

TE Vwgh Erkenntnis 2026/9/2 Ro 2024/15/0019

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.09.2026

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

L50005 Pflichtschule allgemeinbildend Salzburg

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/04 Steuern vom Umsatz

70/02 Schulorganisation

Norm

EURallg

KStG 1988 §2

KStG 1988 §2 Abs1

KStG 1988 §2 Abs5

SchOG SIbg 1995 §14 Abs2

SchOG 1962 §8d

SchOG 1962 §8d Abs1

SchOG 1962 §8d Abs3

UStG 1994 §2 Abs3

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art13

1. KStG 1988 § 2 heute
2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 2 heute
2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 2 heute
2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision der Gemeinde P, vertreten durch die Stauder Schuchter Kempf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH & Co KG in Innsbruck, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. März 2024, Zl. RV/6100329/2023, betreffend Umsatzsteuer 2021, 2022 und 1/2023, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, den Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Halvax, über die Revision der Gemeinde P, vertreten durch die Stauder Schuchter Kempf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH & Co KG in Innsbruck, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. März 2024, Zl. RV/6100329/2023, betreffend Umsatzsteuer 2021, 2022 und 1 aus 2023,, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Die revisionswerbende Gemeinde ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Erhalterin einer Volksschule und führt diese seit dem Schuljahr 2021/22 als nicht verschränkte Ganztagsschule, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird. Der Betreuungsteil wird dabei - vom Unterricht getrennt - ab dem Mittagessen als Nachmittagsbetreuung bzw. als getrennt geführte Ganztagsschule organisiert. Die Öffnungszeiten der Ganztagsschule sind an Schultagen von Montag bis Freitag jeweils von 11:45 Uhr bis 17:00 Uhr. Im Rahmen der Tagesbetreuung sind insgesamt 5 Stunden pro Woche gegenstandsbezogene Lernzeiten iSd § 8 lit. j sublit. aa Schulorganisationsgesetz (SchOG) vorgesehen, wobei die Gruppen so gebildet werden, dass alle Schüler und Schülerinnen an jedem Tag ihrer Tagesbetreuung eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit erhalten. Individuelle Lernzeiten sind nicht vorgesehen. Die restliche Tagesbetreuung besteht aus Freizeit iSd § 8 lit. j sublit. cc SchOG, in deren Rahmen auch die Einnahme des Mittagessens erfolgt. Die revisionswerbende Gemeinde ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Erhalterin einer Volksschule und führt diese seit dem Schuljahr 2021/22 als nicht verschränkte Ganztagsschule, an der neben dem Unterricht eine Tagesbetreuung angeboten wird. Der Betreuungsteil wird dabei - vom Unterricht getrennt - ab dem Mittagessen als Nachmittagsbetreuung bzw. als getrennt geführte Ganztagsschule organisiert. Die Öffnungszeiten der Ganztagsschule sind an Schultagen von Montag bis Freitag jeweils von 11:45 Uhr bis 17:00 Uhr. Im Rahmen der Tagesbetreuung sind insgesamt

5 Stunden pro Woche gegenstandsbezogene Lernzeiten iSd Paragraph 8, Litera j, Sub-Litera, a, a, Schulorganisationsgesetz (SchOG) vorgesehen, wobei die Gruppen so gebildet werden, dass alle Schüler und Schülerinnen an jedem Tag ihrer Tagesbetreuung eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit erhalten. Individuelle Lernzeiten sind nicht vorgesehen. Die restliche Tagesbetreuung besteht aus Freizeit iSd Paragraph 8, Litera j, Sub-Litera, c, c, SchOG, in deren Rahmen auch die Einnahme des Mittagessens erfolgt.

2

Die Betreuung der Schüler und Schülerinnen erfolgt in der gegenstandsbezogenen Lernzeit durch Lehrer und Lehrerinnen und im Freizeitteil durch Erzieher und Erzieherinnen, die in einem Dienstverhältnis zum Verein für Freizeitbetreuung stehen und deren Tätigkeit auf der Grundlage einer von der Gemeinde mit dem Verein abgeschlossenen Vereinbarung erfolgt, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der Volksschule durch den Verein gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten“ zum Gegenstand hat. Für die Betreuung der Schüler und Schülerinnen im Freizeitteil einschließlich Verpflegung (Mittagessen) hebt die Gemeinde von den Personen, die für den Unterhalt der Schüler und Schülerinnen aufzukommen haben, höchstens kostendeckende pauschale Beiträge ein. Art und Umfang der Verpflegungsleistung sind dabei im Wesentlichen vorgegeben. Die Betreuungsleistung einerseits und die Verpflegungsleistung andererseits können nicht unabhängig voneinander in Anspruch genommen werden. Mit der Anmeldung eines Kindes zum Besuch des Betreuungsteiles geht zwingend eine Inanspruchnahme der Verpflegung des Kindes einher.

