



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 16. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 29. Oktober 2010, 14. Dezember 2010 und 8. September 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2006-2010 und Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2010 und die Folgejahre entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde als GmbH mit Notariatsakt vom 7.12.2006 von einem bei der Vereinsbehörde registrierten Verein gegründet, der das mit 35.000 € festgelegte Stammkapital zu 100% übernahm, welches zur Hälfte aufgebracht wurde.

Unternehmensgegenstand gemäß § 3 der Errichtungserklärung (Satzung) sind Dienstleistungen in den Bereichen Soziales und Beschäftigung in ausschließlich gemeinnütziger, nicht gewinnorientierter Form, das sind insbesondere:

- a) die Führung von gastgewerblichen Betrieben,
- b) die Beschäftigung von am Arbeitsmarkt benachteiligten, arbeitslosen Personen mit Integrations- und Vermittlungshemmnissen mit dem Ziel der Reintegration in den ersten Arbeitsmarkt, wobei fachliche Qualifizierung, Arbeitsanleitung und praktische Arbeitserprobung sowie sozialpädagogische und psychologische Betreuung und Begleitung wesentlich sind,

-
- c) die Durchführung von arbeitsmarktorientierten Maßnahmen zur Aus- und Weiterbildung von arbeitslosen und Arbeitslosigkeit bedrohten Personen,
 - d) die Förderung und Betreuung im persönlichen und privaten Bereich,
 - e) die Herausgabe von Mitteilungen, Druckschriften, Beratungs- und Betreuungsunterlagen und Projektkonzepten,
 - f) die Bereitstellung organisatorischer und personeller Hilfe und Beratung und Umsetzung regionaler, betrieblicher und überbetrieblicher Vorhaben, insbesondere für neuartige wirtschaftliche und soziale Initiativen.

Die Beteiligung und Geschäftsführung an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art.

Entsprechend § 7.3 der Errichtungserklärung sind festgestellte Überschüsse (Gewinne) einer Rücklage zuzuführen, die ausschließlich zum Ausgleich ansonsten auszuweisender Bilanzverluste gemäß [§ 130 Abs. 4 AktG](#) zu verwenden sind. Ausschüttungen an die Gesellschafter jeder Art sind zwingend zu unterlassen und nichtig und lösen eine unbedingt und unverzüglich vorzunehmende Rückzahlungsverpflichtung aus. Etwaige Zufallsgewinne sind in der Gesellschaft zu belassen und im Sinne des gemeinnützigen Gesellschaftszweckes zu verwenden.

Im Unternehmen der Bw. fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt. In seinem Bericht hielt das Finanzamt unter anderem fest, dass mit Einbringungsvertrag der bisher vom Verein betriebene sozialökonomische Gastronomiebetrieb in die Bw. GmbH eingebracht wurde. Diese Tätigkeit wurde bis Ende 2006 im Rahmen eines sozialökonomischen Betriebes ausgeübt mit der Konsequenz, dass die eventuell erwirtschafteten Verluste am Jahresende durch die Förderer abgedeckt wurden. Durch die Änderung des Fördersystems per 1.1.2007 kam es zur Führung eines Beschäftigungsbetriebes ohne Verlustabdeckung. Im Jänner 2007 wurde der gesamte Gastronomiebereich im Jugend- und Familiengästehaus als Beschäftigungsbetrieb übernommen. Das Restaurant bot auch für die Gäste der Region tägliche Menüs und à la carte Gerichte an. Die Schüler der Nachmittagsbetreuung des Gymnasiums wurden ebenfalls durch den Beschäftigungsbetrieb versorgt. Mit Notariatsakt vom 17.9.2007 wurden jeweils 1/3-Anteile an den Gemeindeplanungs- und Entwicklungsverband und an eine GmbH abgetreten. Mit 31.3.2008 wurde der Gastronomiebetrieb aufgegeben und die Firmenbezeichnung wurde auf Dienstleistungs-GmbH geändert. Folgende Dienstleistungen werden ab diesem Zeitpunkt durch den Beschäftigungsbetrieb angeboten: Haushaltsservice (Durchführung von Reinigungsarbeiten), Bügelerbeiten, Verabreichung von Mittagessen für die Schüler der Nachmittagsbetreuung, Sozialmarkt ab 3/2009.

In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt zusammengefasst folgende Ansicht:

Werden schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen, insbesondere Suchtkranke und Arbeitsentwöhnte arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut, um deren Eingliederung in den Arbeitsprozess selbstlos zu fördern, kann darin eine gemeinnützige Tätigkeit erblickt werden.

Anhand des vorgelegten Gesellschaftsvertrages und des festgestellten Sachverhaltes handelt es sich bei der Bw. grundsätzlich um eine gemeinnützige Körperschaft.

Werden nun von einer gemeinnützigen Körperschaft Leistungen gegen Entgelt erbracht, so ist anhand von Art und Umfang der Tätigkeit zu beurteilen, ob es sich dabei um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 2 BAO](#)), entbehrlichen Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 1 BAO](#)) oder begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)) handelt.

Stehen die vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Betriebe mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben in Wettbewerb (§ 45 Abs. 2 Iit. c BAO), ist i.d.R. vom Vorliegen eines begünstigungsschädlichen Betriebes auszugehen, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit angeboten wird (z.B. Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung, usw.). Dies selbst dann, wenn in solchen Betrieben versucht wird, Langzeitarbeitslose bzw. schwer vermittelbare Arbeitskräfte unter Anleitung entsprechend vorgebildeter Ausbildungskräfte (sogenannte „Schlüsselarbeitskräfte“) auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten (sogenannte „Transitarbeitskräfte“) und ihnen dabei z.B. durch die Bereitstellung zeitlich befristeter Arbeitsplätze Hilfestellung zu bieten.

Die im Rahmen des Beschäftigungsbetriebes im Prüfungszeitraum 2007 und 2008 angebotenen Leistungen in Form eines Gastronomiebetriebes bis 31.3.2008 sowie ab 1.4.2008 angebotenen Dienstleistungen im Rahmen des Haushaltsservices, Bügelerbeiten und Verabreichung von Mittagessen für die Schüler der Nachmittagsbetreuung stehen zweifellos in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen abgabepflichtigen Betrieben, da das Angebot zu ortsüblichen Konditionen erfolgte. Da neben diesen Tätigkeiten im Rahmen des Beschäftigungsbetriebes jedoch auch sozialpädagogische Betreuung der Beschäftigten erfolgte, könne von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb gem. [§ 45 Abs. 1 BAO](#) ausgegangen werden.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28.9.2010 ergänzte die steuerliche Vertreterin, dass Personen, welche für den Arbeitsmarkt als nicht vermittelbar gelten, vom AMS zugewiesen werden. Diese Personen müssten zwingend von der gemeinnützigen Körperschaft übernommen, im Beschäftigungsbetrieb beschäftigt und sozialpädagogisch wie auch arbeitstherapeutisch laufend betreut werden.

