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-450523/4/MB/VEP

Datum:
Linz, 18. Jänner 2023

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erkennt durch seinen Richter Dr. Brandstetter über die Beschwerde des Vereins x, x, vertreten durch Dr. E T, em. Rechtsanwalt, x, x, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Leonding vom 06.05.2022, GZ: 3-920/13-2010-2016, betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer

A. zu Recht:

I. Der Beschwerde wird stattgegeben und es wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als sein Spruch zu lauten hat: „Der Berufung wird stattgegeben und die Spruchpunkte 2. bis 4. des angefochtenen Bescheides des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Leonding vom 01.03.2018, GZ: 3-920/13-2010-2018, werden ersatzlos behoben“.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision unzulässig.

B. und fasst den B e s c h l u s s :

I. Der Antrag „festzustellen, daß der Betrieb des “x“ in seiner Gesamtheit nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliegt“ wird als unzulässig zurückzugewiesen.

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 Bürgermeisters der Stadtgemeinde Leonding vom 15.12.2017, GZ: 3-920/13-2010-2017, wurde gegenüber der Beschwerde führenden Partei (in der Folge: „Bf“) für die Jahre 2010 bis 2014 die Kommunalsteuer in Höhe von insgesamt 162.432,50 Euro bei einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 5.414.416,50 Euro festgesetzt. Zudem wurde ein Säumniszuschlag in Höhe von 2.251,36 Euro festgesetzt. Dieser Bescheid wurde mit Bescheid des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Leonding vom 01.03.2018, GZ: 3-920/13-2010-2018, gemäß § 299 BAO von Amts wegen aufgehoben (Spruchpunkt 1.) und für den Zeitraum 01.02.2010 bis 31.12.2014 die Kommunalsteuer unter Berücksichtigung der Vereinbarung vom 20.12.2017 gemäß § 5 Abs. 3 KommStG in Höhe von insgesamt 81.216,24 Euro sowie ein Säumniszuschlag in Höhe von 627,03 Euro (Spruchpunkte 2. bis 4.) festgesetzt.

I.2. Gegen diesen Bescheid des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Leonding vom 01.03.2018 wurde von der Bf rechtzeitig Berufung erhoben und die Aufhebung des Bescheides in Bezug auf die Festsetzung der Kommunalsteuer und des Säumniszuschlages begehrt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass eine Kommunalsteuerbefreiung gemäß § 8 Z 2 KommStG vorliege. Eine rechtswirksame Vereinbarung iSd § 5 Abs. 3 KommStG sei zudem nicht abgeschlossen worden.

I.3. Mit Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Leonding als Abgabenbehörde zweiter Instanz (in der Folge: „belangte Behörde“) vom 28.06.2019, GZ: 3-920/113-2010-2018, wurde der Bescheid vom 01.03.2018 dahingehend abgeändert, dass für die Jahre 2010 bis 2014 die Kommunalsteuer in Höhe von 152.750,54 Euro und ein Säumniszuschlag in Höhe von 2.057,72 Euro festgesetzt wurden. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bf zwar als gemeinnützig iSd der Abgabenvorschriften anzusehen sei, jedoch die Voraussetzungen des § 8 Z 2 KommStG nicht erfülle, da die von der Bf bezweckte Förderung der beruflichen Integration nicht als Jugendfürsorge anzusehen sei. Die von der Bf betriebene Werkstätte sei zudem als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, dem keine abgabenrechtliche Begünstigung zukommen würde. Mangels Vorliegens einer rechtswirksamen Vereinbarung iSd § 5 Abs. 3 KommStG würden daher die Arbeitslöhne derjenigen Dienstnehmer (inklusive Lehrlinge), die nicht Förderlehrer oder Sozialpädagogen seien, der Kommunalsteuer unterliegen.

I.4. Gegen diesen Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Leonding vom 28.06.2019 wurde von der Bf Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich erhoben und u.a. beantragt die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 samt Nachzahlungsaufforderung aufzuheben. Dazu wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Bf – wie auch vom zuständigen Finanzamt anerkannt – gemeinnützig iSd §§ 34ff BAO sei und die Werkstätte als unentbehrlicher

Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO anzusehen sei. Der Schwerpunkt der Arbeit der Bf liege im Fürsorgebereich, sodass die Voraussetzungen für die Kommunalsteuerbefreiung des § 8 Z 2 KommStG gegeben seien. Zudem sei aufgrund der Bescheiderlassung mit 01.03.2018 die Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 bereits nach § 207 BAO verjährt. Schließlich sei selbst bei Abweisung der Beschwerde aufgrund des Grundsatzes des „Verböserungsverbotes“ die Festsetzung der Kommunalsteuer entsprechend dem im Bescheid vom 01.03.2018 zur Grunde gelegten Kommunalsteuersatz von 1,5% vorzunehmen gewesen.

