



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vereines "P", Adresse, vertreten durch Stb., vom 1. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch V, vom 7. Juli 2008 und vom 17. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2007, Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 1/2008, 2/2008, 3/2008, 4/2008 und 5/2008, Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid 2008, Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist ein Verein mit Sitz in Ort1. Mit Schreiben vom 25. September 2007 wurde vom Bw. bei Finanzamt ABC ein Auskunftersuchen zum Gemeinnützigkeitsstatus des Vereins gestellt.

Dem Auskunftersuchen beigelegt waren die Statuten des Bw.

„Statuten des Vereines "P " "

§1 Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

(1) Der Verein führt den Namen "P ".

(2) Er hat seinen Sitz in Ort1/Oberösterreich und erstreckt seine Tätigkeit auf ganz Österreich.

§2 Zweck

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt:

Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause; Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen; Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause; Schulung für die Pflege zu Hause.

§3 Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes

(1) Der Vereinszweck soll durch die in Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.

(2) Als ideelle Mittel dienen: Vorträge, Schulungen, Erstellen von Materialien für Schulungsmaßnahmen und Qualitätskontrolle.

(3) Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch: Beitrittsgebühren und Mitgliedbeiträge, Erträge aus vereinseigenen Veranstaltungen und Unternehmungen, Spenden sowie sonstige Zuwendungen.

§4 Arten der Mitgliedschaft

(1) Die Mitglieder des Vereines gliedern sich in ordentliche und fördernde Mitglieder.

(2) Ordentliche Mitglieder sind jene, die sich voll an der Vereinsarbeit beteiligen. Fördernde Mitglieder sind solche, die den Zweck des Vereines fördern, aber an den Rechten und Pflichten des Vereines nicht teilhaben wollen.

§5 Erwerb der Mitgliedschaft

(1) Mitglieder des Vereins können alle physischen sowie juristischen Personen werden.

(2) Über die Aufnahme von ordentlichen und fördernden Mitgliedern entscheidet der Vorstand. Die Aufnahme kann ohne Angabe von Gründen verweigert werden.

§6 Beendigung der Mitgliedschaft

(1) Die Mitgliedschaft erlischt durch Tod, bei juristischen Personen durch Verlust der Rechtspersönlichkeit, weiters durch freiwilligen Austritt und durch Ausschluss.

(2) Der Austritt kann nur mit 31. Dezember jeden Jahres erfolgen. Er muss dem Vorstand wenigstens 2 Monate vorher schriftlich mitgeteilt werden. Erfolgt die Anzeige verspätet, so ist

sie erst zum nächsten Austrittstermin wirksam. Für die Rechtzeitigkeit ist das Datum der Postaufgabe maßgeblich.

(3) Der Vorstand kann ein Mitglied ausschalten, wenn dieses trotz Mahnung und Setzung einer Nachfrist von einem Monat mit der Zahlung der Mitgliedsbeiträge länger als sechs Monate im Rückstand ist; Die Verpflichtung zur Zahlung der fällig gewordenen Mitgliedsbeiträge bleibt davon unberührt.

(4) Der Ausschluss eines Mitgliedes aus dem Verein kann vom Vorstand auch wegen grober Verletzung anderer Mitgliedspflichten und wegen unehrenhaften Verhaltens verfügt werden.

§7 Rechte und Pflichten der Mitglieder

(1) Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen des Vereines teilzunehmen. Das Stimmrecht in der Generalversammlung sowie das aktive und passive Wahlrecht stehen nur den ordentlichen Mitgliedern zu.

(2) Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Vereines nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch Ansehen und der Zweck des Vereins Abbruch erleiden könnte. Sie haben die Vereinsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten und sind zur pünktlichen Zahlung der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge in der von der Generalversammlung beschlossenen Höhe verpflichtet.

§8 Vereinsorgane

Organe des Vereins sind die Generalversammlung, der Vorstand, die Rechnungsprüfer und das Schiedsgericht.

§9 Die Generalversammlung

(1) Die ordentliche Generalversammlung findet alle 4 Jahre statt.

(2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf Beschluss des Vorstands, der ordentlichen Generalversammlung oder auf schriftlich begründetem Antrag von mindestens einem Zehntel der Mitglieder oder auf Verlangen der Rechnungsprüfer binnen vier Wochen statt. Die außerordentliche Generalversammlung ist spätestens vier Wochen ab dem Zeitpunkt der Beschlussfassung bzw. des Einlangens des schriftlichen Antrages einzuberufen.

(3) Die Einberufung zur ordentlichen und außerordentlichen Generalversammlung hat durch den Vorstand schriftlich zu erfolgen, wobei eine Einberufungsfrist von mindestens zwei Wochen einzuhalten ist. Zeitpunkt, Beginn der Versammlung, Versammlungsort und Tagesordnung sind gleichzeitig mit der Einladung bekannt zu geben.

(4) Anträge zur Tagesordnung für eine Generalversammlung können bis spätestens eine Woche vor Abhaltung derselben schriftlich beim Vorstand eingebracht werden und sind in die Tagesordnung aufzunehmen.

(5) Gültige Beschlüsse - ausgenommen solche über einen Antrag auf Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung - können nur zur Tagesordnung gefasst werden.

(6) Bei der Generalversammlung sind alle Mitglieder teilnahmeberechtigt. Stimmberechtigt sind nur die ordentlichen Mitglieder. Jedes Mitglied hat nur eine Stimme. Juristische Personen werden durch einen Bevollmächtigten vertreten. Die Übertragung des Stimmrechtes auf ein anderes Mitglied ist im Wege der schriftlichen Bevollmächtigung zulässig, jedoch darf ein ordentliches Mitglied nicht mehr als drei Stimmen auf sich vereinen.

(7) Die Generalversammlung ist ohne Rücksicht auf die Zahl der anwesenden stimmberechtigten Mitglieder beschlussfähig, wenn die Mitglieder schriftlich zur Generalversammlung mit Tagesordnung eingeladen worden sind.

(8) Die Wahlen und die Beschlussfassungen in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Stimmenmehrheit. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereines geändert werden oder der Verein aufgelöst werden soll, bedürfen jedoch einer qualifizierten Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen.

(9) Den Vorsitz in der Generalversammlung führt der Obmann, in dessen Verhinderung sein Stellvertreter. Sind beide verhindert, führt das an Jahren älteste Vorstandsmitglied den Vorsitz.

(10) Über jede Generalversammlung ist ein Protokoll zu führen, aus welchem die Zahl der anwesenden Mitglieder, die Beschlussfähigkeit und das Stimmverhältnis sowie alle Angaben ersichtlich sein müssen, welche eine Überprüfung der satzungsgemäßen Gültigkeit der gefassten Beschlüsse ermöglichen.

§ 10 Aufgabenbereich der Generalversammlung

Der Generalversammlung sind folgende Aufgaben vorbehalten: Entgegennahme und Genehmigung des Rechenschaftsberichtes und des Rechnungsabschlussberichtes; Beschlussfassung über den Haushaltsplan; Wahl, Bestellung und Enthebung der Mitglieder des Vorstandes und der Rechnungsprüfer; Entlastung des Vorstandes; Festsetzung der Höhe der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge für ordentliche und fördernde Mitglieder; Beschlussfassung über die Statutenänderung und die freiwillige Auflösung des Vereines; Beratung und Beschlussfassung über sonstige auf der Tagesordnung stehende Fragen.

§11 Der Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus dem Obmann und seinem Stellvertreter, dem Kassier und dem Schriftführer.

(2) Der Vorstand wird von der Generalversammlung gewählt. Der Vorstand hat bei Ausscheiden eines gewählten Mitgliedes das Recht, an seine Stelle ein anderes wählbares Mitglied zu kooptieren, wozu die nachträgliche Genehmigung in der nächstfolgenden Generalversammlung einzuholen ist. Fällt der Vorstand ohne Selbstergänzung durch Kooptierung überhaupt, oder durch unvorhersehbar lange Zeit aus, ist jeder Rechnungsprüfer verpflichtet, unverzüglich eine außerordentliche Generalversammlung zum Zweck der Neuwahl des Vorstandes einzuberufen.

(3) Die Funktionsdauer des Vorstandes beträgt vier Jahre. Wiederwahl ist möglich

(4) Die Einberufung zu den Vorstandssitzungen erfolgt durch den Obmann, bei seiner Verhinderung durch den Stellvertreter. Ist auch dieser auf unvorhersehbar lange Zeit verhindert, darf jedes sonstige Vorstandsmitglied den Vorstand einberufen.

(5) Der Vorstand ist beschlussfähig, wenn alle seine Mitglieder eingeladen wurden und mindestens die Hälfte von ihnen anwesend sind.

(6) Der Vorstand fasst seine Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit; bei Stimmenmehrheit gibt die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag.

(7) Den Vorsitz führt der Obmann, bei Verhinderung sein Stellvertreter. Ist auch dieser verhindert, obliegt der Vorsitz dem an Jahren ältesten anwesenden Vorstandsmitglied.

(8) Außer durch Tod und Ablauf der Funktionsperiode erlischt die Funktion eines Vorstandsmitglieds durch Enthebung und Rücktritt.

(9) Die Generalversammlung kann jederzeit den gesamten Vorstand oder einzelne seiner Mitglieder entheben. Die Enthebung tritt mit Bestellung des neuen Vorstandes bzw. Vorstandsmitglieds in Kraft.

(10) Die Vorstandsmitglieder können jederzeit schriftlich ihren Rücktritt erklären. Die Rücktrittserklärung ist an den Vorstand, im Falle des Rücktrittes des gesamten Vorstandes an die Generalversammlung zu richten. Der Rücktritt wird erst mit Wahl bzw. Kooptierung eines Nachfolgers wirksam.

§ 12 Aufgabenkreis des Vorstandes

Dem Vorstand obliegt die Leitung des Vereins. Ihm kommen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind. In seinen Wirkungsbereich fallen insbesondere folgende Angelegenheiten:

Erstellung des Jahresvoranschlages sowie die Abfassung des Rechenschaftsberichtes und des Rechnungsabschlusses; Vorbereitung der Generalversammlung; Einberufung der ordentlichen und außerordentlichen Generalversammlung; Verwaltung des Vereinsvermögens; Aufnahme und Ausschluss von Vereinsmitgliedern

§ 13 Besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder

(1) Der Obmann vertritt den Verein nach außen. Ihm obliegen auch der Abschluss von Rechtsgeschäften des Vereines, wobei der Obmann oder im Verhinderungsfall sein Stellvertreter oder ein weiteres Vorstandsmitglied zeichnungsberechtigt sind.

Intabulationspflichtige Geschäfte bedürfen der Zeichnung durch den Obmann oder im Verhinderungsfall durch seinen Stellvertreter und einem weiteren Vorstandsmitglied.

(2) Der Obmann führt den Vorsitz in der Generalversammlung und im Vorstand.

(3) Der Schriftführer hat den Obmann bei der Führung der Vereinsgeschäfte zu unterstützen. Ihm obliegt die Führung der Protokolle der Generalversammlung und des Vorstandes.

(4) Der Kassier ist für die ordnungsgemäße Geldgebarung des Vereines verantwortlich.

§ 14 Die Rechnungsprüfer

(1) Die Generalversammlung wählt auf Dauer von 4 Jahren zwei Rechnungsprüfer. Wiederwahl ist möglich.

(2) Den Rechnungsprüfern obliegen die laufende Geschäftskontrolle und die Überprüfung des Rechnungsabschlusses. Sie haben der Generalversammlung über das Ergebnis der Überprüfung zu berichten.

§ 15 Das Schiedsgericht

(1) Zur Schlichtung von allen aus dem Vereinsverhältnis entstehenden Streitigkeiten ist das vereinsinterne Schiedsgericht berufen.

(2) Das Schiedsgericht setzt sich aus drei ordentlichen Vereinsmitgliedern zusammen. Es wird derart gebildet, dass ein Streitteil dem Vorstand ein Mitglied als Schiedsrichter schriftlich namhaft macht. Über Aufforderung durch den Vorstand binnen sieben Tagen macht der andere Streitteil innerhalb von 14 Tagen seinerseits ein Mitglied des Schiedsgerichtes namhaft. Nach Verständigung durch den Vorstand innerhalb von sieben Tagen wählen die

namhaft gemachten Schiedsrichter binnen weiterer 14 Tage ein drittes ordentliches Mitglied zum Vorsitzenden des Schiedsgerichtes. Bei Stimmengleichheit entscheidet unter den Vorgeschlagenen das Los.

(3) Das Schiedsgericht fällt seine Entscheidung bei Anwesenheit aller seiner Mitglieder mit einfacher Stimmenmehrheit. Es entscheidet nach bestem Wissen und Gewissen. Seine Entscheidungen sind vereinsintern endgültig.

§ 16 Auflösung des Vereins

(1) Die Auflösung des Vereins kann nur in einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden.