Der geführte Betrieb sei eine Einrichtung der Beschäftigungs- und Arbeitstherapie mit

verschiedenen Betätigungsfeldern mit „niedrigen“ Anforderungen und als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu werten. Es werde der gemeinnützige Zweck der Körperschaft unmittelbar und ausschließlich durch den Betrieb selbst verwirklicht, d.h. dieser sei unabdingbar, um den gemeinnützigen Zweck zu verwirklichen. Der begünstigte Zweck könne nicht anders als durch den Betrieb erreicht werden.

Durch den Beschäftigungsbetrieb gehe keine konkrete lokale Wettbewerbswirkung aus. Der Betrieb nehme nur in jenem Ausmaß am Wettbewerb mit steuerpflichtigen, kommerziellen Unternehmen teil, das zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Der unentbehrliche Hilfsbetrieb sei durch sein Leistungsangebot und insbesondere durch seine Personalausstattung, sein Service nicht mit kommerziellen Betrieben vergleichbar und nicht konkurrenzfähig. Es dürfe nicht nur auf das äußere Erscheinungsbild der Tätigkeit abgestellt werden. Die Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, z.B. bei der Herstellung von Essen, der Erbringung von Serviceleistungen, den Reinigungsleistungen etc., gehe ständig mit beruflicher fachlicher Schulung, sozialpädagogischer und arbeitstherapeutischer Betreuung einher und diene den zugewiesenen Personen unmittelbar und laufend selbst. Die Leistungen seien ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks. Als unentbehrlicher Hilfsbetrieb stehe daher die Körperschaftsteuerbefreiung gem. [§ 45 Abs. 1 BAO](#) zu.

In ihrer Berufung führt die Bw. u.a. aus, der Zweckbetrieb (Beschäftigungsbetrieb) des Vereines im Hauptbetätigungsfeld „Gastronomie“ wurde in eine hierfür eigens neu gegründete gemeinnützige GmbH eingebracht, die auf Anregung des Arbeitsmarktservices (AMS) erfolgte. Es verfolgte hierbei das Ziel, für öffentliche Rechtsträger wie vor allem Gemeinden die Möglichkeit zu schaffen, sich als Gesellschafter an gemeinnützigen Beschäftigungsgesellschaften zu beteiligen und gleichzeitig die öffentliche Hand verstärkt als Auftraggeber für diese Betriebe zu gewinnen.

Neben der Abdeckung von konkreten Betriebsaufwendungen durch Subventionen wurde bis Ende 2006 auch ein eventuell erwirtschafteter Verlust mit Fördergeldern finanziert bzw. abgedeckt. Seitens des AMS wurde ab 1.1.2007 der Beschäftigungsbetrieb als „gemeinnützige Beschäftigungsgesellschaft“ fördertechnisch eingestuft, was eine Änderung im Fördersystem mit sich brachte. Allfällige erwirtschaftete Verluste werden nicht mehr per Förderung abgedeckt, sondern seien vom Eigentümer zu finanzieren. Die Hauptintention des AMS in der Änderung bestand darin, dass die Fördersummen, welche alljährlich im vor hinein definiert werden, für das AMS und dessen Budget besser planbar wurden.

Weiters sei zu erwähnen, der Verein verfüge kaum über finanzielle Ressourcen für den Fall einer etwaigen Verlustabdeckung. Um das diesbezügliche Unternehmens- und

Finanzierungsrisiko zu minimieren, wurde jeweils ein 1/3tel Anteil an den Gemeindeplanungs- und Entwicklungsverband und an eine weitere GmbH abgetreten. Damit war auch die Zielsetzung und Vorgabe des AMS erreicht, die öffentliche Hand, den Gemeindeplanungs- und Entwicklungsverband, als Gesellschafter zu beteiligen, welcher großes Interesse daran hat, dass für die spezielle Zielgruppe der Arbeitslosen in der Region eine Beschäftigungsmöglichkeit gegeben sei und auch der Beschäftigungsbetrieb erhalten bleibe.

Die Führung von Beschäftigungsbetrieben diente somit von Anfang an unmittelbar in seiner Gesamtrichtung der Verwirklichung des gemeinnützigen Vereinszweckes und die betriebliche Tätigkeit gehe im ideellen Zweck auf. Die gemeinnützigen Ziele werden durch die betriebliche Tätigkeit selbst und nicht bloß durch die aus dem Betrieb erzielten Einnahmen verwirklicht (BFH 26.4.1995 BStBl II 767). Als „Zweckverwirklichungsbetrieb“ liege in der betrieblichen Tätigkeit ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor. In Anlehnung an die Rechtsprechung seien die Voraussetzungen des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) erfüllt, da sich die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht voneinander trennen lassen (VwGH 27.9.2000, [98/14/0227](#)). Demzufolge wurde der Beschäftigungsbetrieb des Vereines in den verschiedenen Betätigungsfeldern abgabenrechtlich als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gewertet.

Wie bereits zur Niederschrift der Schlussbesprechung vom 28.9.2010 ergänzt wurde, werden dem Betrieb für die verschiedenen Beschäftigungsfelder Personen vom AMS zwingend zugewiesen, die für den Arbeitsmarkt als nicht vermittelbar gelten d.h. diese Personen sind bei Eingliederung in den Betrieb der Bw. (noch) nicht für den Arbeitsmarkt geeignet, benachteiligt und bedürfen besonderer und vor allem laufender sozialpädagogischer wie auch begleitender arbeitstherapeutischer Betreuung, um das Ziel zu erreichen, vermittelbar zu werden. Es sei Vorschrift seitens des AMS, dass die zugewiesenen Personen möglichst marktnahe tätig werden, d.h. nicht „Arbeiten spielen“, sodass das Führen eines Übungsbetriebes aus Gründen der Sinnhaftigkeit und Zieleffizienz in den Konzepten des AMS abgelehnt werde. Demnach sei es zwingende Aufgabe des Betriebes, die zugewiesenen Personen in einem „Lebendbetrieb“ zu beschäftigen bzw. zu betreuen. Der Betrieb diene unmittelbar der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks.

