

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X. GmbH, Adr., vertreten durch Baldinger & Partner, Stb. u. WP, Ferrogasse 37, 1180 Wien, gegen die Bescheide des FA Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13. April 2011, 9. August 2011 und 15. März 2012 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 - 2010, gegen den Bescheid vom 22. Oktober 2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 und gegen den Bescheid vom 11. März 2011 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 bis 2010 sowie betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen 2011 und Folgejahre werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2011 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Tochtergesellschaft der Y. GmbH (Y), betreibt in Form einer GmbH eine Tischlerei und eine Personalüberlassung. Die Bf nahm als Behindertenwerkstätte unter dem Titel der Gemeinnützigkeit steuerliche Begünstigungen in Anspruch.

Anlässlich einer **Außenprüfung** betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 – 2008 kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein begünstigungswürdiger Betrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO vorliegt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Oktober 2010 hielt der Betriebsprüfer folgenden (im Wesentlichen unbestrittenen) Sachverhalt fest:

Die Bf. beschäftigt insgesamt 18 Personen, wovon 15 eine körperliche Behinderung aufweisen. Geistig behinderte Mitarbeiter sind bei der Bf. nicht tätig.

Acht bei der Bf. beschäftigte Personen sind dem Bauamt und der Bezirkshauptmannschaft zur Dienstleistung im Straßendienst bzw im Verwaltungsbereich zugewiesen. Die übrigen zehn Personen, davon zwei Tischlermeister, arbeiten in der Tischlerei.

Die Bf. ist in den Bereichen Bautischlerei, Möbeltischlerei, Objekteinrichtungen bei Krankenhäusern, Pflegeheimen und Bürogebäuden sowie im Bereich Sonderanfertigungen (Altbaurevitalisierung und Denkmalschutz, Sakralbauteneinrichtungen) tätig und montiert nebenbei auf Kinderspielplätzen Spielanlagen.

Die Tischlerei erhält Aufträge durch Ausschreibungen im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen, von Architekten und von Privatpersonen. Der Hauptumsatz wird mit der Fa. Y GmbH (Büro, Spitäler, Pflegeheime) getätigt.

Die Bf. kann im Vergleich zu Tischlereien der näheren Umgebung ein größeres Portfolio anbieten. Es bestehen bei jenen Produkten, die auch von anderen Tischlereien angeboten werden, keine Unterschiede im Bereich Ausstattung und Angebot. Diese anderen lokalen Tischlereibetriebe sind meist Kleinunternehmer mit einer geringeren Anzahl an Beschäftigten.

Die Bf. ist ein langjährig etablierter Tischlereibetrieb und ein Bestandteil des lokalen Wettbewerbs. Eine Konkurrenzsituation mit den örtlichen Betrieben ist vorhanden. Aufgrund der begünstigten Besteuerung im Bereich der Umsatzsteuer ist evident, dass die Bf. bei der Preisgestaltung Wettbewerbsvorteile gegenüber den konkurrierenden Unternehmen besitzt.

Neben der gewerblichen Tätigkeit führt die Bf. keine anderen Tätigkeiten aus, die auf die speziellen Bedürfnisse der Mitarbeiter abgestimmt sind.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers übt die Bf. eine begünstigungsschädliche Tätigkeit aus. Wettbewerb mit anderen gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben ist begünstigungsschädlich, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit (zB psychologische Betreuung, Aus- und Fortbildung) angeboten wird. Es ist hinsichtlich eines konkreten lokalen Wettbewerbs zu prüfen, ob bereits eine Deckung durch steuerpflichtige Betriebe und eine Vergleichbarkeit hinsichtlich Ausstattung, Lage, Warenangebot bzw Leistungsangebot und Preisgestaltung vorhanden ist.

Der Betriebsprüfer vertritt die Meinung, dass in dem Bereich, in dem auch andere Tischlereien ihre Leistungen anbieten, eine Wettbewerbssituation gegeben ist. Die Bf. besitzt aufgrund ihrer Größe und vor allem wegen der Möglichkeit einer günstigen Preisgestaltung eindeutig Wettbewerbsvorteile. Sie kann bei ihrer maschinellen und personellen Ausstattung Produkte effizienter und in größeren Mengen herstellen und hat zudem einen begünstigten Steuersatz angewendet. Die herabgesetzte Leistungsfähigkeit

der Mitarbeiter bedingt generell eine teurere Herstellung der Produkte. Dieser Nachteil kann aber dadurch ausgeglichen werden, dass die vorhandenen Personalressourcen eine Arbeitsteilung ermöglichen, was die Produktivität steigert und die Kosten senkt. Bei Personen oder Rechtsträgern ohne Vorsteuerabzugsberechtigung führt die Verrechnung von 10% (statt 20%) Umsatzsteuer zu einer Vergünstigung der Ware um 10%.

Zusammenfassend stellte der Betriebsprüfer fest, dass im vorliegenden Fall Personen beschäftigt werden, die aufgrund ihrer Einschränkung auf dem freien Arbeitsmarkt schlechte Chancen haben. Eine darüber hinausgehende Tätigkeit wird von der Bf. nicht angeboten.

In Würdigung dieser Umstände nahm der Betriebsprüfer eine Gleichstellung der Bf. mit anderen steuerpflichtigen Betrieben vor. Im Bereich der Umsatzsteuer setzte er einen Steuersatz von 20% an. Im Bereich der Körperschaftsteuer liegt nach Ansicht des Betriebsprüfers Steuerpflicht vor, wobei jedenfalls die Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten ist. Die durch den Betriebsprüfer erfolgte Passivierung der Umsatzsteuer führte zu einer Erhöhung der jeweiligen Verluste.

