



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 2xxx M., W-Straße, vom 22. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 2. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Gemeinde, die am Nachmittag in dem Gebäude, wo Kindergarten und auch die Volksschule untergebracht sind, eine gemeinsame Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder anbietet. Die gemeinsame Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder erfolgt somit im Rahmen des von der Bw. unterhaltenen Kindergartens durch das Kindergartenpersonal.

Für diese Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder durch das Kindergartenpersonal werden die Aula und die WC-Anlagen der in dem gleichen Gebäude befindlichen Volksschule sowie ein neu geschaffener Essensraum genutzt. Im Rahmen dieser Nachmittagsbetreuung werden auch gemeinsame Mahlzeiten an die Kinder des Kindergartens sowie an die Volksschulkinder verabreicht. Während der Nachmittagsbetreuung halten sich Kin-

dergarten- und Volksschulkinder ausschließlich in der Aula der Volksschule auf. Die Bw. betreibt somit keinen eigenen Schülerhort, den ausschließlich Volksschulkinder besuchen.

Zur Vorgeschichte des Falles wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Mai 2009, GZ. RV/0530-W/09, betreffend die Berufung vom 9. Februar 2009 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober 2008 verwiesen.

Eine Optionserklärung gemäß Art XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994, mit der hinsichtlich des Betriebes gewerblicher Art "Kindergarten" zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, wurde beim Finanzamt bereits vor Erlassung des Erstbescheides betreffend Umsatzsteuer 2008 eingereicht.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Mai bis November 2008 wurde in Tz 2 des BP-Berichtes festgestellt, dass die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den Räumlichkeiten des gemeindeeigenen Kindergartens eine hoheitliche Tätigkeit darstelle, die nach § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 der Bw. per Gesetz zugewiesen sei. Hinsichtlich der Einnahmen aus der Nachmittagsbetreuung und der Verabreichung von Mahlzeiten an die Volksschulkinder bestehe keine Umsatzsteuerpflicht, ebenso sei ein Vorsteuerabzug aus den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht zulässig.

Im Einvernehmen mit der Bw. wurden die im Zuge dieser Umsatzsteuernachschau getroffenen Feststellungen von der Betriebsprüfung im Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum Oktober 2008 berücksichtigt.

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuern für den Zeitraum Oktober 2008 wurde mit Eingabe vom 9. Februar 2009 berufen und beantragt, die Kosten der Nachmittagsbetreuung sowohl der Kindergarten- als auch der Volksschulkinder als Aufgabe des Kindergartens anzusehen und weiterhin die gesamte Umsatzsteuerpflicht und den Vorsteuerabzug uneingeschränkt zu gewähren.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Berufungsentscheidung vom 6. Mai 2009, GZ. RV/0530-W/09, wurde der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober 2008 teilweise Folge gegeben und die Führung eines Schülerhortes in den Räumen des Kindergartens durch das Kindergartenpersonal als unternehmerische Tätigkeit der Bw. angesehen. Aus diesem Grund wurden die Einnahmen aus der Verabreichung von Mahlzeiten sowie aus der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder dem ermäßigten Steuersatz unter-

zogen und die anteiligen Vorsteuern iZm der Verabreichung von Mahlzeiten, den laufenden Betriebskosten und dem Umbau des Kindergartens zum Abzug zugelassen.

Im Zuge einer weiteren abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2008 wurde nach Tz 1 des BP-Berichtes die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den Räumlichkeiten des gemeindeeigenen Kindergartens durch das Kindergartenpersonal weiterhin als eine hoheitliche Tätigkeit der Bw. behandelt. Dies ebenso mit der Begründung, dass die Führung eines Hortes eine Aufgabe sei, die der Bw. gemäß § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 per Landesgesetz zugewiesen sei. Folglich bestehe für die Einnahmen aus der Nachmittagsbetreuung und der Verabreichung von Mahlzeiten an die Volksschulkinder keine Umsatzsteuerpflicht und können die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht abgezogen werden. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe die Bw. im Jahre 2008 aus der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder sowie aus der Verabreichung von Mahlzeiten an Volksschulkinder die nachstehenden Beträge vereinnahmt:

**Einnahmen aus Nachmittagsbetreuung und Mittagessen der Volksschulkinder:**

<b>Bezeichnung:</b>	<b>brutto:</b>
Einnahmen Nachmittagsbetreuung:	2.919,96 €
Einnahmen Mittagessen:	1.556,08 €
<b>SUMME Einnahmen:</b>	<b>4.476,04 €</b>

Da diese Einnahmen dem Hoheitsbereich der Bw. zuzuordnen seien, werde die daraus abgeführte Umsatzsteuer rückgeholt und die Bemessungsgrundlage zur Umsatzsteuer à 10% entsprechend vermindert.

