

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache des Vereins ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, über die Beschwerden vom

- 13. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 21. Februar 2013 (Bescheid mit vorläufiger Abgabefestsetzung betreffend Kommunalsteuer, Säumnis- und Verspätungszuschlag 2001 bis 2009 vom 8. September 2011, datiert mit 8. September 2010) betreffend Kommunalsteuer, Säumnis- und Verspätungszuschlag 2001 bis 2009, MA 6/DII/R1 – 153280/13 E, sowie vom
- 27. März 2013 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 21. Februar 2013 betreffend Kommunalsteuer, Säumnis- und Verspätungszuschlag 2010, MA 6/DII/R1 – 153280/13 E,

zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide vom 8. September 2011 sowie vom 21. Februar 2013 werden ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Angefochtene Bescheide:

Der beschwerdeführende Verein betrieb im gegenständlichen Zeitraum Fachhochschulstudiengänge.

Nachdem der steuerliche Vertreter des Vereins nach Unterzeichnung des Prüfungs- und Nachschauauftrages für Kommunalsteuer ab dem Jahr 2001 - ausgestellt von der WGKK und vom steuerlichen Vertreter des Vereins am 13. November 2006 unterzeichnet – die Vorlage der Unterlagen verweigerte, wurde der Berufung der WGKK gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratisches Bezirksamt für den 6./7. Bezirk vom 22.09.2010 mit Bescheid der Magistratsabteilung 40 vom 9. März 2011 stattgegeben und der Verein verpflichtet, den Prüfern der WGKK Einsicht in die Geschäftsunterlagen zu gewähren.

Mit **Bescheid vom 8. September 2011** (datiert mit 8. September 2010) wurde schließlich die Kommunalsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2009 vorläufig festgesetzt, und die Bemessungsgrundlagen mangels Vorlage von Unterlagen schätzungsweise ermittelt.

Gleichzeitig wurde dem Verein wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer 2001 bis 2009 ein Säumniszuschlag in Höhe von 1.005,00 Euro auferlegt und wegen unterlassener Einbringung der Kommunalsteuererklärung für 2001 bis 2009 ein Verspätungszuschlag von 5.025,00 Euro vorgeschrieben.

In der Begründung wurde nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen festgehalten, dass der Verein *****Bf1***** die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht erklärt und nicht entrichtet habe, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben seien.

Der Vertreter des Vereins sei seit 2006 mehrmals zur Vorlage der für eine Prüfung der Kommunalsteuer erforderlichen Unterlagen aufgefordert worden, sei diesem Begehren jedoch niemals nachgekommen. Die Steuerschuld habe daher gemäß § 184 BAO in Form einer Schätzung ermittelt werden müssen. Das Ergebnis der Schätzung sei dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 02.11.2010, zugestellt am 04.11.2010, vorgehalten worden. Eine Stellungnahme hierzu sei jedoch nicht eingebracht worden.

Die Berechnung der Kommunalsteuer sei anhand eines Vergleichsbetriebes erfolgt, wobei nur von einer anteiligen Kommunalsteuerpflicht der geleisteten Vergütungen entsprechend der unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen worden sei. Die Bemessungsgrundlage für den

Zeitraum 2001 bis 2009 sei mit 1.675.000 Euro ermittelt worden. Für den Bemessungszeitraum 2001 bis 2009 ergebe sich somit ein Kommunalsteuerbetrag i.H.v. 50.250 Euro.

Nach der Abgabenprüfung durch die WGKK wurden anlässlich einer Revision vom 21. Juni 2012 die nach Ansicht der belangten Behörde kommunalsteuerpflichtigen Prozentsätze ermittelt. Um das genaue Verhältnis der „*unternehmerischen Einnahmen*“ (Studiengebühren, Unkostenbeiträge der Studenten für Skripten) zu den „*nicht unternehmerischen Einnahmen*“ (Förderungen) nachträglich dokumentieren zu können, wurde der steuerliche Vertreter per E-Mail aufgefordert, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen erneut vorzulegen. Nach wiederholter vergeblicher Aufforderung wurde eine selbst zusammengestellte Aufstellung der Jahre 2001 bis 2010 dem steuerlichen Vertreter gemailt. Abweichungen zu den ursprünglichen Unterlagen wurden jedoch vom steuerlichen Vertreter nicht aufgeklärt und die gewünschten Unterlagen auch nicht übermittelt. Daher wurde das Revisionsergebnis vom 21. Juni 2012 aufrechterhalten.

Mit **Bescheid vom 21. Februar 2013** wurde der vorläufige Festsetzungsbescheid durch einen endgültigen Festsetzungsbescheid ersetzt und gleichzeitig Kommunalsteuer für 2010 festgesetzt.

Gleichzeitig wurde dem Verein wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer für 2001 bis 2009 ein Säumniszuschlag in Höhe von 2.305,89 Euro auferlegt und wegen unterlassener Einbringung der Kommunalsteuererklärung für 2001 bis 2009 ein Verspätungszuschlag in Höhe von 11.786,42 Euro vorgeschrieben.

Wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer für 2010 wurde dem Verein ein Säumniszuschlag in Höhe von 536,12 Euro auferlegt und wegen unterlassener Einbringung der Kommunalsteuererklärung für 2010 ein Verspätungszuschlag in Höhe von 2.680,61 Euro vorgeschrieben.

In der Begründung wurde nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen und jener Umstände, die zur vorläufigen Abgabenfestsetzung geführt haben, dargelegt, dass im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) die Bemessungsgrundlagen durch Organe der Gebietskrankenkasse festgestellt worden seien.

Ausgehend von der Prüfung der WGKK sei am 21.06.2012 das Verhältnis von unternehmerischer und nicht unternehmerischer Tätigkeit ermittelt worden und die abgabepflichtigen Prozentsätze in den einzelnen Jahren sowie die Abgabenbeträge niederschriftlich festgehalten worden. Vom steuerlichen Vertreter des Vereins sei die Niederschrift unterschrieben und die ziffernmäßige Richtigkeit bestätigt worden.

Da die Ungewissheit gemäß § 200 Abs. 1 BAO beseitigt worden sei, sei der vorläufige Abgabenbescheid vom 08.09.2010 (richtig: 08.09.2011) durch die endgültige Festsetzung ersetzt worden.

Aufgrund der Geschäftsaufzeichnungen sei die Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 2010 mit 893.534,85 Euro ermittelt worden. Daraus errechne sich ein Kommunalsteuer Betrag i.H.v. 26.806,05 Euro.

2. Beschwerden:

2.1. Beschwerde vom 13.Oktober 2011:

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 13.10.2011 gegen den Bescheid vom 13.09.2011 wandte der steuerliche Vertreter ein, es bestehe tatsächlich keine Kommunalsteuerpflicht, weil die *****Bf1***** nicht Unternehmerin im Sinne des § 1 iVm § 3 KommStG sei. Wie das Finanzamt festgestellt habe, sei die Fachhochschule ausschließlich mit Forschungs- und Lehraufgaben befasst, die der Erwachsenenbildung dienen und die wissenschaftliche Lehre betreffen. Sie sei daher in die betreffende Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen.

Ein neben dieser Tätigkeit ausgeübter unternehmerischer Bereich der Fachhochschule existiere nicht. Vereinen komme Unternehmereigenschaft im Sinne des KommStG nur für einen betrieblichen Bereich zu; dieser umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübte Tätigkeiten, während der außerbetriebliche Bereich all jene Tätigkeiten umfasse, die der Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Aufgaben bewirke (Verweis auf VwGH 16.12.1991, 90/15/0181).

Die Fachhochschule finanziere sich ausschließlich aus Förderungen, Beiträgen und Zuschüssen und vereinnahme keine Leistungsentgelte.

Außerdem werde darauf hingewiesen, dass die von der belangten Behörde angewendete Schätzung nicht nachvollziehbar und damit rechtswidrig sei. Die Bescheidbegründung habe nämlich neben der für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände auch die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen.

Schließlich werde geltend gemacht, dass jedenfalls für die Jahre 2001 bis 2007 Bemessungsverjährung eingetreten sei.

2.2. Beschwerde vom 25. März 2013:

Mit Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 25.03.2013 wandte sich der steuerliche Vertreter des Vereins gegen die endgültige Festsetzung von Kommunalsteuer für 2001 bis 2009 und den

darauf entfallenden Säumnis- und Verspätungszuschlag sowie gegen die Festsetzung von Kommunalsteuer für 2010 und den darauf entfallenden Säumnis- und Verspätungszuschlag.

In der Begründung wiederholte er zunächst sein bisheriges Vorbringen in der Beschwerde vom 13.10.2011 und führte ergänzend aus:

a) betreffend Kommunalsteuerpflicht dem Grunde nach:

Der Verein vereinnehme keine Leistungsentgelte, weshalb er in den betreffenden Jahren auch keine Umsatzsteuererklärungen abzugeben gehabt habe.

Aus der Niederschrift zur Nachschau vom 21.06.2012 könne indirekt - obwohl dies in keiner Weise zum Ausdruck gebracht werde - abgeleitet werden, dass die von den Studierenden der ***Bf1*** zu entrichtenden „Studiengebühren“ (gemeint: Studienbeiträge gemäß § 2 Abs. 2 FHStG) und „Unkostenbeiträge“ (gemeint tatsächlich anfallende Kosten gemäß § 2 Abs. 4 FHStG) als Leistungsentgelte der ***Bf1*** anzusehen seien und das prozentuale Verhältnis dieser Beiträge zu den Gesamteinnahmen aus Förderungen, Beiträgen und Zuschüssen den betrieblichen (unternehmerischen) Bereich der Fachhochschule darstellen würde. Dieser (pro Jahr jeweils unterschiedliche) Prozentsatz sei auf die gesamten Arbeitslöhne der Fachhochschule ***FH*** angewendet und daraus die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer gebildet worden.

Diese Annahmen und Rechnungsvorgänge seien geradezu absurd.

Studienbeiträge, die kraft Gesetzes (§ 2 FHStG) von Studierenden im Zusammenhang mit der Erfüllung der öffentlich-rechtlich (durch den Fachhochschulrat des Wissenschaftsministeriums) akkreditierten Aufgaben der Fachhochschule zu entrichten seien, stellten kein Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung dar (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 TZ 224).

Nach dem Grundsatz der Finalität müsste die Leistung eines Unternehmens auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 TZ 67). Im vorliegenden Fall seien die Leistungen der ***Bf1*** auf die Erfüllung der Voraussetzungen für die Förderungen (Zuschüsse) des Bundes gerichtet, nicht aber auf den Erhalt von Studienbeiträgen. Dies zeige sich allein schon daran, dass dieselben Aufgaben auch vor Einführung der Studienbeiträge im Wintersemester 2001/02 erbracht worden seien. Die Studienbeiträge hätten daher zu keinerlei Leistungsänderung geführt. Sie hätten von vornherein nicht der Herstellung von Entgeltlichkeit für die Ausbildung gedient, sondern der Intensivierung des Engagements der Studierenden und damit auch der Verkürzung der Studiendauern. Ohne Studienbeiträge bestünde auch die Gefahr, dass Studierende nur zwecks Inanspruchnahme von Sozialleistungen (z.B. verbilligte Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsmittel und sonstiger öffentlicher Einrichtungen) immatrikuliert bzw. inskribiert seien.

Außerdem müsse zwischen der Leistung und der dafür gewährte Gegenleistung ein Verhältnis „spezielle Entgeltlichkeit“ bestehen (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 TZ 68), das heiße, die Gegenleistung müsse sich auf eine konkrete Leistung beziehen. Daran fehle es z.B., wenn Gemeinden ihre Fremdenverkehrseinrichtungen durch Abgaben („Interessentenbeiträge“) finanzieren würden, und zwar deshalb, weil die Abgaben von allen Personen erhoben würden, und nicht nur von solchen, die die Einrichtungen in Anspruch nähmen, und weil die Abgabenerträge nicht für Leistungen an einzelne Abgabenschuldige, sondern für die Erstellung allgemeiner fremdenverkehrsorientierter Leistungen verwendet würden (Verweis auf VwGH 28.01.1995, 1835/53, Slg. 1098 F). Auch Studienbeiträge stellten kein Entgelt für eine konkrete Leistung der (Fach-) Hochschule dar, sondern berechtigten nur zur Teilnahme am Studium. Sie seien daher kraft Gesetzes zu leisten, auch wenn das Studium nicht (oder nicht ernsthaft) betrieben werde. Die Beiträge seien nicht zweckgebunden und würden - ebenso wie die Tourismusabgaben der Gemeinden - für allgemeine, studienbetriebsorientierte Aufgaben der (Fach-) Hochschule verwendet.

b) betreffend Kommunalsteuerpflicht der Höhe nach:

Die Schätzungen der Kommunalsteuerbeträge seien weder nachvollziehbar noch schlüssig.

