

# TE Vwgh Erkenntnis 2026/4/9 Ra 2024/13/0132

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 09.04.2026

## Index

L92009 Sozialhilfe Grundsicherung Mindestsicherung Wien

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

BAO §35 Abs1

BAO §36 Abs1

BAO §37

BAO §45 Abs2

BAO §45 Abs2 litb

KommStG 1993 §5 Abs2 lite

KommStG 1993 §8 Z2

MSG Wr 2010 §3 Abs1

1. BAO § 35 heute

2. BAO § 35 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 36 heute

2. BAO § 36 gültig ab 30.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

3. BAO § 36 gültig von 01.01.1962 bis 29.12.1989

1. BAO § 37 heute

2. BAO § 37 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 45 heute

2. BAO § 45 gültig ab 02.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

3. BAO § 45 gültig von 19.04.1980 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 45 heute

2. BAO § 45 gültig ab 02.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

3. BAO § 45 gültig von 19.04.1980 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. KommStG 1993 § 5 heute

2. KommStG 1993 § 5 gültig ab 01.01.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023

3. KommStG 1993 § 5 gültig von 01.01.2012 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011

4. KommStG 1993 § 5 gültig von 01.01.2010 bis 31.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

5. KommStG 1993 § 5 gültig von 19.12.2001 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
6. KommStG 1993 § 5 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
7. KommStG 1993 § 5 gültig von 01.12.1993 bis 29.12.2000
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

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätin Dr.in Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis sowie die Hofrätin Dr.in Wiesinger und den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Vereins M, vertreten durch die Suppan und Partner:innen Rechtsanwalts OG in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 23. August 2024, Zl. RV/7400041/2022, betreffend u.a. Kommunalsteuer 2015 bis 2017, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Stadt Wien hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

1

Der Revisionswerber ist nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ein Verein, dessen Zweck die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt ist. Dieser Zweck soll laut Vereinsstatuten ua. durch die Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes erreicht werden. Im revisionsgegenständlichen Zeitraum betrieb der Revisionswerber ein Hotel und eine Kantine.

2

Nach einer Außenprüfung zog der Magistrat der Stadt Wien für das Jahr 2015 98,5%, für das Jahr 2016 84,4% und für das Jahr 2017 98,5% der Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer heran und ordnete die übrigen Arbeitslöhne dem nichtunternehmerischen Bereich im Sinne des § 5 Abs. 3 KommStG 1993 zu. Nach einer Außenprüfung zog der Magistrat der Stadt Wien für das Jahr 2015 98,5%, für das Jahr 2016 84,4% und für das Jahr 2017 98,5% der Arbeitslöhne als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer heran und ordnete die übrigen Arbeitslöhne dem nichtunternehmerischen Bereich im Sinne des Paragraph 5, Absatz 3, KommStG 1993 zu.

3

Dagegen erhob der Revisionswerber Beschwerde, die er auf das Wesentliche zusammengefasst damit begründete, dass er gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer zur Gänze befreit sei. Er verfolge gemeinnützige/mildtätige Zwecke mit dem Ziel, Behinderte/Flüchtlinge (wieder) in den Arbeitsprozess einzugliedern. Dagegen erhob der Revisionswerber Beschwerde, die er auf das Wesentliche zusammengefasst damit begründete, dass er gemäß Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG 1993 von der Kommunalsteuer zur Gänze befreit sei. Er verfolge gemeinnützige/mildtätige Zwecke mit dem Ziel, Behinderte/Flüchtlinge (wieder) in den Arbeitsprozess einzugliedern.

4

Nach abweisender Beschwerdeentscheidung stellte der Revisionswerber einen Vorlageantrag.

5

Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Jahre 2015 und 2016 keine Folge und änderte den Bescheid für das Jahr 2017 ab. Es führte aus, gemäß § 35 Abs. 1 BAO seien gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert werde. Gemäß § 36 Abs. 1 BAO sei 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 in einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen sei oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein könne. Beim Revisionswerber sei eine gemeinnützige Zweckverfolgung auf die bei ihm Beschäftigten beschränkt, sodass das Erfordernis der „Allgemeinheit“ schon nach dem ersten Tatbestand des § 36 Abs. 1 BAO („durch Anstellung in einer bestimmten Anstalt... fest abgeschlossen ...“) zu verneinen sei. Die beim Revisionswerber Beschäftigten ließen sich in „Förderer“ (Fachpersonal udgl.) und „Geförderte“ (Behinderte/Flüchtlinge) unterteilen. Eine uU gemeinnützige Zweckverfolgung könne sich daher - wenn überhaupt - nur auf die Gruppe der „Geförderten“ beziehen, deren Anzahl (im Jahresschnitt) ca. 25 Personen umfasse. Da somit „die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann“, lägen auch die Voraussetzungen des § 36 Abs. 1 zweiter Tatbestand BAO nicht vor. Die Gemeinnützigkeit sei daher (zusammengefasst) schon deshalb zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Jahre 2015 und 2016 keine Folge und änderte den Bescheid für das Jahr 2017 ab. Es führte aus, gemäß Paragraph 35, Absatz eins, BAO seien gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert werde. Gemäß Paragraph 36, Absatz eins, BAO sei 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 in einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen sei oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein könne. Beim Revisionswerber sei eine gemeinnützige Zweckverfolgung auf die bei ihm Beschäftigten beschränkt, sodass das Erfordernis der „Allgemeinheit“ schon nach dem ersten Tatbestand des Paragraph 36, Absatz eins, BAO („durch Anstellung in einer bestimmten Anstalt... fest abgeschlossen ...“) zu verneinen sei. Die beim Revisionswerber Beschäftigten ließen sich in „Förderer“ (Fachpersonal udgl.) und „Geförderte“ (Behinderte/Flüchtlinge) unterteilen. Eine uU gemeinnützige Zweckverfolgung könne sich daher - wenn überhaupt - nur auf die Gruppe der „Geförderten“ beziehen, deren Anzahl (im Jahresschnitt) ca. 25 Personen umfasse. Da somit „die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann“, lägen auch die Voraussetzungen des Paragraph 36, Absatz eins, zweiter Tatbestand BAO nicht vor. Die Gemeinnützigkeit sei daher (zusammengefasst) schon deshalb zu verneinen.

