



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/0982-W/11
GZ. RV/0983-W/11
GZ. RV/0984-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Stadtgemeinde K., 2xxx K., P-Straße, vom 5. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch ADir. Susanne Wiesinger, vom 22. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Stadtgemeinde, die für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht eine im Wege der Immobilienleasing-Finanzierung errichtete Sporthalle der örtlichen Volksschule, den schulerhaltenden Schulgemeinden "Schulgemeinde Hauptschule K." und "Schulgemeinde Poly" zur Verfügung stellt. Daneben wird diese Sporthalle an Bundesschulen, Vereine, Private etc. entgeltlich überlassen und auch für gemeindeeigene Zwecke verwendet. Nach Punkt VI/2. des Immobilien-Leasingvertrages vom 14. Oktober 2003 betragen die vorläufigen Investitionskosten zur Errichtung der Sporthalle € 1.900.000,-- (netto).

Die Sporthalle der Stadtgemeinde K. ist an die Polytechnische Schule angeschlossen, die Betriebsführung dieser Sporthalle obliegt der Bw.. Die anfallenden Betriebskosten werden für ein "Hallen-Drittel" von der "Schulgemeinde Poly" getragen, die andererseits auch Einnahmen den für dieses "Hallen-Drittel" erhält.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2007 bis 2009 wurde in Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die Überlassung der *Sport-halle* an die örtliche *Volksschule* sowie die "Schulgemeinde Hauptschule K." und die "Schulgemeinde Poly" jeweils für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht und die unentgeltliche Nutzung für *gemeindeeigene Zwecke* der Bw. zu einer in der Tarifordnung festgelegten Höhe keine unternehmerische Tätigkeit der Bw. begründe. Die Umsätze und die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern der Jahre 2007 bis 2009 seien wie folgt zu berichtigen:

Bezeichnung:	2007	2008	2009
Umsätze à 20% USt (VS, Poly, intern):	- 16.883,09	- 20.643,58	- 21.861,83
Umsätze à 20% USt (HS-Gemeinde):	- 2.406,60	- 1.083,00	- 1.588,87
Vorsteuerkürzung (VS, Poly, intern):	- 5.322,74	- 6.393,91	- 4.993,72
Vorsteuerkürzung (HS-Gemeinde):	- 3.225,90	- 1.557,49	- 1.899,02

Werde die Sporthalle der örtlichen *Volksschule* für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht überlassen bzw. unentgeltlich durch die Bw. für *gemeindeeigene Zwecke* genutzt, erfolge die Verbuchung interner Verrechnungssätze in der Weise, dass einerseits "Einnahmen Sporthalle" und andererseits "Ausgaben Volksschule" bzw. "Ausgaben anderer Budgetansätze" verbucht werden. Für die Überlassung der Sporthalle an die Volksschule zum Zweck der Erteilung von Turnunterricht werden demnach u.a. € 8,-- pro Stunde (Hallendrittel) als "Ausgabe Volksschule" bzw. "Einnahmen Sporthalle" verbucht. Die Überlassung der Sporthalle an die örtliche Volksschule zu Turnzwecken stelle eine hoheitliche Tätigkeit dar.

Werde die Sporthalle gegen Leistung einer in der Tarifordnung festgelegten Höhe jeweils den aus mehreren Gemeinden gebildeten Schulgemeinden "Hauptschulgemeinde K." bzw. der "Schulgemeinde Polytechnische Schule" zum Zweck der Erteilung von Turnunterricht überlassen, stelle die Überlassung dieses Gebäudes an die Schulerhalterverbände keine unternehmerische Tätigkeit, sondern eine hoheitliche Tätigkeit der Bw. dar. Nach der Rspr des VwGH sei für die Abgrenzung "Hoheitlichkeit" bzw. "Privatwirtschaftlichkeit" von Tätigkeiten auf die nach der maßgeblichen landesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Ausübungsmodalitäten und – bei gesetzlich vorgesehener Wahlmöglichkeit zwischen hoheitlicher und privatrechtlicher Ausgestaltung – auf deren tatsächliche, gesetzeskonforme Umsetzung abzustellen. Die zu Turnzwecken (= hoheitlicher Bereich) vorgenommene Vermietung zwischen (Verbands)Gemeinde und Schulverband /-verbänden sei in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht anzuerkennen.

Für die Nutzungen der Sporthalle durch die Volksschule und die Schulerhalterverbände (Polytechnische Schule, Hauptschule) zu Turnzwecken sowie für die Nutzung für gemeindeeigene Veranstaltungen seien "verrechnete" Entgelte in den Umsätzen à 20% USt enthalten und erklärt worden. Ebenso seien die mit dem Betrieb der Sporthalle resultierenden Vorsteuern zur Gänze in Abzug gebracht worden.

Nach den Feststellungen der BP seien die Umsätze um die "Nutzungen" der Sporthalle zu Turnzwecken durch die Pflichtschulen und die "internen Verrechnungssätze" bei gemeindeeigenen Veranstaltungen zu reduzieren, ebenso sei der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung zulässig. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges für den Hoheitsbereich führe zu einer unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauches gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG, bei der gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht zur Steuerpflicht optiert werden könne.