Dies betreffe nicht nur die Annahme, dass angeblich im Ausmaß der Vereinnahmung von Studienbeiträgen eine unternehmerische Tätigkeit vorliege, sondern auch die Annahme, dass genau in diesem Ausmaß die Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Fachhochschule diesem (vermeintlichen) unternehmerischen Bereich zuzurechnen seien.

Für diese Annahmen gebe es keinerlei Rechtfertigung. Im Gegenteil: Sie seien völlig aus der Luft gegriffen. Aus welchem Grund sollten beispielsweise im Jahr 2006 12,3 % und im Jahr 2007 nur mehr 2,1 % der Arbeitslöhne für den (vermeintlichen) unternehmerischen Bereich der Vereinnahmung von Studienbeiträgen angefallen und damit kommunalsteuerpflichtig sein.

Die Bescheidbegründung sei im Übrigen schon allein deshalb rechtswidrig, weil sie die Schätzungsparameter nicht erläutere. Eine ordnungsgemäße und nachvollziehbare Begründung habe nämlich (Verweis auf Ritz, BAO⁴, § 184 Rz 21)

- neben der für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände auch die
- Schätzungsmethode,
- die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und
- die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung)

darzulegen.

Nichts davon finde sich im angefochtenen Bescheid oder der Niederschrift vom 21.06.2012. Es werde nicht einmal festgehalten, dass der Anteil der Studienbeiträge als betrieblicher

(unternehmerischer) Bereich gewertet werde (geschweige denn, aus welchem Grund dies zutreffend sein sollte), und auch nicht, dass bzw. weshalb die kommunalsteuerpflichtigen anteiligen Arbeitslöhne genau diesem Prozentsatz entsprechen sollten.

c) betreffend Verjährungseinwand:

Schließlich werde geltend gemacht, dass jedenfalls für die Jahre 2001 bis 2007 Bemessungsverjährung eingetreten sei.

d) betreffend Verspätungszuschläge:

Nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung und der dazu vorliegenden Literatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird eingewendet, der angefochtene Bescheid, in dem Verspätungszuschläge im Maximalausmaß von 10 % der Kommunalsteuerbeträge vorgeschrieben werde, enthalte jeweils als Begründung lediglich, dass dies „wegen unterlassener Einreichung der Kommunalsteuer Erklärung“ erfolge. Es finde sich darin kein einziger Erwägungspunkt betreffend das bisherige Verhalten oder den Grad des Verschuldens der Beschwerdeführerin. Die Begründung sei eine bloße Sachverhaltsfeststellung.

Da bei Ermessensentscheidungen erst die Begründung des Ermessens den Spruch des Bescheides nachvollziehbar mache, sei diese unabdingbar. Ein Bescheid, in dem die Begründung der Ermessensübung grundsätzlich fehle, sei daher rechtswidrig.

3. Beschwerdeverentscheidungen:

3.1. Beschwerdeverentscheidung vom 15.03.2016:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. März 2016 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid vom 21.02.2013 betreffend Kommunalsteuer für 2001 bis 2009 i.H.v. 117.864,23 Euro zuzüglich des Säumniszuschlages von 2.305,89 Euro und eines Verspätungszuschlages i.H.v. 11.786,42 Euro als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Argumenten entgegengehalten, die Berechnung der Bemessungsgrundlagen sei auf Grundlage der vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen (Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen) erfolgt. Es handle sich somit um keine Schätzung. Die Mitwirkung des Vereins an der Berechnung der Bemessungsgrundlagen habe sich auf die einmalige Vorlage von Unterlagen beschränkt. Laut Bericht der Abgabenprüfgruppe vom 23.10.2012 sei dem Ersuchen um neuerliche Vorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen nicht nachgekommen, sondern eine Aufstellung übermittelt worden, die von den ursprünglich zur Verfügung gestellten Unterlagen abweiche. Trotz Aufforderung sei keine

Aufklärung der Abweichungen durch den steuerlichen Vertreter erfolgt, weshalb diese neuerliche Aufstellung nicht zur Berechnung herangezogen worden sei. Aus dem Verhältnis zwischen Studiengebühren bzw. Unkostenbeiträgen der Studenten zu den Gesamteinnahmen des Vereins sei ein Prozentsatz errechnet worden, der zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen herangezogen worden sei. Wenn der steuerliche Vertreter mit der ziffernmäßigen Richtigkeit der Berechnung nicht einverstanden gewesen wäre, hätte er bereits in der Niederschrift die Möglichkeit zur Stellungnahme bzw. zum Bestreiten der ziffernmäßigen Richtigkeit gehabt. In welchen Punkten die Berechnung sich als nicht richtig erweise, habe der Beschwerdeführer nicht aufgezeigt, sondern nur allgemeine Behauptungen aufgestellt. Das Vorbringen der unterschiedlichen Prozentsätze sollte dem steuerlichen Vertreter, der die Niederschrift unterfertigt habe, bekannt sein. Die Schwankungen hätten sich automatisch durch die schwankende Zahl der Studenten und der damit einhergehenden schwankenden Gesamtsumme der Studiengebühren ergeben.

Der Behauptung, Studiengebühren seien kraft Gesetzes zu leisten, sei zu widersprechen, da auf die Einhebung von Studiengebühren auch freiwillig verzichtet werden könne. Es handle sich also um keine Muss-Bestimmung des Gesetzgebers. Es ergebe sich aus dem Fachhochschulgesetz, dass keine Verpflichtung zur Einhebung von Studiengebührenebühren bestehe. Auch die Höhe der Studiengebühren sei vom Verein gestaltbar.

Es seien ausschließlich die Löhne und Gehälter des Lehrpersonals besteuert worden. Dass Lehrpersonal beschäftigt werde, werde vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers würden Studiengebühren Geldleistungen darstellen, ohne die im gegenständlichen Fall keine Erlaubnis zur Absolvierung der Fachhochschule bestehe.

Dass der Verein ***Bf1*** sich mit Lehraufgaben beschäftige, gelte im selben Maße für viele Privatschulen, die ebenfalls nicht gewinnorientiert arbeiteten, aber kommunalsteuerpflichtig seien, da diese Leistungsentgelte von den Schülern oder Studenten verlangen würden. Dass der Verein in allen seinen Belangen gemeinnützig wäre, sei nicht behauptet worden.

Da somit Dienstverhältnisse im Sinne des Kommunalsteuergesetzes gegeben seien, sei die entsprechenden Lohnsumme in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen.

Zur Höhe des Verspätungszuschlages sei festzustellen, dass sich der Verein über neun Jahre hartnäckig geweigert habe, Kommunalsteuererklärungen abzugeben, trotz Vorliegens einer Krankenkassenprüfung und der dabei festgestellten Bemessungsgrundlagen, die auch bei der Errechnung der Kommunalsteuer herangezogen worden seien. Es gebe also keine berücksichtigungswürdigen Gründe, nicht den vollen Prozentsatz auszuschöpfen.

Zur behaupteten Verjährung des Abgabenanspruches für die Jahre 2001 bis 2007 werde festgestellt, dass bereits am 13.11.2006 eine Prüfung für die Kommunalsteuer der Jahre 2001

bis 2007 der Beschwerdeführerin durch die Wiener Gebietskrankenkasse übermittelt worden sei. Da die Prüfung durch die Wiener Gebietskrankenkasse von der Beschwerdeführerin verweigert worden sei und sich das Verfahren über die Berechtigung zur Prüfung durch mehrere Instanzen hingezogen habe, und letztendlich im Erkenntnis gemündet sei, dass eine Berechtigung zur Prüfung bestehe, sei die Verjährung mehrfach unterbrochen worden, sodass für die GPLA der Jahre 2001 bis 2007 keine Festsetzungsverjährung vor Durchführung und Abschluss der GPLA erfolgt sei. Nach Übermittlung des Ergebnisses der GPLA sei am 08.03.2010 ein Prüfungs- und Nachschauauftrag des Magistrats der Stadt Wien gemäß § 144 BAO erteilt und mit dem Verein Kontakt aufgenommen worden. Mit Schreiben vom 28.06.2010 sei der Verein zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert worden. Durch diese Unterbrechung sei die Verjährung für die Jahre 2001 bis 2005 frühestens mit Ablauf des Jahres 2012 und das Jahr 2007 frühestens mit Ablauf des Jahres 2013 verlängert worden. Mit Bescheid über die Festsetzung der Kommunalsteuer zur Zl. 228/11 E sei eine weitere Unterbrechung der Verjährung erfolgt, die den Ablauf der Verjährung für die Jahre 2001 bis 2007 bis Ablauf des Jahres 2013 verlängert habe. Da die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2001 bis 2009 bereits mit 21.02.2013 erfolgt sei, gehe das Argument der Verjährung ins Leere.

3.2. Beschwerdeverentscheidung vom 29.04.2016:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.04.2016 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Kommunalsteuer für 2010 in Höhe von 26.806,05 Euro zuzüglich des Säumniszuschlages von 536,12 Euro und eines Verspätungszuschlages i.H.v. 2.680,61 Euro als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung werden im Wesentlichen die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung vom 15.03.2016 wiederholt.

4. Vorlageanträge:

4.1. Vorlageantrag vom 25.04.2016:

Der Beschwerdeführer beantragte mit Schriftsatz vom 25.04.2016 die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Bescheid vom 25.03.2013 (soweit in der Beschwerdeverentscheidung vom 15.03.2016 über die Beschwerde entschieden wurde) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und gab darin folgende Stellungnahme zur BVE:

a) Keine Unternehmereigenschaft iSd § 3 KommStG:

Der Beschwerdeführer bemängelt, dass auf sein Vorbringen in seiner Beschwerde, der Verein sei nicht Unternehmer im Sinne des § 1 iVm § 3 KommStG, nicht eingegangen werde.

Bei den Studienbeiträgen handle es sich um kein Entgelt für eine Leistung der Fachhochschule, diese dienten bloß der Vermeidung langer Studiendauern. Denn durch die Studienbeiträge solle es für die Studierenden entsprechende finanzielle Anreize geben, ihr Studium in der Mindeststudiendauer abzuschließen (weshalb es auch Studienbeitragsbefreiungen für eine unverschuldete Überschreitung, der Studiendauer, z.B. wegen Krankheit oder Schwangerschaft, gebe). Fachhochschulen finanzierten sich nämlich nicht über Studienbeiträge, sondern über die FH-Förderungen des Bundes. Dass die Studienbeiträge kein Entgelt darstellten, werde auch daraus ersichtlich, dass selbstverständlich auch vom Studienbeitrag befreite Studierende das volle Studienangebot in Anspruch nehmen könnten.

Die fehlende Entgeltlichkeit sei auch der Grund dafür, warum man Fachhochschulen nicht mit Privatschulen vergleichen könne (wie dies in der BVE geschehe): Privatschulen finanzierten sich (auch wenn sie nicht gewinnorientiert seien) vorrangig über das Schulgeld (also ein Entgelt für den Schulbesuch), allfällige Zuschüsse machten (wenn es solche überhaupt gebe) nur einen sehr geringen Teil der Einnahmen aus. Fachhochschulen finanzierten sich hingegen über Förderungen und Zuschüsse. Die Studienbeiträge seien nicht nur betragsmäßig geringfügig, sondern für das Studienangebot irrelevant. Dies werde allein schon daraus ersichtlich, dass das Studienangebot vor und nach Einführung der Studienbeiträge (im Wintersemester 2001/02) ident gewesen sei und auch von Studierenden, die vom Studienbeiträge befreit seien, uneingeschränkt in Anspruch genommen werden könne.

In diesem Zusammenhang werde auf die Rz 572 (gemeint wohl: der Vereinsrichtlinien) mit Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Die ***Bf1*** erbringe die satzungsgemäße Aufgabe der Erhaltung und Durchführung von FH-Studiengängen. Sie erhalte dafür vom Bund Subventionen (die FH-Förderung). Leistungsentgelte, denen eine konkrete Gegenleistung des Vereins an den Beitragszahler gegenüberstehe, würden nicht vereinnahmt. Auch die Studienbeiträge begründeten keine spezielle Gegenleistung der Fachhochschule.

