vom 11. September 2009 wird – entgegen den Ausführungen in der Berufung vom 9. April 2009 – die Auffassung vertreten, dass die Nachmittagsbetreuung der Gemeinde N. selbst dann einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts darstelle, wenn eine *Bewilligung* aus dem Jahre 1999 für eine ganztägig geführte Volksschule nach den Bestimmungen des Bgld Pflichtschulgesetzes 1995 vorliege.

Nach der Eingabe vom 1. Dezember 2009 sei von den Gesamteinnahmen 2003 aus dem Betrieb des Schülerhorts (€ 3.867,64) ein Betrag in Höhe von € 2.868,36 für die Nachmittagsbetreuung der Schüler im Zeitraum Jänner bis Juni 2003 vereinnahmt worden. Von den Vorsteuern 2003 aus dem laufenden Betrieb des Schülerhortes betreffe ein Betrag iHv € 213,83 den Zeitraum Juli bis Dezember 2003.

Über die Berufung 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.

Gemäß § 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 ein 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 Aus-

übung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.

Nach § 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.

Gemäß § 4 Abs 1 Bgld Pflichtschulgesetz 1995, LGBI 36/1995, ist der Besuch der öffentlichen Pflichtschule für alle Schüler unentgeltlich.

Für die in einem öffentlichen Schülerheim untergebrachten Schülerinnen oder Schüler können nach Abs 2 leg.cit. von der gesetzlichen Heimerhalterin oder vom gesetzlichen Heimerhalter und für Schülerinnen oder Schüler im Freizeitbereich öffentlicher ganztägiger Schulformen (§ 7 Abs 1 lit c) von der gesetzlichen Schulerhalterin oder vom gesetzlichen Schulerhalter für die Unterbringung, Verpflegung und Betreuung je nach Inanspruchnahme angemessene, jedoch höchstens kostendeckende Beiträge festgesetzt werden, wobei überdies auf die finanzielle Leistungsfähigkeit der Schülerinnen oder Schüler (Unterhaltspflichtigen) Bedacht zu nehmen ist.

Ganztägige Schulformen sind nach § 7 Abs 1 Bgld Pflichtschulgesetz 1995 Schulen mit Tagesbetreuung, an denen neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird, wobei zum Besuch der Tagesbetreuung eine Anmeldung erforderlich ist und die Tagesbetreuung aus folgenden Bereichen besteht:

- a) gegenstandsbezogene Lernzeit, die sich auf bestimmte Pflichtgegenstände bezieht, und/oder
- b) individuelle Lernzeit sowie
- c) jedenfalls Freizeit (einschließlich Verpflegung).

Ganztägige Schulformen können nach Abs 2 leg.cit. mit verschränkter oder getrennter Abfolge des Unterrichtsteiles und der Tagesbetreuung geführt werden.

Bei getrennter Abfolge des Unterrichtsteils und der Tagesbetreuung dürfen nach Abs 4 leg.cit. die Schülerinnen oder Schüler für die Tagesbetreuung in klassen-, schulstufen- oder schulübergreifenden Gruppen zusammengefasst werden; die Tagesbetreuung darf auch an einzelnen Nachmittagen der Woche in Anspruch genommen werden. Eine Betreuungsgruppe darf ab einer Mindestzahl von zehn (bei Sonderschulen: fünf) zur Tagesbetreuung angemeldeten Schülerinnen oder Schüler geführt werden. Ab fünfzehn angemeldeten Schülerinnen oder Schülern ist jedenfalls eine Tagesbetreuung zu führen, sofern die räumlichen Voraussetzun-

gen an der betreffenden Schule gegeben sind und in der betreffenden Gemeinde kein anderes geeignetes Betreuungsangebot (zB Tagesheimstätte, Hort) besteht. Die Höchstzahl der Schülerinnen oder Schüler in einer Gruppe darf die für die betreffende Schule vorgesehene Höchstzahl für Klassenschülerinnen oder Klassenschüler nicht übersteigen.

Gemäß § 10 Abs 6 Bgld Pflichtschulgesetz 1995 können Volksschulen als ganztägige Volksschulen geführt werden.

Nach § 31 leg.cit. bedarf die Errichtung einer öffentlichen Pflichtschule sowie die Bestimmung einer öffentlichen Schule als ganztägige Schulform der *Bewilligung* der Landesregierung nach Anhörung des Landesschulrates (Kollegium). Im Verfahren zur Bestimmung einer öffentlichen Schule als ganztägige Schulform ist überdies das Schulforum (der Schulgemeinschaftsausschuss) zu hören.

