

# TE Lvwg Erkenntnis 2024/4/19 LVwG-455-2/2020-R10

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.04.2024

## Entscheidungsdatum

19.04.2024

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §37

KommStG 1993 §8 Z2

1. BAO § 37 heute
2. BAO § 37 gültig ab 01.01.1962
1. KommStG 1993 § 8 heute
2. KommStG 1993 § 8 gültig ab 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
3. KommStG 1993 § 8 gültig von 10.01.1998 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/1998
4. KommStG 1993 § 8 gültig von 01.01.1998 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/1997
5. KommStG 1993 § 8 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
6. KommStG 1993 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994

## Text

Im Namen der Republik!

Erkenntnis

Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg hat durch seine Richterin Dr. Elisabeth Wischenbart über die Beschwerde des V, H, vertreten durch Kucera Rechtsanwälte OG, Hard, gegen den Beschluss der Abgabenbehörde der Marktgemeinde H vom 19.11.2019, ausgefertigt mit Bescheid vom 13.03.2020, ZI x, betreffend die Vorschreibung von Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017, nach Durchführung mündlicher Verhandlungen, zu Recht erkannt: Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg hat durch seine Richterin Dr. Elisabeth Wischenbart über die Beschwerde des römisch fünf, H, vertreten durch Kucera Rechtsanwälte OG, Hard, gegen den Beschluss der Abgabenbehörde der Marktgemeinde H vom 19.11.2019, ausgefertigt mit Bescheid vom 13.03.2020, ZI x, betreffend die Vorschreibung von Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017, nach Durchführung mündlicher Verhandlungen, zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Beschwerde keine Folge gegeben und der angefochtene Bescheid bestätigt. Gemäß Paragraph 279, Absatz eins, Bundesabgabenordnung (BAO) wird der Beschwerde keine Folge gegeben und der angefochtene Bescheid bestätigt.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Paragraph 25 a, Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

#### Begründung

1. Der Bürgermeister der Marktgemeinde H hat mit Bescheid vom 16.10.2018 dem Verein K für das Jahr 2016 Kommunalsteuer in Höhe von 9.859,72 Euro und für das Jahr 2017 Kommunalsteuer in Höhe von 10.689,68 Euro vorgeschrieben.

2. Gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer rechtzeitig Beschwerde erhoben.

3. Mit Erkenntnis vom 26.04.2021 hat das Landesverwaltungsgericht der Beschwerde Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid so abgeändert, dass die Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017 gemäß § 8 Z 2 Kommunalsteuergesetz mit null Euro festgesetzt wurde. Begründend führte das Landesverwaltungsgericht zusammengefasst dazu aus, dass der Verein K im Jahr 2007 gegründet worden sei. Die Kinderbetreuungseinrichtung betreue Kinder im Alter von eineinhalb Jahren bis sechs Jahren. Beim Finanzamt werde der Verein als gemeinnützig geführt. Die Kinderbetreuerinnen würden über den Verein bezahlt. Hauptsächlich würden in dieser Kinderbetreuungseinrichtung Kinder von Mitarbeitern der A betreut. Restplätze würden an Kinder von werksfremden Eltern vergeben. In den streitgegenständlichen Jahren seien 202 Kinder betreut worden, davon seien 16 Kinder von Eltern, die nicht Angestellte des Unternehmens A gewesen seien. Der Verein besorge satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben, für die dieser Mitgliedsbeiträge, Förderungen von Land und Gemeinde, Zuschüsse des Unternehmens A Spenden und Elternbeiträge erhalte. Die Eltern würden monatliche Beiträge bezahlen, die der Deckung der aus der ausgeübten Tätigkeit entstehenden Sachaufwendungen (Anschaffung von Bildungsmaterial und Beschäftigungsmaterial etc.) dienen. Diese Zuwendungen würden ohne jeden Zusammenhang mit einem bestimmten Leistungsaustausch erbracht, weshalb diese nicht zum Entgelt zählen würden. Die Zuschüsse des Unternehmens A würden sich nach dem Finanzierungsbedarf für Aufwendungen des Vereins richten. Der Verein sei nicht erwerbswirtschaftlich tätig. Das Landesverwaltungsgericht gelangte daher zur Auffassung, dass im gegenständlichen Fall aufgrund des festgestellten Sachverhaltes und der Ermittlungsergebnisse eine Gemeinnützigkeit im Sinne des § 8 Z 2 KommStG vorliegend ist. Die Gemeinnützigkeit des Vereins K wurde auch beim Finanzamt anerkannt und wird das Kinderhaus A von diesem als gemeinnütziger Verein geführt.3. Mit Erkenntnis vom 26.04.2021 hat das Landesverwaltungsgericht der Beschwerde Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid so abgeändert, dass die Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017 gemäß Paragraph 8, Ziffer 2, Kommunalsteuergesetz mit null Euro festgesetzt wurde. Begründend führte das Landesverwaltungsgericht zusammengefasst dazu aus, dass der Verein K im Jahr 2007 gegründet worden sei. Die Kinderbetreuungseinrichtung betreue Kinder im Alter von eineinhalb Jahren bis sechs Jahren. Beim Finanzamt werde der Verein als gemeinnützig geführt. Die Kinderbetreuerinnen würden über den Verein bezahlt. Hauptsächlich würden in dieser Kinderbetreuungseinrichtung Kinder von Mitarbeitern der A betreut. Restplätze würden an Kinder von werksfremden Eltern vergeben. In den streitgegenständlichen Jahren seien 202 Kinder betreut worden, davon seien 16 Kinder von Eltern, die nicht Angestellte des Unternehmens A gewesen seien. Der Verein besorge satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben, für die dieser Mitgliedsbeiträge, Förderungen von Land und Gemeinde, Zuschüsse des Unternehmens A Spenden und Elternbeiträge erhalte. Die Eltern würden monatliche Beiträge bezahlen, die der Deckung der aus der ausgeübten Tätigkeit entstehenden Sachaufwendungen (Anschaffung von Bildungsmaterial und Beschäftigungsmaterial etc.) dienen. Diese Zuwendungen würden ohne jeden Zusammenhang mit einem bestimmten Leistungsaustausch erbracht, weshalb diese nicht zum Entgelt zählen würden. Die Zuschüsse des Unternehmens A würden sich nach dem Finanzierungsbedarf für Aufwendungen des Vereins richten. Der Verein sei nicht erwerbswirtschaftlich tätig. Das Landesverwaltungsgericht gelangte daher zur Auffassung, dass im gegenständlichen Fall aufgrund des festgestellten Sachverhaltes und der Ermittlungsergebnisse eine Gemeinnützigkeit im Sinne des Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG vorliegend ist. Die Gemeinnützigkeit des Vereins K wurde auch beim Finanzamt anerkannt und wird das Kinderhaus A von diesem als gemeinnütziger Verein geführt.

