jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Lvwg Erkenntnis 2020/1/30 LVwG 61.37-165/2019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.01.2020

Entscheidungsdatum

30.01.2020

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

KommStG 1993 §8 Z2

Text

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Landesverwaltungsgericht Steiermark hat durch die Richterin Mag. Demschner über die Beschwerde der Heilpädagogischer Kindergarten A KG zur Erprobung neuer Konzepte, vertreten durch BC, Rechtsanwälte OG, Kgasse, G, gegen den Bescheid des Gemeinderates der Landeshauptstadt Graz vom 15.11.2018, GZ: A8/2-U-10/10/2996-2016, betreffend Vorschreibung der Kommunalsteuer für das Jahr 2014,

z u R e c h t e r k a n n t:

I. Gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (im Folgenden BAO) wird die Beschwerde vom 28.12.2018 als unbegründet

abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz BGBl. Nr. 10/1985 idF BGBl. I Nr. 122/2013 (im Folgenden VwGG) eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e

I. Beschwerdevorbringen, Vorverfahren:

Mit Abgabenbescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Graz vom 01.10.2015, GZ.: A8/2-U-10/10/2996-2015, wurde gegenüber der Heilpädagogischer Kindergarten A KG zur Erprobung neuer Konzepte unter Spruchpunkt I.) für das Jahr 2014 gemäß §§ 1, 3 Abs 1, 5 Abs 1, 9 sowie 11 Abs 1 bis 3 Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl 1993/819 idF BGBl I 2011/76 die zu entrichtende Kommunalsteuer mit € 1.863,18 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde mit € 62.106,55 beziffert. Unter Spruchpunkt II.) wurde ein Säumniszuschlag infolge der nicht fristgerechten Abgabenentrichtung in der Höhe von € 37,26 vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben.

Mit nunmehr angefochtenem Bescheid des Gemeinderates der Landeshauptstadt Graz vom 15.11.2018 wurde die

Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Entscheidung im Wesentlichen damit, dass im vorliegenden Fall lediglich die Beantwortung der Frage strittig sei, ob auf die Berufungswerberin die Steuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG anwendbar sei oder nicht. Daraus folge, dass die grundsätzliche Erfüllung des Kommunalsteuertatbestandes und auch die der im Bescheid vom 01.10.2015 festgesetzten Kommunalsteuer zugrundeliegenden Bemessungsgrundlagen der Höhe nach nicht bekämpft seien. Auf Grund des Verweises in § 8 Z 2 KommStG auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen der BAO sei die Frage, ob die Befreiung von der Kommunalsteuer zur Anwendung gelangen könne, auch anhand dieser Bestimmungen zu prüfen. Die BAO regle somit die grundsätzlichen Voraussetzungen, die abgabenrechtlichen Begünstigungen selbst seien in den einzelnen Abgabengesetzen geregelt. Im vorliegenden Fall betreffe dies § 8 Z 2 KommStG. Zu den grundsätzlichen Befreiungen nach den Bestimmungen der BAO zähle unter anderem das Vorliegen eines begünstigungsfähigen Rechtsträgers. Nach § 34 Abs 1 BAO seien dies Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen. Gemäß § 8 Z 2 KommStG seien kommunalsteuerrechtlich ebenfalls nur diese Rechtsträger begünstigt. Diese Wortfolge knüpfe an körperschaftliche Regelungen an. So erfasse § 34 BAO Körperschaften, die als Körperschaftsteuersubjekte zu gelten hätten, also alle juristischen Personen des privaten Rechts (AG, GmbH) und jene Personenvereinigungen (Vereine), Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, deren Einkommen abgabengesetzlich nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen (als bei den aufgezählten Rechtsträgern und Vermögensmassen) zu versteuern seien. Personengesellschaften, wie im vorliegenden Fall die Kommanditgesellschaft, seien davon jedenfalls nicht erfasst. Gewinne von Personengesellschaften seien nicht auf Ebene dieser der Besteuerung unterworfen, sondern nach dem Transparenz- und Durchgriffsprinzip direkt bei ihren Anteilseignern. Die verfahrensgegenständliche KG zähle dementsprechend nicht zu den begünstigungsfähigen Rechtsträgern iSd § 8 Z 2 KommStG iVm § 34 BAO. Weder das Kommunalsteuergesetz noch die BAO knüpften an unternehmensrechtliche Vorschriften an, wenn es um die Frage einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Begünstigung gehe. Im Übrigen sei auszuführen, dass die Schaffung der Möglichkeit der Gründung einer KG auch zu gemeinnützigen Zwecken darauf zurückzuführen sei, dass die Gründung einer Personengesellschaft im Anwendungsbereich des HGB in Anknüpfung an die damals bestehenden Kaufmanntatbestände vom Betrieb eines Vollhandelsgewerbes abhängig gewesen sei. Mit Einführung eines allgemeinen Unternehmensbegriffes im UGB und der damit einhergehenden Abschaffung der Kaufmanntatbestände sei die Gründung einer Personengesellschaft auch zu ideellen Zwecken möglich, da der Unternehmerbegriff des UGB die Absicht zur Gewinnerzielung nicht erfordern würde. Die Prüfung, ob die gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen erfüllt seien, sei rein nach abgabenrechtichen Bestimmungen vorzunehmen. § 34 BAO habe dabei bereits seit der Einführung der Bundesabgabenordnung an Körperschaftsteuersubjekte angeknüpft. Die Einführung des UGB mit dem HaRÄG 2005 habe daran nichts geändert. Abgabenbehörden bindende Entscheidungen über das Vorliegen der Gemeinnützigkeit existierten nur in Ausnahmebereichen. Die Rechtsgrundlagen, denen die Berufungswerberin beim Betrieb des Heilpädagogischen Kindergartens unterliege, beinhalteten keine die Abgabenbehörde bindende Entscheidung über das Vorliegen der Gemeinnützigkeit. Die Beantwortung der Frage, ob das Betreiben eines (Heilpädagogischen) Kindergartens abgabenrechtlich gemeinnützig sei, könne dahingestellt bleiben, zumal die Berufungswerberin diesen nicht in Form einer begünstigungsfähigen Körperschaft iSd Körperschaftsteuergesetzes betreibe und die Kommunalsteuerbefreiung schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung gelange. Zur Festsetzung des Säumniszuschlages werde ausgeführt, dass dieser immer dann zu entrichten sei, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach Fälligkeit erfolgten, falle grundsätzlich ein Säumniszuschlag an.