I.5. Mit Beschluss des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 10.12.2019, GZ: LVwG-450523/2/MB/FC, wurde der Beschwerde insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid vom 28.06.2019 aufgehoben und die Rechtssache an die belangte Behörde zur neuerlichen Entscheidung gemäß § 278 BAO zurückverwiesen wurde. Zur Beurteilung der konkreten Abgabepflicht bzw. der Beurteilung des (allfälligen) Vorliegens eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes konnten keine (ausreichenden) Feststellungen getroffen werden.

I.6. Mit Eingabe vom 04.10.2021 erhob die Bf eine Säumnisbeschwerde und beantragte, das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich möge über den Berufungsantrag vom 23.03.2018 entscheiden und feststellen, dass der Verein x wegen Vorliegens der Befreiungsvoraussetzungen des § 8 Z 2 KommStG nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliege.

I.7. Mit Beschluss des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 01.02.2022, GZ: LVwG-470018/3/MB/NIF, wurde der belangten Behörde aufgetragen, innerhalb einer Frist von drei Monaten über die Berufung vom 26.03.2018 zu entscheiden oder anzugeben, warum eine Verletzung der Entscheidungspflicht nicht oder nicht mehr vorliegt.

I.8. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der belangten Behörde vom 06.05.2022, GZ: 3-920/13-2010-2016, wurde gegenüber der Bf für die Jahre 2010 bis 2014 die Kommunalsteuer in Höhe von insgesamt 152.750,54 Euro bei einer Bemessungsgrundlage in Höhe von insgesamt 5.091.684,68 Euro festgesetzt. Begründend wurde dazu von der belangten Behörde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich aufgrund der erfolgten Sachverhaltsermittlung der Betrieb einer KFZ-Werkstätte als Hauptzweck des verfahrensgegenständlichen Projektes darstelle. Der Schwerpunkt der Geschäftsfelder des V V liege im Betrieb einer KFZ-Werkstätte mit Ausrichtung auf Marktpräsenz und Wettbewerbsorientierung, ungeachtet der Betreuung von Lehrlingen. Aus der kontinuierlichen Umsatzsteigerung der Jahre 2010 bis 2014 folge, dass es sich nicht um zufällige, ausnahmsweise erzielte Einmalerträge, sondern um eine kontinuierliche, wirtschaftsorientierte Einnahmenerzielung handle. Der gegenständliche KFZ-Betrieb stelle nicht nur aufgrund seiner gewerberechtlichen Bewilligung, sondern

vor allem wegen seiner umfangreichen und technischen Ausstattung sowie seiner entsprechenden Personalstruktur primär einen Gewerbebetrieb in Konkurrenz zu gleichartigen, abgabepflichtigen KFZ-Reparaturbetrieben und lediglich subsidiär einen Ausbildungsbetrieb dar. Die rechtlichen Kriterien für einen Hilfsbetrieb seien daher nicht gegeben. Im Übrigen sei allenfalls der Tatbestand der Berufsausbildung mit Arbeitsintegration, nicht aber jener der Jugendfürsorge, erfüllt. Im Ergebnis handle es sich bei der vom Verein x betriebenen KFZ-Werkstätte mit gleichzeitig verbundener Ausbildungsstätte primär um einen konkurrenzbezogenen und abgabepflichtigen Gewerbetrieb, der Personal- und Sachausstattung mit Schwerpunkt KFZ-Reparatur innehabe. Unter Berücksichtigung der betreuungsspezifischen Tätigkeit der Sozialarbeiter werde für diese Dienstnehmer aber eine partielle Abgabenbefreiung anerkannt.

I.9. Gegen diesen Bescheid des Gemeinderates der Stadtgemeinde Leonding vom 06.05.2022 wurde von der Bf rechtzeitig Beschwerde erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, dass aus dem Zweck des Vereins im Zusammenhang mit dem Fördervertrag des Landes Oberösterreich erkennbar sei, dass nur Jugendliche mit schwerwiegenden persönlichen Vermittlungshemmnissen zur Ausbildung im x aufgenommen werden würden. Eine oberflächliche Recherche im Internet habe ergeben, dass sich im Umkreis von 5 km zum Standort der Bf dreißig KFZ-Reparatur-Werkstätten befinden würden und sohin eine lokale Bedarfsdeckung durch eine Vielzahl von KFZ-Werkstätten unabhängig vom KFZ-Betrieb der Bf bestehe. Ein KFZ-Betrieb mit – wie im vorliegenden Fall – einem Personalstand von 50 – 60 Personen und einer relativ geringen Anzahl von Reparaturaufträgen könne niemals gewinnbringend geführt werden. Ergänzend wurde ausgeführt, dass das Fachpersonal KFZ-Werkstatt nicht von der Ausbildungsstätte „x“ getrennt werden könne, es sei in seiner Gesamtheit ein notwendiger Bestandteil der Ausbildung. Es gebe auch keine Trennung zwischen Werkstätte/Ausbildung und pädagogischer Betreuung. Im Übrigen seien die Abgabenansprüche der Jahre 2010, 2011 und 2012 verjährt. Es wurden die Anträge gestellt, dass Landesverwaltungsgericht Oberösterreich möge der Beschwerde stattgeben und die im Bescheid vorgenommene Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2014 aufheben und feststellen, dass der Betrieb des „x“ in seiner Gesamtheit nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliege. Weiters wurde ein Antrag Aussetzung der Einhebung der Abgaben bis zur Erlassung einer Entscheidung in der Hauptsache gestellt.