Der Betrieb könne nur existieren, weil Förderungen hauptsächlich seitens des AMS und von anderen Förderstellen daneben geringfügige Förderbeträge gewährt werden. Wie aus den Jahresabschlüssen ableitbar bzw. in der Beilage statistisch dokumentiert sei, konnte der Betrieb in den Jahren nur zwischen 23,69% bis max. 45,78% seiner Aufwendungen durch erwirtschaftete Erträge abdecken.

Durch den Beschäftigungsbetrieb gehe keine konkrete lokale Wettbewerbswirkung aus. Der Betrieb nimmt nur in jenem Ausmaß am Wettbewerb mit steuerpflichtigen, kommerziellen

Unternehmen teil, das zur Erfüllung der begünstigten Zwecke unvermeidbar ist, so wie dies gem. [§ 45 Abs. 2 lit. c BAO](#) gefordert werde.

Aus den Rahmenbedingungen des konkreten betrieblichen Organismus lasse sich auch ableiten, dass dieser nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten könne, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar sei. Der Betrieb sei durch sein Leistungsangebot und insbesondere durch seine Personalausstattung, sein Service nicht mit kommerziellen Betrieben vergleichbar und nicht konkurrenzfähig. Der Betrieb müsse zwingend die ihm vom AMS zugewiesenen Personen übernehmen, wobei von vornherein klar sei, dass diese am regulären Arbeitsmarkt (noch) nicht vermittelbar wären. Die Transitarbeitskräfte bleiben maximal 9 Monate im Unternehmen. Insgesamt schwankt die Beschäftigungszahl ständig, sodass der Personaleinsatz nicht geplant werden könne und auch die Qualität der Leistungserbringung verständlicherweise sehr niedrig sei. Damit sei der Betrieb keineswegs mit einem „normalen“ Betrieb vergleichbar bzw. wettbewerbsfähig.

Im Zuge der Beurteilung, ob die Bestimmung des [§ 45 Abs. 2 lit. c BAO](#) erfüllt wird, sei zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem nicht durch steuerrechtliche Begünstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung des steuerbegünstigten gemeinnützigen Zweckes abzuwägen. Diesbezüglich habe sich der BFH in seiner Entscheidung vom 26.4.1995, BStBl II 767, mit der Ausführung von Lohnaufträgen durch eine arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaft zum Zweck einer sinnvollen Arbeitstherapie zur Wiedereingliederung von schwer vermittelbaren Arbeitslosen in den normalen Arbeitsmarkt auseinandergesetzt.

Der geführte Betrieb sei eine Einrichtung der Beschäftigungs- und Arbeitstherapie in verschiedenen Betätigungsfeldern mit „niedrigen“ Anforderungen und als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu werten. Es werde der gemeinnützige Zweck der Körperschaft unmittelbar und ausschließlich durch den Betrieb selbst verwirklicht, d.h. dieser sei für die Zweckerfüllung unabdingbar. Der begünstigte Zweck könne nicht anders als durch den Betrieb erreicht werden. Die erbrachten Dienstleistungen seien ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass es sich bei den Betätigungen der Bw. um die Führung eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes in verschiedenen Beschäftigungsfeldern handle, für die die Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Z 6 KStG zustehe.

In der Berufungsvorentscheidung betreffend die Körperschaftsteuer 2006 und 2008 sowie Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2010 und die Folgejahre wurde auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Der Vorlagebericht enthält eine (unstrittige) Sachverhaltsdarstellung, die im Wesentlichen den Informationen der Bw. und den Ausführungen des Prüfungsberichts folgt. Weiters wurden ohne nähere Erläuterung die erwirtschafteten Umsätze und die Anzahl der gespeicherten Lohnzettel aufgelistet.

In der rechtlichen Stellungnahme des Finanzamtes wird die grundsätzliche gemeinnützige Zielsetzung nicht weiter in Frage gestellt und unter sinngemäßer Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen und Anführung der entsprechenden Randziffern der Vereinsrichtlinien die Rechtsansicht vertreten, dass zumindest ein entbehrlicher Hilfsbetrieb nach [§ 45 Abs. 2 BAO](#) vorliege, da die angebotenen Leistungen (Gastronomiebetrieb, Haus- und Gewerbereinigung für Einfamilienhaus, Wohnblocks, Büros etc., Bügel- und Gartenarbeiten etc.) der Bw. mit abgabepflichtigen Betrieben in gem. [§ 45 Abs. 2 lit. c BAO](#) in Wettbewerb stünden, weil sie zu marktüblichen Preisen angeboten würden.

Zu den Beschäftigungsbetrieben wurde teilweise wörtlich auf Rz. 261 der Vereinsrichtlinien Bezug genommen, wo i.d.R. vom Vorliegen eines begünstigungsschädlichen Betriebes auszugehen sei, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit (z.B. Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung etc.) angeboten werde. Dies selbst dann, wenn in solchen Betrieben versucht werde, Langzeitarbeitslose, bzw. schwervermittelbare Arbeitskräfte unter Anleitung entsprechend vorgebildeter Ausbildungskräfte (sogenannte „Schlüsselarbeitskräfte“) auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten (sogenannte „Transitarbeitskräfte“) und ihnen dabei z.B. durch die Bereitstellung zeitlich befristeter Arbeitsplätze Hilfestellung zu bieten. Begünstigungsschädlich sei nach den in der Rz. 261 der Vereinsrichtlinien bspw. wenn schwer Vermittelbare in einem Gastgewerbelokal, das sich seinem äußeren Erscheinungsbild nach in keiner Weise von dem eines Gewerbebetriebes unterscheidet, als Küchen- oder Servierpersonal auf die Wiedereingliederung in den Arbeitsprozess vorbereitet, in einem Second-Hand-Shop werden Bekleidungsstücke angeboten, die von Langzeitarbeitslosen sortiert, gereinigt oder ausgebessert werden, ein Wäschereibetrieb eines Langzeitarbeitslosenprojekts biete seine Dienste zu marktüblichen Preisen Hotel- und Gastronomiebetrieben sowie Letztverbrauchern an. Die Tatsache des Anbietens einer sozialpädagogischen Betreuung erfolge im Ausmaß des jeweiligen Bedarfes, wobei das zeitliche Ausmaß im Zuge der Betriebsprüfung nicht habe festgestellt werden können, da die Betreuung in den einzelnen Fällen in einem sehr unterschiedlichen Ausmaß erfolge. Es sei sogar in Betracht zu ziehen, ob nicht sogar ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb vorliege. Die überwiegende Betreuung durch Schlüsselarbeitskräfte sei jedoch nicht ausreichend. Für die sozialpädagogische Betreuung sei eine namentlich genannte Mitarbeiterin nach der Tätigkeitsbeschreibung der Bw. zuständig. Schon auf Grund der Höhe der erzielten Umsätze könne erkannt werden, dass das Anbieten

von Dienstleistungen und das Erzielen von Umsätzen wesentlich in den Vordergrund und die angebotene Betreuung in den Hintergrund trete.