Nach Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

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

Falls sie jedoch nach Art 4 Abs 5 dieser Richtlinie solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach Art 13 Teil A lit h der Sechsten Richtlinie ist die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der 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, steuerbefreit.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Nachmittagsbetreuung von Kindern bis einschließlich Schuljahr 2002/2003 in Form einer vom Landesschulrat be-

willigten ganztägig geführten Volksschule einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts und damit eine unternehmerische Betätigung der Bw. begründet.

Für den Zeitraum ab dem Schuljahr 2003/2004, wo keine Bewilligung für eine ganztägig geführte Volksschule mehr vorliegt, ist strittig, ob die entgeltliche Nachmittagsbetreuung als eine unternehmerische Betätigung anzusehen ist, die einen Betrieb gewerblicher Art begründet, wenn für diese Nachmittagsbetreuung weder eine Bewilligung nach den Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995, LGBI 63/1995, noch eine Bewilligung zum Betrieb einer Tagesheimstätte nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz, LGBI 53/1999, erteilt wurde.

Zeitraum 2002 bis Juni 2003 (bis Ende Schuljahr 2002/2003):

Der Hoheitsbetrieb ist im Gegensatz zum Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jener Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben gerichtet ist. In diesem Zusammenhang wird in § 2 Abs 5 KStG festgelegt, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 KStG nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt ist gesetzlich nicht festgelegt.

Nach § 2 Abs 5 zweiter Satz KStG ist eine Ausübung der öffentlichen Gewalt insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Der Annahmewang ist dabei zwar ein bedeutendes, aber nicht das einzige Merkmal einer hoheitlichen Tätigkeit. Entscheidend ist vielmehr, ob die Betätigung "der Ausübung öffentlicher Gewalt" dient (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 2 Rz 42, S.30).

Die Körperschaft öffentlichen Rechts muss dem Leistungsempfänger als Hoheitsträger gegenüberstehen (vgl. VwGH 5.5.1965, ZI. 2052/64), es müssen Aufgaben erfüllt werden, die der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind. Sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergeben (vgl. VwGH vom 17.11.2005, ZI. 2001/13/0239 mit weiteren Nachweisen). Ob eine Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich ist, ist nach der Verkehrsansicht und Staatsauffassung zu prüfen. Ein Vorbehalt liegt nicht nur vor, wenn Ausschließlichkeit gegeben ist, sondern auch es für den Regelfall zutrifft (vgl. VwGH 17.10.2001, ZI. 99/13/0002).

Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der EuGH wiederholt ausgesprochen, dass es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" um solche handelt, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist

der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten (vgl. VwGH 20.1.2005, Zl. 2000/14/0203 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EuGH).

Aufgrund der Grundsatzgesetzgebung des Bundes und den hiezu ergangenen Ausführungsgesetzen der Länder sind die Gemeinden im *Pflichtschulbereich* vielfach als Schulerhalter für die Errichtung und Erhaltung der benötigten Schulgebäude verantwortlich. Die Gemeinden (Gemeindeverbände) sind als gesetzliche Schulerhalter verpflichtet, bei einem gesetzlich näher umschriebenen Bedarf Volks- und Hauptschulen zu errichten und zu betreiben. Zum Erhaltungs- und Betriebsaufwand gehören die Aufwendungen für Bereitstellung und Instandhaltung des Schulgebäudes und anderer Schulliegenschaften, deren Beheizung, Beleuchtung und Reinigung sowie die Beistellung der Lehrmittel (vgl. Mühllehner, Durchführung von gesetzlichen Pflichtaufgaben für Gemeinden und Umsatzsteuer, SWK 11/2003, S. 341 ff).

Soweit die Bw. als Gemeinde eine Volksschule unterhält, erfüllt sie damit eine Aufgabe, die ihr als gesetzlich hiezu verpflichtete Gebietskörperschaft „eigentümlich und vorbehalten“ ist. Sohin wird die Bw. als Gemeinde jedenfalls nicht im Rahmen ihrer Privatwirtschaftsverwaltung tätig (vgl. Pannosch, Das gemischt genutzte Schulgebäude der Gemeinde aus umsatzsteuerlicher Sicht, SWK 18/1997, S. 425ff).

Nichts anderes gilt, wenn hinsichtlich der Volksschule N. mit Bescheid des Amtes der Burgenländischen Landesregierung vom xx.xxxx.19xx, Abteilung 2 – Gemeinden und Schulen, ab dem Schuljahr 1999/2000 gemäß § 10 Abs 6 Bgld Pflichtschulgesetz 1995, LGBI 36/1995, die Bewilligung für eine *ganztägig geführte Volksschule* mit getrennter Abfolge des Unterrichts- und Betreuungsteiles erteilt wurde und die Bw. für die Nachmittagsbetreuung Unkostenbeiträge einhebt. Als gesetzlicher Schulerhalter wird die Bw. diesfalls in ihrem Hoheitsbereich tätig, die für die Nachmittagsbetreuung eingehobenen Unkostenbeiträge begründen keinen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts (s. sinngemäß UStRL 2000, Rz 272).

