OÖ. LANDESVERWALTUNGSGERICHT

4021 Linz / Volksgartenstraße 14
Telefon: +43 732 7075-18004
Fax: +43 732 7075-218018
E-Mail: post@lvwg-ooe.gv.at / www.lvwg-ooe.gv.at

Geschäftszeichen:
LVwG-450572/17/MB/VEP

Datum:
Linz, 13. Dezember 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Dr. Brandstetter über die Beschwerde der X, X, vertreten durch X, X, gegen den Bescheid des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 25.06.2019, GZ: 0005564/2013 AS KF, betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer u.a. für die Jahre 2017 und 2018

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird insoweit stattgegeben als der angefochtene Bescheid des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 25.06.2019 hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge für die Jahre 2017 und 2018 ersatzlos aufgehoben wird.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I.1. Mit Bescheid des Magistrats der Landeshauptstadt Linz (in der Folge: „belangte Behörde“) vom 25.06.2019, GZ: 0005564/2013 AS KF, wurden gegenüber der Beschwerde führenden Partei (in der Folge: „Bf“) die auf die Gemeinde Linz entfallende und bereits fällige Kommunalsteuer sowie Säumniszuschläge u.a. für Jahre 2017 bis 2018 wie folgt festgesetzt:

Jahr	Bemessungs-grundlage	festgesetzte Kommunalsteuer	entrichtete Kommunal-steuer	Nach-forderung	Säumnis-zuschlag
2017	€ 8.478.155,37	€ 254.344,66	€ 1.941,41	€ 252.403,25	€ 5.048,07
2018	€ 9.006.379,70	€ 270.191,39	€ 2.011,10	€ 268.180,29	€ 5.363,61

Die dagegen von der rechtsfreundlich vertretenen Bf erhobene Beschwerde wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die von der Bf betriebene Krankenanstalt mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege diene und sie damit gemäß § 8 Z 2 KommStG von der Kommunalsteuer befreit sei. Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 04.02.2020, GZ: 0059737/2019 MDion RM, wurde die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer samt Nachforderung als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Festsetzung der Säumniszuschläge abgeändert.

I.2. Aufgrund des rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrages gab das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich mit Entscheidung vom 18.11.2020, LVwG-450572/5/MB/HEK, der Beschwerde u.a. insoweit statt, als der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge für die Jahre 2017 und 2018 aufgehoben und die Rechtssache zur neuerlichen Entscheidung an die belangte Behörde zurückverwiesen wurde. Dazu wurde vom Landesverwaltungsgericht Oberösterreich festgehalten, dass die von der Bf betriebene Krankenanstalt zwar mit den von ihr – sowohl im ambulanten als auch im stationären Bereich – angebotenen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit unbestritten im Kernbereich der Gesundheitspflege tätig sei und der ambulante Bereich der Bf jedenfalls gemeinnützigen Zwecke diene, jedoch hinsichtlich des stationären Bereichs der Bf, der zwar formal auch von allen Personen in Anspruch genommen werden könne, diese Personen für die Bezahlung der Leistungen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder zusatzversichert sind, selbst aufkommen müssten, nicht davon gesprochen werden könne, dass dieser an die Allgemeinheit gerichtet sei. Aufgrund des Bestehens einer partiellen Steuerbefreiung für den ambulanten Bereich der Bf habe die Abgabenbehörde die dem stationären Bereich (und der Cafeteria) zuordenbaren Arbeitslöhne festzustellen und auf dieser Basis die Kommunalsteuer für die Jahre 2017 und 2018 neu zu bemessen.