3

Die für die Betreuung der Schüler und Schülerinnen im Freizeitteil einschließlich Verpflegung eingehobenen Beiträge wurden von der revisionswerbenden Gemeinde im Streitzeitraum als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Art. XIV BGBl 21/1995), war im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen der Gemeinde eingereicht worden. Die für die Betreuung der Schüler und Schülerinnen im Freizeitteil einschließlich Verpflegung eingehobenen Beiträge wurden von der revisionswerbenden Gemeinde im Streitzeitraum als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Eine Optionserklärung zur Steuerpflicht gemäß dem Bundesgesetz, mit dem Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994 vorgesehen werden (Artikel römisch vierzehn, Bundesgesetzblatt 21 aus 1995,), war im Jahr 1995 für sämtliche Kinderbetreuungseinrichtungen der Gemeinde eingereicht worden.

4

Im Streitzeitraum hat die revisionswerbende Gemeinde auf die Ganztageschule bezogene Aufwendungen getätigt und wurden ihr diese mit Ausweis der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt. Insbesondere hat die revisionswerbende Gemeinde im Jahr 2022 zur Deckung des für die Tagesbetreuung benötigten räumlichen Bedarfs eine Aufstockung bei dem an das Gebäude der Volksschule angrenzenden Sportheim vorgenommen, wofür sie Vorsteuerabzüge geltend machte.

5

Mit Bescheid vom 5. Juli 2022 hob das Finanzamt - nach Durchführung einer Außenprüfung - den Umsatzsteuerbescheid 2021 auf und setzte mit Bescheid vom 28. März 2023 die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 neu fest. Mit vorläufigem Bescheid vom 28. März 2023 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2022 fest sowie mit Bescheid vom selben Datum die Umsatzsteuer für Jänner 2023. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die angebotene Nachmittagsbetreuung im Rahmen der Hoheitsverwaltung erfolge und daher kein Betrieb gewerblicher Art vorliege, weswegen ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

6

Dagegen erhob die revisionswerbende Gemeinde Beschwerde und brachte vor, dass hinsichtlich der Tagesbetreuung zum einen mangels Annahmewangs kein Hoheitsbetrieb vorliege und zum anderen auch bereits zur Vermeidung größerer Wettbewerbsverzerrungen von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen sei.

7

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin die revisionswerbende Gemeinde die Vorlage der Beschwerde an das BFG beantragte.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die Bescheide ab, setzte die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben neu fest und änderte den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2022 dahingehend ab, dass es sich bei diesem um keinen vorläufigen Bescheid handle. Begründend führte es aus, gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 könne ein Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer sei gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig sei, bestimme sich nach § 2 Abs. 3 UStG 1994. Nach Art. 9 Abs. 1 UAbs. 1 der MwStSystRL gelte als Steuerpflichtiger, wer eine der in UAbs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Wirtschaftliche Tätigkeiten seien nach Art. 9 Abs. 1 UAbs. 2 der MwStSystRL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Nach Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 der MwStSystRL gälten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausübten oder Leistungen erbrächten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben. Entscheidend sei, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasse. Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das BFG - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die Bescheide ab, setzte die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben neu fest und änderte den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2022 dahingehend ab, dass es sich bei diesem um keinen vorläufigen Bescheid handle. Begründend führte es aus, gemäß Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 könne ein Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer sei gemäß Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig sei, bestimme sich nach Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994. Nach Artikel 9, Absatz eins, UAbs. 1 der MwStSystRL gelte als Steuerpflichtiger, wer eine der in UAbs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Wirtschaftliche Tätigkeiten seien nach Artikel 9, Absatz eins, UAbs. 2 der MwStSystRL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Nach Artikel 13, Absatz eins, UAbs. 1 der MwStSystRL gälten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausübten oder Leistungen erbrächten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben. Entscheidend sei, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasse.

In der Erteilung des Unterrichts an öffentlichen Schulen sei ein Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch den jeweiligen gesetzlichen Schulerhalter zu erblicken und insoweit liege aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht ein Hoheitsbetrieb vor. Hoheitlich ausgeübt werde allerdings nicht nur die Unterrichtserteilung; vielmehr würden Lehrer und Lehrerinnen auch bei der Erziehungsarbeit, zu der auch die Beaufsichtigung der Schüler und Schülerinnen gehöre, hoheitlich tätig. Lehrer und Lehrerinnen würden somit auch bei der Beaufsichtigung der Schüler und Schülerinnen öffentliche Gewalt ausüben. Dazu gehöre auch die ihnen obliegende Fürsorge bei der Ausspeisung in der Schule.