I.10. Mit Schreiben vom 08.07.2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt dem Bezug habenden Verwaltungsakt dem Landesverwaltungsgericht Oberösterreich zur Entscheidung vor.

II.1. Das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich hat Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den vorliegenden Verwaltungsakt. Da sich der

entscheidungswesentliche Sachverhalt aufgrund der Aktenlage ergibt und keine mündliche Verhandlung beantragt wurde, konnte von der Durchführung einer solchen abgesehen werden. Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bf ist ein österreichischer Verein mit Sitz in x. Die Statuten der Bf lauten auszugsweise wie folgt (ON 6 des Behördenaktes):

„§ 2 Zweck
Der Verein bezweckt die Förderung der beruflichen Integration von Arbeitslosen mit Vermittlungshindernissen. Die Tätigkeit des Vereins verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Ziele und ist nicht auf Gewinn ausgerichtet.

§ 3 Mittel zur Erreichung des Vereinswecks
(1) Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.
(2) Als ideelle Mittel dienen:
- Schaffung und Betrieb von Einrichtungen für Arbeitstrainings- und Ausbildungsmaßnahmen, insbesondere zur Abhaltung von Arbeitstrainings-, Anlern- und Ausbildungskursen sowie auch wirtschaftliche Hilfsbetriebe, sofern sie zur Erreichung des Vereinszwecks unentbehrlich sind;
- Durchführung dieser Maßnahmen in enger Zusammenarbeit mit universitären und ähnlichen Einrichtungen (z.B. berufspädagogische und soziologische Institute der Universitäten, Sozialakademien); Praktika für Studenten im Rahmen Einrichtungen sollen ermöglicht werden;
- Zusammenarbeit mit Gruppen und Organisationen im In- und Ausland mit ähnlichen Zielsetzungen (Exkursionen, Studienreisen, Austauschprogramme).
- Durchführung von Forschungsarbeiten, insbesondere zu den Themen Arbeit und Ausbildung, Arbeitslosigkeit, Sozialsystem; Publikation dieser Arbeiten; Abhaltung von Vortragsveranstaltungen, Tagungen und Seminaren in diesem Themenbereich; Durchführung von Begleitforschungen zu den Arbeitstrainings- und Ausbildungsmaßnahmen; Erstellung und Herausgabe von Dokumentationen;

(3) Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:
- Mitgliedsbeiträge;
- Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse, Stiftungen und sonstige Zuwendungen;
- Subventionen und Mittel aus der Arbeitsmarktförderung;
- Erträgnisse aus Veranstaltungen und Publikationen;
- Einnahmen aus Dienstleistungen.

[...]“
[Hervorhebungen nicht übernommen]

Ziel des Vereins ist es, Jugendlichen bis zum vollendeten 27. Lebensjahr, die an psychischen und sozialen Defiziten (wie etwa Schwierigkeiten im familiären/sozialen Umfeld, Sprachschwierigkeiten, Schuldenproblemen, Suchterfahrungen oder strafrechtlichen Verurteilungen) leiden, den Einstieg/Wiedereinstieg in den Arbeitsmarkt zu ermöglichen. Dazu wird von der Bf eine KFZ-Reparatur-Werkstätte betrieben, in welcher die Jugendlichen als Lehrlinge in den Bereichen Kraftfahrzeug-, Karosseriebau- und Lackiertechnik

ausgebildet werden (Angaben der Bf [ON 23 und 28 des Behördenaktes]; Beschwerde).

Seitens des Landes Oberösterreich wurden Fördermittel im Jahr 2010, im Jahr 2011 und im Jahr 2014 für 48, im Jahr 2012 für 41 sowie im Jahr 2013 für 44 integrative Lehrplätze in den Bereichen Kraftfahrzeug-, Karosseriebau- und Lackiertechnik zur Verfügung gestellt (Fördervereinbarungen Land OÖ 2010 – 2014 [Behördenakt]). Das Land Oberösterreich als Fördergeber entscheidet über die Aufnahme als Lehrling und weist die Lehrlinge der Bf zu (Sachverhaltsdarstellung Mag. L MBA vom 10.03.2022 [ON 27 des Behördenaktes]).

Die Arbeitszeit der betreuten Jugendlichen unterteilt sich in Arbeitstrainingseinheiten, Ausbildung und sozialpädagogische Maßnahmen (Beschwerde), wobei keine Trennung zwischen Ausbildung und sozialpädagogischen Maßnahmen erfolgt (Sachverhaltsdarstellung Mag. L MBA vom 10.03.2022 [ON 27 des Behördenaktes]).

