



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N-GmbH, vom 6. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. Februar 2009 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 44 Abs. 2 BAO auf teilweises Absehen einer Abgabepflicht entschieden:

Der Berufung wird im Rahmen ihrer Einschränkung vom 6. April 2009 Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird somit abgeändert und lautet wie folgt:

1. Gemäß § 44 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF., wird von der Geltendmachung der nach § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen vollen Abgabepflicht bis auf Widerruf insoweit abgesehen, als der berufungswerbenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung alle Begünstigungen, die in den einzelnen Abgabengesetzen bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke vorgesehen sind, (weiterhin) gewährt werden.
2. Hinsichtlich des Gewerbebetriebes bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemäß § 45 Abs. 3 BAO in Form einer Kantine sowie eines Verkaufes von in der Küche des Vereins hergestellten Speisen an Dritte („Catering“) mit Ausnahme der Belieferung von „Essen auf Rädern“ (oder vergleichbarer Mahlzeitendienste) und der Ausspeisung an Schüler und Kindergärten, kommt der berufungswerbenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige Zwecke nicht zu.
3. Das Absehen von der Steuerpflicht ist davon abhängig, dass die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet werden.

4. Eingetretene Umstände, die zu einem Wegfall der Voraussetzungen für das Absehen von der Steuerpflicht führen, sind dem zuständigen Finanzamt gemäß § 120 BAO unverzüglich mitzuteilen.

5. Das Absehen von der Steuerpflicht gilt erstmalig ab der Veranlagung für 2004 sowie für sämtliche Tatbestände, die nach Wirksamwerden dieses Bescheides verwirklicht werden.

### Entscheidungsgründe

(1) Die berufungswerbende GmbH (im Folgenden Bw.), an der eine Gemeinde zu 100% beteiligt ist, ist nach ihrem Gesellschaftsvertrag nicht auf Gewinn ausgerichtet und verfolgt *„ausschließlich gemeinnützige Zwecke iSd. BAO“*. Unternehmensgegenstand ist nach diesem Vertrag die Errichtung und der Betrieb eines Netzwerkes zur sozialen Betreuung älterer Menschen, insbesondere der Betrieb eines Seniorenwohn- und Pflegeheimes. Gegenstand sei weiters der Betrieb von Einrichtungen, die zur Unterstützung der sozialen Integration der Senioren beitragen, insbesondere die Errichtung eines erweiterten Küchenbetriebes, eines Tagescafes für Heimbewohner und Gäste und von Veranstaltungs- und Kursräumen. Zweck des Unternehmens sei somit die Förderung der Interessen der Senioren.

(2) Im Zuge einer den Zeitraum 2004 bis 2006 umfassenden Außenprüfung stellte ein Prüfer der Amtspartei ua. fest, dass die Bw. Erlöse aus dem Betrieb eines Seniorenwohnheimes, aber auch aus *„Catering“*, aus *„Essen auf Rädern“*, aus der Ausspeisung an einen Kindergarten und an Schüler sowie – nicht näher definierte – *„sonstige Erlöse“* erziele.

Neben dem eigentlichen Geschäftsgegenstand *„Betrieb des Seniorenwohnheimes“* würden somit *„auch andere (zT. gemeinnützige) Agenden durch die Bw. wahrgenommen“*. Zu untersuchen sei, inwieweit dies für die Anwendung der §§ 34 BAO Bedeutung habe. Die Anwendung der Bestimmungen der §§ 34 ff BAO sei nicht auf eine bestimmte Rechtsform beschränkt.

Die Bw. führe neben dem eigentlichen Betrieb des Seniorenheims (= unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO) zusätzlich noch entbehrliche Hilfsbetriebe iSd. § 45 Abs. 1 BAO, beispielsweise die Schülerausspeisung und den Betrieb *„Essen auf Rädern“*. Den Betrieb *„Catering“* könne man jedoch nicht mehr als entbehrlichen Hilfsbetrieb einstufen, weil dieser eindeutig in Konkurrenz zu gleichartigen, lokalen steuerpflichtigen Betrieben trete. Auch ein Mischbetrieb im Sinne der Rz 165 ff der VereinsR 2001 komme nicht in Betracht, weil der Cateringbetrieb vom eigentlichen Küchenbetrieb leicht zu trennen sei. Dieser falle daher unter § 44 Abs 1 BAO oder *„zumindest“* unter § 45 Abs 3 BAO. Nach den KStR 2001 Rz 1391 sei jedoch einer GmbH aufgrund der *„Besonderheit des § 7 Abs 3 KStG 1988“* das Unterhalten

eines Gewerbebetriebes bzw eines Betriebes iSd § 45 Abs 3 BAO nicht möglich, ohne dass die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO „zur Gänze verloren gehen“.

Diese Auffassung werde von Lehre und Rspr. abgelehnt. Würde man sich der Rspr und Lehre anschließen, indem man eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 BAO für die Rechtsform der GmbH für zulässig erachte, so wäre für deren Erteilung Voraussetzung, dass ohne Absehen von der Abgabepflicht der vom Rechtsträger verfolgte begünstigte Zweck vereitelt oder gefährdet wäre. Aufgrund der zu erwartenden hohen

Umsatzsteuernachzahlungen beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb Seniorenwohnheim bei Wegfall der Gemeinnützigkeit könne davon ausgegangen werden, dass der begünstigte Zweck zumindest wesentlich gefährdet wäre, weshalb eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 BAO grundsätzlich zulässig sei.