Mit Schreiben vom 18. März 2013 forderte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt auf darzustellen, warum es sich bei der Tätigkeit der Bw. nicht um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) handeln sollte, weil aus der Ableitung, wonach auf Grund der Höhe der erzielten Umsätze erkannt werden könnte, das Anbieten von Dienstleistungen und das Erzielen von Umsätzen trete wesentlich in den Vordergrund und die angebotene Betreuung in den Hintergrund, in ihrer Allgemeinheit nicht näher nachvollziehbar sei. Im fünfjährigen Durchschnitt (2006-2010) errechne sich ein (jährlicher) Umsatz von rd. 255.000,00 €. Bei einer durchschnittlichen Anzahl von 37 Transitmitarbeiterinnen (s. Beilage zum Rechtsmittel) ergebe dies einen durchschnittlichen Umsatz pro Mitarbeiter von rd. 6.900 €, was einem Monatsbetrag von etwa 574 € entspreche. Nicht völlig übergangen werden dürfe dabei die Tatsache, dass den Berufsvorausführungen zufolge lediglich ein Eigenwirtschaftsanteil von ca. 33-40% der (gesamten) Personalkosten erzielt werden konnte. M.a.W. könne auch daraus ableitet werden, dass der Betrieb zum überwiegenden Teil durch Subventionen der öffentlichen Hand (AMS, Land Steiermark etc.) überhaupt erst am Leben erhalten werden könne. Daher stelle sich eine ausschließlich anhand der von der Bw. erzielten Umsätze fußende Beurteilung der konkreten Wettbewerbssituation als unzureichend dar.

Das weitere ins Treffen geführte Argument, der Wettbewerb wäre mit Rücksicht auf den verfolgten Zweck vermeidbar, wurde unter anderem damit begründet, dass für Leistungen die üblichen Marktpreise verlangt würden. Diese Betrachtungsweise erschien nicht hinreichend aussagekräftig, zumal die Art der Preisgestaltung (nach Arbeitserfolg oder Zeiteinsatz) nicht näher dargestellt wurde. Da es sich bei den Mitarbeitern in Beschäftigungsbetrieben oft um gehandikappte, längere Zeit dem Arbeitsprozess Ferngebliebene handle, die i.d.R. noch nicht die volle vom regulären Arbeitsmarkt erwartete Arbeitsleistung in qualitativer und quantitativer Hinsicht erbringen könnten, würden auch bei der Preisgestaltung bzw. den Abrechnungsmodalitäten andere Maßstäbe anzulegen sein. Das rein äußere Erscheinungsbild (z.B. Internetauftritt) allein könne dabei nicht ausschlaggebend sein, zumal auch die Beschäftigungsgesellschaft sich um die Hereinnahme von Aufträgen kümmern müsse, um ihren gemeinnützigen Zielsetzungen gerecht zu werden.

Inwieweit die Bw. mit den vom Finanzamt pro Mitarbeiter und Jahr erzielten eher bescheidenen Umsätzen als Dienstleistungsbetrieb in einem größeren Umfang in Wettbewerb trat als zur Erfüllung des begünstigten Zwecks unvermeidbar wäre, könne daher nur schwer erklärt werden, zumal die erzielten Einnahmen nicht einmal die Hälfte der Lohnkosten abdeckten.

Im Übrigen enthält der Gesetzeswortlaut auch den Begriff des „**größeren Umfanges**“. Für

die Beurteilung der Unvermeidbarkeit des steuerlichen Eingriffs in den Wettbewerb sei zwischen dem **Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb** und an der steuerlichen **Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit** bzw. dem steuerlichen Zweck abzuwägen. Von einer grundsätzlich möglichen Konkurrenz werde auch in § 45 Abs. 2 lit. c BAO ausgegangen, da sonst dieses Abgrenzungsmerkmal überflüssig wäre. Ob der Wettbewerb vermeidbar oder unvermeidbar ist, werde nur anhand einer einzelfallbezogenen Abwägung zu klären sein.

Der Wettbewerb mit anderen steuerpflichtigen Betrieben, die vergleichbare Aufträge auszuführen und möglicherweise hätten ausführen wollen, wäre für die Bw. dann unvermeidbar, wenn sie ihren gemeinnützigen Zweck erfüllen wollte. Sie musste Arbeitsaufträge übernehmen, um ihren Beschäftigten eine sinnvolle mit den angesprochenen pädagogischen Hilfestellungen verbundene Arbeitstherapie anbieten zu können. Ohne diese hätte sie sie nicht in den normalen Arbeitsprozess eingliedern können. In derartigen Fällen bestünde ein hinreichend sachlicher Grund für eine steuerliche Begünstigung gegenüber den Wettbewerbern, die diese Menschen nicht entsprechend beschäftigt und betreut hätten, weil sie auf die von ihnen erwarteten Arbeitsleistungen noch nicht ausreichend geschult und gewöhnt wurden. Wirtschaftliche Beschäftigungsbetriebe von Beschäftigungsgesellschaften, in denen schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialtherapeutisch betreut werden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten, seien i.d.R. Zweckbetriebe, da die vom Betrieb erbrachten Leistungen nur dieser Vorbereitung dienen und sind zur angestrebten Wiedereingliederung der von Beschäftigungsgesellschaft geförderten Personen in den normalen Arbeitsprozess notwendig.