Im Hinblick darauf, dass die Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder als hoheitliche Tätigkeit anzusehen sei, werden die Vorsteuern betreffend "Einkauf Mittagessen" und aus den laufenden Betriebskosten wie folgt aliquot rückgerechnet:

**Vorsteuern aus Mittagessen und Betriebskosten:**

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Vorsteuern:</b>
Vorsteuern Mittagessen:	153,23 €
Vorsteuern Betriebskosten:	246,57 €
<b>SUMME Vorsteuern:</b>	<b>399,80 €</b>

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung haben im Zeitraum Jänner bis Oktober 2008 die Volksschul- und Kindergartenkinder die angebotene Nachmittagsbetreuung wie folgt in Anspruch genommen:

**Anzahl der Kindergarten- und Volksschulkinder in der Nachmittagsbetreuung:**

<b>Zeitraum:</b>	<b>Kindergarten-kinder:</b>	<b>betreute Stunden:</b>	<b>Volksschul-kinder:</b>	<b>betreute Stunden:</b>
Jänner	6	148	10	186
Feber	6	148	10	186
März	6	154	10	206
April	6	154	10	206
Mai	6	154	10	206
Juni	5	130	9	190
Juli	3	59	2	28
August	3	51	2	20
September	6	136	7	205
Oktober	6	136	7	205
Mittelwert:	5		8	

Da die Betreuung der Volksschulkinder – wie bereits ausgeführt – eine hoheitliche Tätigkeit darstelle, seien die nachstehenden anteiligen Vorsteuern in Zusammenhang mit dem Umbau bzw. Zubau des Kindergartens nicht anzuerkennen:

**Vorsteuern aus Kindergartenzubau:**

<b>Rechnungsaussteller:</b>	<b>netto:</b>	<b>bisherige Vorsteuer:</b>	<b>hoheitl. Nutzung:</b>	<b>Vorsteuer-rückholung:</b>
J-GmbH:	71.568,97	14.313,79	8%	1.145,10
Fa.KM:	17.308,43	3.461,69	8%	276,93
Fa.G.:	3.456,74	691,35	30%	207,40
Fa.G.:	2.477,75	495,55	30%	148,67
Fa.G.:	6.681,99	1.336,40	30%	400,92
<b>SUMME:</b>	<b>101.493,88</b>	<b>20.298,78</b>		<b>2.179,03</b>

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung wurden mit Umsatzsteuerbescheid 2008 der Gesamtbetrag der Entgelte und die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern mit € 305.859,93 bzw. € 97.474,38 ermittelt. Daraus resultiert eine Gutschrift iHv € 87.989,41.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde mit Eingabe vom 22. Juli 2009 fristgerecht be-rufen und beantragt, die Kosten der Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- als auch der Volksschulkinder als Aufgabe des Kindergartens anzusehen und weiterhin die gesamte Um-

satzsteuerpflicht sowie den Vorsteuerabzug uneingeschränkt zu gewähren. Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Die Bw. sei nach der Bildungszeit von 8:00 bis 12:00 Uhr als Gemeinde verpflichtet, eine *Erziehungs- und Betreuungszeit* im Kindergarten einzurichten, wenn ein Bedarf für mindestens 3 Kinder – Kindergarten- oder Volksschulkinder – bestehe. Volksschulkinder seien dann aufzunehmen, wenn keine andere Betreuungsmöglichkeit gegeben sei. Dabei dürfen pro Gemeinde höchstens 10 Volksschulkinder aufgenommen werden. Ein Gespräch mit der "Abteilung Kindergärten" beim Amt der NÖ Landesregierung habe bestätigt, dass die Bw. nach dem NÖ Kindergartengesetz verpflichtet sei, bis zu 10 Volksschulkinder im Rahmen der Nachmittagsbetreuung im Kindergarten mitzubetreuen. Wenn das Volksschulkind in die Nachmittagsbetreuung des Kindergartens gehe, dann gelte es zu diesem Zeitpunkt als "Kindergartenkind". Die Betreuung der Volksschulkinder, die zur Nachmittagsbetreuung angemeldet sind, erfolge ab 12:00 Uhr *ausschließlich* durch das Personal des "NÖ Landeskindergartens M.". Aus diesem Grund würden auch die während des Nachmittags betreuten Volksschulkinder in der "Kindergartenstatistik" geführt.