Gegen diesen Bescheid wurde binnen offener Frist die zulässige Bescheidbeschwerde an das Landesverwaltungsgericht Steiermark erhoben. Der Bescheid werde aus den Gründen formeller und materieller Rechtswidrigkeit angefochten. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei seit jeher aufgrund ihrer fehlenden Gewinnorientiertheit der Meinung gewesen, von der Kommunalsteuer befreit zu sein. Dies zum einen, da der Heilpädagogische (Privat)Kindergarten bis zum Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 27.08.2014 auch über Jahrzehnte als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (das heiße als Personenvereinigung im Sinne von § 8 Z 2 Kommunalsteuergesetz) betrieben worden sei und an der Gemeinnützigkeit der damaligen GesBR seitens der Behörde niemals gezweifelt worden sei. Am gemeinnützigen Gedanken habe sich auch nach dem im Jahr 2014 erfolgten Zusammenschluss nichts geändert. Dementsprechend sei die Beschwerdeführerin weiter davon ausgegangen, dass sie von der Kommunalsteuer befreit sei. Dennoch sei die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 aufgefordert worden, für das Jahr 2014 eine Kommunalsteuererklärung abzugeben, woraufhin die Beschwerdeführerin

diese mit „0“ bekannt gab. Der Heilpädagogische Kindergarten bestehe seit dem Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 27.08.2014 in seiner heutigen Rechtsform. Vor dem Zusammenschluss sei der Heilpädagogische (Privat)Kindergarten über Jahrzehnte als GesBR betrieben worden. Für die Wahl der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft habe man sich im Zuge des Generationenwechsels entschieden, da die Gründungskosten einer KG geringer gewesen seien, als jene für eine gemeinnützige GmbH. Eine KG könne seit der Neugestaltung der Personengesellschaften im UBG durch das HaRÄG als gemeinnützige KG geführt werden. Durch den Zusammenschluss in eine Kommanditgesellschaft sei die Geschäftsgrundlage zur Führung eines eingruppigen Regelkindergartens und eines zweigruppigen Heilpädagogischen Kindergartens geschaffen worden, welche zur Optimierung des Integrationszieles behinderter Kinder mit ausdrücklicher Bewilligung der zuständigen Bewilligungsbehörde zu einer organisatorischen Einheit zusammengeführt worden seien. Der Betrieb verfolge in seiner Gesamtheit einen heilpädagogischen Zweck. Der Umgestaltung der Betriebsform von einer GesBR in eine KG sei keine Neugründung des Kindergartens vorausgegangen. Die Erstbewilligung zur Führung eines Heilpädagogischen Kindergartens sei durch den Errichtungsbescheid vom 20.02.1990, GZ: 13-363/I Ga 195/3-1990 erfolgt; der später noch einmal erweitert worden sei. Der Kindergarten finanziere sich nach § 10 des Organisationsstatutes für Heilpädagogische Kindergärten und Horte, wobei es sich um eine Verordnung der Steiermärkischen Landesregierung handle. Das im Organisationsstatut vorgegebene Finanzierungskonzept gebe somit keinen Spielraum für gewinnorientiertes Handeln. Seit 2011 sei die Beschwerdeführerin Teil der sog. „Sozialstaffel“ gemäß dem Stmk Kinderbetreuungsförderungsgesetz. Als unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung dieser Zuschüsse gelte gemäß § 3 Abs 1 lit a StKBFG, dass mit der Führung der Kinderbetreuungseinrichtung keine Gewinnerzielung bezweckt werde. Ansonsten sei die Förderung zurückzuzahlen. Seitens des Landes Steiermark gelte sohin die Beschwerdeführerin seit Jahren als nicht gewinnorientiert iSd § 3 Abs 1 lit a StKBFG, andererseits verneine die belangte Behörde die Gemeinnützigkeit der Beschwerdeführerin. Das Betreiben von Kindergärten, Kinderheimen und Studentenheimen sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von § 8 Z 2 KommStG 1993 umfasst. In Anbetracht des Ausschussberichtes zu § 8 KommStG (1302 BlgNR, XVIII. GP) sei Sinn und Zweck dieser Befreiungsregelung, wohl- und mildtätige Unternehmen zu entlasten. Unter den dort genannten Begrifflichkeiten „nicht auf Gewinn gerichtetes Unternehmen“ falle wohl auch eine KG, zumal eine KG zu jedem erlaubten Zweck gegründet werden dürfe (§ 105 iVm § 161 Abs 2 UBG). Alleine auf Basis der Materialien zum KommStG ergebe sich, dass die gegenständliche Befreiung eben für genau solche Betriebe, wie jener der Beschwerdeführerin gedacht gewesen sei. Dass die Beschwerdeführerin unter die Befreiungsbestimmung falle, ergebe sich einerseits aus § 3 StKBFG, andererseits habe der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass das Betreiben von Kindergärten grundsätzlich unter die Bestimmung des § 8 Z 2 KommStG zu subsumieren sei und ergebe sich aus den Gesetzesmaterialien, dass die Befreiung jeglicher Art von gemeinnützigen Unternehmen zugutekommen soll. Aus rechtlicher Sicht sei der Unternehmensgegenstand vom Gesellschaftszweck zu unterscheiden, wobei der Gesellschaftszweck bezeichne, ob ideelle Zwecke (iSd Gemeinnützigkeit) oder die Gewinnerzielung verfolgt würden. Nach hL stelle der Gesellschaftszweck auf die persönlichen Motive der Gesellschafter ab und stelle der Unternehmensgegenstand das Mittel zur Verfolgung des als Ziel zu begreifenden Geschäftszweckes dar. Damit sage der im Gesellschaftsvertrag normierte Unternehmensgegenstand nichts über die Zwecksetzung einer Gesellschaft aus. In der Information des BMF werde bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften per se eine Befreiung von der KommSt ausgeschlossen, da es sich hierbei nicht um Körperschaften iSd § 8 Z 2 KommStG handle, weshalb eine Befreiung aus rechtlichen Gründen nicht möglich sei. Dies stelle jedoch eine sachliche Ungleichbehandlung dar. § 8 Z 2 KommStG sei verfassungswidrig. Abschließend wird beantragt, das Landesverwaltungsgericht Steiermark möge nach Durchführung einer Verhandlung den bekämpften Bescheid ersatzlos beheben; den gegenständlichen Bescheid aufheben und zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung an die zuständige Behörde zurückverweisen. Unter einem wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt.

