



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Bürgermeisters der Gemeinde Lans, vertreten durch Dr. Andreas Ruetz, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Museumstraße 28 / 4. Stock, gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Tirol vom 13. Juni 2018, Zlen. LVwG 2017/20/0324 bis 0328-16, betreffend u.a. Kommunalsteuer 2011 bis 2015 (mitbeteiligte Partei: p GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Bescheiden des Bürgermeisters der Gemeinde X vom 12. Dezember 2016 wurde gegenüber der mitbeteiligten GmbH Kommunalsteuer für die Jahre 2011 bis 2015 festgesetzt.
- 2 Begründend verwies die Abgabenbehörde auf das Ergebnis einer GPLA-Prüfung. Die Ansicht der mitbeteiligten Partei, dass es sich bei der geprüften Einrichtung um ein Therapiezentrum zur „Durchführung stationärer medizinischer Rehabilitationsverfahren“ handle, weshalb eine gemeinnützige Körperschaft iSd §§ 34 ff BAO vorliege und die mitbeteiligte Partei daher gemäß § 8 Z 2 KommStG von der Kommunalsteuer befreit sei, treffe nicht zu. Wie sich aus dem von der Gemeinde eingeholten Rechtsgutachten ergebe, führe die mitbeteiligte Partei ein gewerbliches Hotel, dessen Betrieb entgegen § 41 BAO nicht im Gesellschaftsvertrag verankert sei. Die Geschäftsführung verstoße durch diese Betätigung gegen § 42 BAO. Das Hotel sei als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren. Die mitbeteiligte Partei sei daher entgegen der §§ 34 und 39 BAO nicht ausschließlich gemeinnützig tätig,





wobei ein Ausnahmebescheid gemäß § 44a BAO nicht vorliege. Die Befreiung gemäß § 8 Z 2 KommStG stehe daher nicht zu.

- 3 In der dagegen erhobenen Beschwerde beantragte die mitbeteiligte Partei die ersatzlose Aufhebung der Kommunalsteuerbescheide. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH erfülle alle gesetzlichen Anforderungen der §§ 34 ff BAO. Wie in der Rechtsgrundlage vorgesehen, verfolge die mitbeteiligte Partei auch in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Am Standort der Einrichtung würden Menschen mit psychischen Beeinträchtigungen behandelt. Die Durchführung stationärer Rehabilitationsverfahren zur Behandlung und Betreuung von Versicherten verschiedener Sozialversicherungsträger mit der Zuweisungsindikation „Psychiatrie“ stelle einen iSd § 8 Z 2 KommStG genannten Zweck dar.
- 4 Die Behörde gehe aufgrund einer bestehenden Gewerbeberechtigung davon aus, dass die mitbeteiligte Partei am Standort der Einrichtung ein Gastgewerbe in der Betriebsart Hotel betreibe und aus diesem Grund der Betrieb zur Gänze kommunalsteuerpflichtig sei. Es treffe zwar zu, dass die mitbeteiligte Partei über eine Genehmigung zum Betrieb eines Gastgewerbes mit den Berechtigungen gemäß § 111 Abs. 1 und 2 GewO in der Betriebsart Hotel verfüge. Das bloße Innehaben einer Berechtigung, ohne tatsächlich ein solches Gewerbe auszuüben, löse jedoch keine Kommunalsteuerpflicht aus. Aus steuerlicher Sicht seien die wirtschaftlichen Verhältnisse und somit ausschließlich die tatsächliche Geschäftsführung entscheidend. Die Einholung einer Gewerbeberechtigung sei aus gewerberechtlichen Aspekten erforderlich gewesen, weil die medizinische Behandlung einen mehrwöchigen Aufenthalt und damit auch eine Beherbergung der Patienten erfordere. Gleichzeitig müsse die mitbeteiligte Partei aufgrund der zwingenden Vorgaben der PVA im Rehaszentrum eine kleine Cafeteria für die Patienten betreiben. Für diese Tätigkeiten sei eine krankenanstaltenrechtliche Genehmigung nicht ausreichend.
- 5 Das von der mitbeteiligten Partei betriebene Rehaszentrum lasse sich nicht eindeutig einem im Tiroler Krankenanstaltengesetz (Tir KAG) als Krankenanstalt definierten Typus zuordnen. Aus krankenanstaltenrechtlicher