Des Weiteren werde darauf verwiesen, dass die Bw. *keine* Bewilligung zur Führung eines Hortes beantragt habe und auch keine solche vorliege. Folglich könne nicht von einer Nachmittagsbetreuung in Form eines "Hortes" ausgegangen werden.

Nach § 11b Abs 5 NÖ Pflichtschulgesetz betrage die Mindestschülerzahl für eine Gruppe des Betreuungsteiles grundsätzlich 15 Schüler. Diese Form der Betreuung habe in der Volksschule M. nicht durchgeführt werden können, da sich nur 8 Kinder für die Nachmittagsbetreuung angemeldet haben. Aus diesem Grund habe keine Tagesbetreuung an der Volksschule bewilligt werden können. Die von der Bw. vorgenommene Auflistung der gesetzlichen Möglichkeiten solle Klarheit darüber schaffen, dass es sich bei der vorliegenden Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder M. um einen klaren gesetzlichen Auftrag nach dem NÖ Kindergartengesetz handelt und diese Betreuung keinesfalls als "Horternerziehung" im hoheitlichen Bereich anzusehen sei.

In Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei nur § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996, nicht aber dessen Anwendungsbereich, der in § 1 *leg.cit.* geregelt sei, zitiert worden. Aus § 1 Abs 1 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 sei ersichtlich, dass die Betreuung von Kindern und Jugendlichen außerhalb der Familie Gegenstand dieses Gesetzes sei, *soweit* sie *nicht* unter das NÖ Kindergartengesetz falle. Da die Bw. die Nachmittagsbetreuung nach den Bestimmungen des NÖ Kindergartengesetzes durchführen müsse, treffen die Bestimmungen des NÖ Kinderbetreuungsgesetzes im vorliegenden Fall nicht zu.

Die Berufung 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 § 2 Abs 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

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

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

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

Nach Abs 3 Z 1 leg.cit. ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Nach Z 2 leg.cit. gilt dies auch für die Steuer von sonstigen Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Nach § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 sind die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hierbei

üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden, steuerbefreit.

Nach Art XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994, ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung

- in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und
- die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte.

Nach lit b leg.cit. ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG weiters nicht anzuwenden, wenn das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne des lit a der zitierten Vorschrift vorliegen.

Diese Optionserklärung nach Art XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitgesetzmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides für das Kalenderjahr abgegeben werden, für das die Befreiung nach § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 erstmals nicht angewendet werden soll. Die schriftliche Erklärung sowie der Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen können nur abgeändert oder aufgehoben werden, wenn nachgewiesen wird, dass sich hiefür die maßgeblichen Verhältnisse gegenüber jenen im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung oder der Erlassung des Bescheides verändert haben (vgl. Ruppe, UStG 1994 – Kommentar, Wien 1995, § 6 Rz 422, S. 616).

Gemäß § 23 Abs 3 NÖ Kindergartengesetz 2006 hat der Kindergartenerhalter entsprechend dem Bedarf der Kinder und Eltern (Erziehungsberechtigten) vor und/oder nach der Bildungszeit eine *Erziehungs-* und *Betreuungszeit* im Kindergarten einzurichten, wenn ein Bedarf für mindestens 3 Kinder besteht. Volksschulkinder dürfen nur dann aufgenommen werden, wenn keine andere geeignete Betreuungsmöglichkeit gegeben ist. Pro Gemeinde (Gemeindeverband) dürfen höchstens 10 Volksschulkinder aufgenommen werden. Der Kindergartenerhalter darf von der Einrichtung einer Erziehungs- und Betreuungszeit in einem Kindergarten absehen, wenn die Aufnahme des Kindes in einem anderen Kindergarten der Gemeinde (des Gemeindeverbandes) mit Erziehungs- und Betreuungszeit in zumutbarer Entfernung möglich ist.