In diesem Zusammenhang sei allerdings zu überprüfen, ob zwischen der Bw. und anderen Anbietern derartiger Leistungen ein tatsächlicher oder zumindest potentieller Wettbewerb bestanden hatte. Sollte dies zu bejahen sein, wie vom Finanzamt intendiert, so müssten gesonderte Feststellungen getroffen werden, ob der (Dienstleistungs-) Betrieb den für die Erreichung ihres gemeinnützigen Zwecks erforderlichen Umfang überschritten hatte. Es werde daher ein Vergleich zwischen der Anzahl der für die Leistungserbringung beschäftigten Maßnahmeteilnehmer sowie die Art ihrer Tätigkeit einerseits und die für ihre Wiedereingliederung in den normalen Arbeitsprozess erforderliche notwendige Marktteilnahme des Dienstleistungsbetriebes andererseits anzustellen sein. Hierbei werde die Abgabenbehörde die erbrachten Leistungen und die hieraus von der Bw. tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne zu gewichten haben (BFH 13.6.2012, I R 71/11), wobei der gegenständliche Betrieb auf Grund der gemeinnützigen Zielsetzung aus Gründen der noch herzustellenden beruflichen Leistungsfähigkeit und Integration wohl nicht streng nach kaufmännischen Grundsätzen wird

geführt werden können (personelle Überkapazitäten aus Gründen der Schulung und Betreuung im Verhältnis zu kommerziellen steuerpflichtigen Unternehmen, hohe Nichtleistungslöhne).

In seiner Stellungnahme vom 18. Juni 2013 führte das Finanzamt aus, grundsätzlich werde die Vermittlung und Wiedereingliederung in den Arbeitsprozess von Langzeitarbeitslosen als gemeinnützige Tätigkeit betrachtet.

Stehe aber der vom begünstigten Rechtsträger unterhaltene Betrieb nach Art der veräußerten Waren oder erbrachten Leistungen mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben in Wettbewerb (siehe [§ 45 Abs. 2 lit. c BAO](#)), sei gemäß Rz. 261 der Vereinsrichtlinien vom Vorliegen eines begünstigungsschädlichen Betriebes auszugehen, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit angeboten werde (z.B. Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung, usw.). Dies selbst dann, wenn in solchen Betrieben versucht wird, Langzeitarbeitslose bzw. schwer vermittelbare Arbeitskräfte unter Anleitung entsprechend vorgebildeter Ausbildungskräfte (so genannte „Schlüsselarbeitskräfte“) auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten (so genannte „Transitarbeitskräfte“) und ihnen dabei z.B. durch die Bereitstellung zeitlich befristeter Arbeitsplätze Hilfestellung zu bieten.

Dienen die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zwar unmittelbar dem begünstigten Vereinszweck, stehen sie aber mit anderen abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang oder vermeidbar in Konkurrenz, sei diese Tätigkeit als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen (VereinsR 2001 Rz 175).

Im gegenständlichen Fall handle es sich aufgrund der Wettbewerbssituation zumindest jedenfalls um einen entbehrlichen Hilfsbetrieb. Aufgrund der Tatsache, dass neben dem Beschäftigungsbetrieb auch Betreuungsleistungen angeboten werden, sei im gegenständlichen Fall von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb und nicht von einem begünstigungsschädlichen Betrieb ausgegangen worden. Klargestellt wurde jedoch auch, dass eine psychologische Betreuung jedenfalls auf professioneller Ebene zu erfolgen habe (z.B. von einem Psychologen). Lediglich die Hilfestellung beim Ausfüllen von Formularen oder die Bereitschaft zum Gespräch von Mitarbeitern des begünstigten Rechtsträgers mit den langzeitarbeitslosen Personen stelle demnach noch keine professionelle psychologische Betreuung dar.

Im Gespräch mit der Geschäftsführerin im Zuge der Betriebsprüfung war es abschließend nicht möglich, die Betreuungsleistungen im Umfang und Inhalt zu konkretisieren. Es wurde immer wieder darauf hingewiesen, dass falls Personen Hilfe in Anspruch nehmen wollen würden, diese auch angeboten werde. Bei einigen Personen sei dies vermehrt der Fall, bei

anderen weniger und bei machen gar nicht. Im Zweifel ging man im Zuge der Betriebsprüfung also schlussendlich davon aus, dass es sich um die von den Vereinsrichtlinien geforderte Betreuungsleistung handle und demnach von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen sei.

Die Wettbewerbssituation liege allein schon aufgrund der Art der angebotenen Leistungen vor. Weiters sei auch die Preisgestaltung zu betrachten. Nach Ansicht des Finanzamtes sei jedenfalls von einer Konkurrenzsituation auszugehen, wenn Leistungen zu marktüblichen Preisen angeboten werden. Aber auch sofern Preise unter dem marktüblichen Niveau verlangt werden, da gerade die Preisgestaltung die Attraktivität eines Unternehmens für den Kunden ausmache und ab diesem Zeitpunkt der Wettbewerb überhaupt erst beginne. Die Tatsache, dass ein Kunde sich aufgrund des niedrigeren Preises für die Inanspruchnahme der Leistungen der Bw. entscheide und nicht für ein anderes Unternehmen, beweise, dass jedenfalls eine Wettbewerbssituation bestehe. Die Tatsache, dass der Betrieb durch Förderungen insbesondere durch das AMS unterstützt wird, solle eben jenem Punkt Rechnung tragen, dass eben keine „normalen“ Arbeitskräfte zum Einsatz kommen, sondern Langzeitarbeitslose. Dieser „Nachteil“ des gegenständlichen Betriebes soll und werde eben damit durch die öffentliche Hand aufgefangen bzw. ausgeglichen.

Gerade dieser Umstand mache es der Bw. möglich, zu jenen geringeren Preisen gleichartige marktübliche Leistungen anzubieten und nur den selbst angesprochenen Eigenwirtschaftsanteil von 33-40% zu erwirtschaften, was auf die geringeren Preise zurückzuführen sei.

Wesentlich sei eine Betrachtung der Gesamtkonstruktion und ob der Gesetzgeber Betriebe in dieser Form und diesem Ausmaß begünstigen wollte oder nicht. Denn eines sei ohne Zweifel, dass der Gesetzgeber mit der steuerlichen Begünstigung von bestimmten Rechtsträgern und deren Leistungen gegen Entgelt wohl zunächst eher von vernachlässigbaren Mengen an Leistungen sowie Umsätzen ausging, wie diese wohl eher auf Flohmärkten oder Wohltätigkeitsbasaren zu erzielen seien.

