



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des SHV, vom 19. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 21. September 2004 betreffend Festsetzungen der

- a) Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988) für 2002 und 2003,
- b) Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988) für 2002 und 2003 sowie
- c) Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988) für 2002 und 2003

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der berufungswerbende Sozialhilfeverband (im Folgenden Bw.) ist ein Gemeindeverband iSd. Art 116 a B-VG. Mit Anbringen vom 10. Oktober 2003 wurde mittels des vom Bundesministerium für Finanzen aufgelegten Formulars „E 108c“ für das Kalenderjahr 2002 eine Bildungsprämie gemäß § 108c EStG in Höhe von € 414,43 sowie eine Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG in Höhe von € 4.000,-- begehrt. Diesem Anbringen war folgende Mitteilung angeschlossen:

"Ergänzend zu den Angaben im Form. E 108c teilen wir mit, dass der SHVR . derzeit je ein Heim in O. und R. betreibt. Ein drittes Heim wird derzeit in R. neu gebaut. Bei der Bearbeitung der Bildungs- und Lehrlingsausbildungs- sowie der Investitionszuwachsprämie ersuchen wir um getrennte Betrachtung der Heimbetriebe."

Die drei Heime sind reine Zuschussbetriebe; Gewinne wurden bisher und werden auch in Zukunft nicht erzielt. Wir ersuchen daher, auch zukünftig von der Vorlage einer Körperschaftsteuererklärung abzusehen. Der nach kameralen Grundsätzen erstellte Rechnungsabschluss 2002 weist folgende Haushaltswerte (in Euro) aus:

	<i>Einnahmen</i>	<i>Ausgaben</i>	<i>Abgang</i>
<i>Heim O .</i>	<i>2.034.926,57</i>	<i>2.156.885,40</i>	<i>121.958,83</i>
<i>Heim R . 1</i>	<i>3.853.454,98</i>	<i>4.405.042,99</i>	<i>551.588,01</i>
<i>Heim R . 2</i>	<i>derzeit noch in Bau (Inbetriebnahme 2004/2005)</i>		

Für das Heim O . wird für das Jahr 2002 der Antrag auf Bildungs- und Lehrlingsausbildungsprämie mit dem Ersuchen um Zuerkennung ... vorgelegt. Die Investitionszuwachsprämie 2002 für das Heim O . wird nicht beantragt."

Dem angeführten Formular E 108c war eine Aufstellung über diverse Ausgaben betreffend Bildung samt diesbezüglichen Rechnungen angeschlossen. Weiters wurden in Bezug auf die begehrte Lehrlingsausbildungsprämie vier Lehrverträge samt Aufstellung vorgelegt.

Am 7. November 2003 wurden unter Anschluss des Formulars „E 108e“ für das sich in Bau befindliche Heim "R . 2" eine Investitionszuwachsprämie von 1.552,57 Euro für das Jahr 2002 sowie mittels des Formulars E 108c betreffend das "Alten- und Pflegeheim R. '1'" für das Jahr 2002 eine Bildungsprämie von 521,98 Euro sowie eine Lehrlingsausbildungsprämie von 3.000,-- Euro begehrt.

Am 27. Jänner 2004 stellte der Bw. Anträge auf Zuerkennung einer Bildungsprämie gemäß § 108c EStG iHv. 1.276,65 Euro sowie einer Lehrlingsausbildungsprämie gemäß § 108f EStG in Höhe von 4.000 Euro für das Kalenderjahr 2003 betreffend das "Alten- und Pflegeheim R . 1". Auch diesen Ansuchen waren diesbezügliche Unterlagen angeschlossen (Lehrverträge; Ausdruck aus dem Buchhaltungssystem des Bw. betreffend Seminare etc.).

Weiters wurde mit Formular E 108e für das Jahr 2003 betreffend das "Alten- und Pflegeheim R . 2 (Neubau)" ein Antrag auf Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie von 1.688,23 Euro gestellt.