Hält nach Abs 7 leg.cit. der Kindergartenerhalter den Kindergarten durchgehend offen, hat er den Kindern die Möglichkeit zur Einnahme eines warmen Mittagessens zu geben.

Nach § 18 Abs 3 leg.cit. können Volksschulkinder nur nach Maßgabe vorhandener Plätze im Einvernehmen mit der Kindergartenleitung und nur für die nach der Bildungszeit festgesetzte Erziehungs- und Betreuungszeit jeweils für ein Kindergartenjahr (zur Nachmittagsbetreuung im Kindergarten) aufgenommen werden.

Nach § 25 Abs 2 NÖ Kindergartengesetz 2006 hat der Kindergartenerhalter für die Anwesenheit des *Kindergartenkindes* in der Erziehungs- und Betreuungszeit von Montag bis Freitag zwischen 13:00 Uhr und 17:00 Uhr, für *Volksschulkinder bereits nach der Bildungszeit*, einen Kostenbeitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) in der Höhe von monatlich bis zu € 80,-- inklusive Umsatzsteuer einzuheben. Die zeitliche und die soziale Staffelung dieses Kostenbeitrages sowie die Voraussetzungen über seine Herabsetzung sind durch Verordnung der Landesregierung festzulegen. Bei der sozialen Staffelung des Kostenbeitrages ist auf das Familiennettoeinkommen sowie die Zahl und das Alter der Kinder Bedacht zu nehmen.

Nach Abs 3 leg.cit. hat die Landesregierung den Kostenbeitrag gemäß Abs 2 auf Antrag der Eltern (Erziehungsberechtigten) herabzusetzen, wenn die Voraussetzungen gemäß Abs 2 gegeben sind.

Der Kindergartenerhalter darf nach Abs 6 leg.cit. für die Anschaffung des Spiel- und Fördermaterials und für die Verabreichung von Mahlzeiten einen höchstens kostendeckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben.

§ 27 Abs 1 NÖ Kindergartengesetz 2006 regelt den Zutritt zum Kindergarten während der Kindergartenöffnungszeiten für Kindergartenkinder, Kindergartenpersonal, Eltern, Erziehungsberechtigte etc. sowie für *Volksschulkinder*, die in den Kindergarten aufgenommen wurden.

Nach § 30 NÖ Kindergartengesetz 2006 haben die Gemeinden (Gemeindeverbände) ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben im eigenen Wirkungsbereich zu besorgen.

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.

Überdies wird nach § 1 Abs 2 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 (NÖ KBG 1996) die *Tagesbetreuung* als 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 definiert. 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. geführt werden 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.

Nach § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 haben die Gemeinden ihre in diesem Gesetz geregelten Aufgaben (ebenso) im eigenen Wirkungsbereich zu besorgen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob es sich bei der gemeinsamen Nachmittagsbetreuung von Kindergarten- und Volksschulkindern im gemeindeeigenen Kindergarten durch das Kindergartenpersonal um eine hoheitliche Tätigkeit der Bw. handelt. Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei hinsichtlich dieser Nachmittagsbetreuung eine hoheitliche Tätigkeit der Bw. gegeben, da die Nachmittagsbetreuung der Kinder durch das NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 geregelt und der Bw. per Gesetz zugewiesen sei.

Mit der – in diesem Verfahren nicht strittigen – Beurteilung eines Gemeindekindergartens als *Betrieb* gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen auseinandergesetzt (vgl. VwGH 18.12.1980, 2874/79; 14.1.1982, 81/15/0037; 15.4.1982, 0833/79, 15.9.1986, 84/15/0157 und zuletzt 26.1.1994, 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, 86/15/0007).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei mehreren Betätigungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts ein *einheitlicher Betrieb* gewerblicher Art anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Tätigkeiten eine enge wechselseitige, technisch-wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung besteht (vgl. VwGH 16.12.1986, 84/14/0118; 21.11.1991, 90/13/0098; 22.11.1995, 94/15/0154). Dies führt dazu, dass mehrere Einrichtungen der KÖR nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teile *eines Betriebes* angesehen werden. Ein enger wirtschaftlich-

technischer und organisatorischer Zusammenhang liegt bei gemeinsamen Betriebseinrichtungen, Anlagen und Personal vor (vgl. VwGH 7.6.1983, 82/14/0291).