4.1. Gegen dieses Erkenntnis hat die Abgabenbehörde der Gemeinde H außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 11.10.2023, Ra 2021/15/0061, das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Dazu führte er wie folgt aus:

„.....

19 Die Frage, ob den mit der Kinderbetreuungseinrichtung der mitbeteiligten Partei verfolgten Zielen Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 34 ff BAO zuzubilligen ist, entscheidet sich im vorliegenden Fall daran, dass nach § 35 Abs. 1 BAO gemeinnützig nur solche Zwecke sind, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.<sup>19</sup> Die Frage, ob den mit der Kinderbetreuungseinrichtung der mitbeteiligten Partei verfolgten Zielen Gemeinnützigkeit im Sinne der Paragraphen 34, ff BAO zuzubilligen ist, entscheidet sich im vorliegenden Fall daran, dass nach Paragraph 35, Absatz eins, BAO gemeinnützig nur solche Zwecke sind, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

20 Nach § 36 Abs. 1 BAO ist ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist.<sup>20</sup> Nach Paragraph 36, Absatz eins, BAO ist ein Personenkreis nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist.

21 Eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richtet, fördert nicht die Allgemeinheit. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens sind, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen können, ändert daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an (Rest)Plätzen zu rechnen ist und die Vergabe dieser (Rest)Plätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolgt. Nur in einem solchen Fall ist sichergestellt, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in § 36 Abs. 1 BAO geforderten Allgemeinheit darstellt (vgl. idS auch BFH 1.2.2022, VR 1/20). Feststellungen dahingehend traf das LVwG in Verkennung der Rechtslage nicht. 21 Eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richtet, fördert nicht die Allgemeinheit. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens sind, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen können, ändert daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an (Rest)Plätzen zu rechnen ist und die Vergabe dieser (Rest)Plätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolgt. Nur in einem solchen Fall ist sichergestellt, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in Paragraph 36, Absatz eins, BAO geforderten Allgemeinheit darstellt vergleiche idS auch BFH 1.2.2022, VR 1/20). Feststellungen dahingehend traf das LVwG in Verkennung der Rechtslage nicht.

22 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.“<sup>22</sup> Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.“

4.2. Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat eine weitere mündliche Verhandlung beantragt und ausgeführt, im ersten Rechtsgang habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg festgestellt, dass die Beschwerdeführerin mit der Intention gegründet worden sei, zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf eine Kinderbetreuungseinrichtung für eineinhalb bis sechsjährige Kinder zu errichten und zu betreiben. Die Beschwerdeführerin biete eine flexible Ganztagsbetreuung inklusive Mittagessen für Kinder der besagten Altersgruppe an. Die Kinder würden in alters- und entwicklungsspezifischen Kleingruppen gefördert, wobei im Mittelpunkt der Betreuung ua Sprache, Musik/Rhythmus, Motorik, ästhetische und kulturelle Bildung sowie soziales Miteinander stehen würden. Die Finanzierung erfolge laut den Vereinsstatuten der Beschwerdeführerin aus Mitgliedsbeiträgen, Elternbeiträgen für Sachaufwand, Förderungen vom Land und Gemeinde (Personalkosten, Zuschüssen der A und Spenden. Beim Finanzamt werde die Beschwerdeführerin als gemeinnützig geführt und sei es unstrittig, dass die Beschwerdeführerin keine erwerbswirtschaftlichen Interessen verfolge. Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg habe im ersten Rechtsgang weiters festgestellt, dass in der von der Beschwerdeführerin geführten Kinderbetreuungseinrichtung in den Streitjahren nicht nur Kinder von Mitarbeitern der A, sondern auch betriebsfremde Kinder betreut worden seien. Diese Feststellungen des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg im ersten Rechtsgang seien auf die im Verwaltungsakt einliegenden Kinderlisten und die Zeugenaussagen von H K und E M gestützt worden, die in den

verfahrensgegenständlichen Jahren Bürgermeister bzw Vizebürgermeisterin der Marktgemeinde H gewesen seien. Die umfangreichen Erhebungen der Marktgemeinde H habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg erst im ersten Rechtsgang mit der Begründung für irrelevant erachtet, dass sie nicht die tatsächliche Geschäftsführung der Kinderbetreuungseinrichtung der Jahre 2016 und 2017 betreffen würde. Die Frage der Gemeinnützigkeit stelle sich als eine Rechtsfrage dar die für jedes Kommunalsteuerjahr erneut zu prüfen sei. Im Rahmen der rechtlichen Würdigung sei das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang unter Bezugnahme auf die von ihm getroffenen Feststellungen zur Auffassung gelangt, dass die von der Beschwerdeführerin geführte Kinderbetreuungseinrichtung in den Jahren 2016 und 2017 für die Allgemeinheit offen und die Beschwerdeführerin damit gemeinnützig im Bereich der Kinderfürsorge iSd § 8 Z 2 Kommunalsteuergesetzes 1993 tätig gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Urteil vom 11.10.2023 den vom Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang festgestellten Sachverhalt rechtlich dahingehend gewürdigt, dass eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richte nicht die Allgemeinheit fördere. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens seien, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen könnten, ändere daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an Restplätzen zu rechnen sei und die Vergabe dieser Restplätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolgt sei, da nur in einem solchen Fall sichergestellt sei, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in § 36 Abs 1 BAO geforderten Allgemeinheit darstelle. Feststellungen dahingehend habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang in Verkennung der Rechtslage nach Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes nicht getroffen.

