

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner und die weiteren Mitglieder Mag. Elisabeth Traxler, Mag. Petra-Maria Ibounig und Michael Preyss in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch communitas Steuerberatungs GmbH, Valentingasse 28/4, 1230 Wien, über die Beschwerde vom 8. November 2019 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 24. Mai 2019 betreffend Kommunalsteuer für die Kalenderjahre 2015-2017 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für Kommunalsteuer 2015-2017) nach der am 24. Juni 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Kommunalsteuer 2015 und 2016: Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Säumniszuschlag für Kommunalsteuer 2015 und 2016: Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Kommunalsteuer 2017: Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert: Die Kommunalsteuer 2017 wird mit € 28.322,26 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 944.075,43).

Säumniszuschlag für Kommunalsteuer 2017: Der Säumniszuschlag für Kommunalsteuer 2017 wird mit € 566,44 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 28.322,26).

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) handelt es sich um einen Verein, dessen Zweck die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt ist – ein Zweck, der lt. den Vereinsstatuten ua. durch die Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes erreicht werden soll. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (2015-2017) hat der Bf ein Hotel und eine Kantine betrieben.

Die belangte Behörde hat – als Ergebnis einer die Jahre 2015-2017 umfassenden Prüfung - 2015 98,5%, 2016 84,4% und 2017 98,5% der Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die

Berechnung der Kommunalsteuer herangezogen und die „restlichen“ Arbeitslöhne dem nichtunternehmerischen Bereich (§ 5 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz – KommStG - 1993) zugeordnet.

Der Bf vertritt jedoch die Auffassung, dass er – vor dem Hintergrund des § 8 Z 2. KommStG 1993 - zur Gänze von der Kommunalsteuer befreit sei.

Das damit in Zusammenhang stehende Verwaltungsgeschehen stellt sich wie folgt dar:

Die **Vereinsstatuten** des Bf (Stand: 30. Juni 2015) lauten wie folgt (auszugsweise):

„...“

II. Vereinszweck

„1. Zweck des Vereins ist die Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt sind und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden haben sowie die Einbindung von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den Österreichischen Arbeitsmarkt.

2. Die Tätigkeit des Vereins ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet und hat dem angeführten Zweck ausschließlich und unmittelbar zu dienen (§§ 34 ff Bundesabgabenordnung).

...

III. Mittel zur Errichtung des Vereinszwecks

Der Zweck des Vereins soll durch folgende Maßnahmen, die unter der Patronanz der ... stehen, erreicht werden:

- a) Beratung und Betreuung der zu unterstützenden Personen durch Arbeitsanleiter, Sozialarbeiter, Psychologen, JobCoaches und sonstige Fachkräfte;
- b) Abschluss von Arbeits- bzw. Lehrverträgen zwischen dem Verein und den zu unterstützenden Personen;
- c) Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes und anderer sozial-ökonomischer Beschäftigungsbetriebe, um die zu unterstützenden Personen möglichst praxisnah für den Eintritt bzw. Übertritt in den Arbeitsmarkt zu qualifizieren;
- d) Anbieten von Qualifizierungs-, Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen in Form von Lehrstellenangeboten und Ausbildungen zu Hilfsberufen.

...“

In seinen (an die belangte Behörde bzw. an das Finanzamt gerichteten) **E-Mails/Schriftsätzen** (E-Mail vom 3. Dezember 2015, Schreiben vom 31. März 2016, Schreiben vom 2. Juni 2016, Schreiben vom 25. August 2016, Schreiben vom 24. November 2017, Schreiben vom 24. Jänner 2018, E-Mail vom 12. April 2018 - die an das Finanzamt gerichteten Eingaben hat der Bf seiner an die belangte Behörde gerichteten E-Mail vom 12. April 2018 angeschlossen) hat der Bf – sämtliche Eingaben zusammengefasst – Folgendes vorgebracht:

Der Bf verfolge den Zweck, körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigte Personen, die

noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden hätten, bei der Eingliederung in die Arbeitswelt zu unterstützen sowie arbeitslose Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den österreichischen Arbeitsmarkt einzubinden. Dieser Zweck solle vor allem durch die Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes erreicht werden, in dem Flüchtlinge bzw. Langzeitarbeitslose unter der Anleitung von Hotellerie-Profis beschäftigt würden (Stand März 2016: 10 Hotellerie-Profis, 16 Personen mit Fluchthintergrund und 8 Personen mit geringen Jobchancen). Die Mitarbeiter würden daher nach sozialen Gesichtspunkten ausgewählt (Menschen mit geringen Jobchancen = Langzeitarbeitslose, Menschen mit Fluchthintergrund). Lediglich die sog. „Schlüsselarbeitskräfte“ würden nach ihrer Qualifikation ausgewählt. Die Arbeitstherapie, Arbeitsanleitung, psychologische und sozialpädagogische Betreuung der Beschäftigten nehme einen großen Stellenwert ein. Beschäftigt würden ausschließlich Personen mit einem legalen Arbeitsmarktzugang, dh, bei den Flüchtlingen handle es sich um anerkannte Flüchtlinge oder um subsidiär Schutzberechtigte. Mit diesen würden reguläre Dienst- bzw. Lehrverhältnisse abgeschlossen. Im ggstdl. Fall liege eine mildtätige Tätigkeit vor, weil es sich bei den beschäftigten Personen (Fluchtlinge, Langzeitarbeitslose) um persönlich hilfsbedürftige Menschen handle. Aufgrund ihrer Herkunft bzw. ihres Hintergrundes, aufgrund der Traumata durch die Flucht, der mangelnden Bildung, zum Teil auch der mangelnden Deutschkenntnisse oder der Langzeitarbeitslosigkeit, seien sie geistig bzw. psychisch nicht in der Lage, ohne fremde Hilfe am Arbeitsmarkt Fuß zu fassen und damit ihren eigenen Lebensunterhalt zu bestreiten. Sie seien insofern auf die Hilfe anderer angewiesen. Sollte in Einzelfällen keine persönliche Hilfsbedürftigkeit gegeben sein, so könne davon ausgegangen werden, dass all diese Personen materiell hilfsbedürftig seien. Auch in der Rz 85 der Vereinsrichtlinien (VereinsR) werde die Betreuung und Unterstützung von Kranken, Behinderten, Flüchtlingen, Süchtigen usw. als mildtätiger Zweck iSd § 37 Bundesabgabenordnung (BAO) genannt.

Beim Anbieten von Arbeitstherapie sowie Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, um die Eingliederung von schwer Vermittelbaren und Langzeitarbeitslosen selbstlos zu fördern, handle es sich aber auch um eine gemeinnützige Tätigkeit (VereinsR Rz 41; UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12). Ergänzend werde auch auf Rz 630 der VereinsR hingewiesen, wonach unter Behindertenfürsorge alle Maßnahmen zu verstehen seien, die insbesondere der Eingliederung und der Beschäftigungstherapie von Behinderten dienen. Als Behinderte seien in diesem Zusammenhang alle Personen zu verstehen, die infolge eines Leidens oder Gebrechens in ihrer Fähigkeit, eine angemessene Erziehung und Schuldbildung zu erhalten oder einen Erwerb zu erlangen oder beizubehalten, dauernd oder vorübergehend wesentlich beeinträchtigt seien. In der Rz 637 der VereinsR seien noch die beruflichen und sozialen Maßnahmen der Rehabilitation, unter Rz 640 der VereinsR die Hilfe zur beruflichen Eingliederung und unter Rz 641 der VereinsR die Einrichtungen für Beschäftigungstherapie als begünstigte Zwecke iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 explizit genannt.

Das vom Bf betriebene Hotel sei als Beschäftigungsbetrieb iSd Vereins R anzusehen, da Flüchtlinge oder Langzeitarbeitslose in einem Beschäftigungsprogramm angeleitet, therapiert

und ausgebildet würden (VereinsR Rz 261 und 378). Beschäftigungsbetriebe, die im Wettbewerb mit steuerpflichtigen Betrieben (anderen Hotels) stünden, seien dann nicht begünstigungsschädlich, wenn neben dem Arbeitstraining auch Aus- und Fortbildung, Therapieprogramme (zB psychologische Betreuung) und Ähnliches angeboten würden (VereinsR Rz 261). Dabei sei zu berücksichtigen, dass ein beträchtlicher Teil der Arbeitszeit der betreuten Personen auf diese Maßnahmen entfalle, sodass insoweit keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen, dieselbe Leistung anbietenden Betrieben vorliege (*Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, D020). Laut aktueller Judikatur (UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12; BFH vom 26. April 1995, IR 35/93) könne ein Beschäftigungsbetrieb, in dem schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialpädagogisch betreut würden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten, als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO angesehen werden, da der Betrieb aufgrund seines Leistungsangebotes, seiner Personalausstattung und seines Services nicht mit kommerziellen Betrieben vergleichbar und mit diesen nicht konkurrenzfähig sei. Im Vordergrund stehe die Beschäftigungs- und Arbeitstherapie. Die Hotellerie-Dienstleistung sei lediglich Ausfluss dieser Maßnahme, um Arbeitstherapie unter realen Bedingungen anbieten zu können. Ziel des Hotelbetriebes sei nicht die Maximierung von Profit. Im Hotelbetrieb würden daher deutlich mehr Dienstnehmer beschäftigt, als dies zur Führung eines solchen Betriebes unter wirtschaftlichen Bedingungen notwendig sei. Vom Beschäftigungsbetrieb gehe daher keine konkrete Wettbewerbswirkung aus, da dieser nur in jenem Ausmaß am Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen teilnehme, das zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar sei gemäß § 45 Abs. 2 lit. c BAO. Der Hotelbetrieb sei nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet und könne nur durch Spenden, Kredite und ermäßigte Mieten seitens des ***verbandes aufrechterhalten werden. Aus den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 2014, zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 sei ersichtlich, dass nicht unerhebliche Jahresverluste erzielt worden seien. Ergänzend sei noch anzumerken, dass die Erzielung von Einnahmen Merkmal eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sei und dass das Streben nach Kostendeckung für die Annahme eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nicht schädlich sei (BFG vom 29. April 2014, GZ. RV/7102376/2011). Das zuständige Finanzamt habe die (abgabenrechtliche) Gemeinnützigkeit und die Einstufung des vom Bf geführten Betriebes als unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO anerkannt.

Zur Qualifizierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO sei Folgendes festzuhalten:

Für das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes müssten folgende drei Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sei in seiner Gesamtheit auf die vom Verein angestrebten begünstigten Zwecke eingestellt, dh, nur vom begünstigten Zweck bestimmt.
2. Der begünstigte Vereinszweck sei ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht erreichbar.

3. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dürfe zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar sei.

ad 1.) Der Beschäftigungsbetrieb des Bf sei eindeutig ausschließlich auf die Eingliederung von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien und von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund in den österreichischen Arbeitsmarkt ausgerichtet. Der Betrieb werde nicht aus Gründen der Einnahmen- oder Gewinnerzielung betrieben.

ad 2.) Gerade das Erfordernis, dass begünstigte Zwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein dürften, definiere dessen Unentbehrlichkeit bzw. unmittelbare Zweckverwirklichungsfunktion. Diese Vorschrift dürfe allerdings nicht in dem Sinn verstanden werden, dass jegliche Zweckverwirklichung grundsätzlich auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgen könnte, indem die entsprechenden gemeinnützigen Leistungen unentgeltlich erfolgten oder nur durch echte Mitgliedsbeiträge, Spenden oder andere Zuwendungen finanziert würden, weil dann § 45 Abs. 2 BAO praktisch inhaltsleer wäre (*Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, C116). Ob die durchgeführten Aktivitäten ein mehr oder weniger geeignetes Mittel zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks darstellten, sei nicht maßgeblich. Dass mit solchen Aktivitäten Einnahmen zur Deckung der Unkosten verbunden seien, berühre die unmittelbare Zweckverfolgung nicht (*Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, C119). So könne der Zweck der Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen zB durch den Betrieb von Beratungsstellen, gemeinnützigen Beschäftigungsbetrieben, Durchführung von Ausbildungskursen, Organisation von Informationsveranstaltungen usw. verwirklicht werden (vgl auch die in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, C119, angeführten Beispiele).

ad 3.) Nach der Rechtsprechung sei eine durch einen gemeinnützigen Beschäftigungsbetrieb allenfalls verursachte Wettbewerbssituation unvermeidbar iSd § 45 Abs. 2 lit. c BAO, da die Leistungen ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks seien. Erst die Aufträge setzten den Betrieb in die Lage, die Betreuten mit Arbeiten zu beschäftigen, die für sie und ihre künftigen Arbeitgeber wirtschaftlich sinnvoll und praxisrelevant seien (vgl. UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12 iVm BFH vom 26. April 1995, I R 35/93). Ein gemeinnütziger Beschäftigungsbetrieb, in dem schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialpädagogisch betreut würden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten, erfülle daher die Voraussetzungen als unentbehrlicher Hilfsbetrieb (UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12).

Mit dem nunmehr angefochtenen **Bescheid vom 24. Mai 2019** hat die belangte Behörde dem Bf für die in der Betriebsstätte in Wien gewährten Arbeitslöhne die Kommunalsteuer für die Kalenderjahre 2015-2017 vorgeschrieben und dies (nur) damit begründet, dass der Bf die Kommunalsteuer nicht vollständig erklärt und entrichtet habe.

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer hat die belangte Behörde

2015 98,5%, 2016 84,4% und 2017 98,5% der Arbeitslöhne herangezogen (§ 5 Abs. 1 KommStG 1993) und die „restlichen“ Arbeitslöhne dem nichtunternehmerischen Bereich (Spenden, Subventionen; § 5 Abs. 3 KommStG 1993) zugeordnet.

In seiner (an die belangte Behörde gerichteten) **E-Mail vom 25. September 2019** hat der Bf Folgendes ausgeführt: Im Zusammenhang mit den Themenkreisen „Mildtätigkeit“ und „unentbehrlicher Hilfsbetrieb“ werde auf folgende Entscheidungen hingewiesen: VwGH vom 24. April 1978, Zl. 1054/77; vom 7. März 1983, Zl. 82/12/0120; vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0168; vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0091; UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12. In diesen Entscheidungen komme klar zum Ausdruck, dass eine mildtätige und damit von der Kommunalsteuer befreite Tätigkeit dann vorliege, wenn Personen, die auf die Hilfe anderer angewiesen seien, mittels sozialer Dienstleistungen aus ihrer Not und ihrem Leid herausbegleitet würden. Genau derartig hilfsbedürftige Personen (u.z. hilfsbedürftig aufgrund mehrfacher Merkmale wie zB von verfestigter Arbeitslosigkeit betroffen, traumatisiert durch Fluchterfahrung oder Gewalt Zuhause, psychosozial labil, in einer materiell prekären Situation, mit Drogen- oder Alkoholproblemen konfrontiert, haftentlassen etc.) stünden im Zentrum der arbeitstherapeutischen Bemühungen des Bf.

Zu berücksichtigen sei des Weiteren, dass die Auslegung des § 37 BAO (Mildtätigkeit) lt. den Intentionen des Gesetzgebers nicht zu eng zu erfolgen habe. Dies ergebe sich daraus, dass in der Regierungsvorlage zur BAO 1962 eine konkrete Umschreibung der Hilfsbedürftigkeit enthalten gewesen sei, die jedoch in der parlamentarischen Behandlung ersatzlos gestrichen worden sei, um eine flexiblere Handhabung zu erreichen (vgl. *Baldauf* in SWK 27/2001, S 671 mVa *Breinl*, Handbuch der Vereine, Tz 21/202). Die weitgehende Steuerschonung von abgabenrechtlich begünstigten Organisationen iSd §§ 34 ff BAO habe ihre Ursache darin, dass diese Einrichtungen Aufgaben, die im öffentlichen Interesse gelegen seien, übernehmen würden. Darüber hinaus solle verhindert werden, dass förderungswürdig erscheinende Tätigkeiten durch eine Besteuerung gehemmt würden. Dies wäre der Fall, wenn die für begünstigte Zwecke angesammelten Mittel durch steuerliche Belastungen geschmälert würden (vgl. *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, B001).