Dass es sich mittlerweile bei einigen solcher Betriebe um ein Ausmaß handle, das weit über Verkaufsaktionen bei Flohmärkten hinausgehe, wäre in dieser Form vermutlich zunächst nicht absehbar. Umsätze in Höhe von rd. 400.000 € bzw. in weiterer Folge rd. 150.000 € wie im gegenständlichen Fall sind jedenfalls nach Ansicht der Behörde keine vernachlässigbaren Umsätze. Wo schlussendlich die allgemeinen Grenzen des Begriffes „größeren Umfanges“ tatsächlich liegen, könne nicht abschließend beantwortet werden. Es sei jedoch auch nicht wesentlich, ob nun 100.000 €, 500.000 € oder 1.000.000 € dazu mehr an Umsatz zu

verzeichnen sein sollten. Ob damit nun der Anspruch auf jenen „größeren Umfang“ erfüllt ist, sei eben fraglich.

Wesentlich sei jedenfalls, dass Leistungen gegen Entgelt am Markt angeboten werden, wobei es sich nach Art der Leistungen um jene handle, die auch von anderen Unternehmern angeboten werden können und eben nicht um Leistungen, wie diese in einem abgesonderten bzw. abgegrenzten Marktbereich, der sich eben nicht nach den Maßstäben des allgemeinen Wettbewerbs richtet (wie z. B. Flohmärkte, Benefizveranstaltungen etc.), zu finden sind.

Für den Kunden, der diese Leistungen in Anspruch nehme, sei meist gar nicht ersichtlich, dass es sich überhaupt um einen Beschäftigungsbetrieb handle, weil kein Unterschied zu anderen abgabepflichtigen Betrieben zu erkennen sei. Schon dieser Umstand zeige, dass es nicht gerechtfertigt erscheine, diese Betriebe steuerfrei zu behandeln und andere abgabepflichtige Betriebe dadurch wesentlich zu benachteiligen. Andere Betriebe seien allein dadurch schlechter gestellt, dass die Umsätze eines entbehrlichen Hilfsbetriebes dem 10%igen Steuersatz unterliegen und jene eines abgabepflichtigen Betriebes dem Normalsteuersatz von 20%. Doch dabei handle es sich um die derzeitige gesetzliche Lage.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 24 Abs. 4 KStG 1988 lautet:

„Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:
 Z 1: Es ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals ([§ 7 des Aktiengesetzes 1965](#), [§ 6 des GmbH-Gesetzes](#) und [Art. 4 der Verordnung \(EG\) Nr. 2157/2001](#) über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), [ABI. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1](#)) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach [§ 6 des GmbH-Gesetzes](#), ist [§ 6 des GmbH-Gesetzes](#) maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.

Z 2: Abweichend von Z 1 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr 1.363 Euro.

Z 3. Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro.

Z 4. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des [§ 45 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.“

§ 5 KStG 1988 lautet:

„Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

...
Z 6. Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung](#) dienen.

[§ 1 KStG 1988](#) lautet:

„Abs. 1: Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

Abs. 2: Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz ([§ 27 der Bundesabgabenordnung](#)) haben. Als Körperschaften gelten:

Z 1 Juristische Personen des privaten Rechts.

Z 2 Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).

Z 3 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des [§ 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#).“

Die Befreiung nach § 5 Z 6 ist auf Körperschaften iSd. § 1 Abs. 2 KStG anwendbar, also auf alle unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des privaten Rechts wie insbesondere Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Privatstiftungen (vgl. zu diesen auch § 5 Rz 186) und Vereine, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts oder auch nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Stiftungen, Anstalten und Vermögensmassen wie z.B. Fonds (*Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 5, Rz. 105*).

§ 24 Abs. 4 knüpft an die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 an (VwGH 15.11.1995, [95/13/0101](#); 27.2.2001, [2001/13/0030](#); 31.3.2005, [2002/15/0032](#)). Nur unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können mindest-steuerpflichtig sein. Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 oder § 1 Abs. 3 Z 2 beschränkt steuerpflichtige Körperschaften unterliegen nicht der Mindest-Steuer. Für unter § 1 Abs. 3 Z 3 fallende Körperschaften ist ausschlaggebend, ob neben dem steuerbefreiten Bereich ein steuerpflichtiger Bereich besteht. Ist eine Körperschaft nur partiell befreit, bleibt sie – wenn auch nur teilweise – unbeschränkt steuerpflichtig (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24 Tz. 46; KStR 2001, Rz. 1499; UFS 23.7.2004, RV/0392-I/03*).

Was unter Gemeinnützigkeit zu verstehen ist, wird in den [§§ 35](#) und [37 BAO](#) näher bestimmt. Die [§§ 44](#) und [45 BAO](#) schränken daraus sich ergebende abgabenrechtlichen Begünstigungen für gewisse Fälle ein. Diese Bestimmungen lauten:

"§ 35 Abs. 1: Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Abs. 2: Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

(...)

§ 37 Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

(...)

Entsprechend den Ausführungen des angefochtenen Bescheides wird die grundsätzliche Tätigkeit der GmbH vom Finanzamt in der berufs- und sozialpädagogischen Betreuung schwer vermittelbarer und längere Zeit arbeitsloser Personen und deren Anerkennung als gemeinnütziges Wirken der Bw. nicht weiter in Frage gestellt.

§ 44 Abs. 1: Einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, kommt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.
 (...)

§ 45 Abs. 1: Unterhält eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), so ist sie nur hinsichtlich dieses Betriebes abgabepflichtig, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke darstellt. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehöriges Vermögen gilt je nach der Art des Betriebes als Betriebsvermögen oder als land- und forstwirtschaftliches Vermögen, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielte Einkünfte sind wie Einkünfte aus einem gleichartigen in Gewinnabsicht geführten Betrieb zu behandeln.

Abs. 2: Die Abgabepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes entfällt, wenn dieser sich als ein zur Erreichung des begünstigten Zweckes unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt. Dies trifft zu, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) *Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke eingestellt sein.*
- b) *Die genannten Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein.*

c) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist.

Abs. 3: Unterhält eine Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, auf den weder die Voraussetzungen des Abs. 1 noch jene des Abs. 2 zutreffen, so findet § 44 Anwendung.
 (...)"

Strittig ist gegenständlich ausschließlich, ob es sich bei der Leistungserbringung durch die bw. GmbH um einen unentbehrlichen ([§ 45 Abs. 2 BAO](#)), entbehrlichen ([§ 45 Abs. 1 BAO](#)) Hilfsbetrieb oder begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)) handelt.