Da sich der Inhalt der Rz 1391 KStR 2001 nicht mit der Meinung von Lehre und Rechtsprechung decke, habe man die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches eingeholt. Dieser vertrete die Ansicht, dass bei Kapitalgesellschaften, welche die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO in Anspruch nehmen wollten, grundsätzlich auch die Rz 1390 ff KStR zu beachten seien. Dort werde ausgesprochen, dass auch eine nach ihrem Gesellschaftsvertrag auf die Erfüllung abgabenrechtlich begünstigter Zwecke gerichtete GmbH einen „*einheitlichen Gewerbebetrieb*“ habe. Daraus ergebe sich, dass die Begünstigung nur dann gegeben sein könne, wenn die Gesamtbetätigung der Gesellschaft den Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO entspreche, also ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliege. Dieser liege dann vor, wenn bei gesonderter Betrachtung auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb 75% der Gesamtbetätigung entfallen würden und im Übrigen eine Betätigung im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes iSd. § 45 Abs. 1 BAO oder der Vermögensverwaltung vorliege.

Das Unterhalten von Betrieben iSd. § 45 Abs. 3 BAO (begünstigungsschädlicher Betrieb) sei für Kapitalgesellschaften nicht möglich, sodass auch eine Ausnahmegenehmigung iSd. § 44 Abs 2 BAO für solche Betriebe nicht in Betracht komme. Nach Auffassung des Fachbereiches liege aber ein Betrieb nach § 45 Abs. 3 BAO vor, weil der Cateringbetrieb, auch wenn er vom Umsatz her „*eher geringfügig*“ zum Gesamtumsatz der Gesellschaft beitrage, nicht im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sei und im übrigen mit anderen steuerpflichtigen Betrieben in Konkurrenz trete. Diesen Betrieben gegenüber hätte er durch seine abgabenrechtliche Begünstigung einen nicht zu rechtfertigenden Vorteil. Auch könne bei Umsätzen aus dem Cateringbereich von rund 112.000 € (2004) nicht mehr von vollkommen untergeordneter Bedeutung für die Bw. gesprochen werden, weil diese im selben Jahr einen Gesamtumsatz von knapp über 2.000.000 € erzielt habe. Die Rechtsfolge, dass der Gesamtbetrieb steuerpflichtig werde, sei dadurch erklärbar, dass die Gemeinde, die das Seniorenheim

betreibe, im Jahr 1995 „aus freien Stücken“ (und wohl auch aus kaufmännischen Überlegungen) auf die Gründung einer Kapitalgesellschaft zurückgegriffen habe. Dass diese jetzt gegenüber anderen Rechtsformen diskriminiert werde, wie das in der Literatur gelegentlich behauptet werde, könne der bundesweite Fachbereich nicht erkennen.

Zusammenfassend ergab sich somit nach Ansicht des Prüfers, dass die Begünstigung der Gemeinnützigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden könne und die Bw. – auch hinsichtlich des Betriebes des Seniorenwohnheimes - nach allgemeinen Vorschriften zu besteuern sei.

**(3)** Das Finanzamt folgte diesen Prüferfeststellungen und erließ am 15. April 2008 ua. neue Umsatzsteuerbescheide, in denen keine abgabenrechtlichen Begünstigungen (somit Steuersatz von 20% statt wie bisher 10% für sämtliche Umsätze) mehr zuerkannt wurden

**(4)** Dagegen erhob die Bw. am 14. Mai 2008 Berufung (anhängig beim Senat 1 der Außenstelle Linz des Unabhängigen Finanzsenates zu GZ RV/0754-L/08 ua.) mit folgender Begründung:

Laut Abgabenbehörde handle es sich bei der Betätigung, die zu den Küchen- und Getränkeumsätzen führe, „*möglicherweise*“ um einen Gewerbebetrieb iSd. § 44 Abs. 1 BAO oder zumindest um einen begünstigungsschädlichen Betrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO.

Ein an sich gesetzlich vorgesehener Antrag auf Abgabenbegünstigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO werde unter Hinweis auf die mit der Rechtsform der GmbH vorliegende Besonderheit des § 7 Abs. 3 KStG 1988 als unzulässig erachtet, sodass durch oa. Tätigkeit die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO zur Gänze verloren gingen.

Die Einordnung der gegenständlichen betrieblichen Tätigkeit unter § 44 Abs. 1 bzw. § 45 Abs. 3 BAO sei nicht zutreffend. Der Küchen- bzw. Restaurationsbetrieb sei für die Erhaltung und Förderung der gemeinnützigen Tätigkeiten der Bw. unumgänglich. Einerseits werde die Verpflegung der Heimbewohner sichergestellt und andererseits würden vorwiegend Leistungen an Angehörigen oder Bekannte der Heimbewohner erbracht. Dies sei insofern notwendig, damit die soziale Integration zwischen Heimbewohnern und ihren Angehörigen oder Bekannten gewährleistet werde. Dass der Restaurationsbetrieb überwiegend auf die Senioren abgestimmt sei, lasse sich aus der eingeschränkten Angebotspalette ableiten, die in keinerlei Konkurrenz zu benachbarten Betrieben treten könne.