Daraus folge, dass die ***Bf1*** nicht Unternehmer im Sinne des § 1 iVm § 3 KommStG sei und daher auch keine Kommunalsteuerpflicht bestehe. Dementsprechend seien beim Finanzamt auch keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben und von diesem auch keine verlangt worden.

b) Unzulässige Schätzung:

Auf das Vorbringen in der Beschwerde, wonach die von der Behörde angewandte Schätzung weder nachvollziehbar noch schlüssig sei, sei in der BVE nicht eingegangen worden. Mit der Feststellung, die Berechnung ergebe sich aus dem Verhältnis von Studiengebühren und Unkostenbeiträgen zu den Gesamteinnahmen des Vereins, werde nicht begründet, weshalb in

diesem Ausmaß die Arbeitslöhne im (vermeintlich) unternehmerischen Bereich liegen sollten. Ein derartiger Zusammenhang sei völlig aus der Luft gegriffen.

c) Verjährungseinwand:

Entgegen der Aussage in der BVE sei weder dem steuerlichen Vertreter des Vereins noch dem Verein am 13.11.2006 ein Prüfungsauftrag für die Kommunalsteuer der Jahre 2001 bis 2007 zugestellt worden.

d) Verspätungszuschläge:

Auch in der BVE werde die Ermessensübung nicht begründet, sondern nur lapidar angemerkt, dass es keine berücksichtigungswürdigen Gründe gäbe, nicht den vollen Prozentsatz auszuschöpfen. Es werde daher so getan, als wäre der Höchstsatz von 10 % gesetzlich vorgegeben und dürfen nur in berücksichtigungswürdigen Fällen davon abgegangen werden. Das widerspräche in eklatanter Weise den Rechtsgrundlagen.

Dass von der Fachhochschule keine Kommunalsteuererklärungen abgegeben worden seien, liege nicht an einer „hartnäckigen Weigerung“ der FH, sondern daran, dass (zu Recht) in allen Jahren davon ausgegangen worden sei, dass keine Unternehmereigenschaft und keine Kommunalsteuerpflicht bestanden habe. Aus demselben Grund seien auch keine Umsatzsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht worden, was vom Finanzamt auch nicht beanstandet worden sei. Im Übrigen habe es auch niemals eine Aufforderung der Stadt Wien zur Einreichung einer Kommunalsteuererklärung gegeben. Daher könne es naturgemäß auch keine „hartnäckige Weigerung“ gegeben haben, eine solche einzureichen.

4.2. Vorlageantrag vom 09.05.2016:

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die Beschwerdeentscheidung vom 29.04.2016, soll aber auch das Vorbringen im Vorlageantrag vom 25.04.2016 ergänzen, gibt aber im Wesentlichen die bereits dort vertretenen Argumente wieder.

Betreffend die Höhe der einzubeziehenden Arbeitslöhne wird aber auf die Entscheidung des Finanzamtes verwiesen, der zufolge die Arbeitslöhne lediglich mit 8.203.995,25 Euro in Ansatz gebracht werden dürfen. Bei der von der belangten Behörde herangezogenen Bemessungsgrundlage handle sich um die Arbeitslöhne aller Beschäftigten des Vereins ***Bf1***, sowohl um Führungs- und Administrativpersonal als auch um Lehr- und Forschungspersonal. Die in der BVE erstmals getroffene Feststellung, es würden ausschließlich die Löhne und Gehälter des Lehrpersonals besteuert, sei daher inkorrekt und aktenwidrig.

Der im Anschluss dargestellten Berechnung zufolge dürften nur 9,4 % dieser Löhne und Gehälter in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

5. Vorlage der Beschwerden:

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht vom 23.02.2017 nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der in Anwendung gebrachten gesetzlichen Bestimmungen in ihrer Stellungnahme aus, der steuerliche Vertreter habe sich seit 2006 geweigert, die Prüfer der WGKK in die Unterlagen Einsicht nehmen zu lassen und die Abgabenprüfung durchführen zu lassen. Daher sei ein vorläufiger Festsetzungsbescheid aufgrund einer Schätzung erlassen worden. Nach erfolgter Abgabenprüfung- durch die WGKK (aufgrund der Buchhaltungsunterlagen) seien von der Prüfungsgruppe der belangten Behörde die „pflichtigen Prozentsätze“ und die Abgabenbeträge festgestellt worden. Der steuerliche Vertreter sei in die Berechnung der Prozentsätze eingebunden gewesen und habe in der Niederschrift vom 21. Juni 2012 die ziffernmäßige Richtigkeit bestätigt. Im Vorlageantrag vom 9. Mai 2016 führe er betreffend den Zeitraum 2010 selbst den in der Niederschrift festgehaltenen Prozentsatz an. Weitere (nachträgliche) Erhebungen und Dokumentationen hätten mangels Mitwirkung des steuerlichen Vertreters nicht mehr durchgeführt werden können. Aufgrund der festgestellten Abgabenbeträge sei für 2001 bis 2009 ein endgültiger Festsetzungsbescheid erlassen und für den Zeitraum 2010 festgesetzt worden. Bei diesen Abgabenbeträgen handle es sich entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag nicht um geschätzte Abgabenbeträge. Weshalb der steuerliche Vertreter dies im Vorlageantrag anführe, sei nicht nachvollziehbar. Der steuerliche Vertreter bestreite in der Beschwerde das Vorliegen eines unternehmerischen Bereichs, die Abgabenbehörde sehe die in der Revision vom 21. Juni 2012 festgestellten Prozentsätze (Studiengebühren und Unkostenbeiträge der Studenten) als unternehmerischen Bereich des Vereines ***FH***. Die Einhebung von Studiengebühren durch die Fachhochschule sei gesetzlich nicht verpflichtend und freiwillig erfolgt. Ohne die Zahlung der Studiengebühren sei kein Studium möglich, daher handle es sich um einen direkten Leistungsaustausch.

Fachhochschulen könne nicht der Rechtscharakter von Hoheitsbetrieben zukommen, weil auch nach dem Fachhochschul-Studiengesetz nicht nur juristische Personen des öffentlichen Rechts, sondern vor allem auch juristische Personen des privaten Rechts, und damit auch Vereine und Kapitalgesellschaften, Errichter und Betreiber von Fachhochschul-Studiengängen sein können. Damit sei der Betrieb von Fachhochschul-Studiengängen nicht dem Betrieb einer Schule durch den verfassungsgesetzlich vorgesehenen, gesetzlichen Schulerhalter gleichzustellen, und es erfolge bloß die Gewährleistung einer Ausbildung auf Hochschulniveau durch die kraft Akkreditierung gegründeten Fachhochschul-Studiengänge.

Mit Erkenntnis vom 4.3.2009, ZI. 2006/15/0071 sei der Verwaltungsgerichtshof zum rechtlichen Ergebnis gelangt, dass der Betrieb einer Privatuniversität im Sinne des Universitäts-Akkreditierungsgesetzes grundsätzlich dem kommunalsteuerepflichtigen Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung zuzuordnen sei. Analoge Rechtsausführungen müssten auch für den Betrieb von Fachhochschulen gelten, welchen ebenfalls Unternehmereigenschaft und

damit Kommunalsteuerpflicht zukomme (Verweis aus *Mühlberger/Ott*, Handbuch zum Kommunalsteuergesetz, 2. Auflage).

In § 8 Z 2 KommStG 1993 handle es sich um eine taxative Aufzählung derjenigen gemeinnützigen Zwecke, die eine Befreiung von der Kommunalsteuer nach sich zögen. Der Betrieb einer Schule sei nicht unter den Begriff der Kinderfürsorge und Jugendfürsorge zu subsumieren, denn der Gesetzgeber des KommStG 1993 habe sich in diesem Bereich eng an das Gemeinnützigkeitsrecht iSd BAO angelehnt. In § 35 Abs. 2 BAO seien aber neben der Kinderfürsorge und Jugendfürsorge die Schulbildung, die Erziehung, die Volksbildung und die Berufsausbildung gesondert angeführt. Damit sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass es sich bei den Begriffen der Schulbildung einerseits und der Kinderfürsorge und Jugendfürsorge andererseits nicht um (partiell) deckungsgleiche Begriffe handle (Verweis auf VwGH vom 20.09.1995, 95/13/0127).

Dem Verein ***Bf1*** komme somit Unternehmereigenschaft zu. Auch sei der Verein nicht nach § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit.

Aufgrund mangelnder Mitwirkung und des damit verbundenen jahrelangen Aufwands erscheine die Verhängung eines Verspätungszuschlages in der Höhe von 10 Prozent gerechtfertigt.

Die Verjährung sei 2006 durch den Prüfungs- und Nachschauauftrag sowie laufende weitere Amtshandlungen unterbrochen worden.

6. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom **28. September 2022** wurde die Rechtssache der bis dahin zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen zugeteilt.

6.1. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.03.2023

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23. März 2023 wurde den Parteien unter Punkt 1. aufgetragen, innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen, dass das Bundesfinanzgericht vorläufig davon ausgehe, dass der Kommunalsteuer für die Jahre 2001 bis 2010 als Bemessungsgrundlage die Löhne der Arbeitnehmer in – nachfolgend angeführter - voller Höhe (vgl. Akt Seiten 45 ff) zugrunde zu legen seien.

Der belangten Behörde wurde unter Punkt 2. aufgetragen, innerhalb der genannten Frist darzulegen, welche nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches in den Jahren 2007, 2008, 2009 und 2010 im Hinblick auf die Kommunalsteuer für 2001 bis 2004 gesetzt wurden. Die Ausführungen sollten belegt werden.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

„Ad 1.:

Mit den angefochtenen Bescheiden wurde als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer lediglich ein von Jahr zu Jahr unterschiedlicher Prozentsatz der Arbeitslöhne herangezogen. Da nicht erkennbar ist, warum nur in diesem Ausmaß eine privatwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, wird vorläufig davon ausgegangen, dass sämtliche Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer heranzuziehen sind.

Den Parteien war daher Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen.

Ad 2.:

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist von 5 Jahren (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

In den dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich lediglich der am 13. November 2006 vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin unterzeichnete Prüfungs- und Nachschauauftrag für die Kommunalsteuer ab dem Jahr 2001, (ausgestellt von der WGKK). Da erst am 9. September 2011 für den Zeitraum 2001 bis 2009 ein vorläufiger Festsetzungsbescheid ergangen ist, fehlen die für die Verjährungsverlängerung betreffend Kommunalsteuer 2001 bis 2004 erforderlichen Amtshandlungen in den Jahren 2007 bis 2010.

Die belangte Behörde war daher aufzufordern, die dahingehenden Amtshandlungen darzulegen und nachzuweisen.“

Der **steuerliche Vertreter** der beschwerdeführenden Partei führte dazu in seinem **Schreiben vom 18. April 2023** aus, vom Verein *****Bf1***** werde tatsächlich überhaupt keine privatwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt. Der Verein betreibe Fachhochschul-Studiengänge, die sich im Wege der Bundesförderung finanzierten. Es seien ausschließlich nichtumsatzsteuerbare Einnahmen (Zuschüsse) erzielt worden.

Vereinen komme Unternehmereigenschaft iSd KommStG nur für ihren unternehmerischen Bereich zu. Dieser umfasse alle im Rahmen eines Leistungsaustauschs nachhaltig ausgeübten Leistungen. Die FH *****FH***** habe sich, wie erwähnt, ausschließlich durch Förderungen, Beiträge und Zuschüsse finanziert und keine Leistungsentgelte vereinnahmt.

Demgemäß habe auch die FH *****FH***** gegenüber dem Finanzamt keinerlei umsatzsteuerbare Umsätze deklariert. Als Beilage werde beispielhaft der USt-Bescheid 2010 übermittelt, in welchem umsatzsteuerbare Umsätze von null Euro ausgewiesen seien. Es sei damit erwiesen, dass der FH *****FH***** keine Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG zugekommen sei. Sie sei weder Unternehmer, noch habe sie ein Unternehmen oder einen unternehmerischen Bereich gehabt. Dies habe unmittelbare Auswirkungen auf die Kommunalsteuerpflicht, da der

Unternehmer- und Unternehmensbegriff des § 3 KommStG unmittelbar an den Unternehmer- und Unternehmensbegriff im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anknüpfe. Das sei vom Gesetzgeber ausdrücklich betont worden (Verweis auf die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum KommStG, 1238 BlgNR 18.GP). Es sei daher in Judikatur und Fachliteratur gänzlich unbestritten, dass die Begriffe Unternehmer und Unternehmen in beiden Rechtsgebieten denselben Inhalt hätten (Verweis auf *Fellner*, KommStG⁴, § 3 Rz 3 mwN). Es bestehe daher von vornherein keine Kommunalsteuerpflicht der FH ***FH***, weil diese nicht Unternehmer iSd § 1 iVm § 3 KommStG gewesen sei.

