



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision 1. der K GmbH in G, vertreten durch Prof. Haslinger & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Zollamtsstraße 7, hg. protokolliert unter der Zl. Ra 2021/15/0021, sowie 2. des Magistrats der Landeshauptstadt Linz in 4041 Linz, Hauptplatz 1, hg. protokolliert unter Zl. Ra 2021/15/0022, gegen Erkenntnis und Beschluss des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich vom 18. November 2020, Zl. LVwG-450572/5/MB/HEK, betreffend Kommunalsteuer 2013 bis 2018 einschließlich Säumniszuschlägen, zu Recht erkannt:

Der von der Erstrevisionswerberin angefochtene Beschluss betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer der Jahre 2017 und 2018 zuzüglich Säumniszuschlägen wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Revision des zweitrevisionswerbenden Magistrats wird zurückgewiesen.

Das Land Oberösterreich hat der Erstrevisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Erstrevisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich (LVwG) - eine im Jahr 2012 von einem gemeinnützigen (kirchlichen) Verein gegründete GmbH, in die ein bestehender Krankenhausbetrieb in Linz mit Wirkung ab 1. Jänner 2013 eingebracht wurde.
- 2 Gemäß Punkt 2 der Erklärung über die Errichtung der erstrevisionswerbenden GmbH vom 13. Dezember 2012 ist Gegenstand des Unternehmens die Fortführung der bislang von dem gemeinnützigen (kirchlichen) Verein geführten Krankenanstalt, d. h. die Führung einer Krankenanstalt und die Erbringung ärztlicher und medizinischer Leistungen einschließlich der Erbringung sonstiger, üblicherweise im Zusammenhang mit einer



Krankenanstalt angebotener Leistungen, sowie die Vermietung und Verpachtung von Räumlichkeiten der Krankenanstalt; ferner die Durchführung von Ausbildungen in medizinischen Berufen einschließlich der Führung entsprechender Schulen und Ausbildungseinrichtungen. Die erstrevisionswerbende GmbH verfolgt ausschließlich gemeinnützige, mildtätige Zwecke und strebt keinen Gewinn an. Allfällige Überschüsse dürfen nicht ausgeschüttet werden, sondern sind wiederum zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken zu verwenden (Punkt 9.1. der Errichtungserklärung). Bei Auflösung der Gesellschaft oder Wegfall des begünstigten Zwecks ist das nach Abzug der Schulden verbleibende Vermögen, soweit es die Stammeinlage übersteigt, einem anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck zu widmen, wobei primär das Vermögen dem gemeinnützigen (kirchlichen) Verein als Gründungsgesellschafter zuzuführen ist, welches es ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO zu verwenden hat.

- 3 Bei der erstrevisionswerbenden GmbH handelt es sich unstrittig um keine im Sinn des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten (KAKuG) gemeinnützig betriebene Krankenanstalt. Die von ihr betriebene Krankenanstalt gliedert sich in einen ambulanten und in einen stationären Bereich, wobei beide Bereiche allen Patientinnen offenstehen, unabhängig von der Art ihrer Versicherung. Die Finanzierung erfolgt hierbei wie folgt: Für den ambulanten Bereich gibt es einen allgemeinen Ambulanzvertrag, der für alle sozialversicherten Personen einen uneingeschränkten Zugang zu ambulanten Leistungen ermöglicht. Aufgrund eines Vertrages mit den Krankenfürsorgekassen (für die Landesbediensteten in Oberösterreich, die Landeslehrer und die Magistratsbediensteten) können deren Versicherte sämtliche ambulante und stationäre Leistungen in Anspruch nehmen. Stationäre Leistungen können weiters zusatzversicherte Personen und „Selbstzahlende“ - also prinzipiell alle Personen - in Anspruch nehmen. Die Zahl der im ambulanten Bereich behandelten Patientinnen beträgt mehr als doppelt so viel wie jene im stationären Bereich. Die Finanzierung der Krankenanstalt erfolgt somit durch Verträge mit den so genannten „kleinen Kassen (Krankenfürsorgeanstalten)“, durch die Vergütungen des



Privatkrankenanstaltenfonds (PRIKRAF), durch private Versicherungen oder durch Bezahlung der Selbstkosten durch die Patientinnen. Im umsatzstärkeren stationären Leistungsbereich werden durchschnittlich 92 % der Einnahmen, im ambulanten Sektor durchschnittlich 8 % der Einnahmen lukriert. Im Streitzeitraum erzielte die erstrevisionswerbende GmbH gemäß der Gewinn- und Verlustrechnung abwechselnd positive und negative Überschüsse.