Sicht falle die Einrichtung am ehesten unter die Kategorie eines „selbständigen Ambulatoriums“. Die mitbeteiligte Partei habe daher eine entsprechende Genehmigung eingeholt. Im Tir KAG werde ein selbständiges Ambulatorium als Einrichtung definiert, die über eine angemessene Zahl von Betten verfüge, welche für eine kurzfristige Unterbringung zur Durchführung ambulanter diagnostischer und therapeutischer Maßnahmen unentbehrlich sind. Eine bloß kurzfristige Unterbringung sei jedoch für die erforderlichen Rehabilitationsprogramme und verfolgten Therapieziele nicht ausreichend, weil der Erfolg der Therapie eine Behandlungsdauer von rund sechs Wochen voraussetze. Deshalb sei zum Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums zusätzlich die gewerberechtliche Bewilligung zum Betrieb eines Hotels eingeholt worden. Auf diese Weise sei der „Sondertypus“ eines „selbständigen Ambulatoriums mit integriertem Beherbergungsbetrieb“ entstanden. Die PVA anerkenne diese Betriebsform und gewähre im Vergleich zu der reinen Betriebsform „Sonderkrankenanstalt“ einen reduzierten Tagessatz.

- 6 Der Betrieb des Rehasentrums sei mit einem klassischen (kommunalsteuerpflichtigen) Hotelbetrieb in keiner Weise vergleichbar:
- Der Aufenthalt sei nur für zugewiesene Patienten zu Therapiezielen (medizinische Gründe) möglich;
 - es sei keine ‚Buchung‘ eines Aufenthaltes möglich; die Zuweisung erfolge antragsgebunden durch die PVA oder einen anderen Sozialversicherungsträger;
 - die Patienten erhielten nach Abschluss der Therapie eine Aufenthaltsbestätigung;
 - es gebe eine Besuchszeitenregelung und der Zutritt zum Bettentrakt sei Besuchern verboten;
 - der Tagesablauf sei mit fixen Therapie- und Essenszeiten vorgegeben. Auch hätten sich die Patienten an eine Hausordnung zu halten;
 - die Einrichtung und Ausstattung sei von der PVA vorgegeben;
 - die Aufenthaltsdauer sei bestimmt (idR sechs Wochen);
 - es gebe Bettruhezeiten, der Ausgang sei nur zu bestimmten Zeiten möglich, auch bestehe eine Anwesenheitspflicht der Patienten zu den fix vorgegebenen Essenszeiten;



- die Rezeption sei laut Qualitätsstandards 12 Stunden zu besetzen; Ausflüge und dergleichen würden nicht organisiert;
 - zudem bestünde ein striktes Alkoholverbot am gesamten Areal;
 - die mitbeteiligte Partei sei nicht Mitglied beim Tourismusverband und müsse auch keine „freie Betten“ melden. Eine Übernachtung sei nur im Rahmen der Therapie möglich.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Verwaltungsgericht der Beschwerde - nach Durchführung von Erhebungen, eines Erörterungsgesprächs sowie einer mündlichen Verhandlung - Folge und hob die Kommunalsteuerbescheide ersatzlos auf. Weiters sprach es aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 8 Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte das Verwaltungsgericht aus, Unternehmensgegenstand der mitbeteiligten GmbH sei der Betrieb von medizinisch-psychiatrischen Rehabilitationseinrichtungen in Österreich. Rechtsgrundlage dieser Gesellschaft bildeten Gesellschaftsverträge vom 8. September 2010 und vom 17. Juni 2014. Bei den Gesellschaftern handle es sich um mehrere Gesellschaften für psychische bzw. psychische und soziale Gesundheit. Die tatsächliche Geschäftsführung erfolge im Einklang mit den Gesellschaftsverträgen. Die mitbeteiligte Partei betreibe an mehreren Standorten in Österreich Gesundheitseinrichtungen.
- 9 Für den streitgegenständlichen Standort sei von der mitbeteiligten Partei gemeinsam mit der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) die Errichtung einer niedrighschwelligigen Rehabilitationseinrichtung für psychisch beeinträchtigte Patienten zur Durchführung einer stationären Langzeittherapie entwickelt worden. Für diese Einrichtung, die es in dieser Form bis dahin noch nicht gegeben habe, sei das Modell eines selbständigen Ambulatoriums mit Hotelbetrieb geschaffen worden. Diese Konzeption, mit der gegenüber dem Errichten und Betreiben einer bettenführenden Krankenanstalt auch wirtschaftliche Vorteile verbunden gewesen seien, habe österreichweit als Pilotprojekt der PVA dienen sollen. Für diese Konzeption sei u.a. auch entscheidend gewesen, dass ein ärztlicher Rund-um-die-Uhr-Dienst nicht als



erforderlich angesehen worden sei. Auch sei es darum gegangen, aus rehabilitativen Gründen die Bezeichnung „Anstalt“ bzw. „Krankenanstalt“ zu vermeiden.