Im Jahr 2010 wurden von der Bf neben (durchschnittlich) 45 Lehrlingen folgende Personen als Dienstnehmer beschäftigt: ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (als Werkstattmeister), ein kaufmännischer Geschäftsführer (mit sozialem Background), zwei Bürokräfte (Buchhaltung, Lohnverrechnung), zehn Ausbildner im Bereich Karosserie, KFZ-Techniker und KFZ-Spengler, zwei Sozialarbeiter, drei Lageristen sowie eine Reinigungskraft (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Im Jahr 2011 wurden von der Bf neben (durchschnittlich) 41 Lehrlingen folgende Personen als Dienstnehmer beschäftigt: ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (als Werkstattmeister), ein kaufmännischer Geschäftsführer (mit sozialem Background), eine Bürokraft (Buchhaltung, Lohnverrechnung), dreizehn Ausbildner im Bereich Karosserie, KFZ-Techniker und KFZ-Spengler, vier Sozialarbeiter, drei Lageristen sowie eine Reinigungskraft (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Im Jahr 2012 wurden von der Bf neben (durchschnittlich) 39 Lehrlingen folgende Personen als Dienstnehmer beschäftigt: ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (als Werkstattmeister), ein kaufmännischer Geschäftsführer (mit sozialem Background), zwei Bürokräfte (Buchhaltung, Lohnverrechnung), zehn Ausbildner im Bereich Karosserie, KFZ-Techniker und KFZ-Spengler, ein Sozialarbeiter, drei Lageristen sowie eine Reinigungskraft (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Im Jahr 2013 wurden von der Bf neben (durchschnittlich) 42 Lehrlingen folgende Personen als Dienstnehmer beschäftigt: zwei gewerberechtlicher Geschäftsführer (als Werkstattmeister), ein kaufmännischer Geschäftsführer (mit sozialem

Background), zwei Bürokräfte (Buchhaltung, Lohnverrechnung), zwölf Ausbildner im Bereich Karosserie, KFZ-Techniker und KFZ-Spengler, zwei Sozialarbeiter, zwei Fachlehrer, drei Lageristen sowie eine Reinigungskraft (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Im Jahr 2014 wurden von der Bf neben (durchschnittlich) 44 Lehrlingen folgende Personen als Dienstnehmer beschäftigt: ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (als Werkstattmeister), ein kaufmännischer Geschäftsführer (mit sozialem Background), zwei Bürokräfte (Buchhaltung, Lohnverrechnung), zwölf Ausbildner im Bereich Karosserie, KFZ-Techniker und KFZ-Spengler, zwei Sozialarbeiter, einen Fachlehrer, drei Lageristen sowie eine Reinigungskraft (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Die Anzahl der durchgeführten Reparaturen betrug 3.212 im Jahr 2010, 3.420 im Jahr 2011, 3.540 im Jahr 2012, 3.330 im Jahr 2013 und 2.761 im Jahr 2014 (Angaben der Bf [ON 28 des Behördenaktes]; Bescheid vom 06.05.2022), wobei die Reparaturarbeiten in der verfahrensgegenständlichen Werkstätte der Bf aufgrund der Ausbildung von Jugendlichen mit (schweren) Vermittlungshemmnissen wesentlich länger dauern (im Durchschnitt die dreifache Zeit des Richtwertes bzw. der Herstellervorgaben) als in anderen Werkstätten (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]).

Die Mittel zur Zweckverwirklichung bringt der Verein im verfahrensgegenständlichen Zeitraum unter anderem durch finanzielle Unterstützungen seitens des Landes Oberösterreich (Beschwerde; Fördervereinbarungen für die Jahre 2010 bis 2014 [Behördenakt] sowie seitens des AMS (Beschwerde; Auftragsschreiben AMS für die Jahre 2012 bis 2014 [Behördenakt]) auf. Eine weitere Einnahmequelle bilden im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch die gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (mechanische und technische Reparaturen aller PKW-Marken und Typen im Bereich KFZ-Technik und Karosseriebautechnik, Glasreparaturen, Lackierungen, Service- und Pflegearbeiten, Überprüfungen nach § 57a KFG) im Rahmen der KFZ-Reparatur-Werkstätte (Beschwerde).

Die Preise (netto, in Euro) für die Erbringung von Dienstleistungen in der KFZ-Reparatur-Werkstätte im Vergleich zu einem Konkurrenzbetrieb gestalten sich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wie folgt (Angaben der Bf [ON 23 des Behördenaktes]; Bescheid vom 06.05.2022):

Jahr	Bf		Konkurrenzbetrieb	
	Mechaniker/h	Spengler/h	Mechaniker/h	Spengler/h
2010	52,60	55,50	60,98	75,37
2011	56,00	60,00	64,92	81,48
2012	59,09	63,18	68,50	85,80
2013	62,82	65,91	72,50	89,50
2014	63,64	68,18	75,00	91,29

Die finanzielle Situation der Bf stellt sich im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auszugsweise wie folgt dar (Jahresabschlüsse 2010 bis 2014 [Behördenakt]):