Die streitgegenständliche Tagesbetreuung erfolge im Rahmen der Ganztagesesschule („Betreuungsteil“) in Vollziehung des Schulunterrichtsgesetzes. Die Hauptaufgabe der die Tagesbetreuung besorgenden Organe liege - unabhängig davon, ob es sich um Lehrer und Lehrerinnen, Erzieher und Erzieherinnen, Erziehende für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und -pädagoginnen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation handle - in der dem § 2 Abs. 3 SchOG entsprechenden

Erziehungsarbeit, womit zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß § 2 Abs. 1 SchOG beigetragen würde. Die den Betreuungsteil besorgenden Organe hätten dabei die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein könnten. Hinzu komme, dass die Schüler und Schülerinnen auch beim Besuch des Betreuungsteils der Aufsicht der verantwortlichen Betreuungsorgane unterstünden und die zum Betreuungsteil angemeldeten Schüler und Schülerinnen Anwesenheitspflicht und Verpflichtung zur Mitwirkung an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule trafen. Die gegenständliche Betreuung der Schüler und Schülerinnen umfasse somit insbesondere im Hinblick auf die dabei erfolgende Erziehungsarbeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen, weshalb sie einschließlich der Ausspeisung - unabhängig vom Fehlen eines Annahmezangs - dem Hoheitsbereich zuzurechnen sei und damit im Revisionsfall kein Betrieb gewerblicher Art begründet werde. Die streitgegenständliche Tagesbetreuung erfolge im Rahmen der Ganztagesesschule („Betreuungsteil“) in Vollziehung des Schulunterrichtsgesetzes. Die Hauptaufgabe der die Tagesbetreuung besorgenden Organe liege - unabhängig davon, ob es sich um Lehrer und Lehrerinnen, Erzieher und Erzieherinnen, Erziehende für die Lernhilfe, Freizeitpädagogen und -pädagoginnen oder Personen mit anderer durch Verordnung des zuständigen Bundesministers festzulegender, für die Aufgaben im Rahmen der Freizeitbetreuung an ganztägigen Schulformen befähigender Qualifikation handle - in der dem Paragraph 2, Absatz 3, SchOG entsprechenden Erziehungsarbeit, womit zur Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule gemäß Paragraph 2, Absatz eins, SchOG beigetragen würde. Die den Betreuungsteil besorgenden Organe hätten dabei die der Erziehungssituation angemessenen persönlichkeits- und gemeinschaftsbildenden Erziehungsmittel anzuwenden, die insbesondere Anerkennung, Aufforderung oder Zurechtweisung sein könnten. Hinzu komme, dass die Schüler und Schülerinnen auch beim Besuch des Betreuungsteils der Aufsicht der verantwortlichen Betreuungsorgane unterstünden und die zum Betreuungsteil angemeldeten Schüler und Schülerinnen Anwesenheitspflicht und Verpflichtung zur Mitwirkung an der Erfüllung der Aufgabe der österreichischen Schule trafen. Die gegenständliche Betreuung der Schüler und Schülerinnen umfasse somit insbesondere im Hinblick auf die dabei erfolgende Erziehungsarbeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen, weshalb sie einschließlich der Ausspeisung - unabhängig vom Fehlen eines Annahmezangs - dem Hoheitsbereich zuzurechnen sei und damit im Revisionsfall kein Betrieb gewerblicher Art begründet werde.

11

Nach Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 der MwStSystRL gälten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe. Aus der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Bestimmung ergebe sich u. a., dass damit auf den Fall abgestellt werde, dass diese Einrichtungen Tätigkeiten ausübten, die - im Wettbewerb mit ihnen - gleichzeitig auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden könnten. Damit solle gewährleistet werden, dass letztere nicht dadurch benachteiligt würden, dass sie besteuert würden, während dies bei den genannten Einrichtungen nicht der Fall sei. Zudem sei die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig würden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe, in Bezug auf die jeweilige Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen Markt im Besonderen beziehe. Zudem sei nicht nur auf den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb abzustellen, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein theoretisch sei. Nach Artikel 13, Absatz eins, UAbs. 2 der MwStSystRL gälten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe. Aus der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Bestimmung ergebe sich u. a., dass damit auf den Fall abgestellt werde, dass diese Einrichtungen Tätigkeiten ausübten, die - im Wettbewerb mit ihnen - gleichzeitig auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden könnten. Damit solle gewährleistet werden, dass letztere nicht dadurch benachteiligt würden, dass sie besteuert würden, während dies bei den genannten Einrichtungen nicht der Fall sei. Zudem sei die Frage, ob die

Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig würden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führe, in Bezug auf die jeweilige Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen Markt im Besonderen beziehe. Zudem sei nicht nur auf den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb abzustellen, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein theoretisch sei.