6

Darüber hinaus liege keine Befreiung von der Kommunalsteuer vor, weil mildtätige/gemeinnützige Zwecke (nur) diejenigen Personen verfolgen würden, deren Handeln auf die Verwirklichung eben dieser Zwecke ausgerichtet sei, im Revisionsfall also das Fachpersonal udgl. („Förderer“), nicht aber (auch) diejenigen Personen, auf die dieses begünstigungswirksame Handeln gerichtet sei, nämlich die Behinderten/Flüchtlinge („Geförderten“). Das zeige sich schon am klaren Wortlaut des § 8 Z 2 KommStG („... soweit sie ... dienen ...“), aber auch - am Beispiel der begünstigten Behinderten - in der Zusammenschau mit der Bestimmung des § 5 Abs. 2 lit. e KommStG. Nach der letztgenannten Bestimmung gehörten an begünstigte Behinderte ausbezahlte Arbeitslöhne nicht zur Bemessungsgrundlage. Die an begünstigte Behinderte ausbezahlten Arbeitslöhne auch unter § 8 Z 2 KommStG subsumieren zu wollen, würde bedeuten, dass der Gesetzgeber dafür im Ergebnis eine doppelte Steuerbefreiung vorgesehen hätte. Eine Steuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG (auch) für die an die „Geförderten“ (Behinderten/Flüchtlinge) ausbezahlten Arbeitslöhne scheide daher aus. Darüber hinaus liege keine Befreiung von der Kommunalsteuer vor, weil mildtätige/gemeinnützige Zwecke (nur) diejenigen Personen verfolgen würden, deren Handeln auf die Verwirklichung eben dieser Zwecke ausgerichtet sei, im Revisionsfall also das Fachpersonal udgl. („Förderer“), nicht aber (auch) diejenigen Personen, auf die dieses begünstigungswirksame Handeln gerichtet sei, nämlich die Behinderten/Flüchtlinge („Geförderten“). Das zeige sich schon am klaren Wortlaut des Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG („... soweit sie ... dienen ...“), aber auch - am Beispiel der begünstigten Behinderten - in der Zusammenschau mit der Bestimmung des Paragraph 5, Absatz 2, Litera e, KommStG. Nach der letztgenannten Bestimmung gehörten an begünstigte Behinderte ausbezahlte Arbeitslöhne nicht zur Bemessungsgrundlage. Die an begünstigte Behinderte ausbezahlten Arbeitslöhne auch unter Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG subsumieren zu wollen, würde bedeuten, dass der Gesetzgeber dafür im Ergebnis eine doppelte Steuerbefreiung vorgesehen hätte. Eine Steuerbefreiung nach Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG (auch) für die an die „Geförderten“ (Behinderten/Flüchtlinge) ausbezahlten Arbeitslöhne scheide daher aus.

7

Der Revisionswerber habe wiederholt hervorgehoben, dass er Behinderte/Flüchtlinge sowohl beruflich qualifiziert als

auch sozialpädagogisch beraten/betreut habe. In diesem Zusammenhang habe er zwei Sozialarbeiterinnen beschäftigt, welche die Behinderten/Flüchtlinge bei allen lebensrelevanten Themen - nicht nur bei Arbeitsthemen - unterstützt hätten und habe dafür folgende Beispiele angeführt: Rechtsberatung/inhaltliche Vorbereitung iZm Arbeitserlaubnis/Aufenthaltsgenehmigung; Begleitung ins Krankenhaus; Unterstützung bei der Familienzusammenführung; Schuldenberatung; Wohnungssuche. Nach § 42 BAO (auf den in § 8 Z 2 KommStG ebenfalls verwiesen werde) müsse die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstelle. Aus der Forderung, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entsprechen müsse, ergebe sich die Begünstigungsschädlichkeit der Förderung anderer als in der Satzung genannter begünstigter Zwecke. Der Revisionswerber habe wiederholt hervorgehoben, dass er Behinderte/Flüchtlinge sowohl beruflich qualifiziert als auch sozialpädagogisch beraten/betreut habe. In diesem Zusammenhang habe er zwei Sozialarbeiterinnen beschäftigt, welche die Behinderten/Flüchtlinge bei allen lebensrelevanten Themen - nicht nur bei Arbeitsthemen - unterstützt hätten und habe dafür folgende Beispiele angeführt: Rechtsberatung/inhaltliche Vorbereitung iZm Arbeitserlaubnis/Aufenthaltsgenehmigung; Begleitung ins Krankenhaus; Unterstützung bei der Familienzusammenführung; Schuldenberatung; Wohnungssuche. Nach Paragraph 42, BAO (auf den in Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG ebenfalls verwiesen werde) müsse die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstelle. Aus der Forderung, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Satzung entsprechen müsse, ergebe sich die Begünstigungsschädlichkeit der Förderung anderer als in der Satzung genannter begünstigter Zwecke.