(2) Diese Generalversammlung hat auch -sofern Vereinsvermögen vorhanden ist -über die Abwicklung zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Abwickler zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen ist.

(3) Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes ist das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der § 34 ff BAO zu verwenden."

In weiterer Folge wurde mit Schreiben vom 7. Jänner 2008 eine Vereinbarung zwischen dem Verein und dem Betreuungsbedürftigen vorgelegt.

„1. Der Verein "P", dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt a) Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause (Rund-um-die-Uhr-Betreuung) b) Erstellung von Standards für die häuslichen Pflegemaßnahmen c) Maßnahmen zur Qualitätskontrolle d) Sicherstellung der Pflege zu Hause durch selbständig arbeitendes, qualifiziertes Pflegepersonal, insbesondere durch Krankenschwestern und Krankenpflegerinnen

2. Der Verein "P " unterstützt folgende Klienten im Sinne der unter Punkt 1 angeführten Tätigkeiten: Familienname.....Vorname..... PLZ
..... Ort.....Strasse..... Tel.Nr.
.....Mobil. Vertrauensperson
.....

Tel.Nr.....Mobil. Der Verein stellt die Kontakte her und überprüft nach Maßgabe der ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten die Qualifikation

3. Betreuungsdauer:Betreuungsbeginn:
 Betreuungsende:Verlängerung bis:

Der vereinbarte Betreuungszeitraum kann bei Eintreten nachstehender Umstände jederzeit mittels telefonischer Mitteilung unterbrochen werden:

Verschlechterung des Klienten

Einweisung des Klienten in ein Krankenhaus,

mittels schriftlicher Mitteilung beendet werden bei:

Verbesserung des Krankheitszustandes des Klienten.

Einweisung des Klienten in ein Pflegeheim

Ableben des Klienten

4. Bei Nichteignung oder Vorfällen, die einen berechtigten Vertrauensverlust begründen, wird das Pflegepersonal ohne zusätzliche Kosten ausgetauscht

5. Bei Unzufriedenheiten mit der Betreuung informiert die Gastfamilie den Verein, der sich im Rahmen seiner Qualitätskontrolle um Abhilfe bemüht. Der Verein ist während der gesamten Betreuungszeit der Ansprechpartner.

6. Für die Unterstützungsmaßnahme ist ein Pauschalbetrag von Euro zu leisten. Dieser Betrag ist drei Tage vor Betreuungsbeginn auf das Konto Nr. 123, BLZ 456 Bank zu überweisen.

7. Für allfällige Schäden, die durch das Betreuungspersonal verursacht werden, kann der Verein keine -aus welchem Titel auch immer geltend gemachte -Haftung übernehmen

8. Der Klient/die Klientin (im Folgenden "Vertragspartei") nimmt folgende Bedingungen für die ordnungsgemäße Betreuungsleitung zur Kenntnis:

a) Das selbständig arbeitende Pflegepersonal ist Gast in der Familie, Kost und Unterkunft sind kostenlos zur Verfügung zu stellen. Ein Zimmer oder eine eigene Schlafgelegenheit innerhalb des Wohnbereichs der bzw. des zu Pflegenden ist bereit zu stellen. Warmwasserversorgung bzw. die Möglichkeit des täglichen Duschens für das Pflegepersonal muss gewährleistet sein. Kleiderwaschen?

b) Für die vereinbarte Tätigkeit ? Hausarbeit lt. Plan ? Pflegearbeit lt. Plan ist ein Taschengeld pro Tag in der Höhe von Euro und ein Fahrtkostenzuschuss in der Höhe von 50 Euro 3 Tage vor Abreise an das Pflegepersonal zu bezahlen.

- c) Kann das vereinbarte Betreuungsverhältnis aus berücksichtigungswürdigen Umständen (Tod des Patienten, Verzögerung der Krankenhausentlassung, u.Ä.) nicht begonnen werden, muss das Betreuungsgeld für drei Tage bezahlt werden.
- d) Das Pflegepersonal wechselt alle 14 Tage bzw. drei Wochen gemäß der vor Beginn der Pflegemaßnahmen diesbezüglich zu treffenden Vereinbarung.
- e) Dem Pflegepersonal ist täglich 2 Stunden Freizeit zu gewähren, nähere Details werden mit der Gastgeberfamilie vereinbart.
- f) Das Pflegepersonal hat für die Haushaltsführung ein Haushaltsgeld zu erhalten. Die Pflegekraft ist verpflichtet, Pflegeplanung und Haushaltsplanung durchzuführen sowie über die Einnahmen und Ausgaben Buch zu führen.
- g) Der Einsatz des Betreuungspersonals wird derart gestaltet, dass für die Klienten keinerlei Betreuungslücken entstehen.

Die Vertragspartei (deren gesetzlicher Vertreter) erklärt mit ihrer (seiner) Unterschrift, dass sie zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung voll geschäftsfähig war.

Alle gemachten Angaben unterliegen dem Datenschutz und werden ohne Zustimmung des Betroffenen nicht an Dritte weitergegeben.

(Ort, Datum)

(Vertragspartei bzw gesetzlicher Vertreter)

Ich (NAME) ersuche während der angegebenen Vertragszeit, um Aufnahme als förderndes Mitglied in den Verein "P"

(Ende des Vertrages)

Aus einem am 7. Jänner 2008 übermittelten Vertragsentwurf ergibt sich in Punkt 3 „Vereinsbeitrag“, dass ein Mitgliedsbeitrag in Höhe von € 800 bei ganzjähriger Mitgliedschaft zu bezahlen ist (für 6 Monate € 400 und für 3 Monate € 200).

In der Folge erging mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 eine schriftliche Auskunftserteilung zur Gemeinnützigkeit der Bw. Die Gemeinnützigkeit wurde nicht anerkannt. Es wurde nach Darstellung der anzuwendenden Rechtsnormen im Wesentlichen ausgeführt:

Ob ein Verein gemeinnützig sei oder nicht, sei zunächst anhand seiner Statuten zu prüfen. Der gegenständliche Verein bezwecke laut den vorgelegten Statuten a) die Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause, b) die Erstellung von Standards für häusliche

Pflegemaßnahmen, c) Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause und d) die Schulung für die Pflege zu Hause.

Den Mitgliedern des Vereines würden via slowakischen Partnern Betreuungs- bzw. Pflegepersonal zur Verfügung gestellt. Das Betreuungs- bzw. Pflegepersonal werde ausschließlich über die slowakischen Agenturen („Personalvorbereitung“ Frau Nam1 bzw. „Personalberatung“ Frau Nam2) ausgewählt.

Die Vereinsmittel würden fast ausschließlich durch Mitgliedsbeiträge die die zu betreuenden Personen zu entrichten hätten aufgebracht. Im Falle der Inanspruchnahme einer Betreuung müsse das Pflegepersonal unabhängig von der Vereinsmitgliedschaft entsprechend der erbrachten Leistung entlohnt werden.

Die Aufgabe des Vereins, dem bereits sehr hohe Mittel zur Verfügung stehen würden, bestehe fast ausschließlich darin, den zu Betreuenden ein geeignetes Pflegepersonal zur Verfügung zu stellen. Die Vermittlung von Pflegepersonal stelle einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Gemeinnützigkeit könne daher nicht anerkannt werden.

In der Folge wurde für die Jahre 2006 und 2007 Steuererklärungen eingereicht. Im Anschluss daran wurde eine Betriebsprüfung für diesen Zeitraum durchgeführt und mit Bericht vom 7. Juli 2008 abgeschlossen.

Mit 7. Juli 2008 ergingen Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 sowie Vorauszahlungsbescheide an Umsatzsteuer für Jänner bis Mai 2008. Die Gemeinnützigkeit des Vereines wurde nicht anerkannt.

Diese Bescheide wurden mit Berufung vom 1. August 2008 angefochten.

Es wurde ausgeführt:

„A) Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden:

Die Bescheide werden zur Gänze angefochten, da aufgrund der Gemeinnützigkeit des Vereines steuerliche Vorschriften nicht rechtens sind, wobei jedoch, wie in der Begründung und Aussetzung ersichtlich ist, bei einer positiven Erledigung der Berufung, gegen eine 10-prozentige Umsatzsteuervorschrift kein Einwand erhoben wird.

B) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden:

Es wird beantragt, die Bescheide aufzuheben und die Abgabenschuld auf Null zu stellen. Wenn der steuerfreien Rechtsbegründung nicht gefolgt wird, wird einer Erledigung zum auch einbezählten 10-prozentigen Umsatzsteuersatz zugestimmt, wobei Säumniszuschläge bei der

vorliegenden Sachverhaltslage nach der Rechtsprechung nicht vorzuschreiben sind, da den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden trifft.

C) Begründung:

Der Verein wurde am 21.12.2005 gegründet und hat die ZVR-Zahl 756, die am 19.1.2006 vom Vereinsregister mitgeteilt wurde. Die Gründung von gemeinnützigen Vereinen für die Unterstützung von pflegebedürftigen Menschen wird in der Fachliteratur empfohlen (s. Höfle/Leitner/Stärker, Rechte für Menschen mit Behinderung, 2. Auflage, Wien 2003, S. 149 ff.). Der Verein hat sich aufgrund seines völlig neuen Konzeptes langsam entwickelt, wie auch aus dem Rechnungswesen 2006 und 2007 ersichtlich ist. Im Februar 2007 wurde ein Mitarbeiter angestellt, um die steigende Anzahl an Mitgliedsfamilien dem Vereinszweck entsprechend betreuen zu können, da diese Hilfestellung von der Bevölkerung sehr gut angenommen wurde.

Es braucht in Österreich nicht besonders hervorgehoben zu werden, dass gerade im hier zu beurteilenden Zeitraum Jänner 2006 bis Mai 2008 notwendigerweise die Öffentlichkeit sich sehr intensiv mit dem Thema der Pflege beschäftigt hat und auch die politischen Bemühungen in den verschiedensten gleichsam "Experimenten" stehen. Frau B, die Vereinsobfrau, erklärte mir beim Erstgespräch im Jahr 2006 die gemeinnützigen Vereinsziele und das neue Konzept, dass aufgrund ihrer Erfahrung als Krankenschwester die Notwendigkeit besteht, die Qualität der Pflege immer im Auge zu behalten, und daher der Verein -wie treffend im Vereinsnamen ausgeführt -"P " anstrebt.

Es war der Vereinsobfrau bewusst, dass hier gleichsam ein Feldversuch gestartet wird, um diese Hilfe in einem Gesamtprozess anzubieten, daher die Fokussierung auf das Qualitätssicherungs-und Qualitätsmanagementsystem. Im Zuge der eigenen Involvierung wurde mir bewusst, dass quasi ein Pflegecontrolling dahinter steht, nachdem für mich Controlling bedeutet, ein Informations-, Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystem bereitzustellen und bei der praktischen Umsetzung eines komplexen und oft über Jahre vernetzten Pflegegeschehens einen entsprechenden Organisations-und Problemlösungsrahmen zu schaffen, der zu einem Controllingbewusstsein auch bei privaten Haushalten führt und sich hier insbesondere im notwendigen Hilfsbetrieb des Vereines abbildet. Es zeigte sich, dass gerade bei der auch in der Öffentlichkeit vorhandenen Unsicherheit ad hoc Probleme auftauchen, die Lösungen zugeführt werden müssen. Daher sind mit diesem Problembegriff sowohl die strategische Planung des gemeinnützigen Vereines als auch die Reaktionen der täglichen Praxis im Pflegebereich, mit der Behörde u. a. erfasst. Als Beispiel kann hier die überraschende Rechtsmeinung der Finanzverwaltung angeführt werden, dass keine Gemeinnützigkeit vorliegt. (s. zu diesem Controllingbegriff etwa Schlager,

Aspekte des Steuercontrolling, in: Feldbauer-Durstmüller/Schwarz/Wimmer (Hrsg.), Handbuch Controlling und Consulting, Stiegler-Festschrift, Wien 2005, S. 616 ff).

Um diese Aufgaben für die Allgemeinheit zu erfüllen, ist es notwendig, auch Kontakte mit Pflegepersonal und Pflegepersonalvermittlungsorganisationen zu haben und herzustellen. Mit diesem ganzheitlichen Ansatz kann so auf die vielen unterschiedlichen Fallkonstellationen zutreffend reagiert werden. Dass die Entwicklung des Vereines in der Öffentlichkeit wahrgenommen wird, zeigen etwa Einladungen zu Symposien der Vereinsobfrau. Auch Anfragen von anderen Pflegeorganisationen, diese mit Rat und Tat zu unterstützen, kommen immer wieder vor. Ich habe selbst aufgrund der Anfragen aus meiner Steuerberatungsklientel auf dieses Know-How zurückgegriffen, etwa in einem Fall, wo das Unternehmen einen wichtigen Mitarbeiter "halten" wollte, weil dessen Ziehmutter, zu der er sich besonders verpflichtet fühlt, ein Pflegefall wurde und er sich daher beruflich karenzieren hätte lassen wollen und damit wertvolles Know-How für das Unternehmen verloren gegangen wäre.