Einlangend per 17.01.2019 wurde dem Landesverwaltungsgericht Steiermark die Beschwerde vom 28.12.2018 sowie der Vorlagebericht und das Aktenverzeichnis samt Verfahrensakt zur Entscheidung übermittelt.

Am 13.01.2020 fand unter Anwesenheit eines Vertreters der Beschwerdeführerin und deren Rechtsvertreters sowie unter Anwesenheit eines Vertreters der belangten Abgabenbehörde die mündliche Beschwerdeverhandlung vor dem Landesverwaltungsgericht Steiermark statt.

II. Sachverhalt:

Frau DE und Herr Mag. FG führen seit dem Jahr 1978 am Standort in G, Gstraße einen Kindergarten. Begonnen wurde mit der Führung eines sogenannten Regelkindergartens, wobei jedoch von Anbeginn auch Kinder mit einer Behinderung aufgenommen und betreut wurden. Dieser Kindergarten wurde dann im Jahr 1990 in einen Heilpädagogischen Kindergarten umgewandelt (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 7).

Mit Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 20.02.1990,GZ: 13-363/I Ga 195/3-1990, wurde Frau Hilde DE die Bewilligung zu Errichtung eines zweigruppigen Heilpädagogischen Kindergartens mit der Bezeichnung „Heilpädagogischer Kindergarten DE" auf dem Standort G, Gstraße nach Maßgabe der der Bewilligungswerberin bei der Verhandlung am 02.02.1990 ausgefolgten und einen wesentlichen Bestandteil dieser Bewilligung darstellenden Durchschrift der Verhandlungsschrift gemäß § 23 Abs 1 iVm den §§ 7 Abs 2, 11, 28 und 32 Abs 1 des Steiermärkischen Kindergartengesetzes LGBl Nr. 59/1966 idF LGBl Nr. 131/1974 unter der Voraussetzung der zuvorigen und laufenden Erfüllung der in der vorgenannten Verhandlungsschrift ausgeführten Vorschreibungen erteilt (vgl. Beilage ./F und Beilage ./L). Es wird auf die Beilagen ./F und ./L verwiesen.

Mit Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 30.01.2002, GZ: FA6B-52 G-44/98-12, wurde Herrn HI, Frau JK, Frau DE und Herrn Mag. FG gemäß § 36 des Steiermärkischen Kinderbetreuungsgesetzes, LGBl Nr. 22/2000, die Bewilligung zur Errichtung eines eingruppigen Kindergartens in Ganztagsform als Jahresbetrieb auf dem Standort G, Gstraß , mit max. 25 eingeschriebenen Kindern mit Wirksamkeit ab 10.09.2001 erteilt, wobei die Bedingungen und Auflagen der diesem Bescheid beiliegenden Verhandlungsschrift vom 17.01.2002 zu erfüllen und einzuhalten sind (vgl. Beilage ./G und Beilage ./M). Es wird auf die Beilagen ./G und ./M verwiesen.

Mit weiterem Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung vom 30.01.2002, GZ: FA6B-52 G-44/98-14, wurde Herrn HI, Frau JK, Frau DE und Herrn Mag. FG gemäß § 36 iVm § 47 des Steiermärkischen Kinderbetreuungsgesetzes LBGl Nr. 22/2000 die Bewilligung zur Erweiterung der Rechtsträgerschaft für den „Heilpädagogischen Kindergarten A" von Frau DE auf alle oben im Spruch genannten Personen, die Änderung des Raumprogramms der beiden bestehenden Integrationsgruppen, des Heilpädagogischen Kindergartens und die Änderung der Organisationsform der beiden bestehenden Integrationsgruppen des Heilpädagogischen Kindergartens auf dem Standort G, Gstraße mit Wirksamkeit ab 10.09.2001 erteilt, wobei die Bedingungen und Auflagen der diesem Bescheid beiliegenden Verhandlungsschrift über die mündliche Verhandlung vom 17.01.2002 zu erfüllen und einzuhalten sind. Die Bedingungen und Auflagen des Errichtungsbescheides vom 20.02.1990, GZ: 13-363/I Ga 195/3-1990, haben weiterhin Geltung, soweit sie sinngemäß angewandt werden können (vgl. Beilage ./ H und Beilage ./M). Es wird auf die Beilagen ./H und ./M verwiesen.

Im Jahr 2014 wurden im Kindergarten insgesamt 61 Kinder betreut; davon waren 12 (bis maximal 14) Kinder mit einer bescheidmäßig anerkannten Behinderung (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 7).

Die Beschwerdeführerin betrieb im Jahr 2014 keinen weiteren Kindergarten (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 7).

Der bewilligte Kindergarten bzw. die bewilligten Kindergärten am Standort G, Gstraße wurden ursprünglich in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben (vgl. Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift, Beilage ./i).

Mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 27.08.2014 wurde der Betrieb des heilpädagogischen Kindergartens und des Regelkindergartens mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache - mit Ausnahme des gesondert angeführten Sonderbetriebsvermögens, welches im gemeinsamen Eigentum von Herrn Mag. FG und Frau DE verblieb - auf der Grundlage der Schlussbilanz (Status) gemäß § 4 Abs 1 UmgrStG zum 31.12.2013 und der Zusammenschlussbilanzen von Mag. FG und DE ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die Heilpädagogische Kindergarten A KG zur Erprobung neuer Konzepte übertragen, welche gleichzeitig mit diesem Vertrag gegründet wurde. Der Antrag auf Neueintragung einer Firma langte beim Firmenbuchgericht am 28.08.2014 ein. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter fungierte bis zum 07.10.2014 Herr Mag. FG. Seit 07.10.2014 vertritt Herr HI die Gesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter. Als Kommanditisten scheinen Herr Mag. FG und Frau DE sowie Frau LM auf (vgl. Beilage ./i, Firmenbuch zu FN XXXX).