8

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, ausgesprochen, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, soweit sich diese an Jugendliche oder an Behinderte richten würden, Teil der Jugendfürsorge bzw. der Behindertenfürsorge (iSd § 8 Z 2 KommStG) sein könnten. Was unter „arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen“ (konkret) zu verstehen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof offengelassen. Solle dieses Erkenntnis aber nicht in Widerspruch zu anderen Erkenntnissen stehen, dann sei darunter keinesfalls die Berufsausbildung zu verstehen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0030, ausgesprochen, dass arbeitsmarktpolitische Maßnahmen, soweit sich diese an Jugendliche oder an Behinderte richten würden, Teil der Jugendfürsorge bzw. der Behindertenfürsorge (iSd Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG) sein könnten. Was unter „arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen“ (konkret) zu verstehen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof offengelassen. Solle dieses Erkenntnis aber nicht in Widerspruch zu anderen Erkenntnissen stehen, dann sei darunter keinesfalls die Berufsausbildung zu verstehen.

9

Mildtätig (humanitär, wohl­tätig) seien nach § 37 BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Nach der Lehre und Rechtsprechung schließe der Tatbestand der Förderung der Beseitigung von Hilfsbedürftigkeit, also Mildtätigkeit, Selbstlosigkeit ein, also uneigennützige Hilfeleistung für andere. Unstrittig sei, dass der Revisionswerber mit sämtlichen Behinderten/Flüchtlingen Dienstverhältnisse abgeschlossen habe, diese ihm daher ihre Arbeitskraft geschuldet hätten und für den Betrieb des Hotels/der Kantine eingesetzt worden seien. Der Revisionswerber habe somit nicht mildtätig gehandelt. Mildtätig (humanitär, wohl­tätig) seien nach Paragraph 37, BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet seien, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Nach der Lehre und Rechtsprechung schließe der Tatbestand der Förderung der Beseitigung von Hilfsbedürftigkeit, also Mildtätigkeit, Selbstlosigkeit ein, also uneigennützige Hilfeleistung für andere. Unstrittig sei, dass der Revisionswerber mit sämtlichen Behinderten/Flüchtlingen Dienstverhältnisse abgeschlossen habe, diese ihm daher ihre Arbeitskraft geschuldet hätten und für den Betrieb des Hotels/der Kantine eingesetzt worden seien. Der Revisionswerber habe somit nicht mildtätig gehandelt.

10

Es liege beim Revisionswerber daher weder Gemeinnützigkeit noch Mildtätigkeit vor. Ungeachtet dessen sei auch nicht vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd § 45 Abs. 2 BAO auszugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO („Zweckverwirklichungsbetrieb“) nur dann anzunehmen, wenn die entfaltete Tätigkeit für sich die unmittelbare Zweckerfüllung sei, wenn die Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes sei, im Zweck gelegen sei, im Zweck aufgehe. Der Zweck der Körperschaft müsse sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürften sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht

voneinander trennen lassen. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes diene, könne hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden. Zweck des Revisionswerbers sei die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in die Arbeitswelt und nicht die Führung eines Hotelbetriebes/einer Kantine. Beim Hotelbetrieb bzw. der vom Revisionswerber betriebenen Kantine handle es sich daher nicht um einen „Zweckverwirklichungsbetrieb“ und damit auch nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO. Es liege beim Revisionswerber daher weder Gemeinnützigkeit noch Mildtätigkeit vor. Ungeachtet dessen sei auch nicht vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes iSd Paragraph 45, Absatz 2, BAO auszugehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd Paragraph 45, Absatz 2, BAO („Zweckverwirklichungsbetrieb“) nur dann anzunehmen, wenn die entfaltete Tätigkeit für sich die unmittelbare Zweckerfüllung sei, wenn die Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes sei, im Zweck gelegen sei, im Zweck aufgehe. Der Zweck der Körperschaft müsse sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürften sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes diene, könne hingegen nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden. Zweck des Revisionswerbers sei die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in die Arbeitswelt und nicht die Führung eines Hotelbetriebes/einer Kantine. Beim Hotelbetrieb bzw. der vom Revisionswerber betriebenen Kantine handle es sich daher nicht um einen „Zweckverwirklichungsbetrieb“ und damit auch nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd Paragraph 45, Absatz 2, BAO.

11

In seiner Eingabe habe der Revisionswerber ausgeführt, dass das (von ihm betriebene) Hotel unter dem Gesichtspunkt des Leistungsangebotes an die Kunden und hinsichtlich der Qualität wie ein „normales“ Hotel funktioniere. Das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes sei daher auch aus diesem Grund zu verneinen.

12

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob die in § 35 Abs. 2 BAO aufgezählte Berufsausbildung als arbeitsmarktpolitische Maßnahme eine Fürsorgemaßnahme im Sinne des § 8 Z 2 KommStG sei. Es fehle auch höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage des Zusammenspiels zwischen § 5 Abs. 2 lit. e KommStG und § 8 Z 2 KommStG. Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob die in Paragraph 35, Absatz 2, BAO aufgezählte Berufsausbildung als arbeitsmarktpolitische Maßnahme eine Fürsorgemaßnahme im Sinne des Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG sei. Es fehle auch höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage des Zusammenspiels zwischen Paragraph 5, Absatz 2, Litera e, KommStG und Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG.

13

Zwar stellten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Beschäftigungsbetriebe von begünstigten Rechtsträgern zur Erfüllung des Vereinszwecks grundsätzlich einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO dar, es fehlten jedoch höchstgerichtliche Klarstellungen dahingehend, ob die Leistungen notwendigerweise unentgeltlich erbracht werden müssten, durch welche (qualifizierten) Personen die Betreuung zu erfolgen habe und ob das Verhältnis von Betreuer und Betreuten maßgeblich für die Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb sei. Zwar stellten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Beschäftigungsbetriebe von begünstigten Rechtsträgern zur Erfüllung des Vereinszwecks grundsätzlich einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des Paragraph 45, Absatz 2, BAO dar, es fehlten jedoch höchstgerichtliche Klarstellungen dahingehend, ob die Leistungen notwendigerweise unentgeltlich erbracht werden müssten, durch welche (qualifizierten) Personen die Betreuung zu erfolgen habe und ob das Verhältnis von Betreuer und Betreuten maßgeblich für die Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb sei.