4.2. Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat eine weitere mündliche Verhandlung beantragt und ausgeführt, im ersten Rechtsgang habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg festgestellt, dass die Beschwerdeführerin mit der Intention gegründet worden sei, zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf eine Kinderbetreuungseinrichtung für eineinhalb bis sechsjährige Kinder zu errichten und zu betreiben. Die Beschwerdeführerin biete eine flexible Ganztagsbetreuung inklusive Mittagessen für Kinder der besagten Altersgruppe an. Die Kinder würden in alters- und entwicklungspezifischen Kleingruppen gefördert, wobei im Mittelpunkt der Betreuung ua Sprache, Musik/Rhythmus, Motorik, ästhetische und kulturelle Bildung sowie soziales Miteinander stehen würden. Die Finanzierung erfolge laut den Vereinsstatuten der Beschwerdeführerin aus Mitgliedsbeiträgen, Elternbeiträgen für Sachaufwand, Förderungen vom Land und Gemeinde (Personalkosten, Zuschüssen der A und Spenden. Beim Finanzamt werde die Beschwerdeführerin als gemeinnützig geführt und sei es unstrittig, dass die Beschwerdeführerin keine erwerbswirtschaftlichen Interessen verfolge. Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg habe im ersten Rechtsgang weiters festgestellt, dass in der von der Beschwerdeführerin geführten Kinderbetreuungseinrichtung in den Streitjahren nicht nur Kinder von Mitarbeitern der A, sondern auch betriebsfremde Kinder betreut worden seien. Diese Feststellungen des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg im ersten Rechtsgang seien auf die im Verwaltungsakt einliegenden Kinderlisten und die Zeugenaussagen von H K und E M gestützt worden, die in den verfahrensgegenständlichen Jahren Bürgermeister bzw Vizebürgermeisterin der Marktgemeinde H gewesen seien. Die umfangreichen Erhebungen der Marktgemeinde H habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg erst im ersten Rechtsgang mit der Begründung für irrelevant erachtet, dass sie nicht die tatsächliche Geschäftsführung der Kinderbetreuungseinrichtung der Jahre 2016 und 2017 betreffen würde. Die Frage der Gemeinnützigkeit stelle sich als eine Rechtsfrage dar die für jedes Kommunalsteuerjahr erneut zu prüfen sei. Im Rahmen der rechtlichen Würdigung sei das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang unter Bezugnahme auf die von ihm getroffenen Feststellungen zur Auffassung gelangt, dass die von der Beschwerdeführerin geführte Kinderbetreuungseinrichtung in den Jahren 2016 und 2017 für die Allgemeinheit offen und die Beschwerdeführerin damit gemeinnützig im Bereich der Kinderfürsorge iSd Paragraph 8, Ziffer 2, Kommunalsteuergesetzes 1993 tätig gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Urteil vom 11.10.2023 den vom Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang festgestellten Sachverhalt rechtlich dahingehend gewürdigt, dass eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richte nicht die Allgemeinheit fördere. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens seien, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen könnten, ändere daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an Restplätzen zu rechnen sei und die Vergabe dieser Restplätze nach objektiven

und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolgt sei, da nur in einem solchen Fall sichergestellt sei, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in Paragraph 36, Absatz eins, BAO geforderten Allgemeinheit darstelle. Feststellungen dahingehend habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang in Verkennung der Rechtslage nach Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes nicht getroffen.

Ausgehend von den vom Verwaltungsgerichtshof nicht kritisierten Feststellungen des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg im ersten Rechtsgang habe das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg im ersten Rechtsgang die mangelnde Kommunalsteuerpflicht der Beschwerdeführerin mit nachstehenden Argumenten beurteilt. Die Beschwerdeführerin sei kein Unternehmen im Sinne des Kommunalsteuergesetzes, zumal die Leistungsbezieher kein Entgelt für die empfangenen Leistungen bezahlen würden. Das für die Kinderbetreuungsleistungen bezahlte Entgelt entspreche keineswegs einer gewinnorientierten oder zumindest ausgabenäquivalenten Gegenleistung, sondern sei lediglich eine Unterstützung für Sachkosten. Die Beschwerdeführerin sei mildtätig im Sinne der BAO tätig, sodass sich der Personenkreis, welcher die Mildtätigkeit in Anspruch nehme, auch beschränkt zeigen dürfe. Die Beschwerdeführerin sei gemeinnützig im Sinne der BAO tätig, zumal sich das Angebot der Beschwerdeführerin an einen unbestimmten großen Personenkreis richte, da regelmäßig Kinderbetreuungsplätze auch mit Kindern besetzt würden, deren Eltern nicht Mitarbeiter der A seien.

Zweiter Rechtsgang:

Auch im zweiten Rechtsgang sei die bisherige rechtliche Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes durch das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg fehlerfrei. Zunächst sei festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 11.10.2023 die rechtliche Beurteilung des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg, wonach die Beschwerdeführerin kein Unternehmen im Sinne des Kommunalsteuergesetzes sei, nicht kritisiert, sondern offensichtlich akzeptiert. Ebenso wenig beurteile der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.10.2023 die rechtliche Beurteilung des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg im ersten Rechtsgang, wonach die Beschwerdeführerin mildtätig im Sinne der BAO tätig sei, sodass sich der Personenkreis, welcher die Mildtätigkeit in Anspruch nehme, auch beschränkt zeigen dürfe. Lediglich die dritte rechtliche Beurteilung des Landesverwaltungsgerichtes Vorarlberg im ersten Rechtsgang, nämlich, dass die Beschwerdeführerin gemeinnützig im Sinne der BAO tätig sei, werde in dieser Form vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.10.2023, mit Ausnahme der bislang nicht erfolgten Einzelfallprüfung, nicht geteilt.

Die Beschwerdeführerin sei tatsächlich nicht als Unternehmen im Sinne des Kommunalsteuergesetzes einzuordnen. Die Elternbeiträge würden den Sach- und Personalaufwand der Beschwerdeführerin zum Betrieb der Kindergartenbetreuungseinrichtung keinesfalls abdecken. Aus den unter einem vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2016 und 2017 ergebe sich jedenfalls ein massiver Abgang, wenn die Subventionen durch die Firma A abgezogen würden. Durch die Subventionen der Firma A mit Zuschüssen pro Jahr zwischen 90.000 und 100.000 Euro ergebe sich ein gering positives oder gering negatives Ergebnis in den Jahren 2016 und 2017. Würden diese Subventionen weggerechnet, würde die Beschwerdeführerin jedes Jahr zwischen circa 90.000 und 100.000 Euro Verlust erwirtschaften. Lediglich der Sachaufwand werde zum Teil mit den Elternbeiträgen gedeckt. Der Personalaufwand sollte zu 60 % vom Land Vorarlberg und zu 40 % von der Marktgemeinde H bezahlt werden. Da die Marktgemeinde H allerdings entgegen der Empfehlung des Landes Vorarlberg und des Vorarlberger Gemeindeverbandes die 40-prozentige Förderung nicht bezahle, ergebe sich die Subventionsnotwendigkeit zum Abfangen des Abganges der Beschwerdeführerin durch die A. Die Marktgemeinde H bezahle lediglich einen Förderungsbeitrag. Keinesfalls seien die Elternbeiträge ausreichend, um die Kosten der Beschwerdeführerin zum Betrieb der Kinderbetreuungseinrichtung abzudecken, sodass die Beschwerdeführerin keinesfalls als Unternehmen im Sinne des Kommunalsteuergesetzes einzustufen sei.