In weiterer Folge ergingen **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 – 2010, der Umsatzsteuerbescheid 2011** sowie ein Bescheid über die **Vorauszahlungen für Körperschaftsteuer 2011**. Sämtliche Bescheide stützen sich auf die Feststellungen anlässlich der Außenprüfung, wobei die Umsätze nunmehr mit dem Normalsteuersatz von 20% (statt mit 10%) versteuert wurden und die Körperschaftsteuer jeweils in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt wurde.

In den **Berufungen** gegen diese Bescheide begehrte die Bf. die Zuerkennung des Status als gemeinnützig und damit die Anerkennung der Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Z 6 KStG und des begünstigten Umsatzsteuersatzes gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG bzw. die erklärungskonforme Veranla.

Hinsichtlich des Sachverhaltes verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf den Prüfbericht und ergänzte, dass die Bf. auf die Beschäftigung von Behinderten ausgerichtet ist, bei welchen es sich jedenfalls nicht um Transitarbeitskräfte handelt, die wieder in den normalen Arbeitsprozess eingegliedert werden sollen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bf. war im Rahmen der Außenprüfung lediglich die Erfüllung des § 45 Abs. 2 lit c BAO strittig, wonach der unentbehrliche Hilfsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als dies unvermeidbar ist. Der steuerliche Vertreter zitierte dazu die Vereinsrichtlinien Rz 378, 261 und 155.

Des Weiteren wird in der Berufung auf die bestehende Literatur zum Thema Gemeinnützigkeit verwiesen, wobei die zu Vereinen getätigten Ausführungen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters auch auf die Rechtsform der GmbH Anwendung finden:

Nach *Ritz*, BAO, § 45 Tz 2, ist nicht ein abstrakter Wettbewerb zu (möglicherweise in räumlicher Entfernung) vorhandenen abgabepflichtigen Betrieben, sondern ein

konkreter lokaler Wettbewerb zu prüfen. Die Frage der lokalen Bedarfsdeckung durch diese Betriebe sowie die Vergleichbarkeit hinsichtlich Ausstattung, Lage, Waren- und Leistungsangebot, Service und Preisgestaltung spielt dabei eine Rolle. Nach *Ellinger* ist das Wettbewerbsverbot mit einem strengen Maßstab zu prüfen. Nach *Tanzer* sollten reine Zweckverwirklichungsbetriebe nicht steuerpflichtig sein. Nur bei Mischbetrieben, wenn ein einheitlicher Geschäftsbetrieb auch materielle Interessen mitverfolgt, sollte die Konkurrenzfrage geprüft werden.

Die Berufung führt dazu an, dass es sich bei der Bf. nicht um einen Mischbetrieb, sondern um einen reinen Zweckverwirklichungsbetrieb handelt, bei dem der Wettbewerb als unvermeidlich angesehen wird. Es wäre sonst die Zweckverwirklichung verunmöglicht. Der Betriebsprüfer hat außerdem den konkreten lokalen Wettbewerb nicht geprüft. Eine vermeidbare Konkurrenzierung ist damit nicht erwiesen.

Auch *Kofler* (in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen, Seite 96f) sieht die Konkurrenzierung auf Mischbetriebe beschränkt. Hinsichtlich der Förderung gemeinnütziger Zwecke soll eine Abwägung mit unbeeinträchtigtem Wettbewerb und mit einer auf gesellschaftspolitischen Werten konstituierten Bevorzugung erfolgen.

In *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 113, werden konkret Behindertenwerkstätten als unentbehrliche Hilfsbetriebe bezeichnet. Nach dieser Literaturstelle tritt Wettbewerb zwangsläufig ein und ist nur dann vermeidbar, wenn er nicht mehr aus der Beschäftigung Behinderter stammt.

Auch die Bf. ist einem unvermeidbaren Wettbewerb ausgesetzt. Alle Leistungen stammen aus der Beschäftigung Behinderter. Somit liegt eindeutig eine begünstigte Tätigkeit vor.

Die Bf. ist eine 100%ige Tochter der Y GmbH., welche ihrerseits ausschließlich im Eigentum des Landes Burgenland steht. Die Ausgliederung erfolgte aus rein organisatorischen Gründen. Faktisch liegt damit ein Selbstversorgungsbetrieb vor, weil die Y GmbH der Hauptauftraggeber ist. In einem derartigen Fall liegt stets Unvermeidbarkeit von Wettbewerbswirkungen vor.

Der Betriebsprüfer irrte nach Ansicht des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Wettbewerbswirkungen der Umsatzsteuer. Nur bei Personen oder Rechtsträgern, denen kein Vorsteuerabzug zusteht, kommt es zu einem Wettbewerbsvorteil. Da die Y GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, geht der vermeintliche Vorteil ins Leere.

Bezug nehmend auf Rz 261 der Vereinsrichtlinien liegt bei der Bf. weder ein Gastronomiebetrieb noch eine Wäscherei vor, es werden auch nicht Menschen auf die Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt vorbereitet. Anwendbar ist Rz 378 der Vereinsrichtlinien, wonach ein Beschäftigungsbetrieb, wie ihn die Bf. betreibt, als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden kann.

Die Finanzverwaltung hat jedenfalls – so der steuerliche Vertreter – zu begründen, warum kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt. Dem Betriebsprüfungsbericht ist dies nicht zu entnehmen.

Abschließend wird in der Berufung die Entscheidung des UFS 30.8.2004, RV/1718-L/02, angeführt, wonach trotz Wettbewerbs die beantragte Grundsteuerbefreiung nicht abgelehnt werden kann, wenn sich Beschäftigungsbetriebe als Mittel zur Erreichung der mildtätigen und gemeinnützigen Zwecke darstellen und keine Anhaltspunkte für rein erwerbswirtschaftliche Ziele erkennbar sind.