14

Die Revision richtet sich mit näherer Begründung weiters gegen die Versagung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit.

15

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, erwogen:

16

Die Revision ist zulässig und begründet.

17

Die Statuten des Vereins lauten auszugsweise:

„II. Vereinszweck

1. Zweck des Vereins ist die Unterstützung bei der Eingliederung in die Arbeitswelt von Personen, die körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigt sind und noch nicht oder nicht wieder eine Beschäftigung gefunden haben sowie die Einbindung von arbeitslosen Menschen mit Fluchthintergrund aus verschiedenen Nationen in den Österreichischen Arbeitsmarkt.

2. Die Tätigkeit des Vereins ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet und hat dem angeführten Zweck ausschließlich und unmittelbar zu dienen (§§ 34 ff Bundesabgabenordnung). 2. Die Tätigkeit des Vereins ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet und hat dem angeführten Zweck ausschließlich und unmittelbar zu dienen (Paragraphen 34, ff Bundesabgabenordnung).

III. Mittel zur Errichtung des Vereinszwecks römisch drei. Mittel zur Errichtung des Vereinszwecks

Der Zweck des Vereins soll durch folgende Maßnahmen, die unter der Patronanz der [...] stehen, erreicht werden:

- a) Beratung und Betreuung der zu unterstützenden Personen durch Arbeitsanleiter, Sozialarbeiter, Psychologen, JobCoaches und sonstige Fachkräfte;
- b) Abschluss von Arbeits- bzw. Lehrverträgen zwischen dem Verein und den zu unterstützenden Personen;
- c) Führung eines Hotel- und Restaurantbetriebes und anderer sozial-ökonomischer Beschäftigungsbetriebe, um die zu unterstützenden Personen möglichst praxisnah für den Eintritt bzw. Übertritt in den Arbeitsmarkt zu qualifizieren;
- d) Anbieten von Qualifizierungs-, Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen in Form von Lehrstellenangeboten und Ausbildungen zu Hilfsberufen.“

Zum Vorliegen von Mildtätigkeit/Gemeinnützigkeit:

18

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). 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

Als materiell hilfsbedürftig im Sinne des § 37 BAO ist nur eine Person anzusehen, wenn weder ihr Einkommen noch ihr Vermögen noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten (vgl. VwGH 14.09.1994, 93/13/0203). Zu diesem Einkommen zählen auch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, wie etwa Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung oder der Sozialhilfe. Dass arbeitslose Personen daher - wie der Revisionswerber vermeint - generell zum Kreis der materiell hilfsbedürftigen Personen zählen, ist nicht zutreffend. Es kommt vielmehr auf den Einzelfall an, ob die betroffene unterstützte Person ihren notwendigen Lebensunterhalt mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln nicht bestreiten kann (vgl. etwa § 3 Abs. 1 Wiener Mindestsicherungsgesetz, wonach diese den Mindeststandard in den Bedarfsbereichen Lebensunterhalt inklusive soziale und kulturelle Teilhabe, Wohnen, Krankheit, Schwangerschaft und Entbindung abdeckt, was jedenfalls den notwendigen Lebensunterhalt sicherstellt). Als materiell hilfsbedürftig im Sinne des Paragraph 37, BAO ist nur eine Person anzusehen, wenn weder ihr Einkommen noch ihr Vermögen noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Lebensunterhalt zu gewährleisten vergleiche , VwGH 14.09.1994, 93/13/0203). Zu diesem Einkommen zählen auch Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, wie etwa Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung oder der Sozialhilfe. Dass arbeitslose Personen daher - wie der Revisionswerber vermeint - generell zum Kreis der materiell hilfsbedürftigen Personen zählen, ist nicht zutreffend. Es kommt vielmehr auf den Einzelfall an, ob die betroffene unterstützte Person ihren notwendigen Lebensunterhalt mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln nicht bestreiten kann vergleiche , etwa

Paragraph 3, Absatz eins, Wiener Mindestsicherungsgesetz, wonach diese den Mindeststandard in den Bedarfsbereichen Lebensunterhalt inklusive soziale und kulturelle Teilhabe, Wohnen, Krankheit, Schwangerschaft und Entbindung abdeckt, was jedenfalls den notwendigen Lebensunterhalt sicherstellt).

20

Ungeachtet dessen ist dem Bundesfinanzgericht zuzustimmen, dass Mildtätigkeit nicht vorliegt, wenn mit den geförderten Personen allgemein übliche Arbeitsverträge abgeschlossen werden, weil es sich dabei um keinen Akt der Mildtätigkeit handelt.

21

Mildtätigkeit könnte aber in Bezug auf die Beratungs- und Unterstützungsleistungen vorliegen, die der Revisionswerber für die geförderten Personen erbringt (vgl. VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103). Mildtätigkeit könnte aber in Bezug auf die Beratungs- und Unterstützungsleistungen vorliegen, die der Revisionswerber für die geförderten Personen erbringt vergleiche , VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103).

22

Die Tätigkeit des Revisionswerbers kann weiters gemeinnützig im Sinne des § 35 f BAO sein. Das Bundesfinanzgericht hat die Gemeinnützigkeit zunächst wegen der fehlenden Förderung der Allgemeinheit verneint. Die Tätigkeit des Revisionswerbers kann weiters gemeinnützig im Sinne des Paragraph 35, f BAO sein. Das Bundesfinanzgericht hat die Gemeinnützigkeit zunächst wegen der fehlenden Förderung der Allgemeinheit verneint.

23

Gemäß § 35 Abs. 1 BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß § 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 oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann. Gemäß Paragraph 35, Absatz eins, BAO sind gemeinnützig solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß 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 oder wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann.