Mit Formular E 108c wurde ferner betreffend das "Alten- und Pflegeheim O ." eine Bildungsprämie i.H.v. € 891,64 und eine Lehrlingsausbildungsprämie i.H.v. € 5000,-- für das Jahr 2003 begehrt.

Im Auftrag des Finanzamtes Linz wurde von der Großbetriebsprüfung Linz beim Bw. eine abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2001 bis 2003, von der unter anderem auch die Körperschaftsteuer sowie die Bildungsprämie, Investitionszuwachsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie betroffen waren, durchgeführt. Dabei wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen (Punkt 8 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 26. April 2004):

„Bildungsprämie, Investitionszuwachsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie

Vom Sozialhilfeverband wurden betreffend die Bezirksalten- und -pflegeheime R. 2 und O . für den Zeitraum 2002 bis 2003 o.a. Prämien ... beantragt.

Begründet wurden diese Anträge mit einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit der Heimbetriebe und dass diese nicht gemeinnützig sind, da sich der Kreis der aufgenommenen Personen fast ausschließlich auf den betroffenen Bezirk beschränkt und die Aufnahme nur aufgrund eines Bescheides nach dem oö. Sozialhilfegesetz möglich ist.

Nach Meinung der Großbetriebsprüfung Linz handelt es sich bei einem Sozialhilfeverband um einen Hoheitsbetrieb, welcher als Gesamtes Aufgaben nach dem o.ö. Sozialhilfegesetz ausführt, demzufolge stehen ... o.a. Prämien nicht zu "

Das Finanzamt Linz folgte dieser Feststellung und erließ am 21. September 2004 Festsetzungsbescheide (gemäß § 201 BAO), mit denen es die angeführten Prämien für die Jahre 2002 und 2003 jeweils mit 0 Euro festsetzte.

Gegen diese Festsetzungsbescheide erhob der Bw mit sechs - wörtlich identen - Eingaben jeweils vom 19. Oktober 2004 Berufung, deren Gegenstand folgende Prämien sind:

1. Bildungsprämie betreffend das Bezirksalten- und Pflegeheim (=BAPH) R . 1 und O . für das Jahr 2002;
2. Lehrlingsausbildungsprämie betreffend die BAPH R. 2 und O. für das Jahr 2002;
3. Investitionszuwachsprämie betreffend das BAPH R. 2 (Neubau) für das Jahr 2002;
4. Bildungsprämie betreffend das BAPH R. 1 und O. für das Jahr 2003;
5. Investitionszuwachsprämie betreffend das BAPH R. 2 (Neubau) für das Jahr 2003 sowie
6. Lehrlingsausbildungsprämie betreffend die BAPH R. 2 und O. für das Jahr 2003.

In diesen Berufungen wurde jeweils der Antrag gestellt, die Prämien mit den sich aus den gestellten Anträgen ergebenden Höhe festzusetzen und in den Begründungen zusammengefasst ausgeführt:

Bei den Bezirksalten- und –pflegeheimen handle es sich um keine Hoheitsbetriebe. Es würden privatwirtschaftlich tätige Betriebe vorliegen, die als Betriebe gewerblicher Art iSd. § 2 Abs. 1 KStG 1988 zu qualifizieren seien.

Der Bw. sei ein von Gesetzes wegen bestehender Gemeindeverband und regionaler Träger der Sozialen Hilfe. Die Aufgaben seien im OÖ SHG umschrieben (§ 31 Abs. 1 Z 1 und 2 leg.cit.). Er sei Träger von Privatrechten. Die Hilfe zur Sicherung des Lebensbedarfs werde durch die Behörde (BH) bescheidmäßig zuerkannt. Der Bw. sei gehalten diese bescheidmäßig zuerkannte Hilfe zu gewähren. Der Betrieb von Alten- und Pflegeheimen gehöre zur Privatwirtschaftsverwaltung.