Stellungnahme des Betriebsprüfers

Im Rahmen der Außenprüfung hat sich der Betriebsprüfer mit der Frage auseinandergesetzt, ob der vorliegende Tischlerei- und Personalleasingbetrieb ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb, ein entbehrlicher Hilfsbetrieb oder ein begünstigungsschädlicher Betrieb ist. Anhand der Vereinsrichtlinien ist der Betriebsprüfer zu dem Schluss gekommen, dass es sich aufgrund des Wettbewerbs und der Konkurrenzierung mit anderen vergleichbaren Betrieben und der Ausschließlichkeit der Betätigung um einen begünstigungsschädlichen Betrieb handelt.

Zu den einzelnen in der Berufung vorgebrachten Einwendungen äußerte sich der Betriebsprüfer wie folgt:

a. Die Untersuchung eines konkreten lokalen Wettbewerbs im Rahmen eines äußeren Betriebsvergleichs mit einer Bewertung der Anzahl der Betriebe, des Kundenverhaltens und der Überlebensfähigkeit der einzelnen Betriebe ist nach Ansicht des Betriebsprüfers nur äußerst schwer möglich. Diese Untersuchung wurde im Betriebsprüfungsverfahren aufgrund der vorliegenden Umstände für weit überzogen und nicht als notwendig erachtet.

Der Betriebsprüfer hat nunmehr im Telefonbuch im Bezirk A. 45 Tischlereibetriebe ausgemacht. Davon sind im Bereich Objekteinrichtungen vier – vom Betriebsprüfer mit ihren Internetadressen näher bezeichnete - Betriebe aufgrund der räumlichen Nähe, ihres Auftrittes im allgemeinen Geschäftsverkehr (Internet) und ihres Produktportfolios unmittelbar mit der Bf. vergleichbar.

In den sonstigen Bereichen des Tischlereibetriebes ist eine Konkurrenzierung mit den übrigen 41 klein- und mittelständischen Betrieben im Bezirk auf jeden Fall anzunehmen.

Zur Veranschaulichung stellte der Betriebsprüfer die Umsatzverteilung der Bf. dar:

Umsatzverteilung in %	2006	2007	2008
Y und Krankenhäuser	74,81	46,30	23,21
Öffentliche Hand/Vereine	9,17	12,05	40,76
Sonstige Unternehmen	9,15	21,17	28,90
Private	6,87	20,46	7,13

Einer der Hauptkunden der Bf. ist die Muttergesellschaft Y GmbH samt den ihr zugehörigen Krankenhäusern. Dem Betriebsprüfer ist nicht bekannt, ob hier öffentliche Ausschreibungen gemäß Bundesvergabegesetz 2006 durchgeführt wurden. Aufgrund

der eigentumsrechtlichen Verflechtung ist jedoch nachvollziehbar, dass das eigene Tochterunternehmen beauftragt wurde, womit sich die Untersuchung einer konkreten Konkurrenzierung erübrigt.

Bei den sonstigen Unternehmern wie Bauunternehmen und Siedlungsgenossenschaften sowie bei privaten Kunden ist auf jeden Fall von einem Wettbewerb auszugehen. Das wurde von der Bf. bestätigt. In den Jahren 2007 und 2008 hat dieser Bereich mit 40% bzw 35% einen durchaus relevanten Anteil am Gesamtumsatz.

b. Bei einem Ortsaugenschein stellte der Betriebsprüfer fest, dass körperlich beeinträchtigte Personen im professionell eingerichteten Tischlereibetrieb der Bf. arbeiten. Die Arbeitsteilung erfolgt nach den besonderen Kenntnissen und Fähigkeiten der beschäftigten Personen. Die Einhaltung der Arbeitsabläufe gestaltet sich aufgrund der besonderen Umstände problematischer als in anderen Tischlereibetrieben, da öfter mit gesundheitsbedingten Ausfällen (Krankenhausaufenthalte, Arztbesuche, Krankenstände, raschere Ermüdung) gerechnet werden muss und Arbeitsprozesse länger dauern können. An der grundsätzlichen Betriebsbereitschaft ändert dies aber nichts. Arbeitsplätze und Arbeitsgeräte entsprechen einem üblichen Tischlereibetrieb.

Es werden hochwertige Möbelstücke (Büroausstattungen, Betten, Tische, Kästen) hergestellt, die in Krankenhäusern, Pflegeheimen, Wohnhäusern und Bürogebäuden eingesetzt werden und dieselben Qualitätsstandards erfüllen wie Möbel von bekannten Spartenbetrieben. Im Bereich Bautischlerei werden Altbauten wie zB Kirchen revitalisiert, auf Kinderspielplätzen vorgefertigte Spielanlagen aufgestellt und im Privatbereich sämtliche Arten von Möbelstücken (Sitzecken, Kästen, Garderoben etc) angefertigt.

Der Zweck der Einrichtung besteht darin, dass grundsätzlich arbeitsfähige und arbeitswillige Personen, die aufgrund ihrer körperlichen Defizite am freien Arbeitsmarkt geringe Chancen haben, in die Gesellschaft integriert werden und ihren Beitrag zur volkswirtschaftlichen Prosperität leisten können. Das Unternehmen der Bf. gestaltet sich als Sammelbecken für Arbeitskräfte, die nach dem Behinderteneinstellungsgesetz in der Privatwirtschaft beschäftigt werden könnten, dies aber faktisch nicht werden.