24

Einschränkungen, die sich aus der Fördersache selbst ergeben, sind unbedenklich (vgl. VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103, mwN). Einschränkungen, die sich aus der Fördersache selbst ergeben, sind unbedenklich vergleiche , VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103, mwN).

25

Das Bundesfinanzgericht hat im Wesentlichen die Förderung der Allgemeinheit deshalb verneint, weil einerseits die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein könne und andererseits der Personenkreis durch Anstellung in einer bestimmten Anstalt fest abgeschlossen sei.

26

Dem ist aber entgegenzuhalten, dass im Revisionsfall der Kreis der zu betreuenden (fördernden) Personen nicht iSd § 36 BAO eingeschränkt ist. Zunächst umfassen die in Betracht kommenden Personen - also z.B. Menschen mit Fluchterfahrung - eine größere Anzahl an Personen; dass beim Revisionswerber in dem von ihm betriebenen Hotel und der Kantine zum selben Zeitpunkt nur durchschnittlich 25 Personen beschäftigt sind, macht die in Betracht kommende Anzahl an Geförderten nicht klein. Es sind im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch nicht Förderer und Geförderte ident. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass im Revisionsfall der Kreis der zu betreuenden (fördernden) Personen nicht iSd Paragraph 36, BAO eingeschränkt ist. Zunächst umfassen die in Betracht kommenden Personen - also z.B. Menschen mit Fluchterfahrung - eine größere Anzahl an Personen; dass beim Revisionswerber in dem von ihm betriebenen Hotel und der Kantine zum selben Zeitpunkt nur durchschnittlich 25 Personen beschäftigt sind, macht die in Betracht kommende Anzahl an Geförderten nicht klein. Es sind im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch nicht Förderer und Geförderte ident.

27

Weiters ist der Personenkreis nicht im Sinne des § 36 BAO durch Anstellung bei einer bestimmten Anstalt fest

abgeschlossen. Die Qualifizierung und Heranführung der geförderten Personen für den Arbeitsmarkt ist Zweck des Revisionswerbers, der Abschluss von Beschäftigungsverhältnissen direktes Mittel, um diesen Zweck zu erreichen; zur Erfüllung dieses Zwecks richtet sich sein Angebot aber an einen nicht abgeschlossenen Personenkreis. Dass die Förderung notwendigerweise dann auf die konkret angestellten Personen beschränkt bleibt, führt nicht dazu, dass der betroffene Personenkreis durch eine Anstellung fest abgeschlossen wäre. Weiters ist der Personenkreis nicht im Sinne des Paragraph 36, BAO durch Anstellung bei einer bestimmten Anstalt fest abgeschlossen. Die Qualifizierung und Heranführung der geförderten Personen für den Arbeitsmarkt ist Zweck des Revisionswerbers, der Abschluss von Beschäftigungsverhältnissen direktes Mittel, um diesen Zweck zu erreichen; zur Erfüllung dieses Zwecks richtet sich sein Angebot aber an einen nicht abgeschlossenen Personenkreis. Dass die Förderung notwendigerweise dann auf die konkret angestellten Personen beschränkt bleibt, führt nicht dazu, dass der betroffene Personenkreis durch eine Anstellung fest abgeschlossen wäre.

28

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher auch die Gemeinnützigkeit und damit die Förderung der Allgemeinheit für Beschäftigungsbetriebe, etwa bei Behindertenwerkstätten, bereits bestätigt (vgl. VwGH 19.9.2001, 99/16/0091, vgl. auch VwGH 8.9.1992, 88/14/0014; oder zu integrativen Lehrwerkstätten: 25.2.2026, Ra 2023/15/0030). Der Verwaltungsgerichtshof hat daher auch die Gemeinnützigkeit und damit die Förderung der Allgemeinheit für Beschäftigungsbetriebe, etwa bei Behindertenwerkstätten, bereits bestätigt vergleiche , VwGH 19.9.2001, 99/16/0091, vergleiche , auch VwGH 8.9.1992, 88/14/0014; oder zu integrativen Lehrwerkstätten: 25.2.2026, Ra 2023/15/0030).

29

Dass der Revisionswerber zusätzlich auch diverse Beratungs- und Unterstützungsleistungen verschiedene Lebensbereiche betreffend durchführt, vermag nicht eine Abweichung der tatsächlichen Geschäftsführung von den Vereinsstatuten zu bewirken. Gerade bei Personen mit verschiedenen sozialen, psychischen oder sprachlichen Defiziten kann auch eine Beratung oder Begleitung in anderen Lebensbereichen (wie etwa die Unterstützung bei Behördenwegen, der Wohnungssuche) erforderlich sein, um ein stabiles Arbeitsverhältnis begründen und aufrecht erhalten zu können. Diese Leistungen finden im äußersten Begriffsverständnis des Zweckes des Revisionswerbers Deckung, wenn sich die Beratungs- und Betreuungsleistungen auf jene Personen beziehen, die beim Revisionswerber beschäftigt sind oder mit denen der Abschluss eines Arbeitsverhältnisses in Aussicht genommen wurde. Punkt III. lit. a der Statuten des Revisionswerbers führt die Beratung und Betreuung der zu unterstützenden Personen durch Arbeitsanleiter, Sozialarbeiter, Psychologen, JobCoaches und sonstige Fachkräfte an. Dass diese Beratung ausschließlich nur die konkrete Arbeitstätigkeit betreffen darf, ist dem nicht zu entnehmen. Dass der Revisionswerber zusätzlich auch diverse Beratungs- und Unterstützungsleistungen verschiedene Lebensbereiche betreffend durchführt, vermag nicht eine Abweichung der tatsächlichen Geschäftsführung von den Vereinsstatuten zu bewirken. Gerade bei Personen mit verschiedenen sozialen, psychischen oder sprachlichen Defiziten kann auch eine Beratung oder Begleitung in anderen Lebensbereichen (wie etwa die Unterstützung bei Behördenwegen, der Wohnungssuche) erforderlich sein, um ein stabiles Arbeitsverhältnis begründen und aufrecht erhalten zu können. Diese Leistungen finden im äußersten Begriffsverständnis des Zweckes des Revisionswerbers Deckung, wenn sich die Beratungs- und Betreuungsleistungen auf jene Personen beziehen, die beim Revisionswerber beschäftigt sind oder mit denen der Abschluss eines Arbeitsverhältnisses in Aussicht genommen wurde. Punkt römisch drei. Litera a, der Statuten des Revisionswerbers führt die Beratung und Betreuung der zu unterstützenden Personen durch Arbeitsanleiter, Sozialarbeiter, Psychologen, JobCoaches und sonstige Fachkräfte an. Dass diese Beratung ausschließlich nur die konkrete Arbeitstätigkeit betreffen darf, ist dem nicht zu entnehmen.