Die für den Zeitraum 2002 bis Juni 2003 (bis Ende des Schuljahres 2002/2003) vereinnahmten Entgelte werden nicht der Umsatzsteuer unterzogen, die damit zusammenhängenden Vorsteuern aus den Sanierungskosten sowie aus dem laufenden Betrieb bis einschließlich Juni 2003 werden nicht zum Abzug zugelassen.

Zeitraum Juli 2003 bis Dezember 2006 (ab Schuljahr 2003/2004):

Hinsichtlich der Beurteilung einer vergleichbaren Tätigkeit wie der eines Kindergartens als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen auseinandergesetzt (vgl. VwGH 18.12.1980, Zl. 2874/79; 14.1.1982, Zl. 81/15/0037; 15.4.1982, Zl. 0833/79, 15.9.1986, Zl. 84/15/0157 und zuletzt 26.1.1994, Zl. 92/13/0097). In diesen Erkenntnissen wird in Übereinstimmung mit der Lehre für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts und für eine sich daraus ergebende Unternehmertätigkeit iSd Umsatzsteuerrechts stets ganz allgemein gefordert, dass neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müssen. Demzufolge muss es sich bei dem Betrieb gewerblicher Art um eine sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit von *wirtschaftlichem Gewicht* zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen handeln (vgl. VwGH 6.3.1989, Zl. 86/15/0007).

Der Unabhängige Finanzsenat hat in mehreren Entscheidungen die umsatzsteuerliche Behandlung eines Schülerhortes als unternehmerische Tätigkeit bejaht (vgl. UFS 5.5.2009, RV/0467-W/09; 2.9.2009, RV/2842-W/09; 6.5.2009, RV/0530-W/09). In diesen Fällen war die Nachmittagsbetreuung der Kinder durch die einerseits den Kindergartenbetrieb bzw. den reinen Hortbetrieb betreffenden landesgesetzlichen Regelungen geregelt.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder – wie bereits ausgeführt – lediglich bis einschließlich des Schuljahres 2002/2003 im Rahmen einer bewilligten ganztägig geführten Volksschule, da ab dem Schuljahr 2003/2004 die gemäß § 7 Abs 4 Bgld Pflichtschulgesetz 1995 erforderliche Zahl von 10 Schülern, die die Nachmittagsbetreuung an mindestens 3 Werktagen in der Woche in Anspruch nehmen, nicht (mehr) erreicht wurde.

Aus diesem Grund hat die Bw. mit Schreiben vom 8. Mai 2003 an das Amt der Bgld Landesregierung im Wege des Bezirksschulrates I. um die Weiterführung der Volksschule N. als ganztägige Schulform ersucht. Dieser Antrag wurde aber keiner Bewilligung mehr zugeführt, da infolge des Unterschreitens der dafür erforderlichen Zahl von 10 Schülern die gesetzlichen Voraussetzungen für eine ganztägige Schulform nicht mehr gegeben waren.

Aus dem Schreiben des Amtes der Bgld Landesregierung, Abteilung 2 – Gemeinden und Schulen, vom 13. August 2009 ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass die Bw. auch *nie* um eine Bewilligung eines Schülerhortes gemäß den Bestimmungen des Bgld Kindergartengesetzes 1995, LGBI 63/1995, bzw. für eine Bewilligung einer *Tagesheimstätte* nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz 1999, LGBI 53/1999, angesucht hatte.

Die Nachmittagsbetreuung der Schüler der Volksschule N. ist im vorliegenden Fall – entgegen den Berufungsausführungen – ab dem Schuljahr 2003/2004 weder durch das Bgld

Kindergartengesetz 1995, LGBl 63/1995, noch durch das Bgld Tagesheimstättengesetz 1999, LGBl 53/1999, geregelt, da um keine derartigen Bewilligungen angesucht wurde.

Hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule N. ist aber eine Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, da im Zeitraum 2002 bis 2008 und für das Jahr 2009 (bis einschließlich 20. November 2009) die nachstehenden Einnahmen erzielt wurden:

Schülerhort:	Betrag:
Einnahmen 2002 (lt. BP):	7.015,27 €
Einnahmen 2003 (lt. BP):	3.867,64 €
Einnahmen 2004 (lt. BP):	3.756,37 €
Einnahmen 2005 (lt. BP):	3.064,72 €
Einnahmen 2006 (lt. BP):	2.489,45 €
Einnahmen 2007 (lt. BP):	2.544,00 €
Einnahmen 2008 (lt. Auskunft Stb):	3.033,91 €
Einnahmen 2009 (lt. Auskunft Stb):	4.171,82 €

Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß Art XIV Z 1 lit a, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 wurde ebenfalls eingereicht.