Nach den Rz 378 und Rz 261 Vereinsrichtlinien, die der Auslegung des § 45 BAO dienen, können grundsätzlich Einrichtungen, die arbeitstherapeutische Zwecke wie die Beschäftigung geistig und körperlich Behinderter verfolgen, als unentbehrliche Hilfsbetriebe angesehen werden. Dazu zählen auch Beschäftigungsbetriebe, die - im Gegensatz zu reinen Betreuungseinrichtungen - selbst gefertigte handwerkliche Erzeugnisse vertreiben. Wesentlich ist dabei, dass diese Betriebe aus Fürsorgezwecken unterhalten werden und die Zweckverfolgung nach den Gesamtumständen nach außen in Erscheinung tritt.

Nach dem Gesichtspunkt der Fürsorge sieht der Betriebsprüfer derartige Einrichtungen als „Bastelstuben“, bei denen die Obsorge Behinderter im Vordergrund steht, das Anfertigen von einfachen Produkten als Beschäftigungstherapie dient und diese Produkte auf Adventmärkten, Bazaren oder ähnlichen Veranstaltungen feilgeboten werden. Anders verhält es

sich aber bei wirtschaftlichen Tätigkeiten, die mit steuerpflichtigen Betrieben gleicher oder ähnlicher Art in Wettbewerb treten.

Sofern das Konkurrenzverhältnis in einem größeren Umfang vorhanden oder prinzipiell vermeidbar ist, ist von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen, bei dem zwar nicht der Gemeinnützigkeitsstatus gefährdet ist (*Prinz/Prinz*, S. 106 letzter Abs.), die steuerlichen Begünstigungen im Ertragssteuerbereich jedoch wegfallen. Für das Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes müssen weiter neben der reinen Beschäftigung noch zusätzliche Maßnahmen, wie zB psychologische Betreuung, Aus- und Fortbildung, getroffen werden, die auf die speziellen Bedürfnisse der Behinderten zugeschnitten sind. Bei Fehlen dieser Voraussetzungen ist die Betätigung begünstigungsschädlich, womit sämtliche steuerlichen Begünstigungen wegfallen.

Die Bf. in Form einer GmbH stellt hochwertige Produkte her. Die Aufträge kommen von öffentlichen Einrichtungen, anderen Unternehmen und Privatpersonen, eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt demnach vor. Die einzelnen Arbeitsschritte werden von körperlich beeinträchtigten Personen nach ihren persönlichen Fähigkeiten ausgeführt. Über die bloße Beschäftigung hinausgehende Tätigkeiten wie psychologische Betreuung oder Fortbildung werden von der Einrichtung nicht angeboten. Der Betriebsprüfer ging daher von einem begünstigungsschädlichen Betrieb aus.

Zu der von der Bf. ausgeübten Tätigkeit im Bereich Personalleasing (Arbeitsgestellung) erläuterte der Betriebsprüfer, dass die davon betroffenen Mitarbeiter bei der Bf. angestellt sind, jedoch bei Institutionen und öffentlichen Einrichtungen beschäftigt werden, die mit der Obsorge behinderter Personen nicht betraut sind. Diese Arbeitskräfte werden im normalen Dienstbetrieb bzw Betriebsprozess eingesetzt. Es wird dabei weder auf die besonderen Bedürfnisse Behinderter eingegangen noch gibt es einschlägige Maßnahmen zur Förderung oder speziellen Betreuung dieser Personen. In diesem Bereich ist die Erfüllung eines Fürsorgezwecks nicht ersichtlich, noch liegt ein Beschäftigungsbetrieb vor.

Ein Fürsorgezweck der Bf. besteht nur insoweit, als grundsätzlich arbeitsfähige, aber am Arbeitsmarkt nicht mehr vermittelbare Personen einer geregelten Arbeit nachgehen können.

c. Die Y GmbH hat die Bf. als Tochterunternehmen gegründet und mit der Intention in die unternehmerische Freiheit entlassen, sich zur Gänze bzw zumindest zum großen Teil selbst zu finanzieren und somit das Budget der Trägerorganisationen zu entlasten. Die Bf. kann sich als GmbH am allgemeinen Wirtschaftsverkehr gleichberechtigt und unabhängig beteiligen. Die Haftung der Eigentümer ist weitgehend eingeschränkt. Die Bf ist nicht auf Gewinn, aber zumindest auf Selbsterhaltung und damit auf wirtschaftliche Selbständigkeit gerichtet. Die Bf. bemüht sich um Aufträge, Tischlermeister kümmern sich um die Auftragsannahme, Auftragsplanung, Auftragskalkulation und Auftragsabwicklung. Nach Ansicht des Betriebsprüfers stellt daher in der Gesamtbetrachtung der wirtschaftliche Zweck einen wesentlichen Bestandteil in der strategischen Ausrichtung des Unternehmens dar.

Nach Meinung der Bf. ist ein Wettbewerb unvermeidbar. Nach dem Verständnis des Betriebsprüfers beinhaltet dies auch einen konkreten lokalen Wettbewerb. Es ist nicht zutreffend, dass nur aufgrund der Beschäftigung von Behinderten eine begünstigte Tätigkeit vorliegen muss.

Die Bf. hat den Begriff Selbstversorgungsunternehmen herangezogen. Laut *Prinz/Prinz*, S. 113, handelt es sich dabei um Betriebe, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie zB landwirtschaftliche Betriebe, Gärtnereien, Tischlereien, Schlossereien. Dadurch soll eine sachgemäße Ernährung und Versorgung von Anstaltsangehörigen bzw der betreibenden Körperschaft selbst gesichert werden.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers kann bei der Bf. kein Selbstversorgungsunternehmen vorliegen, da es sich bei einem solchen um eine Einrichtung der gemeinnützigen Körperschaft selbst handeln muss (*Prinz/Prinz* S 113, 5. Absatz). Bei der Bf. besteht nur eine unternehmensrechtliche Verbindung zur Y GmbH. Die Bf. agiert kraft Rechtsform als eigenständiges Unternehmen. Die von der Bf. hergestellten Produkte sind keinesfalls für die Selbstversorgung der Bf. selbst bestimmt, sondern werden zur Gänze an fremde Unternehmen bzw. Personen verkauft.

