

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2022 gegen die Bescheide des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, vom 24. November 2022 betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2017 und 2018, Verschreibung eines Verspätungs- und eines Säumniszuschlages für 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Kommunalsteuer und Verspätungszuschlag wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben lauten wie folgt:

| Jahr | Bemessungsgrundlage | Kommunalsteuer | Verspätungszuschlag |
|------|---------------------|----------------|---------------------|
| 2017 | 8.066,67 €          | 242,00 €       | 7,26 €              |
| 2018 | 15.300,00 €         | 459,00 €       | 13,77 €             |

II. Der Beschwerde betreffend Säumniszuschläge für 2018 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit **Bescheiden** vom 24. November 2022 schrieb die belangte Behörde dem beschwerdeführenden Verein für die Streitjahre für die in der Betriebsstätte in Wien gewährten Arbeitslöhne Kommunalsteuer wie folgt vor:

| Zeitraum | Bemessungsgrundlage | Abgabenbetrag |
|----------|---------------------|---------------|
| 2017     | 9.161,33 €          | 274,84 €      |
| 2018     | 22.000,00 €         | 660,00 €      |

Wegen der nicht fristgerechten Entrichtung der Abgabe wurde für 2018 ein Säumniszuschlag und wegen unterlassener Einbringung der Kommunalsteuererklärung für beide Streitjahre ein Verspätungszuschlag verhängt.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, der beschwerdeführende Verein habe die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte gewährten Arbeitslöhne nicht erklärt, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben seien. Im August 2022 sei mit dem Obmann und rechtlichen Vertreter des Beschwerdeführers telefonisch Kontakt aufgenommen und per E-Mail ein Prüfungsauftrag übermittelt worden. Da keine Reaktion erfolgt sei, sei ein Sozialversicherungsauszug bei der ÖGK angefordert worden. Mit Schreiben vom 23.09.2022 sei der Obmann davon in Kenntnis gesetzt worden, dass bei Nichtvorlage der benötigten Prüfungsunterlagen eine Schätzung drohe.

Auf Grundlage der vorgelegten Lohnunterlagen sei die Bemessungsgrundlage für den Streitzeitraum mit insgesamt 31.161,33 € ermittelt worden.

Innerhalb offener Frist erhob der Obmann des beschwerdeführenden Vereins **Beschwerde** und führte aus, der Verein sei in den Jahren 2017 und 2018 an dem Forschungsprojekt WAY-KEY beteiligt gewesen, das im Rahmen des Forschungsschwerpunktes Benefit Lösungen für das verbesserte Leben alter Menschen erforschen sollte. In diesem Projekt seien Navigationsansätze für demente ältere Menschen erforscht worden. Der Verein habe in dieser Zeit keine anderen Tätigkeiten verfolgt.

Der Verein sei gemäß seiner Statuten gemeinnützig und übe keine davon abweichenden Tätigkeiten aus. Er habe eine Person teilzeitangestellt gehabt und hierfür auch Kommunalsteuer abgeführt. Aus Unwissenheit sei keine Steuererklärung abgegeben worden. Es werde bestritten, dass überhaupt eine Kommunalsteuerpflicht bestehe.

Es werde daher der Antrag gestellt festzustellen, dass der Verein gemäß § 8 KommStG nicht steuerpflichtig sei, weil er als gemeinnütziger Verein im Zentralen Vereinsregister eingetragen sei. Er beschäftige sich statutengemäß mit Verbesserungen im Behindertenbereich. In den Jahren 2017 und 2018 sei eine Person teilzeitbeschäftigt angestellt gewesen, um die Forschung im Bereich der Orientierung für ältere, demente Menschen zu betreiben. Das Projekt sei im Rahmen des Programmes Benefit von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft gefördert worden. Dieses Programm fördere ausschließlich Forschungen für die

Verbesserungen der Lebensumstände alter Menschen. Die Programmintention decke sich daher genau mit den Anforderungen des § 8 KommStG. Dies sei vom Prüfer auch in Aussicht gestellt worden, eine Begründung, warum dieser Gedanke wieder verworfen worden sei, führe er aber nicht aus.