- 4 Kommunalsteuer wurde von ihr in diesen Jahren nur für drei Dienstnehmende (Tätigkeitsbereich: Klinik-Cafeteria) erklärt und entrichtet. Die Kommunalsteuerprüfungen der Jahre 2013 bis 2016 ließen die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen laut Erklärung der Erstrevisionswerberin unbeanstandet; Säumniszuschläge (wegen nicht fristgerechter Einreichung der Kommunalsteuererklärungen) wurden nur aufgrund der erklärten Beträge berechnet.
- 5 Mit Bescheid des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 25. Juni 2019 wurden gegenüber der erstrevisionswerbenden GmbH die auf die Gemeinde Linz entfallende und bereits fällige Kommunalsteuer sowie Säumniszuschläge für die Jahre 2013 bis 2018 neu festgesetzt, wobei als Bemessungsgrundlage die von ihr an alle ihre Dienstnehmenden gewährten Arbeitslöhne herangezogen wurden.
- 6 Der dagegen erhobenen Beschwerde gab der Magistrat der Stadt Linz mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge, woraufhin die Erstrevisionswerberin deren Vorlage an das LVwG beantragte.
- 7 Mit Erkenntnis und Beschluss vom 18. November 2020 gab das LVwG der Beschwerde zunächst insoweit Folge, als es den Bescheid des Magistrats hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge der Jahre 2013 bis 2016 ersatzlos aufhob. Im Übrigen, sohin hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge der Jahre 2017 und 2018 hob es den Bescheid auf und verwies die Rechtssache an den Magistrat zurück. Eine Revision erklärte es für nicht zulässig. Begründend führte das LVwG aus, die in § 8 Z 2 KommStG für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen normierte



Kommunalsteuerbefreiung, „soweit“ diese mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen, komme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Bedeutung zu, dass jene satzungsgemäßen Tätigkeitsbereiche, die diese Anforderungen erfüllten, kommunalsteuerbefreit seien, unabhängig davon, ob die Körperschaft nach ihrer Satzung auch andere als die in § 8 Z 2 KommStG genannten Zwecke erfülle (Hinweis auf VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0030; sowie VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103). Vor diesem Hintergrund stellten die in der Errichtungserklärung normierten kirchlichen Zwecke keine prinzipielle Begünstigungsschädlichkeit dar. Dass in der Satzung der Erstrevisionswerberin also hinsichtlich der Mittelverwendung auch kirchliche Zwecke in Betracht kämen, schade in kommunalsteuerrechtlicher Hinsicht nicht, weil § 8 Z 2 KommStG auf Betriebsbereiche und nicht auf den Rechtsträger abstelle (arg: „soweit“).

- 8 Zur Frage, ob und inwieweit die Tätigkeiten der erstrevisionswerbenden GmbH mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen, sei Folgendes auszuführen: Gemäß § 35 Abs. 1 BAO seien gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert werde. Die von der Erstrevisionswerberin betriebene Krankenanstalt sei zwar mit den von ihr sowohl im ambulanten als auch stationären Bereich angebotenen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit unbestritten im Kernbereich der Gesundheitspflege tätig. Ob diese Tätigkeiten aber in beiden Bereichen dem Gemeinwohl nützten und somit eine Förderung der Allgemeinheit vorliege, sei differenziert zu beurteilen: Während die ambulanten Leistungen von sämtlichen sozial versicherten Personen in Anspruch genommen werden könnten, gelte dies für stationäre Leistungen nicht in derselben Weise. Diese könnten zwar formal auch von allen Personen in Anspruch genommen werden; weil aber für die Bezahlung der Leistungen diese Personen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder zusatzversichert seien, selbst aufkommen müssten, könne praktisch nicht davon gesprochen werden, dass sie tatsächlich an die Allgemeinheit gerichtet seien



(vergleichbar mit dem Vorliegen einer schädlichen Einschränkung bei zu hohen Mitgliedsbeiträgen).