Es wurde beim zuständigen Finanzamt am 29.9.2007 von mir das Auskunftersuchen zum Gemeinnützigkeitsstatus des Vereins unter Vorlage der Vereinsstatuten gestellt.

Am 30.1.2008 wurde eine Nachschau gern. § 144 Abs. 1 BAO gemacht, wo insbesondere auch Rechnungswesenunterlagen verlangt wurden, zu der ich als ausgewiesener und auslösender steuerlicher Vertreter nicht verständigt wurde. Es kam nur zu einem Gespräch zwischen Prüfer und Vereinsobfrau. Bereits aus der dort getroffenen Aussage ist keinesfalls der Schluss zu ziehen, dass Gemeinnützigkeit nicht vorliegt. Es zeigt sich, dass es sinnvoll gewesen wäre, zum steuerlichen Fachmann - es handelt sich um einen Prüfer - auch den Steuerberater als Fachmann - also mich -einzubeziehen, damit nicht falsche Sachverhaltsvorstellungen auftauchen, die wiederum schwer zu beseitigen sind (s. dazu Hackl/Schlager, Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw. seines Wirtschaftstreuhänders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Praxis der Betriebsprüfung, 16. Lieferung, Oktober 2006, S. 12).

Mit Datum 31.1.2008 erfolgte die schriftliche Auskunftserteilung des Finanzamts, dass keine Gemeinnützigkeit vorliegt (s. Beilage 1). Im Anschluss daran wurde vom Finanzamt eine steuerliche Betriebsprüfung über die Jahre 2006 und 2007 sowie eine Nachschau für das Jahr 2008 eingeleitet, die am 11.3.2008 in meiner Kanzlei durchgeführt wurde und anschließend im Büro des Prüfers beim Finanzamt. Es wurden verschiedene Vorhalte beantwortet und abgewickelt, so auch die Steuererklärungen 2006 und 2007 auf Wunsch des Finanzamtes erstellt und vorgelegt mit einem ausführlichen Begründungsschreiben vom 28.2.2008, warum hier dem Grunde nach keine Steuerpflicht entsteht. Mit Bericht der Betriebsprüfung vom 7.7.2008 wurde die Prüfung abgeschlossen und die angefochtenen Bescheide erlassen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 7.7.2008 ergeben sich keine wesentlichen verbleibenden Sachverhaltsunterschiede zwischen Finanzamt und Berater, sodass diese Bemessungsgrundlagen, die festgestellt wurden, für die Zeiträume 2006 und 2007, nachdem ja auch die Gemeinnützigkeit dem Grunde nach hier für diese Zeiträume festzustellen ist, auch akzeptiert werden.

Es wird daher hier die Nichtanerkennung der Gemeinnützigkeit dem Grunde nach angefochten, wobei -wie oben angemerkt und zur Umsatzsteuer noch ausgeführt -der 10-prozentige Umsatzsteuersatz für gemeinnützige Steuerpflichtige grundsätzlich anerkannt wird, wenn nicht die Befreiungstatbestände des Gemeinschaftsrechtes der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. die Gleichstellung mit anderen Vereinen, für die die Liebhabereivermutung seitens der Finanzverwaltung zur Anwendung kommt, zur Umsatzsteuerbefreiung führt.

Es soll nun, nachdem die Gemeinnützigkeit für den jeweiligen Tätigkeitszeitraum zu beurteilen ist, das ist - wie angemerkt - vom Beginn der Vereinstätigkeit im Jahr 2006 bis zumindest dem Umsatzsteuerzeitraum 5/2008 und laufend, die steuergesetzliche Kriterienerfüllung der Gemeinnützigkeit (§§ 35 ff BAO) aufgezeigt werden:

Der begünstigte Zweck des Vereines, ist die Förderung der Allgemeinheit. Darunter fallen nach [§ 35 Abs. 2 BAO](#) die Förderungen im Bereich der Fürsorge für alte, kranke, oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, auch die hier angesprochene Familienvorsorge zur Unterstützung der pflegenden Familienmitglieder ist im Gesetz genannt. Die notwendige gemeinnützige Rechtsgrundlage ist in der Satzung des Vereines gegeben, sowohl von der Zielsetzung: "Unterstützung der Pflegemaßnahmen zu Hause, Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen, Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause, Schulung für die Pflege zu Hause", als auch bei der Auflösung des Vereines oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes. Das verbleibende Vereinsvermögen ist nach § 16 der Statuten für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der § 34 ff BAO zu verwenden. An diesem Satzungsbereich ist im Bereich der "Satzung" keine unterschiedliche Beurteilung bei der Finanzverwaltung zur Steuerberatung vorhanden.

Vor Beendigung der Betriebsprüfung habe ich dem Finanzamt geschrieben, dass gerade im gemeinnützigen Vereinszweck Änderungen zum raschen Umsetzen zwingen, wie die Hilfe bei der notwendigen Legalisierung, zu der auch Klienten laufend an mich herangetreten sind und etwa das soeben erschienene Buch: Schön u. a., Betreuung daheim. Schritt für Schritt zur legalen Pflege, Wien 2008, mit einem Vorwort von Wirtschaftskammerpräsident Leitl, Unterstützung bieten will. Den Betroffenen kann durch Literatur alleine nicht wirklich geholfen

werden, da die pflegenden Familienmitglieder andere Sorgen haben, als sich hier hineinzudenken und die Abläufe zu verstehen. Ich habe mein Verwundern zum Ausdruck gebracht:

"Die Ausführungen zu den Unterstützungen bei den Gewerbeanmeldungen sind völlig überraschend, da hier nur das durchgeführt wird, was die Regierung und der Sozialminister erwarten. Die gemeinnützige Organisation übernimmt nur deshalb wiederum eine Aufgabe, da bewusst ist, dass das Pflegesystem ohne diesen Einsatz wohl zusammenbrechen würde." Was die Vereinsobfrau nach dieser Marathonaufgabe im Juli 2008 formulierte, ist aus beiliegendem Schreiben an die Steuerkanzlei ersichtlich (s. Beilage 2). Besonders überraschend für eine hier im weiteren Sinn anzustellende betriebswirtschaftliche Beurteilung ist die Zuordnung dieser Legalisierungsbemühungen des Vereins zu einem begünstigungsschädlichen (gewinnorientierten) Geschäftsbetrieb. Vielmehr liegt ausschließlich, wie bereits in meinen Ausführungen vom 28.2.2008 angeführt worden ist, ein nachhaltiger Hilfsbetrieb vor, der die Kriterien des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) zur Gänze erfüllt.

Wie erwähnt, hat die erste Sachverhaltsaufnahme ohne Beiziehung des ausgewiesenen Steuerberaters zur Aussage geführt, dass bereits "Gewinne" erzielt wurden und dem Verein "sehr hohe Mittel" zur Verfügung stünden (Abweisendes Auskunftsschreiben vom 31.1.2008, Beilage 1). Wie zum Sachverhalt bereits erläutert, liegt hier gleichsam ein "Pilot-Projekt" vor, das dadurch auch höchstens zu einer unvermeidbaren Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben führen kann, wie die Einzigartigkeit und die Entwicklung von 2006 auf 2007 und 2008, die leider durch die Steuervorschreibungen durchbrochen ist, zeigt. Die Beitrittswünsche von Pflegefamilien kommen - wie die Vereinsobfrau ausführt - immer mehr durch Mundpropaganda.

Gerade für das Vorliegen eines notwendigen Hilfsbetriebes ist die grundsätzliche Einordnung der Pflegefamilienbeiträge an den Verein als unechte Mitgliedsbeiträge m. E. zutreffend, da sie einerseits die Leistungen, die im Vereinszweck ausgedrückt sind, einschließlich Kontaktherstellung zu Pflegevermittlungsorganisationen enthalten, wobei etwa der Versuch der Vereinsobfrau über Inserate österreichische Pfleger stundenweise oder ehrenamtlich zu bekommen, bisher gescheitert ist. Andererseits stellen auch die gemeinsamen Interessen der Mitglieder, solange sie die Hilfe zur Selbsthilfe benötigen, eine Risikogemeinschaft dar (s. dazu etwa Niederberger, Der Verein als Geschäftspartner seiner Mitglieder, Wien 1999).

Im Schreiben vom 28.2.2008 habe ich bereits ausgeführt: "Der Verein übt seine Tätigkeiten 'selbsterfüllend' aus. So hebt Renner hervor, dass der unentbehrliche Hilfsbetrieb oder Zweckverwirklichungsbetrieb, bei dem die Betätigung in unmittelbarem Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Vereinszweck steht, nach [§ 45 Abs. 2 BAO](#) in seiner Gesamtausrichtung

auf Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eingestellt ist, die Zwecke nur durch den Zweckverwirklichungsbetrieb erreichbar sind und eine unvermeidbare Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben zugelassen ist, wobei Renner darauf hinweist, dass die Verwaltungspraxis darüber hinaus politisch gewollte Vergünstigungen bietet (s. Renner, Erzielung Verteilung und Ermittlung von Gewinnen bei Non-Profit-Organisationen, in: Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Wien 2008, S. 390 ff). Wie aus der gegenwärtigen Diskussion in der Öffentlichkeit zu Pflegemaßnahmen ersichtlich ist, ist nicht vorstellbar, dass hier derartig enge Sichtweisen Platz greifen, da dadurch der Gesetzesauftrag nicht erfüllbar ist und es ohne diese gemeinnützigen Initiativen noch zu viel größeren Schwierigkeiten kommt.

Der hier zu beurteilende Verein merkt einerseits die Entwicklung, dass andere Organisationen und die Familien mit Pflegepersonen sich allein gelassen fühlen, wobei andererseits die gemeinnützigen Organisationen an die Grenzen des Möglichen stoßen und es gerade beim zu beurteilenden gemeinnützigen Verein durch das vorhandene Helfersyndrom zur eigenen Ausbeutung kommt.

Der Verein ist etwa auch vertreten durch die Vereinsvorsitzende bei Symposien im Sozialministerium, um die widerliche Situation im Pflegebereich aufzuzeigen. Dies ist insbesondere möglich, da die Vereinsvorsitzende selbst ausgebildete Krankenschwester ist. Wie ich erfahren habe, ist sie gleichsam Tag und Nacht unermüdlich im Einsatz. Wenn man daher jene Kosten auflistet, die bei einem Betrieb tatsächlich anfallen, so ergeben sich Ausgaben von zumindest € 40.000,00 zusätzlich an Personalkosten, weiters Ausgaben für ein Büro von rd. 20 m² (rd. € 3.000,00), das Rechnungswesen von rd. € 3.600,00 sowie die Aufbringung von Einrichtungen von etwa € 7.000,00. Somit ergibt sich nur ein Überschuss in den Jahren 2006 und 2007, weil diese Ressourcen ohne Ausgabenanfall zur Verfügung gestellt wurden. Würde dies nicht geschehen sein, wäre der Verein völlig überschuldet und müsste Konkurs anmelden. Dabei wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass ein gemeinnütziger Verein zumindest Mittel in Höhe eines Jahresumsatzes ansammeln kann (betriebswirtschaftlich müsste), um sorgfältig und nachhaltig arbeiten zu können. Gerade im vorliegenden Fall besteht eine hohe Unsicherheit in die Zukunft und ist mit zusätzlichen Aufwendungen bzw. laufenden Kosten zu rechnen. Es ist wohl einer der Gründe für die Steuerbegünstigungen von gemeinnützigen Betrieben, dass dem Gemeinwohl diese Mittel nicht weggesteuert und entzogen werden, da sonst viele Aufgaben in der Gemeinschaft nicht mehr erfüllbar wären."

Ich musste als Berater des gemeinnützigen Vereins leider im Hinblick auf die schwelenden Steuervorschreibungen wichtige Ausgaben und Investitionen etwa in eigenes Büro bzw. in ein eigenes Vereinsfahrzeug ablehnen, im Hinblick auf eine sorgfältige Vereinsführung. Durch die

Steuervorschreibung ist ein wesentlicher Einbruch erfolgt, das "Modell" so zu evaluieren, dass die Erfahrungen für derartige Projekte in ganz Österreich weitergegeben werden können. Daher ist rasch Klarheit in der steuerrechtlichen Lage zu schaffen.

Es kann wohl nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn Kontakte in Zusammenhang mit den Qualitäts- und Controllingprozessen hergestellt werden zwischen den Familien und den Pfleger(innen)rechtsorganisationen. Dies ist sicherlich im Vereinszweck zu sehen, daher ist auch der gemeinsame Versuch, in einem Folder dieses vernetzte Konzept zu erläutern, für die Vereinszweckerfüllung wichtig. Auch die bereits angesprochene Neuorganisation der Legalisierung ist unmittelbar aus dem Vereinszweck notwendig. Somit ist die tatsächliche Geschäftsführung auf Erfüllung des gemeinnützigen Zweckes eingestellt ([§ 42 BAO](#)).