Darüber hinaus sei die Begründung des Bescheides mangelhaft. Es sei unterlassen worden, die aus dem Sozialversicherungsauszug der ÖGK abgeleiteten Basiszahlen sowie das Schätzverfahren anzuführen. Sie enthalte auch keinen Hinweis darauf, ob die Steuerfreiheit nach § 8 KommStG geprüft worden sei.

Für den Fall, dass die Bescheide nicht aufgehoben würden, werde beantragt, die Bemessungsgrundlage für 2017 mit 8.760,17 € und für 2018 mit 20.400,00 € anzunehmen, weil die vorgenommene Schätzung überschießend und nicht auf Basis des Lohnkontos bzw. der Lohnzettel erfolgt sei. Es werde auch beantragt, die Säumnis- und Verspätungszuschläge aufzuheben bzw. in eventu nachzusehen, weil der Verein ehrenamtlich geführt werde und über keine Verwaltungsangestellten verfüge. Da sich in der Vereinsleitung keine juristisch geschulten Personen befänden, sei dem Vorstand auch nicht bekannt gewesen, dass eine Steuererklärung abzugeben gewesen sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.02.2023 wurde der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Kommunalsteuer teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide insoweit abgeändert, als für 2017 die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer auf 8.066,67 € und für 2018 auf 15.300,00 € herabgesetzt wurde. Der Verspätungszuschlag wurde mit 3% des nicht fristgerecht erklärten Abgabebetrages vorgeschrieben. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Säumniszuschlag 2018 gab die belangte Behörde Folge und hob den angefochtenen Bescheid auf.

In der Begründung wurde ausgeführt, die aufgrund einer Schätzung ermittelten Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2017 und 2018 hätten sich im Hinblick auf die Sozialversicherungsdaten und die Vereinsunterlagen als zu hoch herausgestellt. Sie seien daher reduziert worden.

Eine Befreiung gemäß § 8 KommStG könne nicht erfolgen, da der beschwerdeführende Verein laut vorgelegten Statuten nicht auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge tätig sei.

Das Erzielen einer Einnahme durch die Erbringung einer Leistung stelle eine unternehmerische Tätigkeit dar. Unter § 4 der vorgelegten Statuten werde ua auch explizit diese Art der Einnahme genannt („Erträge von Forschungsaufträgen“). Dies sei auch vom Prüfer anlässlich eines Telefonates betreffend die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durch den Obmann des Vereines klargestellt worden. Die einzige Einnahmequelle sei in den Jahren 2017 und 2018 ein von der TU Wien geführtes Forschungsprojekt („WAY-KEY“) gewesen. Das

Ermittlungsverfahren sei unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Beschwerdeführers geführt worden, sämtliche vorgelegte Unterlagen seien geprüft und auch die Berechnung samt Berücksichtigung der Freibeträge aufgrund der vorliegenden Unterlagen durchgeführt worden. Ein Rückzahlungsanspruch sei aufgrund der bestehenden Steuerpflicht nicht gegeben.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** führte der Obmann des beschwerdeführenden Vereins aus, der Verein sei als gemeinnütziger Verein im Zentralen Vereinsregister eingetragen. Statutengemäß beschäftige er sich mit Verbesserungen im Behindertenbereich. 2017 und 2018 habe er einen Arbeitnehmer teilzeitangestellt, um Forschung im Bereich der Orientierung für ältere, demente Menschen zu betreiben. Das Projekt sei im Rahmen des Programms Benefit von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) gefördert worden. Das Programm Benefit fördere ausschließlich Forschungen für die Verbesserung der Lebensumstände alter Menschen. Die Programmintention decke sich daher genau mit den Anforderungen des § 8 KommStG. Die über die Förderung hinausgehenden überwiegenden Aufwände im Forschungsprojekt seien von den Vereinsmitgliedern ehrenamtlich ausgeführt worden, worüber der FFG ordentlich Bericht erstattet worden sei.

Wenn die Behörde in der Beschwerde behaupte, dass der Beschwerdeführer laut Statuten nicht in der Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge tätig sei, so sei anzumerken, dass er sich statutengemäß mit barrierefreien Anwendungen beschäftige. Im Vorprojekt „senTour“ sei erfolgreich erforscht worden, wie elektronische Unterstützung für Behinderte im alpinen Bereich erfolgen könne. Dies sei eindeutig dem Behindertenbereich zuzuordnen.