- 10 Die mitbeteiligte Partei habe um die baurechtliche Bewilligung zum Neubau eines Therapiezentrums angesucht. In der Betriebsbeschreibung werde u.a. ausgeführt, dass Langzeittherapien für psychisch kranke Patienten angeboten werden. Die Unterbringung erfolge in den Zimmern der darüber liegenden Geschoße. Es stehe eine Kapazität zur Unterbringung von Patienten in 98 Einzelzimmern und 2 Doppelzimmern zur Verfügung. Ein eigenes Überwachungszimmer sei nicht vorhanden. Die Rezeption sei u.a. zuständig für die An- und Abreise der Patienten, die Bettenbelegung sowie allgemeine Koordinations- und Verwaltungsaufgaben. Die Rehabilitationseinrichtung werde seit Mai 2011 betrieben und weise de facto eine Vollauslastung auf.
- 11 Das Rehasentrum verfüge über eine Betriebsbewilligung nach § 4c Tiroler Krankenanstaltengesetz (selbständiges Ambulatorium). Über die Gemeinnützigkeit sei in diesem Bescheid nicht abgesprochen worden. Eine Bewilligung für den Betrieb einer bettenführenden Krankenanstalt habe die mitbeteiligte Partei im Hinblick auf bauliche Erfordernisse und unter Bedachtnahme auf wirtschaftliche Aspekte nicht angestrebt. Seit 24. Oktober 2011 verfüge sie über die Berechtigung zum Betrieb eines Gastgewerbes in der Betriebsart Hotel gemäß § 111 Abs. 1 und 2 GewO.
- 12 Die Zuweisung der Patienten erfolge vor allem durch die PVA auf vertraglicher Grundlage. Gegenstand der Verträge sei die Durchführung stationärer medizinischer Rehabilitationsverfahren zur Behandlung von Versicherten und deren anspruchsberechtigten Angehörigen mit der Zuweisungsindikation „Psychiatrie“. Die Aufenthaltsdauer betrage grundsätzlich 43 Tage, wofür dem Versicherungsträger 42 Tagespauschalsätze in Rechnung zu stellen seien. In den Verträgen sei vereinbart, dass die Unterbringung in der Vertragseinrichtung gegebenenfalls in einem Überwachungszimmer (ein solches fehle allerdings) zu erfolgen habe. Es sei eine Vollpension sicherzustellen und es seien sämtliche medizinischen und therapeutischen Leistungen nach einem näher determinierten Leistungsprofil zu erbringen. In



Bezug auf die Gastronomie sei festgehalten, dass von der Rehabilitationseinrichtung eine Hausbar oder Theke mit Sitzgelegenheit einzurichten sei und eine Imbisskarte mit kleinen Speisen und ein Getränkeservice auf die Dauer von 10 Stunden angeboten werden müsse.

- 13 Eine Behandlung oder Beherbergung von Gästen oder fremden Dritten ohne Zuweisung sei nicht möglich. Die Kosten übernehme mit Ausnahme eines gesetzlich vorgeschriebenen Selbstbehaltes der jeweilige Versicherungsträger. Das Behandlungsangebot richte sich vor allem an Personen, die von einer vorzeitigen Pensionierung auf Grund einer psychiatrischen Erkrankung bedroht seien, an Personen mit chronisch-psychischen Erkrankungen, bei denen die Behandlung in einem Akutkrankenhaus nicht sinnvoll erscheine, sowie an Personen, die nach einem Krankenhausaufenthalt noch nicht ausreichend stabilisiert seien. Es gehe um die Durchführung stationärer medizinischer Rehabilitationsverfahren, die Diagnosen seien breitgefächert und reichten von Anpassungsstörungen über posttraumatische Belastungsreaktionen bis hin zu Erkrankungen aus dem schizophrenen Formenkreis. Die Therapien fänden Montag bis Freitag von 8.00 Uhr - 16.00 Uhr sowie Samstag von 8.00 Uhr - 12.00 Uhr statt.
- 14 Im Zeitraum vom 6. Juni 2011 bis 31. Dezember 2015 hätten 4.022 Personen eine Rehabilitation in der Einrichtung angetreten. Im selben Zeitraum seien 15 Personen außerhalb der Einrichtung in nahegelegenen Hotels untergebracht gewesen. Die externe Unterbringung sei in Bezug auf ausgewählte Patienten mit entsprechender psychischer Stabilität wegen der hohen Auslastung der im Therapiezentrum zur Verfügung stehenden Kapazitäten zur Verkürzung der Wartezeit erfolgt, wobei keine direkte Vertragsbeziehung zwischen dem jeweiligen Patienten und dem Hotelbetreiber bestanden habe. Die Cafeteria, zu deren Betrieb die mitbeteiligte Partei auf Grund des Vertrages mit der PVA verpflichtet sei, diene dem Konsum der Patienten. Sie stehe aber auch Besuchern der Patienten zur Verfügung, wobei Besuche nur zu bestimmten Zeiten erlaubt seien. Die Verköstigung von externen Personen sei nicht vorgesehen. Es herrsche ein strenges Alkohol- und Drogenverbot in der Einrichtung.