Mildtätigkeit im Sinne der BAO:

Der Betrieb der Kinderbetreuungseinrichtung durch die Beschwerdeführerin sei eine mildtätige Tätigkeit iSd§ 37 BAO. Zunächst sei festzuhalten, dass § 37 BAO nicht die Förderung der Allgemeinheit voraussetze und die mildtätigen Zuwendungen nicht völlig unentgeltlich gewährt werden müssten. Mildtätig seien solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Hilfsbedürftigkeit könne aufgrund materieller Not bestehen, sie könne sich aber auch wegen der körperlichen und geistigen Verfassung der Personen ergeben, insbesondere bei Kranken und Gebrechlichen. Mildtätigkeit sei insoweit auf die Linderung menschlicher Not gerichtet. Der VwGH setze nach

diesem Erkenntnis keineswegs eine krankheitsbedingte Einschränkung zur Annahme der Mildtätigkeit voraus. Die Kinderbetreuung durch die Beschwerdeführerin erfülle jedenfalls die vom Gesetzgeber geforderten Kriterien des § 37 BAO. Maßgeblich sei für die Annahme der Mildtätigkeit, dass die betreuten Personen auf Unterstützung angewiesen seien. Bei Kindern liege die persönliche Hilfsbedürftigkeit in deren körperlichen, geistigen und seelischen Verfassung, da sie aufgrund ihres Alters zweifellos noch auf fremde Hilfe angewiesen seien und der Beaufsichtigung bzw. Betreuung durch pädagogisch ausgebildete Personen bedürfen. Im Ergebnis liege in der Kinderbetreuung durch die Beschwerdeführerin eine mildtätige Tätigkeit gemäß § 37 BAO vor, da die betreuten Personen aufgrund ihres Alters auf eine Betreuung angewiesen seien. Die Mildtätigkeit sei ausdrücklich in die Vereinsstatuten aufgenommen worden und werde in der tatsächlichen Geschäftsführung ausgeübt. Die Hilfsbedürftigkeit der Kinder beziehe sich nicht nur auf deren materielle Hilfsbedürftigkeit, sondern auch auf deren persönliche Hilfsbedürftigkeit. Es sei keineswegs erforderlich, dass sowohl materielle als auch persönliche Hilfsbedürftigkeit vorliegen würde, um Mildtätigkeit anzunehmen. Hilfsbedürftigkeit bedeute nicht nur den Zustand materieller Not, sondern es müssten auch Menschen dieser Kategorie zugeordnet werden, die wegen ihrer körperlichen oder geistigen Verfassung auf die Hilfe anderer angewiesen seien. Genau dieses Kriterium der Hilfsbedürftigkeit finde auf Kinder in Kinderbetreuungseinrichtungen wie jener, welche von der Beschwerdeführerin betrieben werde, Anwendung. Kinder seien aufgrund ihrer geistigen und körperlichen Verfassung auf die Hilfe anderer angewiesen, sodass die in der Judikatur entwickelten Kriterien der Hilfsbedürftigkeit gegeben seien. Die Hilfsbedürftigkeit iSd § 37 BAO, welche nach der Judikatur nicht nur den Zustand materieller Not umfasse, liege sohin ebenso vor, wie die selbstlose Förderung durch die Kinderbetreuung der Beschwerdeführerin, sodass mildtätige Zwecke gemäß § 37 BAO vorliegen würden. Der Betrieb der Kinderbetreuungseinrichtung durch die Beschwerdeführerin sei eine mildtätige Tätigkeit iSd Paragraph 37, BAO. Zunächst sei festzuhalten, dass Paragraph 37, BAO nicht die Förderung der Allgemeinheit voraussetze und die mildtätigen Zuwendungen nicht völlig unentgeltlich gewährt werden müssten. Mildtätig seien solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Hilfsbedürftigkeit könne aufgrund materieller Not bestehen, sie könne sich aber auch wegen der körperlichen und geistigen Verfassung der Personen ergeben, insbesondere bei Kranken und Gebrechlichen. Mildtätigkeit sei insoweit auf die Linderung menschlicher Not gerichtet. Der VwGH setze nach diesem Erkenntnis keineswegs eine krankheitsbedingte Einschränkung zur Annahme der Mildtätigkeit voraus. Die Kinderbetreuung durch die Beschwerdeführerin erfülle jedenfalls die vom Gesetzgeber geforderten Kriterien des Paragraph 37, BAO. Maßgeblich sei für die Annahme der Mildtätigkeit, dass die betreuten Personen auf Unterstützung angewiesen seien. Bei Kindern liege die persönliche Hilfsbedürftigkeit in deren körperlichen, geistigen und seelischen Verfassung, da sie aufgrund ihres Alters zweifellos noch auf fremde Hilfe angewiesen seien und der Beaufsichtigung bzw. Betreuung durch pädagogisch ausgebildete Personen bedürfen. Im Ergebnis liege in der Kinderbetreuung durch die Beschwerdeführerin eine mildtätige Tätigkeit gemäß Paragraph 37, BAO vor, da die betreuten Personen aufgrund ihres Alters auf eine Betreuung angewiesen seien. Die Mildtätigkeit sei ausdrücklich in die Vereinsstatuten aufgenommen worden und werde in der tatsächlichen Geschäftsführung ausgeübt. Die Hilfsbedürftigkeit der Kinder beziehe sich nicht nur auf deren materielle Hilfsbedürftigkeit, sondern auch auf deren persönliche Hilfsbedürftigkeit. Es sei keineswegs erforderlich, dass sowohl materielle als auch persönliche Hilfsbedürftigkeit vorliegen würde, um Mildtätigkeit anzunehmen. Hilfsbedürftigkeit bedeute nicht nur den Zustand materieller Not, sondern es müssten auch Menschen dieser Kategorie zugeordnet werden, die wegen ihrer körperlichen oder geistigen Verfassung auf die Hilfe anderer angewiesen seien. Genau dieses Kriterium der Hilfsbedürftigkeit finde auf Kinder in Kinderbetreuungseinrichtungen wie jener, welche von der Beschwerdeführerin betrieben werde, Anwendung. Kinder seien aufgrund ihrer geistigen und körperlichen Verfassung auf die Hilfe anderer angewiesen, sodass die in der Judikatur entwickelten Kriterien der Hilfsbedürftigkeit gegeben seien. Die Hilfsbedürftigkeit iSd Paragraph 37, BAO, welche nach der Judikatur nicht nur den Zustand materieller Not umfasse, liege sohin ebenso vor, wie die selbstlose Förderung durch die Kinderbetreuung der Beschwerdeführerin, sodass mildtätige Zwecke gemäß Paragraph 37, BAO vorliegen würden.