Zum Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes:

30

Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs verneint, weil ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes diene, nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden könne. Zweck des Revisionswerbers sei die Unterstützung von Behinderten/Flüchtlingen bei der (Wieder)Eingliederung in die Arbeitswelt und nicht die Führung eines Hotelbetriebes/einer Kantine.

31

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO ist dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit für sich (und nicht die Erwirtschaftung von Überschüssen aus wirtschaftlichen Betätigungen) die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die (allenfalls betriebsähnliche) Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht. Der



Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb voneinander nicht trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann (vgl. VwGH 27.9.2000, 98/14/0227). Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd Paragraph 45, Absatz 2, BAO ist dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit für sich (und nicht die Erwirtschaftung von Überschüssen aus wirtschaftlichen Betätigungen) die unmittelbare Zweckerfüllung ist, wenn die (allenfalls betriebsähnliche) Tätigkeit also Teil des ideellen Zweckes ist, im Zweck gelegen ist, im Zweck aufgeht. Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm selbst unmittelbar seine Erfüllung finden. Es dürfen sich begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb voneinander nicht trennen lassen. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb verwirklicht werden kann vergleiche , VwGH 27.9.2000, 98/14/0227).

32

Beim Revisionswerber handelt es sich um einen Verein, der die Unterstützung bei der (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt von bestimmten Personengruppen bezweckt. Wieso die Führung eines Hotels und einer Kantine, in der die geförderten Personen eine Berufsausbildung in einem relativ geschützten Rahmen erhalten und an ein Arbeitsverhältnis am normalen Arbeitsmarkt herangeführt werden sollen, nicht im Zweck des Revisionswerbers aufgehen soll, wird vom Bundesfinanzgericht nicht begründet. Insbesondere wird vom Bundesfinanzgericht auch nicht erläutert, wieso es sich bei dem Betrieb um einen reinen Geldbeschaffungsbetrieb handeln soll.

33

Die Unterstützung zur (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt erfolgt nach dem Revisionsvorbringen gegenständlich durch den Abschluss von Arbeitsverhältnissen mit entsprechender Betreuung der geförderten Personen, um sie für eine Tätigkeit am Arbeitsmarkt zu qualifizieren. Dass das Hotel und die Kantine nicht unmittelbar gerade der Erfüllung dieser Zwecke dienen und damit ein Zweckverwirklichungsbetrieb sind, macht das Bundesfinanzgericht nicht einsichtig. In dem Zusammenhang ist das Erfordernis in § 45 Abs. 2 lit. b BAO, wonach ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb dann vorliegt, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb erreichbar sein darf, nicht so zu verstehen, dass es überhaupt keine andere Möglichkeit zur Erfüllung des Zweckes einer gemeinnützigen Körperschaft geben darf, weil in der Regel bei jeder gemeinnützigen Körperschaft irgendwelche Handlungsalternativen vorliegen werden (vgl. Stoll, BAO I, 491f; Mayer/Schaffer in Bergmann/Pinetz/Spies; KommStG-Kommentar, § 8 Rz 116; Blum/Spies in Kofler et al, KStG3 § 5 Rz 237). Eine solche Auslegung würde dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb weitgehend den Anwendungsbereich nehmen. Die Unterstützung zur (Wieder)Eingliederung in den Arbeitsmarkt erfolgt nach dem Revisionsvorbringen gegenständlich durch den Abschluss von Arbeitsverhältnissen mit entsprechender Betreuung der geförderten Personen, um sie für eine Tätigkeit am Arbeitsmarkt zu qualifizieren. Dass das Hotel und die Kantine nicht unmittelbar gerade der Erfüllung dieser Zwecke dienen und damit ein Zweckverwirklichungsbetrieb sind, macht das Bundesfinanzgericht nicht einsichtig. In dem Zusammenhang ist das Erfordernis in Paragraph 45, Absatz 2, Litera b, BAO, wonach ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb dann vorliegt, wenn der Zweck der Körperschaft nur durch den Geschäftsbetrieb erreichbar sein darf, nicht so zu verstehen, dass es überhaupt keine andere Möglichkeit zur Erfüllung des Zweckes einer gemeinnützigen Körperschaft geben darf, weil in der Regel bei jeder gemeinnützigen Körperschaft irgendwelche Handlungsalternativen vorliegen werden vergleiche , Stoll, BAO römisch eins, 491f; Mayer/Schaffer in Bergmann/Pinetz/Spies; KommStG-Kommentar, Paragraph 8, Rz 116; Blum/Spies in Kofler et al, KStG3 Paragraph 5, Rz 237). Eine solche Auslegung würde dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb weitgehend den Anwendungsbereich nehmen.