Jene Leistungen, die im Zuge der Schülerausspeisung oder durch Essen auf Rädern abgegeben würden, sollten nur dazu dienen, positive Deckungsbeiträge zur Verlustminimierung des betriebsnotwendigen Küchenbetriebes zu leisten. Auch die im Veranstaltungssaal organisierten geselligen Abende sowie die gelegentlich auswärtigen

„Cateringaufträge“ seien vor dem Hintergrund der besseren Auslastung des gesamten Küchenbetriebes zu sehen, um die Verpflegungssätze für die Heimbewohner möglichst niedrig halten zu können.

Insgesamt sei die Bw. als einheitlicher (unentbehrlicher) Betrieb zu betrachten. Dadurch, dass auch schädliche Tätigkeiten vollzogen würden, liege insgesamt ein Mischbetrieb vor (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 45 Tz 9). Ein leichtes Heraustrennen des „*schädlichen*“ Küchenbereiches sei nicht möglich. Die Umsätze der schädlichen Tätigkeit (Erlöse Küche, Cafeteria) hätten im Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 insgesamt ca. 250.000 Euro betragen und lägen damit unter 4% der Gesamtumsätze von ca. 6.500.000 Euro. Auch der UFS weise in seiner Entscheidung vom 18.8.2004, RV/0121-G/04, darauf hin, dass der in § 45 Abs. 2 BAO festgeschriebene Begriff „Gesamtrichtung“ nicht mit der Forderung nach einer 100%-igen Deckung von Betrieb und begünstigtem Zweck gleichzusetzen sei und ein gewisser Verschmutzungseffekt toleriert werden könne, ohne dass die Abgabenbefreiungen verloren gehen.

Da von der Verwaltungspraxis bis zu 25% der Umsätze als noch unwesentlich angesehen würden, liege bei der Bw. insgesamt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, der die Gemeinnützigkeit und insbesondere die gesamten Abgabenbegünstigungen nicht gefährde.

**(5)** Im selben Schriftsatz wurde für den Fall, dass die Bw. mit den berufungsgegenständlichen Argumenten im Rechtsmittelverfahren nicht durchdringe, gemäß § 44 Abs. 2 BAO der Antrag gestellt, von der Geltendmachung einer Abgabenpflicht für den Küchenbetrieb ab 2004 gänzlich abzusehen, da andernfalls die Erreichung des verfolgten gemeinnützigen Zweckes vereitelt oder zumindest wesentlich gefährdet wäre.

Begründend wurde darauf hingewiesen, dass sämtliche, mit dem „*schädlichen Bereich*“ erzielte Einnahmen dem begünstigten Unternehmenszweck zugeführt würden. Zusätzlich sei zu bedenken, dass eine „*unbedenkliche*“ Mittelbeschaffung durch Mitgliedsbeiträge oder Spenden nicht möglich, sowie die Beschaffung durch entbehrliche und unentbehrliche Hilfsbetriebe bereits gänzlich ausgeschöpft sei. Ein Verzicht auf die durch den erweiterten Küchenbetrieb erzielten Mittel würde daher jedenfalls den in der Satzung der Bw. angeführten begünstigten Zweck, die bestmögliche Betreuung der Senioren bzw. ihre soziale Integration, vereiteln oder zumindest wesentlich gefährden.

Der Auffassung der Amtspartei, dass bei einer Kapitalgesellschaft eine Ausnahmegenehmigung gem. § 44 Abs. 2 BAO unter Hinweis auf Rz 1391 KStR 2001 nicht in Frage komme, werde nicht geteilt. Der dazu angeführten Begründung, dass durch § 7 Abs. 3 KStG 1988 für Einkünfte einer GmbH ein einheitlicher Betrieb gegründet werde, der entweder

gänzlich steuerpflichtig oder steuerfrei sei und daher nicht in einen steuerfreien sowie einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden könne, kann seitens der Bw. nicht gefolgt werden.

Laut einhelliger Literaturmeinung sei § 7 Abs. 3 KStG 1988 als reine Zurechnungsvorschrift konstruiert. Auch eine (gemeinnützige) Kapitalgesellschaft könne daher verschiedene Einkunftsquellen haben, wobei die Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb transformiert werden.

§ 5 Z 6 KStG 1988 befreie gemeinnützige Kapitalgesellschaften ganz allgemein von der unbeschränkten Steuerpflicht, weshalb die Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur dort von Bedeutung sein könne, wo die spezielleren Bestimmungen der BAO auf das KStG 1988 zurückverwiesen. Eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft könne daher mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, die entweder aufgrund spezialgesetzlicher Anordnungen abgabepflichtig sein können (entbehrliche Hilfsbetriebe) oder bei denen eine Steuerpflicht ex lege ausgeschlossen ist (unentbehrliche Hilfsbetriebe). Eine Beurteilung lediglich der Gesamttätigkeit der Kapitalgesellschaft sei somit unzulässig (*Zierler*, ÖStZ 1/2/2004, 9 ff). Auch *Achatz* (in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, Wien 2001, S. 83) sowie *Kofler* (in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, Wien 2000, S. 97 ff) lehnten die von der Abgabenbehörde in den KStR (Rz 1391) vertretene Rechtsauffassung mit überzeugenden Begründungen ab. Nach *Renner* (in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III, Wien 2004, S. 50) seien die Einschränkungen der RZ 1390 ff KStR 2001 rechtsformdiskriminierend und somit verfassungsrechtlich bedenklich.