Nach Meinung der genannten Autoren dürfen überdies Lieferungen und sonstige Leistungen an Außenstehende dem Wert nach 20% der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen – einschließlich der an die Körperschaft selbst bewirkten – nicht überstiegen. Diese Bedingung ist selbst dann nicht erfüllt, wenn man die Sichtweise vertritt, dass es sich bei der Bf. um eine eigene Einrichtung der Y GmbH handelt.

d. Hinsichtlich der Wettbewerbswirkungen der Umsatzsteuer trifft es zu, dass ein großer Teil der Kunden vorsteuerabzugsberechtigt ist. Der Vorteil für die Kunden liegt darin, dass sie anstatt 20% nur 10% Umsatzsteuer vorfinanzieren müssen. Diese Auswirkung auf die Finanzierungskosten schafft Wettbewerbsvorteile. Bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden ist die Ersparnis von 10% der Kosten evident.

e. Zum Hinweis der Bf., dass kein Gastronomiebetrieb oder eine Wäscherei vorliegt, entgegnete der Betriebsprüfer, dass diese Betriebe in den Vereinsrichtlinien Rz 261 nur beispielhaft angeführt sind. Auch bei anderen Handwerks- und Dienstleistungsbetrieben bewirkt es eine Begünstigungsschädlichkeit, wenn außer einer wirtschaftlichen Tätigkeit keine andere ausgeführt wird. Selbst wenn Betriebe die Rückkehr von Langzeitarbeitslosen bzw schwer vermittelbaren Arbeitskräften in den Arbeitsmarkt vorbereiten, reicht das nicht, um eine Einstufung als begünstigte Tätigkeit vornehmen zu können, sofern nicht zusätzlich andere begünstigte Tätigkeiten angeboten werden.

f. Zu den Aussagen einer von der Bf herangezogenen Entscheidung des UFS vertrat der Betriebsprüfer die Meinung, dass die Bf. nach der tatsächlichen Geschäftsführung nicht ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient, sondern primär die Aufgabe hat, sich selbst erhalten zu müssen. Zur Erreichung dieser Aufgabe beteiligt sich der Betrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und tritt als Unternehmen in Erscheinung. Die Bf. unterliegt den Bestimmungen des Unternehmensrechtes, ist im Firmenbuch eingetragen,

ist bilanzierungspflichtig und wird professionell geführt. Sie erwirtschaftet zwar keine Gewinne, die Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit wird, wie dies auch vertraglich festgelegt ist, durch Eigentümerzuschüsse vermieden. Damit gibt es genug Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Betrieb nachhaltig erwerbswirtschaftliche Ziele verfolgt. Bei Betrachtung des Sachverhalts anhand typisierender Merkmale kommt die ausschließliche oder unmittelbare Ausrichtung der tatsächlichen Geschäftsführung auf gemeinnützige Zwecke nicht in der vom Gesetz geforderten Art und Weise zum Ausdruck.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. wurde in der Rechtsform einer GmbH mit Gesellschaftsvertrag im Jahr 1995 gegründet. Alleingesellschafterin ist die Y GmbH. Der im Akt aufliegende **Gesellschaftsvertrag** vom 4. Juli 1995 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 2 Gegenstand des Unternehmens:

Zweck des Unternehmens sind alle Tätigkeiten, die von und mit Behinderten ausgeführt werden, insbesondere der Betrieb einer Tischlerwerkstatt und die Durchführung von Reinigungsarbeiten. Die Gesellschaft ist weiters berechtigt, im Sinne der derzeitigen Gesetzeslage alle Gewerbe auszuüben bzw alle Geschäfte und Unternehmungen zu betreiben, die dem Zweck der Gesellschaft dienen.

§ 3 Gemeinnützigkeit der Gesellschaft:

Die Gesellschaft ist nicht auf Gewinn ausgerichtet. Die Gesellschaft hat die Aufgabe gemäß § 2 nach den Kriterien der Gemeinnützigkeit, der Sparsamkeit, der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erfüllen.

Die Gesellschaft hat allfällige Überschüsse zugunsten der medizinischen Versorgung der burgenländischen Bevölkerung im Sinne des § 2 zu verwenden.

Im Falle der Auflösung der Gesellschaft fällt ihr gesamtes Vermögen an die „Y--GmbH“, die dieses in gemeinnütziger Weise (§§ 34 ff BAO) zum Zweck der Krankenversorgung und Gesundheitspflege der burgenländischen Bevölkerung zu verwenden hat.

Die Bf. betreibt einen Tischlereibetrieb und ein Personalleasing, wobei neben vier Schlüsselarbeitskräften ausschließlich körperlich behinderte Personen (ca 15) beschäftigt sind. Eine spezielle zusätzliche Betreuung der Arbeitnehmer findet nicht statt. Die Tischlerei ist in den Bereichen Bau-, Möbeltischlerei, Objekteinrichtungen und Sonderanfertigungen tätig und erhält von der Fa. Y GmbH, von öffentlichen Einrichtungen, von privaten Unternehmen und Privatpersonen Aufträge. Die Tischlerei ist ein etabliertes Unternehmen, ist professionell eingerichtet und stellt hochwertige Produkte her. Im Bereich Personalleasing werden Mitarbeiter bei öffentlichen Einrichtungen im Straßendienst eingesetzt.

Gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 sind Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Im Bereich der Umsatzsteuer ermäßigt sich gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 die Steuer auf 10% für die Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögens-

massen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs 1 UStG 1994 fallen. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs 3 BAO ausgeführt werden.