34

Hinsichtlich der Wettbewerbssituation kommt es im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht nur auf die Einnahmenstruktur des Hilfsbetriebes an und ob das Hotel von den angebotenen Leistungen „wie ein normales Hotel“ funktioniert. Für die Prüfung, ob der Hilfsbetrieb mit anderen Abgabepflichtigen derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb tritt, ist auch die Kostenstruktur miteinzubeziehen, also insbesondere, ob im Vergleich zu einem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb wesentlich mehr Personal beschäftigt wird, um den gemeinnützigen Zweck, also die Qualifizierung und Betreuung der Geförderten, zu gewährleisten. Eine Vergleichbarkeit der Betriebe kann nämlich unter Umständen dann nicht gegeben sein, wenn eine hohe Anzahl von Ausbildnern im Verhältnis zu den geförderten Personen besteht (vgl. VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030, Rz 23). Hinsichtlich der Wettbewerbssituation kommt es im Gegensatz zur Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht nur auf die Einnahmenstruktur des Hilfsbetriebes an und ob das

Hotel von den angebotenen Leistungen „wie ein normales Hotel“ funktioniert. Für die Prüfung, ob der Hilfsbetrieb mit anderen Abgabepflichtigen derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb tritt, ist auch die Kostenstruktur miteinzubeziehen, also insbesondere, ob im Vergleich zu einem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb wesentlich mehr Personal beschäftigt wird, um den gemeinnützigen Zweck, also die Qualifizierung und Betreuung der Geförderten, zu gewährleisten. Eine Vergleichbarkeit der Betriebe kann nämlich unter Umständen dann nicht gegeben sein, wenn eine hohe Anzahl von Ausbildnern im Verhältnis zu den geförderten Personen besteht (VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030, Rz 23).

35

Das Bundesfinanzgericht wird somit im fortgesetzten Verfahren zu prüfen haben, ob im Hotel und der Kantine ein erheblich höherer Personalstand vorlag und ein wesentlicher Teil der Arbeitszeit der geförderten Personen und des Fachpersonals auf zusätzliche Begleitmaßnahmen im Betrieb entfällt und dadurch keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen, dieselbe Leistung anbietenden Betrieben gegeben ist.

Zu den Zwecken in § 8 Z 2 KommStG: Zu den Zwecken in Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG:

36

Gemäß § 8 Z 2 KommStG 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, KommStG 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.

37

Die zitierte Bestimmung enthält eine taxative Aufzählung derjenigen gemeinnützigen Zwecke, die eine Befreiung von der Kommunalsteuer nach sich ziehen. Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen sind in § 8 Z 2 KommStG dagegen nicht genannt (VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0030). Die zitierte Bestimmung enthält eine taxative Aufzählung derjenigen gemeinnützigen Zwecke, die eine Befreiung von der Kommunalsteuer nach sich ziehen. Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen sind in Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG dagegen nicht genannt (VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0030).

38

Die bloße Lehrlingsausbildung oder Berufsausbildung fällt somit in der Regel nicht unter den Begriff der Jugendfürsorge nach § 8 Z 2 KommStG (vgl. VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030). Die bloße Lehrlingsausbildung oder Berufsausbildung fällt somit in der Regel nicht unter den Begriff der Jugendfürsorge nach Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG (VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030).

39

Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings zu einem Fall einer Kfz-Werkstätte mit „integrativen Lehrplätzen“ zur Förderung der (Wieder-) Eingliederung in den Arbeitsmarkt von Jugendlichen (bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres), die an psychischen oder sozialen Defiziten (z.B. Schwierigkeiten im familiären/sozialen Umfeld, Sprachschwierigkeiten, Schuldenprobleme, Suchterfahrungen oder strafrechtlichen Verurteilungen) leiden und aufgrund ihrer Vermittlungshemmnisse zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit bzw. zur Erlangung einer entsprechenden Ausbildung auf dem freien Arbeitsmarkt (noch) nicht geeignet sind, ausgesprochen, dass dies unter den Begriff Jugendfürsorge fällt. In solchen Fällen liegt nämlich nicht nur eine bloße Lehrlingsausbildung vor, sondern ein an psychisch oder sozial beeinträchtigte Jugendliche gerichtetes gemeinnütziges Beschäftigungsprojekt zur Eingliederung in den Arbeitsmarkt (vgl. erneut VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030). Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings zu einem Fall einer Kfz-Werkstätte mit „integrativen Lehrplätzen“ zur Förderung der (Wieder-) Eingliederung in den Arbeitsmarkt von Jugendlichen (bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres), die an psychischen oder sozialen Defiziten (z.B. Schwierigkeiten im familiären/sozialen Umfeld, Sprachschwierigkeiten, Schuldenprobleme, Suchterfahrungen oder strafrechtlichen Verurteilungen) leiden und aufgrund ihrer Vermittlungshemmnisse zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit bzw. zur Erlangung einer entsprechenden Ausbildung auf dem freien Arbeitsmarkt (noch) nicht geeignet sind, ausgesprochen, dass dies unter den Begriff Jugendfürsorge fällt. In solchen Fällen liegt nämlich nicht nur eine bloße Lehrlingsausbildung vor, sondern ein an psychisch oder sozial beeinträchtigte Jugendliche gerichtetes gemeinnütziges Beschäftigungsprojekt zur Eingliederung in den Arbeitsmarkt (VwGH 25.2.2026, Ra 2023/15/0030).

40

Das Bundesfinanzgericht wird daher im fortgesetzten Verfahren zu prüfen haben, ob die vom Revisionswerber beschäftigten Jugendlichen in die Kategorie der psychisch oder sozial beeinträchtigten oder von ähnlichen Defiziten betroffenen Jugendlichen fallen.