**(6)** Mit Bescheid vom 2. Februar 2009 wurde der Antrag der Bw. „*betreffend Erteilung eines Begünstigungsbescheides nach § 44 Abs. 2 BAO*“ mit folgender Begründung abgewiesen:

Der Cateringbetrieb werde als begünstigungsschädlicher Betrieb qualifiziert, weil er im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen sei und außerdem mit anderen steuerpflichtigen Betrieben in Konkurrenz trete. Einer Körperschaft, die einen derartigen Betrieb unterhalte, komme – abgesehen von den Fällen des § 45a BAO – eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht zu. Für diese Fälle sehe § 44 Abs. 2 BAO vor dass „*unter gewissen Voraussetzungen*“ das Finanzamt von der Geltendmachung einer Abgabepflicht ganz oder teilweise absehen könne.

Hinsichtlich Kapitalgesellschaften gelte aber die Besonderheit, dass diese auf Grund des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen und bei ihnen von einem „*einheitlichen Gewerbebetrieb*“ auszugehen sei. Daraus ergebe sich, dass eine Steuerbegünstigung für Kapitalgesellschaften nur dann in Frage komme, wenn sich die

Betätigung der Kapitalgesellschaft „*insgesamt als unentbehrlicher Hilfsbetrieb darstellt*“. Dies sei dann der Fall, wenn 75% der Gesamtbetätigung auf einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb entfielen und im Übrigen ein entbehrlicher Hilfsbetrieb oder Vermögensverwaltung vorliege. Das „*Unterhalten eines Gewerbebetriebs oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist für Kapitalgesellschaften aber nicht möglich, sodass auch eine Ausnahmegenehmigung iSd. § 44 Abs 2 BAO für solche Betriebe ausgeschlossen ist.*“

**(7)** In der Berufung vom 6. April 2009 gegen die bescheidmäßige Abweisung des am 14. Mai 2008 eingebrachten Antrages auf (vollständiges) Absehen von der Steuerpflicht nach § 44 Abs. 2 BAO führte die Bw. aus, dass sie einen einheitlichen Küchenbetrieb führe, bei dem sämtliche Tätigkeiten untrennbar miteinander verflochten sind und somit eine wirtschaftliche und organisatorische Einheit bildeten.

Auch die Abgabenbehörde habe in ihrer Stellungnahme vom 25. Juli 2008 darauf hingewiesen, dass der Umfang der „*schädlichen*“ Betätigung bei der Beurteilung, ob die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO zustünden, von entscheidender Bedeutung sei, „*da vollkommen untergeordnete „schädliche“ Betätigungen nicht dazu führen sollen, dass die Körperschaft die Begünstigungen der §§ 34 ff BAO verliert.*“

Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht habe der „*echte*“ Cateringumsatz im Verhältnis zum Gesamtumsatz im Zeitraum betragen:

| <b>Zeitraum</b> | <b>Prozentsatz Catering</b> | <b>zahlenmäßige Darstellung (in Euro)</b>     |
|-----------------|-----------------------------|---|
| 2004 – 2006     | 2,78%                       | Catering: 182.831,89<br>Gesamt: 6.566.155,26  |
| 2004 – 2007     | 2,15%                       | Catering: 197.075,71<br>Gesamt: 9.140.618,37  |
| 2004 – 2008     | 1,69%                       | Catering: 197.776,25<br>Gesamt: 11.675.618,37 |

Die Cateringumsätze seien somit jedenfalls von vollkommen untergeordneter Bedeutung.

**(8)** Mit Schriftsatz vom 6. April 2009 wurde die Berufung gegen die Abweisung des Antrags auf gänzliches Absehen von der Steuerpflicht für den Küchenbetrieb dahingehend modifiziert bzw. eingeschränkt, dass laut Abgabenbehörde der „*erweiterte Küchenbetrieb*“ einen Gewerbebetrieb oder „*zumindest*“ einen begünstigungsschädlichen Betrieb iSd. § 45 Abs. 3 BAO darstelle.

Es werde nun um eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs 2 BAO dahingehend ersucht, dass zwar die Abgabepflicht hinsichtlich des „*schädlichen Teils*“ bestehen bleibe, die Gemeinnützigkeit der Körperschaft selbst und somit die Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet für den übrigen Bereich jedoch nicht berührt werde.

---

**Über die Berufung wurde erwogen:**

**(9)** Im gegenständlichen Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Die in der Rechtsform einer GmbH geführte Bw. betreibt in jener Gemeinde, die zu 100% an ihr beteiligt ist, ein Seniorenwohnheim. Daneben erzielt sie auch ua. Erlöse den Betrieben eines „Caterings“, von „Essen auf Rädern“ und aus der Ausspeisung eines Kindergartens und von Schülern. Im Gesellschaftsvertrag wird der Unternehmenszweck ua. mit der dem Betrieb eines Seniorenwohn- und Pflegeheimes sowie von Einrichtungen, die zur Unterstützung der sozialen Integration der Senioren beitragen, insbesondere die Errichtung eines „erweiterten Küchenbetriebes“, beschrieben. Die Erlöse aus dem Betrieb des Caterings werden gesellschaftszweckkonform verwendet.