Die Verwendung der Sporthalle sei nach den Feststellungen der BP zeitlich aufgrund der Stundenaufzeichnungen in einen hoheitlichen und in einen unternehmerischen Bereich abgrenzbar, weshalb kein sog. "Mischbetrieb" vorliege. Unbestritten sei, dass eine unternehmerische Nutzung der Sporthalle vorliege, soweit diese entgeltlich an Bundesschulen, Vereine etc. entgeltlich überlassen werde. Die "Sporthalle K." weise nach den Feststellungen der BP im Prüfungszeitraum 2007 bis 2009 die folgenden Nutzungsarten auf:

Bezeichnung:	2007	2008	2009
Überlassung an Schulgemeinde "Poly":	9,5%	9,1%	7,9%
Überlassung an Volksschule:	1,8%	3,6%	4,8%
unentgeltliche Nutzung durch Stadtgemeinde:	1,9%	2,9%	1,5%
Überlassung an "Hauptschulgemeinde K.":	8,0%	3,8%	5,4%
entgeltl. Überlassung an Bundesschulen, Private, Vereine:	78,8%	80,6%	80,4%
SUMME:	100,0%	100,0%	100,0%

Die im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2007 bis 2009 nicht zum Abzug zugelassenen Vorsteuern wurden wie folgt ermittelt:

Vorsteuern exkl. Buffetverpachtung:	2007	2008	2009
Vorsteuern lt. BP:	40.323,79	40.986,61	35.167,01
hoheitl. Nutzung HS:	8,00%	3,80%	5,40%
hoheitl. Nutzung VS, Poly, intern:	13,20%	15,60%	14,20%
Vorsteuer-Kürzung HS-Gemeinde lt. BP:	3.225,90	1.557,49	1.899,02
Vorsteuer-Kürzung VS, Poly, intern lt. BP:	5.322,74	6.393,91	4.993,72

Soweit die Sporthalle zur Erteilung von Turnunterricht an die örtliche Volksschule sowie an die Schulerhalterverbände (Polytechnische Schule, Hauptschule) überlassen und für gemeindeeigene Zwecke genutzt werde, sei diese Nutzung dem Hoheitsbereich der Bw. zuzurechnen. Die in der USt-Bemessungsgrundlage enthaltenen "internen Verrechnungsentgelte" infolge der Nutzung der Sporthalle durch die örtliche Volksschule sowie für gemeindeeigene Veranstaltungen seien auszuscheiden. Ebenso sei der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung zulässig.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009.

Gegen die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 wurde mit Eingaben vom 5. August 2010 fristgerecht berufen und eine Berichtigung der Umsätze sowie die Anerkennung der zum Abzug beantragten Vorsteuern beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, bereits im Rahmen der Schlussbesprechung sei seitens der Vertreter der Bw. die Auffassung vertreten worden, dass die von der BP getroffene umsatzsteuerliche Unterscheidung zwischen einer Nutzung der Sporthalle durch die Bundesschulen und Hauptschule bzw. Volksschule nicht gegeben sei.

Die Bw. betreibe alleine die Sporthalle im Rahmen der *Gewerbeberechtigung* "Betrieb einer Sport- und Veranstaltungshalle" am Standort 2xxx K., L-Gasse, und sei damit körperschaftsteuerpflichtig. Für den Betrieb der Sport- und Veranstaltungshalle der Bw. sei eine Gewerbeanmeldung erfolgt. Es liege damit ein freies Gewerbe vor, das einen Betrieb gewerblicher Art einer KÖR iSd § 2 Abs. 3 UStG iVm § 2 KStG begründe. Für die Errichtung und den Betrieb der Sporthalle bestehe die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft und sei die Umsatzsteuerpflicht mit Vorsteuerabzugsrecht gegeben. Aus diesem Grund sei die Nutzung der Sporthalle durch Pflichtschulen und die unentgeltliche Nutzung durch die Bw. nicht dem Hoheitsbereich, sondern dem Unternehmensbereich der Bw. zuzurechnen.

Bei der Nutzung der Sporthalle durch Dritte werde nicht alleine das Objekt überlassen, sondern sämtliche zusätzliche Leistungen wie Wartungen, Reinigung, Geräte- und Bandenaufstellung, Stellen der Zusatztribünen etc. erbracht.