- 15 In einer eigenen Ausgangsregelung sei festgelegt, unter welchen Voraussetzungen ein Tagesausgang möglich sei. Um 22.30 Uhr werde das Haustor geschlossen, spätestens zu diesem Zeitpunkt müssten die Patienten in die Einrichtung zurückgekehrt sein. Außerhalb der Therapiezeiten sei eine diplomierte Pflegefachkraft im Haus anwesend, die auch über eine psychiatrische Ausbildung verfüge. In Bezug auf Ärzte sei von Montag bis Freitag von 16.30 Uhr bis 8.00 Uhr sowie Samstag und Sonntag von 8.00 Uhr bis 8.00 Uhr ein Rufbereitschaftsdienst eingerichtet. Ärzte, die Bereitschaftsdienst leisteten, müssten innerhalb einer halben Stunde vor Ort sein. Um 22.30 Uhr werde von der Pflegefachkraft ein Rundgang durch das Haus getätigt. Der Pflegenachtdienst sei über die Haustelesonanlage erreichbar. In medizinischen Notfällen werde je nach Einschätzung der Pflegefachkraft der Notarzt oder der Bereitschaftsarzt verständigt.
- 16 Die mitbeteiligte Partei verfüge über Spendenbegünstigungsbescheide, in denen ausgeführt werde, dass die Voraussetzungen des § 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 vorliegen würden und die mitbeteiligte Partei zum begünstigten Empfängerkreis des § 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 gehöre. Das für die Umsatz- und die Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt sei nach Durchführung einer Außenprüfung sowie einer Nachschau zum Ergebnis gelangt, dass die mitbeteiligte GmbH gemeinnützig sei und ihre Umsätze daher gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen. Das Amt der Tiroler Landesregierung habe der mitbeteiligten Partei mitgeteilt, dass mangels eines wirtschaftlichen Nutzens aus dem Tourismus keine Pflichtmitgliedschaft zum örtlichen Tourismusverband bestehe und daher kein Tourismusbeitrag zu entrichten sei. Hingegen entrichte die mitbeteiligte Partei eine Aufenthaltsabgabe nach dem Tiroler Aufenthaltsabgabegesetz.
- 17 In rechtlicher Hinsicht vertrat das Verwaltungsgericht die Ansicht, dass die Durchführung von Therapien zur Rehabilitation psychisch kranker Personen zweifelsfrei der Krankenfürsorge diene. Insofern stellten sich jedenfalls die im Therapiebereich durchgeführten Maßnahmen als solche zur Förderung eines in § 8 Z 2 KommStG angeführten begünstigten Zweckes dar. Auch die formelle



Satzungsmäßigkeit sei gegeben. In Punkt „Zweitens“ der Satzung werde der Zweck des Unternehmens mit der Förderung und Wiederherstellung der psychosozialen Gesundheit von Menschen mit psychosozialen Beeinträchtigungen und die Durchführung von Präventions- und Rehabilitationsmaßnahmen an solchen Menschen zur beruflichen und sozialen Integration umschrieben. Weiters werde in diesem Punkt der Satzung die Betreibung von Krankenanstalten, die diesen Zwecken dienen, und die Forschung im Bereich der psychosozialen Versorgung und Rehabilitation angeführt. Die Gesellschaft sei nach ihrer Satzung nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet. Es gebe auch ein Gewinnausschüttungsverbot. Weiters sei sichergestellt, dass im Falle einer Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Zweckes das verbleibende Vermögen einem gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck iSd §§ 34 ff BAO zuzuführen sei. Damit werde den Vorgaben des § 39 Z 5 BAO entsprochen.