Die Firma der Gesellschaft lautet: Heilpädagogischer Kindergarten A KG zur Erprobung neuer Konzepte (vgl. Beilage ./i, Firmenbuch zu FN XXXX).

Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines heilpädagogischen Kindergartens, der Betrieb eines Regelkindergartens und die Erprobung neuer Konzepte in der pädagogischen Betreuung von Kindern (vgl. Beilage ./i, Firmenbuch zu FN XXXX).

Die Gesellschaft ist berechtigt, gleichartige oder ähnliche Betriebe zu erwerben, sich an solchen in jeder Form zu beteiligen, den Geschäftsbetrieb auf verwandte branchenspezifische Zweige jeder Art auszudehnen, die Geschäftsführung an anderen Unternehmen zu übernehmen, und überhaupt alles zu tun, was zur Erreichung und Förderung des Gesellschaftszweckes mittelbar oder unmittelbar erforderlich ist (vgl. Pkt. 2.2 der Beilage ./i).

Die Gesellschafter sind am Vermögen, Gewinn und Verlust, stillen Reserven, Firmenwert und Liquidationserlös der Kommanditgesellschaft im Verhältnis ihrer Einlagen zu je 50 % beteiligt (vgl. Pkt. 4.4 und Pkt. 5.5 sowie 5.6. der Beilage ./i).

Der Gesellschaftsvertrag normiert weiters, dass der nach Abzug der Vorwegvergütungen verbleibende Gewinn oder Verlust nach Maßgabe der Beteiligung zu verteilen ist (vgl. Pkt. 5.13.3 der Beilage ./i).

Für jeden Gesellschafter wird ein festes Kapitalkonto, ein variables Kapitalkonto sowie ein Ergebnisverrechnungskonto auf dem die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Entnahmen des Gewinnanteiles erfasst werden, geführt. Dem Komplementär gebührt der Ersatz sämtlicher, sachlich gerechtfertigter Geschäftsführungskosten und ein angemessenes Entgelt für die Geschäftsführung, wobei dies als Gewinnvorweg zu verbuchen ist. Weiters steht jedem im Betrieb tätigen Gesellschafter eine jährliche Arbeitsvergütung (Vorwegvergütung) zu. Der verbleibende Restgewinn bzw. -verlust gebührt den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung (vgl. Pkt. 8.1., 8.2., 8.3. und 8.4. der Beilage ./i).

Das nach Auflösung der Kommanditgesellschaft nach Abdeckung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen der Gesellschaft steht den Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gewinn und Verlust zu (vgl. Pkt. 13.3. der Beilage ./i, Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 8).

Im Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin ist ein Gewinnausschüttungsverbot nicht normiert. Aus dem Gesellschaftsvertrag vom 27.08.2014 ergibt sich nicht, dass die Kommanditgesellschaft nicht auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Im Gesellschaftsvertrag ist nicht geregelt, dass nach Auflösung der Kommanditgesellschaft ein allfälliges Vermögen mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecken zuzuführen ist; lediglich familienintern ist vereinbart, dass ein allfällig verbleibendes Vermögen im Falle der Auflösung der Kommanditgesellschaft dem Sohn, HI, zugutekommen solle, der eine Frühförderstelle und einen Familienentlastungsdienst führe (vgl. Angaben des Beschwerdeführers, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 8, Beilage ./i).

Die Beschwerdeführerin finanziert ihren Betrieb nach dem Finanzierungsplan, wie er in § 10 des Organisationsstatuts für Heilpädagogische Kindergärten und Horte vorgegeben ist. Konkret erhielt die Beschwerdeführerin im Jahr 2014 Personalförderungsbeiträge vom Land, variable Leistungen nach dem Steiermärkischen Behindertengesetz und Elternbeiträge, wobei sich hinsichtlich der Elternbeiträge die Beschwerdeführerin dem Sozialstaffelsystem des Landes angeschlossen hat. Da die Zuschüsse des Landes immer erst am Ende eines Jahres ausbezahlt werden, ist eine Vorfinanzierung notwendig, die im Wege von Bankkrediten erfolgt. Darüber hinaus bekommt die Beschwerdeführerin eine Gruppenförderung von der Stadt Graz. Eine Landes-Kinderbetreuungshilfe erhält die Beschwerdeführerin nicht (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 7,8).

Im Jahr 2014 beschäftigte die Beschwerdeführerin entsprechend der landesgesetzlichen Vorschriften Dienstnehmer; auch war Frau DE als gruppenführende Kindergärtnerin sowie Herr Mag. FG in Bezug auf diverse administrative und Bürotätigkeiten im Personalstand enthalten. Als gleichzeitig auftretende Gesellschafter (Kommanditisten) der Beschwerdeführerin wurden ihre diesbezüglichen Leistungen über Gewinnentnahmen entgolten. Die Kommanditisten zogen diese Gewinnentnahmen zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes heran; wobei der restliche Lebensunterhalt über einen Bankkredit finanziert wurde (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 8).

Im Jahr 2014 gewährte die Beschwerdeführerin insgesamt an die in der Stadtgemeinde Graz beschäftigten Dienstnehmer Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG 1993 in der Höhe von € 62.106,55 (vgl. Beilage ./1, Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 5).

Für das Jahr 2014 errechnet sich eine Kommunalsteuer von insgesamt € 1.863,18 (vgl. Festsetzungsbescheid vom 01.10.2015).