Die Kriterien des [§ 39 BAO](#) der ausschließlichen Förderung ergeben sich ebenfalls m. E. aus der einleitend vorgenommenen Sachverhaltsdarstellung. Der Verein strebt keine Gewinne an. Der Mittelüberschuss ist gegenwärtig vorhanden, weil notwendige Ausgaben und Investitionen für den Vereinszweck angehalten werden müssen. Weiters ist es bei der Unsicherheit im ganzen Umfeld des Vereines betriebswirtschaftlich notwendig, Mittel für überraschende Entwicklungen zu haben. Dies wird auch in der Literatur und wie bereits im Schreiben vom 28.2.2008 angeführt, als unstrittig angesehen.

Zur Prüfung der Wettbewerbswirkungen des notwendigen Geschäftsbetriebes muss man sich nach Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2. Auflage, Wien 2004, S. 142, auf die Frage konzentrieren, "ob das Angebot steuerpflichtiger Betriebe derselben oder ähnlicher Art die Nachfrage befriedigen kann oder nicht. Gerade auf dem Gebiet der Sozialdienste trifft es wohl oft zu, dass der Markt kein ausreichendes Angebot bietet"

Betrachtet man die Medienberichte und die politischen Bemühungen, sowie die angesprochenen Kooperationswünsche anderer Pflegeorganisationen, so hat man gleichsam darauf gewartet, dass dieses "Pilot-Projekt" Verein Pflege zu Hause -Hilfe zur Selbsthilfe nach Ersterfahrungen multipliziert werden kann. Sieht man nach Deutschland, so werden dort nicht umsonst vom deutschen Gemeinnützigkeitssteuerrecht alle Einrichtungen der Wohlfahrtspflege zu steuerlichen Zweckbetrieben erklärt, wenn diese in besonderem Maß Personen dienen, die auf die Hilfe anderer angewiesen sind (s. Prinz/Prinz, S. 142).

Die Entwicklung des Vereines seit Beginn zeigt, dass der notwendige Hilfsbetrieb zu Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb getreten ist, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist (so auch die hier zutreffende Formulierung des [§ 45 Abs. 2 BAO](#)) und die Vereinszwecke nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind, der darauf laufend eingestellt wird.

Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung ist einerseits auszuführen, dass die steuerliche Vereinsrichtlinie des BMF bei derartigen notwendigen Hilfsbetrieben von einer Liebhabereivermutung ausgeht. Diese Erlassmeinung ist vom Finanzamt nicht befolgt worden, weil ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb unterstellt wurde. Würde dieser tatsächlich vorliegen, müsste Insolvenz angemeldet werden, weil die Entwicklung eines neuen Wohlfahrtskonzeptes nicht nur nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgen kann.

Nach meiner umsatzsteuerlichen Beurteilung könnten, wenn man die Ziele, die in Artikel 13 Teil A der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie stehen, heranzieht, diese Leistungen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht steuerfrei gesehen werden, wenn man annimmt, dass im österreichischen Mehrwertsteuersystem § 6 Z. 25 UStG in Verbindung mit § 6 Z. 18 UStG zur Anwendung kommt (s. auch die Kommentierung von Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Aufl., Wien 2005, § 6 Rz 349 ff, wobei Ruppe darauf hinweist, dass eine gemeinschaftskonforme Auslegung zu einem weiteren Anwendungsbereich der Befreiung führen muss, z. B. § 6 Rz 431; s. auch Achatz, Verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Non-Profit-Organisationen in: Eilmansberger, u. a., Das Recht der Non-Profit-Organisationen, Wien 2006, S. 93).

Zumindest kann für die Vereinseinnahmen der begünstigte Steuersatz von 10 % bei Vorsteuerabzug gem. § 10 Abs 2 Z. 7 UStG zur Anwendung kommen (s. dazu Renner, Keine "autonome" Liebhabereivermutung bei gemeinnützigen Vereinen, SWK 16/2005, S. 537). Es wird daher die Umsatzsteuer, soweit sie dieser Rechtsmeinung entspricht nicht zur Aussetzung gebracht und eingezahlt.

Zusammenfassend sei noch angemerkt, dass das Vereinskonzep auf "Hilfe" aufgebaut ist, also selbstloses Handeln dahinter steht und der eigentliche Anlass der Tätigkeit nicht erwerbswirtschaftliches oder privates wirtschaftliches Geschehen ist (VfGH 14.6.1969, B 33/69, dazu Prinz/Prinz, A. a. o. S. 41, siehe dort das Reichsfinanzhofzitat: "Eine steuerrechtliche Gemeinnützigkeit ist dann gegeben, wenn sowohl die objektive Voraussetzung der Förderung des Gemeinwohls als auch die subjektive Voraussetzung des Gemein sinns als bestimmende Ursache vorliegen. Gemein sinn ist der Beweggrund, Gemeinwohl das bezweckte Ergebnis der Gemeinnützigkeit.")

Renner hebt hervor: "Als 'klassisches' Abgrenzungskriterium zu eigennützigem Handeln ist die Absicht, das Gemeinwohl zu fördern, durch die uneigennützig e Opferwilligkeit zugunsten anderer mittels Erbringung freiwilliger Arbeitsleistung anzusehen." (Renner, Die Bedeutung der Vereinsrichtlinien 2001 und des Vereinsgesetzes 2002 für die Vereinsbesteuerung: Voraussetzungen -Chancen -Risiken -Wechselwirkungen, in: Achatz (Hrsg.), Die Besteuerung

der Non-Profit-Organisationen III, Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien - Rechnungslegung und Rechnungswesen - Spendenbegünstigung, Wien 2002, S. 59)

In der heutigen Situation des realen Pflegezustandes und der politischen Bemühungen gilt die Aussage von Stoll, BAO Kommentar, Band I, S. 428 f (zitiert auch bei Lindinger, Keine beschränkte Steuerpflicht für unentbehrliche Hilfsbetriebe, taxlex 2007, S. 560): "Soweit die Verfolgung der Staatszwecke nicht zu den staatlichen Vorbehaltsaufgaben gehört und gemeinwohlorientierte Anliegen von privaten Körperschaften besorgt werden, entlasten darauf ausgerichtete Aktivitäten die staatlichen Einrichtungen. Insoweit sind diese Einrichtungen als solche, aber auch die der Erfüllung ihrer Aufgaben dienenden Tätigkeiten, wie auch die auf die Beschaffung der Mittel gerichteten Maßnahmen und zwar die Erwirtschaftung, wie auch die der Mittelbereitstellung durch andere gewiss durch Steuerschonung förderungswürdig. "

Man sieht aus der Entwicklung, der der Verein ausgesetzt ist, dass dieses Pilot-Projekt, dieser Feldversuch, dieses wohlgemeinte Wohlfahrtsexperiment zu scheitern droht, weil eine Vorgangsweise von der Finanzverwaltung eingeschlagen ist, dass zuerst - ohne den Steuerberater einzubeziehen - Erhebungen getroffen wurden, die zu falschen Sachverhaltsbeurteilungen führten ("Erzielung hoher Gewinne") und trotz der aufgezeigten Subsumtionen zwischen Sachverhalt und Rechtstatbestand davon bisher nicht mehr abgegangen wurde ("Legalisierungserfolg des Vereins"), wobei darauf hingewiesen wird, dass die strittigen Jahre geprüft sind und die dem Finanzamt vorgelegten Bücher anerkannt sind, weil ich mich auch bemüht habe, die Brücke zwischen dem Bemühen der Vereinsobfrau, das Rechnungswesen zu organisieren und den Anforderungen, die an das Rechnungswesen gestellt werden, zu schlagen.

Die Aussetzung wird beantragt, da die Berufung Aussicht auf Erfolg hat.

Es wird höflich gebeten, sollte das Finanzamt nicht zu einer anderen Beurteilung aufgrund der Berufung kommen, die Berufungen umgehend an den Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen, wobei um mündliche Verhandlung gebeten wird.

Ich weise darauf hin, dass die Bemühungen um rasche Beurteilung im Instanzenzug notwendig sind, da sonst monatlich Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben werden, die bescheidmäßig wahrscheinlich geändert würden. Dagegen muss Berufung eingelegt werden, um Aussetzung zu beantragen und erreichen zu können. Säumniszuschläge sind bei dieser Sachlage nicht rechtens und müssten wiederum beeinsprucht werden, u.a. „

In der Folge fertigte der Betriebsprüfer mit Schreiben vom 16. September 2008 eine Stellungnahme zur Berufung aus und erwiderte den dortigen Ausführungen:

Betreffend der für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2007 (Außenprüfung gem. § 147(1) BAO) sowie für den Nachschauzeitraum 01-04/2008 bzw. für den Monat 05/2008 eingereichten Berufung wird wie folgt Stellung genommen (Anmerkung: Für den Nachschauzeitraum bzw. für den Monat 05/2008 erfolgte eine Umsatzsteuerfestsetzung):

Ergänzend zu den bereits gemachten Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung (07. Juli 2008) wird festgehalten, dass aus den im Prüfungs- bzw Nachschauzeitraum zwischen dem Verein und den Pflegebedürftigen bzw deren Angehörigen abgeschlossenen Verträgen eindeutig zu entnehmen ist, dass der Verein für Menschen, die Pflege benötigen, entsprechend qualifiziertes Fremdpersonal gegen Entgelt vermittelt. Darüberhinaus wird auch auf Broschüren und Werbefolder verwiesen, aus denen hervorgeht, dass der Verein "innerhalb von drei Tagen qualifizierte, deutschsprechende Krankenschwestern und -pflegerinnen bereitstellt um die Pflege zu Hause sicherzustellen '~

Da die unmittelbare Pflege der zu Betreuenden vor Ort weder von Vereinsfunktionären noch durch angestelltes Personal, sondern ausschließlich durch die vermittelten Pflegekräfte erbracht wird, handelt es sich eindeutig um vermitteltes, selbstständiges Pflegepersonal. In diesem Zusammenhang ist auch die Ausführung im Bericht über die Außenprüfung hinsichtlich der gewerbebehördlichen Abwicklung von mehr als 200 PersonenbetreuerInnen (Stichtag 26. März 2008) zu sehen.

Beim Pflegepersonal handelt es sich ausschließlich um slowakische StaatsbürgerInnen die -wie bereits im Bericht über die Außenprüfung erläutert -über eine slowakische Agentur akquiriert werden. Um die vereinsinternen Qualitätskriterien ("Qualitätssicherungs-und Qualitätsmanagementsystem") erfüllen zu können ist davon auszugehen dass es sich beim vermittelten Personal um entsprechend qualifiziertes und kompetentes Personal handelt da das Pflegepersonal mit Rücksicht auf die speziellen Anforderungen des Pflegebedürftigen bzw aufgrund des Pflegeumfanges ausgewählt wird.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Berufung betreffend der am 30.01.2008 durchgeführten Nachschau (§ 144(1)) wird festgehalten: Die Nachschau dient der Feststellung von Sachverhalten oder von Sachverhaltselementen für Zwecke der Abgabenerhebung. Sie besteht u.a. auch in der Einsichtnahme in Bücher Aufzeichnungen und sonstige für die Abgabenerhebung maßgebliche Unterlagen. Nachschau kann bei allen Personen gehalten werden die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind bzw auch bei anderen Personen gehalten werden wenn gegen sie vermutlich ein Abgabenanspruch besteht. Über das Ergebnis der Nachschau wurde eine Niederschrift aufgenommen. Eine Ausfertigung der Niederschrift wurde der Vereinsobfrau ausgehändigt. Das Nachschauverfahren wurde laut h.o. Ansicht entsprechend den

verfahrensrechtlichen Bestimmungen abgewickelt. Im Rahmen der Nachschau wurden auf Ersuchen Unterlagen vorgelegt aus denen die Kontostände der Vereinskontoen per 30.01.2008 ausgewiesen wurden ("ELBA Internet Konten u. Depots"). Diesem Ausdruck konnte entnommen werden, dass dem Verein am Tag der Nachschau Geldmittel von über Euro 40.000,00 zur Verfügung gestanden sind. Unter Berücksichtigung dass der Verein erst Ende des Jahres 2005 gegründet wurde kann daher zu Recht vom Vorhandensein "sehr hoher Mittel" gesprochen werden.