12

Im Revisionsfall erfolge die Betreuung der Schüler und Schülerinnen im Freizeitteil durch Erziehende in einem Dienstverhältnis zum genannten Verein auf der Grundlage einer von der revisionswerbenden Gemeinde als gesetzlichem Schulerhalter mit diesem Verein getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der Volksschule durch den Verein gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten“ zum Gegenstand habe. Daraus gehe hervor, dass die vom Verein bereitgestellten Erziehenden unabhängig von ihrer dienstrechtlichen Stellung funktionell als Bundesorgane tätig seien und der Dienst- und Fachaufsicht der Schulleitung unterstünden. Es gebe nach der Maßgabe der einschlägigen schulrechtlichen Vorschriften keine tatsächliche Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den betreffenden Markt einzutreten, indem er selbst (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) und ohne Einbindung des gesetzlichen Schulerhalters eine schulische Tagesbetreuung iSd § 8 lit. j SchOG anbiete und insoweit mit den als Ganztageseschulen geführten öffentlichen allgemeinbildenden Pflichtschulen oder den als Ganztageseschulen geführten Unterstufen allgemeinbildender höherer Schulen in Wettbewerb treten könne. Im Revisionsfall erfolge die Betreuung der Schüler und Schülerinnen im Freizeitteil durch Erziehende in einem Dienstverhältnis zum genannten Verein auf der Grundlage einer von der revisionswerbenden Gemeinde als gesetzlichem Schulerhalter mit diesem Verein getroffenen Vereinbarung, die die „Bereitstellung von Erziehern für die Nachmittagsbetreuung von Schulkindern der Volksschule durch den Verein gegen Bezahlung der in der Vereinbarung angeführten Personalkosten“ zum Gegenstand habe. Daraus gehe hervor, dass die vom Verein bereitgestellten Erziehenden unabhängig von ihrer dienstrechtlichen Stellung funktionell als Bundesorgane tätig seien und der Dienst- und Fachaufsicht der Schulleitung unterstünden. Es gebe nach der Maßgabe der einschlägigen schulrechtlichen Vorschriften keine tatsächliche Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den betreffenden Markt einzutreten, indem er selbst (im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) und ohne Einbindung des gesetzlichen Schulerhalters eine schulische Tagesbetreuung iSd Paragraph 8, Litera j, SchOG anbiete und insoweit mit den als Ganztageseschulen geführten öffentlichen allgemeinbildenden Pflichtschulen oder den als Ganztageseschulen geführten Unterstufen allgemeinbildender höherer Schulen in Wettbewerb treten könne.

13

Weiters sei das zugrundeliegende Konzept der Ganztageseschule aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu beurteilen. Der Ganztageseschule liege ein pädagogisches Gesamtkonzept zugrunde, bei dem das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen seien. Dabei bestehe zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung und erfolge bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schüler und Schülerinnen sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagogen und Pädagoginnen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils. Da der Betreuungsteil Schulzeit sei, werde diese Form der Tagesbetreuung zudem in der schulfeien Zeit (insbesondere den Ferien) nicht angeboten. Der Betreuungsteil habe daher sowohl inhaltlich als auch zeitlich gesehen im Wesentlichen eine den Unterrichtsteil ergänzende Funktion. Demgegenüber komme anderen Formen der Kinderbetreuung, die auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten werden könnten, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers im Allgemeinen (nur) eine familienunterstützende Funktion zu, die im Wesentlichen eine flexibel ausgestaltete Unterstützung der Erziehungsberechtigten außerhalb der Schulzeiten bezwecke, ohne dass dabei eine Abstimmung mit den Inhalten des Schulunterrichts und eine zur Erfüllung der in § 2 Abs. 1 SchOG definierten Aufgabe der österreichischen Schule mitwirkende Erziehung der Kinder vorgesehen sei. Weiters sei das zugrundeliegende Konzept der Ganztageseschule aus der Sicht des