**(10)** Die Verfahrensparteien vertreten folgende Rechtsstandpunkte:

**(10/1)** Außer Streit steht, dass die Bw. mit dem Betrieb des Seniorenwohnheims an sich gemeinnützige Zwecke iSd. § 35 BAO verfolgt.

**(10/2)** Unstrittig stellt der von der Bw. geführte erweiterte Küchenbetrieb, worunter insbesondere das Catering fällt, insoweit einen „schädlichen Betrieb“ (Gewerbebetrieb oder begünstigungsschädlicher Betrieb iSd. § 45 Abs. 3 BAO) dahingehend dar, dass durch seine Führung die Bw. gemäß § 44 Abs. 1 BAO ihrer abgabenrechtlichen Begünstigungen dem Grunde nach verlustig geht. Diese Beurteilung deckt sich auch insofern mit der Rspr., als diese die Ansicht vertritt, dass ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden kann (VwGH 30.10.2001, 98/14/0006 zu einem Sportverein mit einer Vereinskantine und einer Vereinszeitung mit Werbeeinlagen). Unerheblich ist, ob der Betrieb des Caterings nun einen Gewerbebetrieb iSd. § 28 BAO oder einen begünstigungsschädlichen Betrieb iSd. § 45 Abs. 3 BAO, darstellt, weil insoweit idente Rechtsfolgen (Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen) eintreten.

**(10/3)** Die Belieferung von Essen auf Rädern und Schülerausspeisungen wird hingegen selbst seitens des Finanzamtes als entbehrlicher Hilfsbetrieb iSd. § 45 Abs. 1 BAO qualifiziert, sodass sich ein weiteres Eingehen darauf, ob diese Tätigkeiten Einfluss auf abgabenrechtliche Begünstigungen haben könnten, erübrigt. Ein derartiger Betrieb ist nämlich zwar per se gesehen körperschaftsteuerpflichtig, strahlt aber nicht auf die Zuerkennung bzw. den Verlust von abgabenrechtlichen Begünstigungen für den gemeinnützigen „Kernbereich“ einer Körperschaft aus.



**(10/4)** Beide Verfahrensparteien gehen auch übereinstimmend davon aus, dass die Rechtsfolge des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen – prinzipiell – gem. § 44 Abs. 2 BAO durch einen entsprechenden Bescheid des für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamtes, mit dem auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in den Fällen des Abs. 1 leg.cit. ganz oder teilweise abgesehen wird („Ausnahmegenehmigung“), wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre, gleichsam *„rückgängig gemacht“* werden kann.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine derartige Antragstellung jedenfalls dann möglich, wenn die Bescheide, in denen dieser Verlust des von abgabenrechtlichen Begünstigungen zum Ausdruck kommt (zB. Besteuerung steuerpflichtiger Umsätze mit dem Normalsteuersatz an Stelle des begünstigten Steuersatzes gem § 10 Abs. 1 Z 7 UStG 1994; Nichtzuerkennung des Freibetrages gemäß § 23 KStG 1988) noch nicht in Rechtskraft erwachsen und somit etwa – so wie auch im gegenständlichen Fall - mit Berufung angefochten sind.

**(10/5)** Strittig ist hingegen zwischen den Verfahrensparteien, ob einen derartigen Antrag auch eine Kapitalgesellschaft stellen kann, geht doch die Verwaltungspraxis in Rz 1390 ff der für den Unabhängigen Finanzsenat jedenfalls keine bindende Rechtsquelle darstellenden KStR 2001 davon aus, dass dies nicht möglich sein soll (siehe dazu Näheres in Pkt. 13). Kein Streit besteht hingegen insoweit, dass – zumindest prinzipiell – auch einer Kapitalgesellschaft abgabenrechtliche Begünstigungen (etwa im Bereich der Umsatz- oder Körperschaftsteuer) zukommen können (vgl. die Rechtsansicht des Prüfers in Pkt. 2).

**(11)** Die Voraussetzungen für das Absehen von der gemäß § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen Abgabepflicht sind – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – abschließend – in den §§ 34 ff BAO wie folgt geregelt:

**(11/1)** Zunächst ist erforderlich, dass ein Körperschaftsteuersubjekt, dem abgabenrechtliche Begünstigungen zukommen sollen, nach seiner Rechtsgrundlage und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient (vgl. § 34 Abs 1 erster Satz BAO).

Wie bereits erwähnt, besteht zwischen den Verfahrensparteien insoweit kein Streit, dass das Führen eines Seniorenwohnheims abgabenrechtlich begünstigt ist (vgl. auch § 35 Abs. 2 BAO, wo die Fürsorge für alte Menschen explizit als begünstigte Zweckverfolgung angeführt ist). Ohne Relevanz ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass die Bw. unstrittig *„schädliche“* betriebliche Aktivitäten entwickelt, da diese nicht Zweck, sondern materielles Mittel zum Zweck darstellen. Diese Mittel finden nach Ansicht des Unabhängigen

Finanzsenates in der Rechtsgrundlage der Bw. insoweit Deckung, als dort ein „*erweiterter Küchenbetrieb*“ – als der der Betrieb des „Caterings“ wohl interpretiert werden kann – explizit angeführt wird, sodass auch dem Erfordernis des § 41 Abs. 1 BAO grundsätzlich entsprochen wird.