Die (entgeltliche) Tagesbetreuung von schulpflichtigen Kindern, soweit sie außerhalb der Familie und außerhalb der Nachbarschaftshilfe erfolgt, wird gemäß § 1 Abs 1 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 nur *dann* durch das NÖ Kinderbetreuungsgesetz geregelt, wenn die Tagesbetreuung von (schulpflichtigen) Kindern **nicht** unter das NÖ Kindergartengesetz 2006 fällt und es sich auch nicht um Angelegenheiten der öffentlichen Pflichtschulen (zB Tagesbetreuung im Rahmen einer Ganztageschule) handelt.

Im vorliegenden Fall kommen hinsichtlich der entgeltlichen Tagesbetreuung von Volksschulkindern in den Räumlichkeiten des gemeindeeigenen Kindergartens während der Erziehungs- und Betreuungszeit durch die Kindergartenpädagogin und deren Stützkraft am Nachmittag daher die Bestimmungen des NÖ Kindergartengesetzes 2006 zur Anwendung. Nach § 23 Abs 3 NÖ Kindergartengesetz 2006 ist die Bw. als Kindergartenerhalter angewiesen, insbesondere nach der Bildungszeit eine Erziehungs- und Betreuungszeit im Kindergarten einzurichten, wenn ein Bedarf für mindestens 3 Kinder besteht. In dieser Erziehungs- und Betreuungszeit dürfen pro Gemeinde (Gemeindeverband) auch nur höchstens 10 Volksschulkinder aufgenommen und betreut werden, wenn keine andere geeignete Betreuungsmöglichkeit gegeben ist.

Ist der Kindergarten durchgehend geöffnet, so hat die Bw. nach § 23 Abs 7 NÖ Kindergartengesetz 2006 als Kindergartenerhalterin den Kindergarten- und Volksschulkindern die Möglichkeit zur Einnahme eines warmen Mittagessens zu geben.

Für die Anwesenheit von *Kindergartenkindern* in der Erziehungs- und Betreuungszeit von Montag bis Freitag zwischen 13:00 Uhr und 17:00 Uhr sowie von *Volksschulkindern* bereits *nach* der Bildungszeit hat die Bw. nach § 25 Abs 2 NÖ Kindergartengesetz 2006 einen Kostenbeitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) in der Höhe von monatlich bis zu € 80,-- inkl. Umsatzsteuer einzuheben. Dieser Kostenbeitrag ist zeitlich und sozial gestaffelt, wobei durch Verordnung der Landesregierung die Voraussetzungen für seine Herabsetzung festgelegt werden. Bei der sozialen Staffelung dieses Kostenbeitrages wird auf das Familiennettoeinkommen sowie die Zahl und das Alter der Kinder Bedacht genommen. Ebenso darf die Bw. als Kindergartenerhalter von den Kindergarten-, als auch den Volksschulkindern für die Verabreichung von Mahlzeiten einen höchstens die Kosten deckenden Beitrag von den Eltern (Erziehungsberechtigten) einheben.

Wird nach den Bestimmungen des NÖ Kindergartengesetzes 2006 durch die entgeltliche Betreuung der Kindergartenkinder während der Erziehungs- und Betreuungszeit, durch die Einhebung von Beiträgen für Spiel- und Fördermaterial und für die Verabreichung von Mahl-

zeiten ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG 1988 einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründet, so gilt dies auch für die entgeltliche Betreuung von Volksschulkindern in den Räumen des Kindergartens durch das Kindergartenpersonal im Rahmen einer sog. Nachmittagsbetreuung im Kindergarten.

Dies umso mehr, als nach den Feststellungen der Betriebsprüfung aus der Verabreichung von Mahlzeiten an Volksschulkinder und der Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder Einnahmen in Höhe von € 4.476,04 (brutto) erzielt wurden und eine Betätigung von wirtschaftlichem Gewicht vorliegt.

Hinsichtlich der gemeinsamen Betreuung von Kindern des Kindergartens und der Volksschule durch das Kindergartenpersonal ist von einem *einheitlichen Betrieb* gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts auszugehen, da hier ein enger wirtschaftlich-technischer und organisatorischer Zusammenhang durch die gemeinsame Betreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder vorliegt.