Die Beschwerdeführerin entrichtete für den Zeitraum 2014 weder die monatlich fällige Kommunalsteuer an die Abgabenbehörde der Stadt Graz; noch wurden monatliche Abgabenerklärungen eingereicht. Erst nachdem die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 von der Abgabenbehörde aufgefordert wurde, Kommualsteuererklärungen abzugeben, reichte diese eine Nullerklärung ein (vgl. Angaben des Vertreters der Beschwerdeführerin, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 5).

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in den Klammerzitaten angeführten Beweismitteln; so insbesondere aus dem vorgelegten Abgabenakt und den darin aktenkundigen Entscheidungen, dem Vorbringen der Beschwerdeführerin und den Angaben der Vertreter der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 13.01.2020.

Die Beschwerdeführerin bestreitet insbesondere nicht, dass sie im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Dienstnehmer beschäftigte, an die Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG gewährt wurden; ebenso werden die von der Abgabenbehörde ermittelte Höhe der Bemessungsgrundlage und die daraus resultierende Kommunalsteuer für das Jahr 2014 nicht bestritten, sodass sich eine weitere Beweiswürdigung diesbezüglich erübrigt. Ebenso hat die Beschwerdeführer selbst angegeben, für das Jahr 2014 keine Kommunalsteuer an die Abgabenbehörde der Stadt Graz entrichtet zu haben.

IV. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß Art. 130 Abs 1 B-VG erkennen die Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit.

Gemäß Art. 131 Abs 1 B-VG erkennen über Beschwerden nach Art. 130 Abs 1 die Verwaltungsgerichte der Länder, soweit sich aus Abs 2 und 3 nichts anderes ergibt.

Gemäß Art. 131 Abs 3 B-VG erkennt das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs 1 Z 1 bis 3 in Rechtssachen in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und Gemeinden) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von Abgabe- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.

Gemäß Art. 131 Abs 4 Z 1 B-VG kann durch Bundesgesetz eine Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte der Länder vorgesehen werde: u.a. in Rechtssachen in den Angelegenheiten gemäß Abs 3.

Gemäß § 2a BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. In solchen Verfahren ist das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) nicht anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs 1 BAO gelten in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben die Bestimmungen dieses Gesetzes, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

Die Kommunalsteuer ist eine ausschließliche Gemeindeabgabe. Nach § 11 Abs 2 F-VG werden die Abgaben der Gemeinden vorbehaltlich der Bestimmungen des § 7 Abs 3 grundsätzlich durch Organe jener Gebietskörperschaft bemessen und eingehoben, für deren Zwecke sie ausgeschrieben werden. Im Verfahren zur Vorschreibung einer Kommunalsteuer kommt sohin die BAO zur Anwendung.

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung

an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Kommunalsteuer

Prüfungsgegenstand vor dem Landesverwaltungsgericht Steiermark ist im Gegenstandsfall die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Berufungsbescheides vom 15.11.2018, insbesondere ob die Vorschreibung einer Kommunalsteuer für das Jahr 2014 gegenüber der Beschwerdeführerin zu Recht erfolgte.

Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl Nr. 819/1993 idF BGBl I Nr. 76/2011 – im Folgenden KommStG 1993 – unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Gemäß § 5 Abs 1 KommStG 1993 ist Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a)

im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,

b)

im Falle des § 2 lit. b 70% des Gestellungsentgeltes,

c) im Falle des § 2 lit. c der Ersatz der Aktivbezüge.

Gemäß § 5 Abs 3 leg. cit. sind die Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die erhebungsberechtigten Gemeinden mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen.

Gemäß § 6 KommStG 1993 ist Steuerschuldner der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden.

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

Gemäß § 11 Abs 2 leg. cit. ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

Gemäß § 11 Abs 3 leg. cit. hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig erweist oder die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet wird. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

Gemäß § 11 Abs 4 leg. cit. hat der Unternehmer für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten. Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist zusätzlich binnen einem Monat ab Schließung an diese Gemeinde eine Steuererklärung mit der Bemessungsgrundlage dieser Gemeinde abzugeben. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Gemeinde

die Steuerklärung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu übermitteln. Die Gemeinden haben die Daten der Steuererklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln.

Gemäß § 11 Abs 5 leg. cit. hat der Unternehmer jene Aufzeichnungen zu führen, die zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, beschäftigte die Beschwerdeführerin im Jahr 2014 Dienstnehmer am Standort G, Gstraße, an die insgesamt Arbeitslöhne iSd § 5 KommStG 1993 in der Höhe von € 62.106,55 gewährt wurden. Damit ist gemäß § 11 Abs 1 KommStG 1993 mit Ablauf jeden Kalendermonats, in dem Lohnzahlungen gewährt wurden, die Steuerschuld entstanden. Für das Jahr 2014 ergibt sich iSd § 9 KommStG 1993 eine Kommunalsteuer in der Höhe von gesamt € 1.863,18. Weder die Höhe der Bemessungsgrundlage noch die Höhe der Kommunalsteuer werden von der Beschwerdeführerin bestritten. Ebenso bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, keine Kommunalsteuer an die Abgabenbehörde der Stadt Graz entrichtet zu haben bzw. hat die Beschwerdeführerin die Kommunalsteuer für das Jahr 2014 mit Null erklärt. Gemäß § 11 Abs 3 KommStG 1993 hat im Beschwerdefall sohin grundsätzlich die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Die Abgabenbehörde der Stadt Graz erließ daher den Bescheid vom 01.10.2015 gegenüber der Beschwerdeführerin, welcher mit angefochtenem Bescheid bestätigt wurde. Die Beschwerdeführerin bestreitet mit vorliegender Bescheidbeschwerde die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung, zumal die Beschwerdeführerin im Sinne des § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit sei.

Es ist daher zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin sich auf die abgabenrechtliche Begünstigung des§ 8 Z 2 KommStG 1993 zu Recht berufen kann.

Gemäß § 8 Abs 2 KommStG 1993 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. § 5 Abs 3 letzter Satz ist sinngemäß anzuwenden.