Demgegenüber sei die belangte Behörde von einem „kleinen“ (rund 10%igen) unternehmerischen Bereich mit folgender Begründung ausgegangen:

- Die von den Studierenden der FH ***FH*** eingehobenen Studienbeiträge gemäß § 2 Abs 2 FHG und Kostenersatzes gemäß § 2 Abs 4 zweiter Satz FHG seien als Leistungsentgelte anzusehen; und
- ihr prozentuelles Verhältnis zu den Gesamteinnahmen aus Förderungen, Beiträgen und Zuschüssen würde den unternehmerischen Bereich der Fachhochschule darstellen.

Dem sei wie folgt zu entgegnen:

Studienbeiträge und Kostenersatzes, die von Fachhochschulen kraft Gesetzes (§ 2 FHStG) im Zusammenhang mit der Erfüllung der ihnen öffentlich-rechtlich zuerkannten Aufgaben eingehoben werden können, stellen kein Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung dar (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 224).

Nach dem Grundsatz der Finalität müsse die Leistung eines Unternehmers auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 67). Im vorliegenden Fall seien die Leistungen der FH ***FH*** auf die Erfüllung der Voraussetzungen für die Förderungen (Zuschüsse) des Bundes gerichtet, nicht aber auf den Erhalt von Studienbeiträgen. Dies zeige sich allein schon daran, dass von den Fachhochschulen dieselben Aufgaben auch vor Einführung der Studienbeiträge im Wintersemester 2001/02 erbracht worden seien. Die Studienbeiträge hätten daher zu keinerlei Leistungsänderung geführt.

Studienbeiträge dienten von vornherein nicht der Herstellung von Entgeltlichkeit für die Ausbildung, sondern

- der Verringerung der Gefahr, dass Studierende nur zwecks Inanspruchnahme von Sozialleistungen (zB verbilligte Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsmittel und sonstiger öffentlicher Einrichtungen) immatrikuliert bzw. inskribiert seien, und
- der Intensivierung des Engagements der Studierenden zur Vermeidung langer Studiendauern, denn durch die Studienbeiträge solle es für die Studierenden entsprechende finanzielle Anreize geben, ihr Studium in der Mindeststudiendauer abzuschließen (weshalb es

auch Studienbeitragsbefreiungen für eine unverschuldete Überschreitung der Studiendauer, zB wegen Krankheit oder Schwangerschaft, gebe).

Dass Studienbeiträge kein Entgelt für die Ausbildung darstellen würden, werde auch daran ersichtlich, dass selbstverständlich auch vom Studienbeitrag befreite Studierende das volle Studienangebot in Anspruch nehmen könnten.

Außerdem müsse zwischen der Leistung und der dafür gewährten Gegenleistung ein Verhältnis „spezieller Entgeltlichkeit“ bestehen (Verweis auf *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 68), d.h. die Gegenleistung müsse sich auf eine konkrete Leistung beziehen. Daran fehle es zum Beispiel, wenn Gemeinden ihre Fremdenverkehrseinrichtungen durch Abgaben („Interessentenbeiträge“) finanzierten, und zwar deshalb, weil die Abgaben von allen Personen erhoben würden und nicht nur von solchen, die die Einrichtungen in Anspruch nähmen, und weil die Abgabenerträge nicht für Leistungen an einzelne Abgabenschuldige, sondern für die Erstellung allgemeiner, fremdenverkehrsorientierter Leistungen verwendet würden (Verweis auf VwGH 28.1.1955, 1835/53).

Auch Studienbeiträge stellten kein Entgelt für eine konkrete Leistung der Fachhochschule dar, sondern berechtigten lediglich zur Teilnahme am Studium. Sie seien daher kraft gesetzlicher Ermächtigung der Fachhochschulen zu leisten, auch wenn das Studium nicht (oder nicht ernsthaft) betrieben werde. Die Beiträge seien nicht zweckgebunden und würden - ebenso wie die Tourismusabgaben der Gemeinden - für allgemeine, studienbetriebsorientierte Aufgaben der Fachhochschule verwendet.

Der EuGH fordere dementsprechend für die Entgeltlichkeit einen „unmittelbaren Zusammenhang“ zwischen Leistung und Gegenleistung (Verweis auf EuGH 22.06.2016, *Cesky rozh/as*, C-I 1/15, zur tschechischen Rundfunkgebühr). Dieser unmittelbare Zusammenhang setze zweierlei voraus: Zum einen dürfe es zu keiner Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Leistung ohne Begründung eines Entgeltanspruchs kommen, zum anderen dürfe ein solcher niemals ohne Leistungsanspruch entstehen (Verweis auf *Kühbacher* in SWK 7 /2017 , 415). Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeute dies: Ein FH-Studium sei auch ohne Zahlung eines Studienbeitrags möglich, und die Zahlung eines Studienbeitrags sei auch ohne FH-Studium möglich. Ein unmittelbarer Zusammenhang iSd EuGH-Judikatur liege somit eindeutig nicht vor.

Die fehlende Entgeltlichkeit sei auch der Grund dafür, weshalb man Fachhochschulen nicht mit Privatschulen vergleichen könne: Privatschulen finanzierten sich (auch wenn sie nicht gewinnorientiert seien) vorrangig über das Schulgeld (also ein Entgelt für den Schulbesuch), allfällige Zuschüsse machten (wenn es solche überhaupt gebe) nur einen sehr geringen Teil der Einnahmen aus. Fachhochschulen finanzierten sich hingegen über Förderungen und Zuschüsse. Die Studienbeiträge seien nicht nur betragsmäßig geringfügig, sondern für das Studienangebot irrelevant. Dies werde, wie bereits erwähnt, allein daraus ersichtlich, dass das Studienangebot

vor und nach Einführung der Studienbeiträge (im Wintersemester 2001/02) ident gewesen sei und auch von Studierenden, die vom Studienbeitrag befreit seien, uneingeschränkt in Anspruch genommen werden könne.

Der (sich pro - abweichendem - Geschäftsjahr ergebende) Prozentsatz des (vermeintlichen) unternehmerischen Bereiches sei von der belangten Behörde auf die gesamten Arbeitslöhne der FH ***FH*** des (vier Monate später endenden) Kalenderjahres angewendet worden. Dabei seien die Arbeitslöhne aller Beschäftigten des Vereins einbezogen worden, gleichgültig ob es sich um Führungs- oder Administrativpersonal, um Lehr- oder Forschungspersonal bzw. um Personal am Vereinssitz oder am Ort der Fachhochschule gehandelt habe. Diese von der Behörde angewendete Schätzung sei unschlüssig und damit rechtswidrig.

Dies betreffe nicht nur die Annahme, dass angeblich im Ausmaß der Vereinnahmung von Studienbeiträgen und Kostenersätzen eine unternehmerische Tätigkeit vorläge (siehe oben), sondern auch die Annahme, dass in genau diesem Ausmaß die Arbeitslöhne aller Arbeitnehmer des Vereins diesem (vermeintlichen) unternehmerischen Bereich zuzurechnen seien (unter Berücksichtigung der Abweichung zwischen Geschäftsjahr und Kalenderjahr). Für diese Annahmen gebe es keinerlei sachliche Rechtfertigung. Aus welchem Grund sollten beispielsweise im Jahr 2002 7,8%, im Jahr 2006 12,3% und im Jahr 2010 9,4% aller Arbeitslöhne im Zusammenhang mit der Vereinnahmung von Studienbeiträgen und Kostenersätzen angefallen und damit kommunalsteuerpflichtig sein?

Es bleibe gänzlich unerfindlich, weshalb das Verhältnis der Studien- und Kostenbeiträge zur Gesamtförderung der Fachhochschule das Ausmaß der Tätigkeit jedes einzelnen Arbeitnehmers des Vereins im (vermeintlich) unternehmerischen Bereich determinieren sollte. Einen derartigen Zusammenhang zu unterstellen, sei völlig aus der Luft gegriffen.

Die **belangte Behörde** teilte dazu mit **E-Mail vom 5.Mai 2023** zu Punkt 1. mit, dass nach ihrer Ansicht die auf Aktseite 57 angeführten Prozentsätze auf die im Beschluss vom 23. März 2023 angeführten Bemessungsgrundlagen anzuwenden seien; die sich daraus ergebenden Abgabebeträge seien in der Niederschrift vom 21. Juni 2012, Aktseiten 58 und 59 festgehalten und mit Bescheid vom 21. Februar 2013 vorgeschrieben worden.

Zu Punkt 2. wurde mitgeteilt, dass die ÖGK (prüfende Stelle sei die WGKK gewesen) zweimal ersucht worden sei, Nachweise für jährliche Unterbrechungshandlungen in den Jahren 2007 bis 2010 vorzulegen. Es sei jedoch bis dato keinerlei Antwort übermittelt worden. Aufgrund der für die Abgabenbehörde damals noch geltenden Verjährungsbestimmungen der WAO (§ 154, 5-jährige Verjährungsfrist) seien von der belangten Behörde keine Unterbrechungshandlungen gesetzt worden. Es werde zwar davon ausgegangen, dass von der WGKK Unterbrechungshandlungen gesetzt worden seien, die belangte Behörde habe darüber jedoch keinen Nachweis erhalten. Möglicherweise könne das Bundesfinanzgericht von der ÖGK eine

Auskunft einfordern. Sollte doch noch eine Antwort der ÖGK einlangen, werde diese umgehend übermittelt.

Mit E-Mail vom 12. Mai 2023 wurden folgende Unterlagen über Amtshandlungen der WGKK übermittelt:

- eine Zeittabelle
- ein Schreiben vom 18.01.2010 betreffend Anforderung von Prüfungsunterlagen
- ein Schreiben vom 28.01.2011 betreffend Aktenanforderung im Hinblick auf ein anhängiges Verwaltungsgerichtshofverfahren

Der vorgelegten Zeittabelle sind verschiedene in den Jahren 2008 und 2009 von der WGK gesetzte Ermittlungshandlungen betreffend die Versicherungspflicht mehrerer Dienstnehmer zu entnehmen. Im Schreiben der WGKK vom 18.01.2010 wird auf ein Schreiben vom 23.09.2009 Bezug genommen, in welchem um Übermittlung von Prüfungsunterlagen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen aller lohnabhängigen Abgaben (inklusive Kommunalsteuer) ersucht wurde.

6.2. Beschluss vom 25.10.2023

Mit Beschluss vom 25.10.2023 wurden

1. den Parteien die Stellungnahmen zum Beschluss vom 23.03.2023 der jeweils anderen Partei zur Kenntnis gebracht und ihnen Gelegenheit gegeben, sich innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu zu äußern;
2. der belangten Behörde aufgetragen, im Zusammenwirken mit der beschwerdeführenden Partei innerhalb der genannten Frist, die Höhe der von den Vortragenden der Fachhochschullehrgänge in den einzelnen Jahren bezogenen Gehälter bekanntzugeben;
3. beiden Parteien aufgetragen, innerhalb der genannten Frist bekanntzugeben, ob in der Niederschrift vom 21.06.2012 mit der beschwerdeführenden Partei eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 5 Abs. 3 KommStG 1993 getroffen werden sollte;
4. der beschwerdeführenden Partei aufgetragen, innerhalb der genannten Frist, bekanntzugeben, ob die Beschwerde gegen die Verhängung von Säumniszuschlägen – entsprechend den Ausführungen zur Vorschreibung von Verspätungszuschlägen – so zu verstehen sei, dass damit auch ein Antrag auf Nichtfestsetzung wegen mangelnden Verschuldens gemäß § 217 Abs. 7 BAO gestellt werden sollte.

Begründend wurde dazu zu den Punkten 2. bis 4. angeführt:

„Ad 2. Da die von der belangten Behörde dem unternehmerischen Bereich des Vereins zugeordnete Tätigkeit wohl nur in der Durchführung von Fachhochschullehrgängen bestehen kann, können auch nur die in diesem Bereich ausbezahlten Löhne und Gehälter als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer herangezogen werden.

Im Hinblick darauf, dass der beschwerdeführende Verein jedoch eingewandt hat, es seien – entgegen den Ausführungen der belangten Behörde – sämtliche Löhne und Gehälter in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einbezogen worden, ist daher die Höhe der tatsächlich im Lehrbetrieb ausbezahlten Löhne und Gehälter zu erforschen.

Ad 3. Da die in der Niederschrift vom 21.06.2012 festgehaltene prozentuelle Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer lediglich im Rahmen einer Vereinbarung gemäß § 5 Abs. 3 KommStG möglich erscheint, waren die Parteien darüber zu befragen, ob im Rahmen der am 21.06.2012 aufgenommenen Niederschrift eine derartige Vereinbarung getroffen werden sollte.