Die Nachmittagsbetreuung der Kinder der Volksschule N. durch eine von der Bw. angestellte Lehrerin, die nicht an der Volksschule N. unterrichtet sowie durch eine von der Bw. angestellte weitere Betreuungsperson fällt in den Unternehmensbereich der Bw., auch wenn für diese Nachmittagsbetreuung *keine Bewilligungen* nach dem Bgld Kindergartengesetz 1995, LGBl 63/1995, bzw. nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz 1999, LGBl 53/1999, eingeholt wurden.

Die in Zusammenhang mit der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder N. ab September 2003 erzielten Einnahmen werden der Umsatzsteuer unterzogen und die ab Juli 2003 angefallenen Vorsteuern aus dem laufenden Betrieb des Schülerhortes sowie aus der Sanierung des Volksschulgebäudes werden wie folgt zum Abzug zugelassen:

anerkannte Vorsteuern 2003 iZm Sanierungsaufwendungen Schülerhort (8,4%):

Sanierungskosten 7-12/2003:	Ausgaben:
07 2003	2.560,33
09 2003	66.000,00
10 2003	20.864,00
11 2003	19.815,72
12 2003	44.247,70
SUMME:	153.487,75
Schließanlage:	- 974,30
Differenz:	152.513,45
davon 20% Vorsteuern:	25.418,91
davon 8,4% Schülerhort:	2.135,19

anerkannte Vorsteuern 2003 iZm Betrieb Schülerhort:

Bezeichnung:	Betrag:
---------------------	----------------

Vorsteuern Hort – laufender Betrieb 7-12/2003:	213,84
Vorsteuern Hort - Sanierungskosten 7-12/2003:	2.135,19
Erhöhung Vorsteuern - HORT:	2.349,03

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art 4 Abs 5 der RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende (vgl. EuGH 14.12.2000, Rs. C-446/98). Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind (vgl. EuGH 12.9.2000, Rs C-260/98). Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art 4 Abs 5 dieser RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließt sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben (vgl. VwGH 20.1.2005, Zl. 2000/14/0203; 17.10.2007, Zl. 2003/13/0019).

Die in § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 vorgesehene (unechte) Steuerbefreiung für Kindergärten und Schülerhorte mit der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach Art XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitgesetz zum Umsatzsteuergesetz 1994, qualifiziert die Leistungen von Kindergärten und Schülerhorten durch Körperschaften öffentlichen Rechts als unecht befreite und damit als unternehmerische Betätigungen. Aus diesem Grund ist hinsichtlich der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder ab September 2003, für die keine Bewilligung nach dem Bgld Kindergartengesetz 1995, LGBl 63/1995, noch nach dem Bgld Tagesheimstättengesetz 1999, LGBl 53/1999, vorliegt, eine unternehmerische Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht gegeben, die einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründet.

Die für die Jahre 2003 bis 2006 steuerpflichtigen Entgelte sowie die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern werden wie folgt ermittelt:

Ermittlung der anteiligen Hort-Umsätze à 10% USt für 2003:

Bezeichnung:	Betrag:
Umsätze Hort à 10% USt 2003 lt. BP:	3.867,64
Umsätze Hort à 10% USt (1-6/2003):	2.868,36
Umsätze Hort à 10% USt (1-7/2003):	999,28

Ermittlung der zum Abzug zugelassenen Vorsteuern 2003 bis 2006:

Bezeichnung:	2003	2004	2005	2006
Vorsteuern San.Kosten (8,4%):	2.135,19	4.955,82	1.556,97	609,51
Vorsteuern lfd. Betrieb:	213,84	742,34	553,83	1.159,04

Vorsteuern HORT:	2.349,03	5.698,16	2.110,80	1.768,55
-------------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-----------------

Vorsteuern lt. BP:	40.087,94	70.680,27	136.898,58	95.821,84
Vorsteuern HORT:	2.349,03	5.698,16	2.110,80	1.768,55
Vorsteuern lt. BE:	42.436,97	76.378,43	139.009,38	97.590,39

Ermittlung der Umsätze à 10% USt 2003 bis 2006:

Bezeichnung:	2003	2004	2005	2006
Umsätze à 10% lt. BP:	384.254,89	384.190,43	399.114,62	421.270,57
(anteilige) Umsätze HORT:	999,28	3.756,37	3.064,72	2.489,45
Umsätze à 10% lt. BE:	385.254,17	387.946,80	402.179,34	423.760,02

steuerb. Umsatz lt. BP:	402.165,22	437.518,68	672.879,09	440.287,88
(anteilige) Umsätze HORT:	999,28	3.756,37	3.064,72	2.489,45
steuerb. Umsatz lt. BE:	403.164,50	441.275,05	675.943,81	442.777,33

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Dezember 2009