- 9 Zu dem vom Magistrat ins Treffen geführten begünstigungsschädlichen Gewinnstreben der Erstrevisionswerberin sei Folgendes auszuführen: Gemäß Punkt 9.1 der Satzung der erstrevisionswerbenden GmbH verfolge diese ausschließlich gemeinnützige, mildtätige Zwecke und strebe keinen Gewinn an. Allfällige Überschüsse würden nicht ausgeschüttet, sondern seien wiederum zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken zu verwenden. Vereinsmitglieder dürften keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Vereinsmitglied auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Damit sei aber der Bestimmung des § 39 Z 2 BAO Genüge getan, wonach die Körperschaft keinen Gewinn erstreben dürfe und die Mitglieder keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten dürften. Begünstigungsschädlich sei demnach nur ein „Gewinnstreben“, nicht aber das nicht angestrebte, gelegentliche Erzielen geringfügiger Überschüsse, zumal auch das Gesamtbild der Abgänge bzw. Überschüsse der Jahre 2013 bis 2018 ein Bild bestenfalls ausgeglichener Gebarung zeige.
- 10 Nach der ständigen Judikatur des VwGH schütze der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen abgabepflichtiger Personen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise abgabepflichtiger Personen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für - spätere - Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (Hinweis auf VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075). Vor dem Hintergrund dieser Judikatur und des festgestellten Sachverhalts, wonach die Kommunalsteuerprüfungsergebnisse der Jahre 2013 bis 2016 die Bemessungsgrundlage laut Kommunalsteuererklärung der Erstrevisionswerberin unbeanstandet gelassen hätten und Säumniszuschläge (wegen nicht fristgerechter Einreichung der Kommunalsteuererklärungen) nur aufgrund der erklärten Beträge berechnet worden seien, könne eine



abgabenbehördliche Kommunalsteuerfestsetzung nur für die Jahre 2017 und 2018 erfolgen, und zwar nur im Ausmaß jener Tätigkeiten, die die Erstrevisionswerberin im stationären Bereich erbracht habe. Für den ambulanten Bereich sei die Abgabenfestsetzung infolge dessen Gemeinnützigkeit seitens des Magistrats zu Unrecht erfolgt.

- 11 Für eine damit notwendige entsprechende Zuordnung der Arbeitslöhne lägen jedoch keine ausreichenden Ermittlungsergebnisse vor. Da die Feststellung der dem stationären Bereich (und der Cafeteria) zuordenbaren Arbeitslöhne aufgrund der der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen durch diese zweckmäßig sei, sei der Beschwerde insofern stattzugeben gewesen, als der Bescheid des Magistrats gemäß § 278 BAO hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge für diese beiden Jahre aufzuheben und die Rechtssache an den Magistrat zurückzuverweisen gewesen sei.
- 12 (Nur) Gegen letztgenannten Beschluss erhob die erstrevisionswerbende GmbH (außerordentliche) Revision. Zu deren Zulässigkeit brachte sie vor, die angefochtene Entscheidung weiche von der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ab, wonach es für mildtätige Zwecke nicht erforderlich sei, dass sich diese an die Allgemeinheit richteten (VwGH 24.4.1978, 1054/77; VwGH 29.4.1991, 90/15/01/68; VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103). Das LVwG vermische die Anforderungen an das Vorliegen mildtätiger Zwecke im Gegensatz zu gemeinnützigen Zwecken. Das LVwG unterstelle dabei die falsche Rechtsansicht, dass Krankenhausleistungen nur gemeinnützigen (und nicht mildtätigen) Zwecken dienten, welche eine Förderung der Allgemeinheit voraussetzten. Selbst ausgehend von dieser Rechtsansicht würden die getroffenen Feststellungen zudem eine Verneinung der Förderung der Allgemeinheit nicht tragen.
- 13 Es fehle schließlich Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, ob eine nicht öffentliche Krankenanstalt ohne Gewinnerzielungsabsicht, sohin eine nicht gewinnorientierte Krankenanstalt, welche die Behandlung von Patientinnen im stationären Bereich ausschließlich über die sogenannte Sonderklasse finanziere, kommunalsteuerbefreit sein könne. Mit der Frage,



warum die Revisionswerberin im stationären Bereich nicht kommunalsteuerbefreit sein solle, öffentliche Krankenanstalten mit ihrer Sonderklasse, die sich in derselben Weise finanzierten, jedoch sehr wohl kommunalsteuerbefreit seien, setze sich das LVwG in der angefochtenen Entscheidung nicht auseinander, was zu unsachlichen Ergebnissen führe.