Zu der Feststellung, dass die Turnzwecken der Hauptschule vorgenommene "Vermietung" zwischen (Verbands)Gemeinde und Schulverband/-verbänden "nicht anzurechnen" sei, werde seitens der Bw. darauf verwiesen, dass die Bw. mit acht anderen Gemeinden die "Hauptschulgemeinde K." bilde. Diese Hauptschulgemeinde besitze als Gemeindeverband eigene Rechtspersönlichkeit und sei mit LGBI 5xxxx, errichtet worden. Die Hauptschulgemeinde K. verfüge über die Sporthalle, so wie die Volksschule in ihrem Schulgebäude Turnsäle habe. Eine Benützung der Sporthalle erfolge u.a. in jenen Fällen – genauso wie bei Bundesschulen – in denen das größere Raum- und Ausstattungsangebot genutzt werden solle. Die Bw. könne keine sachlich begründbare Differenzierung zwischen der Nutzung durch Bundesschulen und Pflichtschulen erkennen. Damit seien auch nicht die Voraussetzungen für den Ausschluss des Vorsteuerabzuges gegeben, der wiederum zu einer unechten Steuerbefreiung des Eigenverbrauches gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 führen würde.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2011 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Überlassung der Sporthalle aufgrund der zahlreichen Nebenleistungen, die im Zuge der Überlassung erbracht werden, einen körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art darstelle. Dies entspreche Rz 265 der USt-Richtlinien – Beispiel 1 zum Mischbetrieb. Der Sporthalle werde – wie im BP-Bericht und in der Berufung dargestellt – in verschiedener Weise genutzt, wobei die entgeltliche Überlassung an Bundesschulen, Vereine, Private etc. nicht strittig sei. Zur Nutzung der Sporthalle durch den Polytechnischen Lehrgang, die Volks- und Hauptschule sowie zur unentgeltlichen Nutzung der Sporthalle für gemeindeeigene Zwecke der Bw. sei anzuführen:

1. Überlassung an die Schulgemeinden "Poly" und "Hauptschule":

Die Bw. sei Mitglied der Schulgemeinde "Poly" bzw. der "Hauptschulgemeinde K.", die für ihre Mitgliedsgemeinden hoheitliche schulische Aufgaben übernommen haben. Die Überlassung der Sporthalle erfolge daher im Rahmen der hoheitlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und stelle somit keine betriebliche Tätigkeit dar.

2. Überlassung an die Volksschule:

Die Stadtgemeinde sei Schulerhalter der (örtlichen) Volksschule. Nutze sie im Rahmen dieser hoheitlichen Aufgabe die eigene Sporthalle, stelle dies keine betriebliche Tätigkeit dar. Dabei spiele es keine Rolle, dass die Bw. als Gemeinde zwischen verschiedenen internen Kostenstellen Verrechnungen durchführe. Durch die Nutzung der Sporthalle durch die Volksschule werde keine Leistung für fremde Dritte erbracht. Daher stelle diese Nutzung keine betriebliche Tätigkeit dar.

3. Unentgeltliche Nutzung durch die Stadtgemeinde:

Die unentgeltliche Nutzung durch die Stadtgemeinde K. stelle keine betriebliche Tätigkeit dar, da nur entgeltlich erbrachte Leistungen als unternehmerisch zu werten seien. Auch in diesem Fall sei es irrelevant, dass die Gemeinde sich selbst ein "Nutzungsentgelt" verrechne und dieses bei der Kostenstelle "Sporthalle" als "Einnahme" und bei anderen Budgetansätzen als Ausgabe buche.

Die vorstehend bezeichneten Leistungen, die entweder innerhalb der Stadtgemeinde K. selbst erbracht werden oder durch die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben bedingt seien, würden somit nicht zu den unternehmerischen Tätigkeiten der Bw. zählen. Die für den Betrieb der Sporthalle erteilte Gewerbeberechtigung könne – ebenso wie die "In-Sich-Verrechnungen" der Bw. – nicht dazu führen, dass nichtunternehmerische Tätigkeiten der Bw. als unternehmerisch einzustufen seien und dafür der Vorsteuerabzug zustehe.

Da die Nutzung der Sporthalle auf Grund der durch die Bw. geführten Stundenaufzeichnungen exakt in eine unternehmerische und eine nicht-unternehmerische Nutzung aufgeteilt werden könne, stelle der Betrieb "Sporthalle K." keinen Mischbetrieb dar, sondern sei als teilweise

unternehmerische Tätigkeit und teilweise nichtunternehmerische Tätigkeit einzustufen und ein sog. "Splitting" durchzuführen. Für die unternehmerische umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit stehe der Vorsteuerabzug zu, im Ausmaß der nichtunternehmerischen Nutzung bestehe kein Anspruch auf Vorsteuern. Dementsprechend seien im Rahmen der Betriebsprüfung die Vorsteuer gekürzt und die Umsätze um die "Entgelte", die in den "Nicht-Unternehmensbereich" der Bw. einzuordnen seien, vermindert worden. Folglich sei die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 abzuweisen.

Mit Eingaben vom 29. März 2011 und vom 1. April 2011 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

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

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.

Öffentliche Pflichtschulen im Sinne dieses Gesetzes sind nach § 2 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962, LGBl 5000–25, die vom gesetzlichen Schulerhalter errichteten und erhaltenen Volks-, Haupt- und Sonderschulen, Polytechnischen Schulen sowie Berufsschulen. Die Sitzgemeinde ist nach § 2 Abs. 3 leg.cit. jene Gemeinde, in deren Gebiet die Schule oder das Schülerheim ihren Standort hat.