Der Beschwerdeführer habe im gegenständlichen Projekt „WAY-KEY“ den Teilbereich Orientierung für Demente erforscht; dies sei ebenfalls eindeutig dem Bereich der Vorsorge für Alte und Behinderte zuzurechnen.

Die Behörde ordne die gegenständlichen Einnahmen unter „Erträge aus Forschungsaufträgen“ ein. Die Statuten würden unter anderem die Einnahmenarten „Förderungen“ und „Erträge aus Forschungsaufträgen“ vorsehen. Ein Ertrag aus einem Forschungsauftrag liege vor, wenn eine Firma oder ein öffentlicher Träger ein bestimmtes Ergebnis beauftragen und dies zur Gänze zu Marktpreisen bezahlen würde.

Die Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) als Vertragspartner deklariere die im Namen des Sozialministeriums ausgezahlten Gelder im Programm Benefit eindeutig als Förderungen. So sei dies auch in der Rechnung des Beschwerdeführers an den Konsortialführer TU angeführt. Die Tatsache, dass die Förderung nur einen Teil der Leistungen umfasse und der überwiegende Rest durch ehrenamtliche Arbeiten von Vereinsmitgliedern aufgebracht worden sei, unterstreiche die These, dass es sich keinesfalls um eine unternehmerische Tätigkeit handle. Es sei daher insgesamt verwunderlich, dass die Behörde zum Nachteil des Ehrenamtes und einer freien Wissenschaft urteile.

Mit **Vorlagebericht** vom 27.03.2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und in der Stellungnahme ausgeführt, aus den Statuten und der Geschäftsgebarung des beschwerdeführenden Vereins sei eine Kommunalsteuerbefreiung gemäß § 8 Abs. 2 KommStG nicht abzuleiten.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der beschwerdeführende Verein arbeitete in den Streitjahren als Projektpartner an dem von der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft geförderten Projekt „WAY-KEY“ (Mobilitätsassistent für Menschen mit Demenz) mit. Ziel war die Entwicklung von technischen Artefakten, um Demenzpatienten in anfänglichen Stadien bei der Navigation in ihrer autonomen Mobilität zu unterstützen. Im Gegensatz zu bisherigen technischen Lösungen, die darauf abzielen, die Mobilität dementiell erkrankter Menschen von außen zu überwachen und einzuschränken oder zu verhindern – sollten Personen mit leichter bis mittelgradiger Demenz im erforderlichen Ausmaß begleitet, ans Ziel und vor allem sicher wieder nach Hause gebracht werden. Zu diesem Zweck sollte der Mobilitätsassistent „WAY-KEY“ so mit einem Gebrauchsgegenstand (z.B. Wohnungsschlüssel) verbunden werden, dass in hohem Maße erwartet werden kann, dass ihn die betroffenen Personen außerhalb der Wohnung bei sich tragen.

Der beschwerdeführende Verein beschäftigte in der Zeit vom August 2017 bis November 2018 einen Dienstnehmer. Diesem bezahlte er folgende monatlichen Bezüge:

| Monat     | 2017                            | 2018                            |
|-----------|---------------------------------|---------------------------------|
| Jänner    | -----                           | 1.700,00 €                      |
| Februar   | -----                           | 1.700,00 €                      |
| März      | -----                           | 1.700,00 €                      |
| April     | -----                           | 1.700,00 €                      |
| Mai       | -----                           | 1.700,00 €                      |
| Juni      | -----                           | 3.400,00 €                      |
| Juli      | -----                           | 1.700,00 €                      |
| August    | 793,33 € (unter dem Freibetrag) | 850,00 € (unter dem Freibetrag) |
| September | 1.700,00 €                      | 850,00 € (unter dem Freibetrag) |

|          |            |                                 |
|----------|------------|---------------------------------|
| Oktober  | 1.700,00 € | 850,00 € (unter dem Freibetrag) |
| November | 2.333,42 € | 1.700,00 €                      |
| Dezember | 2.333,42 € | -----                           |
| Summe    | 8.066,84 € | 15.300,00 €                     |

Die Tätigkeit als Projektpartner zur Entwicklung von technischen Artefakten für Demenzpatienten dient keinen gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge.