- 14 Der Magistrat Linz erhob als Zweitrevisionswerber gleichfalls (außerordentliche) Revision, mit der er die Entscheidung des LVwG ihrem gesamten Umfang nach anfocht (Erkenntnis und Beschluss). Zur Zulässigkeit seiner Amtsrevision brachte der Magistrat vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage, ob eine Kommunalsteuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG 1993 auch dann Platz greife, wenn die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen solle, nach ihrer Rechtsgrundlage nicht ausschließlich der Förderung der in § 8 Z 2 KommStG genannten Zwecke diene.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof leitete zu beiden Revisionen das Vorverfahren ein.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Rechtssachen zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:
- 17 Die Revision der Erstrevisionswerberin ist zulässig und begründet.
- 18 Gemäß § 8 Z 2 KommStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen von der Kommunalsteuer befreit, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 BAO).
- 19 Wird von einer Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt betrieben, so wird diese Anstalt gemäß § 46 BAO auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen. Die Anstalt ist gleich einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO abgabefrei, wenn es sich um eine im Sinn



des jeweils geltenden Krankenanstaltengesetzes gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt.

- 20 Im Revisionsfall handelt es sich nach den (unbestrittenen) Feststellungen des LVwG zwar um keine im Sinn des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten (KAKuG) gemeinnützig betriebene Krankenanstalt, die bereits kraft § 46 zweiter Satz BAO stets als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO mit den daran anknüpfenden Steuerbefreiungen gilt. Dies schließt eine kommunalsteuerrechtliche Befreiung allerdings nicht aus.
- 21 In einem solchen Fall ist nach den Kriterien der übrigen in § 8 Z 2 KommStG verwiesenen Bestimmungen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47) zu prüfen, ob die Körperschaft mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf den dort genannten Gebieten dient (vgl. VwGH 20.11.2019, Ra 2018/15/0071). Dazu hat das LVwG festgestellt, dass sich die von der Erstrevisionswerberin betriebene Krankenanstalt in einen ambulanten und in einen stationären Bereich gliedert, wobei beide Bereiche grundsätzlich allen Patientinnen - unabhängig von der Art ihrer Versicherung - offen stehen. Angesichts der festgestellten breiten Zugänglichkeit auch des stationären Bereichs teilt der Verwaltungsgerichtshof die Bedenken des LVwG am Vorliegen einer Förderung der Allgemeinheit iSd § 35 Abs.1 BAO nicht. Der Umstand allein, dass Personen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder zusatzversichert seien, selbst für die Behandlung aufkommen müssen, schließt eine solche Förderung der Allgemeinheit nicht aus. Ob die Tätigkeit der Revisionswerberin - wie von ihr vorgetragen - auch als mildtätig einzustufen ist, kann daher im Revisionsfall dahin stehen.
- 22 Da das LVwG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war der angefochtene Beschluss gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.
- 23 Zur Revision des zweitrevisionswerbenden Magistrats ist festzuhalten, dass die Frage, ob die Voraussetzung des Art. 133 Abs. 4 B-VG, also eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu beurteilen ist. Wurde die zu beantwortende



Rechtsfrage daher vom Verwaltungsgerichtshof - auch nach Einbringung der Revision - bereits geklärt, liegt keine Rechtsfrage (mehr) vor, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme (vgl. etwa VwGH 10.6.2021, Ra 2019/15/0008, mwN).

- 24 Die in der Amtsrevision erstangesprochene Rechtsfrage zur erlaubten Aufnahme anderer als der in § 8 Z 2 KommStG genannten Zwecke in die Rechtsgrundlage einer abgabepflichtigen Person ist durch die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bereits geklärt (vgl. zuletzt VwGH 18.5.2022, Ra 2021/15/0084, mwN).
- 25 Da in der Amtsrevision sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen werden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, war sie zurückzuweisen.
- 26 Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 25. Mai 2022