- 18 Auch der Ausschließlichkeitsgrundsatz des § 39 BAO werde im Revisionsfall nicht verletzt. Wäre der Beherbergungsbereich - wie von der Abgabenbehörde moniert - als ein vom Ambulatorium getrennt zu sehender Gewerbebetrieb zu werten, käme eine abgabenrechtliche Begünstigung nicht in Betracht. Im Revisionsfall stelle sich die Beherbergung allerdings als untrennbarer Teil der dem begünstigten Zweck Krankenfürsorge dienenden Therapie und nicht als Gewerbebetrieb dar. Seitens der mitbeteiligten Partei sei von Anfang an die Errichtung einer Rehabilitationseinrichtung für psychisch beeinträchtigte Personen zur Durchführung einer mehrwöchigen stationären Therapie beabsichtigt gewesen. Gemeinsam mit der PVA habe man sich bei der Beantragung der krankenanstaltenrechtlichen Bewilligung für ein selbständiges Ambulatorium und gegen eine bettenführende Krankenanstalt entschieden, wobei hiefür insbesondere wirtschaftliche und rehabilitative Gründe ausschlaggebend gewesen seien. Der Therapie- und der Hoteltrakt seien im selben Bau untergebracht. Die Unterbringung der dem Rehabilitationszentrum zur Therapie zugewiesenen Patienten im Hoteltrakt sei stets ein unverzichtbarer und wesentlicher Teil der mehrwöchigen Rehabilitation gewesen. Die Unterbringung anderer als der von einem Sozialversicherungsträger zugewiesenen Patienten sei ausgeschlossen. Die Patienten würden während der



Unterbringung wesentlichen Beschränkungen unterliegen (Ausgangsbeschränkungen, Alkoholverbot, kein Zugang für Besucher zum Bettentrakt). In der Rehabilitationseinrichtung seien überdies Fürsorge- und Betreuungsleistungen erbracht worden, die mit den für die Zuweisung maßgeblichen gesundheitlichen Beeinträchtigungen und therapeutischen Maßnahmen in einem engen Zusammenhang stünden (Anwesenheit einer diplomierten Pflegefachkraft, ärztliche Rufbereitschaft). Die zur Verfügung stehende Betreuung gehe damit deutlich über jene eines Hotelbetriebes hinaus, wenngleich sie hinter jener, die durch eine bettenführende Krankenanstalt zu erbringen sei, zurückbleibe. Es lägen somit jedenfalls Umstände vor, die den Beherbergungstrakt der Einrichtung ganz wesentlich von einem erwerbswirtschaftlich betriebenen Hotel unterscheiden würden.

- 19 Die Rehabilitationseinrichtung stehe aufgrund ihrer Eigenart auch nicht in Wettbewerb mit steuerpflichtigen Hotelbetrieben (Zuweisung durch einen Krankenversicherungsträger, persönliche Restriktionen). In Bezug auf die externe Unterbringung von Patienten sei zu beachten, dass dies bei einer Gesamtanzahl von 4.022 Patienten lediglich 15 Personen betroffen habe (weniger als 0,4 %) und auch diese Personen zahlreichen Einschränkungen unterlegen seien, sodass diesem Umstand bei der Gesamtbeurteilung kein entscheidendes Gewicht zukomme. Der Therapie- und der Unterbringungsbereich seien sachlich, organisatorisch und wirtschaftlich eng miteinander verflochten. Die Beherbergung sei mit besonderen, die Therapie ergänzenden Fürsorgeleistungen bzw. persönlichen Einschränkungen verbunden. Die Einrichtung stelle sich daher wie ein aus einem Therapie- und einem Unterbringungsbereich bestehendes Rehabilitationsheim dar, das in seiner Gesamtausrichtung der Krankenfürsorge bzw. Gesundheitspflege diene. Die Einrichtung weise deutlich mehr Aspekte einer bettenführenden Krankenanstalt als eines erwerbswirtschaftlich geführten Hotels auf, auch wenn die im Tir KAG dafür vorgesehenen Erfordernisse nicht gänzlich erfüllt würden. Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung sei auch die Cafeteria als Teil dieser Rehabilitationseinrichtung zu betrachten. Es liege daher in Bezug auf die gegenständliche Rehabilitationseinrichtung, die einen Therapie- und einen



Beherbergungsbereich umfasse, ein als Einheit zu sehender unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor.