Ebenfalls an den [§§ 44](#) und [45 BAO](#) zu messen sind die bezeichneten „erwerbswirtschaftlichen Betätigungen“ (Umsätze aus Eigenproduktion, Industriearbeit, von Behinderten geführter Restaurantbetrieb etc.). Der Gesetzgeber hat durch die Regelungen der [§§ 44 bis 47 BAO](#) klar

erkennen lassen, dass eine wirtschaftliche Betätigung einer mildtätigen bzw. gemeinnützigen Körperschaft unter gewissen Voraussetzungen nicht begünstigungsschädlich ist.

Da konkrete Feststellungen, die eine eindeutige Qualifikation der von der Beschwerdeführerin unterhaltenen Betriebe als begünstigungsschädlich im Hinblick auf die §§ 44 Abs. 1, 45 Abs. 1 bzw. 3 BAO rechtfertigen würden, im angefochtenen Bescheid nicht enthalten sind, kann vom Vorliegen derartiger Betriebe nicht ausgegangen werden. Betreibt ein gemeinnütziger Verein mit der Zielsetzung der Förderung, Habilitation und Rehabilitation von Behinderten Behindertenwerkstätten oder ähnliche Betriebe, deren Zweck die Integration (Schulung) von Behinderten ist, die der Erfüllung des Vereinsziels dient, so hätte die Abgabenbehörde zu begründen, warum es sich bei derartigen Einrichtungen nicht um unentbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) handeln sollte (VwGH 19.9.1991, [99/16/0091](#)).

Zur „Wettbewerbssituation“ meint das Finanzamt, es sei jedenfalls von einer Konkurrenzsituation auszugehen, wenn Leistungen zu marktüblichen Preisen angeboten werden; aber auch, sofern Preise unter dem marktüblichen Niveau verlangt würden, da gerade die Preisgestaltung die Attraktivität eines Unternehmens für den Kunden ausmache, ab diesem Zeitpunkt der Wettbewerb erst beginne, der Kunde sich auf Grund des niedrigeren Preises für die Inanspruchnahme der Leistungen der Bw. und nicht für ein anderes Unternehmen entscheide, beweise, dass eine Wettbewerbssituation bestehe. Konkrete Feststellungen von Preisvergleichen der angebotenen Leistungen zu steuerpflichtigen Unternehmen wurden nicht getroffen, sodass sich eine besondere Attraktivität oder das Unterbieten von Mitbewerbern nicht ausmachen lassen.

Dieser Argumentation kann außerdem nicht gefolgt werden, weil sie bei generalisierender Betrachtungsweise darauf hinausläuft, in jedem wirtschaftlichen Handeln gemeinnütziger Rechtsträger eine schädliche Konkurrenzsituation zu erblicken, weil diese Leistungen am Markt möglicherweise günstiger als übrige Gewerbebetriebe anbieten und die Nachfrage derartiger Leistungen ausschließlich preisorientiert erfolgen würde. Es ist auch nicht ohne weiteres auszuschließen, dass die Inanspruchnahme von Leistungen gemeinnütziger Institutionen auch u.a. mit einem mitschwingenden altruistischen Zweck verbunden wird, um deren Wirken auch materiell zu fördern. Der Einwand, es sei für mögliche Kunden der Bw. meist gar nicht ersichtlich, dass es sich um einen Beschäftigungsbetrieb handelt, weil kein Unterschied zu anderen abgabepflichtigen Betrieben zu erkennen sei, wird nicht geteilt, weil die Homepage der Bw. durchaus Informationen darüber liefert („... *Ziel ist es, langzeitbeschäftigte Personen und Wiedereinsteiger nachhaltig in den regulären Arbeitsmarkt zu integrieren.*“) und gerade gemeinnützige Institutionen auf diesen Umstand regelmäßig hinweisen, um die Inanspruchnahme ihrer Leistungen zu fördern.

Die Tatsache des Fehlens einer gewinnorientierten Wirtschaftsführung im Hinblick auf den angesprochenen Eigenwirtschaftsanteil von 33-40% wird bloß mit dem Hinweis begegnet, auf Grund der erhaltenen Subventionen könne dieses Manko ausgeglichen werden. Abgesehen davon enthielt sich das Finanzamt jeglicher Feststellungen tatsächlicher Art über die Preis- und Leistungsgestaltung gegenüber lediglich allgemein ins Treffen geführten steuerpflichtigen Unternehmen. Was Ausmaß des den „*nicht in größerem Umfang in Wettbewerb*“- Tretens anlangt, könne dies vom Finanzamt nicht abschließend beantwortet werden, weil es nicht wesentlich sei, ob nun 100.000 €, 500.000 € oder 1.000.000 € an Umsatz zu verzeichnen sein sollten. Gewiss ist auch dem UFS diese Problematik nicht unverborgen geblieben, dass mit einer bloßen Betrachtung der erzielten Umsätze das Auslangen gefunden werden könnte, weshalb er das Finanzamt zu entsprechenden Ergänzungen auf Tatsachenebene aufforderte. Das Finanzamt enthielt sich auch jeglichen Vergleiches zwischen der Anzahl der für die Leistungserbringung beschäftigten Maßnahmeteilnehmer sowie die Art ihrer Tätigkeit einerseits und die für ihre Wiedereingliederung in den normalen Arbeitsprozess erforderliche notwendige Marktteilnahme eines Dienstleistungsbetriebes andererseits. Eine Gewichtung von Umsätzen und Gewinnen wurde vollkommen negiert, obwohl ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass der gegenständliche Betrieb infolge seiner gemeinnützigen Zielsetzung aus Gründen der noch herzustellenden beruflichen Leistungsfähigkeit und Integration seiner Mitarbeiter nicht streng nach kaufmännischen Grundsätzen wird geführt werden können (personelle Überkapazitäten aus Gründen der Schulung und Betreuung im Verhältnis zu kommerziellen steuerpflichtigen Unternehmen, hohe Nichtleistungslöhne).

Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, wie sich das Finanzamt die Verwirklichung des Satzungszweckes im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes vorstellt, zumal die grundsätzliche gemeinnützige Zielsetzung nicht weiter in Frage gestellt wird.