Unter Erhaltung einer öffentlichen Pflichtschule ist gemäß § 2 Abs. 4 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 zu verstehen:

1. die Bereitstellung und Instandhaltung des Schulgebäudes und der übrigen Schulliegenschaften sowie deren Reinigung, Beleuchtung und Beheizung,
2. die Anschaffung und Instandhaltung der Einrichtung und der Lehrmittel,
3. die Deckung des sonstigen Sachaufwandes,
4. die Beistellung des zur Betreuung des Schulgebäudes erforderlichen Hilfspersonals,
5. die Beistellung des Hilfspersonals für Kinder mit sonderpädagogischem Förderbedarf,
6. an ganztägigen Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung) die Vorsorge für die Verpflegung der Schüler und für die Beistellung der für die Tagesbetreuung (ausgenommen die Lernzeiten) erforderlichen Lehrer, *Erzieher* und *Freizeitpädagogen* oder fachlich geeigneten Personen,
7. die Vorsorge für die Beistellung von Schulärzten.

Gesetzliche Schulerhalter sind nach § 2 Abs. 8 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 das Land, die Gemeinden oder die Schulgemeinden, denen die Errichtung, Erhaltung und Auflassung einer Schule oder eines Schülerheimes obliegt. Der Schulsprengel ist nach Abs. 9 leg.cit. das für den Besuch der Schule festgesetzte Einzugsgebiet.

Die *Schulgemeinde* ist gemäß § 2 Abs. 10 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 ein Gemeindeverband, der alle Gemeinden umfasst, die ganz oder teilweise zum Schulsprengel gehören. *Beteiligte Gemeinde* ist nach Abs. 11 leg.cit. jene Gemeinde, die zur Schulgemeinde gehört oder in sonstiger Weise an einer Schule beteiligt ist.

Gesetzlicher Schulerhalter sind nach § 3 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962:

1. das Land für Sonderschulen und selbständige Polytechnische Schulen, sofern sich deren Schulsprengel auf das Land erstreckt, sowie für Berufsschulen;
2. die *Schulgemeinden*, falls solche gebildet werden, und zwar für die Volksschulen die Volksschulgemeinden, für die Hauptschulen die *Hauptschulgemeinden* und für die Sonderschulen die Sonderschulgemeinden; diese Schulgemeinden sind auch Schulerhalter der ihren Schulen angeschlossenen Polytechnischen Schulen und Sonderschulklassen; für selbständige Polytechnische Schulen die Schulgemeinden der Polytechnischen Schule;
3. die Sitzgemeinden, wenn der Schulsprengel nicht über ihr Gebiet hinausreicht oder keine Schulgemeinde gebildet wurde; diese Gemeinden sind auch Schulerhalter der ihren Schulen angeschlossenen Polytechnischen Schulen und Sonderschulklassen.

Nach § 3 Abs. 3 leg.cit. hat der gesetzliche Schulerhalter für die Kosten der Errichtung, Erhaltung und Auflassung der Schulen aufzukommen und für ihre ordnungsgemäße Unterbringung Sorge zu tragen, sowie das Schulvermögen zu verwalten. Er hat jene Lehrmittel beizustellen, die nach dem Lehrplan für die betreffende Schulart erforderlich sind.

Nach § 4 Abs. 1 leg.cit. obliegen die Errichtung einer Pflichtschule sowie die Bestimmung einer allgemeinbildenden Pflichtschule als ganztägige Schulform dem gesetzlichen Schulerhalter.

Gehören nach § 5 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 mehrere Gemeinden zu einem Schulsprengel oder zu einer Schulgemeinde oder sind sie in sonstiger Weise an einer Schule beteiligt, so haben sie *Schulerhaltungsbeiträge* oder *Schulumlagen* (§§ 46 bis 53 und 65) an den gesetzlichen Schulerhalter zu leisten.

Niederösterreich ist gemäß § 8 Abs. 1 leg.cit. in Bildungsregionen zu teilen. Für alle Schulen sind Schulsprengel festzusetzen, wobei diese lückenlos grundsätzlich innerhalb der Bildungsregionen aneinander anzugrenzen haben. Für die Volksschulen, die Hauptschulen, die Polytechnischen Schulen sowie für die Berufsschulen sind jeweils Pflichtsprengel zu bilden. Für die Sonderschulen kann der Schulsprengel in einen Pflicht- und einen Berechtigungssprengel geteilt werden. Für die Hauptschulen und Hauptschulklassen mit besonderer Berücksichtigung der musischen oder sportlichen Ausbildung können eigene Berechtigungssprengel festgesetzt werden.

Der Schulsprengel besteht nach § 8 Abs. 3 NÖ Pflichtschulgesetz aus:

1. einer oder mehreren Gemeinden und, soweit dies zur Erleichterung des Schulbesuches zweckmäßig erscheint, aus
2. einer oder mehreren Gemeinden sowie Gebietsteilen von Gemeinden oder
3. Gebietsteilen mehrerer Gemeinden.