Ad 4. Da in der Beschwerde das mangelnde Verschulden der beschwerdeführenden Partei dezidiert lediglich im Zusammenhang mit der Vorschreibung von Verspätungszuschlägen ins Treffen geführt wurde, und zur Verhängung von Säumniszuschlägen – mit Ausnahme der allgemeinen Ausführungen – keine weiteren Angaben gemacht wurden, war die beschwerdeführende Partei dahingehend zu befragen, wie die zur Verhängung von Verspätungszuschlägen getätigten Aussagen – insbesondere im Hinblick auf die festgesetzten Säumniszuschläge – zu verstehen sind.“

In seinem **Schreiben vom 09.11.2023** gab der **steuerliche Vertreter** des beschwerdeführenden Vereins folgende Stellungnahme ab:

Zum Vorbringen der belangten Behörde, dass die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen von der WGKK gesetzt worden seien, werde darauf hingewiesen, dass fristverlängernde Wirkung nur Amtshandlungen der sachlich zuständigen Abgabenbehörde (hier: der Stadt Wien) haben. Bei den von der belangten Behörde übermittelten Dokumenten handle es sich aber durchwegs um Dokumente aus reinen ASVG-Verfahren der ÖGK, die keinerlei Konnex zur Kommunalsteuer aufwiesen.

Hinsichtlich der Gehälter der Vortragenden wurde eingewandt, dass diese keine Gehälter, sondern Einkünfte iSd § 25 Abs 1 Z 5 EStG (Hinweis auf Rz 992c letzter Satz LStR) bezögen. Diese Bezüge seien zwar lohnsteuerpflichtig und zählten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, unterlägen aber nicht der Kommunalsteuer (Hinweis Rz 992a zweiter Absatz LStR).

Eine Vereinbarung zwischen der Stadt Wien und der *****Bf1***** iSd § 5 Abs. 3 KommStG 1993 über die Höhe der Bemessungsgrundlage sei weder am 21.6.2012 noch jemals davor oder danach getroffen worden.

Darüber hinaus wurde das Vorbringen wiederholt, dass die *****Bf1***** nachweislich keinerlei unternehmerische Tätigkeit ausübe. Durch die der Stadt Wien vorgelegten USt-Bescheide sei belegt, dass die *****Bf1***** keine umsatzsteuerbaren Einnahmen erziele und daher keine

unternehmerische Tätigkeit entfalte. Sie finanziere sich durch nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse des Bundes.

Da die ***Bf1*** somit nicht Unternehmer iSd § 3 KommStG 1993 sei, erübrige sich eine Vereinbarung nach § 5 Abs. 3 KommStG 1193. In der Niederschrift vom 21.06.2012 werde auch festgehalten, dass die Feststellungen der Nachschau zwar ziffernmäßig korrekt seien, aber „dem Grund nach nicht anerkannt“ würden.

Es sei der Stadt Wien auch im gesamten Verfahren nicht gelungen, den Widerspruch zwischen den USt-Bescheiden (die den Nichtunternehmer-Status belegten) und den Kommunalsteuervorschreibungen (die zu Unrecht von einer Unternehmereigenschaft ausgingen) aufzulösen, sei es doch in Judikatur und Fachliteratur gänzlich unbestritten, dass der Begriff des Unternehmers in beiden Rechtsgebieten denselben Inhalt habe (Hinweis auf Fellner, KommStG⁴, § 3 Rz 3 mwN).

Aus dem Akteninhalt sei ersichtlich, dass der ***Bf1*** kein grobes Verschulden zur Last zu legen sei.

Die **belangte Behörde** verwies in ihrem **Schriftsatz vom 23.11.2023** zu den Ausführungen in der Stellungnahme vom 18. April 2023 der ***Bf1*** zum Fehlen eines unternehmerischen Bereiches zunächst auf ihre bisherigen Ausführungen.

Zu der aufgeworfenen Frage der Relevanz der Rechtsprechung zum umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff für die Auslegung von § 3 KStG 1993 sei darauf hinzuweisen, dass nach den Gesetzesmaterialien zum Kommunalsteuergesetz 1993 die Kommunalsteuer an den Unternehmensbegriff im Sinne des Umsatzsteuergesetz 1972 anknüpfe (Hinweis auf ErlRV 1238 BlgNR 18. GP 5). Laut Judikatur des VwGH hätten die Begriffe „Unternehmen“ und „Unternehmer“ im Kommunalsteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht den gleichen Inhalt. Aus der Formulierung „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ergebe sich, dass ein Gegenleistungsverhältnis vorliegen müsse (Verweis auf VwGH 17.03.1999, 97/13/0162).

Die Judikatur zu § 2 UStG 1994 sei in den letzten Jahrzehnten maßgeblich durch die Judikatur des EuGH zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie geprägt. Obwohl diese die Begriffe „Unternehmen“ und „Unternehmer“ nicht kenne, müsse § 2 UStG 1994 aufgrund des unionsrechtlichen Anwendungsvorranges im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ausgelegt werden. Dass die Judikatur des EUGH auch für die Auslegung von § 3 Kommunalsteuergesetz heranzuziehen sei, sei jedoch nicht zwingend. Der unionsrechtliche Anwendungsvorrang der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gelte nur für die Umsatzsteuer, nicht aber für die Kommunalsteuer, die auf EU-Ebene nicht harmonisiert sei. Auch aus dem in den Gesetzesmaterialien zum Kommunalsteuergesetz 1993 enthaltenen Verweis auf das UStG 1972 sei für diese Frage nichts abzuleiten. Das österreichische Umsatzsteuerrecht sei erst durch das UStG 1994 an die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen angepasst worden. Das

Kommunalsteuergesetz 1993 sei bereits ein Jahr zuvor erlassen worden und verweise in seinen Materialien auf das UStG 1972. Es gebe daher keinen Anhaltspunkt aus dem sich die Relevanz der unionsrechtlichen Rechtsprechung zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie für die Auslegung von § 3 Kommunalsteuergesetz ergeben würde.

Selbst wenn man die obige Rechtsansicht nicht teile und wie der Beschwerdeführer von einem Gleichlauf der umsatzsteuerlichen und der kommunalsteuerlichen Unternehmereigenschaft ausgehe, seien die Schlussfolgerungen des Beschwerdeführers falsch. Aus dem vorgelegten Umsatzsteuerbescheid 2010 ergebe sich, entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers, kein Rückschluss auf das Fehlen der Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994. Der Bescheid halte lediglich fest, dass im Jahr 2010 keine steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen erbracht worden seien. Dies sei auch nicht weiter verwunderlich, seien Unterrichtsleistungen doch nach § 6 Z 11 UStG 1994 unecht steuerbefreit. Die Literatur sehe die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Fachhochschulen im Gegensatz zu Universitäten als gegeben an (Verweis auf Ruppe/Achatz UStG⁵ § 2 Tz 209/1).

Abschließend werde noch darauf hingewiesen, dass der VwGH in einer Entscheidung vom 4. März 2009, 2006/15/0071, die privatwirtschaftliche Tätigkeit einer Privatuniversität bestätigt habe. Im Falle der Privatuniversität sei der Träger eine Körperschaft öffentlichen Rechts gewesen, weshalb die Entscheidung zu § 3 Abs. 3 Kommunalsteuergesetz ergangen sei und nicht zu § 3 Abs. 1 leg. cit.

Die Jahressummen der Bruttobezüge der Vortragenden seien mit E-Mail vom 13. November 2023 vom steuerlichen Vertreter wie folgt bekanntgegeben worden:

2001	936.279,13 €
2002	1.242.441,30 €
2003	1.358.231,32 €
2004	1.549.002,31 €
2005	1.955.453,91 €
2006	2.228.764,93 €
2007	2.451.639,51 €
2008	2.319.404,19 €
2009	2.242.952,54 €

2010	2.375.073,86 €
------	----------------

3. Eine Vereinbarung gemäß § 5 Abs. 3 KommStG sei für die belangte Behörde grundsätzlich auch weiterhin vorstellbar, werde jedoch vom Beschwerdeführer strikt abgelehnt.

6.3. Beschluss vom 14.11.2023

Mit Beschluss vom 14.11.2023 wurde der belangten Behörde die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 09.11.2023 zum Beschluss vom 25.10.2023 zur Kenntnisnahme übermittelt und ihr Gelegenheit gegeben, innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen.

Die belangte Behörde wurde aufgefordert, darzulegen, warum es sich bei den von ihr als Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer heranzuziehenden Bezügen der Vortragenden, Lehrbeauftragten, etc. nicht ausschließlich um Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, sondern um Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 handle.

Die **belangte Behörde** legte im **Schreiben vom 13.12.2023** dar, dass bisher im Verfahren noch nicht vorgebracht worden sei, dass es sich bei den Bezügen der Lehrbeauftragten um Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 handle. Es lägen daher zu dieser Thematik keine Unterlagen vor. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Ausgestaltung der Dienstverhältnisse der Vortragenden für die Beurteilung der steuerrechtlichen Einreihung der Entlohnung essentiell. Bisher sei bei den Vortragenden des Beschwerdeführers von echten Dienstverhältnissen ausgegangen worden, einer Prüfung sei dies jedoch nicht unterzogen worden. Eine abschließende Antwort auf die Stellungnahme könne deshalb noch nicht erfolgen.

Es werde ersucht, die belangte Behörde zu beauftragen, in Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers die Form der Dienstverhältnisse der Vortragenden festzustellen. In eventu möge das Bundesfinanzgericht die entsprechenden Unterlagen (z.B. Dienstverträge) zur Klärung der Dienstverhältnisse selbst anfordern.

Nach Übermittlung von Unterlagen sowie deren Prüfung durch die Fachaufsicht der belangten Behörde, könne nach gesetzter Frist Stellung genommen werden.

6.4. Beschluss vom 14.12.2023

Mit Beschluss vom 14.12.2023 wurden der beschwerdeführenden Partei die Schreiben der belangten Behörde vom 23. November 2023 und vom 13. Dezember 2023 zur Kenntnisnahme übermittelt und ihr gleichzeitig Gelegenheit gegeben, bis 31.01.2024 dazu Stellung zu nehmen.

Außerdem wurde der belangten Behörde aufgetragen bis 31.01.2024 in Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei Feststellungen zur Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse der beschwerdeführenden Partei mit ihren Vortragenden im Hinblick auf deren einkommensteuerliche Einordnung zu treffen und darüber dem Bundesfinanzgericht zu berichten. Dabei sei insbesondere auch der Umstand zu erörtern, dass die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2002 bis 2006 mit jenen im Rahmen der GPLA festgestellten übereinstimme, was ein Indiz für „echte“ Dienstverhältnisse der Vortragenden in diesen Jahren darstellen würde.

Der **steuerliche Vertreter** des beschwerdeführenden Vereins stellte in seinem **Schreiben vom 30. Jänner 2023** zunächst klar, dass in seinen Schreiben niemals auf den Unternehmerbegriff laut Unionsrecht oder auf die Rechtsprechung des EuGH Bezug genommen, sondern ausschließlich auf die Kongruenz des Unternehmerbegriffs laut UStG und KommStG verwiesen worden sei, welche auch die belangte Behörde selbst nicht in Abrede stelle.

Die belangte Behörde unterliege einem Rechtsirrtum, wenn sie meine, Umsatzsteuerbescheide würden bloß steuerpflichtige Umsätze zeigen. Im Umsatzsteuerbescheid werde – ebenso wie in der Umsatzsteuererklärung – der Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze sowie dessen Aufteilung auf umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Umsätze gezeigt. Gebe es – wie im vorliegenden Fall – keine steuerbaren Umsätze, so sei dies ein Nachweis dafür, dass keine Unternehmereigenschaft bestehe.

Es treffe zu, dass Fachhochschulen, würden sie steuerbare Entgelte (Lehrgangs- oder Kursgebühren) vereinnahmen, mit diesen Entgelten umsatzsteuerfrei wären. Ungeachtet dessen wären diese umsatzsteuerfreien Entgelte im Umsatzsteuerbescheid ersichtlich. Solche umsatzsteuerfreien Umsätze würden z.B. von Privatuniversitäten und Privatschulen erzielt (wie die belangte Behörde zutreffend feststelle). Dass aber in Hinblick auf die Entgeltlichkeit Privatuniversitäten nicht mit Fachhochschulen vergleichbar seien, sei bereits im Vorlageantrag vom 25.04.2016 vorgebracht worden.

Der beschwerdeführende Verein habe sämtliche Lehrgänge und Kurse, die entgeltlich angeboten würden, in eine eigene Tochtergesellschaft, die *****FH*** GmbH** ausgegliedert. Diese sei selbstverständlich Unternehmer iSd UStG und damit auch kommunalsteuerpflichtig. Der beschwerdeführende Verein biete nur Studiengänge an, die durch Zuschüsse des Bundes im Rahmen der FH-Förderung finanziert würden, weshalb keine steuerbaren (bzw. steuerfreien) Umsätze erzielt würden.