Nach § 8 Z 2 KommStG 1993 zählen zu den begünstigten Rechtsträgern Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf bestimmten sozialen Fürsorgegebieten dienen. Im Beschwerdefall stellt sich zunächst die Frage, ob die Beschwerdeführerin, die ihr Unternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft führt, unter die genannten begünstigten Rechtsträger fällt – oder ob sie per se aufgrund ihrer Rechtsform gar nicht in den Anwendungsbereich dieser Steuerbegünstigung kommen kann – wie die belangte Behörde vermeint.

Zu den in § 8 Z 2 KommStG 1993 erwähnten Körperschaften oder Vermögensmassen zählt die Kommanditgesellschaft zweifelsohne nicht. Sehr wohl stellt die Kommanditgesellschaft jedoch eine Personenvereinigung dar; wird sie doch in § 161 Abs 1 UGB definiert als eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem Teil der Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag (Haftsumme) beschränkt ist (Kommanditisten), beim anderen Teil dagegen unbeschränkt ist (Komplementäre). Die Kommanditgesellschaft ist ein Zusammenschluss mehrerer Personen, die einen gemeinsamen Zweck verfolgen; sie ist eine Personenvereinigung ohne Rechtspersönlichkeit. § 8 Z 2 KommStG 1993 nennt die Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen gleichwertig und verweist hinsichtlich der Definition bzw. des Begriffsverständnisses nicht auf ein anderes Bundesgesetz (mit Ausnahme der Verweise auf die Bundesabgabenordnung), insbesondere wird in diesem Zusammenhang nicht explizit auf das Körperschaftsteuergesetz verwiesen. Wenn § 8 Z 2 KommStG 1993 und § 34 BAO die Körperschaft nennen, ist damit eine juristische Person angesprochen. Wenn § 8 Z 2 KommStG 1993 und § 34 BAO daneben auch die Personenvereinigung nennen, kann unter diesen Begriff wohl nur eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gemeint sein. In der BAO wird der Begriff der Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit als Oberbegriff für die Personengesellschaften des Unternehmensrechtes, die GesBR, die Miteigentumsgemeinschaft, die unechte stille Gesellschaft und für ähnliche Gebilde verwendet (vgl. Ritz, Kommentar BAO, 6. Aufl. § 79 Rz 3).

Nach § 34 Abs 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach

Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. Gemäß Abs 2 leg cit gelten die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

In diesem Zusammenhang versteht die herrschende Auffassung § 34 BAO als Anknüpfung an die körperschaftsteuergesetzliche Umschreibung der Körperschaftsteuersubjekte. Hieraus leitet man ab, dass die abgabenrechtlichen Befreiungs- bzw. Begünstigungsbestimmungen nur für juristische Personen des privaten Rechts, nicht aber auch für natürliche Personen oder Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit in Betracht kämen. Demnach käme für die hier gegenständliche Rechtsform der Kommanditgesellschaft ein abgabenrechtlich begünstigter Status, sohin die Anwendung des § 8 Z 2 KommStG 1993 nicht in Betracht. Auch in der Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 29.01.2018, BMF-010222/0114-IV/7/2017, werden in Rz 128 lediglich die Körperschaft bzw. Vermögensmasse erwähnt und unter Rz 129 angeführt, bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften handle es sich nicht um Körperschaften im Sinne des § 8 Z 2 KommStG 1993 – was in dieser Form wohl richtig ist; nichtsdestotrotz handelt es sich bei einer Personengesellschaft um eine Personenvereinigung. Weshalb hinsichtlich einer Personenvereinigung eine Befreiung schon aus rechtlichen Gründen nicht möglich sei, wird allerdings nicht näher erläutert oder begründet. Insofern erweist sich die – rechtlich nicht verbindliche – Information des Bundesministeriums für Finanzen als nicht präzise genug.

In der Regierungsvorlage zum Kommunalsteuergesetz 1993 waren ursprünglich unter § 8 Z 2 lediglich die gemeinnützigen Krankenanstalten vorgesehen. Erst im Bericht des Finanzausschusses über die RV hat § 8 Z 2 KommStG 1993 seine auch derzeit bzw. auf den Beschwerdefall anwendbare Fassung erhalten. In den Erläuterungen heißt es dazu, dass es gerechtfertigt erscheine, nicht auf Gewinn gerichtete Unternehmen in die Befreiung aufzunehmen, soweit sie unmittelbar mildtätigen Zwecken dienten oder gemeinnützig auf dem Gebiet der Gesundheitspflege oder der sozialen Fürsorge tätig seien. Schon allein aufgrund der Gesetzesmaterialien ist es sohin nicht nachvollziehbar, wieso im Anwendungsbereich des § 8 Z 2 KommStG 1993 lediglich Körperschaften iSd Körperschaftsteuergesetzes begünstigt sein sollen, sprechen doch die Materialen ganz allgemein von nicht auf Gewinn gerichtete Unternehmen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf § 3 KommStG 1993 zu verweisen. In dessen Abs 1 heißt es, das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften iSd § 7 Abs 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften. Daraus folgt, dass die Kommanditgesellschaft als sonstige Personengesellschaft stets und in vollem Umfang als Unternehmer und Unternehmen gilt. Sie unterliegt kraft Rechtsform mit den von ihr gewährten Arbeitslöhnen - sofern nicht eine Befreiung in Betracht kommt - der Kommunalsteuerpflicht, und zwar unabhängig davon, ob sie unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätig ist - Kommunalsteuerpflicht kraft Rechtsform (vgl. VwGH vom 22.10.1996, 95/14/0073).

Wenn demzufolge eine Kommanditgesellschaft schon kraft ihrer Rechtsform der Kommunalsteuerpflicht unterliegt, ist es sachlich nicht nachvollziehbar, wieso sie – bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen – nicht auch in den Genuss einer Kommunalsteuerbefreiung iSd § 8 Z 2 KommStG 1993 kommen solle.

Der Anwendung des abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeitsrechtes stehen auch keine handelsrechtlichen Gründe entgegen, zumal Kapitalgesellschaften nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein müssen.

Nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichtes lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten, dass Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit nicht als begünstigte Rechtsträger in Betracht kommen können.