Durchschnittsverbrauchers zu beurteilen. Der Ganztagesesschule liege ein pädagogisches Gesamtkonzept zugrunde, bei dem das Zusammenwirken von Unterricht, Lern- und Freizeit sowie die konkreten Angebote durch mittel- und langfristige Planung inhaltlich und organisatorisch-konzeptionell abzustimmen seien. Dabei bestehe zwischen Unterricht und Ganztagesangeboten eine lerngerechte Rhythmisierung und erfolge bezüglich der zu erreichenden Lernziele und Lernfortschritte der einzelnen Schüler und Schülerinnen sowie hinsichtlich der Quantität und Qualität der Aufgabenstellungen aus dem Unterricht (zB Hausübungen) ein regelmäßiger Austausch zwischen den Pädagogen und Pädagoginnen des Unterrichtsteils und jenen des Betreuungsteils. Da der Betreuungsteil Schulzeit sei, werde diese Form der Tagesbetreuung zudem in der schulfeien Zeit (insbesondere den Ferien) nicht angeboten. Der Betreuungsteil habe daher sowohl inhaltlich als auch zeitlich gesehen im Wesentlichen eine den Unterrichtsteil ergänzende Funktion. Demgegenüber komme anderen Formen der Kinderbetreuung, die auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern angeboten werden könnten, aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers im Allgemeinen (nur) eine familienunterstützende Funktion zu, die im Wesentlichen eine flexibel ausgestaltete Unterstützung der Erziehungsberechtigten außerhalb der Schulzeiten bezwecke, ohne dass dabei eine Abstimmung mit den Inhalten des Schulunterrichts und eine zur Erfüllung der in Paragraph 2, Absatz eins, SchOG definierten Aufgabe der österreichischen Schule mitwirkende Erziehung der Kinder vorgesehen sei.

14

Vor diesem Hintergrund sei die Revisionswerberin auch im Lichte des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 der MwStSystRL nicht als Unternehmerin zu behandeln und komme ihr somit der von ihr beantragte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen nicht zu. Andererseits seien aber auch die von ihr für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) vereinnahmten Beiträge als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln. Vor diesem Hintergrund sei die Revisionswerberin auch im Lichte des Artikel 13, Absatz eins, UAbs. 2 der MwStSystRL nicht als Unternehmerin zu behandeln und komme ihr somit der von ihr beantragte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen nicht zu. Andererseits seien aber auch die von ihr für die Betreuung der Kinder in der Freizeit (einschließlich Verpflegung) vereinnahmten Beiträge als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln.

15

Die Revision ließ das BFG zu, weil zur Frage, „ob bei ganztägigen Schulformen iSd § 8 lit. j SchOG die vom gesetzlichen Schulerhalter angebotene Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und dem gesetzlichen Schulerhalter insoweit die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs 3 UStG 1994 zukommt“ keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Die Revision ließ das BFG zu, weil zur Frage, „ob bei ganztägigen Schulformen iSd Paragraph 8, Litera j, SchOG die vom gesetzlichen Schulerhalter angebotene Tagesbetreuung einen Betrieb gewerblicher Art bildet und dem gesetzlichen Schulerhalter insoweit die Unternehmereigenschaft im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 zukommt“ keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

16

Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die gegenständliche ordentliche Revision der Gemeinde, die vorbringt, dass das BFG den Sachverhalt schon insofern unzureichend erhoben habe, als entgegen der Begründung des BFG während der unterrichtsfreien Zeit in den Sommerferien die Räumlichkeiten der schulischen Nachmittagsbetreuung auch für die Ferienbetreuung genutzt worden seien, worin eine unternehmerische Tätigkeit liege.

17

Darüber hinaus habe die Gemeinde nicht in eine schulische Einrichtung, sondern in eine entgeltliche geführte Betreuungseinrichtung investiert. Dem Normzweck der Novelle zum SchOG zufolge sei für den Betreuungsteil bei Ganztagschulen in getrennter Abfolge nicht die schulisch geprägte Unterrichtserteilung, sondern die Tagesbetreuung im Interesse der im Berufsleben stehenden erziehungsberechtigten Personen wesensbestimmend. Das BFG verkenne zudem die Zielsetzung des Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL, wenn es die Betreuung iSd § 8 lit. j SchOG als alleine dem die Ganztagschule betreibenden gesetzlichen Schulerhalter verpflichtend obliegende Aufgabe sehe und daraus ableite, dass es folgerichtig von vornherein keine Wettbewerbssituation geben könne. Sowohl der Bundes- als auch der Landesgesetzgeber orientierten sich mit der Bedachtnahme auf regionale alternative Betreuungsangebote sinnvollerweise am Marktangebot und