Das Rechtsverhältnis zwischen dem Bw. als Träger des Heimes und den Bewohnern des Heimes werde ausschließlich durch zivilrechtliche Heimverträge geregelt; diesbezüglich werde auf die Regelungen in §§ 27b bis i KSchG, die ab 1.7.2004 in Kraft seien, verwiesen. Auch davor sei das Rechtsverhältnis zwischen dem Träger und den Heimbewohnern auf rein privatrechtlicher Basis, nämlich durch einen Heimvertrag, geregelt worden. Die Heimaufnahme selbst erfolge mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft und nicht des Bw.

Der Betrieb eines Alten- und Pflegeheimes sei nicht der öffentlichen Hand vorbehalten, weil die im Alten- bzw. Pflegeheim ausgeübte Tätigkeit auch von einer privaten Person ausgeübt werden könne, was in Österreich auch tatsächlich der Fall sei. Es bestehে auch kein Annahmefzwang, wie etwa bei der Trinkwasserversorgung oder Abwasser- und Müllbeseitigung.

Die in Rede stehenden Alten- und Pflegeheime seien nicht gemeinnützig, weil sich der Kreis der aufgenommenen Personen fast ausschließlich auf den betroffenen Bezirk beschränke und die Aufnahme nur auf Grund eines Bescheides durch die Bezirksverwaltungsbehörde nach dem OÖ. SHG möglich sei.

Im Übrigen seien beim Betrieb der Heime auch die sonstigen in § 2 Abs. 1 KStG 1988 genannten Merkmale eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2004 wies das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen ab. Es ging zwar – im Gegensatz zu den Erstbescheiden - davon aus, dass es sich bei den Heimbetrieben des Bw. nicht um einen Hoheitsbetrieb handle, stufte allerdings diese Betriebe als unentbehrliche Hilfsbetriebe im Zusammenhang mit einer gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 körperschaftsteuerbefreiten gemeinnützigen Zweckverfolgung ein und versagte somit die Zuerkennung der geltend gemachten Prämien gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988.

Im gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag vom 30. Dezember 2004 führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass die Auffassung, dass eine gemeinnützige Betätigung vorliege, nicht geteilt werde. Der Personenkreis für den die Heime gedacht seien und für den sie betrieben würden sei begrenzt. Weiters werde darauf verwiesen, dass auch Gemeinden im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung körperschaftsteuerpflichtige Tätigkeiten entfalten könnten. Weil der Bw. mit dem Heimbetrieb einen Teil der Aufgaben der Gemeinden des Bezirks abdecke, müsse hinsichtlich der privatwirtschaftlichen Tätigkeit das Gleiche wie für privatwirtschaftliche Tätigkeiten der Gemeinden gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beim Bw. handelt es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts und zwar um einen Gemeindeverband gemäß Art 116a B-VG (vgl. *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, Tz 114 zu § 1 bzw. VwGH 22.1.1981, 16/0064/80). Gemäß § 2 Z 1 OÖ. Gemeindeverbändegesetz, LGBI Nr. 51/1988, kann die Bildung von Gemeindeverbänden durch Gesetz erfolgen. Gemäß § 3 Abs. 1 leg.cit. kommt Gemeindeverbänden Rechtspersönlichkeit zu.

§ 24 Abs. 6 KStG 1988 idF BGBl I 2002/155 normiert, dass die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 gelten, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Derartigen Körperschaften stehen somit die in den genannten gesetzlichen Bestimmungen angeführten Prämien nicht zu.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts lediglich beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich somit gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht, die Voraussetzung für die Zuerkennung der in den §§ 108c, 108d, 108e und 108f EStG angeführten Prämien darstellt, besteht für Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art iSd. § 2 KStG 1988, soweit für diese Betriebe nicht ebenfalls eine Steuerbefreiung, insbesondere auf Grund eines Tatbestandes iSd. § 5 KStG 1988, zum Tragen kommt.

Ein derartiger Betrieb gewerblicher Art ist gemäß § 2 KStG 1988 jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist, ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient.