**(11/2)** Nur bei einer Körperschaft, die die Kriterien für die Zuerkennung von abgaberechtlichen Voraussetzungen erfüllt, ist weiter zu prüfen, ob sie einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (vgl. § 44 Abs. 1 BAO) bzw. einen begünstigungsschädlichen Betrieb (vgl. § 45 Abs. 3 BAO) unterhält und dadurch ihre abgabenrechtlichen Begünstigungen (zunächst) verliert.

Auch dieses Kriterium ist erfüllt: beide Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass ein – abgrenzbarer – Teil des (erweiterten) Küchenbetriebs, nämlich das sogenannte „*Catering*“ als zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führende schädliche Betätigung zu qualifizieren ist.

**(11/3)** Tritt der Fall des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß § 44 Abs. 1 BAO ein, ist für das bescheidmäßige Absehen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht weiters erforderlich, dass die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes durch den Eintritt der Steuerpflicht vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre.

Das Finanzamt hat diese Gefährdung, die von der Bw. jedenfalls ausdrücklich behauptet wurde, nicht in Abrede gestellt. Vielmehr hat es sogar die Ansicht vertreten, dass aufgrund der zu erwartenden hohen Umsatzsteuernachzahlungen beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb „*Seniorenwohnheim*“ bei Wegfall der Gemeinnützigkeit davon ausgegangen werden könne, dass der begünstigte Zweck zumindest wesentlich gefährdet wäre, weshalb – sogar nach Ansicht des Prüfers (vgl. Pkt. 2) – eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 BAO grundsätzlich zulässig sei.

Somit ist jedenfalls davon auszugehen, dass die gemeinnützige Zweckverfolgung der Bw., nämlich die Fürsorge für ältere, gebrechliche und kranke Menschen, durch Unterhalten eines Seniorenwohnheims, durch den vollen Eintritt einer Steuerpflicht, insbesondere der von der Amtspartei vorgeschriebenen Umsatzsteuernachzahlungen, vereitelt oder wesentlich gefährdet werden würde.

**(12)** In anderen Abgabengesetzen, so insbesondere im UStG 1994 oder im KStG 1988, werden hinsichtlich dieses in § 44 Abs. 2 BAO normierten Absehens von der Steuerpflicht keine zusätzlichen Voraussetzungen normiert; sie finden dort nämlich keinerlei Erwähnung. Ebenso enthält die BAO selbst in anderen Bestimmungen keine nach Form und Art der

Körperschaft differierenden Voraussetzungen für ein Absehen von einer gemäß § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen Abgabepflicht (*Zierler*, ÖStZ 2004/4, 10). Insbesondere enthält es keine dahingehenden Regelungen, dass etwa bei Kapitalgesellschaften ein engere bzw. strengere Betrachtungsweise anzustellen wäre. § 44 Abs. 1 BAO, der den Eintritt der vollen Abgabepflicht regelt, spricht nämlich allgemein von „*Körperschaften*“, worunter offenbar jene iSd. § 1 KStG 1988 fallen. § 44 Abs. 2 BAO – darauf unmittelbar aufbauend – beinhaltet den Ausdruck „*Abgabepflichtiger*“, womit wohl nur eine Körperschaft iSd. § 44 Abs. 1 leg.cit., nicht jedoch ein nach seiner Rechtsform eingeschränkter Antragsberechtigter, gemeint sein kann.

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass nach den einschlägigen Abgabengesetzen für alle Körperschaftsteuersubjekte und somit auch unabhängig davon, ob es sich etwa um Vereine iSd. Vereinsgesetzes 2002 oder um Kapitalgesellschaften iSd. AktG bzw. des GmbHG handelt, hinsichtlich des bescheidmäßigen Absehens vom Eintritt der Steuerpflicht die gleichen Voraussetzungen bestehen.

**(13)** Davon abweichend geht jedoch die Amtspartei von folgender Rechtsansicht aus:

**(13/1)** Offenbar in Anlehnung an die Verwaltungspraxis (KStR 2001 Rz 1390 ff) sowie an die Expertise des „*Bundesweiten Fachbereichs*“, die sich ihrerseits wiederum eng an den Aussagen der KStR 2001 orientiert, wird in der Begründung des den auf § 44 Abs. 2 BAO gestützten Antrags abweisenden Bescheides (siehe Pkt. 6) unreflektiert und ohne auf die Argumente in diesem Antrag (siehe Pkt. 5) auch nur andeutungsweise einzugehen, hinsichtlich des Absehens von einer Steuerpflicht die Meinung vertreten, dass eine derartige Antragstellung bei bestimmten Körperschaftsformen, darunter auch jener einer GmbH, nicht möglich sei. Dies wird hauptsächlich mit der „*Besonderheit*“ begründet, dass auf Grund der Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) „*zuzurechnen*“ sind, von einem „*einheitlichen Gewerbebetrieb*“ auszugehen sei (KStR 2001 Rz 1391 erster Satz). Daraus „*ergibt sich, dass eine Begünstigung nur dann gegeben sein kann, wenn die Gesamtbetätigung der Gesellschaft den Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO entspricht*“ (KStR 2001 Rz 1391 zweiter Satz bzw. sich dem anschließend die Amtspartei).