Durch die Löschung des KöSt-Signales seitens des zuständigen Finanzamtes sei nicht nur die Gemeinnützigkeit anerkannt worden, sondern auch das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO, da nur ein solcher KöSt-befreit agieren könne. Diese Beurteilung des zuständigen Finanzamtes stehe auch im Einklang mit der Rechtsprechung (vgl. UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12, und VwGH vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0091). Gemäß UFS seien wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Beschäftigungsgesellschaften, „in denen schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialpädagogisch betreut werden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten“, als unentbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 2 BAO zu qualifizieren.

In ihrer an den Bf gerichteten **E-Mail vom 7. November 2019** hat die belangte Behörde – „ergänzend zur Bescheidbegründung“ – Folgendes ausgeführt:

Bei Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien, liege grundsätzlich eine persönliche Hilfsbedürftigkeit vor. Das gelte auch für Flüchtlinge. Arbeitslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit würden aber noch keine Hilfsbedürftigkeit bedeuten, deren Linderung bzw. Beseitigung mildtätig sei (VereinsR Rz 82).

Bei Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden hätten, handle es sich daher grundsätzlich um (persönlich) hilfsbedürftige Personen iSd § 37 BAO. Soweit hier eine Beschäftigungstherapie gegeben sei, liege wohl Mildtätigkeit vor. Bezüglich der „arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen“ sei wohl nicht pauschal von Mildtätigkeit auszugehen. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass diese Personengruppe pauschal als materiell oder persönlich hilfsbedürftig iSd § 37 BAO anzusehen sei. Sofern bei diesen Personen eine körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung vorliege, sei jedoch von Hilfsbedürftigkeit auszugehen.

Die Auffassung, dass im ggstdl. Fall ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) vorliege, werde von der belangten Behörde nicht geteilt. Es sei nämlich nicht davon auszugehen, dass der vom Bf verfolgte Zweck, nämlich „die Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden haben sowie die Einbindung von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den österreichischen Arbeitsmarkt“ nicht auch anders als durch den Betrieb eines Hotels erreicht werden könne. Der Betrieb eines Hotels sei dazu nicht unbedingt erforderlich. Die Voraussetzung des § 45 Abs. 2 lit. b BAO sei daher nicht erfüllt. Des Weiteren sei davon auszugehen, dass das Hotel zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar sei. Insgesamt sei von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO auszugehen, da das Hotel ein Mittel zum Zweck der Förderung der Ziele, aber nicht Element des Zwecks selbst sei, die begünstigten Zwecke auch anders als durch den betreffenden Betrieb erreichbar seien und die wettbewerbsorientierte Schranke überschritten werde.

Seine **Beschwerde vom 8. November 2019** hat der Bf (zusammengefasst) wie folgt begründet: Konkret würde der Zweck der Reintegration derzeit durch die Führung eines Hotels inklusive Restaurant in *****1*****, und einer Gastwirtschaft in *****2*****, verwirklicht. Das Konzept des Bf sei es, durch Verschränkung von (qualifizierter) Beschäftigung und Sozialbetreuung die Integration in den Arbeitsmarkt zu erreichen. Weiters animiere bzw. unterstütze der Bf seine Beschäftigten auch bei der Verbesserung gesellschaftlich relevanter Grundkenntnisse (Sprache, EDV, Lesen/Schreiben, soziale Kompetenzen). Zu Beginn der Tätigkeit des Bf im Jahr 2015 habe der Fokus der in den Einrichtungen des Bf Beschäftigten auf Personen mit Fluchthintergrund (mit Asylbescheid oder Anerkennung als subsidiär Schutzberechtigte) gelegen. In den

Folgejahren, dh ab 2018, sei die Zielgruppe um Personen mit folgenden – überwiegend mehrfachen – Problemfeldern erweitert worden: verfestigte Arbeitslosigkeit (= länger als neun Monate arbeitslos), fehlende/nicht ausreichende Sprachkenntnisse, fehlende psychische und/oder physische Gesundheit (dazu gehörten auch: ältere Menschen, fünf Jahre vor dem Pensionsantritt, mit verringerten Vermittlungschancen), (massive) private (familiäre) Problemlage. Im Jahr 2018 habe der Bf mit 44 zu betreuenden Personen Dienstverhältnisse abgeschlossen, 20% davon seien Jugendliche gewesen (das Jahr 2018 sei mit den beschwerdegegenständlichen Kalenderjahren vergleichbar). Am herkömmlichen Arbeitsmarkt schwer bis nicht vermittelbare Personen (wieder)erlernten beim Bf berufliche Fähigkeiten und psychische Stabilität und würden – so angeleitet – für die Gäste des Bf Hotel- und Restaurantdienstleistungen erbringen. Daneben würde vom Bf in den operativen Kernbereichen seiner Betriebe (Rezeption, Zimmerservice, Restaurant) aus der Hotellerie- und Gastronomiebranche stammendes Fachpersonal eingesetzt, das die Einschulung übernehme und spezielle Fähigkeiten aufweisen müsse (wie beispielsweise Vorerfahrungen mit einem ähnlichen Personenkreis, psychologische Kenntnisse, Erfahrungen bei der Einzel- oder Gruppenmediation, ehrenamtliches Engagement im Sozialbereich usw.). Dieses Fachpersonal könne aber selbst die oben genannten Problemfelder aufweisen. Beim Bf seien im Jahresschnitt ca. 25 hilfebedürftige Menschen beschäftigt, die von ca. 12 Fachkräften (Sozialarbeiter, Koch, ...) angeleitet und begleitet würden (seit 2018 stünden zwei SozialarbeiterInnen zur Verfügung, davor sei es eine Person gewesen). Da für die Arbeitsanleitung durch das Fachpersonal bedeutende Zeitressourcen aufgewendet würden und hinsichtlich der benachteiligten Personen keine vollumfängliche „Leistungsfähigkeit“ vorhanden sei, falle beim Bf – im Vergleich zu herkömmlichen Hotel- und Gastronomiebetrieben – ein massiv erhöhter Personalaufwand an, der sich auch in den negativen Jahresergebnissen des Bf niederschlage.

Die belangte Behörde habe das Parteiengehör verletzt, weil sie die vom Bf vorgebrachten Beweismittel nicht gewürdigt habe. Weiters habe sie den Bescheid mangelhaft begründet, weil daraus nicht ersichtlich sei, aus welchen (sachverhaltsbezogenen und rechtlichen) Erwägungen sie die Kommunalsteuer festgesetzt habe. Der angefochtene Bescheid sei daher mit der Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Der angefochtene Bescheid sei auch inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde die Steuerbefreiung des § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht angewendet habe, obwohl der Bf sämtliche dafür erforderlichen Voraussetzungen erfülle. Dazu werde wie folgt ausgeführt: Da § 8 Z 2. KommStG 1993 eine partielle Abgabenbefreiung vorsehe und der Anteil der Jugendlichen (= bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres) im Jahr 2018 ca. 20% der beim Bf beschäftigten Personen betragen habe, ergäbe sich bereits aus dem Titel der Jugendfürsorge eine relevante Kommunalsteuerbefreiung.

Beim Bf handle es sich um einen abgabenrechtlich begünstigten Rechtsträger iSd §§ 34 ff BAO. Von der belangten Behörde werde allerdings in Zweifel gezogen, ob der Hotelbetrieb als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gelte, weil der Verein mit den Leistungen des Hotelbetriebes am

Markt „normal“ auftrete und dadurch ein Wettbewerb mit Profit-Hotels entstehe.

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liege nach § 45 Abs. 2 BAO bei Vorliegen der drei folgenden Voraussetzungen vor:

- Einstellung des Betriebes in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der begünstigten Zwecke;
- Nichterreichbarkeit der Zwecke ohne den Betrieb sowie
- nur unvermeidbarer Wettbewerb.

Bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben bilde die betriebliche Tätigkeit mit dem in der Rechtsgrundlage verankerten Zweck eine logische Einheit. Betrieblicher und ideeller Bereich würden somit zusammenfallen und seien nicht trennbar. Durch die Betriebsführung selbst werde der Zweck verwirklicht, daher auch die synonyme Bezeichnung „Zweckverwirklichungsbetrieb“ (vgl. ua *Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, C106 und C109). Das treffe auf den vom Bf geführten Hotelbetrieb vollinhaltlich zu. Ob die durchgeführten Aktivitäten ein mehr oder weniger geeignetes Mittel zur Verwirklichung des begünstigten Zweckes darstellten, sei nicht maßgeblich (vgl. *Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, C119). Daher sei der Einwand (siehe E-Mail vom 7. November 2019), dass der begünstigte Zweck „auch anders als durch den Betrieb eines Hotels erreicht werden kann“, für die Frage der Unentbehrlichkeit kein Beurteilungskriterium. Die Unentbehrlichkeit des Hotelbetriebes werde auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Bf zur Finanzierung der Kosten Leistungsentgelte verlange. Lt BAO sei es nicht erforderlich, dass der unentbehrliche Hilfsbetrieb nur durch Spenden bzw. echte Subventionen finanziert werde (vgl. *Achatz*, Die Besteuerung von Non-Profit-Organisationen², Rz 100). Das Streben nach Kostendeckung sei unschädlich.

Der Hotelbetrieb sei in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der begünstigten Zwecke gerichtet, weil der Hotelbetrieb vollständig auf die Unterstützung und Eingliederung von arbeitslosen Menschen mit körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen in den Arbeitsmarkt gerichtet sei. Durch die Führung des Hotelbetriebes selbst werde der begünstigte Zweck lt. Satzung verwirklicht. Die Eingliederung von hilfsbedürftigen Arbeitslosen in den Arbeitsmarkt könne auch nur durch die Betriebsführung erreicht werden. Der Hotelbetrieb mit seiner Vorbereitungstätigkeit für den Arbeitsmarkt samt integrierter sozialarbeiterischer Betreuung und Ausbildung sei vollumfänglich auf die Unterstützung der Hilfsbedürftigen zugeschnitten. Gerade die Arbeitsausbildung im Rahmen der praktischen, betrieblichen Tätigkeit erfordere ein betriebliches Geschehen und sei damit notwendige Voraussetzung zur Erreichung des verfolgten Zwecks der Integration in den normalen Arbeitsmarkt. Oberste Richtschnur für den Bf sei die Schaffung einer Beschäftigungsmöglichkeit, gekoppelt mit sozialarbeiterischen Maßnahmen zur Arbeitsmarktintegration für die schwer vermittelbaren und mit gravierenden Defiziten behafteten Arbeitslosen.

Nach Auffassung der belangten Behörde solle die Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb jedoch aufgrund der Wettbewerbssituation verlorengehen. Dies könne allerdings gegenständlich aufgrund der Unvermeidbarkeit eines allfälligen Wettbewerbes nicht zutreffen. Ob überhaupt ein konkreter Wettbewerb mit gewinnorientierten Hotelbetreibern bestehe, sei

anhand des konkreten lokalen Wettbewerbes samt Prüfung der Vergleichbarkeit hinsichtlich Ausstattung, Lage, Leistungsangebot, Service sowie Preisgestaltung zu würdigen (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 2 zu § 45, mwN). Entgegen der Ansicht der belangten Behörde trete der Bf allerdings nicht vergleichbar am Markt auf. Vielmehr bestünden gravierende Unterschiede. Beispielsweise weise der Bf in seinem gesamten Außenauftritt auf seinen speziellen gemeinnützigen Auftrag hin und gestalte und unterhalte den Betrieb nur für diesen selbstlosen Auftrag. Geradezu augenfällig sei, dass andere Hotels ähnlicher Größe eine völlig andere Personalausstattung als das vom Bf betriebene Hotel hätten. Darüber hinaus müsse geprüft werden, ob allfällige Wettbewerbsbeeinträchtigungen tatsächlich in einem schädlichen „größeren Umfang“ iSd § 45 Abs. 2 BAO vorlägen. Lt. Literatur und Rechtsprechung glichen die herabgesetzte Leistungsfähigkeit und der Aufwand für zusätzliche Betreuungsmaßnahmen regelmäßig allfällige Steuervorteile aus, sodass insgesamt keine oder nur in einem eingeschränkten Umfang Wettbewerbsverzerrungen vorliegen könnten bzw. insoweit keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen, dieselbe Leistung anbietenden Betrieben vorliege (vgl. UFS vom 29. April 2014, GZ. RV/7102376/2011). Die Frage nach größeren Wettbewerbsverzerrungen stelle sich im ggstdl. Fall jedoch nicht, weil beim Bf ausschließlich ein unvermeidbarer Wettbewerb gegeben sei. Ein unvermeidbarer Wettbewerb sei aber nach § 45 Abs. 2 lit. c BAO für einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb unschädlich. Lt. Judikatur (vgl. UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12; BFH vom 26. April 1995, I R 35/93) könne ein Beschäftigungsbetrieb, in dem schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialpädagogisch betreut würden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten, als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO angesehen werden, da die Betriebsleistungen ausschließlich notwendige Folge der Erfüllung des begünstigten Zwecks seien. Erst die Lohnaufträge setzten die Beschäftigungsgesellschaft in die Lage, die Betreuten mit der Arbeit zu beschäftigen, die für sie und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und praxisrelevant sei. Die Erbringung von marktgängigen Leistungen schade dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb nicht. Die vom Betrieb erbrachten Leistungen seien vielmehr zur angestrebten (Wieder)Eingliederung der geförderten Personen in den normalen Arbeitsprozess notwendig. Außerdem sei der Beschäftigungsbetrieb lt. UFS aufgrund seines Leistungsangebotes, seiner Personalausstattung und seines Service nicht mit kommerziellen Betrieben vergleichbar und nicht konkurrenzfähig gewesen. Die Erbringung der Dienstleistungen sei ständig mit fachlicher Schulung und sozialpädagogischer und arbeitstherapeutischer Betreuung verbunden gewesen und habe den beschäftigten Personen unmittelbar selbst gedient. Insofern sei die Beschäftigungs- und Arbeitstherapie im Vordergrund gestanden und die erbrachten Dienstleistungen seien nur das Ergebnis dieser Maßnahmen und damit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks gewesen. Das treffe auch auf das vom Bf betriebene Hotel zu. Die Leistungen des Hotelbetriebes seien notwendige Folge einer wirkungsvollen Maßnahme zur Unterstützung und Eingliederung der betreuten hilfsbedürftigen Personen in den Arbeitsmarkt. Die Defizite der Betreuten verursachten einen erheblichen Mehraufwand durch verstärkten