Nach § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Nach § 34 Abs 1 BAO sind jene Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke gewährt werden, an die Voraussetzung geknüpft, dass die Körperschaft nach Rechtsgrundlage und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient. Nach Abs. 2 leg.cit. gelten diese Erfordernisse auch für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Gemeinnützig – und somit prinzipiell angabenrechtlich begünstigt - sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird (§ 35 Abs. 2 BAO), was ua. insbesondere für

die Förderung der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen gilt.

Nach § 36 Abs. 1 BAO gilt ein Personenkreis dann nicht als Allgemeinheit, wenn ua. infolge Abgrenzung nach örtlichen Merkmalen die Anzahl der in Betracht kommenden Personen nur sehr klein sein kann.

Nach § 37 BAO sind solche Zwecke mildtätig, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Nach § 45 Abs. 2 BAO entfällt die Steuerpflicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zwecks unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt, was bei Zutreffen folgender Voraussetzungen der Fall ist:

- a) Einrichtung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in seiner Gesamtrichtung auf begünstigte Zwecke,
- b) keine andere Möglichkeit der Zweckerfüllung als durch Führung des Geschäftsbetriebs und
- c) lediglich unvermeidbare Konkurrenz zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art.

In der Berufung wird vorgebracht, dass der Betrieb der Bezirksalten- und –pflegeheime in R. bzw. O. die Merkmale eines Betriebes gewerblicher Art iSd. § 2 Abs. 1 KStG erfülle und somit kein Hoheitsbetrieb vorliege.

Voraussetzung für die Qualifikation des Heimbetriebs als Betrieb gewerblicher Art ist unter anderem, dass es sich um eine Einrichtung der Körperschaft öffentlichen Rechts handelt, die ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dient. Bei Beurteilung ob eine Tätigkeit in Form eines Hoheitsbetriebes oder eines Betriebes gewerblicher Art ausgeübt wird, ist darauf abzustellen, ob der Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt dient

(*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, aaO, Tz 41/1 zu § 2). Eine Ausübung von öffentlicher Gewalt liegt dann vor, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentlich und vorbehalten sind, sei es, dass sie ihr ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen sind oder sie sich aus ihrem allgemeinen Aufgabenkreis ergeben (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0163 und 17.10.2001, 99/13/0002).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt – wie auch schon das Finanzamt Linz in der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2004 - aus folgenden Gründen die in der Berufung vertretene Rechtsauffassung, dass der Heimbetrieb durch einen Gemeindeverband keine Ausübung einer öffentlichen Gewalt ist soweit das OÖ. Sozialhilfegesetz 1988, LGBI Nr. 82/1998, (im Folgenden: OÖ SHG) zur Anwendung kommt:

§ 29 Z 2 OÖ SHG bestimmt, dass unter anderem die Sozialhilfeverbände Träger der sozialen Hilfe sind. Die Aufgaben der Träger der sozialen Hilfe werden in § 31 Abs. 1 OÖ SHG unter Verweis auf § 30 leg.cit. geregelt. Unter anderem ist Aufgabe eines Sozialhilfeverbandes die Vorsorge für soziale Hilfe in stationären Einrichtungen.

§ 63 OÖ SHG enthält die Anforderungen, die ein von einem Sozialhilfeverband betriebenes Alten- und Pflegeheim (§ 63 Abs. 2 Z 2 leg.cit). erfüllen muss. Gemäß § 64 Abs. 2 OÖ SHG kann die Unterbringung von Hilfebedürftigen in Heimen, die nicht von einem Träger sozialer Hilfe betrieben werden, erfolgen, wenn die Landesregierung dieses Heim als Heim iSd. OÖ SHG anerkennt.

§ 66 Abs. 1 OÖ SHG normiert, dass für die Erlassung von Bescheiden in erster Instanz die Bezirksverwaltungsbehörde zuständig ist.