Gemeinnützig sind gemäß § 35 Abs. 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt gemäß § 35 Abs. 2 BAO 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.

Beide Parteien des Verfahrens gehen davon aus, dass die Beschäftigung Behinderter grundsätzlich als gemeinnütziger Zweck anzusehen ist. Gegen diese Beurteilung bestehen keine Bedenken, ist doch die Fürsorge für Personen mit körperlichen Gebrechen ausdrücklich in § 35 Abs. 2 BAO angeführt. Die Sorge für behinderte Mitmenschen, die in der Hilfe zur (Wieder)eingliederung in das Erwerbsleben besteht, wird zum Wohl der Allgemeinheit ausgeübt. Es besteht ein Allgemeininteresse an der Förderung bedürftiger Personen. Der Betriebsprüfer gestand der Bf einen Fürsorgezweck insofern zu, als am Arbeitsmarkt nicht mehr vermittelbare Personen im Betrieb der Bf einer geregelten Arbeit nachgehen können.

Auch *Baldauf* in *Baldauf/Renner/Wakounig* (Bearb.), Die Besteuerung der Vereine⁹, 70, betrachtet die Tätigkeit von Vereinen, die den Zweck verfolgen, in Werkstätten Behinderte zu beschäftigen, als "Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen". Voraussetzung für die Annahme der Gemeinnützigkeit ist, dass im Rahmen dieser Werkstätten lediglich dort erzeugte Produkte und keine zugekauften Waren verkauft werden.

In den §§ 44 und 45 BAO ist geregelt, in welchen Fällen trotz Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke der Körperschaft keine abgabenrechtlichen Begünstigungen zukommen.

§ 44 Abs. 1 BAO: 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 BAO: 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.

§ 45 Abs 2 BAO: 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.

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

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 31 BAO eine selbständige nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

In Hinblick auf die von der Bf. erzielten Einnahmen ist die vorliegende Betätigung jedenfalls als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu betrachten. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist vom Fehlen der Gewinnabsicht auszugehen. Die Bf. erzielt nach der Aktenlage auch tatsächlich seit Jahren regelmäßig Verluste.

Strittig ist, ob es sich beim Betrieb der Bf. um einen unentbehrlichen (§ 45 Abs. 2 BAO) Hilfsbetrieb oder um einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (§ 45 Abs. 3 BAO) handelt.

Bei Überprüfung der Tätigkeit der Bf. in Hinblick auf eine Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb wurde folgendes erwogen:

Es besteht kein Anlass zu Zweifeln, dass die Bf. die in § 45 Abs. 2 lit a und b BAO genannten Voraussetzungen erfüllt. Der Betrieb der Bf. ist in seiner Gesamtausrichtung auf die Erfüllung des im Gesellschaftsvertrag genannten Zwecks – die Beschäftigung von Behinderten - gerichtet. Die Führung des Tischlerei- und Personalleasingbetriebes ist Mittel zur Erreichung dieses Zwecks. An nichtbehinderten Personen sind ausschließlich die erforderlichen Schlüsselarbeitskräfte beschäftigt. Nach den unwidersprochen gebliebenen Angaben in der Berufung stammen alle von der Bf erbrachten Leistungen aus der Beschäftigung Behinderter. Nur durch Führung eines Betriebes können der Zielgruppe angehörige Personen beschäftigt werden. Anders könnte der gemeinnützige Zweck nicht erreicht werden.

Der Betriebsprüfer hat eingewendet, dass die Bf nicht ausschließlich auf gemeinnützige, sondern primär auf wirtschaftliche Zwecke ausgerichtet ist, da sie sich selbst zu erhalten hat. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach § 31 BAO die Erzielung von Einnahmen Merkmal eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist und das Streben nach Kostendeckung für die Annahme eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nicht schädlich ist (*Kofler in Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen*, 88). Eine Selbsterhaltung ist im vorliegenden Fall nur zum Teil gegeben, nach der Aktenlage sind Gesellschafterzuschüsse erforderlich.

Die Frage des Bestehens eines Wettbewerbs und dessen Vermeidbarkeit iSd § 45 Abs. 2 lit c BAO als weitere Voraussetzung eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes bedarf weitergehender Überlegungen.

Der Betriebsprüfer vertrat die Ansicht, dass die Bf. in einer Wettbewerbssituation mit anderen Tischlereien steht, wobei der Bf. Wettbewerbsvorteile aufgrund der Möglichkeit einer günstigen Preisgestaltung zukommen. Feststellungen zur tatsächlichen Preisgestaltung bzw. Preisvergleiche hat der Betriebsprüfer jedoch nicht vorgenommen. In Hinblick auf einen konkreten lokalen Wettbewerb hat der Betriebsprüfer im politischen Bezirk 45 weitere Tischlereibetriebe ausfindig gemacht (siehe Stellungnahme des Betriebsprüfers).

Die Bf. bestreitet in ihrem Berufungsvorbringen nicht, einem Wettbewerb ausgesetzt zu sein, allerdings bezeichnet sie diesen als unvermeidbar. Die Konkurrenzsituation zu anderen steuerpflichtigen Unternehmen kann bei dieser Sachlage als gegeben angenommen werden, ohne weitere Ermittlungen durchzuführen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Aussage des BC (Buchhalter der Bf) anlässlich einer Einvernahme durch den Betriebsprüfer zu verweisen, wonach eine Konkurrenz zu Tischlereibetrieben in der Umgebung besteht und die Bf. als Bestandteil des lokalen Wettbewerbs anzusehen ist.

Zu einem allfälligen Wettbewerb mit anderen Personalleasingbetrieben hat das Finanzamt keine Feststellungen getroffen.