Jahr	Umsatzerlöse Eigenerwirtschaftung (in EUR)	Zuschüsse öffentliche Hand (in EUR)	Jahres-Überschuss (in EUR)	Zuweisung Gewinnrücklage (in EUR)	Jahres-/Bilanzgewinn (in EUR)
2010	861.056,31	971.981,03	495,00	495,00	0
2011	892.159,32	943.705,48	593,09	593,09	0
2012	933.864,24	1.050.403,27	50,00	50,00	0
2013	818.981,91	1.219.342,98	50,00	50,00	0
2014	735.692,09	1.438.429,62	981,33	981,33	0

Die Vereinsstatuten der Bf sehen jedenfalls im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine Vermögensbindung für gemeinnützige Zwecke vor (Auszug Betriebsprüfungsbericht vom 06.10.2015 [ON 6 des Behördenakts]).

Das für die Bf zuständige Finanzamt hat anlässlich einer im Jahr 2015 durchgeführten Außenprüfung festgestellt, dass sich gegenüber dem vorangegangenen Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 – abgesehen von der Anpassung der Auflösungsbestimmung in den Vereinsstatuten der Bf – nichts geändert hat und die Bf im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften der §§ 34 ff BAO weiterhin als gemeinnützig und die KFZ-Reparatur-Werkstätte als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO anzusehen ist (E-Mail Finanzamt Linz vom 20.10.2015 mit Verweis auf Betriebsprüfungsbericht vom 06.10.2015 [ON 6 des Behördenakts]).

II.2. Der unter Punkt II.1. festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, wobei die einzelnen Feststellungen vor allem auf den jeweils in Klammern angeführten Beweismitteln gründen. Im Einzelnen ist noch Folgendes auszuführen:
Dass im Rahmen der KFZ-Reparatur-Werkstätte ausschließlich Jugendliche bis zum vollendeten 27. Lebensjahr, die an psychischen und sozialen Defiziten leiden, als Lehrlinge ausgebildet werden, ergibt sich für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich insbesondere aus den im Akt aufliegenden und insofern klaren Förderbedingungen des Landes Oberösterreich, wonach als Lehrlinge (bzw. förderbarer Personenkreis) für die (seitens des Landes OÖ geförderten) integrativen Lehrplätze nur Personen im Sinne des § 8b Abs. 4 BAG sowie Personen mit (schwerwiegenden) Vermittlungshemmnissen in Betracht kommen, die u.a. mindestens 16 und unter 26 Jahre alt sind und aufgrund ihrer Vermittlungshemmnisse zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit bzw. zur Erlangung

einer entsprechenden Ausbildung auf dem freien Arbeitsmarkt (noch) nicht geeignet sind.
Aus den Angaben der – zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung im Abgabenverfahren verpflichteten – Bf (vgl. *Ritz/Koran*, BAO[7], § 115 Rz 7) haben sich zudem für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (soweit sie den Feststellungen zugrunde liegen) keine Zweifel ergeben. Im Übrigen ist auch die belangte Behörde im Bescheid vom 06.05.2022 diesen Angaben der Bf nicht entgegen getreten, sondern hat sie vielmehr im Wesentlichen den eigenen Feststellungen zugrunde gelegt (und lediglich einer davon abweichenden rechtlichen Würdigung unterworfen, vgl. dazu auch VwGH 26.05.2021, Ra 2019/15/0046, wonach es sich bei der Frage, ob die Betätigungen eines Vereins die Voraussetzungen eines Geschäftsbetriebes iSd § 31 iVm § 45 BAO erfüllen, nicht um eine durch Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung abschließend zu klärende Frage handelt, sondern sich das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus der rechtlichen Beurteilung der erforderlichen Sachverhaltsfeststellung ergibt).

III. Rechtliche Beurteilung:

III.1. Zur anwendbaren Rechtslage:

Gemäß § 288 Abs. 3 BAO sind, wenn ein zweistufiger Instanzenzug besteht, die §§ 262 bis 264 (Beschwerdevorentscheidung, Vorlageantrag) weder im Berufungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren anzuwenden. Gemäß Art. XXVI Abs. 2 des Oö. Gemeinderechtsanpassungsgesetz 2018, LGBl. Nr. 95/2017, sind Verfahren in den, in die Gesetzgebungskompetenz des Landes fallenden, Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereichs der Gemeinde, in denen der Bescheid der Behörde erster Instanz wie im gegenständlichen Fall am 15.12.2017 und somit bis zum Ablauf des 30.06.2018 erlassen worden ist, nach den bis dahin geltenden Bestimmungen weiterzuführen.

III.2. Zum Vorliegen der Gemeinnützigkeit nach § 8 Z 2 KommStG:

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. Das Unternehmen umfasst gemäß § 3 KommStG 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.