Aus diesen gesetzlichen Regelungen ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Bestätigung der Rechtsansicht der Berufungsvorentscheidung und im Gegensatz zu den erstinstanzlichen Bescheiden des Finanzamtes Linz abzuleiten, dass der Betrieb eines Alten- und Pflegeheimes iS des § 63 OÖ SHG keine Aufgabe darstellt, die einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, zumal ein Heimbetrieb auch durch private natürliche und juristische Personen möglich ist, sofern eine Anerkennung durch die Landesregierung erfolgt. Derartige private Pflegeheime bestehen auch tatsächlich in der Praxis. Auch eine Ausübung von Imperium durch Erlassung von Bescheiden ergibt sich aus dem OÖ SHG für den Sozialhilfeverband nicht. Ferner sind die zwischen dem Betreiber des Alten- und Pflegeheimes und den Bewohnern des Heimes geschlossenen Verträge zivilrechtlicher Natur (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Heimvertragsgesetz, Beil. zu den Stenograph. Prot. GP XXII RV 2002, S. 3 f unter Punkt 4 Allgemeiner Teil).

Da somit eine privatwirtschaftliche Tätigkeit des Bw. durch den Betrieb der gegenständlichen Alten- und Pflegeheime vorliegt, ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass diese Heime jeweils Betriebe gewerblicher Art iSd. § 2 Abs. 1 KStG 1988 darstellen, zumal auch – im Einklang mit der Rechtsansicht des Bw. – die übrigen in § 2 Abs. 1 KStG genannten Merkmale als gegeben erscheinen.

Im weitern ist nun zu untersuchen, ob diesen Betrieben gewerblicher Art als Körperschaftsteuersubjekte Körperschaftsteuerbefreiungen zukommen, zumal diesfalls eine Gewährung der beantragten Prämien nicht möglich wäre.

Eine Steuerbefreiung könnte sich im gegenständlichen Fall insbesondere aus § 5 Z 6 KStG 1988 ergeben: Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass dem Betrieb von Altenheimen jedenfalls abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen können, dient er doch der Fürsorge

für alte oder gebrechliche Menschen (§ 35 Abs. 2 BAO) und erweist er sich überdies infolge Unterstützung hilfsbedürftiger Menschen als mildtätig (§ 37 BAO).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sind die vom Bw. geführten Heimbetriebe als unentbehrliche Hilfebetriebe iSd. § 45 Abs. 2 BAO zu qualifizieren, die im Sinne dieser Gesetzesbestimmung von der Körperschaftsteuer befreit sind:

Sowohl nach der Rechtsgrundlage (vgl. insbesondere §§ 1, 6, 7, 15 sowie 63 OÖ. SHG) als nach der tatsächlichen Geschäftsführung (= Heimbetrieb) dienen die betriebenen Pflege- und Altenheime (bzw. das den berufungsgegenständlichen Jahren in Bau befindliche Heim R. 2) ausschließlich und unmittelbar der Förderung abgabenrechtlich begünstigter Zwecke.

Außerdem kann der begünstigte Zweck, nämlich die Betreuung und Pflege von älteren bzw. pflegebedürftigen Personen (vgl. § 35 Abs. 2 BAO "... Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen... sowie *Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner [Hrsg], Die Besteuerung der Vereine*⁹, 70 "Gemeinnützig ist weiters die Betreuung dieser Personen in Altersheimen .. sowie Pflegeheimen. ") nicht anders als durch den Betrieb solcher Heime erreicht werden, sie sind somit für die begünstigte Zweckerfüllung unerlässlich (vgl. Renner, aaO, 344 f). Eine über das Maß der unvermeidbaren Notwendigkeit hinausgehende Konkurrenzierung abgabepflichtiger Betriebe ist nach der Aktenlage nicht erkennbar.