Die Konkurrenz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu steuerpflichtigen ähnlichen Betrieben ist gemäß § 45 Abs. 2 lit c BAO dann nicht begünstigungsschädlich, wenn

der Wettbewerb als unvermeidbar zu bezeichnen ist. Dieser Umstand ist im konkreten Einzelfall zu überprüfen, wobei eine Abwägung zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an unbeeinträchtigtem Wettbewerb und dem Interesse an der Förderung begünstigter Zwecke vorzunehmen ist.

Bei dieser Abwägung der Interessen ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Bedacht zu nehmen, der folgende Aussage getroffen hat (VwGH 19.09.2001, 99/16/0091): *„Betreibt ein gemeinnütziger bzw. mildtätiger Verein mit der Zielsetzung der Förderung, Habilitation und Rehabilitation von Behinderten Behindertenwerkstätten oder ähnliche Betriebe, deren Zweck die Integration (Schulung) von Behinderten ist und die daher der Erfüllung des Vereinszieles dienen, so hätte die belangte Behörde zu begründen, warum es sich bei derartigen Einrichtungen nicht um unentbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO handeln sollte.“* Der Verwaltungsgerichtshof geht offensichtlich davon aus, dass Behindertenwerkstätten, die Behinderte ins Erwerbsleben integrieren sollen, grundsätzlich unentbehrliche Hilfsbetriebe sind, andernfalls ist eine besondere Begründung notwendig.

Folgt man der Meinung von *Kofler* in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 85ff, kommt im Fall der Bf. der Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs gar keine Bedeutung zu: Bei reinen Zweckbetrieben, dh ex definitione wirtschaftlichen Tätigkeiten, die sich als ideelles Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes darstellen, kann es nicht auf die „Vermeidbarkeit“ des Wettbewerbs bei gleichzeitiger Erfüllung der Zwecke ankommen: Ist nämlich der Hilfsbetrieb unentbehrliches Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Zweckes, kommt das Kriterium der „Unvermeidbarkeit“ gemäß § 45 Abs 2 lit c BAO überhaupt nicht zur Anwendung, da es insofern durch die Zweckerfüllung beschränkt ist. Es geht idS die Gemeinnützigkeit der Rücksicht auf den unbeeinträchtigten Wettbewerb immer dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb idS § 31 BAO auf das zur Erreichung der Zwecke Notwendige beschränkt ist; dies ist bei „unverschmutzten“ unentbehrlichen Hilfsbetrieben stets der Fall. Das Kriterium der Vermeidbarkeit spielt demnach nur bei den so genannten Mischbetrieben eine Rolle.

Ähnlich argumentiert auch *Oberhuber* in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, Band 2, 237ff., der zusammenfassend feststellt, dass von gemeinnützigen Rechtsträgern unterhaltene Beschäftigungsbetriebe für Menschen mit Behinderungen, für Haftentlassene und für Betriebe im Rahmen der aktiven Arbeitsmarktpolitik (sozial-ökonomische Betriebe) den klassischen Zweckverwirklichungsbetrieb mit der gebotenen Zweck-Mittel-Identität darstellen.

Nach Ansicht von *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 113, sind Werkstätten für Behinderte, die Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können, unentbehrliche Hilfsbetriebe. Bei solchen Betrieben dient die Produktion den Produzenten (Behinderten) selbst. Ein Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben tritt zwangsläufig ein.

Hingegen müssen nach den Vereinsrichtlinien 2001, Rz 261, von einem Beschäftigungsbetrieb bei Wettbewerb mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben andere begünstigte Tätigkeiten (zB Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung, usw.) angeboten werden, um die Begünstigungsschädlichkeit zu vermeiden.

Renner in Baldauf/Renner/Wakounig (Bearb.), Die Besteuerung der Vereine¹⁰, 304, bestätigt diese in den Vereinsrichtlinien vertretene Rechtsauffassung: Nur wenn zur Beschäftigung (bloße Bekämpfung der Arbeitslosigkeit) von Behinderten auch Bildungsmaßnahmen oder ein Therapieprogramm hinzukommt, liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor. Begründet wird dies damit, dass ein beträchtlicher Teil der Arbeitszeit der betreuten Personen auf die genannten Maßnahmen entfällt und daher keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen Betrieben gegeben ist.

Der UFS hat in seiner Entscheidung UFS 12.7.2013, RV/0116-G/12, festgestellt, dass bei einer gemeinnützigen GmbH, die schwer vermittelbaren Personen eine Beschäftigung sowie sozialpädagogische und arbeitstherapeutische Betreuung bietet, ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt, auch wenn sie marktgängige Leistungen erbringt. Festgehalten wird außerdem, dass nicht in jedem wirtschaftlichen Handeln gemeinnütziger Rechtsträger eine schädliche Konkurrenzsituation erblickt werden kann.

Vor dem Hintergrund der dargelegten Rechtsmeinungen sprechen im konkreten Fall folgende Überlegungen für die Annahme eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes:

Der Betriebsprüfer hat sich mit der Beurteilung der von der Bf ausgeübten Tätigkeit umfangreich auseinandergesetzt. Dennoch ist es nicht gelungen, eine Wettbewerbsverzerrung zugunsten der Bf als Folge der Anerkennung der Gemeinnützigkeit plausibel zu machen.

Der Betriebsprüfer erblickte in der gehobenen maschinellen und personellen Ausstattung der Bf Wettbewerbsvorteile gegenüber anderen Tischlereien. Dem ist entgegenzuhalten, dass dieser Umstand in keinem Zusammenhang mit steuerlichen Begünstigungen eines gemeinnützigen Unternehmens steht. Nur ein Vergleich mit anderen Tischlereien ähnlicher Betriebsgröße wäre aussagekräftig.