Da die entgeltliche Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den Räumen des Kindergartens in den Unternehmensbereich der Bw. fällt, sind die dafür bezogenen Entgelte der Umsatzsteuer zu unterziehen. Aus diesem Grund werden die Vorsteuern in Zusammenhang mit den laufenden Betriebskosten des Kindergartens, aus der Verabreichung von Mahlzeiten sowie aus dem Um-/Zubau des Kindergartens anerkannt.

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:

Die Führung des Schülerhortes in den Räumen des Kindergartens durch das Kindergartenpersonal ist im vorliegenden Fall nicht durch das NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996, sondern durch das NÖ Kindergartengesetz 2006 geregelt.

Auch in § 30 NÖ Kindergartengesetz 2006 findet sich die inhaltsgleiche Regelung zu § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996, derzufolge die Gemeinden die in dem NÖ Kindergartengesetz geregelten Aufgaben wie die Führung und Erhaltung eines *Kindergartens* ebenso 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 § 30 NÖ Kindergartengesetz 2006 kann ebenso wenig wie aus der nahezu wortgleichen Bestimmung des § 7 NÖ Kinderbetreuungsgesetz 1996 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 § 30 NÖ Kindergartengesetz 2006 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).

Die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 mit der Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht gemäß Art XIV Z 1 lit a, BGBl 21/1995, Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994, umfasst auch Kindergärten, Kinderhorte und Jugendherbergen (s. sinngemäß Rz 977 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000).

Gemeinschaftsrechtlich beruht die Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 23 UStG auf Art 13 Teil A Abs 1 lit h und i der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, wonach die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen sowie die Erziehung von Kindern und Jugendlichen steuerfrei zu stellen sind, wenn Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder Einrichtungen sozialen Charakters tätig werden (vgl. 1715 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen, GP XVIII, AB 1823, S. 172).

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 gemeinsamen Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder durch das Kindergartenpersonal ebenso von einer unternehmerischen Betätigung im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art "Kindergarten" auszugehen.

Da im vorliegenden Fall die gemeinsame Nachmittagsbetreuung der Kindergarten- und Volksschulkinder durch das Kindergartenpersonal durch das *NÖ-Kindergartengesetz 2006* geregelt ist, ist diese Nachmittagsbetreuung nicht von Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 erfasst. In Rz 272 der USt-RL 2000 ist insbesondere nur die Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von Schülern an einer (ganztägigen) *öffentlichen Schule* unter der *Verantwortung* der Schule angesprochen (s. sinngemäß Rz 272 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Der in Rz 272 der zitierten Richtlinie angesprochene Fall der Verpflegung und Nachmittagsbetreuung von

Schülern an öffentlichen Schulen als *hoheitliche Tätigkeit* liegt hingegen nur dann vor, wenn eine *ganztägige Schulform* gemäß § 4 Abs 4 NÖ Pflichtschulgesetz 1973, LGBl 5000-0, auf Antrag des Schulerhalters von der Landesregierung bewilligt wurde. Diese Voraussetzungen sind jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben.

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

**Ermittlung des Gesamtbetrages der Entgelte 2008:**

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Gesamtbetrag der Entgelte lt. BP:	305.859,93 €
Einnahmen Nachmittagsbetreuung VS-Kinder:	2.919,96 €
Einnahmen Mittagessen Volksschulkinder:	1.556,08 €
<b>Gesamtbetrag der Entgelte lt. UFS:</b>	<b>310.335,97 €</b>

**Ermittlung der Umsätze à 10% USt:**

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Umsätze à 10% USt lt. BP:	299.412,87 €
Einnahmen Nachmittagsbetreuung VS-Kinder:	2.919,96 €
Einnahmen Mittagessen Volksschulkinder:	1.556,08 €
<b>Umsätze à 10% USt lt. UFS:</b>	<b>303.888,91 €</b>

**Ermittlung der zum Abzug zugelassenen Vorsteuern:**

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Vorsteuern lt. BP:	97.474,38 €
Vorsteuern Ausgaben Mittagessen VS-Kinder:	153,23 €
Vorsteuern lfd. Betriebskosten KiGa - VS-Kinder:	246,57 €
Vorsteuern Um-/Zubau Kindergarten:	2.179,03 €
<b>Vorsteuern lt. UFS:</b>	<b>100.053,21 €</b>

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. September 2009