Unter *Pflichtsprengel* ist nach Abs. 4 leg.cit. jenes Gebiet zu verstehen, in dem die dort wohnenden Schulpflichtigen, wenn sie der Erfüllung ihrer Schulpflicht nicht anderweitig nachkommen, verpflichtet sind, die betreffende Schule zu besuchen. Unter *Berechtigungssprengel* ist jenes Gebiet zu verstehen, in dem die dort wohnenden Schulpflichtigen, soweit sie die Voraussetzungen für den Besuch der betreffenden Schule erfüllen, berechtigt sind, die Schule zu besuchen.

Die in diesem Gesetz gemäß § 14 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 geregelten Aufgaben der Gemeinden (Schulgemeinden) mit Ausnahmen jener gemäß §§ 40, 45, 46, 48, 50 bis 54, 65 und 68 sind solche des eigenen Wirkungsbereiches.

Für jede Volks-, Haupt- und Sonderschule, sowie für jede selbständige Polytechnische Schule, deren Schulsprengel über das Gebiet der Sitzgemeinde hinausreicht, ist nach § 41 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 eine *Schulgemeinde* zu bilden; dies gilt nicht für Schulen, deren ge-

gesetzlicher Schulerhalter das Land ist. Für mehrere Schulen der gleichen Art ist nach Abs. 3 leg.cit. nur eine Schulgemeinde zu bilden, wenn ihre Schulsprengel dasselbe Gebiet umfassen.

Wird gemäß § 41 Abs. 5 leg.cit. eine Schulgemeinde aufgelöst, so haben sich die Gemeinden, die der Schulgemeinde angehört haben, über die Aufteilung des gemeinsamen Vermögens auseinanderzusetzen. Kommt eine Vereinbarung innerhalb eines Jahres nach der Auflösung nicht zustande, dann hat die Sitzgemeinde der Schule zuständige Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag einer beteiligten Gemeinde nach Anhören der anderen beteiligten Gemeinden das gemeinsame Vermögen im Verhältnis der *eingebraachten Anteile* aufzuteilen.

Die Bildung, Änderung und Auflösung der Schulgemeinden hat gemäß § 41 Abs. 4 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 nach Anhören der beteiligten Gemeinden, der Bezirksschulräte (Kollegien) und des Landesschulrates (Kollegium) gleichzeitig mit der Festsetzung des Schulsprengels durch Verordnung der Landesregierung zu erfolgen.

Ist nach § 43 Abs. 1 leg.cit. eine Gemeinde gesetzlicher Schulerhalter, so sind die Aufgaben der Schulerhaltung von dem nach der NÖ Gemeindeordnung 1973, LGBl. 1000, zuständigen Organ zu besorgen. Nach Maßgabe der Bestimmungen der NÖ Gemeindeordnung hat der Gemeinderat einen Schulausschuss zu bestellen.

Ist nach § 43 Abs. 2 leg.cit. eine Schulgemeinde gesetzlicher Schulerhalter, gilt Abs. 1 erster Satz mit der Maßgabe, dass das dem Bürgermeister vergleichbare Organ der Obmann und das dem Gemeindevorstand und dem Gemeinderat vergleichbare Organ der Schulausschuss der Schulgemeinde ist.

Die Kosten der Schulerhaltung stellen gemäß § 44 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 den Schulaufwand dar. Der Schulaufwand ist nach Abs. 2 leg.cit. durch Schulerhaltungsbeiträge oder Schulumlagen auf Grund der Verpflichtung gemäß § 5 zu decken.

Zum Schulaufwand gehören gemäß § 44 Abs. 3 leg.cit. u.a. die Kosten des Neu-, Zu- und Umbaus von Schulgebäuden, zur Schule gehörender Nebengebäude, Turn- und Spielplätzen, der Anschaffung und Instandhaltung der Schuleinrichtung, der Erhaltung der Schulgebäude und der dazugehörigen Nebengebäude, der Anschaffung und Instandhaltung der Lehrmittel und sonstiger Unterrichtsbehelfe, der Wasserversorgung, Beheizung, Beleuchtung und Reinigung, einschließlich des hierfür erforderlichen Personals, etc..

Der Schulaufwand ist gemäß § 46 Abs. 1 leg.cit. durch den gesetzlichen Schulerhalter aufzuteilen. Der Berechnung der Schulerhaltungsbeiträge und der Schulumlagen ist nach Abs. 2 leg.cit. der durch andere Einnahmen für Schulzwecke (Subventionen, Schenkungen usw.) nicht gedeckte Schulaufwand zu Grunde zu legen.

Die beteiligten Gemeinden können nach § 47 Abs. 1 leg.cit. über die Deckung des in den ordentlichen und außerordentlichen Voranschlag aufgenommenen Schulaufwandes Übereinkommen treffen. Übereinkommen gemäß Abs. 1 sind nach Abs. 2 leg.cit. der nach der Sitzgemeinde zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde anzuzeigen.