Führt eine arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaft Lohnaufträge aus, um den von ihr geförderten Personen eine sinnvolle Arbeitstherapie anbieten zu können, so ist der dadurch begründete wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckverwirklichungsbetrieb, wenn die Leistungen an die Auftraggeber ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks sind. Erst die Lohnaufträge setzen sie in die Lage, die Betreuten mit Arbeiten zu beschäftigen, die für sie und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und praxisrelevant waren. Die Frage, ob der tatsächliche oder potentielle Wettbewerb bei Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist, muss unter Beachtung der gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität beantwortet werden. Ein derartiger Eingriff ist dann sachlich gerechtfertigt, wenn ein hinreichender Grund für eine steuerrechtliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt, weshalb zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem nicht

durch steuerliche Begünstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks abzuwägen ist. Nur dann wenn der steuerbegünstigte Zweck auch ohne die steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen ist, dann ist das Interesse der an der Wahrung der Wettbewerbsneutralität vorrangig und aus der Sicht der Gemeinnützigkeit unvermeidbar. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Körperschaften, die arbeitslosen oder von Arbeitslosigkeit bedrohten Menschen durch Angebot von Arbeit und beruflichen Qualifizierungsmaßnahmen helfen wollen (sog. Beschäftigungsgesellschaften), sind nicht schon dann Zweckbetriebe, wenn sie den von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen (nur) eine Beschäftigungsmöglichkeit bieten. Anders sind jedoch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Beschäftigungsgesellschaften zu beurteilen, in denen schwer vermittelbare und von Arbeitslosigkeit bedrohte Personen beruflich qualifiziert und/oder sozialpädagogisch betreut werden, um sie auf eine Tätigkeit im normalen Arbeitsprozess vorzubereiten. Dienen die vom Betrieb erbrachten Leistungen nur dieser Vorbereitung und sind sie zur angestrebten (Wieder-)Eingliederung der von der Körperschaft geförderten Personen in den normalen Arbeitsprozess notwendig, steht § 65 Nrn. 2 und 3 AO 1977 (entspricht: [§ 45 Abs. 2 lit. b und c BAO](#)) nicht entgegen (BFH 26.4.1995, I R 35/93, BStBl. 1995 II S. 767).

Die steuerliche Begünstigung setzt vielmehr voraus, dass die Einrichtung sich in ihrer Gesamtrichtung noch als Zweckbetrieb darstellt. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn sie erkennbar darauf abzielt, den satzungsgemäßen Zweck zu verwirklichen. Würde dies nicht bedacht, wären Betriebe steuerbegünstigt, die lediglich wenige Betreute beschäftigen, unter Mitwirkung sonstiger Beschäftigter aber bedeutende Umsätze erzielen. Damit wären sie im Vorteil gegenüber vergleichbaren nicht steuerbegünstigten privaten Wettbewerbern. In einem vom BFH entschiedenen Fall einer Süßmosterei, die dazu diente, den Betreuten entweder einen Arbeitsplatz zu geben und/oder sie mit dem Ziel anzulernen, sie als Hilfskraft am freien Arbeitsmarkt zu vermitteln, wurde noch als Zweckbetrieb anerkannt, da sich der Betrieb hinsichtlich der erzielten Umsätze und der Gesamtzahl der Beschäftigten noch innerhalb der Größenordnung, die der eines Kleinbetriebes entspricht, gehalten hatte. Auch die Betriebsergebnisse bewegten sich in diesem Rahmen, weshalb er nicht „wettbewerbsrelevant“ in Erscheinung getreten sei und die von ihm ausgehende Wettbewerbswirkung daher das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß nicht übersteige (BFH 4.6.2003, I R 25/02, BStBl. 2004 II S. 600).

Im BFH Urteil vom 13.6.2012, I R 71/11, kommt dieser allerdings bei einem Mahlzeitendienst, der einen Küchenmeister, einen Koch mit Ausbildungserignung und fünf bis acht Maßnahmeteilnehmer als Küchenhilfen bei der Speisenerstellung beschäftigte und etwa 1.000 (!) Essen derselben Art zubereitete zum gegenteiligen Ergebnis und forderte eine

differenzierende Betrachtung an, als eingehende Feststellungen darüber zu treffen seien, ob der Umfang des Mahlzeitendienstes den für die Erreichung ihres gemeinnützigen Zwecks erforderlichen Umfang überschritten hätte. Maßgeblich sei das Verhältnis zwischen der Anzahl der im Essensdienst beschäftigten Maßnahmeteilnehmer sowie der Art ihrer Tätigkeit einerseits und die für ihre Wiedereingliederung in den normalen Arbeitsprozess erforderliche (notwendige) Marktteilnahme des Mahlzeitendienstes andererseits. Es sei auch die Anzahl der erstellten Essen und die hieraus tatsächlich erzielten Umsätze und Gewinne zu gewichten. Im Übrigen seien in der früher betriebenen Küche lediglich 100-150 Essensportionen erstellt worden. Daraus wird wohl abzuleiten sein, dass gemeinnützige Rechtsträger bei betriebswirtschaftlich eher auf Gewinne ausgerichteten Tätigkeiten in die Steuerpflicht „hineinwachsen“ können, weil damit die Ausbildungs- und Integrationselemente („Training on the Job“) gegenüber der kommerziellen Leistungserstellung in den Hintergrund treten dürften und eine Steuerbefreiung nicht mehr sachlich begründbar wäre. Abgesehen davon wurden im entschiedenen Fall durch den Küchenbetrieb erhebliche Überschüsse erwirtschaftet, während im gegenständlichen Fall die Bw. ihren Betrieb überwiegend durch Zuschüsse der öffentlichen Hand aufrechterhalten konnte.

Abgesehen davon würde die Vorgangsweise des Finanzamtes im Ergebnis dazu führen, dass die Steuerleistung der Bw. (Mindestkörperschaftsteuer) durch weitere Subventionen der öffentlichen Hand, die Interesse an der Integration und Hilfestellung von landzeitzbeschäftigungslosen Personen hat, indirekt abgedeckt werden müsste. Dies erscheint mit der Anerkennung der grundsätzlichen gemeinnützigen Zielgerichtetetheit der Bw. nicht vereinbar. Hinsichtlich des Jahres 2006 wäre der Berufung ohnedies schon gemäß [§ 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) stattzugeben gewesen, weil die Bw. nur für ein volles Kalendervierteljahr der Mindestbesteuerung unterliegt, denn sie wurde erst am 7. Dezember 2006 gegründet, weshalb sie in diesem Jahr noch kein volles Quartal existierte.

Graz, am 12. Juli 2013