



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Marktgemeinde N., 2xxx N., S-Gasse, vom 30. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 19. September 2008 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine NÖ Marktgemeinde, die in dem Zubau zur örtlichen Volksschule für die Volksschüler mit Hauptwohnsitz N. eine Tagesbetreuung inkl. Verpflegung, und damit eine Betreuung in einem sog. "Schülerhort" anbietet und betreibt.

Schulerhalter der Volksschule N. ist hingegen die "Volksschulgemeinde N.", an der die Gemeinden N. und H. beteiligt sind. Bei dieser Volksschule handelt es sich um keine ganztägige Schule bzw. um keine Schule mit Ganztagesbetreuung.

Die Hortkinder sind in einem eigens dafür errichteten Zubau an die Volksschule N. untergebracht, der an das Volksschulgebäude angrenzt. Der Schülerhort und das Volksschulgebäude sind organisatorisch getrennt und haben zwei verschiedene Eingänge. Es gibt jedoch

eine bauliche Verbindung zwischen den Volksschulräumlichkeiten und den Räumlichkeiten des Schülerhortes.

Die Tagesbetreuung in diesem Schülerhort erfolgt durch eigens von der Bw. beschäftigte BetreuerInnen. Der Hortbetrieb ist unabhängig von den Schulzeiten auch während der Ferienzeit geöffnet. Die Verrechnung, die Verpflegung und die Betreuung im Schülerhort erfolgt über die Bw., das Essen für die Verpflegung der Hortkinder wird von der Bw. zugekauft. Aus der Betreuung und Verpflegung der Hortkinder werden Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht erzielt.

Mit EMail vom 14. Mai 2008 wurde seitens der Bw. beim Finanzamt angefragt, ob es sich hinsichtlich des von Bw. betriebenen Schülerhortes um einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts handelt. In der dazu vom Finanzamt abgegebenen Anfragebeantwortung vom 30. Juli 2008 nimmt das Finanzamt dazu wie folgt Stellung:

Auch bei Vorliegen eines Annahmezwanges könne von einer hoheitlichen Tätigkeit bzw. der Ausübung öffentlicher Gewalt nur dann gesprochen werden, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts zur Erreichung ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setze - nicht jedoch auch dann, wenn sich eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben der gleichen Mittel, nämlich des Abschlusses von Rechtsgeschäften bediene. Die Körperschaft öffentlichen Rechts müsse dem Leistungsempfänger als Hoheitsträger gegenüberreten. Es müssen Aufgaben erfüllt werden, die der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten seien. Sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen seien, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Wirkungsbereich ergeben.

Nach § 1 Abs 4 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 könne lt. dieser Anfragebeantwortung des Finanzamtes eine Tagesbetreuungseinrichtung/Hort als *öffentliche* Einrichtung geführt werden, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtet und erhalten werde und allgemein zugänglich sei, oder als *private* Einrichtung, die von einem anderen Rechtsträger errichtet und betrieben werde. § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 besage, dass Gemeinden ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben in ihrem eigenen Wirkungsbereich zu besorgen haben. Somit übernehme die Bw. mit der Führung eines Schülerhortes eine hoheitliche Aufgabe, die ihr per Gesetz zugewiesen werde.

Bei der Einreichung der Umsatzvoranmeldung für den Zeitraum Juli 2008 machte die Bw. für den Bereich "Schülerhort" – entgegen der vorstehenden Anfragebeantwortung des Finanzamtes – einen Vorsteuerabzug in Höhe von € 5.171,76 weiterhin geltend, da es sich nach Auffassung der Bw. beim Betrieb des Schülerhortes nicht um eine hoheitliche Tätigkeit, sondern um einen Betrieb gewerblicher Art handle.

In der Folge wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2008 mit Bescheid vom 19. September 2008 festgesetzt und Vorsteuern in Höhe von € 5.171,76 in Zusammenhang mit dem Betrieb des Schülerhortes nicht zum Abzug zugelassen. Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der Vorsteuern in Höhe von € 5.171,76 mit dem Hinweis, dass nach § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz die Führung eines Hortes durch eine Gemeinde eine hoheitliche Aufgabe sei, die der Bw. per Gesetz zugewiesen sei. Somit sei die Führung des Schülerhortes nicht umsatzsteuerpflichtig, weswegen der Bw. auch kein Vorsteuerabzug zustehe.

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2008 wurde mit Eingabe vom 30. September 2008 fristgerecht berufen und eine antragsgemäße Erledigung beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei der Führung eines Schülerhortes um einen Betrieb gewerblicher Art handle, für den die Bw. Einnahmen von mehr als € 2.900,-- erzielt habe. Der von der Bw. betriebene Hort sei eine Einrichtung mit wirtschaftlicher Selbständigkeit. Ein Schülerhort könne aber ebenso von anderen Organisationen und nicht zwingend durch die Bw. betrieben werden. Folglich liege hinsichtlich des von der Bw. betriebenen Hortes keine hoheitliche, sondern eine privatwirtschaftliche Tätigkeit vor. In Anlehnung an die für den Bereich Kindergarten geltende Regelung habe die Bw. den Vorsteuerabzug geltend gemacht, wo die Umsatzgrenze von € 2.900,-- Voraussetzung sei.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2008 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***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.