Im Zuge der Außenprüfung wurden die in den Prüfungsjahren angefallenen und verausgabten Betriebsausgaben, ausgenommenen jener, die im Bericht über die Außenprüfung gesondert dargestellt wurden (vgl Tz 2 der Besprechungspunkte, Beilage zum Bericht über die Außenprüfung), gewinnmindernd berücksichtigt. Klarstellend wird jedoch angemerkt, dass beispielsweise bei einer Anschaffung eines eigenen Vereinsfahrzeuges die bisher verrechneten, nicht unbeträchtlichen Kilometergelder wegfallen würden (vgl zB KM-Geldauszahlungen an die Vereinsobfrau B). Investitionen in ein eigenes Büro wären erfahrungsgemäß auf die Nutzungsdauer der jeweiligen Wirtschaftsgüter aufzuteilen, ausgenommen jener Anschaffungen, die als sofortabzugsfähige geringwertige Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen wären.

Beim vermittelnden Verein liegt mangels Unmittelbarkeit in der Erreichung der begünstigten Zwecke demnach keine Grundlage für steuerliche Begünstigungen vor. Der Verein tritt darüberhinaus in wirtschaftliche Konkurrenz zu (steuerpflichtigen) Personen, die Pflegepersonal vermitteln.

Abschließend wird der Ordnung halber noch auf die Sachverhaltsdarstellung sowie der rechtlichen Würdigung im Bericht über die Außenprüfung vom 07. Juli 2008 verwiesen.

In der Folge wurde seitens des steuerlichen Vertreters eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP verfasst und im Schreiben vom 7.10.2008 ausgeführt:

In der Prüferstellungnahme wurde ich ersucht, bis 9. Oktober 2008 eine schriftliche Gegenäußerung vorzulegen. Dem komme ich nunmehr nach und ersuche höflich, das Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat nachzureichen.

Wie in der Begründung der Berufung schon ausgeführt, ist von den gesetzten gemeinnützigen Vereinszielen auszugehen. In der betriebswirtschaftlichen Literatur stellen Ziele "Aussagen über erwünschte Zustände dar, die als Ergebnis von Verhaltensweisen eintreten sollen" (Kupsch, Untemehmungsziele, Stuttgart/New York 1979, S. 15). Bei Schierenbeck wird hervorgehoben: "Als Ausgangsgröße für die Beschreibung (und Erklärung) von Zielbildungsprozessen sind also zunächst die jeweils dominierenden Interessenlagen

respektive Motive (Bedürfnisse)" anzusehen (Schierenbeck, Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 16. Auflage, München 2003, S. 58).

Bei Lechner/Egger/Schauer wird betont, dass der Zielbildungsprozess nie abgeschlossen ist, sondern durch den Zielerreichungsgrad vorhergehender Ziele, durch Veränderungen in der Umwelt und innerhalb des Unternehmens beeinflusst wird (vgl. Lechner/Egger/Schauer, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Auflage, Wien 2003, S. 67).

Hier ist der Vereinszweck u. a. die qualifizierte Pflege, Erstellen von Standards, Schulung und Unterstützung der Familien (s. Beilage) die Vereinsmitglieder werden, wobei gerade neu entstehende Aufgaben, wie die "Legalisierung", die die Familien äußerst belasten und für sie nicht bewältigbar sind vom Verein aufgrund der oben genannten Ziele übernommen wurden. Unter diesem Oberziel der Unterstützung der Familien gehört natürlich auch in der Ziel-Mittel Kette, dass Kontakte zu Vermittlungsorganisationen hergestellt werden.

Schlägt man in der wissenschaftlichen Literatur zur Sozialpolitik nach, (hier etwa Badelt/Österle, Grundzüge der Sozialpolitik, 2. Auflage, Wien 2001, Allgemeiner Teil) wird ausgeführt, dass in Europa als Träger der Sozialpolitik gewinnorientierte Unternehmen (Forprofit-Organisationen) selten zu finden sind. Es wird u. a. dort ausgeführt:

"Träger der Sozialpolitik sind im Regelfall formelle Organisationen. In einem weiteren Sinn können aber auch Individuen und Primärgruppen (z.B. Familien, Nachbarschaften) nicht nur als Beziehende von Sozialleistungen gesehen werden; darüber hinaus agieren sie innerhalb oder außerhalb der oben genannten Organisationen auch ehrenamtlich als 'ProduzentInnen' von sozialen Diensten und kommen dadurch (auf der Durchführungsebene) einer Trägerfunktion in der Sozialpolitik nahe. Auch wenn diese Leistung in sozialpolitischen Diskussionen vielfach ignoriert und weder in Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen noch in Sozialquoten erfasst wird, kann die sozialpolitische Relevanz einer solchen Tätigkeit nicht ignoriert werden. In der aktuellen Wohlfahrtsstaatsdiskussion wird sogar eine Aufwertung dieser 'Träger' der Sozialpolitik ausdrücklich gefordert.

Ehrenamtliche Arbeit kann einerseits als Mitarbeit in Organisationen oder Selbsthilfegruppen erfolgen ('formelle Ehrenamtlichkeit'). Meist geht es dabei um Nonprofit-Organisationen, die persönliche Dienstleistungen erbringen oder einstellungsbildend aktiv sind. Zur formellen Ehrenamtlichkeit ist neben der 'Zeitspende' auch das Spenden von Geld, Blut, Kleidung, usw. zu zählen. In noch weit größerem Umfang wird so genannte informelle Ehrenamtlichkeit geleistet. In den dafür typischen Netzwerken -Familien, Haushalten oder der Nachbarschaft werden beispielsweise Betreuungsleistungen für Kinder oder pflegebedürftige Menschen erbracht.¹¹ (S. 24 f).

Durch die Vereinstätigkeit wird die bestehende asymmetrische Information gemildert. "Die meisten Lösungsansätze zum Problem der asymmetrischen Information" beziehen sich "auf die Konstruktion von institutionellen Lösungen, bei denen entweder Vertrauen die Folgen der Informationsasymmetrie mildert, oder aber bei denen durch die Einbeziehung Dritter (z.B. von Versicherungen) ein Gegengewicht zur Asymmetrie geschaffen wird." (S. 71 f). Ausdrücklich wird dort davon gesprochen, dass durch die "Setzung von Qualitätssicherungsmaßnahmen" Informationsprobleme gemildert werden. Zu nennen ist hier auch die rasche Unterstützung durch den Verein bei den neu auftretenden Informationsproblemen, die durch die Legalisierung entstanden sind, wie ausführlich in der Berufung hingewiesen wurde.

Ausdrücklich sei hier nochmals hervorgehoben, dass die Anpassung an die rechtliche Entwicklung keinen Wettbewerb darstellt. Der Verein handelt nicht -wie die Sozialpolitik erkannt hat und auch bereits in der Berufung ausgeführt ist -in einem Wettbewerbsraum. Der Verein wird laufend von Familien und auch von deren Hilfsorganisationen bereits angerufen, um das Know-How der vielen kleinen Schritte und Überlegungen abzurufen, das in einem systemischen Konzept besteht und wo die Familien der Entwicklung hilflos gegenüberstehen. Der Markt befriedigt also den laufend sich verändernden Bedarf nicht.

Der Verein bewegt sich mit seinen Zielen, wo die Gesellschaft explizit nur einen Teil der finanziellen Verantwortung übernimmt, wie etwa bei der Pflegesicherung (Badelt/Österle, Grundzüge der Sozialpolitik, Sozialpolitik in Österreich, 2. Auflage, Wien 2001, Spezieller Teil, S. 63). Es wird ausdrücklich dort und in der Volkswirtschaftslehre von Marktversagen gesprochen. Als Aufgaben im Bereich "Managed Care" werden genannt die Auswahl der Leistungserbringer, die Schaffung von Behandlung- und Qualitätsrichtlinien sowie die laufende Evaluation (a.a.O., S. 66). Weiters wird dort ausgeführt: "Eine weiter gehende Pflegesicherungspolitik sollte aber auch bei aktiver Altenarbeit ansetzen, um die relative Betreuungsbedürftigkeit älterer Menschen zu reduzieren, älteren Menschen 'maßgeschneiderte' Formen der Unterstützung in ihrer Wohnung anzubieten, die sich nicht in die Abhängigkeit von stationären Einrichtungen bringen, und sie in ihren eigenen Fähigkeiten und Möglichkeiten bestmöglich zu unterstützen (empowerment). Diese Form der Politik ist nicht nur unter sozialen, sondern auch unter ökonomischen Gesichtspunkten vorteilhaft (vgl. BadeIt, Holzmann, Matul, Österle 1996: 169 ff). Dazu kommt die Notwendigkeit, informelle Hilfe zu unterstützen und sozial abzusichern. Auch wenn Pflegegeld und die Schaffung von ambulanten Betreuungsformen wichtige Voraussetzungen schaffen, sind hier noch beträchtliche Defizite festzustellen." (S. 134 f).

Zur Frage der notwendigen Mittel braucht es wohl keine besondere betriebswirtschaftliche Begründung, dass Mittel erforderlich sind, um die vielfältigen innovativen gemeinnützigen

Vereinsziele zu erreichen. Ohne finanziellen Rückhalt wird keine sorgfältige Vereinsführung in einen neuen Bereich "gehen" können. Betriebswirtschaftlich ist es nicht richtig, wenn der Investitionsbedarf mit der Abschreibung gleichgesetzt wird. Es werden zuerst die vollen Investitionsmittel benötigt, um eine Investition tätigen zu können, die dann in das Anlagevermögen aufgenommen wird und über die Nutzungsdauer verteilt als Abschreibung abgesetzt wird in der Überschussermittlung (im Anlagevermögen kein wesentlicher Unterschied zur Gewinn- und Verlustrechnung). Der Verein benötigt jedoch zuerst eine entsprechende Finanzplanung und hier würden die Mittel weggesteuert, wodurch es -wie in der Berufungsbegründung wiederum ausführlich ausgeführt- zu diesen steuerlichen Regelungen für gemeinnützige Unternehmen gekommen ist.

Der immer wieder angeführte Hinweis, es handle sich um eine vermittelnde und daher gemeinnützigkeitsschädliche Tätigkeit, wird durch die Wiederholung für die zutreffende Subsumtion nicht richtiger. Es wird nicht Gleiches mit Gleichem verglichen, so werden Innovationen nicht ermöglicht, die der Gesetzgeber jedoch mit den Gemeinnützigkeitsvorschriften auch entwickeln will.

Zu weiteren Auskünften stehe ich jederzeit gerne zur Verfügung und ersuche nochmals nunmehr auch den Unabhängigen Finanzsenat möglichst rasch den Fall zu bearbeiten und vielleicht zuerst zu einem Vermittlungsgespräch einzuladen. „

Am 3. Februar 2009 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2012 wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

„1) Gemeinnützigkeit

Nach den bisherigen Ermittlungen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Verein „P“ wurde am 21.12.2005 gegründet.

Nach § 2 seiner Statuten ist der Verein nicht auf Gewinn ausgerichtet und bezweckt

- a) die Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause
- b) die Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen
- c) Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause und
- d) Schulung für die Pflege zu Hause

Die Vereinsmittel werden überwiegend durch die Mittel aufgebracht (Mitgliedsbeiträge), die die zu betreuenden Personen bezahlen.

Unstrittig liegen dabei unechte Mitgliedsbeiträge vor.

Der Verein vermittelt den zu betreuenden Personen Pflegekräfte mittels slowakischer Partneragenturen und bleibt Ansprechpartner der zu betreuenden Personen. Er führt auch ein Qualitätscontrolling durch.

Das Pflegepersonal wird unabhängig vom Verein entsprechend der erbrachten Pflegeleistung bezahlt.

In den Jahren 2006 bis 2009 wurden folgende Umsätze/Gewinne erklärt:

	Umsatz	Gewinn
2006	35.874,55	10.399,68
2007	89.564,26	26.786,64
2008	110.296,68	13.317,03
2009	192.290,24	31.060,68

Die Gewinne resultieren aus den unechten Mitgliedsbeiträgen, die nach Ansicht des steuerlichen Vertreters aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb resultieren und demnach nicht steuerpflichtig sind.

Die Bemessungsgrundlagen wurden nicht mit Berufung angefochten.

Unbestritten ist diese Initiative von einer gemeinnützigen Gesinnung getragen und wünschenswert, allerdings liegen nach Ansicht der Referentin die steuerlichen Kriterien für die Gemeinnützigkeit nicht vor.

Gegen die Gemeinnützigkeit des Vereines sprechen nach Ansicht der Referentin folgende Umstände:

a) Unmittelbarkeit

Das Gebot der Unmittelbarkeit erfordert, dass der Verein die begünstigten Zwecke selbst verfolgt.

Grundsätzlich ist die Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen ein mildtätiger Zweck im Sinne des Abgabenrechts.

Nach Ansicht der Referentin erfolgt die Unterstützung der hilfsbedürftigen Personen jedoch überwiegend von den slowakischen Pflegerinnen, die auch von den zu betreuenden Personen direkt entlohnt werden. Deren Tätigkeit ist dem Verein nicht wie eigenes Wirken zurechenbar. Die Pflegerinnen arbeiten gewerberechtlich und sozialversicherungsrechtlich selbständig. Die Pflegerinnen befinden sich auch in keinem Weisungs- oder Abhängigkeitsverhältnis zum Verein und ist diese Tätigkeit von Dritten auch nicht in der Rechtsgrundlage des Vereins angeführt.