Nach § 48 Abs. 1 leg.cit. hat der Bürgermeister der Schulsitzgemeinde – der Obmann der Schulgemeinde jedoch nach Anhören des Schulausschusses – bis 20. Oktober den Voranschlag über den Schulaufwand des folgenden Kalenderjahres zu erstellen, die auf die beteiligten Gemeinden entfallenden Schulerhaltsbeiträge und Schulumlagen zu ermitteln und bis 1. November den beteiligten Gemeinden **mit Bescheid** den Voranschlag bekanntzugeben sowie die Schulerhaltsbeiträge und Schulumlagen **vorzuschreiben**.

Für Schüler, die gemäß § 8 Abs. 9 als sprengelangehörig gelten, hat nach § 50 Abs. 1 leg.cit. die Wohngemeinde den Schulerhaltsbeitrag an den gesetzlichen Schulerhalter (Sitzgemeinde bzw. Schulgemeinde) zu leisten. Für die Bestimmung des Schulaufwandes, seine Aufteilung, die Bekanntgabe des Schulerhaltsbeitrages sowie die Rechnungslegung finden nach Abs. 2 leg.cit. die §§ 44 bis 48 sinngemäß Anwendung.

Rückständige Schulerhaltsbeiträge, Schulumlagen und Beiträge gemäß §§ 40 Abs. 3 und 45 sind nach § 54 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 im *Verwaltungswege* einzubringen.

Nach Art 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die 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 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.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Überlassung einer Sporthalle an die *örtliche Volksschule* sowie die *schulerhaltenden Schulgemeinden* bzw. *Gemeindeverbände* "Hauptschulgemeinde K." und "Schulgemeinde Poly" für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht zu einem in der Tarifordnung festgelegten "Entgelt" eine unternehmerische Tätigkeit darstellt. Des Weiteren ist strittig, ob die Verwendung dieser Sporthalle für

gemeindeeigene Zwecke eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. begründet, wenn in der Folge für die Nutzung zu gemeindeeigenen Zwecken in der Kameralistik "interne Verrechnungspreise" lt. Tarifordnung verbucht werden. Nach Auffassung der Bw. seien die vorstehenden Nutzungen der Sporthalle jeweils dem Unternehmensbereich der Bw. zuzurechnen, da der Betrieb der Sporthalle einen körperschaftsteuerpflichtigen BgA iSd § 2 KStG 1988 begründet. Das (zeitliche) Ausmaß der Nutzung der Sporthalle durch die Pflichtschulen (Volks- und Hauptschule, Polytechnischer Lehrgang) sowie deren Nutzung für gemeindeeigene Zwecke ist im vorliegenden Fall nicht strittig.

Aufgrund der Grundsatzgesetzgebung des Bundes und den hierzu ergangenen Ausführungsgesetzen der Länder sind die Gemeinden im Pflichtschulbereich 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).

Körperschaften öffentlichen Rechts (im Folgenden KÖR) erfahren im Umsatzsteuerrecht eine Sonderbehandlung, als für sie nicht der allgemeine weite Unternehmensbegriff des § 2 Abs. 1 UStG 1994, sondern jener des § 2 Abs. 3 UStG 1994 gilt. KÖR sind nur im Rahmen ihrer BgA iSd § 2 KStG sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig und unterliegen insoweit der Umsatzsteuer.

Die in § 2 Abs. 3 vierter Teilstrich UStG 1994 angeführte "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" umfasst nur Fälle der "reinen" Vermietung und Verpachtung, bei der die Nutzungsüberlassung von Grund- und Gebäudeflächen (Räumlichkeiten) im Vordergrund steht. Werden darüber hinaus von Seiten der KÖR umfangreiche Nebenleistungen erbracht, die typischerweise **nicht** mit einer Nutzungsüberlassung verbunden sind, liegt keine "reine" Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, sondern eine gewerbliche Vermietung vor. Diesfalls wird umsatzsteuerrechtlich kein fiktiver "Vermietungs-BgA", sondern aufgrund der gewerblichen Tätigkeit – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 KStG 1988 ein körperschaftsteuerpflichtiger BgA einer KÖR begründet (vgl. Raab, Die Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten durch KÖR in der Umsatzsteuer (Teil 1), ÖStZ 2010, S. 430).

Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt ist gesetzlich nicht festgelegt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden "unter der Ausübung öffentlicher Gewalt" diejenigen Tätigkeiten verstanden, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben

erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher 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).

Mit der Nutzung der Sporthalle für Zwecke des Schulbetriebes erfüllt die Bw. eine Aufgabe, die ihr als gesetzlich hierzu verpflichtete Gebietskörperschaft "eigentümlich und vorbehalten" ist. Sohin wird die Bw. als Gemeinde jedenfalls nicht im Rahmen ihrer Privatwirtschaftsverwaltung tätig. Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes liegt aber dann vor, wenn das Schulgrundstück *ohne gesetzliche Verpflichtung* gegen ein Entgelt überlassen wird, das zivilrechtlich als Mietzins zu qualifizieren ist (vgl. Pannosch, Das gemischt genutzte Schulgebäude der Gemeinde aus umsatzsteuerlicher Sicht, SWK 18/1997, S. 425ff). Aus diesem Grund ist die Vermietung des Schulgebäudes an Bundesschulen und Private – bei Vorliegen eines zivilrechtlichen Entgelts – dagegen als privatwirtschaftliche Tätigkeit einzustufen. Die Zurverfügungstellung der Sporthalle zum Zwecke der Erteilung von Turnunterricht an Pflichtschulen ist mit der entgeltlichen Zurverfügungstellung der Sporthalle an Bundesschulen, Vereine etc. insoweit nicht vergleichbar, als hierfür die Bw. keine gesetzliche Verpflichtung trifft. Die entgeltliche Überlassung der Sporthalle an Bundesschulen, Vereine etc. begründet daher eine unternehmerische Tätigkeit der Bw..