20 Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei unzulässig. Dass es bei der Beurteilung von abgabenrechtlichen Fragen vor allem auf die tatsächlichen Verhältnisse (den wahren wirtschaftlichen Gehalt) und nicht auf formale Aspekte, wie etwa auf die Erteilung oder auf das Fehlen einer Berechtigung ankomme, habe der Verwaltungsgerichtshof Bezug nehmend auf § 21 BAO in seiner Rechtsprechung mehrfach zum Ausdruck gebracht.

21 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Bürgermeisters der betroffenen Gemeinde. Das Verwaltungsgericht legte die Verwaltungsakten vor. Die mitbeteiligte Partei erstattete eine Revisionsbeantwortung.

22 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

23 Zur Zulässigkeit der Revision führt der revisionswerbende Bürgermeister u.a. aus, es fehle an einer höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage, ob eine vollstationäre Einrichtung ohne krankenanstaltenrechtliche Bewilligung als „bettenführende Krankenanstalt“ gemeinnützig sein könne.

24 Die Revision ist aus dem genannten Grund zulässig, aber nicht begründet.

25 Gemäß § 8 Z 2 KommStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen von der Kommunalsteuer befreit, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 BAO).

26 Wird von einer Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt betrieben, so ist diese Anstalt gemäß § 46 BAO gleich einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO abgabefrei, wenn es sich um eine im Sinne des jeweils geltenden Krankenanstaltengesetzes gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt. Das gilt auch in Bezug auf die Kommunalsteuer, dient doch eine Krankenanstalt stets den in § 8 Z 2 KommStG für die Steuerbefreiung vorausgesetzten Zwecken.



- 27 Im Revisionsfall liegt unstrittig keine im Sinne des (Tiroler) Krankenanstaltengesetzes als gemeinnützig anerkannte Anstalt vor, die bereits kraft § 46 BAO stets als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO mit den daran anknüpfenden Steuerbefreiungen gilt.
- 28 In einem solchen Fall ist nach den Kriterien der übrigen in § 8 Z 2 KommStG verwiesenen Bestimmungen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47) zu prüfen, ob die Körperschaft mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf den dort genannten Gebieten dient.
- 29 Gemäß § 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, 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.
- 30 Gemeinnützig sind gemäß § 35 Abs. 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit - nach Abs. 2 - u.a. auf dem Gebiet der Gesundheitspflege gefördert wird.
- 31 Die Ausschließlichkeit der Förderung begünstigter Zwecke wird in § 39 BAO geregelt; diese Bestimmung lautet:
- „Ausschließliche Förderung liegt 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.“

32 Gemäß § 42 BAO muss die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

33 § 34 Abs. 1 BAO knüpft die Einräumung abgabenrechtlicher Begünstigungen an die kumulativ geforderten Bedingungen, dass die Körperschaft sowohl nach ihrer Rechtsgrundlage als auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung begünstigter Zwecke dient.

34 Eine ausschließliche Förderung liegt nicht vor, wenn die Körperschaft - abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken - andere als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Der Ausschließlichkeitsgrundsatz verlangt, dass die gesamte Tätigkeit der Körperschaft grundsätzlich den steuerlich begünstigten Zwecken dienstbar gemacht wird (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, § 39 S 466). Ein bloßes Überwiegen des begünstigten Zwecks reicht nicht aus (vgl. VwGH 26.1.1994, 92/13/0059).

35 Das umfangreiche Revisionsvorbringen kreist auf das Wesentliche zusammengefasst darum, dass die mitbeteiligte Partei keine „krankenanstaltenrechtliche Bewilligung als bettenführende Krankenanstalt“, sondern eine Gewerbeberechtigung zum Betrieb eines Gastgewerbes in der Betriebsart „Hotel“ besitze und auch in der erteilten Baubewilligung von einem „Rehabilitationszentrum samt Hotelkomplex und Ambulatorium“ die Rede sei. Zudem liege ein Satzungsmangel vor, weil darin zwar die „Betreibung von Krankenanstalten“, nicht jedoch der Betrieb eines Hotels samt Cafeteria



angeführt werde. Ambulatorium und Unterbringungsbereich seien „in jeder Hinsicht voneinander getrennt“ zu betrachten. Im Hinblick auf die Anzahl von 100 Betten sei von einem gewinnausgerichteten Betrieb auszugehen, mit dem betriebswirtschaftlich betrachtet die Beträge erwirtschaftet würden, die für die Erfüllung des begünstigten Zweckes (den Ambulatoriumsbetrieb) benötigt würden. Die Unterbringung der Patienten außerhalb der Therapiezeiten stelle „denkumöglich einen wesentlichen Teil der Therapie“ dar.