Arbeitslöhne sind gemäß § 5 KommStG nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Maßgeblich für die Beurteilung der Steuerpflicht ist daher, inwieweit die den Arbeitslöhnen zugrundeliegenden Arbeitsverrichtungen (der Arbeitseinsatz) mit der unternehmerischen Tätigkeit in Zusammenhang steht. Arbeitsverrichtungen, die nicht mit der unternehmerischen Tätigkeit oder mit einer gemäß § 8 KommStG steuerbefreiten Tätigkeit in Zusammenhang stehen, sind nicht kommunalsteuerpflichtig (vgl. *Taucher*, KommStG (1998), § 5 Rz 102).

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).

§ 8 Z 2 KommStG enthält eine taxative Aufzählung derjenigen gemeinnützigen Zwecke, die eine Befreiung von der Kommunalsteuer nach sich ziehen. Von den in § 35 Abs. 2 BAO – dort in einer bloß demonstrativen Aufzählung – genannten gemeinnützigen Zwecken sind nur die Zwecke der Gesundheitspflege und die (in § 8 Z 2 KommStG) näher umschriebenen Fürsorgezwecke von der Kommunalsteuer befreit (vgl. dazu etwa VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030 mwN). Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen per se sind in § 8 Z 2 KommStG dagegen nicht genannt (so auch VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030).

Nach Meinung der Finanzverwaltung und in der Literatur werden Vereine mit dem Ziel der Resozialisierung straffällig gewordener Jugendlicher zur Kinder- und Jugendfürsorge gezählt (vgl. VereinsR 2001 Rz 67; *Ritz/Koran*, BAO[7] § 35 Rz 9 mwN) In diesem Sinne geht auch der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass soweit sich arbeitsmarktpolitische Maßnahmen an „Jugendliche“ richten, sie Teil der Jugendfürsorge sein können (vgl. VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030). Gleiches gilt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch für Maßnahmen zur Heranführung von Personen mit Behinderung an den Arbeitsmarkt, die der „Behindertenfürsorge“ zugeordnet werden können (vgl. dazu auch bereits VwGH 23.09.2010, 2004/15/0100).

Als Jugendliche im Sinne der hier einschlägigen abgabenrechtlichen Vorschriften sind Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres zu verstehen (vgl. etwa VwGH 28.05.2019, Ra 2018/18/0030; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0005; so auch *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer[2] [2012] 503f).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, bezweckt die Bf mit dem Betrieb der KFZ-Reparatur-Werkstätte die (Re-) Integration von arbeitslosen Jugendlichen bis zur Vollendung zum 27. Lebensjahr in den Arbeitsmarkt, sodass das verfahrensgegenständliche Beschäftigungsprojekt der Bf im Sinne der oben

dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde sehr wohl unter den Begriff „Jugendfürsorge“ iSd § 8 Z 2 KommStG iVm § 35 BAO zu subsumieren ist.

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden an die Voraussetzung geknüpft, dass die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen soll, nach ihrer Rechtsgrundlage und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Ausschließliche Förderung liegt gemäß § 39 BAO vor, wenn die in Z 1 bis Z 5 leg. cit. genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

Dass die Bf keine anderen als gemeinnützige Zwecke verfolgt (vgl. § 39 Z 1 BAO) folgt für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich bereits aus der Ausgestaltung der Statuten (vgl. § 2 „*Die Tätigkeit des Vereins verfolgt ausschließlich* [...] *gemeinnützige Ziele*“) sowie aus der tatsächlichen Ausrichtung und Verwirklichung des Vereinszweckes der Förderung der beruflichen Integration von arbeitslosen Jugendlichen mit Vermittlungshemmnissen.

Das Merkmal des fehlenden Gewinnstrebens iSd § 39 Z 2 BAO stellt auf das Überschussstreben der Körperschaft schlechthin ab. Begünstigungsschädlich ist es somit, wenn die Körperschaft insgesamt Überschüsse anstrebt (zB Gewinne aus Betrieben nicht für begünstigte Zwecke verwenden will) es sei denn, diese Überschüsse werden zur Schaffung der finanziellen Basis für künftige Zweckerfüllungen angestrebt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO[7] § 39 Rz 3 mwN).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde von der Bf in den Jahren 2010 bis 2014 lediglich jeweils ein Jahresüberschuss in vernachlässigbarer Höhe erwirtschaftet (2010: 495,00 Euro; 2011: 593,09 Euro; 2012: 50,00 Euro; 2013: 50,00 Euro und 2014: 981,33 Euro), der sodann zur Gänze der Gewinnrücklage bzw. dem Vereinskapital zugewiesen wurde, sodass nach Ansicht des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich bei der Bf keine Streben nach Gewinn erkennbar ist.

Die geforderte Bindung der Vermögensverwendung bzw. Zweckwidmung des Vermögens iSd § 39 Z 3 bis Z 5 BAO, die sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 22.04.1982, 15/2545/80) eindeutig aus der Rechtsgrundlage der Körperschaft zu ergeben hat, besteht – wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – ebenso im Falle der Bf.