41

Soweit die Revision auch vorbringt, dass die Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen unter den Begriff Behindertenfürsorge oder Familienfürsorge falle, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Langzeitarbeitslosigkeit weder eine Behinderung noch - ungeachtet der bekannten negativen psychischen Begleitwirkungen - eine Krankheit darstellt und damit die Arbeitsmarktqualifizierung von Langzeitarbeitslosen mit sozialen und psychischen Defiziten nicht als Krankenfürsorge, Gesundheitspflege oder Behindertenfürsorge zu qualifizieren ist. Ebenso wenig liegt eine Familienfürsorge vor, weil andernfalls nicht nur gezielte familienpolitische Maßnahmen, sondern jede wirtschafts- und sozialpolitische Maßnahme mit positiven Reflexwirkungen auf Familien diesem Begriff zugeordnet werden könnte und der Begriff damit seine Abgrenzungsfunktion verlöre (vgl. zu alldem VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0030).Soweit die Revision auch vorbringt, dass die Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen unter den Begriff Behindertenfürsorge oder Familienfürsorge falle, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Langzeitarbeitslosigkeit weder eine Behinderung noch - ungeachtet der bekannten negativen psychischen Begleitwirkungen - eine Krankheit darstellt und damit die Arbeitsmarktqualifizierung von Langzeitarbeitslosen mit sozialen und psychischen Defiziten nicht als Krankenfürsorge, Gesundheitspflege oder Behindertenfürsorge zu qualifizieren ist. Ebenso wenig liegt eine Familienfürsorge vor, weil andernfalls nicht nur gezielte familienpolitische Maßnahmen, sondern jede wirtschafts- und sozialpolitische Maßnahme mit positiven Reflexwirkungen auf Familien diesem Begriff zugeordnet werden könnte und der Begriff damit seine Abgrenzungsfunktion verlöre vergleiche , zu alldem VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0030).

42

Ob eine Behinderung vorliegt, ist vom Revisionswerber auch entsprechend auf die jeweiligen Personen bezogen nachzuweisen.

43

Soweit das Bundesfinanzgericht die Ansicht vertritt, eine Kommunalsteuerbefreiung käme nur für das qualifizierte Fachpersonal in Frage, weil § 5 Abs. 2 lit. e KommStG ebenfalls eine Befreiung für Behinderte vorsehe, so ist aber § 8 Z 2 KommStG eine Sonderbestimmung für gemeinnützige Körperschaften oder Personenvereinigungen, während § 5 Abs. 2 lit. e KommStG für Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden, gilt, auch wenn sie bei nicht gemeinnützigen Arbeitgebern angestellt sind.Soweit das Bundesfinanzgericht die Ansicht vertritt, eine Kommunalsteuerbefreiung käme nur für das qualifizierte Fachpersonal in Frage, weil Paragraph 5, Absatz 2, Litera e, KommStG ebenfalls eine Befreiung für Behinderte vorsehe, so ist aber Paragraph 8, Ziffer 2, KommStG eine Sonderbestimmung für gemeinnützige Körperschaften oder Personenvereinigungen, während Paragraph 5, Absatz 2, Litera e, KommStG für Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden, gilt, auch wenn sie bei nicht gemeinnützigen Arbeitgebern angestellt sind.

44

Auch wenn es zu Überschneidungen zwischen den Befreiungen gemäß § 8 Z 2 und § 5 Abs. 2 lit. e KommStG kommen kann, bedeutet dies nicht, dass die eine Befreiung die andere ausschließt. Die Befreiung des § 8 Z 2 leg. cit. gilt nämlich für die Körperschaft, soweit diese mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der sozialen Fürsorge dient. Dass von der Befreiung nur jene Personen umfasst sein können, die als Förderer die Geförderten betreuen, ergibt sich aus dieser Gesetzesbestimmung nicht. Bei einem gemeinnützigen Beschäftigungsbetrieb, der die Wiedereingliederung oder Beschäftigung bestimmter begünstigter Personen zum Ziel hat, dient gerade die Beschäftigung und Qualifizierung dieser geförderten Personen auch dem gemeinnützigen Zweck. Die Kommunalsteuerbefreiung ist daher für sämtliche Dienstnehmer einer gemeinnützigen Körperschaft anzuwenden, soweit sie dem jeweiligen Fürsorgezweck direkt zuzurechnen sind.Auch wenn es zu Überschneidungen zwischen den Befreiungen gemäß Paragraph 8, Ziffer 2 und Paragraph 5, Absatz 2, Litera e, KommStG kommen kann, bedeutet dies nicht, dass die eine Befreiung die andere ausschließt. Die Befreiung des Paragraph 8, Ziffer 2, leg. cit. gilt nämlich für die Körperschaft, soweit diese mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der sozialen Fürsorge dient. Dass von der Befreiung nur jene Personen umfasst sein können, die als Förderer die Geförderten

betreuen, ergibt sich aus dieser Gesetzesbestimmung nicht. Bei einem gemeinnützigen Beschäftigungsbetrieb, der die Wiedereingliederung oder Beschäftigung bestimmter begünstigter Personen zum Ziel hat, dient gerade die Beschäftigung und Qualifizierung dieser geförderten Personen auch dem gemeinnützigen Zweck. Die Kommunalsteuerbefreiung ist daher für sämtliche Dienstnehmer einer gemeinnützigen Körperschaft anzuwenden, soweit sie dem jeweiligen Fürsorgezweck direkt zuzurechnen sind.

45

Nach dem Gesagten hat das Bundesfinanzgericht sein Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Nach dem Gesagten hat das Bundesfinanzgericht sein Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

46

Die beantragte mündliche Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG entfallen. Die beantragte mündliche Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG entfallen.

47

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 9. April 2026

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

ECLI:AT:VWGH:2026:RA2024130132.L00

#### **Im RIS seit**

12.05.2026

#### **Zuletzt aktualisiert am**

27.05.2026

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

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