I.3. Klarstellend wird festgehalten, dass mit Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 18.11.2020, LVwG-450572/5/MB/HEK, im Übrigen der Beschwerde der Bf insoweit stattgegeben wurde, als der angefochtene Bescheid vom 25.06.2019 hinsichtlich der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Säumniszuschläge für die Jahre 2013 bis 2016 ersatzlos aufgehoben wurde. Die dagegen (und gegen den Beschluss des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 18.11.2020, LVwG-450572/5/MB/HEK) eingebrachte Amtsrevision der belangten Behörde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Entscheidung vom 25.05.2022, Ra 2021/15/0022, zurückgewiesen.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorliegenden Verwaltungsakt und die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachte Äußerung (ON 2) und Beschwerdeergänzung der Bf (ON 4). Da der Sachverhalt bereits aufgrund der Aktenlage geklärt werden konnte und die Bf auf die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung verzichtete (ON 16), konnte von der Durchführung einer solchen abgesehen werden. Es steht folgender Sachverhalt fest:

Mit der Errichtungserklärung vom 13.12.2012 wurde durch den gemeinnützigen Verein E die Klinik X X GmbH (im Folgenden kurz: „K“) als 100%-ige Tochtergesellschaft gegründet, wobei der Krankenhausbetrieb Standort X mit Wirkung ab 01.01.2013 (Einbringungsstichtag 31.12.2012) in die neu gegründete K eingebracht wurde.
Gemäß Punkt 2. der Erklärung über die Errichtung der K vom 13.12.2012 ist Gegenstand des Unternehmens die Fortführung der bislang vom E geführten Krankenanstalt X-Krankenhaus-X, 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 (Beilage zu ON 5 des Behördenaktes). Die K 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 [Beilage zu ON 5 des Behördenaktes]). 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 E zuzuführen ist, welches es ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der

§§ 34 ff BAO zu verwenden hat (Punkt 11.4. der Errichtungserklärung [Beilage zu ON 5 des Behördenaktes]).

Seitens des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr wurde die der K zunächst zuerkannte Gemeinnützigkeit mit Wirkung ab 31.12.2016 aberkannt (ON 16 des Behördenaktes).

Es handelt sich bei der K unstrittig um keine im Sinne des KAKuG gemeinnützig betriebene Krankenanstalt.

Die von der Bf betriebene Krankenanstalt gliedert sich in einen ambulanten und in einen stationären Bereich, wobei beide Bereiche allen Patienten 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 (Beilage zu ON 37 des Behördenaktes). 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 (ebenfalls Beilage zu ON 37 des Behördenaktes). Stationäre Leistungen können weiters zusatzversicherte Personen und sog. „Selbstzahler“ - also prinzipiell jedermann - in Anspruch nehmen.
Die Zahl der im ambulanten Bereich behandelten Patienten beträgt mehr als doppelt so viel wie jene im stationären Bereich (vgl. z. B. für das Jahr 2017: 11.423 Patienten im ambulanten Bereich zu 5.060 Patienten im stationären Bereich [Beschwerde, S. 19]). 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 Patienten. Im umsatzstärkeren stationären Leistungsbereich werden durchschnittlich 92 % der Einnahmen, im ambulanten Sektor durchschnittlich 8 % der Einnahmen lukriert.

Im Prüfungszeitraum erzielte die Bf gemäß der Gewinn- und Verlustrechnung folgende tatsächliche Ergebnisse (Beilagen zu ON 32 und ON 41 des Behördenaktes):
Jahr 2013: TEUR -1.046, Jahr 2014: TEUR 115, Jahr 2015: TEUR -180, Jahr 2016: TEUR: 21, Jahr 2017: -164, Jahr 2018: TEUR 45.

Unstrittig wurden in den Jahren 2017 und 2018 von der Bf insgesamt an alle ihre Dienstnehmer Arbeitslöhne in folgender Höhe gewährt (ON 48, ON 50 des Behördenaktes):
€ 8.478.155,37 (2017) und € 9.006379,70 (2018).

Kommunalsteuer wurde von der Bf allerdings im gegenständlichen Zeitraum nur für drei Dienstnehmer (Tätigkeitsbereich: Klinik-Cafeteria) erklärt und entrichtet.

II.2. Der oben unter Punkt II.1. festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den im Verfahrensakt aufliegenden Unterlagen, wobei die einzelnen Feststellungen insbesondere auf den jeweils in Klammern angeführten Beweismitteln gründen. Er entspricht dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt, dem seitens der Bf in ihrer Beschwerde nicht entgegen getreten wurde.