Der Verein vermittelt die Pflegerinnen und führt ein Qualitätscontrolling durch. Diese Tätigkeiten begründen jedoch für sich keine Gemeinnützigkeit.

Allein unter diesem Aspekt ist dem Verein der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen.

b) unentbehrlicher Hilfsbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereines ist jedenfalls in der Satzung zu erwähnen:

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb als ideelles Mittel zur Zweckerreichung, ein schädlicher Betrieb als materielles Mittel zur Zweckerreichung.

Die Vermittlung von Pflegekräften wird in der Satzung nicht erwähnt. Ohne diese Vermittlung von Pflegekräften würden die zu betreuenden Personen auch nicht Mitglied des Vereins.

Unentbehrliche Hilfsbetriebe sind nur jene Vereinsaktivitäten, die mit den in der Rechtsgrundlage verankerten begünstigten Zwecken insoweit eine logische Einheit bilden, als die Betriebsführung selbst den Zweck verwirklicht.

Die unmittelbare Zweckerfüllung muss sich bei einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb mit der Betriebsführung decken. Die unmittelbare Zweckerfüllung findet aber nicht durch die Vermittlung von Pflegekräften, sondern durch die Tätigkeit des Pflegens statt, welche von den Pflegerinnen selbständig ausgeübt wird.

c) Gewinnlosigkeit/kein Gewinnstreben

Die Körperschaft darf nach [§ 39 Z 2 BAO](#) keinen Gewinn erstreben. Der Ausschluss des Gewinnstrebens muss bereits in der Rechtsgrundlage verankert sein. Gewinnabsicht liegt dann nicht vor, wenn durch die Betätigung kein Überschuss, sondern höchstens Kostendeckung oder das Erzielen von Einnahmen von völlig unbedeutender Größenordnung angestrebt wird. Tatsächlich auftretende, jedoch nicht erstrebte Gewinne (Zufallsgewinne) ändern nichts am Vorliegen eines Geschäftsbetriebes, nachhaltig anfallende Gewinne führen jedoch zur Annahme eines - prinzipiell zum Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen führenden - Gewinnbetriebes.

In § 2 der Satzung ist festgelegt, dass kein Gewinn angestrebt wird.

Unechte Mitgliedsbeiträge sind steuerpflichtig, wenn sie einen Betrieb begründen, für den Steuerpflicht besteht oder wenn sie in einem Betrieb anfallen, für den Steuerpflicht besteht. Der Verein erwirtschaftet demnach seit seiner Gründung Gewinne.

2) Umsatzsteuer

Unstrittig liegen unechte Mitgliedsbeiträge vor.

Strittig ist die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes. Da nach Ansicht der Referentin keine Gemeinnützigkeit vorliegt, kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.

3) Anspruchszinsen

Die Berufung betreffend Anspruchszinsen ist jedenfalls abzuweisen, da Zinsenbescheide nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraussetzen. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Sollten im Berufungsfall die strittigen Bescheide in der Folge abgeändert oder aufgehoben werden, hätten weitere Anspruchszinsenbescheide zu ergehen. Es erfolgt jedoch keine Abänderung der ursprünglichen Zinsenbescheide (vgl. Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des § 205 BAO zu entnehmen (siehe Erläuternde Bemerkungen RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Bitte geben Sie bekannt, ob die Berufung hinsichtlich Anspruchszinsen aufrechterhalten wird bzw. ob der Antrag auf mündliche Verhandlung hinsichtlich Anspruchszinsen aufrechterhalten wird. Bitte nehmen Sie zu den Ausführungen innerhalb oben angeführter Frist Stellung und geben Sie bekannt, ob der Antrag auf mündliche Verhandlung aufrechterhalten wird.“

Mit Schreiben vom 22. Februar 2012 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen und gleichzeitig die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhalts beantragt.

In der Folge wurde die Vorhaltsbeantwortung mit Schreiben vom 7. März 2012 übermittelt und ausgeführt:

„Zur "Unmittelbarkeit" wird vom UFS die Meinung vertreten, dass die Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen ein mildtätiger Zweck ist, dass jedoch nach Ansicht der Referentin die Unterstützung der hilfsbedürftigen Personen überwiegend von den slowakischen Pflegerinnen, die auch von den zu betreuenden Personen direkt entlohnt werden, erfolgt. Der Verein vermittele die Pflegerinnen und führt ein Qualitätscontrolling durch. Diese Tätigkeiten würden jedoch für sich keine Gemeinnützigkeit begründen.

Dies stellt eine eingeschränkte Beurteilung der Bedeutung und Wichtigkeit der die Gründung des Vereines auslösenden Ideen dar, die seither von den Pflegevereinen nachvollzogen wurden. Daraus ist die Unmittelbarkeit und Bedeutung für die Allgemeinheit ersichtlich. Von Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AbgabenordnungIFinanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblatt, Köln 2009, § 57, Rz.8, wird hervorgehoben: „Unmittelbarkeit sollte, ganz allgemein, zur Beantwortung der Frage dienen, ob eine bestimmte Tätigkeit überhaupt dem Bereich eines steuerbegünstigten Zweckes begrifflich zuzuordnen war. Es wurde also unter Unmittelbarkeit nicht nach der Form der instrumentalen Zweckverwirklichung gefragt, sondern danach, ob und in welcher Intensität der Zweckrealisierung die Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft wirke.“

Es wäre verfehlt, wenn nicht auf die in der praktischen Handbuchliteratur, als auch in der wissenschaftlichen Literatur dargestellten Entwicklungen im Pflegebereich eingegangen wird, dass eine Organisationsteilung erfolgen muss bzw. erfolgt ist, und gerade deshalb die Tätigkeit des Vereins unmittelbar gemeinnützig ist.

Dass die Initiative von einer gemeinnützigen Gesinnung getragen wird, ist auch in der UFS-Darstellung hervorgehoben.

So wird aus der Vorschrift des [§ 35 Abs. 2 Satz 1 BAO](#), wonach eine Förderung der Allgemeinheit nur vorliegt, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt, etwa in den Vereinsrichtlinien, Rz 20 abgeleitet, dass die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber dem Förderziel positiv sein muss.(s. Baldauf, in Baldauf/Renner/Wakounig (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, Wien 2012, S 121 ff)

Wenn abgestellt wird, dass der Verein die Pflegerinnen vermittelt und ein Qualitätscontrolling durchführt, diese Tätigkeiten jedoch für sich nach UFS keine Gemeinnützigkeit begründen, soll der Sachverhalt nochmals beschrieben werden, wobei auf die ausführliche Begründung in der

Berufung nochmals hingewiesen wird. Hingewiesen wird weiters darauf, dass der begünstigte Zweck und die Art der Verwirklichung in den Vereinsstatuten klar bezeichnet ist.

Der Verein übt keine Vermittlungstätigkeit aus, sondern stellt gleichsam die Vernetzung zu den Vermittlungsbetrieben her. Diese Unmittelbarkeit und Unabhängigkeit macht erst das Pflegecontrolling und die Problemlösung in der Pflege möglich. Dies schafft für die zu pflegenden Personen eine Sicherheit auch in der Effektivität und Effizienz der Pflege.

Der Verein sieht seine zentrale Aufgabe in den Maßnahmen zur Qualitätskontrolle, eine Zielsetzung, die sich in den Vereinszwecken widerspiegelt (§ 2 lit b.: Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen, lit c: Maßnahmen zur Qualitätskontrolle, Qualitätsmanagement, lit. d: Schulung für die Pflege zu Hause, auch lit a: Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause – fokussiert auf das in lit b, c, d angeführte Qualitätsmanagement).

Die Sicherung der Qualität im Rahmen der Betreuung war auch Anlass für die Gründung des Vereines.

Die Obfrau des Vereines, Diplomkrankenschwester B, baute im Krankenhaus W/Ort³ die Überleitungspflege aus und lernte im Rahmen dieser Tätigkeit das Spektrum der 24-Stunden-Betreuung kennen. Als zentrale Herausforderung bewertete sie die Sicherung der Qualität. Nach dem Eintritt in die Berufsunfähigkeitspension wegen Multipler Sklerose wollte sie ihre Erfahrungen aus der Überleitungspflege für die Allgemeinheit fruchtbar machen und ihr damit verbundenes Anliegen eines Qualitätsmanagements im Bereich der 24-Stunden-Betreuung verwirklichen. Diese Überlegungen führten zur Gründung des Vereines "P". Damit werden Funktionen übernommen, ohne die eine immer breiter notwendige Hausbetreuung von pflegebedürftigen Personen in unserer heutigen Gesellschaft nicht wirtschaftlich und in "sozialer Qualität" (s. unten) umsetzbar ist.

In den Jahren 2006/07 war dieses konsequente Abstellen auf Qualitätssicherung ein Alleinstellungsmerkmal und es wurde in der Legalisierungsphase 2008 auch vom damaligen BM Buchner auf die Erfahrungen des Vereins zurückgegriffen.

Ab 2009 wurde die Sicherung von Qualität für die Familien weiter ausgebaut, zB Entwicklung einer Datenbank für die Dokumentation, Schulungshilfen in slowakischer Sprache für den Haushalt etc.

Mittlerweile setzen auch eine Reihe anderer Vereine auf Qualitätssicherung, das Alleinstellungsmerkmal des Vereines "P" ist aber die Erfahrung und permanente Erreichbarkeit im Rahmen des Qualitätsmonitoring. Auch am Wochenende ist die Obfrau erreichbar und

nimmt bei unaufschiebbaren Problemen "Termine vor Ort" wahr (zB Unzufriedenheit der Familie mit konkreten Betreuungsmaßnahmen des Personenbetreuers, alkoholisierte Personenbetreuer - seitens des Vereins wurden diesbezüglich sogar Alkomate angeschafft, "Schiedsrichterfunktion").

Die Eckpunkte des Qualitätssicherungsmodells präsentieren sich folgendermaßen:

Zusammenarbeit mit slowakischen Agenturen, welche die vom Verein vertretende Qualitätssicherung als wesentlichen Bestandteil einer erfolgreichen Betreuung akzeptieren. Diese Agenturen üben die Vermittlungstätigkeit aus.

Der Verein unterstützt die Familien mit der Priorität Qualitätssicherung und Qualitätsmonitoring.

Dies umfasst:

Beratung, Abklärung der konkreten Betreuungssituation (medizinisch/pflegerische Einstufung, Wohnungssituation, zB Notwendigkeit von Heilbehelfen), Übermittlung dieses Anforderungsprofils an die Agenturen, Unterstützung der Familien beim Abschluss des Personenbetreuungsvertrags (Erläuterung, Empfehlungen, Vorschlag für die Höhe des Betreuungsentgelts; selbstverständlich können die Vertragspartner Betreuungsbedürftiger/Personenbetreuer auch von den Empfehlungen abweichen) Unterstützung bei sonstigen administrativen Anforderungen, Qualitätsmonitoring der Betreuung im Hinblick auf das konkrete Betreuungsprofil sowie -bei festgestellten Defiziten - Einleitung von Verbesserungsmaßnahmen (Schulungen etc. bis zur Empfehlung an die Familie, den Personenbetreuungsvertrag zu kündigen);Schiedsrichterfunktion:

Diese qualitätssichernde Arbeit der 24 Stunden-Betreuung ist herausfordernd und sensibel und erfordert seitens der für den Verein Tätigen hohe soziale und medizinisch pflegerische Kompetenz. Konsequenterweise sind die an der "Front" tätigen Mitarbeiter diplomierte Krankenschwestern/-pfleger, erfordert doch bereits die Abklärung des notwendigen Betreuungsprofils eine enge Zusammenarbeit mit den Pflegestationen, Hausärzten etc.

Der Verein finanziert sich ausschließlich über die Mitgliedsbeiträge der Betreuungsbedürftigen.

Während vermittelnde Organisationen In der Regel auch Beiträge seitens der Personenbetreuer verlangen, beschränkt sich der Verein ausschließlich auf die Beiträge seitens der Betreuungsbedürftigen - eine Konsequenz der ausschließlichen Vermittlungstätigkeit der slowakischen Agenturen.

Gerade eine wirtschaftliche Betrachtungsweise belegt somit, dass keine entgeltliche Vermittlungstätigkeit durchgeführt wird, sondern Beratungsdienstleistungen in Bezug auf Qualitätssicherung und Qualitätsmonitoring die Tätigkeit des Vereins ausmachen. Hervorzuheben ist auch, dass Qualitätssicherung zum Schutz und Sicherheit der Familien sich mit Vermittlungstätigkeit nicht vereinbaren lässt. Die vom Verein ausgeübte Qualitätssicherungstätigkeit erfordert Unabhängigkeit von den Personenbetreuern.