Förderung der Allgemeinheit nach § 36 Abs 1 BAO: Förderung der Allgemeinheit nach Paragraph 36, Absatz eins, BAO:

Das Landesverwaltungsgericht Vorarlberg habe entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10.11.2023 eine Einzelfallbeurteilung der verfahrensgegenständlichen Kommunalsteuerjahre 2016 bis 2017 durchzuführen. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.10.2023 komme dem Umstand, dass nach

Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht bei der A Mitarbeiter seien, ihre Kinder in der Kinderbetreuungseinrichtung der Beschwerdeführerin betreuen lassen könnten, dann im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung Bedeutung zu wenn

a) aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an (Rest)plätzen zu rechnen sei und

b) die Vergabe dieser (Rest)plätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolge.

Beide vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.10.2023 genannten Bedingungen seien im Rahmen der Einzelfallbeurteilung der Kommunalsteuerjahre 2016 und 2017 für die Beschwerdeführerin zu bejahen.

a) namhafte Anzahl an (Rest)plätzen:

Die Beschwerdeführerin habe seit dem Beurteilungszeitraum 2016 bis 2017 immer eine namhafte Anzahl an Plätzen an Kinder vergeben, deren Eltern nicht bei A arbeiten würden. Aus nachstehender Tabelle ergebe sich eindeutig, dass die Beschwerdeführerin jährlich zumindest 10 % aller Betreuungsplätze an Kinder vergabe, deren Eltern nicht Mitarbeiter A seien.

Im Kindergartenjahr 2016/2017 seien 66 Kinder im A-Kindergarten gewesen, vier davon seien fremd gewesen. Das seien 6,06 %. Im Jahr 2017/2018 seien 69 Kinder im A-Kindergarten gewesen, sieben davon fremd. Das seien 10,14 % ...

Im Kindergartenjahr 2016/2017 seien offensichtlich nur vier Anmeldungen von Kindern festzustellen gewesen, deren Eltern nicht bei der A gearbeitet hätten, sodass in diesem Zeitraum lediglich vier Kinder oder 6 % der Plätze an Kinder vergeben worden seien, deren Eltern nicht bei der A arbeiten würden. Jedenfalls handle es sich selbst im Kindergartenjahr 2016/2017 um eine namhafte Anzahl an Restplätzen, wenn 6 % der Plätze fremd vergeben würden. Ab dem Jahr 2017/2018 seien zumindest immerhin 10 % der Betreuungsplätze an Kinder vergeben worden, deren Eltern nicht bei der A arbeiteten. Trotz der steigenden Anzahl an Betreuungsplätzen, welche an Kinder vergeben würden, deren Eltern nicht bei A arbeiteten, habe die Beschwerdeführerin die gegenständliche Kinderbetreuungseinrichtung baulich in den letzten Jahren dreifach erweitert und sei in die bauliche Erweiterung von Seiten der A als Grund- und Gebäudeeigentümerin massiv investiert. Gemäß der oben ersichtlichen Tabelle stehe fest, dass die Beschwerdeführerin jährlich eine namhafte Anzahl an Betreuungsplätzen an Kinder vergabe, deren Eltern nicht bei A arbeiten würden.

b) Vergabe der (Rest)plätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien:

Die Vergabe der (Rest)plätze erfolge nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien wie folgt:

1. Schriftliche oder mündliche Anfrage nach einem Betreuungsplatz
2. Datenaufnahme (Name, Telefonnummer) zur Einladung zum Elterninformationsabend
3. Einladung zum Elterninformationsabend
4. Bedarfsformular an anwesende und interessierte Eltern
5. Vergabe der Betreuungsplätze gemäß dem Vereinszweck in II. der Statuten
6. Zuteilung der Betreuungsplätze und Anbieten von Alternativvorschlägen für alternative Betreuungszeiten, wenn die Wunschbetreuungszeit nicht erfüllt werden könne.

Beide vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.10.2023 geforderten Kriterien für eine positive Einzelfallbeurteilung würden sohin eindeutig vorliegen, zumal die Beschwerdeführerin selbst im Beschwerdejahr 2016/2017 eine namhafte Anzahl an (Rest)plätzen, nämlich 6 % aller Kinderbetreuungsplätze an Kinder vergeben habe, deren Eltern nicht Mitarbeiter der A seien und die Vergabe dieser Restplätze nach den oben geschilderten im Vorhinein festgelegten und objektiven Kriterien. 1.-6. erfolge.

4.3. Der Rechtsvertreter der Abgabenbehörde brachte in seinem vorbereitenden Schriftsatz vor, aufgrund einer außerordentlichen Revision habe der Verwaltungsgerichtshof im gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine materiell rechtliche und rechtlich bindende abgabenrechtliche Entscheidung getroffen, dass eine, wie im konkreten Abgabenfall geführte Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richte, nicht die Allgemeinheit fördere. Ein Personenkreis sei nach § 36 BAO nicht als

Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band oder beispielsweise seiner Abgrenzung nach bestimmten Merkmalen dauernd nur klein sein könne. Die Abgabenkommission habe sich mit dieser Rechtsthematik umfassend auseinandergesetzt und es seien auch erhebliche diesbezügliche Sachverhaltsermittlungen dem Ergebnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.10.2023 zugrunde gelegen, welcher keine verfahrensrechtliche, sondern expressis verbis materiell rechtliche Entscheidung getroffen habe, an welche die Abgabepflichtige gebunden sei, zumal in diesem Verfahrensstadium keine weiteren, bisher trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht vorgelegter Unterlagen, Sachverhaltsergänzungen rechtlich möglich sein sollten. Das pädagogische und organisatorische Konzept der konkreten Kinderbetreuungseinrichtung sei der Betrieb einer ganztägigen Kinderbetreuungseinrichtung des Unternehmens A und Voraussetzung für die Aufnahme der Kinder sei expressis verbis, dass mindestens ein Elternteil des Kindes in der Firma A in H oder in F arbeite. Die Zielgruppe der Kinderbetreuungseinrichtung seien Kinder von A-Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen. Die Rechtsnorm des § 36 sei aber dermaßen auszulegen, dass dieses enge Band nicht nur durch Kinder von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern selbst, sondern auch dem Unternehmen nahestehenden Einrichtungen und Organisationen verknüpft sein könnte. Daran könnten auch Zeugenaussagen vor dem Verwaltungsgericht, wonach immer wieder externe Kinder aufgenommen würden und sich der eingeschränkte Personenkreis als großer Ausschnitt der Allgemeinheit darstelle, nichts ändern, weil etwa bei einem Großunternehmen mit beispielsweise auch einer entsprechend dem Bedarf des Unternehmens angemessenen Kinderbetreuung die gesetzliche Regelung des § 36 ad absurdum führen könnte und auch würde. Es sollte auch rechtlich irrelevant sein, wer de facto die Kinder aufgenommen hätte, weil in sämtlichen Publikationen wie Informationsblatt der Kinderbetreuungseinrichtung A oder der Stellenausschreibung des Unternehmens, wonach es als Familienunternehmen für A eine Selbstverständlichkeit sei, die Familiengemeinschaft zu unterstützen; das Kinderhaus A sei die perfekte Lösung im Hinblick auf die ausgewogene Kombination von Beruf und Familie und in mehreren ORF-Aussendungen nachweislich vom Unternehmen bzw vom Verein A auch ausdrücklich darauf verwiesen worden sei. Damit seien nachweislich wesentliche und rechtlich relevante Indizien vorgelegen, dass aufgrund der engen Verbindung zwischen Unternehmen und Kinderbetreuungseinrichtungen die Kriterien der Allgemeinheit rechtlich nicht gegeben gewesen seien. Dazu würden weitere Kriterien kommen, dass eine Allgemeinheit nicht gegeben wäre, wie beispielsweise das durch die Abgabenbehörde nachgewiesene Faktum, wonach die Gebühren für die Betreuung von Kindern im Kindergemeindekindergarten vielfach höher seien, als für die Betreuung von Kindern im A und auch die Gebühren für die Betreuung von Kindern sogenannter externer Eltern ebenfalls höher seien, als die Gebühren für die Betreuung von Kindern von Betriebsangehörigen oder dem Unternehmen diesbezüglich zuzurechnenden Einrichtungen und Organisationen. Im Betreuungsjahr 2015/2016 seien im A 66 Kinder betreut worden, wovon 61 Kinder, damit 93 % ein Elternteil nachweislich im Unternehmen beschäftigt gewesen sei und lediglich fünf Kinder als extern anzusehen gewesen seien. Auch im Betreuungsjahr 2016/2017 seien 67 Kinder und damit 95 % betreut worden von denen jedenfalls nachweislich ein Elternteil bei A beschäftigt gewesen seien und selbst bei 5 % sogenannter externer Kinder sei eine Aufnahme im Zusammenhang mit einem gewissen Naheverhältnis zum Unternehmen gegeben. Im Betreuungsjahr 2017/2018 seien 62 Kinder und damit 90 % von Eltern betreut worden, bei denen zumindest ein Elternteil bei A beschäftigt gewesen seien, bei den sogenannten externen Kindern seien ebenfalls maßgebliche Gründe im Bereich von A vorhanden gewesen, um auch diese aufzunehmen. Aus dieser Aufstellung sei nachgewiesen, dass die Kindergartenplätze bzw Betreuungseinrichtungsplätze zu mindestens 90 % von Kindern ausgelastet worden seien, deren Eltern bzw ein Elternteil nachweislich bei dem Unternehmen A im Betreuungsjahr beschäftigt gewesen sei, den von der Abgabepflichtigen eingewendeten angeblich spezifischen Aufnahmekriterien könne daher bei der gegebenen Sach- und Rechtslage keine rechtliche Relevanz zukommen. Der Umstand, dass auch marginal Kinder von Eltern ohne Beschäftigung im Betrieb aufgenommen worden seien, ändere nichts an der von der Abgabenbehörde angenommenen Verneinung der Allgemeinheit. Dies vor allem deshalb nicht, weil die Kapazität der A-Kinderbetreuungseinrichtungen von Vornherein klein und mitarbeiterspezifisch ausgelegt worden sei, zumal man nicht mit einer großen Anzahl von an externe Kinder zu vergebenden Restplätzen rechnen habe können. 4.3. Der Rechtsvertreter der Abgabenbehörde brachte in seinem vorbereitenden Schriftsatz vor, aufgrund einer außerordentlichen Revision habe der Verwaltungsgerichtshof im gegenständlichen Beschwerdeverfahren eine materiell rechtliche und rechtlich bindende abgabenrechtliche Entscheidung getroffen, dass eine, wie im konkreten Abgabenfall geführte Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richte, nicht die Allgemeinheit fördere. Ein Personenkreis sei nach Paragraph 36, BAO nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band oder beispielsweise seiner Abgrenzung nach