Die historische Anlehnung an das Körperschaftsteuerrecht überzeugt schon deshalb nicht, weil die Vorschriften der BAO die Voraussetzungen nicht nur für das Körperschaftsteuerrecht, sondern allgemein auch für die anderen Abgabengesetze regeln. Insofern ist aber kein sachlicher Grund ersichtlich, der die abgabenrechtliche Begünstigung an die Körperschaftsteuersubjektivität der Personenvereinigung knüpft. Wenn nun auch nach den Gesetzesmaterialien grundsätzlich nicht auf Gewinn gerichtete Unternehmen unter die Befreiungsbestimmung des § 8 Z 2 KommStG 1993 zu subsumieren sind, und auch nach der Zwecksetzung des Gemeinnützigkeitsrechtes sachlich nicht begründet

werden kann, Kommanditgesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform von der Befreiungsbestimmung auszunehmen, so kann die Ansicht der belangten Behörde, die Beschwerdeführerin sei aufgrund ihrer Rechtsform vom Anwendungsbereich des § 8 Z 2 KommStG 1993 ausgenommen, nicht aufrecht erhalten werden. Weder der Wortlaut des § 34 Abs 1 BAO noch jener des § 8 Z 2 KommStG 1993 enthalten Einschränkungen auf Körperschaften iSd Körperschaftsteuergesetzes.

Aus alle dem folgt sohin, dass aus der Perspektive des§ 8 Z 2 KommStG 1993 die nicht rechtsfähige Personenvereinigung, im Beschwerdefall die Kommandit-gesellschaft, als begünstigter Rechtsträger grundsätzlich in Betracht kommen kann. Der Heilpädagogischer Kindergarten A KG zur Erprobung neuer Konzepte kommt iSd Kommunalsteuergesetzes 1993 Steuerrechtssubjektivität zu, weshalb ihr auch iSd § 8 Z 2 KommStG 1993 die Eigenschaft als begünstigter Rechtsträger zukommt, wenn sie die dafür erforderlichen Voraussetzungen erfüllt. Nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichtes ist eine Einschränkung auf juristische Personen des Privatrechtes im Hinblick auf körperschaftsteuerliche Vorüberlegungen als systemfremd bzw. unsachlich abzulehnen (vgl. in diesem Zusammenhang insbesondere Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz in „Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II", erschienen 2001 im LindeVerlag).

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist sohin die Beschwerdeführerin nicht von vornherein aufgrund ihrer Rechtsform vom Anwendungsbereich des § 8 Z 2 KommStG 1993 auszunehmen. Es ist daher weiter zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin auch als begünstigter Rechtsträger iSd § 8 Z 2 KommStG 1993 anzusehen ist, zumal eine Personenvereinigung nur dann in den Genuss einer Kommunalsteuerbefreiung kommt, wenn sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dient.

Nach dem im Beschwerdefall festgestellten Unternehmensgegenstand betreibt die Beschwerdeführerin einen heilpädagogischen Kindergarten, einen Regelkindergarten und erprobt neue Konzepte in der pädagogischen Betreuung von Kindern. Dabei handelt es sich um gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Kinder- und Behindertenfürsorge iSd § 8 Z 2 KommStG 1993. So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.09.1995, 95/13/0127, bereits erkannt, dass das Betreiben von Kindergärten, Kinderheimen und Studentenheimen als von § 8 Z 2 KommStG 1993 umfasst ist (vgl. auch VwGH vom 24.06.2004,2001/15/0005).

Nach § 34 Abs 1 BAO sind jedoch die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige u.a. Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach dem Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Nach § 34 Abs 2 BAO gelten die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen auch für Personenvereinigungen.

Gemäß § 39 BAO liegt ausschließliche Förderung vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

2. Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.

3. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.

4. Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.

5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

Gemäß § 40 Abs 1 BAO liegt unmittelbare Förderung vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Gemäß § 41 Abs 1 BAO muss die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Gemäß § 41 Abs 2 leg. cit. liegt eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z 5 vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs 1) so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

Nach dem festgestellten Sachverhalt ist im Beschwerdefall laut Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin § 39 Z 2, 3 und 5 BAO nicht gegeben. So sieht Pkt. 4.4. des Gesellschaftsvertrages ausdrücklich vor, dass die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Einlagen zu je 50 % am Vermögen, Gewinn und Verlust, stillen Reserven, Firmenwert und Liquidationserlös beteiligt sind. Der Gesellschaftsvertrag normiert weder ein ausdrückliches Gewinnausschüttungsverbot noch geht daraus sonst explizit hervor, dass das Unternehmen der Beschwerdeführerin nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sei. Darüber hinaus sieht der Gesellschaftsvertrag unter Pkt. 13.3. vor, dass im Falle der Auflösung der Gesellschaft den Gesellschaftern nach Abdeckung der Verbindlichkeiten das verbleibende Vermögen der Gesellschaft nach Maßgabe ihrer Beteiligung am Gewinn und Verlust zusteht. Dies wird vom Vertreter der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten bzw. gibt dieser selbst an, dass auf diese Parameter im Zuge der Errichtung des Gesellschaftsvertrages vergessen wurde. Eine bloß familieninterne Regelung dahingehend, dass ein allfällig verbleibendes Vermögen im Falle der Auflösung der KG dem Sohn, HI zugutekomme, der eine Frühförderstelle und einen Familienentlastungsdienst führe, reicht im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut der §§ 39 und 41 BAO nicht hin, um eine ausschließliche und unmittelbare Förderung zu begründen.

So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.01.2018, Ra 2017/15/0014, erkannt, dass eine Körperschaft eine Abgabenbegünstigung wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nur dann beanspruchen kann, wenn sie sicherstellt, dass nach Beendigung ihrer Tätigkeit – worunter auch ein Wegfall des bisherigen begünstigten Zwecks zu verstehen ist – das verbleibende Vermögen auch weiterhin steuerbegünstigten Zwecken erhalten bleibt. Diese Sicherung kann nur durch eindeutige Satzungsbestimmungen erreicht werden. Die Bestimmungen müssen daher so beschaffen sein, dass eine andere Verwendung des Vermögens ausgeschlossen ist, was bedeutet, dass der Verwendungszweck jedenfalls so präzisiert sein muss, dass eine Prüfung, ob es sich tatsächlich um einen steuerbegünstigten Zweck handelt, leicht möglich ist (vgl. auch VwGH vom 09.08.2001, 98/16/0395). Nichts anderes kann – aufgrund der Gleichwertigkeit im § 8 Z 2 KommStG 1993 – für die Personenvereinigung gelten.