In der vierten Auflage des genannten Buches "Pflege Heute" ist ein umfangreiches Kapitel 12 eingeführt "Beobachten, Beurteilen und Intervenieren" (S. 311 bis 572). Dies zeigt das (dort so genannte) "neue Verständnis von Pflege", es wird von einem "Paradigmenwechsel" (Geleitwort) gesprochen.

In vielen Bereichen des Lebens, die einer Regelung bedürfen, ist ein "Compliance"-Denken und -Handeln eingeführt. Dies gewinnt im Hinblick auf eine sorgfältige und konfliktfreie Pflege auch hier Bedeutung.

So schreibt Dammayr in ihrer Diplomarbeit, Sozialpolitik, Pflegesysteme und Langzeitpflege im Spannungsfeld von Ethik und Ökonomie, Ort3 2010 (s. auch JKU CampusNews 02/2012, S. 7, es wird auch auf die bei Dammayr verwendete Literatur hingewiesen), dass durch den zunehmenden Einfluss der Ökonomie in mildtätigen und versorgenden Bereichen heute von "sozialer Qualität" zu sprechen ist (S. 138 ff). Der angesprochene Wertekomplex sozialer Qualität besteht aus zentralen Teilwerten, die nicht isoliert voneinander zu sehen sind, sondern sich in einem Zusammenspiel wechselseitig bedingen. Wirtschaftlichkeit und Controlling stehen im Dienst dieser sozialen Qualität. Der Wertekomplex sozialer Qualität ergibt sich nach Speck (Die Ökonomisierung sozialer Qualität. Zur Qualitätsdiskussion in Behindertenhilfe und sozialer Arbeit, München/Basel 1999, S. 143) aus "Menschlichkeit, Autonomie, Kooperativität, Fachlichkeit und der organisationellen Funktionalität" (s. Dammayr, S. 139).

Im Bereich der häuslichen (privaten) 24-Stunden-Betreuung, der von der Autorin als irregulärer Dienstleistungssektor bezeichnet wird (S. 77 ff), sind derartige ideelle nutzenbringende Vereine, die dies als ihren Vereinszweck haben (s. oben), eigenständig. Der hier angesprochene Verein hat eine wesentliche Vorreiterrolle -wie dargestellt -inne. Diese kann nicht verwirklicht werden, wenn 45 % Steuern eingehoben werden, obwohl sich die Allgemeinheit die Kostenaufbringung erspart.

Die Tätigkeit des Vereines wird nicht um des Erwerbs willen ausgeübt, sondern zum Wohl der Allgemeinheit (s. Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010, S.200).

Nun zeichnet den unentbehrlichen Hilfsbetrieb oder (die synonyme, wohl treffendere Bezeichnung) Zweckverwirklichungsbetrieb aus, dass hier betrieblicher und ideeller Bereich zusammenkommen (s. Renner, in: Baldauf/Renner/Wakounig (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine, 10. Aufl., Wien 2012, S. 226).

Es liegt im Bereich der mildtätigen Zwecke, der Fürsorge und Gesundheitspflege ein eigenständiger und gemeinnütziger Bereich vor, der -wie oben dargestellt -den Familien und auch der Allgemeinheit hilft, Fehlentwicklungen zu vermeiden. Es wird jenes Bindeglied geschaffen, das in anderen Bereichen, wo Qualitätssicherung und Evaluierung bereits eine Selbstverständlichkeit sind, ebenfalls als eigenständige Einrichtung und Betrieb anerkannt sind und nicht bestritten wird, dass hier Gemeinnützigkeit vorliegt, die es ermöglicht, die rasant wachsenden Probleme im Pflegebereich zu bewältigen.

Zur "Gewinnsituation" muss gesagt werden, dass das Vereinsmanagement -wie in der Berufungsbegründung ausgeführt -durch die Nichtanerkennung der Gemeinnützigkeit und damit eines drohenden Mittelabflusses aus möglichen Steuern (zumindest 25 % KEST und noch 10 % bzw. 20 % USt), die gemeinnützige Unternehmen nicht haben, in den Investitionen äußerst vorsichtig sein musste, um im Rahmen einer sorgfältigen und ordnungsgemäßen Geschäftsführung den Verein wirtschaftlich nicht zu gefährden.

Das Schreiben wurde der Amtspartei am 15.3.2012 übermittelt. Die Amtspartei gab bekannt, dass sich nach den Ausführungen keine Änderung ihrer Rechtsansicht ergebe, wonach der Verein nicht gemeinnützig sei.

Mit Schreiben vom 6. April 2012 wurde ein Bericht des Wirtschaftsblatts vom 4.4. 2012, S 5 übermittelt und dazu ausgeführt, der Bericht zeige die Wichtigkeit der Idee der Gründerin des Vereines. Es werde ein Vergleichsgespräch mit dem Finanzamt angeregt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach den durchgeführten Ermittlungen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Verein „P“ wurde am 21.12.2005 gegründet.

Nach § 2 seiner Statuten ist der Verein nicht auf Gewinn ausgerichtet und bezweckt

- a) die Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause
- b) die Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen

c) Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause und

d) Schulung für die Pflege zu Hause

Die Vereinsmittel werden überwiegend durch die Mittel aufgebracht (Mitgliedsbeiträge). Die zu betreuenden Personen müssen Mitglied werden, um die Leistungen des Vereins in Anspruch nehmen zu können und einen Mitgliedsbeitrag in Höhe von € 800 bei ganzjähriger Mitgliedschaft bezahlen.

Unstrittig liegen dabei unechte Mitgliedsbeiträge vor.

Der Verein vermittelt den zu betreuenden Personen Pflegekräfte mittels slowakischer Partneragenturen und bleibt Ansprechpartner der zu betreuenden Personen. Er führt auch ein Qualitätscontrolling durch. Der Verein unterstützt die Familien mit der Priorität Qualitätssicherung und Qualitätsmonitoring.

Dies umfasst:

Beratung, Abklärung der konkreten Betreuungssituation (medizinisch/pflegerische Einstufung, Wohnungssituation, zB Notwendigkeit von Heilbehelfen), Übermittlung dieses Anforderungsprofils an die Agenturen, Unterstützung der Familien beim Abschluss des Personenbetreuungsvertrags (Erläuterung, Empfehlungen, Vorschlag für die Höhe des Betreuungsentgelts; selbstverständlich können die Vertragspartner Betreuungsbedürftiger/Personenbetreuer auch von den Empfehlungen abweichen) Unterstützung bei sonstigen administrativen Anforderungen, Qualitätsmonitoring der Betreuung im Hinblick auf das konkrete Betreuungsprofil sowie -bei festgestellten Defiziten - Einleitung von Verbesserungsmaßnahmen (Schulungen etc. bis zur Empfehlung an die Familie, den Personenbetreuungsvertrag zu kündigen);Schiedsrichterfunktion:

Das Pflegepersonal wird unabhängig vom Verein entsprechend der erbrachten Pflegeleistung bezahlt. Die Pflegerinnen arbeiten gewerberechtlich und sozialversicherungsrechtlich selbständig.

In den Jahren 2006 bis 2009 wurden folgende Umsätze/Gewinne erklärt:

	Umsatz	Gewinn
2006	35.874,55	10.399,68
2007	89.564,26	26.786,64
2008	110.296,68	13.317,03

2009	192.290,24	31.060,68
------	------------	-----------

Die Gewinne resultieren aus den unechten Mitgliedsbeiträgen, die nach Ansicht des steuerlichen Vertreters aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb resultieren und demnach nicht steuerpflichtig sind.

Die Bemessungsgrundlagen wurden nicht mit Berufung angefochten und sind nach Angaben in der Berufung vom 1. August 2008 auch nicht strittig (Ausführungen Seite 3 unten).

Strittig ist die Gemeinnützigkeit des Vereines.

1) Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer

Gemäß [§ 34 BAO](#) sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, der die Begünstigung zukommen soll, nach ihrer Rechtsgrundlage und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Nach [§ 35 Abs. 1 BAO](#) sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Gemäß Abs. 2 leg.cit. liegt eine Förderung der Allgemeinheit 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.

Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind nach [§ 37 BAO](#) solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Nach [§ 39 Z 1 BAO](#) liegt eine ausschließliche Förderung nur dann vor, wenn die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt.

Nach [§ 39 Z 4 BAO](#) darf eine Körperschaft keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.

Nach [§ 40 Abs. 1 BAO](#) liegt eine unmittelbare Förderung dann vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch

einen Dritten geschehen ("Erfüllungsgehilfe"), wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

Die Rechtsgrundlage der Körperschaft muss nach [§ 41 Abs. 1 BAO](#) eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben.

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

Im gegenständlichen Fall ist somit eine Untersuchung dahingehend anzustellen, ob der Verein die in den zitierten Bestimmungen für die Zuerkennung von abgabenrechtlichen Begünstigungen als notwendig erachteten Voraussetzungen insgesamt erfüllt. Die Untersuchung erfolgt dabei - dem Aufbau der BAO folgend - schrittweise. Zwar wären abgabenrechtliche Begünstigungen bereits bei Verletzung eines einzigen Tatbestandsmerkmal zu versagen, zumal deren Verwirklichung kumulativ zu erfolgen hat (Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, B 008). Allerdings erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat eine Begründung seiner Entscheidung, die auf alle Tatbestandsmerkmale, die für die Zuerkennung abgabenrechtlicher Begünstigungen Bedacht nimmt, insgesamt nachvollziehbarer.

a) Beurteilung der Tätigkeit des Vereines

Grundsätzlich ist die Unterstützung von hilfsbedürftigen Personen ein mildtätiger Zweck im Sinne des Abgabenrechts. Es kommt auch eine Förderung der Allgemeinheit im Bereich der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behafteten Personen nach [§ 35 Abs. 2 BAO](#) in Betracht (wie in der Berufung auf Seite 4 ausgeführt).

Der Verein hat nach der Satzung folgende Tätigkeitsbereiche: Unterstützung der Pflegemaßnahmen zu Hause, Erstellung von Standards für häusliche Pflegemaßnahmen, Maßnahmen zur Qualitätskontrolle (Qualitätsmanagement) für die Pflege zu Hause, Schulung für die Pflege zu Hause.

Jedenfalls gemeinnützig wäre die Pflege von hilfsbedürftigen und kranken Personen. (vgl. auch Vereinsrichtlinien 2001, RZ 86 und 88) Nach dem festgestellten Sachverhalt erfolgt die Pflege durch slowakische Pflegerinnen, die auch von den zu betreuenden Personen direkt entlohnt werden. Die Pflegerinnen arbeiten gewerberechtlich und sozialversicherungsrechtlich selbständig. Nach Ansicht der Referentin ist die Haupttätigkeit des Vereines die Vermittlung von Pflegepersonal gegen Entgelt (Leistung von Mitgliedsbeiträgen durch die

Pflegebedürftigen). Wegen dieser Tätigkeit werden die Pflegebedürftigen Mitglieder des Vereins und bezahlen ihre Mitgliedsbeiträge. Wenn im Schreiben vom 22. Februar 2012 seitens des Bw. ausgeführt wird, der Verein übe keine Vermittlungstätigkeit aus, sondern „stelle gleichsam die Vernetzung zu den Vermittlungsbetrieben“ her, so wird dem entgegengehalten, dass gegenüber den Pflegebedürftigen nach dem vorliegenden Vertrag eben doch eine Vermittlungsleistung erbracht wird. Dass sich der Verein dafür einer weiteren Vermittlungsagentur im Ausland bedient, vermag an der im Inland gegenüber den Mitgliedern erbrachten Leistung nichts zu ändern. Die entgeltliche Vermittlung von Pflegepersonal ist keine gemeinnützige Tätigkeit.

Der Verein ist im Bereich Qualitätsmanagement und Qualitätssicherung tätig. Er klärt die Betreuungssituation und den Betreuungsbedarf ab, übermittelt das Anforderungsprofil an die slowakischen Agenturen, hilft den Pflegebedürftigen beim Abschluss eines Personenbetreuungsvertrages mit den Pflegerinnen und bleibt Ansprechpartner der Pflegebedürftigen bei Problemen.

Nach Ansicht der Referentin sind dies Tätigkeitsbereiche, die mit der Vermittlung vom Pflegepersonal in Zusammenhang stehen und begründen für sich keine Gemeinnützigkeit.

Die Ausführungen in der Berufung bzw. in der Vorhaltsbeantwortung, die die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit dieser Organisationsform darlegen, vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Die steuerlichen Bestimmungen nehmen auf betriebswirtschaftliche Notwendigkeiten im Gemeinnützigkeitsrecht nicht Bezug.