bestimmten Merkmalen dauernd nur klein sein könne. Die Abgabenkommission habe sich mit dieser Rechtsthematik umfassend auseinandergesetzt und es seien auch erhebliche diesbezügliche Sachverhaltsermittlungen dem Ergebnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.10.2023 zugrunde gelegen, welcher keine verfahrensrechtliche, sondern expressis verbis materiell rechtliche Entscheidung getroffen habe, an welche die Abgabepflichtige gebunden sei, zumal in diesem Verfahrensstadium keine weiteren, bisher trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht vorgelegter Unterlagen, Sachverhaltsergänzungen rechtlich möglich sein sollten. Das pädagogische und organisatorische Konzept der konkreten Kinderbetreuungseinrichtung sei der Betrieb einer ganztägigen Kinderbetreuungseinrichtung des Unternehmens A und Voraussetzung für die Aufnahme der Kinder sei expressis verbis, dass mindestens ein Elternteil des Kindes in der Firma A in H oder in F arbeite. Die Zielgruppe der Kinderbetreuungseinrichtung seien Kinder von A-Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen. Die Rechtsnorm des Paragraph 36, sei aber dermaßen auszulegen, dass dieses enge Band nicht nur durch Kinder von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern selbst, sondern auch dem Unternehmen nahestehenden Einrichtungen und Organisationen verknüpft sein könnte. Daran könnten auch Zeugenaussagen vor dem Verwaltungsgericht, wonach immer wieder externe Kinder aufgenommen würden und sich der eingeschränkte Personenkreis als großer Ausschnitt der Allgemeinheit darstelle, nichts ändern, weil etwa bei einem Großunternehmen mit beispielsweise auch einer entsprechend dem Bedarf des Unternehmens angemessenen Kinderbetreuung die gesetzliche Regelung des Paragraph 36, ad absurdum führen könnte und auch würde. Es sollte auch rechtlich irrelevant sein, wer de facto die Kinder aufgenommen hätte, weil in sämtlichen Publikationen wie Informationsblatt der Kinderbetreuungseinrichtung A oder der Stellenausschreibung des Unternehmens, wonach es als Familienunternehmen für A eine Selbstverständlichkeit sei, die Familiengemeinschaft zu unterstützen; das Kinderhaus A sei die perfekte Lösung im Hinblick auf die ausgewogene Kombination von Beruf und Familie und in mehreren ORF-Aussendungen nachweislich vom Unternehmen bzw vom Verein A auch ausdrücklich darauf verwiesen worden sei. Damit seien nachweislich wesentliche und rechtlich relevante Indizien vorgelegen, dass aufgrund der engen Verbindung zwischen Unternehmen und Kinderbetreuungseinrichtungen die Kriterien der Allgemeinheit rechtlich nicht gegeben gewesen seien. Dazu würden weitere Kriterien kommen, dass eine Allgemeinheit nicht gegeben wäre, wie beispielsweise das durch die Abgabenbehörde nachgewiesene Faktum, wonach die Gebühren für die Betreuung von Kindern im Kindergemeindekindergarten vielfach höher seien, als für die Betreuung von Kindern im A und auch die Gebühren für die Betreuung von Kindern sogenannter externer Eltern ebenfalls höher seien, als die Gebühren für die Betreuung von Kindern von Betriebsangehörigen oder dem Unternehmen diesbezüglich zuzurechnenden Einrichtungen und Organisationen. Im Betreuungsjahr 2015/2016 seien im A 66 Kinder betreut worden, wovon 61 Kinder, damit 93 % ein Elternteil nachweislich im Unternehmen beschäftigt gewesen sei und lediglich fünf Kinder als extern anzusehen gewesen seien. Auch im Betreuungsjahr 2016/2017 seien 67 Kinder und damit 95 % betreut worden von denen jedenfalls nachweislich ein Elternteil bei A beschäftigt gewesen seien und selbst bei 5 % sogenannter externer Kinder sei eine Aufnahme im Zusammenhang mit einem gewissen Naheverhältnis zum Unternehmen gegeben. Im Betreuungsjahr 2017/2018 seien 62 Kinder und damit 90 % von Eltern betreut worden, bei denen zumindest ein Elternteil bei A beschäftigt gewesen seien, bei den sogenannten externen Kindern seien ebenfalls maßgebliche Gründe im Bereich von A vorhanden gewesen, um auch diese aufzunehmen. Aus dieser Aufstellung sei nachgewiesen, dass die Kindergartenplätze bzw Betreuungseinrichtungsplätze zu mindestens 90 % von Kindern ausgelastet worden seien, deren Eltern bzw ein Elternteil nachweislich bei dem Unternehmen A im Betreuungsjahr beschäftigt gewesen sei, den von der Abgabepflichtigen eingewendeten angeblich spezifischen Aufnahmekriterien könne daher bei der gegebenen Sach- und Rechtslage keine rechtliche Relevanz zukommen. Der Umstand, dass auch marginal Kinder von Eltern ohne Beschäftigung im Betrieb aufgenommen worden seien, ändere nichts an der von der Abgabenbehörde angenommenen Verneinung der Allgemeinheit. Dies vor allem deshalb nicht, weil die Kapazität der A-Kinderbetreuungseinrichtungen von Vornherein klein und mitarbeiterspezifisch ausgelegt worden sei, zumal man nicht mit einer großen Anzahl von an externe Kinder zu vergebenden Restplätzen rechnen habe können.

5.1. Im Rahmen einer weiteren mündlichen Verhandlung, die am 15.02.2024 stattgefunden hat, kamen keine neuen Sachverhaltselemente zu Tage, die noch im Sinne der Judikatur zu berücksichtigen gewesen wären. Wiederholt hat die Vertreterin des Beschwerdeführers versucht darzustellen, dass nach allgemeinen objektiven Kriterien die Betreuungsplätze für die Kinder vergeben würden.

Andererseits hat der Beschwerdeführer im Jahr 2010 sein Vereinskonzert der Vorarlberger Landesregierung vorgelegt, aus dem auf Seite 1 zu entnehmen ist, dass „die Voraussetzung für die Aufnahme der Kinder sei, dass mindestens ein Elternteil des Kindes in der Firma A in H oder F arbeite. Bei freien Plätzen hätten auch Eltern, welche in den

umliegenden Firmen arbeiten die Möglichkeit, ihr Kind hier betreuen zu lassen.“

Schon daraus ergibt sich, dass die Kapazitäten für die Allgemeinheit in den abgaberelevanten Jahren 2016 und 2017 beschränkt waren und hat auch bei der mündlichen Verhandlung am 03.02.2021 die Zeugin M B, Kindergartenpädagogin und Kindergartenkoordinatorin der Gemeinde H, angegeben, dass für sie klar gewesen ist, dass der A Kindergarten ein privater Kindergarten sei, und wenn es Restplätze gegeben habe, hätte man auch andere Kinder aufgenommen. Wenn sie in der Gemeinde zu wenig Plätze gehabt hätten, könne sie sich nicht erinnern, dass bei Anfrage bei den A eines ihrer Kinder aufgenommen worden wäre, es sei dort schon voll gewesen.

Das Landesverwaltungsgericht hat im ersten Rechtsgang die Rechtsmeinung vertreten, dass es ausreichend ist, dass dann, wenn zumindest Restplätze für die Allgemeinheit zur Verfügung stehen, auch eine Gemeinnützigkeit gegeben sei. Diese Rechtsauffassung hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 11.10.2023 eben nicht geteilt. Die vom VwGH geforderten Voraussetzungen, dass eine namhafte Anzahl von (Rest)Plätzen für die Allgemeinheit zur Verfügung gestanden hat, waren in den beiden streitgegenständlichen Jahren nicht vorhanden.