Da nach dem Wortlaut des § 39 BAO alle fünf Voraussetzungen (sohin die Z 1 bis 5) kumulativ gegeben sein müssen, im Beschwerdefall der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin jedoch nicht sämtliche dieser Voraussetzungen erfüllt, ist die Beschwerde vom 28.12.2018 letztlich mit der Begründung abzuweisen, dass der Beschwerdeführerin aufgrund der dargestellten Mängel im Gesellschaftsvertrag Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet, in concreto die Befreiung der Beschwerdeführerin von der Kommunalsteuer iSd § 8 Z 2 KommStG 1993 nicht zukommen.

Wenn die Beschwerdeführerin vermeint, sie sei nicht auf Gewinn orientiert, zumal in einem solchen Fall die Förderungen gemäß § 3 StKBFG zurückzuzahlen wären, so kann das der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen; einerseits geht dies nicht aus der Rechtsgrundlage, dem Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin hervor, andererseits müsste der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin auch im Falle der Auflösung der Gesellschaft bzw. bei Wegfall des bisherigen Zweckes vorsehen, dass das Vermögen der Gesellschaft nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird, wobei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen ist, dass Gewinn nicht gleichzusetzen ist mit Vermögen der Gesellschaft.

Säumniszuschlag

Gemäß § 217 Abs 1 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, die monatlich fälligen Kommunalsteuerbeträge für das Jahr 2014 an ihrem jeweiligen Fälligkeitstag zur Gänze nicht entrichtet zu haben.

Die Beschwerdeführerin hat gleichzeitig mit Erhebung der Berufung vom 29.10.2015 einen Antrag auf Aussetzung gemäß § 212a BAO gestellt. Mit Bescheid der Abgabenbehörde der Stadt Graz vom 09.11.2015, GZ A8/2-U-10/10/2996-2015 wurde ein Betrag von € 1.863,18 an Kommunalsteuer sowie von € 37,26 an Säumniszuschlag ausgesetzt. Mit Bescheid der Abgabenbehörde vom 11.02.2016, GZ: A8/2-U-10-10-2996/2015, wurde zwar der Ablauf der Aussetzung verfügt, jedoch anlässlich einer neuerlichen Antragstellung wiederum mit Bescheid der Abgabenbehörde vom 09.01.2019, GZ: A8/2-U-10-10-2996/2016, die Aussetzung des Kommunalsteuerbetrages für 2014 und des Säumniszuschlages gemäß § 212a BAO bewilligt, sodass derzeit sowohl die Einhebung der festgesetzten Kommunalsteuer als auch des festgesetzten Säumniszuschlages gemäß § 212a BAO ausgesetzt ist (vgl. Angaben des Vertreters der belangten Behörde, Verhandlungsprotokoll vom 13.01.2020, Seite 3).

Für die Entstehung des Säumniszuschlags nach § 217 BAO kommt es auf den Zeitpunkt der Erlassung eines Festsetzungsbescheides nicht an (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Säumniszuschläge fallen grundsätzlich immer dann an, wenn Abgaben nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden und keine im Gesetz taxativ aufgezählten Aufschiebungsgründe oder Ausnahmetatbestände gesetzt wurden. Auch wenn wie im Beschwerdefall nach Eintritt der Fälligkeit der Kommunalsteuerschuld aufgrund eines Antrages der Beschwerdeführerin in weiterer Folge die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO bewilligt wurde, ist dies für die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages unerheblich, weil nur ein vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Festsetzung eines Säumniszuschlages entgegenstünde (VwGH 20.4.1995, 92/13/0115). Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht nicht erst mit seiner bescheidmäßigen Geltendmachung, sondern bereits mit Ablauf des für die Entrichtung der betreffenden Abgaben maßgebenden Fälligkeitstages. Da im Beschwerdefall die Kommunalsteuer für das Jahr 2014 als Selbst-bemessungsabgabe schon lange vor ihrer bescheidmäßigen Nachforderung fällig geworden ist, somit die Zustellung des Kommunalsteuerfestsetzungsbescheides die mit Ablauf des jeweiligen kommunalsteuergesetzlichen Fälligkeitstages verwirkte Säumniszuschlagsverpflichtung nicht mehr berührt, kann auch der eingebrachte Antrag auf Aussetzung der Einhebung keine Auswirkung auf den mit Ablauf der Fälligkeitstage bereits entstandenen Säumniszuschlagsanspruches bewirken (VwGH 20.4.1995, 92/13/0115). Nachdem die Antragstellung bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht berührt, erfolgte auch mangels Vorliegens der Voraussetzung des § 217 Abs 4 lit a BAO die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht.

V. Zulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist zulässig, da im gegenständlichen Verfahren eine Rechtsfrage zu lösen war, der im Sinne des Art. 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Im Beschwerdefall war zu beurteilen, ob § 8 Z 2 KommStG 1993 auch auf jene Unternehmen anzuwenden ist, die in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführt werden; oder ob Personengesellschaften per se vom Anwendungsbereich des § 8 Z 2 KommStG 1993 ausgeschlossen sind, da unter diese abgabenbehördliche Begünstigungsvorschrift ausschließlich Körperschaften iSd des Körperschaftsteuergesetzes zu subsumieren sind. Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung gibt es - soweit überblickbar - hiezu bislang nicht. Zur näheren Begründung der Zulässigkeit der ordentlichen Revision wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Schlagworte

Kommunalsteuer; gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke; begünstigte Rechtsträger; Personengesellschaften; Kommanditgesellschaft

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:LVWGST:2020:LVwG.61.37.165.2019

Zuletzt aktualisiert am

15.09.2022

Quelle: Landesverwaltungsgericht Steiermark LVwg Steiermark, http://www.lvwg-stmk.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at