Schulungsaufwand, umfassende arbeitsanleitende Betreuung sowie laufenden sozialpädagogischen Betreuungsaufwand. Diese (Mehr)Aufwendungen zur Erfüllung des begünstigten Zwecks würden einer Wettbewerbsverzerrung (zugunsten des vom Bf betriebenen Hotels) geradezu widersprechen. Darüber hinaus könne nach der Rechtsprechung auch ein Beschäftigungsbetrieb, der neben der Integration von Behinderten ins Erwerbsleben keine weiteren Maßnahmen (wie zB Schulung, sozialpädagogische Betreuung) setze, als unentbehrlicher Hilfsbetrieb beurteilt werden, weil die allenfalls bestehenden Wettbewerbswirkungen das unvermeidbare Maß aufgrund der Minderleistungen des Personals nicht übersteigen würden (UFS vom 29. April 2014, GZ. RV/7102376/2011, zu einer Tischlerei und Personalleasing). Auch der Verwaltungsgerichtshof gehe bei Behindertenwerkstätten oder ähnlichen Betrieben eines gemeinnützigen Vereines mit dem Ziel der Förderung, Habilitation und Rehabilitation von Behinderten von unentbehrlichen Hilfsbetrieben aus (vgl. VwGH vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0091). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Arbeitsprojekte, die dazu dienen, den durch psychische und soziale Defizite behinderten Langzeitarbeitslosen die Eingliederung in den Arbeitsmarkt zu ermöglichen, unter die Befreiungsbestimmung des § 8 Z 2. KommStG 1993 (Behindertenfürsorge) fallen (VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100). Die belangte Behörde habe die Relevanz dieser Entscheidung wiederholt mit der Begründung, dass der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Kommunalsteuerbescheid „nur“ wegen Verfahrensfehlern aufgehoben habe, bestritten. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Erkenntnis sehr wohl für den ggstl. Sachverhalt relevant seien, weil der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgehalten habe, dass den Beschwerdevorbringen Berechtigung zukomme. Der Verwaltungsgerichtshof habe den Bescheid wegen Verfahrensfehlern aufgehoben, weil sich die belangte Behörde mit diesen Beschwerdevorbringen nicht auseinandergesetzt habe. Wären die Beschwerdevorbringen für die Anwendbarkeit des § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht von Relevanz gewesen, hätte der Verwaltungsgerichtshof auch keine Verfahrensfehler beanstandet. Der Verwaltungsgerichtshof sei in dieser Entscheidung also davon ausgegangen, dass das Arbeitsprojekt zur Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstelle, der entsprechend den ungeprüften Beschwerdevorbringen als begünstigte Tätigkeit im Rahmen der Behindertenfürsorge iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 gelten könne. Wie der belangten Behörde bekannt sei, sei im fortgesetzten Verfahren (von der dafür zuständigen belangten Behörde) die Kommunalsteuerbefreiung auch zuerkannt worden. In diesem Sinn werde das angesprochene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes auch in der Literatur (*Mühlberger/Ott*, Die Kommunen im Finanz- und Steuerrecht, 1. Auflage, Pkt. 4.1.5.1) sowie vom BMF verstanden. Lt. KommSt-Info 2018, Rz 133, würden (mit Verweis auf VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100) unter die Befreiungsbestimmung des § 8 Z 2. KommStG 1993 auch Einrichtungen zur Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen fallen, die gewährleisten würden, dass Personen mit psychischen und sozialen Defiziten in den Arbeitsmarkt reintegriert werden könnten. Bei den im Hotelbetrieb des Bf Betreuten handle es sich gerade um solche

Arbeitslose mit psychischen und sozialen Defiziten, weshalb im ggstdl. Fall unter dem Gesichtspunkt der Behindertenfürsorge § 8 Z 2. KommStG 1993 (iSd Rechtsprechung des VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100) anwendbar sei. Bei entsprechender begünstigter Zweckverfolgung habe die Rechtsprechung im Übrigen sogar Wäscherei- und Restaurantbetrieben sowie industrieller Fertigung nicht von vornherein eine Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb abgesprochen (vgl. *Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, C123; VwGH vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0091). Zudem gäbe es bei generalisierender Betrachtungsweise kaum einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb, der nicht mit Gewinnabsicht geführt werden könne bzw. tatsächlich geführt werde. Der Gesetzgeber nehme aber bei vom Erscheinungsbild her inhaltsgleichen Betrieben, die einerseits von Wirtschaftstreibenden mit Gewinnabsicht und andererseits von Zweckerfüllungsbetrieben mit reiner Kostendeckungsabsicht geführt würden, Steuervorteile im Interesse mildtätiger bzw. gemeinnütziger Zwecke bei Vorliegen eines unvermeidbaren Wettbewerbes bewusst in Kauf (*Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, C121 und C122).

Bei der Unvermeidbarkeit des Wettbewerbes erfolge eine Abwägung der Interessen der Allgemeinheit an unbeeinträchtigtem Wettbewerb und an der Förderung der begünstigten Zwecke. Bei dieser Interessenabwägung ergebe sich klar, dass – neben den Hilfsbedürftigen – auch die Allgemeinheit zweifellos stärker von den verhältnismäßig „günstigen“ Kosten – im Vergleich zu den Folgen/Kosten ohne die Tätigkeit des Bf – profitiere. Der Bf unterstütze nämlich arbeitslose, psychisch belastete Menschen vorwiegend aus gesellschaftlichen Randgruppen (Flüchtlinge, Obdachlose, Suchtkranke, ...) bei ihrem Weg ins „normale“ Leben durch Integration in den Arbeitsmarkt. Damit würden beispielsweise Sozialleistungen wie Transferleistungen und Behandlungskosten sinken. Auch die Wahrscheinlichkeit zur Kriminalität dieser gesellschaftlichen Randgruppen sinke. Demgegenüber seien die Steuervorteile überschaubar, weil auch Profit-Hotels einen reduzierten USt-Satz für Beherbergungs- und bestimmte Restaurantumsätze genießen würden und KöSt-Vorteile aufgrund der reinen Kostendeckung regelmäßig nicht zum Tragen kommen würden. Damit verbleibe im Wesentlichen der KommSt-Vorteil, welcher vom Gesetzgeber explizit für diese besonderen mildtätigen Zwecke bzw. Fürsorgezwecke normiert worden sei. Der KommSt-Vorteil iHv 3% der Bruttolöhne werde leicht nachvollziehbar einerseits durch die Minderleistung des geförderten Personals und andererseits den Zusatzaufwand durch besondere Betreuung und Ausbildungsmaßnahmen ausgeglichen. In Abwägung dazu sei eine allfällige Wettbewerbssituation untergeordnet bzw. unvermeidbar.

Ergänzend sei festzuhalten, dass das zuständige Finanzamt des Bf den gegenständlichen Hotelbetrieb bereits als unentbehrlichen Hilfsbetrieb qualifiziert habe. Konkret habe das Finanzamt anerkannt, dass keine Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung erforderlich sei, weil der Bf im Rahmen des Hotelbetriebes hilfsbedürftige Menschen unterstütze und ein gemäß § 5 Z 6 KStG befreiter unentbehrlicher Beschäftigungs- und Betreuungsbetrieb (entsprechend UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12) iSd § 45 Abs. 2 BAO vorliege.

Zur Mildtätigkeit: Nach (dem in § 8 Z 2. KommStG 1993 verwiesenen) § 37 BAO seien mildtätig

(humanitär, wohltätig) solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Es müssten Personen unterstützt werden, die (in irgendeiner Form) „bedürftig“ (im Sinn von hilfsbedürftig) seien (vgl. *Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 314 zu § 5 KStG; RFH vom 20. Jänner 1940, VI a 96/39, RStBl 1949, 190; BFG vom 4. März 2015, GZ. RV/7101339/2011). Der Begriff der Mildtätigkeit könne dem der Humanität gleichgesetzt werden, worin ganz allgemein die Linderung menschlicher Not zu verstehen sei (VwGH vom 7. März 1983, Zl. 82/12/0120). Mildtätigkeit bedeute nicht nur einen Zustand materieller Not. Dieser Kategorie müssten auch Menschen zugeordnet werden, die wegen ihrer körperlichen oder geistigen Verfassung auf die Hilfe anderer angewiesen seien (VwGH vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0168). Das Vorliegen eines von beiden Merkmalen sei bereits ausreichend (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 317 zu § 5 KStG). Der Begriff der Mildtätigkeit iSd § 37 BAO sei nach der Intention des Gesetzgebers nicht eng auszulegen. Das ergebe sich daraus, dass in der Regierungsvorlage zur BAO 1962 eine konkrete Umschreibung der Hilfsbedürftigkeit enthalten gewesen sei, die jedoch in der parlamentarischen Behandlung ersatzlos gestrichen worden sei, um eine flexiblere Handhabung zu erreichen (*Baldauf* in SWK 27/2001, S 671, mVa *Breinl*, Handbuch der Vereine, Tz 21/202). Die weitgehende Steuerschonung von abgabenrechtlich begünstigten Organisationen iSd §§ 34 ff BAO habe ihre Ursache darin, dass diese Einrichtungen Aufgaben, die im öffentlichen Interesse lägen, übernehmen würden. Darüber hinaus solle verhindert werden, dass förderungswürdig erscheinende Tätigkeiten durch eine Besteuerung gehemmt würden. Das wäre der Fall, wenn die für begünstigte Zwecke angesammelten Mittel durch steuerliche Belastungen geschmälert würden (*Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine, B001).

Eine Körperschaft, die mildtätige Zwecke verfolge, müsse sich grundsätzlich von der Hilfsbedürftigkeit der zu unterstützenden Personen überzeugen, wobei daran nicht überschießende Anforderungen gestellt werden dürften (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 328 zu § 5 KStG; *Blum/Spies* in L/R/S/S, Rz 129 zu § 5 KStG). Der Bf überzeuge sich sehr umfassend von der Hilfsbedürftigkeit der unterstützten Mitarbeiter. Der Bf habe zu diesem Zweck gemeinsam mit dem NPO-Institut der WU Wien den Wirkungsgruppen-Raster erarbeitet, wonach standardisiert die Hilfsbedürftigkeit der einzustellenden Personen nach einschlägigen Kriterien der Hilfsbedürftigkeit erhoben werde. Zur persönlichen Hilfsbedürftigkeit: Persönliche Hilfsbedürftigkeit liege vor, wenn Personen infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen seien (VereinsR Rz 29; VwGH vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0168). Dies treffe vollumfänglich auf die Wirkungsgruppen-Mitarbeiter des Bf zu, die meist mehrere der folgenden Merkmale aufweisen würden:

- Menschen mit Fluchthintergrund;
- Migranten;
- konfrontiert mit langen Phasen der Arbeits- und Perspektivlosigkeit;
- persönliche (seelische, geistige) Notsituation/Krise;

- psychisch labil/krank;
- ehemals straffällig (Freigänger, Haftentlassene, Vorstrafen);
- gesellschaftlich isoliert, fehlendes soziales Umfeld;
- außerordentliche familiäre Problemstellungen mit Überforderungswirkung im Alltag;
- in einer materiell prekären Situation;
- von Wohnungslosigkeit bedroht;
- gesundheitliche Schwierigkeiten im Zusammenhang mit Alkohol- und Suchtmittelmissbrauch;
- körperliche Behinderung;
- eingeschränkte Deutschkenntnisse und/oder mangelhafte Alphabetisierung;
- großer Anteil der betreuten Personen unter 27 Jahren, wobei Jugendliche und Adoleszente die höchste Kriminalitätsbelastung aufweisen würden;
- aufgrund des Alters schwer vermittelbare Arbeitslose (5 Jahre vor Pensionsantrittsalter bei verringerten Vermittlungschancen nach Einschätzung der Sozialberatung).

Ua folgende Beispiele würden in der Literatur, in den VereinsR und in den Gesetzesmaterialien einhellig als mildtätige Zweckverfolgung genannt (*Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Rz 38 zu § 4a; *Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 340 zu § 5 KStG; Gesetzesmaterialien zu § 4a EStG idF StRefG 2009, ErläutRV 54, BlgNr 24; VereinsR Rz 82 ff); diese Beispiele bezeichneten klar persönliche Problemlagen, die auf die Wirkungsgruppen-Mitarbeiter des Bf zutreffen würden, weshalb im ggstdl. Fall zweifellos Hilfsbedürftige unterstützt würden:

- Hilfe für Opfer von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.). Nach Auffassung des Bf seien Opfer von Kriegen sinngemäß zu Elementarereignissen als Hilfsbedürftige zu werten, weil hier ebenso ein Hilfebedarf in Folge von höherer Gewalt eintrete. So werde im Allgemeinen gleichsam von „Krisengebieten“ gesprochen für Gebiete mit Erdbebenschäden, Überschwemmungsgebieten, großflächigen Brandgebieten oder eben Kriegsgebieten. Lt *Renner/Strimitzer/Vock* (Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 327 zu § 5 KStG) ergäbe sich die Hilfsbedürftigkeit bei Opfern von Elementarereignissen iSv höherer Gewalt ausschließlich aus der Natur des Ereignisses und verursache Hilfsbedürftigkeit, unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen.
- Betreuung von Kranken, Behinderten, Flüchtlingen, Süchtigen usw. durch persönliche Gespräche, Beratung, Hilfestellung, Unterstützung: Lt. VwGH vom 24. April 1978, Zl. 1054/77, handle es sich bei „heimatvertriebenen Erwerbslosen“ (Flüchtlingen) um hilfsbedürftige Personen. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Unterstützungsleistungen für Flüchtlinge unmissverständlich als mildtätige Zweckverfolgung iSd § 37 BAO beurteilt.

In der Literatur und in der Rechtsprechung würden zudem psychosozial beeinträchtigte Personen ausdrücklich als Hilfsbedürftige gewertet – dies in Zusammenhang mit einer Einrichtung für arbeitstherapeutische Zwecke (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer Kommentar, Rz 334 zu § 5 KStG; *Doralt* in FS *Ritz*, 25; UFS vom 30. August 2004, GZ. RV/1718-L/02). Konkret würden lt. UFS vom 30. August 2004, GZ. RV/1718-L/02, psychisch labile und langzeitarbeitslose Personen als hilfsbedürftig definiert. Außerdem würden (körperlich, geistig,

seelisch) Behinderte einhellig als Hilfsbedürftige gelten. Im Zusammenhang mit dem Begriff Behinderte werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100, verwiesen. Darin habe der Verwaltungsgerichtshof Langzeitarbeitslose mit psychischen und sozialen Defiziten als hilfsbedürftig gewertet. Arbeitsprojekte, die dazu dienten, den durch psychische und soziale Defizite behinderten Langzeitarbeitslosen die Eingliederung in den Arbeitsmarkt zu ermöglichen, könnten daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter § 8 Z 2. KommStG 1993 (Behindertenfürsorge) fallen.

Langzeitarbeitslose Personen seien oft hilfsbedürftig bei der Reintegration in den normalen Arbeitsalltag. Aufgrund der fehlenden Tagesstruktur sei bereits ein üblicher Arbeitsalltag eine erste Hürde. Ihr Selbstwert sei oft sehr gering, sie trauten sich wenig zu. Sie benötigten mehr Zeit, Aufmerksamkeit und Unterstützung bei der Einschulung und diese dauere auch länger als bei Personen, die „arbeitsfit“ seien. Dieser erhöhte Aufwand sei dem Bf bewusst. Der Bf unterstütze bewusst auch Langzeitarbeitslose, damit sie am Arbeitsmarkt Fuß fassen könnten. Bei anderen Profit-Organisationen (Hotel und Kantinen) würden diese langzeitarbeitslosen Personen die Arbeit oft schnell wieder verlieren, weil die Veränderungen einfach zu groß seien und alles alleine ohne Hilfe zu bewältigen viel zu schwierig für diese Menschen sei. Der Bf fokussiere seine Unterstützungsmaßnahmen ausschließlich auf Menschen mit verfestigter Arbeitslosigkeit, welche idR auch noch zusätzliche gravierende Belastungserfahrungen aufweisen würden (zB ehemalige Obdachlosigkeit, Herkunft aus Kriegsgebieten, Hafterlebnisse, Familienzerrüttung, Suchtstörung, usw.). Bereits unter diesem Gesichtspunkt werde ein sehr erheblicher Teil eine psychische Belastungsstörung und damit eine in Österreich anerkannte Krankheit aufweisen. Besonders hervorzuheben sei die Gruppe der Flüchtlinge, die – durch die Fluchtursachen und durch die Flucht selbst – oft an psychischen Belastungsstörungen leiden würden.