Werden in einem als Einheit anzusprechenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, die so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, liegt ein sog. "Mischbetrieb" vor. Für die Beurteilung der Steuerpflicht des Mischbetriebes ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes abzustellen. Dienen die Tätigkeiten des Mischbetriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als "Hoheitsbetrieb" zu behandeln. Überwiegen erwerbswirtschaftliche Aufgaben ist insgesamt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen (s. sinngemäß Rz 75 KSt-Richtlinien 2001).

Kein Mischbetrieb ist hingegen bei einem Hallenschwimmbad sowie einer Sporthalle einer Gemeinde bei *zeitlicher Trennbarkeit* der Benützung gegeben, die auch für die Erteilung von Turnunterricht in den Pflichtschulen verwendet werden, sodass der nicht steuerpflichtige hoheitliche Bereich (ausschließliche Verwendung für die Pflichtschule) von der gewerblichen Tätigkeit zu trennen ist (vgl. VwGH 24.4.1980, Zl. 2730/77; UFS 3.2.2010, GZ. RV/0309-L/08). Dem Grundtenor des Hallenbad-Erkenntnisses folgend hat der UFS in der Entscheidung vom 3.2.2010, GZ. RV/0309-L/08, betreffend die Sport- und Kulturhalle einer Gemeinde mit Mischnutzung hinsichtlich des Umfanges des Vorsteuerabzuges eine Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche, hoheitliche Nutzung und privatwirtschaftliche Tätigkeit, angenommen (s. sinngemäß UFS 3.2.2010, GZ. RV/0309-L/08).

Nach Rz 37 EuGH-Urteil vom 12.2.2009, Rs C-515/07, VNLTO, fallen nichtwirtschaftliche Tätigkeiten wie hoheitliche Tätigkeiten einer KÖR nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten MwSt-Richtlinie. Geht ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen (steuerfreien) und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer nur soweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind (vgl. EuGH 12.2.2009, Rs C-515/07).

Nach der Rspr des VwGH ist in der Folge im Falle einer Gemeinde zwischen *unternehmensfremden* (Privatnutzung) und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken zu unterscheiden: Soweit ein Gegenstand hoheitlichen und nichtunternehmerischen Zwecken dient, steht demnach ein Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) nicht zu. An diesem Ergebnis ändert sich auch nichts, wenn der Gegenstand daneben zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet (vgl. VwGH 24.6.2009, ZI. 2007/15/0192).

1. Überlassung der Sporthalle an örtliche Volksschule:

Soweit die Bw. als Gemeinde eine örtliche Volksschule unterhält, erfüllt sie damit eine Aufgabe, die ihr als gesetzlich hierzu verpflichtete Gebietskörperschaft "eigentümlich und vorbehalten" ist. Sogar 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).

Zur Errichtung und Erhaltung der örtlichen *Volksschule* ist die Bw. als gesetzlicher Schulerhalter als Sitzgemeinde gemäß § 3 Abs. 3 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 verpflichtet. Damit stellt die Überlassung der Sporthalle an die örtliche Volksschule für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht eine hoheitliche Tätigkeit dar.

Die Überlassung der Sporthalle an die örtliche *Volksschule* für Zwecke der Erteilung des Turnunterrichts wird auch nicht dadurch zu einer unternehmerischen Tätigkeit, dass "interne Verrechnungspreise" lt. einer in der Tarifordnung festgelegten Höhe im Sinne von nicht steuerbaren Innenumsätzen als "Einnahmen Sporthalle" einerseits und "Ausgaben Volksschule" verbucht werden. Dies ungeachtet des Umstandes, dass hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung an Dritte – aufgrund des Umfanges der dabei erbrachten Nebenleistungen – eine gewerbliche Vermietung bzw. ein körperschaftsteuerpflichtiger BgA iSd § 2 KStG 1988 vorliegen könnte.

2. Überlassung der Sporthalle an Schulgemeinden (Hauptschule, Poly):

Zur Errichtung und Erhaltung der örtlichen Hauptschule in K. wäre die Bw. als gesetzlicher Schulerhalter als Sitzgemeinde ebenso nach § 3 Abs. 3 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 verpflichtet, sofern deren Schulsprengel gemäß § 41 Abs. 1 leg.cit. nicht über das Gebiet der Bw. als Sitzgemeinde hinausreichte. Andernfalls ist nach § 41 Abs. 1 leg.cit. zwingend eine *Schulgemeinde* zu bilden, wenn der Schulsprengel auch das Gebiet anderer Gemeinden umfasst.