Die Annahme, es lägen „echte Dienstverhältnisse“ der Vortragenden vor, widerspreche eindeutig dem Gesetz. Der steuerliche Status von Vortragenden an Fachhochschulen werde nämlich durch das Fachhochschulrecht determiniert, welches ein Vertretungsrecht für die Vortragenden zwingend vorschreibe (nunmehr § 7 Abs 3 FHG, ursprünglich § 5a Abs 3 FHStG), weshalb ein echtes Dienstverhältnis von vornherein ausscheide. Genau aus diesem Grund

entstehe auch keine Lohnsteuerpflicht nach § 25 Abs. 1 Z 1 EStG und sei (ab 1.1.2001) die Sonderbestimmung des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG geschaffen worden. In Rz 992c LStR werde dies auch klargestellt. Es sei daher unstrittig, dass Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG nicht zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer zählten. Die konkrete steuerliche Einstufung der Vortragenden nach dem EStG könne jedoch für die Frage der Kommunalsteuerpflicht der Höhe nach im vorliegenden Fall keine Auswirkung haben kann, weil mangels Unternehmereigenschaft der Fachhochschule keine Kommunalsteuerpflicht dem Grunde nach bestehe.

Nach mehrmaligen Fristerstreckungsansuchen gab die **belangte Behörde im Schreiben vom 01.08.2024** bekannt, die umfangreichen Lohnkonten seien ausgewertet und eine Liste der Vortragenden erstellt worden. Die Liste sei zur Überprüfung an die Prüfgruppe übermittelt worden um vor Ort in die Dienstverträge Einsicht zu nehmen. Allerdings seien die Dienstverträge in einer allgemeinen Art gestaltet, die eine konkrete Zuordnung nicht zuließen. Eine konkrete Ermittlung unter welcher Ziffer des § 25 EStG die Vortragenden zu versteuern wären, habe trotz des Aufwandes nicht festgestellt werden können. Bedauerlicherweise hätten die Ermittlungen zu keinem Ergebnis geführt, der Akt werde neuerlich samt einer Vielzahl von Beilagen vorgelegt.

6.4. Beschluss vom 26.08.2024

Mit Beschluss vom 26.08.2024 wurde die belangte Behörde aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen, dass aus nachfolgend angeführten Gründen vorläufig davon ausgegangen werde, dass die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben seien:

1. Der Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 stehe die Verjährung entgegen.
2. Der Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 fehle es an einer zu besteuernenden Bemessungsgrundlage.

Begründend wurde dazu nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen betreffend jene Amtshandlungen, mit denen die Verjährungsfrist verlängert werden sollte, gehe hervor, dass alle im Zeitraum 2001 bis 2010 vorgenommenen Amtshandlungen von der WGKK und nicht von der belangten Behörde als sachlich zuständige Abgabenbehörde gesetzt worden seien. Somit habe die Verjährungsfrist für die Kommunalsteuer 2001 bis 2005 nach fünf Jahren jeweils mit Ablauf der Jahre 2006 (für 2001) bis 2010 (für 2005) und damit bereits vor 2011 (vorläufige Abgabenfestsetzung) bzw. 2013, jenem Jahr, in dem der angefochtene Bescheid erlassen worden sei, geendet.

Soweit dem beschwerdeführenden Verein im Rahmen der Lehrtätigkeit aufgrund der Einhebung von Studiengebühren ein unternehmerischer Bereich unterstellt werde, könne als Bemessungsgrundlage nur die Summe der Arbeitslöhne der Lehrbeauftragten herangezogen werden. Da deren Bezüge aber sowohl nach den Angaben des steuerlichen Vertreters des Vereins als auch nach Ansicht des Finanzamtes (die diese Bezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds einbezogen habe) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 seien und damit nicht unter die in § 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993 genannten Bezüge fallen würden, seien diese nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen, womit die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer 0,00 € betrage. Diesen Ausführungen entgegenstehende Feststellungen hätten laut Bericht vom 01.08.2024 auch von der belangten Behörde nicht getroffen werden können.

Die **belangte Behörde** verwies dazu im **Schreiben vom 10 September 2024** hinsichtlich der die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen auf § 14 Abs. 1 KommStG, demzufolge die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) auch dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG) obliegt und die Prüfung gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) durchzuführen ist. Den Prüfungsauftrag habe in diesem Fall jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, der den Prüfungsauftrag für die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen habe. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung sei daher das Prüfungsorgan des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig.

Dass im Hinblick auf die selbständige Tätigkeit der Vortragenden von einer Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer von 0,00 € ausgegangen werde, wurde zur Kenntnis genommen.

In einem Nachtrag zum Schreiben vom 10. September 2024 verwies die belangte Behörde darauf, dass Randziffer 2a zu § 96 BAO im BAO Kommentar Ritz/Koran, BAO (7. Auflage, 2021) ihre Rechtsansicht stütze, wonach die Prüforgane der GPLA (jetzt GPLB) für die Gemeinde tätig werden würden und deren Handeln auch der Gemeinde zuzurechnen seien.

Der belangten Behörde wurde mitgeteilt, dass nach Ansicht des erkennenden Gerichtes ein derartiger Schluss aus § 96 BAO nicht gezogen werden könne, da darin lediglich verankert sei, dass der seit 01.01.2021 bestehende Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge in seinen Bescheiden als Behördenbezeichnung jene Abgabenbehörde nennen müsse, für die er tätig sei, da er selbst keine Abgabenbehörde sei. Im Übrigen handle es sich diesbezüglich um die geltende Rechtslage, die nicht der in den Jahren 2001 bis 2013 geltenden Rechtslage entspreche.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der beschwerdeführende Verein wurde am 03.11.1993 gegründet. Seinen Statuten zufolge ist der Verein gemeinnützig und nicht auf Gewinn ausgerichtet und bezweckt die Förderung der Wissenschaft in Lehre und Forschung.

Er widmet sich als Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen (§ 2 FHStG) der Errichtung, Erhaltung und dem Betrieb sowie der Weiterentwicklung von Fachhochschul-Studiengängen. Darüber hinaus soll das Bewusstsein für lebenslanges Lernen sowie auch die Akzeptanz des Fachhochschulwesens im Allgemeinen in der Öffentlichkeit gefördert werden.

In § 3 der Statuten des Vereins wird unter dem Punkt „Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes“ Folgendes angeführt:

1. Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.

2. Als ideelle Mittel dienen folgende Tätigkeiten des Vereins:

*2.1. Trägerschaft der bestehenden FH-Studiengänge der ***Bf1****

2.2. Durchführung sämtlicher Vorarbeiten, die gemäß FHStG und Richtlinien des Fachhochschulrates nötig sind, um den Studienbetrieb für die zukünftigen FH-Studiengänge aufnehmen zu können, wie zum Beispiel - die Erarbeitung von Lehrplänen und Prüfungsordnungen

- die Erstellung von Finanzkonzepten

- die Schaffung der Voraussetzungen für die benötigte Infrastruktur

- die Festlegung von Anforderungsprofilen für das Lehrpersonal

- die Ausarbeitung von Aufnahmeordnungen

- die Definition von facheinschlägigen Ausbildungen und entsprechenden Anrechnungsregeln

- Erschließung von Finanzierungsquellen aus der Wirtschaft, der Industrie und aus anderen privaten und öffentlichen Trägern

- Öffentlichkeitsarbeit zur Propagierung der Idee der Fachhochschule

- die Erarbeitung von Richtlinien für die Nutzung globaler Studien-

Netzwerke (Electronic University Network) und elektronische Fernlehre

2.3. Kooperationen mit Unternehmen und Institutionen zur anwendungsorientierten F&E (Know How-Transfer) sowie Kooperationen mit Universitäten und anderen Bildungseinrichtungen

3. Die erforderlichen materiellen Mittel werden wie folgt aufgebracht:

- Mitgliedsbeiträge, die von der Generalversammlung jährlich gesondert festzusetzen sind

- Spenden, Subventionen, sonstige Unterstützungen von öffentlichen und privaten Trägern sowie Unternehmen
- Förderbeiträge von außerordentlichen Mitgliedern und Ehrenmitgliedern
- Förderungen durch die öffentliche Hand und Gebietskörperschaften
- Erträge aus Veranstaltungen oder sonstigen Aktionen zur Mittelaufbringung
- Erträge aus dem Vereinsvermögen
- Erträge aus Beteiligungen an bestehenden oder neu zu errichtenden in- und ausländischen Gesellschaften und Unternehmen

Allfällige Erträge aus der Tätigkeit des Vereins werden ausschließlich zur Förderung des gemeinnützigen Vereinszweckes gemäß § 2 verwendet.“

Die erforderlichen Mittel wurden in den einzelnen Jahren im Wesentlichen durch Förderungen der öffentlichen Hand aufgebracht. Seit dem Studienjahr 2001/2002 wurden ab dem 01.09.2001 auch Studiengebühren und Kostenbeiträge von den Studierenden eingehoben. Diese machen zwischen 1,2% (2001) und 12,3% (2006) der jährlich budgetierten Mittel aus. In den einzelnen Jahren wurden an Vortragende Gehälter in folgender Höhe ausbezahlt:

2001	936.279,13 €
2002	1.242.441,30 €
2003	1.358.231,32 €
2004	1.549.002,31 €
2005	1.955.453,91 €
2006	2.228.764,93 €
2007	2.451.639,51 €
2008	2.319.404,19 €
2009	2.242.952,54 €
2010	2.375.073,86 €

Vor Lehrbeginn wurde von den Vortragenden eine allgemein gehaltene Rahmenvereinbarung unterschrieben, die für alle gleichlautend ist und die Grundlage für künftige Lehraufträge bildet. Ergänzend dazu erhält jeder Lektor ein mit ihm abgestimmtes Semesterbeiblatt, in dem sein Lehrauftrag bezüglich Lehrveranstaltungen und Semesterstundenanzahl konkretisiert wird. In diesem Beiblatt wird nur eine Gesamtstundenanzahl pro Semester festgelegt. Es gibt

keine wöchentlich festgelegte Stundenanzahl. Aufgrund von Verhinderungen kann es auch zu Verschiebungen der ursprünglich geplanten Lehrveranstaltungen kommen.

Eine Berechnung des sich durchschnittlich ergebenden wöchentlichen Stundenausmaßes jedes Vortragenden ergibt 11,54 Wochenstunden bzw. 13,84 Wochenstunden pro Semester. Alle Vortragenden liegen ausnahmslos unter einer Wochenstundenanzahl von 22,5.

Die allgemeinen Vertragsbedingungen sehen Folgendes vor:

*„Soweit nicht im Einzelfall ausnahmsweise zwischen Ihnen und der FH ***FH*** schriftlich anderes vereinbart wurde, gelten für Ihr Vertragsverhältnis mit der FH ***FH*** die nachfolgenden Bedingungen:*

*(1) Das vereinbarte Pauschalhonorar laut Semesterbeiblatt (Lehrauftrag) setzt die ordnungsgemäße Leistungserbringung voraus und deckt auch die Vorbereitungsleistungen und allfällige Nachbereitungen zu den Lehrveranstaltungen ab. Über dieses Gesamthonorar hinaus bestehen somit für die vertragsgegenständliche Tätigkeit keine wie immer gearteten Entgelt- oder Vergütungsansprüche. Honorare für zusätzliche und von diesem Vertrag unabhängig erbrachte Werkleistungen (wie z.B. die Erstellung von Skripten oder die Abhaltung von Prüfungen) werden von der FH ***FH*** nur insoweit bezahlt, als dies ausdrücklich zwischen Ihnen und der Studiengangsleitung vereinbart ist. Die Lehrtätigkeit fällt grundsätzlich unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 11 lit b UStG 1994. Eine dennoch allenfalls von Ihnen zu entrichtende gesetzliche Umsatzsteuer ist im vereinbarten Pauschalhonorar bereits enthalten.*

(2) Sie verpflichten sich, unverzüglich nach Ende eines jeden Semesters eine Rechnung mit entsprechendem Leistungsnachweis über das für dieses Semester zustehende Gesamthonorar zu legen

*(3) Aus dem vereinbarten Gesamthonorar laut Semesterbeiblatt werden im betreffenden Semester Teilbeträge nach Abzug allfälliger ASVG- und LSt-Beiträge akontiert. Die Beträge werden von der FH ***FH*** auf ein von Ihnen bekannt gegebenes Bankkonto überwiesen.*

*(4) Eine einseitige Abänderung, Ergänzung oder Konkretisierung des Inhalts der Lehrveranstaltung, des vereinbarten Lehrzieles oder der zu erbringenden Leistungen kann nachträglich von keiner Seite erfolgen. Sie gestalten die Lehrveranstaltungen und Lehrmaterialien (z.B. Skripten) zum Zweck der Erreichung des Lehrzieles in didaktisch geeigneter und den Qualitätsgrundsätzen der FH ***FH*** entsprechender Art und Weise. In die betriebliche Organisation der FH ***FH*** sind Sie nicht eingebunden, Ihre Tätigkeit erfolgt nicht weisungsgebunden, sondern selbständig und nur auf der Basis der gegenständlichen Vereinbarung. Es steht Ihnen frei, auch Aufträge anderer Bildungseinrichtungen anzunehmen.*

(5) Sie werden die zwischen Ihnen und der Studiengangsleitung vereinbarten Lehrveranstaltungszeiten zuverlässig einhalten.