III. Rechtliche Beurteilung:

III.1. Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Befreit von der Kommunalsteuer sind nach § 8 Z 2 KommStG Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen von der Kommunalsteuer, 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). Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß dessen Abs. 2 liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt, wobei dies insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden gilt.

III.2. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, gliedert sich die von der Bf betriebene Krankenanstalt, die unbestritten im Kernbereich der Gesundheitspflege tätig ist, in einen ambulanten und in einen stationären Bereich. Während der ambulante Bereich der Bf, der uneingeschränkt zugänglich ist und allen sozialversicherten Personen offensteht, jedenfalls gemeinnützigen Zwecken dient, ist hinsichtlich des stationären Bereichs der Bf, bei dem Personen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder zusatzversichert sind, selbst für die Behandlung aufkommen müssen, die Frage strittig, ob eine Förderung der Allgemeinheit iSd § 35 BAO und damit Gemeinnützigkeit gegeben ist.

III.3. Der Verwaltungsgerichtshof führte in seiner Entscheidung vom 25.05.2022, Ra 2021/15/0021, zunächst aus, dass es sich im Revisionsfall um keine im Sinne des KAKuG gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handle, die bereits kraft § 46 zweiter Satz BAO stets als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO mit den daran anknüpfenden Steuerbefreiungen gelte. Dies schließe eine kommunalsteuerrechtliche Befreiung allerdings nicht aus. In einem solchen Fall sei 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 diene. Angesichts der festgestellten breiten Zugänglichkeit auch des stationären Bereichs teile der Verwaltungsgerichtshof die Bedenken des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich 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 müssten, schließe eine solche Förderung der Allgemeinheit nicht aus. Ob die Tätigkeit der Bf auch als mildtätig einzustufen sei, könne daher im Revisionsfall dahin stehen.

III.4. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht des Höchstgerichtes liegt auch beim stationären Bereich der Bf, der zwar auch formal von allen Personen in Anspruch genommen werden kann, aber bei dem Personen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder zusatzversichert sind, selbst für die Behandlung aufkommen müssen, eine Förderung der Allgemeinheit iSd § 35 BAO und damit Gemeinnützigkeit vor.

Im Übrigen sind – wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – auch sonst alle Voraussetzungen erfüllt und insbesondere stellen die in der Errichtungserklärung normierten kirchlichen Zwecke keine prinzipielle Begünstigungsschädlichkeit darstellen (vgl. dazu etwa VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030; VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103, wonach der Befreiung des § 8 Z 2 KommStG die Bedeutung zukommt, dass jene satzungsgemäßen Tätigkeitbereiche, die diese Anforderungen erfüllen, kommunalsteuerbefreit sind und zwar unabhängig davon, ob die Körperschaft nach ihrer Satzung auch andere Zwecke erfüllt), sodass die Bf in den Jahren 2017 und 2018 hinsichtlich ihres ambulanten und stationären Bereichs gemäß § 8 Z 2 KommStG von der Kommunalsteuer befreit ist.

III.5. Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Die ordentliche Revision ist unzulässig, da die entscheidungswesentliche Rechtsfrage der Kommunalsteuerpflicht entsprechend der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.05.2022, Ra 2021/15/0021) anhand der konkreten Umstände des vorliegenden Einzelfalls beurteilt wurde.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Gegen diese Entscheidung besteht innerhalb von sechs Wochen ab dem Tag der Zustellung die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof und/oder einer außerordentlichen Revision beim Verwaltungsgerichtshof. Eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ist unmittelbar bei diesem einzubringen, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof beim Landesverwaltungsgericht Oberösterreich. Die Abfassung und die Einbringung einer Beschwerde müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin erfolgen. Die Abfassung und Einbringung der Revision müssen durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt bzw. eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. eine bevollmächtigte Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin erfolgen. Für die Beschwerde bzw. Revision ist eine Eingabengebühr von je 240 Euro zu entrichten.

H i n w e i s

Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verfassungsgerichtshof einzubringen. Anträge auf Bewilligung der Verfahrenshilfe zur Abfassung und Einbringung einer außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof sind innerhalb der Rechtsmittelfrist unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen.

Landesverwaltungsgericht Oberösterreich

Dr. Brandstetter