darán, ob gemeinsames Essen, gemeinsames Lernen und gemeinsame Freizeitbetreuung bereits angeboten würden oder nicht. Darüber hinaus habe die Gemeinde nicht in eine schulische Einrichtung, sondern in eine entgeltliche geführte Betreuungseinrichtung investiert. Dem Normzweck der Novelle zum SchOG zufolge sei für den Betreuungsteil bei Ganztagschulen in getrennter Abfolge nicht die schulisch geprägte Unterrichtserteilung, sondern die Tagesbetreuung im Interesse der im Berufsleben stehenden erziehungsberechtigten Personen wesensbestimmend. Das BFG verkenne zudem die Zielsetzung des Artikel 13, Absatz 2, MwStSystRL, wenn es die Betreuung iSd Paragraph 8, Litera j, SchOG als alleine dem die Ganztagsschule betreibenden gesetzlichen Schulerhalter verpflichtend obliegende Aufgabe sehe und daraus ableite, dass es folgerichtig von vornherein keine Wettbewerbssituation geben könne. Sowohl der Bundes- als auch der Landesgesetzgeber orientierten sich mit der Bedachtnahme auf regionale alternative Betreuungsangebote sinnvollerweise am Marktangebot und daran, ob gemeinsames Essen, gemeinsames Lernen und gemeinsame Freizeitbetreuung bereits angeboten würden oder nicht.

18

Das Finanzamt erstattete keine Revisionsbeantwortung.

19

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

20

Die Revision ist zulässig und begründet.

21

Im Revisionsfall ist strittig, ob die revisionswerbende Gemeinde als gesetzliche Schulerhalterin durch die von ihr angebotene Tagesbetreuung unternehmerisch (im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art) tätig geworden ist und ihr folglich gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 im Zusammenhang mit den von ihr für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen auch der Vorsteuerabzug zusteht. Im Revisionsfall ist strittig, ob die revisionswerbende Gemeinde als gesetzliche Schulerhalterin durch die von ihr angebotene Tagesbetreuung unternehmerisch (im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art) tätig geworden ist und ihr folglich gemäß Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 im Zusammenhang mit den von ihr für die Tagesbetreuung getätigten Investitionen auch der Vorsteuerabzug zusteht.

22

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

23

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Nach Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Paragraph 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

24

Nach § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit „die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden“. Nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 23, UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit „die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden“.

25

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug nicht gegeben, wenn die empfangenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze - von bestimmten, im Wesentlichen den in § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 angeführten steuerfreien Umsätzen abgesehen - eingesetzt werden. Gemäß Paragraph 12,

Absatz 3, UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug nicht gegeben, wenn die empfangenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze - von bestimmten, im Wesentlichen den in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, bis 6 angeführten steuerfreien Umsätzen abgesehen - eingesetzt werden.

26

Nach Art. XIV Z 1 des Bundesgesetzes über Begleitmaßnahmen zum UStG 1994, BGBl. 21/1995 idF BGBl. 756/1996, ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 nicht anzuwenden, wenn a) die Körperschaft bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte oder b) das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne der lit. a vorliegen. Nach Artikel römisch vierzehn, Ziffer eins, des Bundesgesetzes über Begleitmaßnahmen zum UStG 1994, Bundesgesetzblatt 21 aus 1995, in der Fassung , Bundesgesetzblatt 756 aus 1996,, ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 23, UStG 1994 nicht anzuwenden, wenn a) die Körperschaft bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte oder b) das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne der Litera a, vorliegen.

27

In § 2 Abs. 1 KStG 1988, auf den § 2 Abs. 3 UStG 1994 ausdrücklich verweist, werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art (vgl. VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). In Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988, auf den Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 ausdrücklich verweist, werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art vergleiche , VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144).

28

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts dahingehend gefunden, dass unter hoheitlichen Tätigkeiten solche zu verstehen sind, durch welche die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt Eigentümlich und vorbehalten sind (vgl. VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192, sowie ausführlich WU-KStG § 2 Rz 113 ff, mwN). Nach Paragraph 2, Absatz 5, KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaften öffentlichen Rechts dahingehend gefunden, dass unter hoheitlichen Tätigkeiten solche zu verstehen sind, durch welche die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt Eigentümlich und vorbehalten sind vergleiche , VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192, sowie ausführlich WU-KStG Paragraph 2, Rz 113 ff, mwN).

29

Nach Art. 2 der MwStSystRL unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt tätig bzw. erbringt. Nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch

eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst. Nach Artikel 2, der MwStSystRL unterliegen der Mehrwertsteuer die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt tätigt bzw. erbringt. Nach Artikel 9, Absatz eins, MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

30

Nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL 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. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Nach Artikel 13, Absatz eins, MwStSystRL 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. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

31

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, 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. Soweit die Richtlinie 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. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083, mwN). Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche, 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. Soweit die Richtlinie 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. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeit ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die fragliche Tätigkeit an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen vergleiche , z.B. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083, mwN).