(6) Sie sind berechtigt, sich bei der Erbringung der vertragsgegenständlichen Leistungen jederzeit grundlos durch einen von Ihnen ausgewählten zumindest gleich qualifizierten und geeigneten Dritten auf Ihre Kosten und Ihr Risiko vertreten zu lassen. Sie sind weiters berechtigt, sich auf Ihre Kosten und Ihr Risiko eigener Hilfskräfte zu bedienen. Lassen Sie sich vertreten, so haben Sie dafür zu sorgen, dass die mit Ihnen vereinbarten fachlichen und didaktischen Anforderungen in gleicher Weise von der Vertretung erfüllt werden. Aus organisatorischen Gründen ist jede Vertretung der Studiengangsleitung zu melden. Für das

Honorar ist es unerheblich, ob die Leistung durch Sie selbst oder durch Ihre Vertretung erfüllt wird, sodass die Vertretung direkt von Ihnen zu bezahlen ist.

*(7) Sie sind über die unmittelbare Lehrtätigkeit hinaus verpflichtet, selbständig einschlägige Forschung und Entwicklung zu betreiben und in Zusammenarbeit mit den Studierenden neue Projekte zu initiieren, die dem Image der FH ***FH*** im tertiären Bildungsbereich zuträglich sind.*

*(8) Bei der Erstellung oder Verwendung von Skripten und anderen Lehrmaterialien werden Sie alle urheberrechtlichen Bestimmungen beachten. Von der FH ***FH*** wird für den Fall, dass Sie Urheberrechte Dritter verletzen, keine Haftung übernommen. Darüber hinaus verpflichten Sie sich, im Rahmen Ihrer Lehrtätigkeit nur die von der FH ***FH*** zur Verfügung gestellte (installierte) Original-Software einzusetzen und keine Kopien dieser Software für gewerbliche oder private Zwecke anzufertigen. Sollte die FH ***FH*** aus diesem Titel in Anspruch genommen werden, werden Sie die FH ***FH*** schad- und klaglos halten.*

*(9) Sie verpflichten sich, die gesetzlichen Geheimhaltungspflichten, insbesondere nach dem Datenschutzgesetz, einzuhalten und über alle Ihnen im Zusammenhang mit Ihrer Lehrtätigkeit für die FH ***FH*** zur Kenntnis gelangenden Daten und Umstände Verschwiegenheit gegenüber Außenstehenden zu bewahren. Diese Verpflichtung erstreckt sich auch auf die Zeit nach einer Beendigung dieses Vertrages.*

(10) Mit diesem Vertrag wird kein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts begründet. Der Abschluss eines Dienstvertrages wird von beiden Vertragspartnern nicht gewollt. Arbeitsrechtliche Bestimmungen sind daher auf das Vertragsverhältnis nicht anzuwenden.“

Aus dem Vertragstext können eine Weisungsgebundenheit bzw. eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des beschwerdeführenden Vereins nicht ersehen werden. Dass der Vertrag tatsächlich anders gelebt worden wäre, konnte nicht festgestellt werden. Es ist insbesondere unbestritten, dass die Vortragenden die mit dem Lehrauftrag verbundenen Kosten selbst zu tragen hatten.

Verfahrensrechtlich ist festzuhalten, dass in den Jahren 2001 bis 2010 von der belangten Behörde selbst keinerlei Ermittlungen im Zusammenhang mit der Kommunalsteuerpflicht des beschwerdeführenden Vereins durchgeführt wurden. Sämtliche Ermittlungshandlungen wurden ausschließlich von Organen der WGKK getätigt.

Diesbezüglich sind aktenkundig der Prüfungsauftrag vom 13.11.2006 betreffend u.a. Kommunalsteuer 2001 bis 2005 sowie Prüfungshandlungen in den Jahren 2008 und 2009, bei denen jedoch nicht eindeutig hervorgeht, ob diese auch im Hinblick auf die Kommunalsteuer 2001 bis 2005 getätigt wurden.

Vor Ergehen des angefochtenen Bescheides vom 21. Februar 2013 wurden von der belangten Behörde folgende Amtshandlungen gesetzt:

- Bescheid mit vorläufiger Abgabefestsetzung vom 08.09.2011
- Niederschrift über die Einsichtnahme der Unterlagen des beschwerdeführenden Vereins vom 21.06.2012

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde gemeinsam mit dem beschwerdeführenden Verein vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen. Betreffend die Einordnung der Verträge mit den Vortragenden wird ergänzend Folgendes festgehalten:

Die belangte Behörde konnte im Rahmen der von ihr durchgeführten umfangreichen Prüfung nicht feststellen, dass die vorgelegten Verträge nicht den tatsächlichen Umständen entsprechen. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass tatsächlich Dienstverhältnisse begründet wurden, zumal sowohl der beschwerdeführende Verein als auch die Vortragenden keine Dienstverhältnisse begründen wollten. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Vortragenden in irgendeiner Weise Weisungen zu befolgen gehabt hätten oder in die Organisation des beschwerdeführenden Vereins eingebunden gewesen wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe):

3.1.1. Betreffend Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Kommunalsteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO - außer in hier unbeachtlichen Fällen - mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Gemäß § 11 Abs. 1 KommStG 1993 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b KommStG 1993) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c KommStG 1993) worden sind. Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209

Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (vgl. VwGH 10.06.1991, 90/15/0115; VwGH 14.11.1996, 96/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Nur innerhalb der Verjährungsfrist unternommene Amtshandlungen verlängern die Verjährungsfrist.

Eine solche fristverlängernde Wirkung haben nur Amtshandlungen einer sachlich zuständigen Abgabenbehörde (vgl. VwGH 23.01.2003, 2002/16/0027; 08.09.2005, 2003/17/0235; 26.04.2007, 2006/14/0039; 28.03.2014, 2010/16/0176; *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 209, 580, sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 209 Rz 9).

Gemäß § 323a Abs. 1 Z 5 BAO sind die §§ 207 und 209 BAO ab 1. Jänner 2010 auch für Landes- und Gemeindeabgaben anzuwenden.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes (vgl. VwGH 22.09.1989, 87/17/0271; 30.04.2003, 2002/16/0076; 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147; VwGH 30.09.2015, 2012/15/0111; 17.11.2020, Ra 2019/13/0067; ErlRV 686 BlgNR 22. GP, zu § 323 Abs. 18 BAO), bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt (vgl. VwGH 30.04.2003, 2002/16/0076; 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147; sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 209 Rz 42). Dementsprechend waren die Verjährungsbestimmungen der BAO und nicht der WAO heranzuziehen.

Gemäß § 14 Abs. 1 KommStG 1993 idF BGBl. I Nr. 124/2003 obliegt die Prüfung der für Zwecke der Kommunalsteuer zu führenden Aufzeichnungen (Kommunalsteuerprüfung) dem für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamt (§ 81 EStG 1988) oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 41a Abs. 1 und 2 ASVG). Die Prüfung ist gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) und mit der Sozialversicherungsprüfung (§ 41a ASVG) durchzuführen. Den Prüfungsauftrag hat jenes Finanzamt oder jener Krankenversicherungsträger zu erteilen, das/der den Prüfungsauftrag für die Lohnsteuerprüfung oder die Sozialversicherungsprüfung zu erteilen hat. Für die Kommunalsteuerprüfung gelten die für Prüfungen gemäß § 147 Abs. 1 BAO maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Kommunalsteuerprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweils berührten Gemeinde tätig. Die berührten Gemeinden sind von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen. Die Gemeinden sind berechtigt, in begründeten Einzelfällen eine Kommunalsteuerprüfung anzuregen. Das Recht der Gemeinden auf Durchführung einer Nachschau gemäß der jeweils

für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfahrensgesetz) bleibt unberührt, wobei § 148 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung sinngemäß anzuwenden ist.

Die für die Jahre 2001 bis 2010 maßgeblichen Bestimmungen des § 41a ASVG lauten:

§ 41a ASVG idF BGBl. I Nr. 132/2002 normiert:

„(1) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung). Hiezu gehört insbesondere

- die Prüfung der Einhaltung der Meldeverpflichtungen in allen Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten und der Beitragsabrechnung,*
- die Prüfung der Grundlagen von Geldleistungen (Krankengeld, Wochengeld, Arbeitslosengeld usw.),*
- die Beratung in Fragen von Melde-, Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten.*

(2) Sind für einen Dienstgeber mehrere Krankenversicherungsträger zuständig, so hat die Sozialversicherungsprüfung jener Krankenversicherungsträger durchzuführen, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes 1988 befindet.

(3) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 des Einkommensteuergesetzes 1988 durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Krankenversicherungsträger zu erteilen, der die Prüfung durchführen wird.

(4) Für die Sozialversicherungsprüfung gelten die für die Prüfungen nach § 151 der Bundesabgabenordnung maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) ist das Prüforgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig. Das Finanzamt ist von der Prüfung und vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen.

(5) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben den Finanzämtern der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) und den Gemeinden alle für das Versicherungsverhältnis und die Beitragsentrichtung bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Diese Daten dürfen nur in der Art und dem Umfang verwendet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist. Die Verwendung nicht notwendiger Daten (Ballastwissen, Überschusswissen) ist unzulässig. Daten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr benötigt werden, sind möglichst rasch zu löschen.“

§ 41a ASVG idF BGBl. I Nr. 83/2009 normiert:

„(1) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben die Einhaltung aller für das Versicherungsverhältnis maßgebenden Tatsachen zu prüfen (Sozialversicherungsprüfung). Hiezu gehört insbesondere

- die Prüfung der Einhaltung der Meldeverpflichtungen in allen Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten und der Beitragsabrechnung,*

– die Prüfung der Grundlagen von Geldleistungen (Krankengeld, Wochengeld, Arbeitslosengeld usw.),

– die Beratung in Fragen von Melde-, Versicherungs- und Beitragsangelegenheiten.

(2) Sind für einen Dienstgeber mehrere Krankenversicherungsträger zuständig, so hat die Sozialversicherungsprüfung jener Krankenversicherungsträger durchzuführen, in dessen Bereich sich die Betriebsstätte im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes 1988 befindet.

(3) Gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung ist vom Krankenversicherungsträger auch die Lohnsteuerprüfung nach § 86 des Einkommensteuergesetzes 1988 durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Krankenversicherungsträger zu erteilen, der die Prüfung durchführen wird.

(4) Für die Sozialversicherungsprüfung gelten die für Außenprüfungen (§ 147 der Bundesabgabenordnung) maßgeblichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Bei der Durchführung der Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) ist das Prüfor gan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig. Das Finanzamt ist von der Prüfung und vom Inhalt des Prüfungsberichtes oder der aufgenommenen Niederschrift zu verständigen.

(5) Die Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1) haben den Finanzämtern der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) und den Gemeinden alle für das Versicherungsverhältnis und die Beitragsentrichtung bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Diese Daten dürfen nur in der Art und dem Umfang verwendet werden, als dies zur Wahrnehmung der gesetzlich übertragenen Aufgaben eine wesentliche Voraussetzung ist. Die Verwendung nicht notwendiger Daten (Ballastwissen, Überschusswissen) ist unzulässig. Daten, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr benötigt werden, sind möglichst rasch zu löschen.“

Auch wenn den zitierten Bestimmungen des § 41a ASVG nicht zu entnehmen ist, dass die Prüfungen der WGKK auch im Auftrag der belangten Behörde erfolgen können, ergibt sich die Übertragung der Zuständigkeit zur Prüfung der Kommunalsteuer aus § 14 Abs. 1 KommStG 1993. Die WGKK konnte daher im Auftrag der belangten Behörde tätig werden. Die Ermittlungshandlungen der Organe der WGKK stellen dementsprechend Amtshandlungen der zuständigen Abgabenbehörde dar, die eine Verlängerung der Verjährungsfrist bewirken können.