Der Bw. vermeint nunmehr allerdings, dass die Gemeinnützigkeit dieser Tätigkeiten im Sinn der §§ 34 ff BAO deswegen nicht gegeben sei, weil sich der Kreis der aufgenommenen Personen fast ausschließlich auf den betroffenen Bezirk beschränke und eine Aufnahme nur auf Grund eines Bescheides durch die Bezirksverwaltungsbehörde möglich sei. Insoweit würde das für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen erforderliche Merkmal der Förderung der Allgemeinheit auf Grund der Bestimmung des § 36 Abs. 1 BAO fehlen.

Hiezu ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 31 Abs. 4 OÖ SHG sind regionale Träger (somit auch der Bw.) verpflichtet, auf Antrag eines anderem regionalen Trägers Hilfebedürftige in Einrichtungen aufzunehmen, wenn sie diese selbst betreiben, sofern es sich dabei um Hilfe zum Lebensunterhalt oder zur Pflege handelt, die im Bereich des antragstellenden regionalen Trägers nicht geleistet werden kann und die erforderliche Vorsorge für den Bedarf Hilfsbedürftiger aus dem eigenen Bereich gestattet. Des normiert § 31 Abs. 2 leg.cit., dass soziale Hilfe, auf die ein Rechtsanspruch besteht (vgl. § 6 SHG), von jenem regionalen Träger zu leisten ist, dessen Bereich sich mit dem örtlichen Wirkungsbereich der in erster Instanz entscheidenden Bezirksverwaltungsbehörde deckt, im übrigen (dh. an Personen, die keinen Rechtsanspruch auf Soziale Hilfe haben) von jenem regionalen Träger, in dessen Bereich sich der Hilfsbedürftige aufhält.

§ 2 Abs. 4 OÖ. Alten- und Pflegeheimverordnung LGBI Nr. 29/1996 bestimmt, dass eine generelle Beschränkung der Aufnahme von Bewohnern nach Art und Ausmaß der Hilfe- und Betreuungsbedürftigkeit unzulässig ist.

Aus diesen Regelungen folgt, dass für eine Unterbringung in den in Rede stehenden Alten- und Pflegeheimen des Bw. grundsätzlich **alle** ältern bzw. pflegebedürftigen Personen im politischen Bezirk R. in Betracht kommen (vgl. § 6 OÖ SHG). Darüber hinaus hat über Antrag eines anderen regionalen Trägers – für Bewohner, die sich in deren politischen Bezirk aufhalten – eine Aufnahme dann zu erfolgen, wenn der antragstellende regionale Träger diese Hilfestellung nicht leisten kann und entsprechende Kapazitäten frei sind. Insoweit liegt somit prinzipiell kein Ausschluss der Allgemeinheit vor.

Die Ermittlungen des Finanzamtes Linz haben diesbezüglich ergeben, dass die Wohnbevölkerung des politischen Bezirks R. laut Volkszählung 2001 58.203 Personen beträgt. Der politische Bezirk R. umfasst 36 Gemeinden. Das Bezirksalten- und Pflegeheim R. "1" verfügt über 210 Wohnplätze, wobei sich die Anzahl wie folgt verteilt: 100 Ein-Personen-Wohneinheiten, 32 Zwei-Personen-Wohneinheiten und 78 Mehr-Personen-Wohneinheiten. Das Bezirksalten- und Pflegeheim O. weist 104 Wohnplätze auf, wobei 82 auf Ein--Personen- und 22 auf Zwei-Personen-Wohneinheiten entfallen.

Aus diesen Umständen folgt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die vom Bw. betriebenen (bzw. das im Berufungszeitraum noch in Bau befindliche) Alten- und Pflegeheime eine Förderung der Allgemeinheit auf dem Gebiet der Altenfürsorge sowie Fürsorge für Pflegebedürftige darstellen, weil für die Annahme der Allgemeinheit die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistungen durch einen Personenkreis ausreichend ist, der sich als genügend großer Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (vgl. *Baldauf*, aaO., 96). Aufgrund der Größe des politischen Bezirks R. sowie der Zahl der eingeschlossenen Gemeinden kann entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht von einer begünstigungsschädlichen Einschränkung der Allgemeinheit iSd. § 36 Abs. 1 BAO **nicht** gesprochen werden zumal bei entsprechendem Bedarf von hilfsbedürftigen Personen aus anderen politischen Bezirken – im Fall, dass noch eine freie Kapazität vorhanden ist – eine Verpflichtung zu deren Aufnahme besteht.