Es konnten somit für die streitgegenständlichen Jahre 2016 und 2017 keine anderen Feststellungen, als die eben schon dargestellten mehr getroffen werden.

5.2. Gemäß § 63 Abs 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat. 5.2. Gemäß Paragraph 63, Absatz eins, VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat.

Unter Bindung an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Behebung des Erkenntnisses des Landesverwaltungsgerichtes ist daher davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall keine Gemeinnützige Institution vorliegend ist, da sich das Angebot der Kinderbetreuungseinrichtung vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern des Unternehmens A gerichtet hat. Die wenigen Restplätze, die frei sind für Kinder von Eltern, die nicht im Unternehmen beschäftigt sind, reichen nicht aus, um von einer Gemeinnützigkeit des gegenständlichen Vereins auszugehen. Auch die vom VwGH angesprochenen Feststellungen für eine Einzelfallbeurteilung mit einer namhaften Anzahl von Restplätzen konnten nicht getroffen werden. In den Jahren 2016 und 2017 waren die 16 Restplätze bei einer Betreuung von 202 Kindern faktisch aus den vorgelegten Unterlagen gegeben. Für die anderen Jahre ist die Kommunalsteuerpflicht bzw eine eventuelle Gemeinnützigkeit erneut von der Abgabenbehörde zu prüfen.

6.1. Zum Vorbringen des Beschwerdeführers bezüglich der Mildtätigkeit:

Wie der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers in seinem Schriftsatz vom 12.02.2024 richtig festgehalten hat, benötigt es für die Bewertung, dass eine Einrichtung mildtätige Zwecke verfolgt, keine Allgemeinheit. Gemäß § 16 Z 3 der Statuten des Vereins K A ist das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden. Wie der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers in seinem Schriftsatz vom 12.02.2024 richtig festgehalten hat, benötigt es für die Bewertung, dass eine Einrichtung mildtätige Zwecke verfolgt, keine Allgemeinheit. Gemäß Paragraph 16, Ziffer 3, der Statuten des Vereins K A ist das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden.

Gemäß § 37 BAO sind mildtätig (humanitär, wohltätig) solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Gemäß Paragraph 37, BAO sind mildtätig (humanitär, wohltätig) solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Gemäß § 8 Z 2 KommunalsteuerG sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, 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 der Bundesabgabenordnung) von der Kommunalsteuer befreit. Gemäß Paragraph 8, Ziffer 2, KommunalsteuerG sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder

gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (Paragraphen 34 bis 37, Paragraphen 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung) von der Kommunalsteuer befreit.

6.2. § 37 BAO richtet sich an Personen, die tatsächlich hilfsbedürftig sind. Die Förderung muss selbstlos, jedoch nicht völlig unentgeltlich sein. Dabei wird zwischen materieller und persönlicher Hilfsbedürftigkeit unterschieden. 6.2. Paragraph 37, BAO richtet sich an Personen, die tatsächlich hilfsbedürftig sind. Die Förderung muss selbstlos, jedoch nicht völlig unentgeltlich sein. Dabei wird zwischen materieller und persönlicher Hilfsbedürftigkeit unterschieden.

Materielle Hilfsbedürftigkeit liegt vor, wenn Personen mangels ausreichenden Einkommens oder Vermögens ihren notwendigen Lebensunterhalt nicht bestreiten können. Dieser Sachverhalt liegt bei einer betrieblichen Kinderbetreuung nicht vor.

Der Beschwerdeführer hat die persönliche Hilfsbedürftigkeit der betreuten Kinder vorgebracht. Dazu ist zu sagen, dass persönliche Hilfsbedürftigkeit vorliegt, wenn Personen auf Grund ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen sind. Auch das Kommunalsteuergesetz folgt in § 8 Abs 2 dieser Ansicht. Der Beschwerdeführer hat die persönliche Hilfsbedürftigkeit der betreuten Kinder vorgebracht. Dazu ist zu sagen, dass persönliche Hilfsbedürftigkeit vorliegt, wenn Personen auf Grund ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung auf fremde Hilfe angewiesen sind. Auch das Kommunalsteuergesetz folgt in Paragraph 8, Absatz 2, dieser Ansicht.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20.11.2019, Ra 2019/15/0103 zur Mildtätigkeit wie folgt ausgesprochen:

„Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Hilfsbedürftigkeit kann aufgrund materieller Not bestehen, sie kann sich aber auch wegen der körperlichen und geistigen Verfassung der Personen ergeben, insbesondere bei Kranken und Gebrechlichen. Mildtätigkeit ist insoweit auf die Linderung menschlicher Not gerichtet (vgl. VwGH 29.4.1991, 90/15/0168; 19.9.2001, 99/16/0091, VwSlg. 7647/F).“ „Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Hilfsbedürftigkeit kann aufgrund materieller Not bestehen, sie kann sich aber auch wegen der körperlichen und geistigen Verfassung der Personen ergeben, insbesondere bei Kranken und Gebrechlichen. Mildtätigkeit ist insoweit auf die Linderung menschlicher Not gerichtet vergleiche VwGH 29.4.1991, 90/15/0168; 19.9.2001, 99/16/0091, VwSlg. 7647/F.“

Nach Ansicht des Landesverwaltungsgerichtes ist die Betreuung von Kindern von Arbeitnehmern des Unternehmens nicht mildtätig. Es liegt nämlich keine materielle und persönliche Hilfsbedürftigkeit im Sinne der zitierten Judikatur vor, sondern dient die Betreuung der Kinder dem Zweck, dass Eltern, die wieder ins Arbeitsleben einsteigen wollen, eine Unterbringung und Betreuung ihrer Kinder für die Zeit, während die Eltern arbeiten, gewährt wird.

Aus diesem Grund war mit Blick auf die oben wiedergegebenen Ausführungen des VwGH spruchgemäß zu entscheiden.

7. Die Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor. 7. Die Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

### **Schlagworte**

Abgabenrecht, Mildtätigkeit, Kinderbetreuungseinrichtung

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:LVWVGVO:2024:LVwG.455.2.2020.R10

**Zuletzt aktualisiert am**

05.07.2024

**Quelle:** Landesverwaltungsgericht Vorarlberg LVwg Vorarlberg, <http://www.lvwg-vorarlberg.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)