Der Verein hat für das Jahr 2018 Kommunalsteuer in Höhe von 408,00 € entrichtet, es aber unterlassen, Kommunalsteuererklärungen für die Jahre 2017 und 2018 einzureichen. Der aushaftende Rückstand für 2018 liegt unter 250,00 €.

## 2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt gründet sich hinsichtlich der Höhe der an den Dienstnehmer ausgezahlten Beträge auf die Lohn- und Gehaltsabrechnungen für August bis Dezember 2017, das Auszahlungsjournal für die Monate August bis Dezember 2017 und das Lohnkonto für 2018. Die Nichteinreichung der Kommunalsteuererklärungen wird vom beschwerdeführenden Verein nicht bestritten.

Hinsichtlich des vom beschwerdeführenden Verein verfolgten Zweckes ist einerseits auf die Projektdatenbank der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft und auf die Vereinsstatuten zu verweisen, deren §§ 2 bis 4 wie folgt lauten:

*„§ 2 Zweck des Vereins*

*(1) Der Verein hat die Aufgabe, barrierefreie, insbesondere geographische, Anwendungen sowohl im Internet als auch für mobile Geräte und sonstige Computer zu betreiben und ggf. zu erforschen und weiterzuentwickeln, insbesondere wird bezweckt:*

- a) Der Betrieb von Servern, auf denen solche Anwendungen betrieben werden können.*
- b) Der Betrieb von Anwendungen (z.B. Ergebnisse aus Forschungsprojekten), die aufgrund ihres Entwicklungsstandes oder mangelnder Marktchancen kommerziell nicht betrieben werden können.*
- c) Der Betrieb von Anwendungen, die nicht flächendeckend kommerziell betrieben werden können.*

- d) *Die (Weiter)entwicklung und Forschung bzw. Finanzierung solcher Aufwendungen, wenn dies unter kommerziellen Bedingungen nicht möglich erscheint.*
- e) *Forschung und Vorbereitung für kommerzielle barrierefreie Anwendungen und Unterstützung des Markteintrittes.*
- f) *Lobbying für die höhere Verbreitung von barrierefreien, insbesondere geographischen, Anwendungen.*
- g) *Die Vernetzung mit anderen Institutionen mit dem Ziel die Verbreitung von barrierefreien Anwendungen zu fördern.*
- h) *Die Wahrnehmung und Vertretung der Interessen bei anderen Institutionen.*

### *§ 3 Tätigkeiten zur Verwirklichung des Vereinszwecks*

*(1) Der Vereinszweck soll durch folgende Tätigkeiten verwirklicht werden:*

- a) *Einrichtung und Betrieb von Forschungs- und Entwicklungsbereichen*
- b) *Anschaffung, Schaffung, Betrieb und Erweiterung geeigneter Hard- und Software*
- c) *Schaffung von Diskussions- und Kooperationsplattformen*
- d) *Medieninhabung und Herausgabe von Medien über die Arbeit des Vereins und des Forschungsbereiches*
- e) *Ankauf von Geräten und Verleih an Mitglieder*
- f) *Interessensvertretung gegenüber den zuständigen Behörden und Politikern*
- g) *Organisation eigener Veranstaltungen*
- h) *Durchführung von Schulungen*
- i) *Öffentlichkeitsarbeit*
- j) *Zusammenarbeit mit Vereinen und anderen Institutionen, die gleiche bzw. ähnliche Zwecke verfolgen.*

### *§ 4 Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes*

*(1) Der Verein ist nicht auf Gewinn ausgerichtet; allfällige Erlöse aus Hilfsbetrieben, Veranstaltungen, etc. kommen ausschließlich dem Vereinszweck zugute.*

*(2) Die für den Vereinszweck notwendigen Mittel werden durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Förderungen, Zuschüsse, Erträge von Forschungsaufträgen, Gemeinschaftseinkäufen und Veranstaltungen, Vermächtnisse, Sammlungen, Leihgebühren, sonstigen Zuwendungen, Einnahmen aus Hilfsbetrieben aufgebracht.*