Nach Abs 3 leg.cit. 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 § 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.

Gegenstand des NÖ Kinderbetreuungsgesetzes 1996 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 (zB von Elterninitiativen selbst organisierte Kindergruppen, Krabbelstuben für Kleinkinder bis zum vollendeten 3. Lebensjahr),
3. in einem Hort als Einrichtung, in der schulpflichtige Kinder und Jugendliche 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
- 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. 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 Kinder- 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 vom Bund oder 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 Gemeinden zu bezeichnen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob es sich bei der Führung eines öffentlichen Schülerhortes durch eine Gemeinde in dem an die Volksschule angrenzenden Zubau, durch eigens von der Bw. beschäftigte BetreuerInnen um eine hoheitliche Tätigkeit oder um einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts handelt. Dies insbesondere dann, wenn die Tagesbetreuung miteinschließlich der Verpflegung der Kinder nicht im Rahmen einer ganztägig geführten Volksschule erfolgt.

Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt ist gesetzlich nicht festgelegt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt die Abgrenzung zwischen der grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand und der der Steuerpflicht unterliegenden privatwirtschaftlichen Tätigkeit in der Weise, dass unter der Ausübung öffentlicher Gewalt diejenigen Tätigkeiten verstanden werden, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt *eigentümlich* und *vorbehalten* sind. Die Aufgaben können dabei ausdrücklich durch die Rechtsordnung übertragen sein oder sich aus dem allgemeinen Aufgabenbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts ergeben (vgl. VwGH 17.11.2005, Zl. 2001/13/0239 und die dort zitierte Judikatur).

Tätigkeiten sind der Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten, wenn diese Aufgaben lediglich durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt werden kann, sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen wird, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt. So stellt beispielsweise die Führung von Obdachlosenheimen keinen Hoheitsbetrieb dar, da diese Tätigkeiten auch von privaten Per-

sonen und Personenvereinigungen ausgeübt werden kann (vgl. VwGH 19.10.1972, 2119/71; 22.2.1973, 0906/72 zitiert in Rz 37 Körperschaftsteuerrichtlinien 2001).

Annahmewang ist zwar ein bedeutsames Kennzeichen einer hoheitlichen Tätigkeit, aber nicht das einzige Merkmal einer hoheitlichen Tätigkeit. Annahmewang liegt vor, wenn der *Leistungsempfänger* die Leistung annehmen muss und in Fällen, in denen auf die Vornahme einer Handlung verzichtet wird, die Handlung praktisch überhaupt nicht vorgenommen wird (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 2 Tz 42 und 42/1).

Selbst bei Annahmewang – kann nach der Rechtsprechung von der Ausübung öffentlicher Gewalt nur dann gesprochen werden, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts zur Erreichung ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete *Hoheitsakte* setzt. Nicht jedoch dann, wenn sich eine öffentlich-rechtliche Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben der gleichen Mittel des Abschlusses von Rechtsgeschäften bedient, wie sie die private Rechtsordnung jedermann zur Verfügung stellt. Die Körperschaft öffentlichen Rechts muss also dem Leistungsempfänger als Hoheitsträger gegenüberreten (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O., § 2 Tz 42/1).

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 2006 fällt und es sich nicht um Angelegenheiten der öffentlichen Pflichtschulen (zB Ganztageschule 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 *Betreuungsvertrages* begründet wird, der zwischen der Bw. 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 Bw. 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 Bekenntnisses etc. (vgl. § 2 Z 2 NÖ Kindergartengesetz 2006).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist somit hinsichtlich des von der Bw. betriebenen Schülerhortes eine unternehmerische Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht und damit ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts gegeben. Aus diesem Grund werden die in Zusammenhang mit dem Betrieb des Schülerhortes geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von € 5.171,76 zum Abzug zugelassen.

Soweit das Finanzamt die Führung eines Schülerhortes unter Verweis auf § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 als eine hoheitliche Tätigkeit ansieht, die der Bw. per Gesetz im eigenen Wirkungsbereich zugewiesen sei, ist dem zu entgegnen:

In § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz wird lediglich festgehalten, dass die Gemeinden ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben im eigenen Wirkungsbereich zu besorgen haben.

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).

Aus der Bestimmung des § 7 NÖ KBG 1996, die die im NÖ KBG 1996 geregelten Aufgaben dem eigenen Wirkungsbereich der Bw. zuweist, kann somit nicht abgeleitet werden, dass es sich bei der Führung eines öffentlichen Schülerhortes durch eine Gemeinde um eine hoheitliche Tätigkeit handelt, die nicht in deren Unternehmensbereich fällt.

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).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. Mai 2009