Durch die Verrechnung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf erbrachte Leistungen erlangt ein gemeinnütziger Rechtsträger zweifellos einen Wettbewerbsvorteil. Dieser Vorteil kommt allerdings nur bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Kunden zum Tragen. Es steht unbestritten fest, dass ein großer Teil der Kunden der Bf vorsteuerabzugsberechtigt ist. Ein aus dieser steuerlichen Begünstigung resultierender Vorteil ist somit nur als gering zu bezeichnen.

Der Vorteil wird darüber hinaus durch die herabgesetzte Leistungsfähigkeit der von der Bf beschäftigten Arbeitnehmer (vermehrte Krankenstände, Arztbesuche, langsames Arbeiten etc.) ausgeglichen. *Renner (Baldauf/Renner/Wakounig* (Bearb.), Die Besteuerung der Vereine¹⁰, 304, siehe oben) hält Beschäftigungsbetriebe mit zusätzlichen Betreuungsmaßnahmen nicht für begünstigungsschädlich mit der Begründung, dass ein beträchtlicher

Teil der Arbeitszeit der betreuten Personen auf Maßnahmen wie Schulung, psychologische Betreuung etc. entfällt und insoweit gar keine unmittelbare Vergleichbarkeit mit steuerpflichtigen, dieselbe Leistung anbietenden Betrieben vorliegt. Diese Argumentation trifft auch auf die geringere Produktivität von Arbeitnehmern mit Behinderung zu. Immerhin weisen nach der Aktenlage etwa zwei Drittel der Arbeitnehmer der Bf eine Erwerbsminderung von mehr als 50% auf. Insofern kann auch die Bf nicht mit steuerpflichtigen ähnlichen Betrieben verglichen werden, selbst wenn die Bf keine zusätzlichen Betreuungsmaßnahmen anbietet.

Der Fürsorgezweck der Bf besteht nicht in arbeitstherapeutischen Maßnahmen, sondern in der Integration von Menschen mit Behinderungen in das Erwerbsleben durch die Zurverfügungstellung von Arbeitsplätzen. Eine Behindertenwerkstätte zum Zweck der Integration von Behinderten ist nach der Judikatur grundsätzlich als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen (VwGH 19.09.2001, 99/16/0091).

Aus den gesetzlichen Regelungen der §§ 34 ff. BAO lässt sich jedenfalls das Erfordernis von Schulungen oder sozialpädagogischen Betreuungen in Behindertenwerkstätten für den Gemeinnützigkeitsstatus nicht ableiten. Die Vereinsrichtlinien 2001, Rz 261, die eine Schulung bzw. Betreuung zur Vorbereitung des Wiedereinstiegs in den Arbeitsmarkt fordern, passen auf den vorliegenden Fall nicht und sind überdies für das Bundesfinanzgericht keine verbindliche Rechtsquelle (siehe auch VwGH 19.9.2013, 2010/15/0117).

Der Betriebsprüfer argumentierte des Weiteren mit der Möglichkeit einer günstigen Preisgestaltung durch die Bf, ohne tatsächlich Preisvergleiche mit konkurrierenden Betrieben vorzunehmen. Ein Unterbieten von Mitbewerbern der Bf lässt sich daher nicht objektivieren.

Was die Personalgestellung durch die Bf. betrifft, kann auch ein Dienstleistungsbetrieb ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb sein. Die Abgabenbehörde hat in der Begründung der angefochtenen Bescheide keine Feststellungen zu einem allfälligen Wettbewerb der Bf im Rahmen des Personalleasings mit abgabepflichtigen ähnlichen Betrieben getroffen. Der Aktenlage sind keine Umstände zu entnehmen, warum die Zurverfügungstellung der betreuten Personen zur Arbeitsleistung in öffentlichen Einrichtungen die Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes nicht erfüllen sollte. Die Personalüberlassung ergänzt den Tischlereibetrieb und dient ebenfalls der Schaffung von Arbeitsplätzen für Menschen, die wegen ihrer körperlichen Beeinträchtigung am allgemeinen Arbeitsmarkt nicht vermittelbar sind.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Bf ist in seiner Gesamtausrichtung unentbehrliches Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks, der Integration von Personen mit körperlichen Gebrechen in das Erwerbsleben. Nicht die wirtschaftliche Betätigung, sondern die Beschäftigung von behinderten Personen steht im Vordergrund. Der Betrieb dient den geförderten Personen und nicht umgekehrt. Für den reinen Zweckbetrieb wie dem der Bf geht die Gemeinnützigkeit der Rücksicht auf den

unbeeinträchtigten Wettbewerb vor. Mit einer Verschaffung von Wettbewerbsvorteilen der Bf für den Fall der Zuerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus ist aber – wie oben dargestellt wurde – wenn überhaupt, nur in eingeschränktem Umfang zu rechnen, da insgesamt betrachtet steuerliche Vorteile durch die mangelnde Leistungsfähigkeit der Mitarbeiter ausgeglichen werden.

Abschließend ist daher festzuhalten, dass von der Bf allenfalls ausgehende Wettbewerbswirkungen das zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks unvermeidbare Maß nicht übersteigen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben. Die Bf ist gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sowie der Vorauszahlungsbescheid Körperschaftsteuer 2011 und Folgejahre sind daher aufzuheben. Die Umsatzsteuer für die strittigen Leistungen der Bf ist gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 mit dem Steuersatz von 10% anzusetzen.

Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision zulässig, da Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage der steuerlich anzuerkennenden Gemeinnützigkeit von Behindertenwerkstätten, die neben der Integration von Behinderten ins Erwerbsleben keine Schulungen bzw. Therapiemaßnahmen durchführen, nicht besteht und in Literatur und Verwaltungspraxis dazu unterschiedliche Rechtsmeinungen vertreten werden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter Umsatzsteuer

Wien, am 29. April 2014