*(3) Der Mitgliedsbeitrag wird vom Vorstand auf unbestimmte Zeit festgesetzt und kann individuell abweichen.*

*(4) Ebenso kann für neueintretende Mitglieder oder für eine Probezeit ein herabgesetzter Beitrag beschlossen werden.*

*(5) Der Vorstand kann auf Antrag des Mitglieds Ermäßigungen von Mitgliedsbeiträgen gewähren.*

*(6) Der Vorstand kann auch individuelle oder generelle Beitrittsgebühren vorschreiben.“*

Weder der Projektbeschreibung noch den Vereinsstatuten ist zu entnehmen, dass der beschwerdeführende Verein eine Tätigkeit ausübt, die unmittelbar der Altenfürsorge dient.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

##### **3.1.1. Kommunalsteuer**

Gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung), von der Kommunalsteuer befreit. § 5 Abs. 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

Die einschlägigen Bestimmungen der BAO lauten:

*„§ 34 (1) Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzungen geknüpft, daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung (§ 27) haben, nachzuweisen, daß sie die Voraussetzungen des ersten Satzes erfüllen.*

[...]

*§ 35. (1) Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.*

*(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.*

[...]

*§ 41. (1) Die Satzung der Körperschaft muß eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.*

*(2) Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, daß auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.*

*(3) Wird eine Satzungsbestimmung, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betrifft, nachträglich geändert, ergänzt, eingefügt oder aufgehoben, so hat dies die Körperschaft binnen einem Monat jenem Finanzamt bekanntzugeben, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.*

*§ 42. Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muß auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.*

[...]

*§ 45. (1) Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der*

*Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.*

*(2) Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:*

*a) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muß in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.*

*b) Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.*

*c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.*

*(3) Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.*

*[...]“*

Der Kommunalsteuergesetzgeber anerkennt lediglich bestimmte Aktivitäten im Bereich des Gesundheits- und Fürsorgewesens als befreiungswürdige, gemeinnützige Zielsetzungen, und zwar ausschließlich gemeinnützige Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge. Nicht anerkannt werden jedoch die sonstigen in den Bestimmungen des § 35 BAO angeführten gemeinnützigen Zwecke wie Volksbildung, Berufsausbildung, Körpersport usw.

Unter Fürsorge im Allgemeinen wird die Unterstützung bei individueller Notlage verstanden, aber nicht jede soziale Leistung kann unter den Fürsorgebegriff des Kommunalsteuergesetzes subsumiert werden.

Die gemeinnützigen Zwecke müssen darüber hinaus von der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse selbst erfüllt werden, damit das Kriterium der Unmittelbarkeit erfüllt ist. Dafür ist wesentlich, dass der Zweck durch die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse selbst realisiert wird und nicht bloß

Sachleistungen an eine weitere Körperschaft, etc. bereitgestellt werden (siehe Mühlberger/Ott, Handbuch zur Kommunalsteuer p. 510).

Die vom beschwerdeführenden Verein ausgeübte Projektmitarbeit, die in der Entwicklung von technologischen Artefakten zur Unterstützung von Demenzpatienten besteht, dient primär dazu, existierende technische Lösungen für dementiell Erkrankte zur Förderung ihrer Mobilität nutzbar zu machen. Bei Anwendung der Aussagen zur Unmittelbarkeit auf den vorliegenden Sachverhalt gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass es sich dabei um keine Tätigkeit handelt, die unter die Bestimmung des § 8 Z 2 KommStG 1993 subsumiert werden kann.

Der Beschwerde gegen die Kommunalsteuerbescheide war daher nur insoweit teilweise stattzugeben als die Kommunalsteuer von den in der Beschwerdeentscheidung herangezogenen Bemessungsgrundlagen zu berechnen war.

### **3.1.2. Verspätungszuschlag**

Gemäß § 11 Abs. 1 KommStG entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt oder Aktivbezüge ersetzt worden sind.

Gemäß § 11 Abs. 2 leg. cit. ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen. Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist gemäß § 11 Abs. 3 leg. cit. vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

Gemäß § 11 Abs. 4 KommStG hat der Unternehmer für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Steuererklärung abzugeben. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Gemeinde die Steuererklärung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu übermitteln. Die Gemeinden haben die Daten der Steuererklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln.