Zumal der Vereinszweck der Bf, nämlich die berufliche (Re-) Integration von arbeitslosen Jugendlichen in den Arbeitsmarkt, durch die in § 3 Abs. 2 der Statuten

genannten Mittel von der Bf selbst erfüllt wird, ist auch das Kriterium der unmittelbaren Förderung iSd § 40 BAO erfüllt.

Da die Bf – wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – keinen anderen Zweck als jenen der berufliche (Re-) Integration von arbeitslosen Jugendlichen in den Arbeitsmarkt fördert und keine anderen als die in den Statuten genannten Mittel (vgl. dazu insbesondere § 2 Abs. 3 der Statuten der Bf, wonach als ideelle Mittel insbesondere die Schaffung und der Betrieb von Einrichtungen für Arbeitstrainings- und Ausbildungsmaßnahmen und auch wirtschaftlich Hilfsbetriebe zählen, sofern sie unentbehrlich sind, zählen) zur Förderung einsetzt, ist auch die tatsächliche Geschäftsführung der Bf auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks eingestellt und entspricht den Bestimmungen, die die Satzung aufstellt (vgl. § 42 BAO).

Aus alledem folgt für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich, dass die Bf gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Jugendfürsorge dient.

III.3. Zum Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes:

Da eine gemeinnützige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse grundsätzlich keinen Gewinn anstreben darf (vgl. § 39 Z 2 BAO), kommt einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb unterhält, folglich keine Begünstigung wegen Betätigung für gemeinnützige und/oder mildtätige Zwecke zu, sofern es sich nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO handelt (*Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer^2 [2012] 509).

Gemäß § 45 Abs. 2 BAO liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt ist (lit. a), die genannten Zwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind (lit. b) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist (lit. c).

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist somit zum einen nur dann anzunehmen, wenn die entfaltete Tätigkeit für sich die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes bzw. im Zweck gelegen ist und in diesem aufgeht. Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist nur dann gegeben, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann. Beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb fallen also die

wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft und die Verwirklichung des begünstigten Zwecks zusammen, weil der begünstigte Zweck der Körperschaft nicht ohne die wirtschaftliche Tätigkeit und nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden kann (vgl. VwGH 27.09.2000, 98/14/0227 mwN; VwGH 26.05.2021, Ra 2019/15/0046; *Ritz/Koran*, BAO[7] § 45 Rz 1).

Begünstigter Zweck der Bf ist – wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – die (Re-)Integration in den Arbeitsmarkt von Jugendlichen bis zum vollendeten 27. Lebensjahr, die an psychischen und sozialen Defiziten leiden. Um dieses Ziel zu erreichen wird von der Bf eine KFZ-Reparatur-Werkstätte als Ausbildungswerkstätte geführt. Wenn nun – wie im gegenständlichen Fall – Jugendlichen mit (schwerwiegenden) Vermittlungshindernissen insbesondere die Absolvierung einer Lehrabschlussprüfung ermöglicht werden soll, folgt daraus für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich, dass der erforderliche Betrieb einer KFZ-Reparatur-Werkstätte unweigerlich damit verbunden ist. Die Ausbildung von Lehrlingen in den Bereichen Kraftfahrzeug-, Karosseriebau- und Lackiertechnik kann nur durch den Betrieb einer KFZ-Reparatur-Werkstätte im Rahmen derer Dienstleistungen (wie etwa mechanische und technische Reparaturen aller PKW-Marken und Typen im Bereich KFZ-Technik und Karosseriebautechnik, Glasreparaturen oder Lackierungen) erbracht werden, erfolgen. Der Betrieb der KFZ-Reparatur-Werkstätte dient gerade nicht als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes (vgl. dazu etwa VwGH 22.09.2005, 2001/14/0037), sondern vielmehr der Verwirklichung des begünstigten Zweckes, nämlich der Förderung der beruflichen (Re-)Integration von Jugendlichen mit (schwerwiegenden) Vermittlungshindernissen in den Arbeitsmarkt.

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist zum anderen nur dann gegeben, wenn ein bloß unvermeidbarer Wettbewerb zu anderen abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art besteht. Nach überwiegender Meinung ist dabei nicht ein abstrakter Wettbewerb zu irgendwelchen (möglicherweise in räumlicher Entfernung) vorhandenen abgabepflichtigen Betrieben, sondern ein konkreter lokaler Wettbewerb zu prüfen. Relevant ist in diesem Zusammenhang neben der Frage der lokalen Bedarfsdeckung durch diese Betriebe, auch jene der Vergleichbarkeit hinsichtlich Ausstattung, Lage, Waren- und Leistungsangebot, Service und Preisgestaltung (vgl. UFS 17.06.2010, RV/0414-K/07; VereinsR 2001 Rz 155; *Ritz/Koran*, BAO[7] § 45 Rz 2).