32

Gemäß § 8d Abs. 1 SchOG gilt für die Führung ganztägiger Schulformen Folgendes: Gemäß Paragraph 8 d, Absatz eins, SchOG gilt für die Führung ganztägiger Schulformen Folgendes:

„Ganztägige Schulformen sind in einen Unterrichtsteil und einen Betreuungsteil gegliedert. Diese können in

getrennter oder verschränkter Abfolge geführt werden. Für die Führung einer Klasse mit verschränkter Abfolge des Unterrichts- und des Betreuungsteiles ist erforderlich, daß alle Schüler einer Klasse am Betreuungsteil während der ganzen Woche angemeldet sind sowie daß die Erziehungsberechtigten von mindestens zwei Drittel der betroffenen Schüler und mindestens zwei Drittel der betroffenen Lehrer zustimmen; in allen übrigen Fällen sind der Unterrichts- und Betreuungsteil getrennt zu führen. Bei getrennter Abfolge dürfen die Schüler für den Betreuungsteil in klassen-, schulstufen- oder schulübergreifenden Gruppen zusammengefasst werden; der Betreuungsteil darf auch an einzelnen Nachmittagen der Woche in Anspruch genommen werden.“

33

Nach den Feststellungen des BFG bietet die revisionswerbende Gemeinde an ihrer Volksschule eine Tagesbetreuung iSd § 8d SchOG an, die vom Unterricht getrennt und deren Besuch nicht verpflichtend ist. Geöffnet ist die Tagesbetreuung täglich von 11:45 bis 17:00 Uhr. In ihrem Rahmen wird das Mittagessen sowie eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit organisiert, im Übrigen erfolgt eine Beaufsichtigung im Rahmen der Freizeit. Dieser Freizeitteil wird von externen Erziehungspersonen besorgt, die in einem Dienstverhältnis zu einem Verein stehen, mit dem die Gemeinde eine Vertragsbeziehung unterhält. Nach den Feststellungen des BFG bietet die revisionswerbende Gemeinde an ihrer Volksschule eine Tagesbetreuung iSd Paragraph 8 d, SchOG an, die vom Unterricht getrennt und deren Besuch nicht verpflichtend ist. Geöffnet ist die Tagesbetreuung täglich von 11:45 bis 17:00 Uhr. In ihrem Rahmen wird das Mittagessen sowie eine Stunde gegenstandsbezogene Lernzeit organisiert, im Übrigen erfolgt eine Beaufsichtigung im Rahmen der Freizeit. Dieser Freizeitteil wird von externen Erziehungspersonen besorgt, die in einem Dienstverhältnis zu einem Verein stehen, mit dem die Gemeinde eine Vertragsbeziehung unterhält.

34

Eine getrennte nach-schulische Tagesbetreuung, die nicht mit dem Unterricht selbst verschränkt und deren Besuch nicht verpflichtend ist (kein Annahmezwang), stellt aber prima facie keine der öffentlichen Hand allein vorbehaltene Tätigkeit dar, was für das Vorliegen einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 iVm § 2 KStG 1988 spricht. Eine getrennte nach-schulische Tagesbetreuung, die nicht mit dem Unterricht selbst verschränkt und deren Besuch nicht verpflichtend ist (kein Annahmezwang), stellt aber prima facie keine der öffentlichen Hand allein vorbehaltene Tätigkeit dar, was für das Vorliegen einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit iSd Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 in Verbindung mit Paragraph 2, KStG 1988 spricht.

35

Darüber hinaus verweist die Revision vor dem Hintergrund des Unionsrechts zu Recht auf drohende Wettbewerbskonflikte zu privaten Anbietern, wenn es zu umsatzsteuerlich unterschiedlichen Behandlungen käme. Dafür, dass eine solche Wettbewerbssituation besteht, spricht bereits die gesetzliche Grundlage für die Einrichtung von schulischen Tagesbetreuungen.

36

§ 8d Abs. 3 SchOG legt dazu nämlich fest, dass öffentliche allgemein bildende Pflichtschulen „als ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung) geführt werden“ können. Die Festlegung der Standorte solcher ganztägiger Schulformen habe auf Grund der Vorschriften über die Schulerhaltung zu erfolgen, „wobei auf die Zahl der Anmeldungen von Schülern zur Tagesbetreuung abzustellen ist, die Schulerhalter zu befassen sind und unter Bedachtnahme auf die räumlichen Voraussetzungen und auf andere regionale Betreuungsangebote eine klassen-, schulstufen-, schul- oder schulartenübergreifende Tagesbetreuung jedenfalls ab 15, bei sonstigem Nichtzustandekommen einer schulischen Tagesbetreuung auch bei schulartenübergreifender Führung jedenfalls ab 12 angemeldeten Schülern zu führen ist“. Die Regelung stellt dabei einerseits auf die Nachfrage durch die Eltern ab, was für eine privatwirtschaftliche Überlegung spricht, und andererseits ausdrücklich auf das bestehende regionale Betreuungsangebot, womit bereits die gesetzliche Grundlage von vergleichbaren privaten Angeboten ausgeht. Paragraph 8 d, Absatz 3, SchOG legt dazu nämlich fest, dass öffentliche allgemein bildende Pflichtschulen „als ganztägige Schulformen (Schulen mit Tagesbetreuung) geführt werden“ können. Die Festlegung der Standorte solcher ganztägiger Schulformen habe auf Grund der Vorschriften über die Schulerhaltung zu erfolgen, „wobei auf die Zahl der Anmeldungen von Schülern zur Tagesbetreuung abzustellen ist, die Schulerhalter zu befassen sind und unter Bedachtnahme auf die