**(13/2)** Dieser Meinung der Verwaltungspraxis bzw. der Amtspartei ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats im Einklang mit sämtlichen diesbezüglichen Ausführungen der Lehre (vgl. etwa *Achatz*, Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit im Körperschaftsteuerrecht in Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, 83; *Kofler*, Wirtschaftliche Aktivitäten von Non-Profit-Organisationen in Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen<sup>2</sup>, 107; *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht<sup>2</sup>, 219; *Renner*, Die Ausnahmegenehmigung nach den §§ 44

Abs. 2 bzw 45a BAO, SWK 2001, S 822; *Renner in Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine<sup>9</sup>, 201; *Renner in Achatz*, Die Bedeutung der Vereinsrichtlinien 2001 für die Vereinsbesteuerung in Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III, 50; *Renner*, Erzielung, Verteilung und Ermittlung von Gewinnen bei Non-Profit-Organisationen in *Renner/Schlager/Schwarz*, 394; *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988<sup>12</sup>, § 23 Tz 14 ff – vgl. dort auch das Beispiel betr. Führung eines Buffets durch ein Altenheim; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 45, Tz 15; *Zierler*, ÖStZ 2004/4, 13 ff) sowie der Rspr. (vgl. UFS 18.8.2004, RV/0121-G/04) jedoch entgegenzuhalten, dass – nach dem ausdrücklichen und unmissverständlichem Gesetzeswortlaut - § 7 Abs. 3 KStG 1988 eine Zurechnungsvorschrift von Einkünften, die durch eine rechnungslegungspflichtige Körperschaft erzielt werden, zu einer bestimmten Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 3 EStG 1988 darstellt (ebenso *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, § 7, Tz 20/2 sowie insbesondere 81 mwN.), jedoch keine Aussage des Inhalts betrifft, ob eine derartige Körperschaft einen oder mehrere Betriebe führen kann.

Die in den KStR 2001 bzw. der Amtspartei vertretene Rechtsansicht würde somit zu einer weitgehenden Inhaltsleere der Spezialvorschrift des § 5 Z 6 KStG 1988 führen, wonach Körperschaftsteuersubjekte, die iSd. §§ 34 ff BAO begünstigte Zwecke verfolgen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind. Ein derartiger systemwidriger Inhalt kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates § 7 Abs. 3 KStG 1988 keinesfalls unterstellt werden.

**(13/3)** Die Verwaltungspraxis vertritt überdies in den KStR 2001 an anderer Stelle (Rz 333) die Ansicht, dass eine Körperschaft iSd. § 7 Abs. 3 KStG 1988 verschiedene „*Quellen*“ haben, denen eine unterschiedliche abgabenrechtliche Beurteilung (im gegenständlichen Fall die Frage, ob sie als Einkunftsquelle anzusehen sind) zukommen kann. Als „*Quelle*“ kommt aber iZm. einer Liebhabereibeurteilung lediglich ein Betrieb bzw. Teilbetrieb in Frage (*Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 338). Insoweit wird also die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 in ein und demselben Erlass (KStR 2001) verschieden ausgelegt, was nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats der Zweifelsfreiheit der Qualität der KStR 2001 als verlässlicher Auslegungsbehelf entgegensteht.

**(13/4)** Abgesehen davon erscheint die darauf auf der „*Einheitsbetriebsbetrachtung*“ bei Kapitalgesellschaften aufbauende Konsequenz der Aussagen der Verwaltungspraxis nicht nachvollziehbar und jedenfalls durch keinerlei gesetzliche Basis gedeckt. So ist weder der BAO noch dem KStG 1988 entnehmbar, warum eine – dem Grunde nach - gemäß den §§ 34 ff BAO abgabenrechtlich begünstigte Kapitalgesellschaft etwa im Gegensatz zu Vereinen - keine – per se gesehen ohnehin steuerpflichtigen - „*begünstigungsschädlichen*“ betrieblichen Aktivitäten

entfalten dürfte, ohne dass ihr die Möglichkeit zuerkannt wird, den dadurch gemäß § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen mittels eines auf § 44 Abs. 2 BAO gestützten Antrags wieder – zumindest was ihre jedenfalls begünstigte Betätigung betrifft – rückgängig zu machen. Gerade für derartige Situationen besteht ja die Bestimmung des § 44 Abs. 2 BAO, der – wie bereits erwähnt (vgl. Pkt. 12) – auch für Kapitalgesellschaften kein einschränkender Inhalt zukommt.

**(14)** Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist somit davon auszugehen, dass auch hinsichtlich von Körperschaften, die in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften geführt werden, gemäß § 44 Abs. 2 BAO unter den gesetzlich normierten Voraussetzungen, die im vorliegenden Fall jedenfalls bestehen (vgl. Pkt. 11), ein Absehen von der gemäß § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen Steuerpflicht möglich ist. Eine Ungleichbehandlung bzw. Schlechterstellung der in Rechtsform einer GmbH geführten Bw. wäre im Ergebnis rechtsformdiskriminierend und somit verfassungsrechtlich bedenklich (*Renner in Achatz, Die Bedeutung der Vereinsrichtlinien 2001 für die Vereinsbesteuerung in Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III*, 50 bzw. *derselbe*, Erzielung, Verteilung und Ermittlung von Gewinnen bei Non-Profit-Organisationen in *Renner/Schlager/Schwarz*, 394).