Wenn die belangte Behörde insbesondere aus den Umsatzerlösen und der Anzahl der durchgeführten Reparaturen auf eine (begünstigungsschädliche) Wettbewerbssituation schließt, ist dem entgegen zu halten, dass nach Ansicht des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich bereits alleine aufgrund der besonderen Personalausstattung der Bf von durchschnittlich 10 Ausbildnern/KFZ-Technikern und durchschnittlich 40 Lehrlingen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Vergleichbarkeit besteht und zudem im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum den Umsatzerlösen aus Eigenerwirtschaftung jeweils höhere (im Jahr 2014 um fast das Doppelte höhere) Zuschüsse aus der öffentlichen Hand gegenüberstehen.

Daneben ist es für die Beurteilung, ob ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt, nicht entscheidend, ob marktgängige Leistungen erbracht werden. So hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung UFS 12.07.2013, RV/0116-G/12, festgestellt, dass bei einer gemeinnützigen GmbH, die schwer vermittelbaren Personen eine Beschäftigung sowie sozialpädagogische und arbeitstherapeutische Betreuung bietet, ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt, auch wenn marktgängige Leistungen erbracht werden. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können sozialökonomische Betriebe, die unter Marktkonditionen operieren und deren arbeitsmarktpolitische Maßnahmen sich an Jugendliche oder Behinderte richten, unentbehrliche Hilfsbetriebe darstellen (vgl. VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0030).

Im Übrigen ist festzuhalten, dass nach Meinungen in der Literatur eine (allfällige) Konkurrenzsituation ohnehin nicht zu prüfen ist und diese nur bei sogenannten Mischbetrieben eine Rolle spielen soll (*Ritz/Koran*, BAO[7] § 45 Rz 2). In diesem Sinne geht auch der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass Behindertenwerkstätten, die Behinderte ins Erwerbsleben integrieren sollen, grundsätzlich unentbehrliche Hilfsbetriebe sind, andernfalls eine besondere Begründung notwendig ist (vgl. VwGH 19.09.2001, 99/16/0091; BFG 29.04.2014, RV/7102376/2011).

Aus alledem folgt für das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich, dass durch den Betrieb der KFZ-Reparatur-Werkstätte der Bf, die ausschließlich zum Zweck der Förderung der (Re-)Integration von Jugendlichen mit sozialen und psychischen Zwecken (als Ausbildungswerkstatt) betrieben wird, gerade keine begünstigungsschädliche Wettbewerbssituation geschaffen wird, sodass ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb gegeben ist.

III.4. Im Ergebnis ist die Bf damit gemäß § 8 Z 2 KommStG von der Kommunalsteuer befreit.

Da im Fall einer völligen Steuerbefreiung der Bescheid über die Festsetzung der Kommunalsteuer ersatzlos zu beheben ist (vgl. VwGH 26.04.2012, 2009/15/0056 mwN; VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103; vgl. zur Spruchformulierung im Übrigen *Hengstschläger/Leeb*, Verwaltungsverfahrensrecht[6] Rz 1061 FN 170), ist im vorliegenden Fall der Spruch des angefochtenen Bescheides des Gemeinderates der Stadtgemeinde Leonding vom 06.05.2022 dahingehend abzuändern, dass der Berufung der Bf stattgegeben wird und die Spruchpunkte 2. bis 4. des Bescheides des Bürgermeisters der Stadtgemeinde Leonding vom 01.03.2018 ersatzlos aufgehoben werden.

Auf das sonstige Beschwerdevorbingen war daher nicht mehr einzugehen.

III.5. Zum Antrag auf Feststellung, dass der Betrieb des „x“ in seiner Gesamtheit nicht der Kommunalsteuerpflicht unterliege, ist festzuhalten, dass im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht weder eine förmliche Anerkennung einer Körperschaft (als gemeinnützig oder mildtätig) noch ein besonderes Verfahren für die Anerkennung einer Körperschaft (als gemeinnützig oder mildtätig) vorgesehen ist, sodass über das Vorliegen einer Steuervergünstigung aufgrund der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nur in einem Veranlagungs- oder Abgabenfestsetzungsverfahren für die jeweilige Abgabe und für den jeweiligen Veranlagungszeitraum entschieden werden kann (*Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer[2] [2012] 512 mit Verweis auf VwGH 02.07.1953, 2019/51, Slg 800/f; in diesem Sinne auch *Ritz/Koran*, BAO[7] § 34 Rz 9). Mangels einer entsprechenden Rechtsgrundlage ist der Antrag daher als unzulässig zurückzuweisen.

III.6. Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Obiter wird zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung festgehalten, dass darüber die Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden hat (vgl. *Ritz/Koran*, BAO[7] § 212a Rz 2).

IV. Die ordentliche Revision ist unzulässig, da die gegenständliche Entscheidung unter Berücksichtigung der Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere zum Vorliegen der Gemeinnützigkeit nach § 8 Z 2 KommStG und eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO (vgl. vor allem die unter Punkt III. dieser Entscheidung zitierte Judikatur) anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles erfolgte, sodass dieser Entscheidung keine Bedeutung über den gegenständlichen Einzelfall hinaus zukommt.

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, soweit nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist.

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