Erstrecke sich – wie das beim Bf der Fall sei – die Betreuung auf Personen die den sogenannten Sozialfällen zugeordnet werden könnten, so erfülle dies auch gemäß BMF-Info vom 15. Dezember 1995 den Tatbestand der Mildtätigkeit.

Bei Vorliegen von Sucht- und sonstigen Erkrankungen biete der Bf Unterstützung in Form von persönlichen Gesprächen und von (Einzel)Beratungen an (VereinsR Rz 85 und 92).

Das Landesverwaltungsgericht (LVwG) Burgenland (Bgld) habe die Unterstützungsleistungen an Haftentlassene als mildtätig (und damit: als kommunalsteuerbefreit) beurteilt (LVwG Bgld vom 20. Mai 2019, E G19/062019.001/010). Das LVwG Bgld habe die psychosoziale Begleitung und Betreuung, Hilfe bei der Alltagsorganisation und die Unterstützung bei der Erlangung eines Arbeitsplatzes als mildtätige Zweckverfolgung beurteilt. Eben solche Unterstützungen leiste auch der Bf an Arbeitslose und an Personen aus den gesellschaftlichen Randgruppen („Sozialfälle“) mit schwierigen und psychisch belastenden Lebensumständen.

Zudem sei lt *Renner* die Bekämpfung von Arbeitslosigkeit mit dem Aspekt der Rehabilitation ein mildtätiger Zweck (*Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Rz 62 zu § 4a EStG, mVa UFS vom 24. April 2009, GZ. RV/0514-L/06). In diesem Sinn auch der Einwand von *Renner* zur aktuellen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030), der eine allgemeine Subsumption arbeitsmarktpolitischer Maßnahmen unter den Begriff der Familienfürsorge verneine: *Renner* halte explizit fest, dass (in diesem Fall) nicht untersucht worden sei, ob eine mildtätige (und damit: kommunalsteuerbefreite) Zweckverfolgung vorliege. Da mildtätige Zwecke ua die Förderung persönlich hilfsbedürftiger Personen umfassten, wäre lt *Renner* wohl auch eine Subsumption unter § 37 BAO möglich (*Renner* in SWK 27/2019, 1111). Gerade diese mildtätige Zweckverfolgung liege beim Bf vor, der arbeitslosen Menschen mit besonderen Problemlagen durch gezielte Sozialberatungsleistungen, behutsames Arbeitstraining, Qualifizierung und Schulung in einem auch die psychische Stabilität fördernden Umfeld helfe.

Zur materiellen Hilfsbedürftigkeit: Materielle Hilfsbedürftigkeit liege vor, wenn weder Einkommen noch verwertbares Vermögen des Hilfsbedürftigen noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten (VwGH vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0272; vom 17. September 1997, Zl. 95/13/0034; vom 14. September 1994, Zl. 93/13/0203). Nach der Verwaltungspraxis liege materielle Hilfsbedürftigkeit vor, wenn den hilfsbedürftigen Personen weniger als die ASVG-Richtsätze verblieben (VereinsR Rz 29). Nach der Rechtsprechung seien Personen materiell hilfsbedürftig, die ein Einkommen bis zur Höhe der Sozialhilfe erhielten (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer, Kommentar, Rz 332 zu § 5 KStG; VwGH vom 18. Mai 1960, Zl. 2318/59). Ein weitaus überwiegender Anteil der unterstützten Hilfsbedürftigen werde lt. Lebenserfahrung bereits die materielle Hilfsbedürftigkeit erfüllen (zB Personen mit Schuldenproblemen oder Sozialhilfeempfänger wie idR bei anerkannten Flüchtlingen). Durch die Anstellung beim Bf werde diese materielle Not erfolgreich bekämpft und beseitigt. Ohne das Entgelt vom Bf wären diese schwer vermittelbaren Hilfsbedürftigen – wohl längerfristig – auf Sozialleistungen angewiesen und damit materiell hilfsbedürftig. Der Einwand der belangten Behörde, dass bei Flüchtlingen nicht ausgeschlossen werde könne, dass diese insbesondere im Herkunftsland über Vermögen verfügten und damit nicht materiell hilfsbedürftig seien, sei nicht stichhältig. Ein allfällig vorhandenes Vermögen (insbesondere Immobilienvermögen) werde aufgrund der Gefährdungs- bzw. Bedrohungslage im Herkunftsland regelmäßig nicht verwertbar sein und sei daher irrelevant. Liquidies Vermögen der Flüchtlinge hätte auch bereits die Auszahlung von Sozialleistungen, die vor der Beschäftigung beim Bf regelmäßig bezogen worden seien, verhindert. Im Übrigen komme es bei „besonderen Notlagen“ (wie Brand, Elementarereignissen oder vergleichbaren Notsituationen) auf die Höhe des Einkommens oder des Vermögens nicht an. Die Hilfsbedürftigkeit ergäbe sich in solchen Fällen ausschließlich aus der Natur des Katastrophenereignisses (*Baldauf* in SWK 27/2011, S 671, mVa VwGH vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0272). Die materielle Hilfsbedürftigkeit sei weiters bei den von Wohnungslosigkeit bedrohten Wirkungsgruppen-Mitarbeitern und bei denen mit einer Schuldenthematik augenfällig. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung würden beim Bf, der sich vorrangig auf gesellschaftliche Randgruppen fokussiere (Flüchtlinge, Straffällige, ehemals Obdachlose, Suchtkranke udgl.), nahezu ausschließlich Personen mit prekärer finanzieller Lage

beschäftigt. Damit seien die Wirkungsgruppen-Mitarbeiter regelmäßig sowohl persönlich als auch materiell hilfsbedürftig.

Zum Fürsorgezweck: Eingangs sei festzuhalten, dass es im Fürsorge- oder Gesundheitsbereich Überschneidungen mit den mildtätigen Zwecken geben könne, weil nicht immer eine scharfe Abgrenzung vorliege. Diese Überschneidungen seien unschädlich für Steuerbegünstigungen für mildtätige Zwecke (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer, Kommentar, Rz 329 zu § 5 KStG; *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 34 zu § 4a).

Nach der ständigen Rechtsprechung sei der Fürsorgebegriff weit auszulegen, zB:

- VwGH vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0005: Jugendfürsorge für Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres;
- VwGH vom 29. September 2004, Zl. 2000/13/0014: Ermöglichung des Beisammenbleibens von Elternteilen mit ihrem Kind während eines Spitalsaufenthaltes durch Bereitstellung finanzieller Mittel als Kinderfürsorge gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993;
- VwGH vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0132: Versorgung des internen Krankenhauspersonals mit Essen als Krankenfürsorge gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993;
- LVwG Vorarlberg vom 31. Oktober 2018, 455-2/2017-R11: Betrieb einer Kinderbetreuungseinrichtung für Bedienstete von Krankenanstalten als Krankenfürsorge gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993;
- LVwG Bgld vom 20. Mai 2019, E G16/06/2019.001/010: sozialarbeiterische Betreuung von Straffälligen diene der Stabilisierung von Familien und gelte folglich als Familienfürsorge gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993;
- VwGH vom 24. November 1999, Zl. 95/13/0185: rechtliche Beratung könne Fürsorge iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 sein;
- VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100: Einrichtungen zur Wiedereingliederung von (geistig oder psychisch beeinträchtigten) Langzeitarbeitslosen als Behindertenfürsorge gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993 (so auch: KommSt-Info Rz 133).

Wenn die Ermöglichung von Zeit- bzw. Personalressourcen (durch den Betrieb eines Kindergartens oder einer Krankenhausküche für die Bediensteten) zur Behandlung von kranken Personen lt. Verwaltungsgerichtshof unter den Begriff der „Krankenfürsorge“ falle, dann müsse dies erst recht für die bewusst angestrebte Stabilisierung von Familien durch Schaffung einer stabilen Tagesstruktur mit finanzieller Absicherung und gezielten sozialbetreuerischen Maßnahmen gelten (als Maßnahme der Familienfürsorge). So bemühe sich der Bf gezielt zur Beseitigung von Hilfsbedürftigkeit aufgrund von schwerwiegenden familiären Problemstellungen (zB aufgrund von Kindesabnahmen udgl.). Hinsichtlich dieser Gruppe der Wirkungsgruppen-Mitarbeiter liege daher (auf dem Boden der dargelegten Rechtsprechung) Familienfürsorge vor; anders als in der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030) erbringe der Verein hier eine gezielte familienfördernde Maßnahme zur Unterstützung hilfsbedürftiger Familien (und nicht „nur“ eine arbeitsmarktpolitische Maßnahme). In seiner jüngsten Rechtsprechung (vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030) habe der Verwaltungsgerichtshof arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen nicht

generell die Möglichkeit einer Begünstigung iSd KommStG abgesprochen. Soweit sich arbeitsmarktpolitische Maßnahmen an Jugendliche richten würden, könnten sie Teil der Jugendfürsorge sein und soweit sie sich an Behinderte richteten, Teil der Behindertenfürsorge. Unter diesem Aspekt sei daher bei der Förderung von (Langzeit)Arbeitslosen im Bereich der Kommunalsteuer eine (Teil-)Steuerbefreiung möglich (*Renner* in SWK 27/2019, 1111). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden als Jugendliche Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres gelten, das sei beim Bf ein Anteil von ca 20%.

Behinderte seien Personen, die infolge eines Leidens oder Gebrechens in ihrer Fähigkeit, eine angemessene Erziehung und Schulbildung zu erhalten oder einen Erwerb zu erlangen oder beizubehalten dauernd oder vorübergehend wesentlich beeinträchtigt seien (VereinsR Rz 630).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden auch Einrichtungen zur Wiedereingliederung von (geistig oder psychisch beeinträchtigten) Langzeitarbeitslosen in den Arbeitsmarkt unter die Behindertenfürsorge fallen (VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100).

Der Feststellung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach (Langzeit)Arbeitslosigkeit keine Krankheit darstelle (VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030), könne zugestimmt werden. Tatsächlich betreue der Bf keine Mitarbeiter mit der Krankheit „Arbeitslosigkeit“.

Allerdings würden viele Betreute (ehemals Arbeitslose) andere (iSd ICD-Klassifizierung der WHO) anerkannte Krankheiten aufweisen. Bereits aus der allgemeinen Lebenserfahrung ergäbe sich, dass ein sehr hoher Anteil der Wirkungsgruppen-Mitarbeiter eine Krankheit iSd ICD-Klassifikation (Kapitel 5, F00-F99, psychische Verhaltensstörungen) aufweisen werde (zB Suchtkranke, psychisch Kranke infolge von schweren Belastungen oder Traumata). Naturgemäß würden diese Krankheiten häufig nicht diagnostiziert, weil die Betreffenden keinen entsprechenden Facharzt aufsuchten.

Dementsprechend könne der Bf nicht die ärztliche Diagnose vorweisen. Indizien (Suchtberatungsthema, behördlich bestätigter Asylgrund oder subsidiärer Schutzbedarf, ehemalige Obdachlosigkeit, ehemalige Haftstrafe, massive Familienzerrüttung ...) würden klar für eine entsprechende psychische Krankheit sprechen. Im Ergebnis sei daher auch das Zutreffen der Krankenfürsorge für viele Wirkungsgruppen-Mitarbeiter sehr wahrscheinlich.

Im Erkenntnis vom 28. Mai 2019 habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass amtswegig zu erheben sei, ob bzw. in welchem Ausmaß eine begünstigungsfähige Tätigkeit vorliege. Der Bf habe im gesamten Verfahrensverlauf stets vorgebracht, dass er vollumfänglich kommunalsteuerbefreite Zwecke verfolge. Damit liege – im Sinne der angesprochenen Rechtsprechung – ein massiver Verfahrensfehler vor.

Zur (vollumfänglichen) Anwendung des § 8 Z 2. KommStG 1993: § 8 Z 2. KommStG 1993 befreie nicht nur Dienstnehmer, die unmittelbare Fürsorgeaktivitäten setzten, von der Kommunalsteuer, sondern auch das Verwaltungspersonal, wie zB Manager, Buchhalter oder Hausbesorger (*Mühlberger/Ott*, Die Kommunen im Finanz- und Steuerrecht, Pkt. 4.1.5.1).

Dementsprechend müssten alle Dienstnehmer des vom Bf geführten unentbehrlichen Hilfsbetriebes unter die Kommunalsteuerbefreiung fallen. Dass die vom Bf mit den Hilfsbedürftigen abgeschlossenen Dienstverhältnisse gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993 von der

Kommunalsteuer befreit seien, verstehe sich von selbst. Es liege jedoch auf der Hand, dass - als notwendige Voraussetzung zur Aufrechterhaltung des mildtätigen Betriebes - auch Dienstverhältnisse mit „normalem“ Fachpersonal erforderlich seien (zB ausgebildetes Servicepersonal, Sozialpädagogen, kaufmännische Fachkräfte ...). Ohne diese Fachkräfte wäre der Beschäftigungsbetrieb unmöglich. Erst das Arbeiten der Hilfsbedürftigen im Verbund mit den Fachkräften erreiche den angestrebten Zweck der Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt. Genau vor diesem Hintergrund habe der UFS (vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-G/12) einen Beschäftigungsbetrieb mit marktgängigen Leistungen als unentbehrlichen Hilfsbetrieb qualifiziert, weil erst die marktgängigen Leistungen den Rechtsträger in die Lage versetzten, „die Betreuten mit der Arbeit zu beschäftigen, die für sie und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und praxisrelevant“ sei. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass sämtliche Dienstverhältnisse des Bf kommunalsteuerbefreit seien, weil die Dienstnehmer in einem befreiten Hilfsbetrieb iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 tätig seien. Sämtliche Dienstverhältnisse dienten dem mildtätigen Hilfsbetrieb, der zudem auch befreite Fürsorgezwecke unterstütze.

Zusammenfassung: Es stehe außer Streit, dass der Bf ein abgabenrechtlich begünstigter Rechtsträger iSd §§ 34 ff BAO sei. Der Bf verfolge den Zweck, körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigte Personen, die noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden hätten, bei der Eingliederung in die Arbeitswelt zu unterstützen sowie arbeitslose Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den Arbeitsmarkt einzubinden. Dieser Zweck solle durch Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes erreicht werden, der nach Auffassung des Bf als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu werten sei, weil der Betrieb in seiner Gesamtrichtung auf die Zweckerfüllung gerichtet sei, dieser Zweck ohne den Betrieb nicht erreichbar wäre und ein ohnehin nicht vorliegender Wettbewerb allenfalls unvermeidbar (und damit: irrelevant iSd § 45 Abs. 2 BAO) sei.

Mit **E-Mail vom 11. Dezember 2020** hat die **belangte Behörde** an den Bf (zusammengefasst) folgende Fragen gerichtet, zu denen der **Bf mit E-Mail vom 2. Juni 2021** (zusammengefasst) wie folgt Stellung genommen hat:

Frage: Wie hat sich der Bf von der materiellen Hilfsbedürftigkeit überzeugt (beispielsweise durch Vorlage von Unterlagen)? Haben die (beim Bf beschäftigten) Personen materielle Unterstützungen erhalten (beispielsweise Geldzuwendungen, freies Essen oder andere Sachzuwendungen)?

Antwort: Vor jeder Anstellung einer Person werde mit dieser ein Interview geführt, in dem auch die finanzielle Situation (Schulden) abgeklärt werde. Ein Großteil der MitarbeiterInnen habe vor Aufnahme der Beschäftigung beim Bf Sozialleistungen bezogen, viele hätten auch Schulden, da sie sich für diverse Investitionen (Kaution, Wohnungseinrichtung ...) Geld ausgeborgt hätten. Die MitarbeiterInnen erhielten gratis Mittagessen sowie gratis Arbeitskleidung. Weiters gäbe es bei Bedarf individuelle Unterstützungsangebote (zB Hilfe bei der Einrichtung einer Wohnung, zusätzliche Sprachkurse). Der Bf leiste in solchen Situationen

Gehaltsvorschüsse und habe seit einem Jahr auch einen Nothilfefonds eingerichtet. Ziel sei es jedoch, dass die MitarbeiterInnen ihren Lebensunterhalt von ihrem Lohn bestreiten könnten.