räumlichen Voraussetzungen und auf andere regionale Betreuungsangebote eine klassen-, schulstufen-, schul- oder schulartenübergreifende Tagesbetreuung jedenfalls ab 15, bei sonstigem Nichtzustandekommen einer schulischen Tagesbetreuung auch bei schulartenübergreifender Führung jedenfalls ab 12 angemeldeten Schülern zu führen ist“. Die Regelung stellt dabei einerseits auf die Nachfrage durch die Eltern ab, was für eine privatwirtschaftliche Überlegung spricht, und andererseits ausdrücklich auf das bestehende regionale Betreuungsangebot, womit bereits die gesetzliche Grundlage von vergleichbaren privaten Angeboten ausgeht.

37

Wenn weniger als 15 Anmeldungen vorliegen, an der Schule die räumlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind oder andere regionale Betreuungsangebote bereits vorhanden sind, werden die Eltern im Umkehrschluss auch - wie die Revision hervorhebt - für die nachschulische Betreuung und Verpflegung ihrer Kinder genau auf diesen privaten Markt verwiesen.

38

Dies kommt auch in § 14 Abs. 2 Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 zum Ausdruck. Demnach bedürfen die Errichtung der Schulen sowie die Festlegung der Schule als ganztägige Schulform der Bewilligung der Bildungsdirektion, die vom gesetzlichen Schulerhalter zu beantragen ist. Eine Schule ist hierbei „unter Bedachtnahme auf andere regionale Betreuungsangebote als ganztägige Schulform zu führen, wenn zu erwarten ist, dass die für die Bildung einer Schülergruppe (getrennte Abfolge von Unterricht und Tagesbetreuung) bzw einer Klasse (verschränkte Form von Unterricht und Tagesbetreuung) erforderliche Anzahl an Anmeldungen von Schülern für die Tagesbetreuung erreicht oder überschritten wird“. Dies kommt auch in Paragraph 14, Absatz 2, Salzburger Schulorganisations-Ausführungsgesetz 1995 zum Ausdruck. Demnach bedürfen die Errichtung der Schulen sowie die Festlegung der Schule als ganztägige Schulform der Bewilligung der Bildungsdirektion, die vom gesetzlichen Schulerhalter zu beantragen ist. Eine Schule ist hierbei „unter Bedachtnahme auf andere regionale Betreuungsangebote als ganztägige Schulform zu führen, wenn zu erwarten ist, dass die für die Bildung einer Schülergruppe (getrennte Abfolge von Unterricht und Tagesbetreuung) bzw einer Klasse (verschränkte Form von Unterricht und Tagesbetreuung) erforderliche Anzahl an Anmeldungen von Schülern für die Tagesbetreuung erreicht oder überschritten wird“.

39

Damit gehen aber bereits die Schul-Materiengesetze selbst nicht - im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeiten - von einer Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts aus, die ihr in ihrer Eigenschaft als Trägerin der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, womit auch keine hoheitliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 5 KStG 1988 angenommen werden kann (vgl. zur Einstufung einer schulischen Nachmittagsbetreuung als Betrieb gewerblicher Art auch bereits VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006 sowie 2009/13/0139). Damit gehen aber bereits die Schul-Materiengesetze selbst nicht - im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeiten - von einer Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts aus, die ihr in ihrer Eigenschaft als Trägerin der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, womit auch keine hoheitliche Tätigkeit iSd Paragraph 2, Absatz 5, KStG 1988 angenommen werden kann vergleiche , zur Einstufung einer schulischen Nachmittagsbetreuung als Betrieb gewerblicher Art auch bereits VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006 sowie 2009/13/0139).

40

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Wien, am 2. September 2026

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RO2024150019.J00

Im RIS seit

08.10.2026

Zuletzt aktualisiert am

08.10.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at