Begünstigungsschädlich sei weiters, dass einige Patienten nicht im „gewerblichen Hotel“ der mitbeteiligten Partei, sondern in benachbarten Hotelbetrieben untergebracht worden seien. Diese externe Unterbringung einzelner Patienten beweise, dass das Ambulatorium auch ohne den angrenzenden Beherbergungsbetrieb geführt werden könnte.

36 Im Kern spricht der Revisionswerber damit die Frage an, ob das Verwaltungsgericht die gegenständliche Einrichtung als einen einzigen aus einem Therapie- und einen Beherbergungsbereich bestehenden unentbehrlichen Hilfsbetrieb beurteilen durfte. Der Revisionswerber verneint dies und macht in diesem Zusammenhang zahlreiche Verfahrens- und Beweiswürdigungsmängel geltend.

37 Ein einheitlicher Betrieb liegt nach der ständigen Rechtsprechung dann vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 25.10.2006, 2006/15/0034; 27.5.2003, 98/14/0072).

38 Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb setzt wirtschaftliche Selbständigkeit voraus, also einerseits ein wirtschaftliches Herausgehobensein der Tätigkeit aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft, andererseits eine sachliche Geschlossenheit der Tätigkeit gegenüber anderen sachlich geschlossenen Tätigkeiten der Körperschaft. Es handelt sich dabei um eine organisatorische



Zusammenfassung von Personal- und Sachmitteln, die eine wirtschaftliche Entfaltung ermöglicht und nach außen das Erscheinungsbild eines selbständigen Betriebes aufweist. Sachlich selbständige Betätigungen begründen jeweils eigene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe; ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist aber dann anzunehmen, wenn mehrere Betätigungen in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht eine Einheit bilden (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0060, mit weiteren Nachweisen).

- 39 Das Verwaltungsgericht hat die Feststellung getroffen, dass Therapie- und Unterbringungsbereich im selben Gebäudekomplex liegen, der Unterbringungsbereich ausschließlich den von einem Sozialversicherungsträger zur Therapie zugewiesenen Patienten zur Verfügung steht, auch im Unterbringungsbereich Leistungen erbracht werden, die in einem engen Zusammenhang mit den für die Zuweisung maßgeblichen gesundheitlichen Beeinträchtigungen stehen (Anwesenheit einer diplomierten Pflegefachkraft, ärztliche Rufbereitschaft) und die Unterbringung mit persönlichen (sich aus der rehabilitativen Zielsetzung ergebenden) Einschränkungen (Ausgangsbeschränkungen, Alkoholverbot) verbunden ist.
- 40 Wenn das Verwaltungsgericht bei dieser Sachlage zur Entscheidung gelangt ist, dass die mitbeteiligte Partei - ungeachtet der vorliegenden Gewerbeberechtigung - keinen wirtschaftlich selbständigen „Hotelbetrieb samt Cafeteria“ unterhält, ist dies nicht als rechtswidrig zu erkennen. Nach der hier maßgebenden Verkehrsauffassung kommt entscheidendes Gewicht dem Umstand zu, dass in der Einrichtung ausschließlich von gesetzlichen Sozialversicherungsträgern nach einer entsprechenden medizinischen Befundung zugewiesene Patienten therapiert werden. Die in der Revision geäußerte Sorge, die vom Verwaltungsgericht vertretene Rechtsansicht führe zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit, weil damit künftig eine Vielzahl von Gewerbebetrieben (Gesundheitshotels mit sportärztlicher Betreuung, Seniorenhotels mit ärztlicher Betreuung, letztlich jedes Hotel, das auch eine ärztliche Betreuung anbiete) in den Genuss der Kommunalsteuerbefreiung kommen könne, ist daher unbegründet.