Frage: Wie hat sich der Bf von der körperlichen, geistigen und seelischen Verfassung überzeugt? Gibt es dazu Unterlagen/Nachweise (beispielsweise Behindertenausweise, ärztliche Atteste)? Gab es Unterstützungen für diese Personen, wenn ja, in welcher Form?

Antwort: Auch dazu werde auf das ausführliche Interview zu Beginn des Arbeitsverhältnisses verwiesen. Die Unterstützung des Bf konzentriere sich auf den Lebensbereich Arbeit. Darüber hinaus gäbe es auch eine Betreuung durch Sozialarbeiterinnen in anderen Lebensbereichen (zB Schuldenberatung, Wohnungssuche, Behördenanträge ...). Zusätzlich würden Workshops zu diversen Themen angeboten (zB interkulturelle Zusammenarbeit, Werte ...). Den psychischen Bereich betreffend erfolge eine Weiterleitung an andere (externe) Stellen, das erfolge nicht im Haus. Da das Integrationsprojekt des Bf auf das Thema Arbeit fokussiert sei, würden auch interne und externe Weiterbildungsmöglichkeiten angeboten: Organisation von Freiwilligen, die mit den MitarbeiterInnen lernen würden sowie von Sprachkursen, EDV-Kursen und Nachhilfen (teils mit internem Personal, teils extern).

Frage: Wer von den unterstützten Personen war in den Jahren 2015-2019 ein Jugendlicher (unter 27 Jahren)?

Antwort: Von den 82 (unterstützten) Personen seien (2015-2020) 33 unter 27 Jahre gewesen.

Frage: Wie viele Personen waren anerkannte Flüchtlinge? Welche Unterlagen liegen zu diesen Personen vor?

Antwort: Der Großteil der MitarbeiterInnen, ca 90-95%, seien anerkannte Flüchtlinge. Beim Eingangsinterview werde auch der Asylstatus erfasst. Personen mit Fluchthintergrund aber ohne Asylbescheid würden nicht beschäftigt. Dh, jede (unterstützte) Person habe einen gültigen Asylbescheid und damit eine Arbeitserlaubnis.

Frage: Wie viele andere Personen (Schlüsselarbeitskräfte, Sozialarbeiter usw.) waren sonst noch beschäftigt? Wie war die Betreuung durch die genannten Personen ausgestaltet?

Antwort: Die Ausbildung und Arbeitsanleitung der MitarbeiterInnen werde von Profis aus der Hotel- und Gastronomiebranche vorgenommen. Pro Team gäbe es drei bis vier Auszubildner und zwei bis fünf Lehrlinge. Beim Bf hätten die Lehrlinge höhere Anforderungen an die Auszubildenden: sprachlich, inhaltlich und auch sozial. Denn in der Lehrzeit müssten sie nicht nur inhaltliche Ziele erreichen, sondern auch psychisch und sozial so stabil werden, dass sie nach der Lehre auch in einem anderen Tourismusbetrieb arbeiten könnten. Das Team werde von zwei SozialarbeiterInnen unterstützt.

Frage: Gab es mit den zu unterstützenden Personen Arbeitsverträge/Lehrverträge? Für welchen Zeitraum wurden diese Verträge abgeschlossen? Was geschah nach Auslaufen dieser Verträge (Vertragsverlängerung, neuer Arbeitgeber ...)?

Antwort: Jede der zu unterstützenden Personen habe einen Arbeitsvertrag/Lehrlingsvertrag. Die Lehrlingsverträge dauerten drei Jahre, die Arbeitsverträge seien vorerst auf ein Jahr befristet, könnten dann aber in einen unbefristeten Vertrag verlängert werden. Die zu unterstützenden Personen würden den Bf nach Lehrabschluss verlassen und sich einen Job

suchen. In Ausnahmefällen könne ein Lehrling vom Bf auch als Fachkraft übernommen werden.

Frage: Wie viele Personen konnten tatsächlich in den Arbeitsmarkt eingegliedert werden?

Antwort: Ca. 80% der unterstützten Personen, die durchschnittlich nach 1,5 Jahren den Bf verlassen würden, hätten in der Tourismusbranche einen Job gefunden.

Frage: Wie ist die Ausstattung bzw. der Gesamteindruck des Hotels? Unterscheiden sich Angebot, Service, Ausstattung und Preisgestaltung des Hotels von anderen Hotels?

Antwort: Zum Großteil werde der Bf aus den Einnahmen des Hotels finanziert. Vom Gesichtspunkt des Leistungsangebotes an die Kunden und der Qualität müsse das Hotel des Bf wie ein „normales“ Hotel funktionieren, da die zu unterstützenden Personen das „echte“ Hotelbusiness lernen müssten, um später in anderen Hotel- und Restaurantbetrieben vollwertige Mitarbeiter sein zu können. Die unterstützenden Angebote für die MitarbeiterInnen seien für die Hotelgäste natürlich vordergründig nicht sichtbar. Im öffentlichen Auftritt kommuniziere der Bf – neben dem touristischen Angebot – sehr klar seinen Social Business Auftrag und warum es dieses Hotel gäbe. Viele Gäste würden das Hotel gerade aus diesem Grund wählen: Weil es ihnen ein Anliegen sei, durch die Buchung die Integrationsbemühungen des Hotels zu unterstützen.

Frage: Erfolgte eine Unterbringung von zu unterstützenden Personengruppen im Hotel?

Antwort: Die MitarbeiterInnen müssten eine Wohnmöglichkeit außerhalb des Hotels finden. Wohnmöglichkeit im Hotel werde nur kurzfristig und als Notlösung angeboten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21. Februar 2022** hat die belangte Behörde die Beschwerde abgewiesen und diese Entscheidung (zusammengefasst) wie folgt begründet: Mit E-Mail vom 3. Dezember 2015 habe der Bf die Rückerstattung der Kommunalsteuer für das Kalenderjahr 2015 beantragt und dies damit begründet, dass er Arbeitstherapie sowie Aus- und Fortbildungsmaßnahmen anbiete und daher § 8 Z 2. KommStG 1993 anzuwenden sei. Eine in der Folge beim Bf durchgeführte Prüfung (für die Jahre 2015-2017) habe ergeben, dass Kommunalsteuerpflicht im Ausmaß von 98,5% für das Kalenderjahr 2015, 84,4% für das Kalenderjahr 2016 und 98,5% für das Kalenderjahr 2017 der ausbezahlten Löhne und Gehälter (in Summe € 75.282,35) bestehe, dies deshalb, weil durch den Betrieb eines Hotels eine unternehmerische Tätigkeit vorliege und lediglich die nichtunternehmerischen Einnahmen (Spenden, Subventionen) in Abzug gebracht werden könnten. Durch die Beschäftigung von Personen in der Regel in Form eines Dienstverhältnisses sei ein klassischer Leistungsaustausch (Arbeitsleistung gegen Entlohnung) und somit eine unternehmerische Tätigkeit gegeben. Aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen hätten sich keine Anhaltspunkte ergeben, die eine gänzliche Befreiung nach § 8 Z 2. KommStG 1993 rechtfertigen würden.

In der Regierungsvorlage (1238 BlgNR 18 GP) sei zu § 8 KommStG vermerkt, dass es Zweck der Kommunalsteuer sei, den Gemeinden die durch die Betriebsstätten entstehenden Lasten teilweise abzugelten und die dafür erforderlichen Einnahmen zu sichern. Diesem Zweck entsprechend seien die Ausnahmen auf ein Mindestmaß zu beschränken.

In seiner dagegen eingebrachten Beschwerde vom 8. November 2019 habe der Bf ua

vorgebracht, dass es sich beim Hotel um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO handle. Dieser Auffassung könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Bei einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb würden die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft und die Verwirklichung des begünstigten Zweckes zusammenfallen, weil der begünstigte Zweck der Körperschaft nicht ohne die wirtschaftliche Tätigkeit und nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden könne. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zwecks diene, könne hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden. Entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 1 BAO seien solche, die in ihrer Gesamtheit auf die Förderung der begünstigten Ziele der Körperschaft eingestellt seien, wobei der ideelle Vereinszweck auch anders als durch diese betriebliche Tätigkeit erreicht werden könne. Sie dienten den begünstigten Zwecken, ohne vom ideellen Zweck mitumfasst zu sein. Sie seien somit Mittel zum Zweck der Förderung der Ziele der Körperschaft, aber nicht – wie unentbehrliche Hilfsbetriebe – Element des Zweckes selbst (VwGH vom 26. Mai 2021, Ra 2019/15/0046, mwN). Im ggstdl. Fall sei nicht davon auszugehen, dass der vom Bf verfolgte Zweck, nämlich „die Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt sind und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden haben sowie die Einbindung von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den österreichischen Arbeitsmarkt“ nicht auch anders als durch den Betrieb eines vollwertigen Hotels erreicht werden könne. Der Betrieb eines Hotels sei dazu nicht unbedingt erforderlich – die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO seien daher im ggstdl. Fall nicht erfüllt. Entgegen den Beschwerdeausführungen sei das Kriterium, ob der begünstigte Zweck auch anders als durch den Betrieb eines Hotels erreicht werden könne, für die Frage der Unentbehrlichkeit des Betriebes sehr wohl wesentlich, werde in § 45 Abs. 2 BAO sogar explizit angeführt und von der (oben wiedergegebenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt.

Ob die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit. c BAO vorliegen sei nach vorherrschender Meinung nicht danach zu prüfen, ob ein abstrakter Wettbewerb zu irgendwelchen (möglicherweise in räumlicher Entfernung) vorhandenen abgabepflichtigen Betrieben vorliege, sondern danach, ob ein konkreter lokaler Wettbewerb vorliege. Dabei spiele die Frage der lokalen Bedarfsdeckung durch diese Betriebe ebenso eine Rolle wie auch die Vergleichbarkeit hinsichtlich Ausstattung, Lage, Waren- und Leistungsangebot, Service und Preisgestaltung (*Ritz*, BAO, 6. Auflage Rz 2 zu § 45 mwN). Werde allerdings die in § 45 Abs. 2 lit. c BAO angeführte wettbewerbsorientierte Schranke überschritten, so sei der in Betracht kommende Betrieb als ein solcher iSd § 45 Abs. 1 BAO (entbehrlicher Hilfsbetrieb) zu behandeln (*Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch [2015] zu § 45, Seite 179). Lt. Fragenbeantwortung des Bf vom 2. Juni 2021 müsse das vom Bf betriebene Hotel unter dem Gesichtspunkt des Leistungsangebotes an die Kunden und der Qualität wie ein „normales“ Hotel funktionieren, da die MitarbeiterInnen das „echte“ Hotelbusiness lernen müssten, um später in anderen Hotel- und Restaurantbetrieben ein vollwertiger Mitarbeiter sein zu können. Die Preisgestaltung sei

so konzipiert, dass der Betrieb und die Kosten für die Ausbildung und für die Unterstützung der MitarbeiterInnen im Wesentlichen finanziert werden könnten und so möglichst viele Personen die Chance bekämen, sich sozial und wirtschaftlich zu integrieren. Ein Preisvergleich mit anderen (*Anmerkung: in der Beschwerdeverentscheidung namentlich angeführten*)

Unterkünften in der Nähe des Hotels des Bf habe zu dem Ergebnis geführt, dass die Preisgestaltung (des Bf) als marküblich anzusehen sei. Daher sei davon auszugehen, dass das Hotel (des Bf) zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar sei. Entgegen den Beschwerdeausführungen trete das Hotel (des Bf) vergleichbar mit anderen Hotels am Markt auf. Bei einer Befreiung würde ein Hotel, das einer Kommunalsteuerpflicht unterliege, gegenüber dem Hotel des Bf benachteiligt werden. Die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 lit. c BAO seien daher nicht erfüllt.

Insgesamt sei von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO auszugehen, weil das Hotel ein Mittel zum Zweck der Förderung der Ziele, aber nicht Element des Zweckes selbst sei (Zweck sei die Eingliederung in den Arbeitsmarkt der in den Vereinsstatuten angeführten Personengruppen und nicht der Betrieb eines Hotels), die begünstigten Zwecke auch anders als durch den Hotelbetrieb erreichbar seien und die wettbewerbsorientierte Schranke überschritten worden sei.

Aus all diesen Gründen sei daher grundsätzlich von einer Kommunalsteuerpflicht hinsichtlich des Hotelbetriebes auszugehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterscheide sich die Regelung des § 8 Z 2. KommStG 1993 von den allgemeinen Regelungen über die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften nach §§ 34 ff BAO iVm den materiellen Abgabenvorschriften vor allem dadurch, dass sie ausdrücklich eine besondere Form der partiellen Abgabenbefreiung vorsehe. § 8 Z 2. KommStG 1993 befreie nur, „soweit“ bestimmte, konkret umschriebene mildtätige bzw. gemeinnützige Zwecke erfüllt würden. Wenn nur einer von mehreren der vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgten gemeinnützigen bzw. mildtätigen Zwecke ein solcher sei, der sich in der Aufzählung des § 8 Z 2. KommStG 1993 wiederfinde, sei für Zwecke der Kommunalsteuer nach dem klaren Wortlaut des § 8 Z 2. KommStG 1993 nur eine partielle Steuerbefreiung gegeben (VwGH vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0132).

Aufgrund der partiellen Steuerbefreiung nach § 8 Z 2. KommStG 1993 sei daher teilweise, differenziert nach Personengruppen, von einer Kommunalsteuerbefreiung auszugehen:

1. Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien, seien befreit, da der Zweck mildtätig bzw. gemeinnützig und in den Vereinsstatuten angeführt sei (sofern ein beträchtlicher Teil der Arbeitszeit der betreuten Personen auf Therapien udgl. entfalle).
2. Arbeitslose Personen mit Fluchthintergrund (Flüchtlinge) seien nur befreit, sofern eine persönliche Hilfsbedürftigkeit hinzutrete.
3. Jugendliche seien nicht befreit, da der Zweck der Jugendfürsorge in den Vereinsstatuten nicht angeführt sei.
4. Therapeuten und Sozialarbeiter seien von der Kommunalsteuer befreit, soweit sie zur

Betreuung von körperlich, geistig oder psychisch Beeinträchtigten bzw. persönlich hilfsbedürftigen Personen erforderlich seien.

5. Langzeitarbeitslose, ehemalige Häftlinge, Analphabeten udgl. würden grundsätzlich keiner Befreiung unterliegen, außer es handle sich um Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien.

Die angeführten Befreiungstatbestände müssten vom Bf jedoch konkret dargelegt und belegt werden, was bis dato jedoch nicht erfolgt sei.

Zur Gemeinnützigkeit: Von den in § 35 Abs. 2 BAO (beispielhaft) genannten gemeinnützigen Zwecken seien nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur die Gesundheitspflege und die näher umschriebenen Fürsorgezwecke nach § 8 Z 2. KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit (zB VwGH vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0132).