Die über Schulgebäude verfügende Bw. hat als Sitzgemeinde der Schule diese in eine Schulgemeinde (Gemeindeverband) einzubringen, sofern die Voraussetzungen zur Bildung einer Schulgemeinde gemäß § 41 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 gegeben sind. Errichtung und Erhaltung der "Hauptschule K." sowie der "Polytechnischen Schule" obliegen in weiterer Folge gemäß den §§ 3, 4 und 5 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 den nach § 41 leg.cit. zu bildenden *Schulgemeinden*, "Hauptschulgemeinde K." bzw. "Schulgemeinde Poly". Als beteiligte Gemeinde wird die Bw. nunmehr zur Leistung von Schulerhaltungsbeiträgen oder Schulumlagen gemäß den §§ 46 bis 53 und 65 an die Schulerhalterverbände ("Hauptschulgemeinde K.", "Schulgemeinde Poly") als gesetzliche Schulerhalter verpflichtet.

Die von den beteiligten Gemeinden zu leistenden Schulerhaltungsbeiträge und Schulumlagen sind nach § 48 Abs. 1 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 mittels Voranschlag zu ermitteln und mittels Bescheid bekanntzugeben und vorzuschreiben.

Die Bildung, Änderung und Auflösung dieser *Schulgemeinden* hat durch Verordnung der Landesregierung zu erfolgen, wobei der Bw. als beteiligte Gemeinde, den Bezirksschulräten (Kollegien) und dem Landesschulrat (Kollegium) lediglich ein Anhörungsrecht zukommt.

Mit der Zurverfügungstellung der Sporthalle an die schulerhaltenden Schulgemeinden ("Hauptschulgemeinde K.", "Schulgemeinde Poly") kommt die Bw. gemäß § 5 iVm § 44 Abs. 2 Z 3 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Deckung des Schulaufwandes nach, zu dem insbesondere die Kosten von Schul- samt Nebengebäuden gehören. Die Zurverfügungstellung der Sporthalle an die schulerhaltenden Schulgemeinden ("Hauptschulgemeinde K.", "Schulgemeinde Poly") ist demnach Ausfluss der in § 41 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 normierten Verpflichtung, dass bei einem zwei oder mehrere Gemeinden umfassenden Schulsprengel "Schulgemeinden" als Gemeindeverbände zu bilden sind.

Die Zurverfügungstellung der Sporthalle an die schulerhaltenden Schulgemeinden, "Hauptschulgemeinde K." sowie "Schulgemeinde Poly" für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht stellt demnach eine hoheitliche Tätigkeit dar, zu der die Bw. kraft gesetzlicher Anordnung verpflichtet ist.

Diese Zurverfügungstellung an die Schulgemeinden ("Hauptschulgemeinde K.", "Schulgemeinde Poly") wird auch nicht dadurch zu einer unternehmerischen Tätigkeit, dass den gemäß

§§ 5 iVm 44 NÖ Pflichtschulgesetz 1962 zu leistenden Schulerhaltungsbeiträgen und Schulumlagen fiktive "Entgelte" für die stundenweise Benützung der Sporthalle iHv € 8,-- pro Stunde je Hallendrittel "gegenverrechnet" werden.

Die Überlassung der Sporthalle an die schulerhaltenden Schulgemeinden "Hauptschulgemeinde K." sowie "Schulgemeinde Poly" für Zwecke der Erteilung von Turnunterricht ist mit der Überlassung dieser Sporthalle an Bundesschulen, Vereine, Private etc. nicht vergleichbar, als hierfür die Bw. keine gesetzliche Verpflichtung trifft. Die entgeltliche Überlassung der Sporthalle an Bundesschulen, Vereine, Private etc. begründet daher eine unternehmerische Tätigkeit der Bw..

3. Nutzung der Sporthalle für gemeindeeigene Zwecke:

Eine hoheitliche Nutzung der Sporthalle für *gemeindeeigene Zwecke* ist ebenso gegeben, wenn diese Sporthalle für Wahllokal, für interne Schulungen von Gemeindebediensteten, für Personalversammlungen, Weihnachtsfeiern, etc. verwendet und hierfür keine zivilrechtliches Mietentgelt in Rechnung gestellt wird, da eine Nutzung für den Hoheitsbereich der Bw. vorliegt.

Die in den Jahren 2007 bis 2009 beantragten Vorsteuern können daher – wie von der BP bereits festgestellt – nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung der Sporthalle zum Abzug zugelassen werden.

Soweit nach der vorstehend bezeichneten VwGH-Judikatur hoheitlich genutzte Gebäude nicht dem Unternehmensbereich zuzurechnen sind, hat demnach auch keine Eigenverbrauchsbesteuerung im Ausmaß der hoheitlichen, nichtunternehmerischen Nutzung zu erfolgen. Die für die hoheitlichen Nutzungen "verrechneten" Tarife sind daher aus der USt-Bemessungsgrundlage der Jahre 2007 bis 2009 auszuscheiden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. April 2012