Insoweit haben die Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs, die Bw. habe die Rechtsform einer GmbH „aus freien Stücken gewählt“ und sie könne somit offensichtlich deshalb im Vergleich zu einem Verein abgabenrechtlich diskriminiert werden, keinerlei rechtlichen Hintergrund (sieht man von den Aussagen in den keine bindende Rechtsquelle darstellenden KStR 2001 ab) und sind daher ohne jegliche Relevanz.

**(15)** Somit bleibt noch zu klären,

- welchen zeitlichen Umfang das Absehen von der Steuerpflicht umfasst,
- der Umfang des Absehens von der Abgabepflicht, dh. welche von der Bw. unterhaltenen Betriebe uU. nicht von diesem Absehen umfasst sind,
- ob ein teilweises oder vollständiges Absehen von der Steuerpflicht vorzunehmen ist und
- ob gegebenenfalls Bedingungen und Auflagen zu erteilen sind.

Hiezu ist folgendes auszuführen:

#### **(15/1) Zeitlicher Umfang**

Der Prüfungszeitraum, der zu Neuerlassung von Bescheiden betr. Umsatz-, Körperschaft sowie Kapitalertragsteuer geführt hat, betrifft den Zeitraum 2004 bis 2006. Somit ist gemäß § 44 Abs. 1 BAO jedenfalls ab dem Veranlagungsjahr 2004 der Eintritt der vollen Steuerpflicht gegeben. Das Absehen vom Eintritt der vollen Steuerpflicht hat somit in diesem Jahr zu beginnen, und gilt – da sich aus der Aktenlage nicht ergibt, dass der entsprechende Antrag auf diesen Zeitraum eingeschränkt wurde (vgl. Pkt. 5) bzw. dass der schädliche Betrieb

zwischenzeitig aufgegeben wurde – auch für Veranlagungsjahre nach dem Prüfungszeitraum inklusive die laufenden Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre.

### **(15/2) Umfang des Absehens von der Abgabepflicht**

Beide Verfahrensparteien gehen übereinstimmend davon aus, dass der Betrieb des „*Caterings*“ eine begünstigungsschädliche Betätigung darstellt, dessen Erlöse überdies gegenüber dem übrigen Küchenbetrieb, der zB. der Versorgung der Heimbewohner, der Belieferung von „*Essen auf Rädern*“ sowie der Ausspeisung von Schülern und Kindergartenkindern dient, offenbar abgrenzbar ist. Auch der Bw. vertritt zwischenzeitlich die Ansicht, dass der Betrieb des Caterings vom Absehen von der Steuerpflicht nicht umfasst sein soll (vgl. Pkt. 8). Diesem modifizierten Antrag entsprechend, erstreckt sich daher das vom Unabhängigen Finanzsenat ausgesprochene Absehen von der eingetretenen Steuerpflicht nicht auf diesen Betrieb, sodass dieser einer Steuerpflicht unterliegt.

### **(15/3) Bedingungen und Auflagen**

Das – teilweise - Absehen von der Steuerpflicht wird davon abhängig gemacht, dass – wie sich auch dem Gesetzeszweck des § 44 Abs. 2 BAO, wonach die Bewilligung von Bedingungen und Auflagen abgängig gemacht werden kann, die mit der Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes zusammenhängen oder die Erreichung dieser Zwecke zu fördern geeignet sind, entnehmen lässt – die Erträge der gesamten steuerpflichtigen betrieblichen Tätigkeit zur Erfüllung der von der Bw. unmittelbar verwirklichten begünstigten Zwecke, insbesondere der Fürsorge für ältere Menschen, verwendet werden (vgl. auch *Renner*, Die Ausnahmegenehmigung nach den §§ 44 Abs. 2 bzw. 45 a BAO; SWK 2001, S 536). Eine allfällige diesbezügliche Überprüfung obliegt dem Finanzamt.

**(16)** Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Berufung im Rahmen ihrer Einschränkung vom 6. April 2009 (vgl. Pkt. 8) stattzugeben.

**(16/1)** Bei der diesbezüglichen Ermessensausübung war unter Beachtung der bei derartigen Entscheidungen zu beachtenden Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit (vgl. § 20 BAO) sowie unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände darauf Bedacht zu nehmen, dass bei einem Eintritt der vollen Steuerpflicht der Betrieb des Seniorenwohnheims vereitelt oder zumindest wesentlich gefährdet worden wäre. Diese der Förderung der Allgemeinheit (vgl. § 35 Abs. 1 BAO) abträgliche Rechtsfolge steht in keinem Verhältnis zu den aus allenfalls positiven Auswirkungen, die sich aus einer voll eingetretenen Steuerpflicht der Bw. und den damit verbundenen Einnahmen an Abgaben für den Fiskus ergeben. Insbesondere ist diesbezüglich auch darauf hinzuweisen, dass davon auszugehen ist, dass die

Abgabennachforderungen wiederum von der öffentlichen Hand (Gemeinde als 100%-Eigentümerin der Bw.) aufzubringen wären.

**(16/2)** Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich steuerpflichtiger Umsätze bzw. allfälliger körperschaftsteuerlicher Gewinne obliegt der Amtspartei in den jeweiligen Veranlagungsverfahren bzw. dem Senat 1 der Außenstelle Linz des Unabhängigen Finanzsenates bei der Berufungserledigung betr. Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2004 bis 2006 zur GZ RV/0754-L/08 ua.

Linz, am 20. April 2009