Im Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen in § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht genannt seien. Eine allgemeine Subsumption arbeitspolitischer Maßnahmen unter den Begriff der Familienfürsorge erscheine dem Verwaltungsgerichtshof nicht überzeugend, weil andernfalls nicht nur gezielte familienpolitische Maßnahmen, sondern jede wirtschafts- und sozialpolitische Maßnahme mit positiven Reflexwirkungen auf Familien diesem Begriff zugeordnet werden könne und er damit seine Abgrenzungsfunktion verlieren würde. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof auch ausgeführt, dass arbeitspolitische Maßnahmen für „Langzeitarbeitslose mit sozialen und psychischen Defiziten“ nicht als „Krankenfürsorge und Gesundheitspflege“ qualifiziert werden können, weil (Langzeit)Arbeitslosigkeit – ungeachtet der bekannten negativen psychischen Begleitwirkungen – keine „Krankheit“ darstelle. Ebenso wenig stelle sie eine „Behinderung“ dar.

Die Behindertenfürsorge sei in § 8 Z 2. KommStG 1993 genannt, daher könne bei der „Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt sind und nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden haben“, grundsätzlich von Gemeinnützigkeit iSd § 35 BAO ausgegangen werden.

Die Flüchtlingsfürsorge sei jedoch in der taxativen Aufzählung des § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht enthalten, weshalb bei der „Einbindung von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den österreichischen Arbeitsmarkt“ grundsätzlich nicht von Gemeinnützigkeit auszugehen sei.

Die Jugendfürsorge sei zwar in § 8 Z 2. KommStG 1993 angeführt, jedoch nicht in den Vereinsstatuten enthalten, folglich könne betreffend Jugendlicher keine Befreiung gewährt werden. Gemäß § 41 Abs. 1 BAO müsse nämlich die Satzung einer Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Eine Körperschaft sei nicht schon dann gemeinnützig, wenn sie tatsächlich gemeinnützige Zwecke verfolge. Es komme auch darauf an, dass sie eine Rechtsgrundlage besitze, in der der steuerbegünstigte Zweck und die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung verankert seien (VwGH vom 30. April 1999, Zl. 98/16/0317). Betätigungen, die in der Rechtsgrundlage

nicht verankert seien, könnten selbst dann keine Gemeinnützigkeit herbeiführen, wenn sie einem an sich begünstigten Zweck entsprächen (VereinsR Rz 106). Aus der E-Mail des Bf vom 22. September 2021 gehe hervor, dass die Vereinsstatuten entsprechend geändert worden seien und nun explizit die „Jugendfürsorge“ beinhalten würden, was jedoch hinsichtlich des Zeitraumes 2015-2017 zu keiner anderen Rechtsansicht führe. Hinsichtlich des in § 8 Z 2. KommStG 1993 genannten Begriffs der „Jugendfürsorge“ sei noch Folgendes festzuhalten: Unter Jugendfürsorge seien Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Unterbringung, Pflege, Beaufsichtigung, Erziehung, Betreuung und Beratung von Personen vom vollendeten 14. bis zum vollendeten 27. Lebensjahr dienen (VereinsR Rz 605 ff, mit Verweis auf VwGH vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0005; erfasst von § 8 Z 2. KommStG 1993 seien im Wesentlichen Kindergärten, Kinderheime und Studentenheime; vgl. VwGH vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0127). Diese oder ähnliche Maßnahme würden sich den Ausführungen des Bf in der E-Mail vom 2. Juni 2021 nicht entnehmen lassen.

Zur Mildtätigkeit: In seiner Beschwerde habe der Bf auch vorgebracht, dass durch die Tätigkeiten im Hotel primär mildtätige Zwecke erfüllt würden, weil die Hilfestellungen im Rahmen des Hotelbetriebes hilfsbedürftige Menschen unterstützen würden.

Mildtätig seien nach § 37 BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Hilfsbedürftigkeit könne aufgrund materieller Not bestehen, sie könne sich aber auch wegen der körperlichen und geistigen Verfassung der Personen ergeben, insbesondere bei Kranken und Gebrechlichen. Mildtätigkeit sei insoweit auf die Linderung menschlicher Not gerichtet (VwGH vom 20. November 2019, Ra 2019/15/0103, mit Verweis auf VwGH vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0168; VwGH vom 19. September 2001, Zl. 99/16/0091).

Zur materiellen Hilfsbedürftigkeit: Materielle Hilfsbedürftigkeit liege vor, wenn Personen in Ermangelung eines ausreichenden Einkommens oder Vermögens ihren notwendigen Lebensunterhalt nicht selbst bestreiten könnten (vgl. *Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 3 zu § 35 mit Verweis bspw. auf VwGH vom 9. November 2004, Zl. 2000/15/0153; VwGH vom 14. September 1994, Zl. 93/13/0203). Unter dem notwendigen Lebensunterhalt seien unbedingt erforderliche Aufwendungen zu verstehen, also Aufwendungen für Nahrung, Bekleidung, Unterkunft, medizinische Versorgung sowie für die notwendige Bildung. Mildtätig sei die materielle Unterstützung solcher Personen beispielsweise durch Geldzuwendungen, durch freies Essen oder durch andere Sachzuwendungen (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 3 zu § 37 mwN). Eine materielle Hilfsbedürftigkeit könnte daher nur vorliegen, wenn die im Vereinszweck genannten Personengruppen (nämlich Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien bzw. arbeitslose Flüchtlinge) tatsächlich nicht in der Lage wären, ihren notwendigen Lebensunterhalt zu bestreiten, was jedoch auf beeinträchtigte Personen oder auf Flüchtlinge nicht pauschal zutrefte. Der Abschluss von Arbeits- oder Lehrverträgen durch den Bf mit Personen, die materiell hilfsbedürftig seien, könne jedoch nicht als materielle Unterstützung (im Gegensatz zur freiwilligen sohin selbstlosen Geldzuwendungen, freiem Essen oder Sachzuwendungen) angesehen werden. Bei einem Arbeits- und Lehrvertrag finde

vielmehr ein Leistungsaustausch statt. Der Arbeitnehmer bekomme ein entsprechendes Gehalt und der Arbeitgeber erhalte im Gegenzug die Arbeitsleistung im Hotelbetrieb. Arbeitnehmer und Lehrlinge würden offenbar branchenüblichen Arbeits- und Lehrverhältnissen unterliegen (Mitarbeiterschulungen, gratis Mittagessen, gratis Arbeitskleidung; Gehaltsvorschüsse kämen in vielen Arbeitsverhältnissen vor; ein Lehrverhältnis unterliege stets besonderen Betreuungspflichten). Das Organisieren von Sprachkursen, Nachhilfen und EDV-Kursen sowie die Weiterleitung an externe psychologische Beratungsstellen üblicherweise außerhalb der Arbeit (mangels Expertise von ***) begründe noch keine Mildtätigkeit des Hotelbetriebes.

Zur persönlichen Hilfsbedürftigkeit: Persönliche Hilfsbedürftigkeit liege vor, wenn Personen auf Grund ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen seien. Die Unterstützung solcher Personen könne etwa durch Dienstleistungen oder Beratungen erfolgen. Die finanziellen Verhältnisse seien bei persönlicher Hilfsbedürftigkeit völlig unmaßgeblich (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 4 zu § 35 mwN). Eine persönliche Hilfsbedürftigkeit liege bei „Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt sind“ zweifellos vor. Bei Flüchtlingen sei das jedoch nicht pauschal feststellbar, sondern es komme vielmehr im Einzelfall darauf an, ob diese auf Grund ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen seien (vgl. VwGH vom 14. September 1994, Zl. 93/13/0203, zu Studenten und Hilfsbedürftigkeit: „Davon, dass Studenten grundsätzlich dem Kreis hilfsbedürftiger Personen zuzurechnen sind, kann aber keine Rede sein“).

Arbeitslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit als solche würden aber noch keine Hilfsbedürftigkeit bedeuten, deren Linderung bzw. Beseitigung mildtätig wäre (VereinsR Rz 82). Insgesamt sei die Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt seien und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden hätten, grundsätzlich als gemeinnützig (Behindertenfürsorge) und als mildtätig (persönliche Hilfsbedürftigkeit) iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 anzusehen. Die Einbindung von Menschen mit Fluchthintergrund in den Arbeitsmarkt könne jedoch nur als mildtätig angesehen werden, soweit im jeweiligen Einzelfall eine persönliche oder materielle Hilfsbedürftigkeit gegeben sei, nicht jedoch pauschal. Die Tätigkeit sei weiters nicht gemeinnützig iSd § 8 Z 2. KommStG 1993, weil die Flüchtlingsfürsorge in dieser Bestimmung nicht enthalten sei.

Vor dem Hintergrund der Entscheidung vom 20. November 2019, Ra 2019/15/0103, in der der Verwaltungsgerichtshof mangelhafte/fehlende Feststellungen des Verwaltungsgerichtes zum Ausmaß der hilfsbedürftigen bzw. gemeinnützigen Tätigkeit (des in diesem Verfahren revisionsführenden Vereines) moniert habe, habe die belangte Behörde mit E-Mail vom 11. Dezember 2020 konkrete Fragen an den Bf gerichtet. Bis dato seien jedoch - die Hilfsbedürftigkeit betreffend - keine konkreten Nachweise (zB ärztliche Atteste) vorgelegt worden. Der belangten Behörde seien lediglich Mitarbeiterlisten, Stand 22. März 2016 und 29. Juni 2016, mit den Merkmalen „Fluchthintergrund“ und „Menschen mit geringen Jobchancen“ übermittelt worden. Diese seien für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2015-2017 jedoch nicht repräsentativ, zum einen deshalb, weil sie nicht den gesamten

Zeitraum abdecken würden. Zum anderen deshalb, weil lt Auszug der Österreichischen Gesundheitskasse (ÖGK) einige Mitarbeiter nur tageweise bzw. nur einige Tage angemeldet gewesen seien und sich auf den (nur stichtagsbezogenen) Listen des Bf nicht wiederfinden würden. Der belangten Behörde sei eine weitere (anonymisierte) Mitarbeiterliste mit den Merkmalen „Zugehörigkeit zur Wirkungsgruppe“ bzw. „Anzahl der Hinderungsgründe“, und zwar für das Jahr 2018, übermittelt worden. Das Jahr 2018 sei jedoch nicht Gegenstand der Beschwerde, sodass diese Mitarbeiterliste sowie die das Jahr 2018 betreffenden Vorbringen des Bf irrelevant seien. Auch hinsichtlich der Betreuer seien keine Nachweise über deren Qualifikation vorgelegt worden. In der Beschwerde sei dazu lediglich ausgeführt worden, dass die aus der Hotellerie- und Gastronomiebranche stammenden Personen in den operativen Kernbereichen (v.a. Rezeption, Zimmerservice und Restaurant) die Einschulung sowie die tägliche Arbeitsanleitung übernehmen würden und daher spezielle Fähigkeiten aufweisen müssten (zB Vorerfahrungen aus bisherigen Berufen mit einem ähnlichen Personenkreis, psychologische Kenntnisse, Erfahrungen bei der Einzel- oder Gruppenmediation, ehrenamtliche Engagements in der Sozialbranche ...). Nachweise hinsichtlich dieser Zusatzausbildungen seien jedoch nicht vorgelegt worden. Auch betreffend der Sozialarbeiter seien keine Angaben über deren Ausbildung gemacht worden bzw. keine diesbezüglichen Nachweise vorgelegt worden. Nach Auffassung der belangten Behörde seien diese Nachweise im Hinblick auf die Offenlegungs- und Mitwirkungsverpflichtung jedoch erforderlich. Hingewiesen werde in diesem Zusammenhang auch auf die Bestimmung des § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993 (Arbeitslöhne der Behinderten – kein Teil der Bemessungsgrundlage), wo ebenfalls eine Nachweisführung vorgesehen sei. Bei der Inanspruchnahme von abgabenrechtlichen Begünstigungen oder Befreiungen bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen – der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung trete in diesen Fällen in den Hintergrund (*Ritz*, BAO, 6. Auflage, Rz 12 zu § 115, mwN). Eine mildtätige Körperschaft müsse sich, wenn sie entsprechende Leistungen erbringe, nach *Baldauf* (SWK 27/2001, S 671) von der Hilfsbedürftigkeit der zu unterstützenden Personen überzeugen. Unterlagen oder Aufzeichnungen über eine entsprechende Überprüfung seien von der Körperschaft im Hinblick auf § 42 BAO, wonach die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Rechtsgrundlagen der Körperschaft entsprechen müsse, aufzubewahren (§ 132 BAO).

Im fortgesetzten Verfahren (zu VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030) habe das LVwG Bgld den Bescheid der Gemeinde behoben zwecks Erlassung eines neuen Bescheides und Feststellung, inwieweit und bei welchen Personen Hilfsbedürftigkeit vorliege. Das LVwG habe außerdem ausgeführt, dass bei langzeitarbeitslosen Personen nicht generell von einer (offenkundigen) persönlichen Hilfsbedürftigkeit ausgegangen werden könne.

Zum Vorbringen des Bf, dass (unter Verweis auf VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, und vom 20. November 2019, Ra 2019/15/0103) der begünstigungsfähige Bereich iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 auch im Schätzungswege ermittelt werden könne: Der Bf habe keine Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgehe, welche Personen im

beschwerdegegenständlichen Zeitraum (konkret) aus welchem Grund und in welchem Ausmaß nach § 8 Z 2. KommStG 1993 befreit sein sollten. Auch entsprechende Einzelnachweise (ärztliche Atteste, Vermögensverzeichnisse oder Ähnliches) seien nicht vorgelegt worden. In der Beschwerde sei nur pauschal ausgeführt worden, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung „nahezu“ ausschließlich Personen mit prekärer finanzieller Lage betreut würden; die Wirkungsgruppenmitarbeiter „regelmäßig“ sowohl persönlich als auch materiell hilfsbedürftig seien; „viele“ Betreute andere anerkannte Krankheiten aufweisen würden, die allenfalls durch die Arbeitslosigkeit verstärkt werden könnten; sich bereits aus der allgemeinen Lebenserfahrung ergäbe, dass ein „sehr hoher Anteil“ der Wirkungsgruppenmitarbeiter bzw. der Flüchtlinge eine Krankheit iSd ICD-Klassifikation aufweisen würde; dass der Bf keine ärztlichen Atteste vorweisen könne und das Zutreffen der Krankenfürsorge für viele Wirkungsgruppenmitarbeiter „sehr wahrscheinlich“ sei.

Diesen Ausführungen ist der Bf in seinem **Vorlageantrag vom 22. März 2022** wie folgt entgegengetreten: Die belangte Behörde habe die Abweisung der Beschwerde vorrangig wie folgt begründet:

- es liege kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO vor, weil der Vereinszweck auch anders als durch einen Hotelbetrieb erreicht werden könne und weil der (vom Bf geführte) Hotelbetrieb zu gleichen/ähnlichen Hotelbetrieben in einem größeren Umfang in Wettbewerb trete, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar sei;
- die in § 8 Z 2. KommStG 1993 angeführte Jugendfürsorge scheide im ggstdl. Fall aus, weil die Jugendfürsorge in den Vereinsstatuten nicht angeführt sei;
- der Abschluss von Arbeits- oder Lehrverträgen könne nicht als materielle Unterstützung angesehen werden, weil damit ein Leistungsaustausch verbunden sei.

Zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO): Der Bf führe keinen auf Gewinnerzielung ausgerichteten, sondern einen gemeinnützigen/selbstlosen Betrieb, in dem benachteiligte Personen eine Ausbildung/Betreuung erfahren und in den Arbeitsmarkt eingegliedert würden. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde sei der vom Bf geführte Beschäftigungsbetrieb sehr wohl in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der gemeinnützigen/mildtätigen Zwecke ausgerichtet. Die Führung des Hotelbetriebes sei ein geeignetes und unentbehrliches Mittel, um die vom Bf verfolgten gemeinnützigen/mildtätigen Zwecke zu erreichen. Die Eingliederung von hilfsbedürftigen (Langzeit)Arbeitslosen in den Arbeitsmarkt könne nur durch die Betriebsführung erreicht werden. Nach *Renner* (in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, C 166) dürfe die Vorschrift des § 45 Abs. 2 lit. b BAO „allerdings nicht in dem Sinn verstanden werden, dass jegliche Zweckverwirklichung grundsätzlich auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfolgen könnte, ... weil dann § 45 Abs. 2 BAO praktisch inhaltsleer wäre“. Eine im Rahmen des Beschäftigungsbetriebes allenfalls entstehende Wettbewerbssituation sei als unvermeidbar iSd § 45 Abs. 1 lit. c BAO zu beurteilen, da die betrieblichen Leistungen ausschließlich notwendige Folge der Erfüllung des begünstigten Zwecks seien (vgl. UFS vom 12. Juli 2013, GZ. RV/0116-

G/12). Ergänzend sei festzuhalten, dass der Bf nicht vergleichbar mit anderen Unternehmen am Markt auftrete. Um die Defizite der Betreuten wettzumachen, sei ein erheblicher Mehraufwand durch verstärkten Schulungsaufwand und umfassende arbeitsanleitende und sozialpädagogische Betreuung und Beratung erforderlich, der sich auf die Kostenstruktur wesentlich auswirke und den Bf von anderen Hotelbetrieben deutlich unterscheide. Lt. Literatur und Rechtsprechung gleichten die herabgesetzte Leistungsfähigkeit und der Aufwand für zusätzliche Betreuungsmaßnahmen regelmäßig allfällige Steuervorteile aus, sodass insgesamt keine (oder nur in einem eingeschränkten Umfang) Wettbewerbsverzerrungen vorliegen könnten bzw. insoweit keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen, dieselbe Leistung anbietenden Betrieben vorliege (vgl. UFS vom 29. April 2014, GZ. RV/7102376/2011). Auch der von der belangten Behörde durchgeführte Preisvergleich dokumentiere, dass der Bf nicht mit niedrigen, fremdunüblichen Preisen am Markt auftrete und den Wettbewerb verzerre. An dieser Stelle werde nochmals in Erinnerung gerufen, dass der Bf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei und auch tatsächlich keine Gewinne erziele, was sich auch in den (negativen) Jahresergebnissen dokumentiere.

Zur Jugendfürsorge: Entgegen der Ansicht der belangten Behörde sei es für die Anwendbarkeit des § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht erforderlich, dass der Begriff „Jugendfürsorge“ in den Vereinsstatuten des Bf ausdrücklich genannt werde (VwGH vom 20. November 2019, Ra 2019/15/0103, mVa VwGH vom 29. September 2000, Zl. 99/16/0033). Entscheidend sei, dass der Bf nach der Satzung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen/gemeinnützigen Zwecken diene. Wenn die belangte Behörde vermeine, dass der Bf keine Tätigkeit ausübe, die unter den Begriff der „Jugendfürsorge“ fallen würde, so negiere sie die aktuelle Rechtsprechung. Der Verwaltungsgerichtshof habe nämlich – einen sozialökonomischen Betrieb betreffend – kürzlich ausgesprochen, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, die sich an Jugendliche richten würden, Teil der Jugendfürsorge iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 sein könnten (VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030). Wie der E-Mail vom 2. Juni 2021 zu entnehmen sei, habe der Anteil der Jugendlichen (an den vom Bf Betreuten) in den Jahren 2015-2020 ca 40% betragen.

Zur persönlichen/materiellen Hilfsbedürftigkeit und zum Abschluss von Dienstverträgen: Auch im Verfahren VwGH vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, bzw. im fortgesetzten Verfahren sei die Tätigkeit der Beschwerdeführerin durch den Abschluss von Dienstverträgen und durch die Erbringung von zusätzlichen Ausbildungs- und Beratungsleistungen gekennzeichnet gewesen und als mildtätig/gemeinnützig beurteilt worden (so auch: VwGH vom 23. September 2010, Zl. 2004/15/0100, ebenfalls zu einem sozialökonomischen Betrieb ergangen). Darüber hinaus sei festzuhalten, dass eine entgeltliche Tätigkeit im Sinne eines Leistungsaustausches nicht schädlich für die Mildtätigkeit sei (vgl. *Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, C 118). Der Begriff der Mildtätigkeit in seiner Bedeutung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit beschränke sich (heute) nicht mehr auf Nahrung, Kleidung und Unterhalt, sondern schließe die notwendige Bildung mit ein (*Doralt*, in Festschrift Ritz, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung, 2015, Bildungseinrichtungen als „mildtätig“?, S 26). Wie den E-

Mails (vom 2. Juni 2021 und vom 9. April 2021) zu entnehmen sei, sei ein Großteil der Wirkungsgruppenmitarbeiter Flüchtlinge, die oftmals eine besondere Unterstützung beim Erlernen der deutschen Sprache und bei der Eingliederung in den Arbeitsmarkt benötigen würden.

Zur Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen: Der Bf sei seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht im gesamten Verfahren vollinhaltlich nachgekommen. Der Bf habe zahlreiche Informationen/Unterlagen vorgelegt (siehe dazu die zahlreichen vom Bf eingebrachten Schriftsätze und Unterlagen), die von der belangten Behörde – im Hinblick auf die Befreiungsbestimmung des § 8 Z 2. KommStG 1993 – jedoch allesamt als unzureichend angesehen worden seien. Leider gäbe es in der Praxis häufig keine Bestätigungen, wie beispielsweise ärztliche Atteste. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass an den Nachweis der Hilfsbedürftigkeit keine überschießenden Anforderungen gestellt werden dürften bzw. dass die Sorgfalts- und Nachweispflichten verhältnismäßig sein müssten (*Renner/Strimitzer/Vock*, Körperschaftsteuer, Kommentar, Rz 328 zu § 5; *Blum/Spies* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz 2016, Rz 128 zu § 5).

In der am **24. Juni 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung** haben beide Parteien auf ihre bisherigen Vorbringen verwiesen. Der Bf hat überdies vorgebracht, dass für die Jahre 2015-2017 ein kumulierter steuerlicher Verlust in Höhe von rund € 1,5 Mio. erzielt worden sei. Die belangte Behörde hat vorgebracht, dass – den Vorbringen des Bf zufolge – vom Bf das Ziel der Kostendeckung verfolgt worden sei und dass die Beschäftigten ihren Lebensunterhalt aus den Löhnen decken könnten. Fürsorgepflichten für Arbeitnehmer/Lehrlinge würden jeden Arbeitgeber treffen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie bereits ausgeführt wurde, handelt es sich beim Bf um einen Verein, dessen Zweck die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt ist.

Die belangte Behörde hat – wie ebenfalls bereits ausgeführt wurde - 2015 98,5%, 2016 84,4% und 2017 98,5% der Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer herangezogen (§ 5 Abs. 1 KommStG 1993) und die „restlichen“ Arbeitslöhne dem nichtunternehmerischen Bereich (Spenden, Subventionen; § 5 Abs. 3 KommStG 1993) zugeordnet.

Mit der Begründung (zusammengefasst), dass er Behinderte/Flüchtlinge (wieder) in den Arbeitsprozess eingegliedert und damit gemeinnützige/mildtätige Zwecke verfolgt habe und dass es sich beim Hotel/der Kantine daher um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb handle,

vertritt der Bf die Auffassung, dass er iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 vollumfänglich von der Kommunalsteuer befreit sei.

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

Zufolge des Verweises in § 8 Z 2. KommStG 1993 auf §§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 BAO, sind diese Bestimmungen auch im Kommunalsteuerrecht anzuwenden.

Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Gemäß § 36 Abs. 1 BAO ist ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung in einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

§ 35 BAO bezeichnet somit als gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die allgemeine Wortbedeutung wird aber durch § 36 BAO eingeengt, sodass erst das aus dem Begriff der Allgemeinheit zu schöpfende Verständnis in Verbindung mit den ausgrenzenden negativen Merkmalen des § 36 BAO den Sinnbereich des steuerrechtlichen Wesens der „Allgemeinheit“ erschließt (*Stoll*, BAO, Kommentar, 450). Das Normative des § 36 BAO liegt in seiner negativen, die vorausgesetzte Weite des Begriffes „Allgemeinheit“ einengenden Komponente, um damit zu sagen, was „Allgemeinheit“ nicht ist. Zwei Eingrenzungsgesichtspunkte treten deutlich hervor: Zum einen ist demnach Allgemeinheit nicht anzunehmen, wenn der in Betracht kommende Personenkreis der Geförderten durch ein engeres Band eingeengt und überdies dadurch fest abgeschlossen ist. Zum anderen ist Allgemeinheit nicht anzunehmen, wenn der Personenkreis wohl durch abstrakte Merkmale, gemeinsame Eigenschaften sohin, umschrieben ist (womit die Allgemeinheit gegeben sein kann), die Merkmale aber so gewählt wurden, dass die Zahl der in Betracht kommenden Personen der Gemeinschaft trotz prinzipieller Offenheit und abstrakter Umschreibung der Merkmale der Teilnahmefähigkeit objektiv „dauernd nur klein sein kann“. Unter Berücksichtigung der sprachlichen Bedeutung des Wortes „Allgemeinheit“ im Haupttatbestand des § 35 Abs. 1 BAO und der Einschränkungen im § 36 Abs. 1 BAO ist das Entscheidende die Möglichkeit der Förderung einer großen Zahl von Menschen und das der Allgemeinheit Gegensätzliche, die bewusste Beschränkung der Förderung auf eine kleine Zahl der in Betracht kommenden Personen, womit überdies der Gleichklang des ersten Tatbestandes mit dem

zweiten Tatbestand des § 36 Abs. 1 BAO hergestellt ist (*Stoll*, BAO, Kommentar, Seite 450-451). Arbeitnehmer eines Betriebes sind nicht als „Allgemeinheit“ aufzufassen (*Ritz*, BAO, Kommentar, Rz 2 zu § 36, unter Verweis auf *Baldauf* in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Vereine10, B 180).

Im Erkenntnis vom 3. Dezember 1969, Zl. 823/69, hat der Verwaltungsgerichtshof einem Verein, dessen (unterstützende) Tätigkeit sich (nach dem Inhalt der Satzung) auf seine Mitglieder beschränkte, mangels „Förderung der Allgemeinheit“ die Gemeinnützigkeit versagt. Im Erkenntnis vom 19. September 1990, Zl. 89/13/0177, hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass es sich bei der Förderung eines ganzen Berufsstandes (in diesem Fall: der journalistischen und programmgestaltenden Mitarbeiter österreichischer Medienunternehmen) nicht um einen „durch ein engeres Band fest abgeschlossenen Personenkreis“ handelt und die Ausschlussbestimmung des § 36 Abs. 1 BAO daher nicht anwendbar ist. Dieser Auffassung ist der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 8. September 1992, Zl. 88/14/0014, gefolgt und hat hinsichtlich eines Vereines, dessen Zweck in der Aus- und Weiterbildung von in der Bauwirtschaft Tätigen bestand und an dessen Aus- und Weiterbildungskursen in ca. fünf Jahren mehr als 5.000 Personen teilgenommen haben, die Förderung der Allgemeinheit bejaht. Im (zum KommStG ergangenen) Erkenntnis vom 11. Oktober 2023, Ra 2021/15/0061, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Betriebskindergarten, der sein Angebot der Kinderbetreuung vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richtet, nicht der Förderung der Allgemeinheit dient, und zwar auch dann nicht, wenn nach Maßgabe freier Plätze darin auch betriebsfremde Kinder betreut werden, wenn deren Anzahl nicht von Relevanz ist.

Vor dem Hintergrund des § 36 BAO und der dargelegten, dazu in der Literatur und in der Judikatur vertretenen Auffassung, ist der ggstdl. Sachverhalt daher wie folgt einzuordnen: Eine uU gemeinnützige Zweckverfolgung ist auf die beim Bf Beschäftigten beschränkt, sodass das Erfordernis der „Allgemeinheit“ schon nach dem ersten Tatbestand des § 36 Abs. 1 BAO („... durch Anstellung in einer bestimmten Anstalt ... fest abgeschlossen ...“) zu verneinen ist. Die beim Bf Beschäftigten lassen sich in „Förderer“ (Fachpersonal udgl.) und „Geförderte“ (Behinderte/Flüchtlinge) unterteilen. Eine uU gemeinnützige Zweckverfolgung könnte sich daher – wenn überhaupt – nur auf die Gruppe der „Geförderten“ beziehen, deren Anzahl der Bf (im Jahresschnitt) mit ca 25 Personen angegeben hat. Da somit „die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann“, liegen auch die Voraussetzungen des § 36 Abs. 1 zweiter Tatbestand nicht vor.

Die Gemeinnützigkeit ist daher (zusammengefasst) schon deshalb zu verneinen, weil der Bf mit den von ihm verfolgten Zwecken nicht die Allgemeinheit gefördert hat.

Die Gemeinnützigkeit ist im ggstdl. Fall aber auch aus folgenden Gründen zu verneinen:

Von den allgemeinen Regelungen über die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften nach §§ 34 ff BAO unterscheidet sich die Regelung des § 8 Z 2. KommStG 1993 vor allem dadurch, dass sie ausdrücklich eine besondere Form der partiellen Abgabenbefreiung

vorsieht. § 8 Z 2. KommStG 1993 befreit nur, „soweit“ bestimmte, konkret umschriebene mildtätige bzw. gemeinnützige Zwecke erfüllt werden (VwGH vom 18. Mai 2022, Ra 2021/15/0084; vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030; vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0132).

Mildtätige/gemeinnützige Zwecke verfolgen nach ho. Auffassung (nur) diejenigen Personen, deren Handeln auf die Verwirklichung eben dieser Zwecke ausgerichtet ist, im ggstdl. Fall also das Fachpersonal udgl. („Förderer“), nicht aber (auch) diejenigen Personen, auf die dieses begünstigungswirksame Handeln gerichtet ist, nämlich die Behinderten/Flüchtlinge („Geförderten“). Das zeigt sich nach ho. Auffassung schon am klaren Wortlaut des § 8 Z 2. KommStG 1993 („... soweit sie ... dienen ...“), aber auch – am Beispiel der begünstigten Behinderten – in der Zusammenschau mit der Bestimmung des § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993. Nach der letztgenannten Bestimmung gehören an begünstigte Behinderte ausbezahlte Arbeitslöhne nicht zur Bemessungsgrundlage. Die an begünstigte Behinderte ausbezahlten Arbeitslöhne auch unter § 8 Z 2. KommStG 1993 subsumieren zu wollen, würde bedeuten, dass der Gesetzgeber dafür im Ergebnis eine doppelte Steuerbefreiung vorgesehen hätte: sowohl nach § 8 Z 2. als auch nach § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993. In den EB (1238 BlgNR, XVIII. GP, wiedergegeben in: *Otto Taucher*, Kommunalsteuer, Kommentar, Seite 299) wird zu § 8 KommStG 1993 Folgendes ausgeführt: „Zweck der Kommunalsteuer soll es sein, den Gemeinden die durch Betriebsstätten entstehenden Lasten teilweise abzugelten und die dazu erforderlichen Einnahmen zu sichern. Diesem Zweck entsprechend, sind die Ausnahmen auf ein Mindestmaß zu reduzieren“. Dieser Intention widerspräche es, für ein und denselben Sachverhalt eine Steuerbefreiung doppelt, nämlich sowohl in § 8 Z 2. als auch in § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993, gesetzlich zu verankern.

Der vom Bf vertretenen Auffassung, dass die mit den Behinderten/Flüchtlingen („Geförderten“) abgeschlossenen Dienstverhältnisse auf jeden Fall von der Kommunalsteuer befreit seien, kann daher nicht gefolgt werden. Ganz im Gegenteil: Eine Steuerbefreiung nach § 8 Z 2. KommStG 1993 (auch) für die an die „Geförderten“ (Behinderten /Flüchtlinge) ausbezahlten Arbeitslöhne scheidet nach ho. Auffassung aus.