Die Beschränkung der Tätigkeit auf eine größere Region wie einen ganzen politischen Bezirk wäre aber – auch bei Nichtbestehen der Regelung des § 31 Abs. 4 SHG – für die Annahme des Vorliegens der Förderung der Allgemeinheit ebenfalls nicht schädlich (*Baldauf*, aaO., 97 oben). Dass die Heimaufnahme nur auf Grund eines Bescheides der Bezirksverwaltungsbehörde möglich ist, ist der Förderung der Allgemeinheit nicht abträglich, weil die Bezirksverwaltungsbehörde mit Bescheid **allen** Personen mit einem Rechtsanspruch

im Bereich des politischen Bezirks R. eine Aufnahme zu bewilligen hat (vgl. auch die bereits wiedergegebene Bestimmung des § 2 Abs. 4 ÖO Alten- und PflegeheimVO), weswegen der Aufnahme keineswegs einschränkende Merkmale entgegenstehen, die den Kreis der für die Aufnahme in Betracht kommenden Personen dauernd klein hält.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates fällt die Betreuung alter Menschen, verbunden mit der Unterbringung in entsprechenden Pflege- und Altenheimen überdies unter den Tatbestand des § 37 BAO, dh. sie kann auch als mildtätige Betätigung angesehen werden (in diesem Sinne aus Sicht der Verwaltungspraxis auch Rz 93 der Vereinsrichtlinien 2001). Bei der Verfolgung mildtätiger Zwecke ist jedoch eine Förderung der Allgemeinheit keine Tatbestandsvoraussetzung, die abgabenrechtlichen Begünstigungen kommen einer Körperschaft somit auch bei Unterstützung eines abgeschlossenen Personenkreises zu (VwGH 24.4.1978, 1054/77; *Baldauf*, aaO., 101).

Die von der Bw. betriebenen Heime sind somit sowohl unter dem Aspekt der Förderung der Allgemeinheit als auch der selbstlosen Verfolgung mildtätiger Zwecke als unentbehrliche Hilfsbetriebe anzusehen. Derartige Betriebe eines gemeinnützigen Betriebes gewerblicher Art, als welcher der Bw. anzusehen ist, sind aber gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit (vgl. *Renner*, aaO, 177 f). Somit kommen dem Bw. die beantragten Investitionszuwachsprämien für 2002 und 2003 (Bezirksalten- und Pflegeheim R. 2) sowie Bildungs- und Lehrlingsausbildungsprämien für 2002 und 2003 (Bezirksalten- und Pflegeheim R. 1 sowie O.) gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 nicht zu.

Was den Verweis des Bw. im Vorlageantrag betrifft, dass Gemeinden mit Betrieben gewerblicher Art körperschaftsteuerpflichtig seien, und insoweit eine Ungleichbehandlung mit Sozialhilfeverbänden eintrete, ist zu entgegnen, dass auch von Gemeinden unterhaltene Betriebe gewerblicher Art bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen – etwa dem Vorliegen einer gemäß den §§ 34 bis 47 BAO steuerbefreiten Tätigkeit – körperschaftsteuerpflichtig sind. Mit anderen Worten: wird ein Alten- und Pflegeheim von einer Gemeinde selbst betrieben, so kommen ihm bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ebenfalls Steuerbegünstigungen zu, sodass eine Inanspruchnahme der angeführten Prämien auch in diesem Fall nicht möglich wäre. Eine Ungleichbehandlung liegt somit nicht vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und somit waren die Berufungen abzuweisen.

Linz, am 29. Jänner 2007