Für die Kommunalsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 bedeutet dies, dass sich mit der Übergabe des Prüfungsauftrages die Verjährungsfrist zunächst um ein Jahr verlängert. Die Verjährungsfrist für 2001 wurde daher bis Ende 2007 verlängert. Im Hinblick darauf, dass 2007 keine weitere Amtshandlung gesetzt wurde, trat mit 31.12.2007 Verjährung ein.

Geht man davon aus, dass es sich bei den erwähnten Aktivitäten der WGKK in den Jahren 2008 und 2009 um die für die Verlängerung der Verjährungsfrist taugliche Amtshandlungen gehandelt hat, so würde sich die Verjährungsfrist für die Kommunalsteuer der Jahre 2002 bis 2005 folgendermaßen verlängern:

Jahr	2002	2003	2004	2005
Ende der fünfjährigen Verjährungsfrist	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010
verlängert durch Prüfungsauftrag vom 13.11.2006 bis	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011
verlängert durch Amtshandlungen 2008 bis	31.12.2009	weitere Amtshandlung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist		
verlängert durch Amtshandlungen 2009 bis	31.12.2010	31.12.2010	weitere Amtshandlung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist	
Verlängert durch Abgabefestsetzung vom 08.09.2011 bis				31.12.2012
Verlängert durch Niederschrift vom 21.06.2012 bis				31.12.2013
Verjährungsfrist endet mit	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2013

Die Kommunalsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 sowie die darauf entfallenden Säumnis- und Verspätungszuschläge durften daher im Hinblick auf die bereits eingetretene Verjährung weder mit Bescheid vom 8. September 2011 noch mit Bescheid vom 21. Februar 2013 festgesetzt werden, weshalb die angefochtenen Bescheide bereits insoweit ersatzlos aufzuheben waren.

Für die Kommunalsteuer 2005 gilt, dass sowohl die vorläufige Abgabefestsetzung als auch die endgültige Abgabefestsetzung innerhalb der Verjährungsfrist erfolgte.

3.1.2. Betreffend Kommunalsteuer:

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Das Unternehmen umfasst gemäß § 3 Abs. 1 KommStG 1993 die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit

zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften.

Gemäß § 3 Abs. 2 KommStG 1993 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 Bundesgesetz über Fachhochschulen (Fachhochschulgesetz – FHG), BGBl. Nr. 340/1993 können Erhalter von Fachhochschulen der Bund und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts sein. Juristische Personen des privaten Rechts können Erhalter von Fachhochschulen sein, soweit deren Unternehmensgegenstand überwiegend die Errichtung, Erhaltung und der Betrieb einer Fachhochschule mit Fachhochschul-Studiengängen ist.

Gemäß § 2 Abs. 2 FHG (eingefügt durch das Bundesgesetz, mit dem das Fachhochschul-Studiengesetz geändert wird, BGBl. Nr. 110/2003, in Kraft getreten mit 1. Februar 2004) sind die Erhalter berechtigt, von ordentlichen Studierenden einen Studienbeitrag in Höhe von höchstens 363,36 Euro je Semester einzuheben. Von Studierenden aus Drittstaaten, die nicht unter die Personengruppen gemäß der Personengruppenverordnung der zuständigen Bundesministerin oder des zuständigen Bundesministers fallen und die über eine Aufenthaltsberechtigung für Studierende gemäß § 64 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005, verfügen, dürfen höchstens kostendeckende Beiträge eingehoben werden. Die betragliche Einschränkung des ersten Satzes gilt nicht für Bildungsaktivitäten von Erhaltern, die ausschließlich in Drittstaaten angeboten und durchgeführt werden.

Gemäß § 2 Abs. 4 FHG ist die Einhebung von pauschalierten Kostenbeiträgen für Materialien, Sachmittel und sonstige Serviceleistungen, die den laufenden, regulären Betrieb eines Studienganges betreffen, unzulässig. Darüber hinaus gehende, tatsächlich anfallende Kosten sind individuell zwischen Erhalter und Studierenden zu verrechnen.

§ 2a FHG sieht unter dem Titel „Fachhochschul-Entwicklungs- und Finanzierungsplan“ Folgendes vor:

„(1) Der Fachhochschul-Entwicklungs- und Finanzierungsplan (FH-EF-Plan) ist das strategische Planungsinstrument des Bundes für die Entwicklung des Fachhochschulsektors und die Finanzierung von Fachhochschul-Studiengängen. Er hat insbesondere zu umfassen:

1. die von den Fachhochschulen entsprechend den Zielen und leitenden Grundsätzen gemäß § 3 zu erbringenden Leistungen;

2. die Grundsätze für neue Fachhochschul-Studiengänge und Änderung bestehender Fachhochschul-Studiengänge zur Weiterentwicklung des hochschulischen Portfolios und der Hochschulstruktur;

3. die vorgesehenen finanziellen Mittel des Bundes.

(2) Der Fachhochschul-Entwicklungs- und Finanzierungsplan hat einen Planungszeitraum von zumindest drei Jahren zu umfassen.

(3) Mit jenen Erhaltern von Fachhochschul-Studiengängen, die Bundesmittel gemäß Abs. 1 Z 3 erhalten, sind Finanzierungsvereinbarungen abzuschließen.“

Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. EuGH, C-528/19, Rn. 43; vgl. etwa auch VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050; 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, 0023, Rn. 46, sowie VwGH 08.09.2021, Ro 2020/15/0011).

Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen können sowohl der Bund (und andere KöR) als auch juristische Personen des privaten Rechts sein. Die Erhalter sind berechtigt, von den Studierenden einen Studienbeitrag einzuheben (§ 2 Abs 2 FHStG, BGBl 340/1993 idF BGBl I 97/2016).

Das im Jahr 2000 geänderte Hochschul-Taxengesetz 1972 normiert nunmehr in § 11 b, dass Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen und Fachhochschulen berechtigt sind, von Studierenden einen Studienbeitrag in Höhe von 363,36 € je Semester einzuheben. Die Einhebung von Studienbeiträgen bei Fachhochschulen ist somit nicht per Gesetz vorgeschrieben, sondern obliegt der Disposition der jeweiligen Fachhochschule. Die Bezahlung des Studienbeitrages erfolgt deshalb nicht aufgrund eines hoheitlichen Aktes; sie ist Ausfluss dieser privatrechtlichen Beziehung.

Durch diese Einführung von Studienbeiträgen im Jahr 2001 hat sich die umsatzsteuerliche Situation für die Fachhochschulen grundlegend geändert. Um die Leistungen der Fachhochschule in Anspruch nehmen zu können, hat der Studierende nunmehr ein Entgelt (Studienbeitrag) zu entrichten. Zwischen Student und Fachhochschule wird dadurch ein Leistungsaustausch begründet; die bisherige Rechtsansicht der Finanzverwaltung, dass der Lehrbetrieb mangels Entgeltlichkeit nicht zum Unternehmensbereich der Fachhochschule zählt, ist daher nicht mehr aufrechtzuerhalten (vgl. dazu *Tiefenthaler*, SWK 2002, S 475).

Es ist daher davon auszugehen, dass insoweit Studiengebühren eingehoben werden, diese gemäß § 6 UStG 1994 zwar umsatzsteuerbefreit sind, aber der Lehrbetrieb damit einen

unternehmerischen Bereich der Fachhochschule bildet (vgl. *Tiefenthaler*, SWK 2002, S 475; *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ [2017] zu § 6 UStG Rz 305).

Gemäß § 2 lit. a KommStG 1993 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 5 Abs. 1 lit a KommStG 1993 ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind, im Falle des § 2 lit. a KommStG 1993 Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und – seit 01.01.2010 - an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor.

Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden, sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

Vor dieser gesetzlichen Regelung wurden durch VO BGBl II 1997/287, Anh IV/ 12, anzuwenden ab 01.10.1997, die Bezüge aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragter an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien oder ähnlichen Bildungseinrichtungen unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zugeordnet (Anh IV/12).

Der VfGH hatte in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit der angefochtenen Worte „Fachhochschulen“ und „oder ähnlichen Bildungseinrichtungen“ in § 1 der VO diese Wortfolge als gesetzwidrig aufgehoben (ohne Inkrafttretensbestimmung). Die Kundmachung erfolgte im BGBl II 2000/278, erschienen am 31.08.2000. Der VfGH sah die Verfassungswidrigkeit der aufgehobenen Worte darin, dass im Gesetz jeglicher Anhaltspunkt für eine Ermächtigung der Vollziehung fehlt, die Grenze zwischen Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit aus Gründen der Zweckmäßigkeit in Teilbereichen auch nur geringfügig zu verschieben.

Die teilweise Aufhebung der VO durch den VfGH hatte zur Folge, dass bei jedem Lehrbeauftragten zu prüfen war, welche Merkmale im Einzelfall für die Selbständigkeit bzw. Nichtselbständigkeit sprachen. Lag für das Kalenderjahr 2000 kein rechtskräftiger Haftungsbescheid vor, konnte der Arbeitgeber, der auf Grund der VO Lohnsteuer einbehalten hatte, für den Fall, dass die Tätigkeit des Lehrbeauftragten bei Überprüfung der überwiegenden Merkmale als selbständige Tätigkeit einzustufen gewesen wäre, die Besteuerung aufrollen und die einbehaltene Lohnsteuer dem Lehrbeauftragten zurückzahlen.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, wurde die steuerliche Behandlung der Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden ab 2001 in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 neu geregelt; die VO war nur bis 31.12.2000 anzuwenden.

§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn nicht bereits ein Dienstverhältnis nach den allgemeinen Kriterien gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt. Es ist daher vorrangig zu prüfen, ob Bezüge oder Vorteile aus dem Dienstverhältnis iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 gegeben sind (vgl. *Braunsteiner* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 25 Rn 59).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hält in ständiger Rechtsprechung fest, dass der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen sind, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. etwa VwGH 18.05.2022, Ra 2021/15/0058; 13.12.2021, Ra 2021/15/0108; 21.11.2018, Ra 2018/13/0045; 14.12.2022, Ra 2019/13/0068, jeweils mwN).

Nachdem es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Vortragenden in den geschäftlichen Organismus des beschwerdeführenden Vereins eingegliedert oder in irgendeiner Form weisungsgebunden wären, und sie die mit der Vortragstätigkeit verbundenen Aufwendungen sowie die Kosten einer Vertretung selbst zu tragen haben, war davon auszugehen, dass diese keine Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 verrichten, sondern Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erzielen.

Derartige Einkünfte sind aber gemäß § 5 Abs. 1 lit a KommStG 1993 nicht in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen. Dementsprechend hatte auch für 2005 bis 2010 keine Kommunalsteuerfestsetzung zu erfolgen.

3.1.3. Betreffend Abgabenfestsetzung mit Bescheid vom 8. September 2011 und vom 21. Februar 2013:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Da der Bescheid vom 8. September 2011 (Bescheid mit vorläufiger Abgabenfestsetzung betreffend Kommunalsteuer, Säumnis- und Verspätungszuschlag 2001 bis 2009, datiert mit 8. September 2010) durch den Bescheid vom 21. Februar 2013 (hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2009) ersetzt wurde, gilt die ursprüngliche Beschwerde vom 13. Oktober 2011 auch gegen den Bescheid vom 21. Februar 2013 hinsichtlich der nunmehr endgültig vorgenommenen Abgabenfestsetzung für die Jahre 2001 bis 2009 weiter.

Wird kein selbstberechneter Kommunalsteuerbetrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe gemäß § 11 Abs. 3 zweiter Satz KommStG 1993 mit Abgabenbescheid zu erfolgen.

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt stets voraus,

- dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder
- dass der Abgabepflichtige, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

Ergibt sich aber – wie im gegenständlichen Fall – dass die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer 0,00 € beträgt und daher kein selbst berechneter Betrag bekannt zu geben ist, darf auch keine Abgabenfestsetzung gemäß § 11 Abs. 3 KommStG 1993 erfolgen.

Aus diesem Grund waren daher auch die Bescheide vom 8. September 2011 und vom 21. Februar 2013 hinsichtlich Kommunalsteuer 2005 bis 2010 ersatzlos aufzuheben. Mangels festgesetzten Abgabenbeträgen durften auch kein Säumnis- und Verspätungszuschläge für 2005 und 2010 festgesetzt werden, weshalb die angefochtenen Bescheide auch insoweit ersatzlos aufzuheben waren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die letztendlich zum Tragen kommende rechtliche Beurteilung des in erster Linie zu klärenden Sachverhalts bereits aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen ergibt bzw. im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs vorgenommen wurde, war die ordentliche Revision für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2024