Der Bf hat wiederholt hervorgehoben, dass er Behinderte/Flüchtlinge sowohl beruflich qualifiziert als auch sozialpädagogisch beraten/betreut habe. In diesem Zusammenhang hat der Bf ua vorgebracht, dass er zwei SozialarbeiterInnen beschäftigt habe, welche die Behinderten/Flüchtlinge bei allen lebensrelevanten Themen – nicht nur bei Arbeitsthemen – unterstützt hätten und hat dafür folgende Beispiele angeführt: Rechtsberatung/inhaltliche Vorbereitung iZm Arbeitserlaubnis/Aufenthaltsgenehmigung; Begleitung ins Krankenhaus; Unterstützung bei der Familienzusammenführung; Schuldenberatung; Wohnungssuche. Dazu ist Folgendes auszuführen: Nach § 42 BAO (auf den in § 8 Z 2. KommStG 1993 ebenfalls verwiesen wird) muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt. Aus der Forderung, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entsprechen muss, ergibt sich die

Begünstigungsschädlichkeit der Förderung anderer als in der Satzung genannter begünstigter Zwecke (*Ritz*, BAO, Kommentar⁶, Rz 1 zu § 42 mwN; VwGH vom 14. September 1994, Zl. 93/13/0203; vom 24. Jänner 1994, Zl. 92/13/0059; vom 30. November 1993, Zl. 90/14/0094). Vereinszweck ist im ggstdl. Fall (zusammengefasst) die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei ihrer (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt. Die Unterstützung bei Behördenwegen, Wohnungssuche udgl. und damit bei – wie auch der Bf selbst ausführt – nicht die Arbeit betreffenden Themen hingegen ist vom Vereinszweck nicht erfasst. Soweit sich die Tätigkeit des Bf daher auf die Bewältigung dieser (nicht die Arbeit betreffenden) Aufgaben bezieht, scheidet daher eine Befreiung nach § 8 Z 2. KommStG 1993 ebenfalls aus.

Nach Auffassung der belangten Behörde könne betreffend Jugendlicher keine (Kommunalsteuer)Befreiung gewährt werden, weil die Jugendfürsorge zwar in § 8 Z 2. KommStG 1993 angeführt, jedoch in den Vereinsstatuten nicht enthalten sei. Dazu ist Folgendes auszuführen: Vereinsstatuten sind nach §§ 6 und 7 ABGB auszulegen. Maßgebend ist der objektive Sinn statutarischer Bestimmungen (OGH vom 24. November 2009, 5Ob130/09t; vgl. auch *Ritz*, BAO, Kommentar⁶, Rz 5 zu § 41). Folgte man der Auffassung der belangten Behörde, dann wären Jugendliche im ggstdl. Fall von der Befreiung gemäß § 8 Z 2. KommStG 1993 zur Gänze ausgeschlossen. Dass der Bf mit seiner Tätigkeit Jugendliche zur Gänze ausschließen wollte, lässt sich der Satzung jedoch nicht entnehmen. Diesem Einwand kommt daher nach ho. Auffassung keine Berechtigung zu.

Von den in § 35 Abs. 2 BAO – dort in einer bloß beispielhaften Aufzählung – genannten gemeinnützigen Zwecken sind nur die Zwecke der Gesundheitspflege und die näher umschriebenen Fürsorgezwecke nach § 8 Z 2. KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit (VwGH vom 18. Mai 2022, Ra 2021/15/0084; vom 21. März 2022, Ro 2019/15/0010; vom 20. November 2019, Ra 2019/15/0103; vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030; vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0132; vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0005; vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0127). Im Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof (zusammengefasst) ausgesprochen, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen in § 8 Z 2. KommStG 1993 nicht genannt seien und dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, soweit diese an Jugendliche oder an Behinderte gerichtet seien, Teil der Jugendfürsorge bzw. der Behindertenfürsorge sein könnten.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Im – ebenfalls zu § 8 Z 2. KommStG 1993 ergangenen und den Betrieb einer Privatschule betreffenden – Erkenntnis vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0127, hat der Verwaltungsgerichtshof ua Folgendes ausgeführt: „Soweit der Beschwerdeführer die Auffassung vertritt, der Betrieb einer Schule sei unter den Begriff der Kinder- und Jugendfürsorge zu subsumieren, so ist ihm entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber des Kommunalsteuergesetzes sich im hier maßgebenden Bereich eng an das Gemeinnützigkeitsrecht im Sinne der Bundesabgabenordnung anlehnte. Im § 35 Abs. 2 BAO

sind aber neben der Kinder- und Jugendfürsorge die Schulbildung, die Erziehung, die Volksbildung und die Berufsausbildung gesondert angeführt. Damit ist der Gesetzgeber aber davon ausgegangen, dass es sich bei den Begriffen der Schulbildung einerseits und der Kinder- und Jugendfürsorge andererseits nicht um (partiell) deckungsgleiche Begriffe handelt. Vielmehr ist der Betrieb einer Schule nach diesem Verständnis des Gesetzgebers keine auf Kinder oder Jugendliche bezogene Fürsorgemaßnahme. Auch in der Literatur werden zur Kinder- und Jugendfürsorge im Wesentlichen das Betreiben von Kindergärten, Kinderheimen und Studentenheimen gezählt (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, § 35 Rz 9, m. w.H.).“ Im – ebenfalls zu § 8 Z 2. KommStG 1993 ergangenen und ua den Betrieb eines Konservatoriums und eine Akademie betreffenden – Erkenntnis vom 30. April 2003, Zl. 2003/13/0041, hat der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung bestätigt. In diesen beiden Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass es sich bei (der in § 35 BAO angeführten) Schulbildung nicht um eine Fürsorgemaßnahme iSd § 8 Z 2. KommStG 1993 handelt. Gleiches muss nach ho. Auffassung auch für die - in § 35 BAO ebenfalls aufgezählte - Berufsausbildung gelten. Soweit sich die Tätigkeit des Bf daher auf die Berufsausbildung der Behinderten/Flüchtlinge bezieht, scheidet eine Befreiung nach § 8 Z 2. KommStG 1993 nach ho. Auffassung somit aus.

Wie bereits ausgeführt wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, ausgesprochen, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, soweit sich diese an Jugendliche oder an Behinderte richten, Teil der Jugendfürsorge bzw. der Behindertenfürsorge (iSd § 8 Z 2. KommStG 1993) sein können. Was unter „arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen“ (konkret) zu verstehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof offengelassen. Soll dieses Erkenntnis aber nicht in Widerspruch zu den beiden oa Erkenntnissen (vom 20. September 1995, Zl. 95/13/0127, und vom 30. April 2003, Zl. 2003/13/0041) stehen, dann ist darunter keinesfalls die Berufsausbildung zu verstehen.

In Zusammenhang damit, ob die Tätigkeit des Bf mildtätigen Zwecken gedient hat, hat der Bf (zusammengefasst) Folgendes vorgebracht: die Behinderten/Flüchtlinge seien persönlich hilfsbedürftig (= auf die Hilfe anderer angewiesen), weil es sich dabei um Migranten, Langzeitarbeitslose, ehemals Straffällige, von Wohnungslosigkeit bedrohte Personen, körperlich Behinderte, eingeschränkte Deutschkenntnisse aufweisende und jugendliche (= unter 27 Jahren) Personen handle. Ein weitaus überwiegender Anteil der unterstützten Hilfsbedürftigen sei lt. Lebenserfahrung auch materiell hilfsbedürftig (zB Personen mit Schuldenproblematik oder Sozialhilfeempfänger wie idR bei anerkannten Flüchtlingen). Durch die Anstellung beim Bf werde diese materielle Not erfolgreich bekämpft und beseitigt. Eine mildtätige Zwecke verfolgende Körperschaft müsse sich grundsätzlich von der Hilfsbedürftigkeit der zu unterstützenden Personen überzeugen, wobei daran keine überschießenden Anforderungen gestellt werden dürften.

Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind nach § 37 BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Nach vorherrschender Lehre und Rechtsprechung schließt der Tatbestand der Förderung der Beseitigung von Hilfsbedürftigkeit, also Mildtätigkeit, Selbstlosigkeit ein, also uneigennützige Hilfeleistung für andere (*Stoll*, BAO Kommentar, Seite 456; *Ritz*, BAO, Kommentar⁶, Rz 2 zu § 37; VwGH vom 3. Dezember 1969, Zl. 823/69).

Unstrittig ist, dass der Bf mit sämtlichen Behinderten/Flüchtlings Dienstverhältnisse abgeschlossen hat, diese ihm daher ihre Arbeitskraft geschuldet haben, die vom Bf für den Betrieb des Hotels/der Kantine eingesetzt wurde. Davon, dass der Bf durch die Beschäftigung der Behinderten/Flüchtlinge selbstlos/uneigennützig gehandelt hätte, kann daher nicht die Rede sein.

Im Erkenntnis vom 3. Dezember 1969, Zl. 823/69, hat der Verwaltungsgerichtshof einem Verein, der seine unterstützende Tätigkeit auf seine Mitglieder bzw. deren Hinterbliebene beschränkte, die Mildtätigkeit iSd § 37 BAO abgesprochen. Und zwar deshalb, „weil bei der engen Beziehung zwischen den Vereinsmitgliedern und den unterstützten Personen, bzw. dem Umstand, dass Förderer und Geförderte dem gleichen Personenkreis angehören, von einer Verfolgung rein selbstloser Zwecke nicht mehr gesprochen werden kann“. Im ggstdl. Fall bilden die „Förderer“ (= die beim Bf beschäftigten Fachkräfte udgl.) und die „Geförderten“ (= die beim Bf beschäftigten Behinderten/Flüchtlinge) ebenfalls einen nach außen hin abgeschlossenen Personenkreis. „Förderer“ und „Geförderte“ sind durch das (enge) Band der Beschäftigung für den Bf miteinander verbunden. Die Fördermaßnahmen - Unterstützung bei der (Wieder)Eingliederung in die Arbeitswelt - kommen damit zweifelsohne nur dem Bf, der als Arbeitgeber davon profitiert, zugute. Davon, dass diese Unterstützung ohne Nutzen für den Bf und damit „selbstlos“ erfolgt wäre, kann daher nicht die Rede sein.

Der Auffassung des Bf, dass er mildtätige Zwecke verfolgt habe, kann daher nicht gefolgt werden.

Wenn es in § 45 Abs. 1 BAO (auf den in § 8 Z 2. KommStG 1993 ebenfalls verwiesen wird) heißt „Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, ...“, dann bedeutet dies, dass zuerst zu prüfen ist, ob eine Körperschaft gemeinnützig/mildtätig ist. Ist das – wie das auch hier der Fall ist – zu verneinen, so wäre auch nicht mehr zu überprüfen, ob ein Hilfsbetrieb (iSd § 45 BAO) vorliegt. Dessenungeachtet ist nach ho. Auffassung im ggstdl. Fall auch nicht vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO auszugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO („Zweckverwirklichungsbetrieb“) nur dann anzunehmen, wenn die entfaltete Tätigkeit für sich die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht. Der Zweck der Körperschaft müsse sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürften sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liege vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden könne.

Beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb würden also die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft und die Verwirklichung des begünstigten Zwecks zusammenfallen, weil der begünstigte Zweck der Körperschaft nicht ohne die wirtschaftliche Tätigkeit und nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden könne. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes diene, könne hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden. Entbehrliche Hilfsbetriebe im Sinn des § 45 Abs. 1 BAO seien solche, die in ihrer Gesamtheit auf die Förderung der begünstigten Ziele der Körperschaft eingestellt seien, wobei der ideelle Vereinszweck auch anders als durch diese betriebliche Tätigkeit erreicht werden könne. Sie dienten den begünstigten Zwecken, ohne vom ideellen Zweck mitumfasst zu sein. Sie seien somit Mittel zum Zweck der Förderung der Ziele der Körperschaft, aber nicht - wie unentbehrliche Hilfsbetriebe - Elemente des Zweckes selbst (VwGH vom 26. Mai 2021, Ra 2019/15/0046, mw Judikatur- und Literaturhinweisen). Zweck des beschwerdeführenden Vereines ist die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlinge bei der (Wieder)Eingliederung in die Arbeitswelt und nicht die Führung eines Hotelbetriebes/einer Kantine. Beim Hotelbetrieb bzw. der vom Bf betriebenen Kantine handelt es sich daher nicht um einen „Zweckverwirklichungsbetrieb“ und damit auch nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO. Als Beispiele für einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO werden bei *Stoll*, BAO, Kommentar, Seite 492, angeführt: Sportveranstaltungen von Sportvereinen, Konzerte von Musik- und Gesangsvereinen, Theaterabende von Laienspielgruppen, Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher oder heimatkundlicher Vereine. Mit diesen (beispielhaft angeführten) unentbehrlichen Hilfsbetrieben ist die Führung eines – wie auch im ggstdl. Fall vorliegenden – „normalen“ Hotelbetriebes bzw. eines „normalen“ Kantinenbetriebes nicht vergleichbar. Im Erkenntnis vom 27. Juli 1994, Zl. 91/13/0222, hat der Verwaltungsgerichtshof einer – nach der Satzung unstrittig gemeinnützigen – Einrichtung, deren Betätigung (ausschließlich) darin bestand, Konzerte zu veranstalten und deren Tätigkeit sich von der eines gewerblichen Konzertveranstalters nicht unterschieden hat, die Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO versagt. In seiner (an die belangte Behörde gerichteten) Eingabe vom 2. Juni 2021 hat der Bf ausgeführt, dass das (von ihm betriebene) Hotel unter dem Gesichtspunkt des Leistungsangebotes an die Kunden und hinsichtlich der Qualität wie ein „normales“ Hotel funktioniert. Das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes ist daher im ggstdl. Fall ebenfalls zu verneinen.

Da der Bf keine gemeinnützigen/mildtätigen Zwecke verfolgt hat und folglich auch das Vorliegen eines (unentbehrlichen) Hilfsbetriebes ausscheidet, war der Beschwerde der gewünschte Erfolg zu versagen.

Zum Säumniszuschlag:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg.

cit.).

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Dass die Kommunalsteuer 2015-2017 nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit ein Säumniszuschlag verwirkt wurde, ist unstrittig.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Neuberechnung der Kommunalsteuer 2017 und des Säumniszuschlages dazu:

Kommunalsteuer 2017: Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde 98,5% der ausbezahlten Löhne/Gehälter als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer herangezogen (Beschwerdevorentscheidung Seite 5). In der Beschwerde (Seite 2) hat der Bf – auf Basis des endgültigen Jahresabschlusses für 2017 – den unternehmerischen Anteil mit 95,6% angegeben. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 944.075,43, die darauf entfallende Kommunalsteuer (3%) beträgt somit € 28.322,26 (bisher: € 29.181,41).

Säumniszuschlag für Kommunalsteuer 2017: Der nicht zeitgerecht entrichtete Abgabebetrag beträgt somit € 28.322,26 (bisher: € 29.181,41) und der Säumniszuschlag (2%) daher € 566,44 (bisher: € 583,63).

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Bei der im ggstdl. Fall erfolgten Beurteilung, ob Gemeinnützigkeit/Mildtätigkeit/ein (unentbehrlicher) Hilfsbetrieb vorliegt, ist das Bundesfinanzgericht (vor dem Hintergrund der §§ 34 ff BAO und des § 8 Z 2. KommStG 1993) der – soweit erkennbar: einheitlichen - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine Rechtsfrage (von grundsätzlicher Bedeutung) liegt daher nicht vor.

Die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. August 2024