Auch dass die Aufnahme dieser Tätigkeit aus einer grundsätzlich gemeinnützigen Gesinnung erfolgte und für diese Tätigkeit ein Bedarf in Österreich besteht, vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Auch ein Gewerbebetrieb wird nur eröffnet und erfolgreich geführt, wenn für seine Produkte Bedarf besteht. Auch eine nicht gemeinnützige Personalvermittlung führt Qualitätskontrollen zur Erhaltung der Kundenzufriedenheit durch, muss zuerst feststellen, welche Pflege überhaupt benötigt wird und wird bei Unzufriedenheit Verbesserungsmaßnahmen einleiten.

Die Aufnahme einer Tätigkeit aus einer grundsätzlich gemeinnützigen Gesinnung reicht für die Annahme einer Gemeinnützigkeit im Sinne des Steuerrechts nicht aus.

Ob der Markt lt. Volkswirtschaftslehre in diesem Bereich versagt oder ob der Markt den Bedarf an Pflege befriedigen kann, vermag an der gegenständlichen steuerrechtlichen Beurteilung nichts zu ändern. Ebenso ist es für die steuerliche Beurteilung nicht relevant, ob es sich um ein „Pilot-Projekt“ handelt.

Wenn in der Berufung vom 1. August 2008 ausgeführt wird, es könne nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn Kontakte in Zusammenhang mit den Qualitäts- und Controllingprozessen hergestellt würden zwischen den Familien und den Pfleger(innen)rechtsorganisationen, so wird ausgeführt, dass diese Kontakterstellung eben der Hauptgrund der Pflegebedürftigen ist, dem Verein beizutreten und den Mitgliedsbeitrag zu bezahlen und somit auch die Haupttätigkeit des Vereins darstellt.

Somit ist nach Ansicht der Referentin schon aufgrund der durchgeführten Vereinstätigkeit die Gemeinnützigkeit zu versagen.

b) Unmittelbarkeit

Das Gebot der Unmittelbarkeit erfordert, dass der Verein die begünstigten Zwecke selbst verfolgt. Nach Ansicht der Referentin könnte allenfalls die Pflege der pflegebedürftigen Personen eine gemeinnützige Tätigkeit darstellen.

Unzweifelhaft hat nach Ansicht der Referentin der Verein Betätigungen auf dem Gebiet der Pflege nicht selbst verwirklicht, sondern diese an slowakische Pflegerinnen ausgelagert. An sich würde dieses Vorgehen abgabenrechtlichen Begünstigungen zwar nicht entgegenstehen, kann doch gemäß [§ 40 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) die Betätigung auch durch sogenannte "Erfüllungsgehilfen" verwirklicht werden. Ein derartiger Erfüllungsgehilfe ist allerdings schon begrifflich Weisungen der Aufgaben übertragenden Körperschaft unterworfen, könnte doch ansonsten sein Wirken nicht als jenes der Körperschaft beurteilt werden (vgl. VwGH 26.6.2000, [95/17/0003](#) bzw. Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig, die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, B 257). Die slowakischen Pflegekräfte arbeiten jedoch arbeitsrechtlich und sozialversicherungsrechtlich selbständig. Das vom Verein durchgeführte Pflegecontrolling vermag das Weisungsrecht nicht zu ersetzen. Somit können die Pflegekräfte keinesfalls als ein solcher "Erfüllungsgehilfe" angesehen werden, dessen Wirken iSd. [§ 40 Abs. 1 BAO](#) dem Verein zugerechnet werden kann.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind einer Ausübung des begünstigten Zweckes durch Dritte überdies auch bestimmte Grenzen gesetzt. Die Betätigung muss auch für Dritte ihrem Erscheinungsbild nach noch einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft zugeordnet werden können. Auch dies liegt im gegenständlichen Fall bei der Pflege nicht vor, da im Vertrag, den die Pflegebedürftigen mit dem Verein schließen, ausdrücklich auf die Selbständigkeit der Pflegerinnen hingewiesen wird.

Auch hier wird darauf hingewiesen, dass für betriebswirtschaftliche Betrachtungen angesichts der klaren gesetzlichen Vorgaben kein Raum bleibt. Wenn im Schreiben vom 22. Februar 2012 darauf hingewiesen wird, dass die Unmittelbarkeit durch die Vernetzung mit den

Vermittlungsbetrieben hergestellt werde und erst die Unmittelbarkeit und Unabhängigkeit des Pflegecontrolling und die Problemlösung in der Pflege ermöglichen würden, so wird dem entgegengehalten, dass die Durchführung der Pflege trotzdem nicht unmittelbar durch den Verein erfolgt, sondern er nur die Rahmenbedingungen dafür schafft.

Auch unter diesem Aspekt ist dem Verein der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen.

c) Ausschließlichkeit ([§ 39 BAO](#))

Da die Vermittlung von Pflegepersonal keine gemeinnützige Tätigkeit ist, verfolgt der Verein nicht nur gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

Die Körperschaft darf nach [§ 39 Z 2 BAO](#) keinen Gewinn erstreben. Der Ausschluss des Gewinnstrebens muss bereits in der Rechtsgrundlage verankert sein. Gewinnabsicht liegt dann nicht vor, wenn durch die Betätigung kein Überschuss, sondern höchstens Kostendeckung oder das Erzielen von Einnahmen von völlig unbedeutender Größenordnung angestrebt wird. Tatsächlich auftretende, jedoch nicht erstrebte Gewinne (Zufallsgewinne) ändern nichts am Vorliegen eines Geschäftsbetriebes, nachhaltig anfallende Gewinne führen jedoch zur Annahme eines - prinzipiell zum Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen führenden - Gewinnbetriebes.

In § 2 der Satzung ist festgelegt, dass kein Gewinn angestrebt wird. Der Verein erwirtschaftet aber seit seiner Gründung Gewinne.

Entgegen den Ausführungen in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7.10.2010 ist für die Beurteilung des Gewinnstrebens der steuerliche Gewinnbegriff maßgebend, betriebswirtschaftliche Überlegungen können nicht berücksichtigt werden. Den Ausführungen des Prüfers, dass bei Investitionen die jährliche Afa zu berücksichtigen sei bzw. bei Anschaffung eines PKW's die jährlichen Kilometergelder entfallen würden, ist daher zu folgen.

Die für das Vorliegen einer Gewinnabsicht maßgeblichen Anhaltspunkte ergeben sich aber weniger aus dem technischen Betriebsergebnis, sondern aus kalkulatorischen Gesichtspunkten. (vgl. Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, C 059)

Es wurde dazu ausgeführt, dass aufgrund der drohenden Steuernachzahlung und des damit verbundenen Mittelabflusses (Schreiben vom 7.3.2012) der Verein in den Investitionen äußerst vorsichtig sein musste, um im Rahmen einer sorgfältigen und ordnungsgemäßen Geschäftsführung den Verein wirtschaftlich nicht zu gefährden.

Eine Häufung von Gewinnjahren in ununterbrochener Reihenfolge ist nach Ansicht der Referentin jedoch ein Indiz für das Vorliegen einer Gewinnabsicht.

Ebenso standen dem Verein im Zeitpunkt der Nachschau Mittel in Höhe von € 40.000,-- zur Verfügung. Die Höhe des zur Verfügung stehenden Betrages wurde nicht bestritten, jedoch wurde in der Berufung ausgeführt, warum Mittel in dieser Höhe nach Ansicht des Vereines notwendig sein. Die Schaffung einer „eisernen Reserve“ für „Notzeiten“ ist nach der Literatur möglich (vgl. Renner in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine, 10. Auflage, C 012). Im Regelfall ist dafür ein konkreter Vereinsbeschluss notwendig. Nach Ansicht der Referentin können die im Zeitpunkt der Nachschau zur Verfügung stehenden Mittel als hoch bezeichnet werden. Das Vorliegen eines Vereinsbeschlusses, dass Mittel für konkrete Zwecke angespart werden, wurde nicht behauptet.

d) unentbehrlicher Hilfsbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nach den obigen Ausführungen kommt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb nach [§ 45 Abs. 2 BAO](#) schon deshalb nicht in Betracht, weil die grundsätzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen der Gemeinnützigkeit nicht vorliegen.

Der Vollständigkeit halber wird jedoch auch auf die diesbezüglichen Kriterien eingegangen: Eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereines ist jedenfalls in der Satzung zu erwähnen: Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb als ideelles Mittel zur Zweckerreichung, ein schädlicher Betrieb als materielles Mittel zur Zweckerreichung.

Die Vermittlung von Pflegekräften wird in der Satzung nicht erwähnt (wie bereits oben angeführt allenfalls indirekt in dem Satzungszweck „Unterstützung bei Pflegemaßnahmen zu Hause“) enthalten. Die Vermittlung von Pflegekräften scheint jedenfalls nicht in § 3 bei den Mitteln zur Erreichung des Vereinszwecks auf, weder bei den ideellen, noch bei den materiellen Mitteln. Allenfalls könnte sie unter § 3 Abs. 3 „vereinseigene Unternehmungen“ subsumiert werden.

Ohne die Vermittlung von Pflegekräften würden die zu betreuenden Personen auch nicht Mitglied des Vereins.

Unentbehrliche Hilfsbetriebe sind nur jene Vereinsaktivitäten, die mit den in der Rechtsgrundlage verankerten begünstigten Zwecken insoweit eine logische Einheit bilden, als die Betriebsführung selbst den Zweck verwirklicht.

Die unmittelbare Zweckerfüllung muss sich bei einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb mit der Betriebsführung decken. Die unmittelbare Zweckerfüllung findet aber nicht durch die

Vermittlung von Pflegekräften, sondern durch die Tätigkeit des Pflegens statt, welche von den Pflegerinnen selbständig ausgeübt wird.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Tätigkeit der Pflegerinnen dem Verein nicht wie eigenes Wirken zurechenbar.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Vermittlung von Pflegekräften eine gemeinnützige Tätigkeit und einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb begründen könnte (was der rechtlichen Beurteilung durch die Referentin widerspricht), so wäre die abgabenrechtliche Begünstigung zu verwehren, weil die Tätigkeit nicht in der Satzung als Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks angeführt ist und somit auch ein Widerspruch zwischen Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung besteht.

Würde der Verein lediglich mit den in der Satzung genannten Mitteln versuchen, seine Ziele zu erreichen, nämlich Vorträge, Schulungen, Erstellen von Materialien für Schulungsmaßnahmen und Qualitätskontrolle, so wären die pflegebedürftigen Personen sicherlich nicht bereit, Mitgliedsbeiträge in der geleisteten Höhe zu bezahlen, weil eine konkrete Hilfe/Pflege sodann immer noch fehlen würde.

Es liegt daher aus den genannten Überlegungen auch unter Außerachtlassung der sonstigen Kriterien kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor.

Zudem tritt der Verein in Konkurrenz zu anderen „privatwirtschaftlich“ geführten Pflegevermittlungsbetrieben und Altenbetreuungseinrichtungen.

Im Ergebnis war daher davon auszugehen, dass der Zweck des Vereines, sowohl was Rechtsgrundlage als auch tatsächliche Geschäftsführung betrifft, jenen Anforderungen, welche die §§ 34 ff BAO für die Zuerkennung abgabenrechtlicher Begünstigungen vorsehen, nicht entsprochen hat. Er verfolgt schon an sich - zumindest weitgehend - keine begünstigten Zwecke (§§ 35 bis 38), erfüllt allfällig abgabenrechtlich begünstigte Zwecke weder ausschließlich noch unmittelbar (§§ 39 und 40 BAO) und auch nicht nach Rechtsgrundlage und tatsächlicher Geschäftsführung bzw. in deren Kombination (§§ 41 und 42 BAO).

Es besteht demnach Körperschaftsteuerpflicht.

e) Umsatzsteuer:

Unstrittig liegen unechte Mitgliedsbeiträge vor. Unechte Mitgliedsbeiträge sind steuerpflichtig, wenn sie einen Betrieb begründen, für den Steuerpflicht besteht oder wenn sie in einem Betrieb anfallen, für den Steuerpflicht besteht.

Strittig ist die Höhe des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes.

In der Berufung wird angeführt, gegen eine 10-prozentige Umsatzsteuervorschreibung werde kein Einwand erhoben.

Da nach Ansicht der Referentin keine Gemeinnützigkeit vorliegt, kommt jedoch der Normalsteuersatz zur Anwendung.

Eine weitere Besprechung des Sachverhaltes bzw. ein Vergleichsgespräch, wie im Schreiben vom 6. April 2012 angeregt, erschien der Referentin nicht sinnvoll, da der Sachverhalt ausreichend geklärt ist. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht durchgeführt, da der diesbezügliche Antrag mit Schreiben vom 22. Februar 2012 zurückgenommen wurde.

2) Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides

wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Gemäß § 205 Abs. 4 BAO wird die Bemessungsgrundlage für. Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Gemäß § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Der Bestreitung der Anspruchszinsen lediglich auf Grund einer Unrichtigkeit des Körperschaftsteuerbescheides ist zu entgegnen, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, daher erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid war demnach abzuweisen.

Linz, am 18. Oktober 2012