Gemäß § 14 Abs. 1 KommStG obliegt die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuerprüfung zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau bleibt unberührt, wobei § 148 Abs. 3 BAO anzuwenden ist.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt dieser letzte Satz des § 135 jedoch nicht (§ 135a BAO).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; VwGH 12.8.2002, 98/17/0292), setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Die zu treffende Ermessensentscheidung hat unter Bedachtnahme auf den Zweck der Vorschrift des § 135 BAO und unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu ergehen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll. Bei der Ermessensübung ist demnach die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der unbestreitbaren objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen nicht außer Betracht zu lassen (VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125 mwH). Die Ermessensentscheidung des Verwaltungsgerichtes tritt dabei an die Stelle der Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde.

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und Druckmittel eigener Art. Bei Ausübung des Ermessens sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008), die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035), das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen wie zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 21.01.1998, 96/16/0126) oder ob der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist, der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70), sowie die persönlichen, insbesondere die

wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (*Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 135 Tz 13).

Da für die besagten Jahre erst im Zuge der Nachschau durch die belangte Behörde Kommunalsteuervorschreibungen erfolgt sind, kann die gegenständliche Fristüberschreitung nicht als geringfügig eingestuft werden: Die Verspätung war nicht kurzfristig und es handelte sich nicht um einen nicht ins Gewicht fallenden Bagatelbesteuerungsfall, der unter Bedachtnahme auf die Ermessensrichtlinie der Zweckmäßigkeit zuschlagsmäßig ungeahndet bleiben könnte. Die Festsetzung des Verspätungszuschlages durch die belangte Behörde erfolgte daher dem Grunde nach zu Recht.

Das Bundesfinanzgericht erachtet in Anbetracht der Tatsache der fast vollständigen Bezahlung der Kommunalsteuer die Verhängung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 3% als angemessen.

### **3.1.3. Säumniszuschlag**

Die Bezug habenden Rechtsvorschriften lauten:

"§ 217 (1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

....

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

...

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

- a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
- b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.

...

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist."

"§ 217a. Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt Folgendes:

1. § 217 Abs. 3 ist nicht anzuwenden,
2. Säumniszuschläge werden im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig,
3. abweichend von § 217 Abs. 10 erster Satz sind Säumniszuschläge, die den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen."

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich. Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtskräftig oder mit Beschwerde angefochten ist. Ändert sich der Umfang der Inanspruchnahme der Beschwerdeführer, z.B. infolge Erledigung einer gegen den Stammabgabenbescheid gerichteten Beschwerde, sieht § 217 Abs. 8 BAO eine nachträgliche Herabsetzung des Säumniszuschlages vor, die nunmehr von Amts wegen zu erfolgen hat (VwGH 24.03.2015, 2012/15/0206).

Die in § 217 Abs. 10 BAO bzw. in § 217a Z 3 BAO normierte Bagatellgrenze gilt nicht nur für erstmalige Festsetzungen, sondern auch für Abänderungen und Aufhebungen von Säumniszuschlagsbescheiden (Ritz, BAO<sup>7</sup>, § 217 Tz 72).

Da die für 2018 nicht entrichtete Kommunalsteuer unter 250,00 € blieb, erreichte der daraus zu errechnende Säumniszuschlag (2% gemäß § 217 Abs. 2 BAO) nicht die gemäß § 217 Abs. 10 BAO in Verbindung mit § 217a Z 3 BAO normierte Bagatellgrenze von 5,00 €.

Der angefochtene Bescheid, mit welchem für 2018 ein Säumniszuschlag von 7,08 € festgesetzt worden ist, war daher ersatzlos aufzuheben.

### **3.1. Zu Spruchpunkt III. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen, unter welchen Voraussetzungen ein Verein von der Entrichtung der Kommunalsteuer befreit ist und die Verhängung eines Verspätungszuschlages wegen Nichteinreichung einer Kommunalsteuererklärung gerechtfertigt ist im Sinne der zitierten Literatur und der dort wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen. Die Rechtsfolge der ersatzlosen Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juni 2023