- 41 Soweit der Revisionswerber in diesem Zusammenhang einen Kontrahierungszwang im Bereich des Krankenanstaltenrechts ins Treffen führt und vorbringt, dass jedes Ambulatorium im Fall freier Kapazitäten verpflichtet sei, jede anstaltsbedürftige Person, die sich an die Hausordnung etc. halte, aufzunehmen, kann das Zutreffen dieser Behauptung dahinstehen. Denn selbst bei Vorliegen eines Kontrahierungszwanges ergäbe sich aus diesem Umstand umso weniger eine Vergleichbarkeit der vorliegenden Einrichtung mit einem gewerblichen Hotelbetrieb.
- 42 Nach § 45 Abs. 2 BAO liegt ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, wenn er in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der begünstigten Zwecke eingestellt ist (lit. a), die genannten Zwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind (lit. b) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist (lit. c).
- 43 Der Revisionswerber leitet aus dem Umstand, dass im Streitzeitraum 15 Patienten aus Kapazitätsgründen in benachbarten Betrieben nächtigen durften, ab, dass die streitgegenständliche Einrichtung vom Verwaltungsgericht zu Unrecht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb beurteilt worden sei. Die externe Unterbringung von Patienten beweise, dass das Ambulatorium auch ohne den „angrenzenden Beherbergungsbetrieb“ hätte geführt werden können, die mitbeteiligte Partei in tatsächlicher Konkurrenz mit anderen Hotelbetrieben stehe und die Nächtigung in der streitgegenständlichen Einrichtung nicht medizinisch indiziert sein könne.
- 44 Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass die mehrwöchige stationäre Rehabilitation auf Grund ärztlicher Zuweisung erfolgte. Dass derselbe Behandlungserfolg auch im Rahmen einer ambulanten Therapie hätte erzielt werden können, wird mit dem Hinweis auf die in (begründeten) Ausnahmefällen erfolgte Unterbringung einzelner Patienten in benachbarten Beherbergungsbetrieben nicht aufgezeigt. Da gewerbliche Hotelbetriebe ihre Gäste nicht durch ärztliche Zuweisung rekrutieren, liegt keine begünstigungsschädliche Wettbewerbssituation iSd § 45 Abs. 2 lit. c BAO vor.



Soweit dem Revisionswerber aber vorschweben sollte, dass eine medizinisch indizierte stationäre Rehabilitation auch durch Unterbringung der Patienten in diversen Hotelbetrieben in der Umgebung eines Ambulatoriums erfolgen könnte, fehlt diesem Vorbringen jegliche empirische Stütze. Das vom Revisionswerber im Verfahren vorgelegte Privatgutachten zeigt lediglich auf, dass Hotels in der betreffenden bzw. in einer Nachbargemeinde nur zu 40 % bzw. 58 % ausgelastet sind. Eine therapeutische Gleichwertigkeit der Unterbringung sämtlicher Patienten in diesen Hotels lässt sich daraus nicht ableiten.

- 45 Im Übrigen fehlt es der an verschiedenen Stellen der Revision als Verfahrensmangel geltend gemachten mangelnden Auseinandersetzung des Verwaltungsgerichts mit dem Privatgutachten insgesamt an Relevanz. Das Gutachten enthält im Wesentlichen rechtliche Ausführungen, welche die Abgabenbehörde ihren Bescheiden zu Grunde gelegt hat. Das Verwaltungsgericht hat sich mit diesen in die Bescheidbegründungen übernommen rechtlichen Ausführungen im Einzelnen auseinandergesetzt. Dass sie die Rechtsmeinung des Gutachters im Ergebnis nicht geteilt hat, begründet keinen Verfahrensmangel.
- 46 Wenn das Verwaltungsgericht den Umstand, dass in der „Satzung“ (dem Gesellschaftsvertrag) der mitbeteiligten Partei der „Betrieb eines Hotels“ nicht angeführt ist, nicht als Satzungs-mangel beurteilt hat, stellt dies keine Aktenwidrigkeit dar. Vielmehr handelt es sich dabei um das Ergebnis der insgesamt nicht als rechtswidrig zu erkennenden Beurteilung durch das Verwaltungsgericht, wonach die streitgegenständliche Einrichtung eine betriebliche Einheit darstellt. Die Bezeichnung dieser Einrichtung als „Krankenanstalt“ begegnet keinen Bedenken, da - auch von der Revision unbestritten - die Einrichtung in ihrer Gesamtheit auf die Therapie von psychisch erkrankten Personen ausgerichtet ist.
- 47 Soweit der Revisionswerber schließlich Feststellungen des Verwaltungsgerichts zur Frage vermisst, welche Umsätze „im materiellen Teilbereich“ erwirtschaftet worden seien, weil dieser Geschäftsbereich nur dann als unschädlich angesehen werden könne, wenn diese Umsätze unter



einem Viertel des Gesamtumsatzes des Betriebes liegen würden, verkennt er, dass das Verwaltungsgericht das Vorliegen eines „materiellen Teilbereiches“ (gemeint offenbar eines Hotelbetriebes) verneint hat. Für diese Beurteilung spricht im Übrigen auch der Umstand, dass die mitbeteiligte Partei nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts für die Therapie UND Unterbringung einen pauschalen Tagessatz erhält.

48 Die Revision erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

W i e n , am 20. November 2019

